

---

## Audit ako významný nástroj zabezpečenia trvalo udržateľného rozvoja

Veronika Kňazková<sup>1</sup>

### Abstrakt

V dnešnej dobe plnej zmien je kľúčovým aspektom úspešnosti účtovných jednotiek udržateľnosť reagujúca na rozmanité výzvy moderného sveta s cieľom maximalizovať hodnoty v ekonomickej, sociálnej a environmentálnej sfére. Slovenská stratégia trvalo udržateľného rozvoja charakterizuje trvalo udržateľný rozvoj ako cielený, dlhodobý, komplexný a synergický proces, ovplyvňujúci podmienky a všetky aspekty života na lokálnej, regionálnej a globálnej úrovni s cieľom kvalitne uspokojovať biologické, materiálne, duchovné a sociálne potreby a záujmy ľudí. Otázkou trvalo udržateľného rozvoja sa v súčasnosti v značnej miere zaoberajú účtovnícka a audítorská profesia. Profesionálni účtovníci sú stredobodom informačných tokov a rozhodovania, pričom majú schopnosť spájať finančné a nefinančné informácie. Dôveru v tieto informácie a informácie týkajúce sa zabezpečenia trvalo udržateľného rozvoja zvyšujú uisťovacie služby poskytované rôznymi poskytovateľmi záruk s rôznym profesionálnym zázemím, odbornými znalosťami a zručnosťami v oblasti informácií o udržateľnosti. Napriek silnej konkurencii na trhu sa profesia audítora stala dominantným komplementom v snahe zabezpečenia udržateľnosti.

### Kľúčové slová

Udržateľnosť, trvalo udržateľný rozvoj, stratégia udržateľnosti, účtovnícka a audítorská profesia

### Abstract

In today's time full of changes, a key aspect of the success of accounting units is sustainability responding to the diverse challenges of the modern world with the aim of maximizing values in the economic, social and environmental spheres. The Slovak strategy for sustainable development characterizes it as a targeted, long-term, complex and synergistic process, influencing the conditions and all aspects of life at the local, regional and global level with the aim of qualitatively satisfying the biological, material, spiritual and social needs and interests of people. The issue of sustainable development is currently largely dealt with by the accounting and auditing profession. Professional accountants are at the center of information flows and decision-making, with the ability to combine financial and non-financial information. Confidence in this and sustainability assurance information is enhanced by assurance services provided by various assurance providers with different professional backgrounds, expertise and skills in sustainability information. Despite the strong competition in the market, the auditing profession has become a dominant complement in the effort to ensure sustainability.

### Keywords

Sustainability, sustainable development, sustainability strategy, accounting and auditing profession

### JEL classification

M4, M42

---

<sup>1</sup> Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, veronika.knazkova@euba.sk.

## 1 Úvod

Významným fenoménom súčasnosti je udržateľnosť (angl. sustainability) reagujúca na rozmanité výzvy moderného sveta. Udržateľnosť predstavuje široký koncept chápaný v troch dimenziách, resp. pilieroch, a to environmentálneho, ekonomického a sociálneho. Udržateľnosť nie je len fráza, je to zásada, významný trend súčasnosti kladúci dôraz na budúcnosť účtovných jednotiek, podnikania, prírody, ale aj planéty. Preto koncept udržateľnosti nie je v súčasnosti žiadnou novinkou. Možno udržateľnosť označiť ako spôsob, akým ekosystémy fungujú, diverzifikujú sa a produkujú všetko potrebné s akcentom na ich fungovanie v rovnováhe. Všetky zdroje, ktoré nám ponúka príroda, využívame pre zabezpečenie našich potrieb v súčasnom modernom spôsobe života. Skutočnosť je taká, že berieme si z prírody viac, než do nej vraciame. Udržateľný spôsob života je život v rovnováhe a harmónii. Preto je nevyhnutné, aby sme to, čo si z prírody vezmeme, do nej vrátili, a tým prispievali k zachovávaniu šance na prežitie. V posledných rokoch dochádza k zvyšovaniu tlaku na naše prírodné zdroje. Preto je nutné, aby sa jednotlivci, svetové iniciatívy, ale aj legislatívne zmeny pokúsili prekonať alebo obmedziť tento prudký rozvoj a tlak na naše prírodné zdroje. Udržateľnosť sa často chápe ako dlhodobý cieľ, ktorý sa má dosiahnuť na celosvetovej úrovni. Avšak dôležité sú aj samotné procesy a postupy na jeho dosiahnutie. Preto koncept udržateľnosti úzko súvisí s pojmom trvalo udržateľný rozvoj, ktorý sa vzťahuje na mnohé procesy a cesty na dosiahnutie cieľov udržateľnosti. (Kates and Parris, 2003)

Vo významnej miere sa otázkam udržateľnosti venuje ako účtovnícka, tak aj audítorská profesia. Výsledkom účtovníctva je účtovná závierka prezentujúca finančné a nefinančné informácie, ktoré využívajú používatelia na prijímanie relevantných a adekvátnych rozhodnutí. K zvyšovaniu dôvery týchto informácií prispieva samotný audit, ktorý možno považovať za významný nástroj prispievajúci k transparentnosti a trvalo udržateľnému rozvoju (angl. Sustainable development), ktorého hodnotenie je v Európskej únii dlhodobou prioritou. (Cash et al., 2003)

Hospodársky rast, nekontrolovaná spotreba a nadmerné čerpanie zdrojov vyvoláva tlak na celý sociálno-ekonomický systém a životné prostredie. Aby bolo možné efektívne vykonávať stratégiu trvalo udržateľného rozvoja, je potrebné uplatňovať ju na väčších územných celkoch. (Parris, 2003) V Európskej únii patrí trvalo udržateľný rozvoj medzi základné ciele európskej politiky a spolu s Organizáciou spojených národov (ďalej len „OSN“) bolo navrhnutých 17 cieľov trvalo udržateľného rozvoja, ktoré tvoria základ Agendy 2030. Hlavným cieľom predmetnej Agendy je implementovať ciele trvalo udržateľného rozvoja do všetkých politík na globálnej úrovni. Preto možno predmetnú agendu považovať za príležitosť a prostriedok určenia dlhodobých priorit rozvoja každej krajiny s akcentom na národné špecifiká. Tým možno vytvoriť aj prostredie podporujúce inovácie v oblasti trvalo udržateľného rozvoja.

## 2 Východiskové aspekty udržateľnosti a ciele trvalo udržateľného rozvoja

V dnešnej dobe plnej zmien zohráva dôležitú úlohu správna, vhodná a relevantná stratégia udržateľnosti. Udržateľnosť reaguje na výzvy moderného sveta, ktorým čelia verejné inštitúcie i súkromný sektor, s cieľom zaistiť ďalším generáciám lepšiu budúcnosť.

Za účelom vybudovania realistickej a zvládnuteľnej stratégie udržateľnosti je nevyhnutné disponovať s dostatkom zdrojov potrebných na jej vybudovanie a diskutovať o udržateľnosti na všetkých úrovniach firemnej hierarchie, od vrcholového manažmentu až po nových zamestnancov, v dôsledku čoho možno získať východiskové podklady na prípravu plánu stratégie udržateľnosti. Z uvedeného vyplýva nesporne dôležitá úloha každého jednotlivca či skupiny, s ktorou predmetná účtovná jednotka komunikuje, pretože práve komunikácia či už

s internými zamestnancami alebo externými partnermi, je považovaná za kľúčovú pri budovaní stratégie udržateľnosti s cieľom zvýšenia hodnoty účtovnej jednotky.

Realizácia stratégie udržateľnosti podnikania je dôležitejšia než kedykoľvek predtým a je nevyhnutnou súčasťou dlhodobého úspechu účtovnej jednotky. Nielenže stratégia udržateľnosti pomôže pri rozvoji vízie a stratégie účtovnej jednotky, pomôže tiež znížiť zbytočné náklady vďaka implementácii jednoduchších a inteligentnejších procesov.

Trvalá udržateľnosť sa v horizonte dlhobodej stratégie snaží maximalizovať hodnoty v ekonomickej, sociálnej a environmentálnej sfére (obr. 1)

*Obr. 1 Zložky udržateľnosti*



Zdroj: ADEC Innovations, 2023

Predmetné zložky udržateľnosti spolu úzko súvisia. Preto, ak chceme, aby bolo niečo trvalo udržateľné, je nevyhnutné zohľadňovať sociálne (ľudia), environmentálne (planéta) a ekonomické (zisk) faktory, čo v konečnom dôsledku predstavuje dlhodobý a nepretržitý proces.

Slovenská stratégia trvalo udržateľného rozvoja charakterizuje trvalo udržateľný rozvoj ako cieleň, dlhodobý, komplexný a synergický proces, ovplyvňujúci podmienky a všetky aspekty života na lokálnej, regionálnej a globálnej úrovni s cieľom kvalitne uspokojovať biologické, materiálne, duchovné a sociálne potreby a záujmy ľudí. Môžeme teda konštatovať, že udržateľný rozvoj predstavuje komplexný prístup k riadeniu účtovnej jednotky.

Ciele trvalo udržateľného rozvoja (angl. sustainable development goals) boli definované v roku 2015 medzinárodným spoločenstvom ako súčasť Agendy OSN 2030 pre trvalo udržateľný rozvoj, prostredníctvom ktorej sa krajiny sveta kolektívne zaviazali odstrániť chudobu, nájsť riešenia udržateľného a inkluzívneho rozvoja. Európska únia pozitívne a konštruktívne prispela k rozvoju predmetnej Agendy 2030 s cieľom implementovať ciele trvalo udržateľného rozvoja do všetkých politík. Bolo definovaných 17 cieľov (obr. 2) trvalo udržateľného rozvoja, ktoré sa majú dosiahnuť do roku 2030. Predmetné ciele riešia globálne výzvy, ktorým svet čelí, a riešia všetky rozmery trvalo udržateľného rozvoja vyváženým a integrovaným spôsobom.

Obr. 2 Ciele trvalo udržateľného rozvoja



Zdroj: Sustainable Development Goals, 2015

Každý z týchto cieľov môže byť spojený so zlepšeniami: <sup>2</sup>

- spoločenskými - Tieto ciele uprednostňujú uspokojovanie rôznorodých potrieb obyvateľstva, ako sú potraviny, zdravie a vzdelanie patriace medzi tie najzákladnejšie. Udržiavanie ľudského kapitálu (znalostí, zručností a schopností) je väčšinou zodpovednosťou vzdelávacích systémov, ale korporácie tiež poskytujú značné možnosti odbornej prípravy svojim pracovníkom.
- ekonomickými - Tieto ciele podporujú zlepšenie blahobytu obyvateľstva. Kľúčové pojmy súvisia s dosahovaním alebo udrzaním ekonomického rastu, maximalizáciou ziskov, zvyšovaním konkurencieschopnosti a rozširovaním trhov. Globalizácia dala nový rozmer hospodárskemu rozvoju tým, že umožnila rozšírenú škálu komparatívnych výhod. Ako však všetky ekonomické procesy, tak aj globalizácia podporuje rast inak, keďže regióny a sociálne triedy využívajú svoje príležitosti rozdielne.
- environmentálnymi - Tieto ciele sa týkajú stopy ľudskej činnosti na environmentálnych systémoch, najmä ich nosnej kapacity. Zastrešujúca otázka zmeny klímy je stále aktuálna, najmä pokiaľ ide o otázku emisií skleníkových plynov.

### 3 Trvalo udržateľný rozvoj z účtovného a audítorského hľadiska

#### 3.1 Udržateľnosť v kontexte účtovníckej a audítorskej profesie

Otázkou trvalo udržateľného rozvoja sa v súčasnosti v značnej miere zaoberajú účtovníctvo a audítorstvo. Dve zložité a kontroverzné povolania, ktoré spolu vzájomne súvisia

Profesionálni účtovníci sú stredobodom informačných tokov a rozhodovania, pričom majú schopnosť spájať finančné a nefinančné informácie. Toto prepojenie je kritickým

<sup>2</sup> Sustainable Development goals: Dostupné online:

<https://transportgeography.org/contents/chapter4/transportation-sustainability-decarbonization/three-e-development/>

základom pre lepšie rozhodovanie vrcholového manažmentu, lepší dohľad predstaviteľmi a výbormi pre audit, lepšiu podnikovú komunikáciu so zainteresovanými stranami a v konečnom dôsledku overenie alebo zabezpečenie environmentálnych, sociálnych a riadiacich aspektov (angl. environment, social and governance - ďalej len „ESG“) a finančných informácií s pridanou hodnotou. (Bonino & Hanson, 2022)

Z uvedeného vyplýva čoraz väčší význam úloh tejto profesie v súvislosti so získavaním smeru trvalo udržateľného rozvoja a v snahe prispieť k trvalo udržateľnému rozvoju. Neustále rastúci záujem o udržateľnosť rozvoja má za následok rastúce informačné potreby používateľov, ktoré sú rôzne (Green, 2016); (Leidner & Lenz, 2017), stále rastú a stávajú sa náročnejšími (Krišková & Užík, 2017) a častokrát si navzájom odporujú (Tumpach, 2006), (Tumpach et al., 2014). Preto je potrebné prezentovať všetky obchodné transakcie prostredníctvom účtovnej závierky (Nasir et al., 2019). Prostredníctvom účtovnej závierky získavame informácie o finančnej situácii, ziskovosti (finančnej výkonnosti) a zmenách vo finančnej situácii účtovnej jednotky (Parajka, 2016) za určité časové obdobie (Kareš, 2008), (Krišková & Užík 2016), (Lindie et al., 2018), (Máziková & Ondrušová, 2014), (Šlosárová & Blahušiaková, 2016).

Možno sa domnievať, že spoločnosti, ktoré prezentujú nielen finančné, ale aj nefinančné informácie prostredníctvom účtovnej závierky, majú tendenciu byť vo svojom účtovníctve konzervatívnejšie a menej inklinujú k vykonávaniu neetických a nezákonných praktík. (Martínez-Ferrero et al., 2013)

Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development – ďalej len „OECD“) vypočítala, že podvody a nezákonné aktivity tvoria 5 % svetového HDP ročne, čo zodpovedá viac ako 3,6 biliónom amerických dolárov. Jedným z nástrojov, prostredníctvom ktorých je možné odhaliť tieto neetické praktiky a zvýšiť dôveru v trvalo udržateľný rozvoj je kvalitne vykonaný audit nezávislým audítorom. (Coscodai, 2023)

Povinnosťou audítora nie je dokazovať, že ide o protiprávne konanie. Audítor je zodpovedný za oznamovanie predmetných situácií subjektom zodpovedným za riadenie spoločnosti, ako aj za podávanie správ Rade pre kontrolu finančných aktivít (angl. The Council for Financial Activities Control's – ďalej len „COAF“). Po komunikácii s vedením účtovnej jednotky audítor získa odpovede manažmentu a informuje o opatreniach a dôkazoch potrebných na pokračovanie v práci.

V posledných rokoch sa výrazne zvýšili obavy o environmentálnu, sociálnu a etickú výkonnosť spoločností, čo vedie k rastúcej požiadavke na dôveryhodnejšie a spoľahlivejšie informácie o sociálnej zodpovednosti účtovných jednotiek (Khan et al., 2019). S cieľom posilniť dôveru zainteresovaných strán v informácie o udržateľnosti, ako aj overiť ich úplnosť a zmierniť skepsu zainteresovaných strán, spoločnosti, ktoré sú motivované zapojiť sa do spoločensky zodpovednej činnosti, tiež dobrovoľne začali poskytovať externé zabezpečenie správ o spoločensky zodpovednom podnikaní (angl. Corporate social responsibility – ďalej len „CSR“). Dôvodom je skutočnosť, že zabezpečenie udržateľnosti efektívne zvyšuje dôveru zainteresovaných strán v dôveryhodnosť týchto informácií (Ballouet al., 2018), zmierňuje informačnú asymetriu (Cuadrado-Ballesteros et al., 2017), zvyšuje spoločenskú legitimitu a reputáciu firmy (Casey & Grenier, 2014) a zlepšuje riadenie nefinančného rizika spoločnosti (Braam et al., 2016).

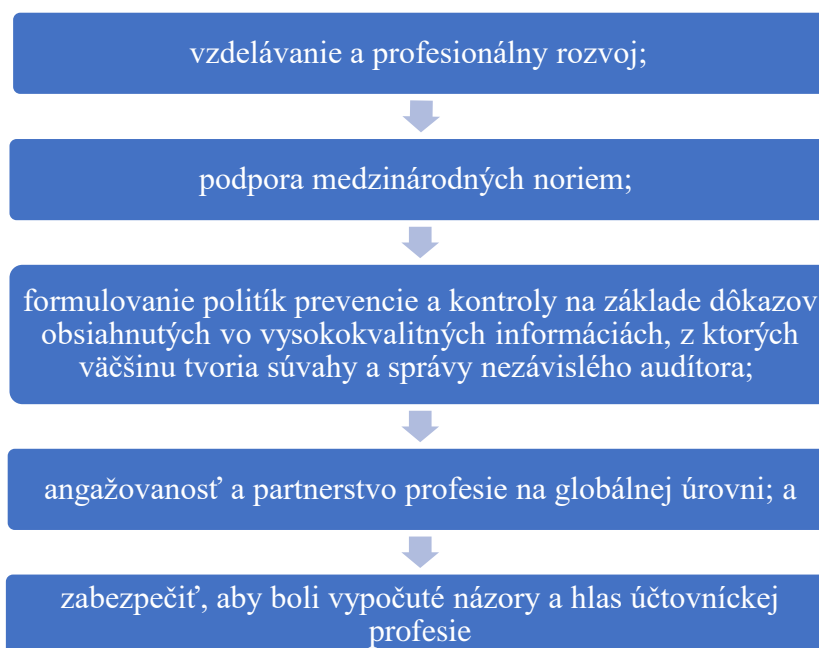
Zabezpečenie informácií o udržateľnosti sa vyskytuje na konkurenčnom trhu, na ktorom sa od poskytovateľa záruky nevyžaduje žiadna špecifická kvalifikácia. V dôsledku toho Cohen a Simnett (2015) poukazujú na to, že uisťovacie služby môžu poskytovať rôzni poskytovatelia záruk s rôznym profesionálnym zázemím, odbornými znalosťami a zručnosťami v oblasti informácií o udržateľnosti. Rôzni poskytovatelia uisťovacích služieb, ako sú audítorské firmy,

konzultanti, inžinierske firmy, certifikačné orgány, mimovládne organizácie, panely zainteresovaných strán atď., teda súťažia na tomto relatívne novom trhu. Napriek konkurencii na trhu okrem iného jednoznačne ukazujú, že profesia audítora sa stala dominantným konkurentom na trhu zabezpečenia udržateľnosti. (Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero, 2020)

### 3.2 Trvalo udržateľný rozvoj a korupcia

Do všetkých oblastí verejného a súkromného života zasahuje významnou mierou korupcia, ktorá je všade prítomná. Boj proti korupcii je záväzkom, ktorý preniká celou spoločnosťou: od vládnych subjektov, vedúcich podnikateľov až po občanov, ktorí sú ostražití a všímaví k problémom, ktoré korupcia môže spôsobiť, či už priamo alebo nepriamo. V kontexte tejto problematiky Medzinárodná federácia účtovníkov (angl. International Federation of Accounting – ďalej len „IFAC“) v septembri spustila tzv. „Akčný plán boja proti korupcii a hospodárskym zločinom“, ako je pranie špinavých peňazí, úplatkárstvo, daňové úniky a priestupky. Plán IFAC je založený na piatich pilieroch (viď obr. 3) (Coscodai, 2023):

Obr. 3 Pilieri boja proti korupcii a hospodárskym zločinom



Zdroj: Coscodai, 2023

Z analýzy predmetných pilierov vyplýva dôležitosť a nevyhnutnosť práce nezávislých audítorov v boji proti korupcii a hospodárskym zločinom. Dôvodom je fakt, že audítorská profesia zvyšuje transparentnosť a spoľahlivosť finančných a nefinančných informácií prezentovaných prostredníctvom účtovnej závierky. Zodpovednosťou audítora je vykonávať audit nezávisle, s uplatnením odborného úsudku, s odbornou spôsobilosťou a v neposlednom rade uplatnením profesionálneho skepticizmu s cieľom predchádzať alebo zisťovať podozrenia z trestných činov a podvodov prostredníctvom komunikácie s manažmentom a oznámiť uvedené situácie subjektom zodpovedným za riadenie účtovnej jednotky.

V oblasti udržateľnosti rastie potreba neutrálnych a komplexných rámcov pre vysokokvalitné vykazovanie informácií o udržateľnosti, nakoľko vysokokvalitné výkazníctvo udržateľnosti možno považovať za kľúčový prvok výkazníctva účtovných jednotiek.

K spoľahlivosti informácií prezentovaných prostredníctvom účtovnej závierky prispieva externé uistenie s cieľom podporiť a posilniť dôveru investorov a regulačných orgánov v informácie o udržateľnosti. Tento predmetný cieľ by mali posilniť štandardy uistenia ponúkajúce konzistentný cezhraničný prístup k vydávaniu správy o udržateľnosti účtovných jednotiek. Z uvedeného dôvodu sa Rada pre medzinárodné audítorské štandardy pre audit a uist'ovacie služby (angl. International Audit Assurance and Standards Board – ďalej len „Rada IAASB“) pokúša o vytvorenie nových štandardov zabezpečenia tzv. „udržateľnosti na mieru“. Na úvod si to vyžaduje identifikáciu špecifického prístupu k budovaniu týchto štandardov s cieľom vytvoriť vysokokvalitné a spoľahlivé podávania správ o udržateľnosti. Nové štandardy zabezpečenia udržateľnosti budú musieť byť rámcovo agnostické a založené na princípoch, t. j. budú musieť fungovať so všetkými rámcami podávania správ o udržateľnosti. Predmetné štandardy by mali byť pripravené na verejné pripomienkovanie v druhej polovici roku 2023.

### 3.3 Uist'ovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií

Vybudovanie systému podávania správ a záruk pre udržateľnosť nie je jednoduchý proces, preto sa možno domnievať, že rámce finančného vykazovania a uist'ovacie štandardy sa budú čoraz viac spresňovať. Postupná transformácia môže viesť k vzniku, implementácií a neustálemu zlepšovaniu globálnych štandardov udržateľnosti. (Seidenstein, 2022).

Rada IAASB v tejto súvislosti pristúpila k revízií medzinárodného audítorského štandardu ISAE 3000 Uist'ovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií (ďalej len „ISAE 3000“), ktorého účelom je vytvoriť základné zásady a postupy a poskytnúť návod účtovným odborníkom poskytujúcim služby pre výkon zákaziek na uist'ovacie služby iných ako je audit alebo preverenie historických finančných informácií, ktorými sa zaoberajú Medzinárodné audítorské štandardy alebo Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie.

V kontexte ISAE 3000 rozlišujeme:

- *zákazku s primeraným uistením*, ktorej cieľom je zníženie rizika vyplývajúceho z tejto zákazky na prijateľne nízku úroveň, ako základu pre vyjadrenie pozitívneho záveru audítora,
- *zákazku s limitovaným uistením*, cieľom ktorej je zníženie rizika na úroveň, ktorá je akceptovateľná v rámci podmienok zákazky, pričom je toto riziko vyššie než pri zákazke s primeraným uistením, ako základu pre vyjadrenie negatívneho záveru audítora.

Rada IAASB k predmetnému štandardu vydala neautoritatívne usmernenie (IFAC, 2021) *Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Sustainability and Other Extended External Reporting Assurance Engagements* určené na pomoc odborníkom pri vykonávaní uist'ovacích zákaziek vykonávaných v súlade s ISAE 3000 o udržateľnosti a rozšírenom externom vykazovaní.

Rozsah tohto usmernenia je obmedzený na špecifické oblasti, v ktorých predstavitelia Rady IAASB zistili, že odborník môže považovať poradenstvo za užitočné pri riešení problémov, s ktorými sa bežne stretáva pri uplatňovaní ISAE 3000 pri zákazkách na uist'ovacie služby týkajúce sa udržateľnosti a rozšíreného externého vykazovania.

Cieľom Rady IAASB je pri vydávaní tohto usmernenia podporovať konzistentné vysokokvalitné uplatňovanie ISAE 3000 pre uist'ovacie zákazky týkajúce sa udržateľnosti a rozšíreného externého vykazovania s cieľom:

- *posilniť vplyv takýchto zákaziek na kvalitu rozšíreného externého vykazovania,*
- *zvýšiť dôveru vo výsledné uisťovacie správy a*
- *zvýšiť dôveryhodnosť správ rozšíreného externého vykazovania, aby im mohli dôverovať a spoľahnúť sa na ne potencionálni používatelia.*

Predmetné usmernenie môže pomôcť nielen odborníkom poskytujúcim uistenie v prípade rozšíreného externého vykazovania, ale aj zostavovateľom, používateľom správ o rozšírenom externom vykazovaní ako aj regulátorom v tejto oblasti. Rozšírené externé vykazovanie zahŕňa mnoho rôznych typov správ, ktoré poskytujú informácie o finančných a nefinančných dôsledkoch činností účtovnej jednotky, pričom môže zahŕňať aj zameranie sa na budúcnosť informácií týkajúcich sa týchto záležitostí. Takéto informácie sa môžu týkať dôsledkov činností účtovnej jednotky pre jej vlastné zdroje a vzťahy alebo pre širší blahobyt hospodárstva, životného prostredia alebo spoločnosti, alebo výkon služby verejného sektora alebo neziskového subjektu. Informácie prezentované v rámci rozšíreného externého vykazovania môžu ísť nad rámec informácií týkajúcich sa iba vlastných aktivít daného subjektu. Rozsah rozšíreného externého vykazovania pri zákazke na uisťovacie služby je preto potrebné jasne definovať a zvážiť, či sú splnené predpoklady pre zákazku na uisťovacie služby. Informácie prezentované v rámci rozšíreného externého vykazovania presahujú historické finančné informácie, ktoré sú zvyčajne zahrnuté vo výkazoch o finančnej situácii alebo finančnej výkonnosti a súvisiacich zverejneniach. Tieto informácie môžu byť prezentované ako sekcia hlavných pravidelných správ vydaných spoločnosťou, ako napr. výročná správa alebo integrovaná správa, pričom informácie môžu byť prezentované aj ako samostatné správy alebo výkazy vydané účtovnou jednotkou, ako je správa o udržateľnosti, vyhlásenie o sociálnej zodpovednosti účtovných jednotiek, verejný sektor správa o výkonnosti a pod. Predmetné informácie sú často dobrovoľne pripravované a vydávané kompetentnými subjektmi, avšak čoraz častejšie môžu byť vyžadované zákonom alebo nariadením, napríklad požiadavka, aby veľká spoločnosť zahrnula do svojej výročnej správy nefinančné informácie.

Informácie rozšíreného externého vykazovania sa môžu týkať rôznych základných predmetov alebo ich aspektov, ktoré môžu byť zložité a môžu mať rôzne charakteristiky, ktoré siahajú od objektívnych po subjektívne, pričom môžu zahŕňať nielen nefinančné informácie, ale aj finančné informácie. Široká škála dostupných rámcov rozšíreného externého vykazovania môže byť rôznorodá v kritériách použitých na prípravu týchto informácií. Okrem toho alebo namiesto toho zostavovateľa často používajú kritériá vytvorené subjektmi rámcových kritérií. V dôsledku toho môže existovať väčšia príležitosť na zaujatosť manažmentu pri výbere alebo vypracovaní kritérií. V tejto súvislosti je nevyhnutné a opodstatnené uplatňovať profesionálny skepticizmus a odborný úsudok. V kontexte ISAE 3000 odborník – zvyčajne partner zodpovedný za zákazku prípadne iný poverený člen tímu pracujúceho na zákazke musí plánovať a vykonávať zákazku s profesionálnym skepticizmom uznávajúc, že môžu existovať okolnosti, ktoré spôsobia, že informácie o predmete danej zákazky budú vecne nesprávne uvedené. Odborník pri plánovaní a vykonávaní predmetnej zákazky na uistenie uplatňuje odborný úsudok vrátane určenia povahy, načasovania a rozsahu postupov na získanie dostatočných a vhodných dôkazov, ktoré zhromažďuje do dokumentácie zákazky a následne prezentuje prostredníctvom konečného spisu zákazky - správy o uistení.

Standard ISAE 3000 je autoritatívnym vyhlásením Rady IAASB, ktorým sa riadia uisťovacie zákazky iné ako audity alebo previerky historických finančných informácií. Predmetný štandard riadi zákazky na overenie informácií prezentovaných prostredníctvom správ rozšíreného externého vykazovania. Avšak, usmernenie pri vykonávaní takejto zákazky, možno použiť ako referenčný materiál. Usmernenie nie je komplexným textom, ktorý sa zaoberá všetkými aspektmi vykonávania zákazky na overenie správ rozšíreného externého vykazovania, preto ide o neautoritatívne usmernenie.



Usmernenie je štruktúrované do nasledujúcich kapitol:

- Kapitola 1: Uplatňovanie príslušných kompetencií a schopností
- Kapitola 2: Uplatňovanie profesionálneho skepticizmu a profesionálneho úsudku
- Kapitola 3: Stanovenie predbežných podmienok a odsúhlasenie rozsahu EER Assurance Engagement
- Kapitola 4: Zváženie procesu účtovnej jednotky pri identifikácii tém podávania správ
- Kapitola 5: Stanovenie vhodnosti a dostupnosti kritérií
- Kapitola 6: Zváženie procesu použitého na prípravu alebo internej kontroly príprava, informácie o predmete
- Kapitola 7: Používanie tvrdení
- Kapitola 8: Získavanie dôkazov
- Kapitola 9: Zváženie závažnosti nesprávnych údajov
- Kapitola 10: Riešenie kvalitatívnych informácií EER
- Kapitola 11: Riešenie informácií EER orientovaných na budúcnosť
- Kapitola 12: Efektívna komunikácia v správe o uistení

Jednotlivé kapitoly sa týkajú konkrétnych etáp a iných aspektov zákazky na uisťovacie služby vykonávané v kontexte rozšíreného externého vykazovania. Každá kapitola je štruktúrovaná tak, aby odpovedala na otázky „Čo“, „Prečo“ a „Ako“ vrátane opisu záležitostí, ktorým sa príručka venuje pod podnadpisom „*Záležitosti, ktorými sa zaoberá usmernenie v tomto kapitole*“ a vysvetleniu okolností, za ktorých usmernenie môže byť nápomocné pre odborníkov v podnadpise „*Okolnosti, za ktorých môžu byť usmernenia v tejto kapitole nápomocné odborníkom z praxe*“. Zvyšok každej kapitoly vo všeobecnosti poskytuje myšlienkový proces na riešenie výzvy zdôraznené v časti „Prečo“. Myšlienkový proces identifikuje úvahy, ktoré sa v prípade potreby odvolávajú na požiadavky a aplikačný materiál v štandarde ISAE 3000 alebo na špecifické pokyny a príklady. (IFAC, 2021)

#### 4 Záver

Rozvoj, ktorý naplňa potreby súčasnej generácie bez ohrozenia možností budúcich generácií naplňať svoje potreby, označujeme pojmom udržateľnosť. V súčasnosti zohrávajú kľúčovú úlohu na ceste k spoločenskej, environmentálnej udržateľnosti účtovné jednotky, ktoré pozitívne či negatívne vplyvajú na spoločnosť a životné prostredie. Trvalo udržateľný rozvoj je hlavnou zásadou činnosti každej účtovnej jednotky, ktorá vedie k posilneniu vplyvu spolupráce účtovných jednotiek za podpory udržateľnosti na globálnej úrovni. Uvedené je ťažiskom globálnej stratégie k dosiahnutiu trvalo udržateľného rozvoja na celosvetovej úrovni. Hlavnými subjektmi v snahe o zabezpečenie trvalo udržateľného rozvoja sú účtovné jednotky, ktoré svoje aktivity premietajú a zverejňujú prostredníctvom účtovných závierok, ktoré sú pre potenciálnych používateľov zdrojom informácií nevyhnutných na prijímanie relevantných a adekvátnych rozhodnutí. V tejto súvislosti, neustále rastúci záujem o udržateľnosť rozvoja, má za následok rastúce informačné potreby používateľov, preto je potrebné prezentovať všetky obchodné transakcie prostredníctvom účtovnej závierky, pri zostavení ktorej zohrávajú nesporne dôležitú úlohu profesionálni účtovníci. Profesionálni účtovníci sú stredobodom informačných tokov a rozhodovania, pričom majú schopnosť spájať finančné a nefinančné informácie a tým vytvárať základ pre lepšie rozhodovanie vrcholového manažmentu, lepší dohľad predstavenstvami a výbormi pre audit, lepšiu podnikovú komunikáciu so zainteresovanými stranami a v konečnom dôsledku overenie alebo zabezpečenie environmentálnych, sociálnych a riadiacich aspektov s pridanou hodnotou. Transparentnosť a spoľahlivosť finančných a nefinančných informácií prezentovaných prostredníctvom účtovnej závierky zvyšuje audítorská profesia. Zodpovednosťou audítora je vykonávať audit nezávisle, s uplatnením odborného úsudku, s odbornou spôsobilosťou a v neposlednom rade uplatnením

profesionálneho skepticizmu. V oblasti udržateľnosti rastie potreba neutrálnych a komplexných rámcov pre vysokokvalitné vykazovanie informácií o udržateľnosti, preto sa domnievam, že vysokokvalitné výkazníctvo udržateľnosti možno považovať za kľúčový prvok výkazníctva účtovných jednotiek. K spoľahlivosti finančného výkazníctva prispieva externé uistenie s cieľom podporiť a posilniť dôveru investorov a regulačných orgánov v informácie o udržateľnosti. Tento predmetný cieľ by mali posilniť štandardy uistenia ponúkajúce konzistentný cezhraničný prístup k vydávaniu správy o udržateľnosti účtovných jednotiek. Z uvedeného dôvodu kompetentné inštitúcie pristupujú k procesom revízie a novelizácie audítorských štandardov na uisťovacie služby a súvisiacich usmernení, ktoré môžu pomôcť nielen odborníkom poskytujúcim uistenie v prípade rozšíreného externého vykazovania, ale aj zostavovateľom, používateľom správ o rozšírenom externom vykazovaní ako aj regulátorom v tejto oblasti. Rozšírené externé vykazovanie zahŕňa mnoho rôznych typov správ, ktoré poskytujú informácie o finančných a nefinančných dôsledkoch činností účtovnej jednotky, pričom môže zahŕňať aj zameranie sa na budúcnosť informácií týkajúcich sa týchto záležitostí. Odborník pri plánovaní a vykonávaní predmetnej zákazky na uistenie uplatňuje odborný úsudok vrátane určenia povahy, načasovania a rozsahu postupov na získanie dostatočných a vhodných dôkazov, ktoré zhromažďuje do dokumentácie zákazky a následne prezentuje prostredníctvom konečného spisu zákazky -správy o uistení, ktorá je zdrojom informácií pre používateľov, ktorých informačné požiadavky rastu v snahe o zabezpečenie trvalo udržateľného rozvoja.

Preto si dovoľím na záver konštatovať, že audit predstavuje významný fenomén dosiahnutia trvalo udržateľného rozvoja.

## Literatúra

- [1] ADEC Innovations. (2023). *What is the difference between social sustainability and social responsibility?* [online] [cit. 15. 4. 2023]. <https://www.adecesg.com/resources/faq/what-is-the-difference-between-social-sustainability-and-social-responsibility/> citované 15.4.2023
- [2] Ballou, B., Chen, P. Ch., Grenier, J. H. & Heitger, D. L. (2018). Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements. *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 37(2). [online] [cit. 15. 4. 2023]. DOI:10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.001
- [3] Bonino, C. & Hanson, S. (2022). Principles of Corporate Governance are Revised, IFAC Brings Voice of the Accountancy Profession to the Table. IFAC. DOI: [online] [cit. 5. 4. 2023]. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/oecd-principles-corporate-governance-are-revised-ifac-brings-voice-accountancy-profession-table>.
- [4] Braam G., Uit de Weerd, L., Hauck, M. & Huijbregts, M. A. J. (2016). Determinants of corporate environmental reporting: the importance of environmental performance and assurance. *Journal of Cleaner Production*, vol. 129, 724-734. [online] [cit. 12. 3. 2023]. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0959652616301068>
- [5] Casey, R. & Grenier, J. H. (2014). Understanding and Contributing to the Enigma of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in the United States. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, Forthcoming*, 58. [online] [cit. 12. 3. 2023]. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2172519](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2172519).
- [6] Cash, D. W., Clark, W. C., Alcock, F., Dickson, N. M., Eckley, N., Guston, D. H., Jäger, J. & Mitchell R. B. (2003). Knowledge Systems for Sustainable Development. *Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America*, vol. (100)14, 8086 – 8091. [online] [cit. 5. 4. 2023].

- [https://www.researchgate.net/publication/10732922\\_Knowledge\\_Systems\\_for\\_Sustainable\\_Development](https://www.researchgate.net/publication/10732922_Knowledge_Systems_for_Sustainable_Development)
- [7] Cohen, J. R. & Simnett, m R. (2015). CSR and Assurance Services: A Research Agenda. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, vol. (34)1, 59–74. [online] [cit. 5. 4. 2023]. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50876>
- [8] Coscodai, V. (2023). In the International Fight against Corruption, Audit Contributes to the Success of SDGs. IFAC. Building Trust & Ethics: January 6, 2023. [online] [cit. 15. 4. 2023] DOI: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/international-fight-against-corruption-audit-contributes-success-sdgs>.
- [9] Cuadrado-Ballesteros, B., Garcia-Sánchez, I. M. & Martinez, J. (2017). The impact of board structure on CSR practices on the international scale. *European Journal of International Management*, vol. 11(6): 633. [online] [cit. 5. 4. 2023]. DOI:10.1504/EJIM.2017.087559. [https://www.researchgate.net/publication/320526211\\_The\\_impact\\_of\\_board\\_structure\\_on\\_CSR\\_practices\\_on\\_the\\_international\\_scale](https://www.researchgate.net/publication/320526211_The_impact_of_board_structure_on_CSR_practices_on_the_international_scale).
- [10] Ruiz-Barbadillo, E. & Martínez-Ferrero, J. (2020). Empirical analysis of the effect of the joint provision of audit and sustainability assurance services on assurance quality. *Journal of Cleaner Production*, vol. 266, 121943. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652620319909>
- [11] Green, S. C. (2016). Risks associated with corporate social media communication - Time for internal auditing to step-up. *Southern African Journal of Accountability and Auditing research – Sajaar*, vol. (18)1, 73-9.
- [12] IFAC. (2021). Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Sustainability and Other Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements. [online] [cit. 15. 4. 2023]. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Guidance-Extended-External-Reporting.pdf>
- [13] Martínez-Ferrero, J., Garcia-Sanchez, I. M. & Cuadrado-Ballesteros, B. (2013). Effect of Financial Reporting Quality on Sustainability Information Disclosure. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 22, 45-64. [online] [cit. 12. 3. 2023]. DOI: <https://doi.org/10.1002/csr.1330>.
- [14] Khan, M. K., Teng, J. Z. & Khan, M. I. (2019). Impact of globalization, economic factors and energy consumption on CO2 emissions in Pakistan. *Science of the Total Environment*, vol. 688, 424–436. [online] [cit. 15. 4. 2023]. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2019.06.065> 0048-9697/
- [15] Kareš, L. (2008). Audítorstvo. Bratislava: Iura Edition, 2008.
- [16] Kates, R. W. & Parris, T. (2003). Long-term trends and a sustainability transition. *PNAS*, vol. 100(14), 8062-8067. [online] [cit. 15. 4. 2023]. DOI: <https://doi.org/10.1073/pnas.1231331100>
- [17] Krišková, P. & Užík, J. (2016). The going concern within the overall perspective of the auditor on the financial statements. *Conference: International Scientific Conference on Accounting and Auditing in the Process of International Harmonization Location: Vranov nad Dyji, Czech Republic*, 13-15. 9. 2016.
- [18] Krišková, P. & Užík, J. (2017). Professional skepticism in statutory audit under conditions of increasing requirement on the relevance of accounting information. [online] [cit. 15. 4. 2023]. DOI: <http://kuaa.sk/index?rok=2017&kniha=13>.
- [19] Leidner, J. & Lenz, H. (2017). Client's business risk, public-interest entities, and audit fees: The case of German credit institutions. *International Journal of Auditing*, vol. (21)3, 324-338
- [20] Máziková, K. & Ondrušová, L. (2014). Valuation of transaction between related parties and ethical behavior of managers and investors. In: *Ethics as an essential condition for*

- sustainable economic development: proceeding of scientific papers*, 51-56. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM.
- [21] Nasir, N. & Ali, M. & Ahmed, K. (2019). Corporate governance, board ethnicity and financial statement fraud: evidence from Malaysia. *Accounting research Journal*, vol. 32(3), 514-531.
- [22] Parajka, B. (2016). Micro Accounting Entities in the Slovak Republic – A Year After an Introduction. *In Strategic management*, vol. 21(3), 45-48.
- [23] Parris, T. M. (2003). Toward a Sustainability Transition the International Consensus. *Environment: Science and Policy for Sustainable Development*, vol. 45(1), 12–22. [online] [cit. 15. 4. 2023]. DOI: 10.1080/00139150309604519.
- [24] Seidenstein, T. (2022). Balancing Urgency and Effectiveness in International Sustainability Assurance Standards. Chair, International Auditing and Assurance Standards Board. [online] [cit. 15. 4. 2023]. DOI: <https://www.linkedin.com/pulse/balancing-urgency-effectiveness-international-tom-seidenstein/?trackingId=Xb5mjE91BnfexbB015tXrg%3D%3D>.
- [25] Sieber, M. (2015). Immovable Cultural Heritage. In: *Management of firms and financial institutions [elektronický zdroj]: proceedings: 10th international scientific conference : 7th - 8th september 2015, Ostrava, Czech Republic: VŠB - Technical university of Ostrava, 2015*. 783 - 790.
- [26] Sustainable Development Goals. (2015). [online] [cit. 15. 4. 2023]. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/blog/2015/12/sustainable-development-goals-kick-off-with-start-of-new-year/>
- [27] Šlosárová, A. & Blahušiaková, M. (2016). *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- [28] Tumpach, M. (2006). *IFRS/IAS International Financial Reporting Standards*. Bratislava: IURA EDITION.
- [29] Tumpach, M., Manová, E. & Meluchová, J. (2014). Relevance of national corporate financial reporting in the Slovak Republic from the perspective of creditors as non-privileged users. *Economic journal*. Bratislava: Institute of Economics SAS: Institute of Forecasting SAS, 62(5), 495-507.