
František Maděra

VYBRANÉ PROBLÉMY REGULÁCIE PROFESIE ÚČTOVNÍKA A JEHO ODBORNÉHO VÝKONU V PODMIENKACH SR¹

Úvod

Zmena politického systému a prestavba ekonomiky na trhovo založený mechanizmus po roku 1989 významne zasiahla na Slovensku do profesie účtovného odborníka.

V procese otvárania sa vtedy ešte česko-slovenskej ekonomiky prílevu zahraničného kapitálu sa vytvorila klíma pre zavedenie nových profesií, ako sú daňoví poradcovia a audítori.² Súčasne sa vytvárajú i predpoklady na transformáciu stávajúcej ekonomickej profesie, ako sú špecialisti zaoberajúci sa vedením účtovníctva a zostavovaním účtovnej závierky, ktorí sa musia prispôbiť novým ekonomickým a spoločenským pomerom.

Externé spracovanie účtovníctva, resp. poskytovanie účtovných služieb je vysoko odborná činnosť. V praxi ju však vykonávajú rôzne profesie, ako sú účtovníci, audítori a daňoví poradcovia. Z prieskumu personálnych štruktúr týchto profesií na Slovensku uskutočneného v r. 2013 [1] sme vyvodili záver o významnom prepojení nielen na úrovni členských základní týchto profesií, ale i funkcionárov profesijných komôr týchto účtovných odborníkov.³

Profesie audítora i daňového poradcu boli od počiatku regulované tak národnou legislatívou (audítori: Zákon 173/1988 Zb. [19], Vyhláška 63/1990 Zb. [18], Zákon 73/1992 Zb. [20], Zákon 466/2002 Z. z., Zákon 540/2007 Z. z. [21]; daňoví poradcovia: Zákon 78/1992 Zb. [20]), ako i prostredníctvom samosprávnych profesijných organizácií (Slovenská komora audítorov – SKAU, Slovenská komora daňových poradcov – SKDP).

¹ Tento text bol spracovaný ako jeden z výstupov výskumného projektu „Koncepcia verného a pravdivého zobrazenia skutočností v kontexte platnej legislatívy účtovníctva z pohľadu auditorskej profesie“, ktorý podporila Vedecká grantová agentúra Ministerstva školstva, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky a Slovenskej akadémie vied (VEGA); registračné číslo: 1/0069/13; projektové obdobie: 2013 – 2015.

² Ostatné profesie zahrňované pod pojem účtovný odborník, ako sú výkonní interní audítori, management consultants a pod. neboli v centre nášho záujmu.

³ O tomto prepojení profesií sme sa spomínaným prieskumom presvedčili porovnaním personálnych databáz slovenských audítorov [17], daňových poradcov [14] a certifikovaných účtovníkov [13]. Podľa nášho zistenia, od okamihu uskutočnenia prieskumu (9. 7. 2013) významnejšie zmeny nenastali - napr. podľa dostupných aktuálnych informácií z 27. 2. 2015 uvádza z 924 daňových poradcov (fyzických a právnických osôb) ako súvisiacu špecializáciu audítorstvo približne každý štvrtý a účtovníctvo každý druhý daňový poradca a okrem daňového poradenstva vedeniu účtovníctva alebo audítorstvu sa venuje šesťdesiatdva percent daňových poradcov. Možno potvrdiť, že takmer rovnaké hodnoty sme získali napr. i pri priebežnom hodnotení realizovanom na prelome júna a júla 2014. V tom čase uvádzal z 923 daňových poradcov (fyzických a právnických osôb) ako súvisiacu špecializáciu audítorstvo tiež približne každý štvrtý a účtovníctvo každý druhý daňový poradca a okrem daňového poradenstva vedeniu účtovníctva alebo audítorstvu sa venovalo šesťdesiatštyri percent daňových poradcov.

Mali tak možnosť, sa plynule po celú dobu existencie rozvíjať a zohľadňovať v profesii požiadavky národnej legislatívy, regulácie z pozície samosprávnej odbornej profesie, ale i medzinárodnej úpravy a požiadaviek Európskej únie.

Získať licenciu na vykonávanie činnosti audítora i daňového poradcu v súčasnosti môžu iba fyzické a právnické osoby zapísané do oficiálnych zoznamov profesie. Jej vydaniu predchádza certifikačná procedúra, pri ktorej je nevyhnutné splniť mnoho predpísaných podmienok, napríklad úspešné zloženie náročných skúšok odbornej spôsobilosti, morálnu bezúhonnosť, či dlhodobé praktické odborné skúsenosti v odbore.

1 REGULÁCIA PROFESIE ÚČTOVNÍKA

Výkon povolania účtovníka bol od samého začiatku, napriek tomu, že sa od r. 1990 táto profesia zorganizovala v Slovenskom zväze účtovníkov a audítorov a neskôr od r. 1992 v samostatnom Slovenskom zväze účtovníkov (ten sa od r. 2002 premenoval na Slovenskú komoru certifikovaných účtovníkov - SKCÚ), prekvapivo regulovaný nedostatočne, či už zo zákona alebo prostredníctvom profesijných organizácií. Pre jeho vykonávanie stačí v súčasnosti zapísanie do živnostenského registra, pričom ale do 31. augusta 2001 to bola viazaná živnosť, ktorej prevádzkovanie bolo podmienené preukázaním primeraného vzdelania a praxe v odbore. (Zákon 455/1991, príloha 2 - [19]) Znamená to, že v súčasnosti ju môže vykonávať ktokoľvek, bez nutnosti preukázania odborných predpokladov na výkon tohto povolania.

Takáto regulačná benevolencia tak dôležitej oblasti ekonomickej sféry profesii ani účtovníctvu samému podľa nášho názoru neprosperala. Do profesie vďaka uvoľneniu podmienok na jej výkon, ako vyplýva i z analýzy [1] dozaista vstúpilo (príp. aspoň si vytvorilo podmienky na jej vykonávanie) nemalo nekompetentných podnikateľských subjektov (fyzických i právnických osôb), ktoré nepreukazujú primerané kvality kladené na túto činnosť.

Od roku 2000 Slovenský zväz účtovníkov rozbehol proces certifikácie účtovníka. Išlo o medzinárodne akceptovanú trojstupňovú formu vzdelávania účtovníkov (účtovník asistent – 1. stupeň, bilančný účtovník – 2. stupeň a účtovník expert – 3. stupeň) [12], ktorú akreditovalo i Ministerstvo školstva a výchovy SR. Po úspešnom rozbehnutí tohto projektu ale došlo, z nepochopiteľných dôvodov k už spomenutej deregulácii živnosti účtovníckych služieb (spracovania účtovníctva, resp. vedenia účtovníctva a účtovného poradenstva). Tieto pomery sa následne odrazili i v kvalite poskytovaných účtovníckych služieb.

Určite by k celoplošnému zvýšeniu kvality účtovníckych služieb prispelo to, keby sa legislatívne zaviedla povinnosť pre výkon profesie účtovníka získať adekvátny certifikát (systému vzdelávania certifikovaných účtovníkov, audítorov, daňových poradcov), prípadne uviesť znova do života, profesiu účtovníka ako viazanú živnosť.

Vrátiť sa k modelu 90. rokov by podľa nášho názoru bez legislatívnej podpory i otázok udržiavania kvalifikácie a garantovania štandardnej kvality výkonu prác tejto profesie nebolo krokom vpred. Skôr by sme prijali riešenie, ktoré by umožnilo v profesii etablovaným záujemcom bezplatne získať príslušný certifikát účtovníka po preukázaní alebo nadobudnutí primeraného vzdelania a praxe potrebnej pre výkon takéhoto povolania

a pre nových záujemcov o toto povolanie by mal byť vstup do profesie podmienený získaním primeraného vzdelania (napr. systémom certifikácie podobne ako je to zavedené v profesiách audítorov alebo daňových poradcov alebo systémom stredného odborného, abiturientskeho a vysokoškolského vzdelania ekonomického zamerania) a preukázaním primeranej praxe v odbore.

Súčasný systém certifikácie účtovníkov, zatiaľ založený na báze dobrovoľnosti, by sme odporučili, modifikovať podľa vzoru Českej republiky a zredukovať trojstupňový systém na dvojstupňový.⁴ Tým by sa vyriešila disproporcía medzi možnosťami, ktoré dáva účtovníkom podnikateľom živnostenský zákon a možnosťami výkonu profesie, ktoré upravuje etický kódex certifikovaných účtovníkov. Odstránil by sa tak konflikt záujmov, ktorý vytvára živnostenský zákon vo vzťahu k etickému kódexu certifikovaných účtovníkov.(čl. 7 ods. 1 - [5]) Podľa tohto etického kódexu sa prijímanie nových objednávok vzťahuje iba na certifikovaných účtovníkov, ktorí ponúkajú svoje služby dodávateľským spôsobom, na úrovni bilančných účtovníkov a účtovníkov expertov.

K uzákoneniu transparentnej regulácie profesie účtovníkov sa prikláňame napriek tomu, že EÚ nijako prísnejšie profesiu účtovníkov nereguluje.[3] Nami navrhovaný spôsob regulácie a v rámci neho i kontrola profesie účtovníka sú žiaduce pre zachovanie jej spoločenskej i obchodnej dôveryhodnosti. Preto je nevyhnutné, aby existovala inštitúcia s právomocou stanovovať profesijné štandardy (profesijné komory a združenia, alebo oficiálny účtovný orgán vytvorený na tento účel a pod.), monitorovať a vymáhať ich dodržiavanie.

Tento regulačný orgán by mal byť vytvorený z reprezentatívnej vzorky skupín, ktoré majú výrazný záujem na zachovaní kvality účtovnej práce. Takýto prístup zabezpečí vysokú transparentnosť a vnesie do povedomia verejnosti informáciu o tom, že účtovná profesia je regulovaná a že sa prihliada k oprávneným záujmom používateľom účtovných závierok.

Spoliehať sa v týchto otázkach na reguláciu trhom považujeme za prídlhú cestu a zbytočný hazard. Treba docieľať, aby kvalitu výkonu profesie formovala tak štátna správa – legislatívne, ako aj profesijné inštitúcie – odborne a trh selektívne. Podceňovať alebo preceňovať možnosti prínosu ktoréhokolvek z týchto nástrojov – zákonodarná i profesná regulácia a trh – formovania a udržiavania kvality výkonu účtovníckych firiem považujeme za nesprávne. Všetky tieto nástroje sa musia v súčasnom spoločenskom prostredí vzájomne dopĺňať.

Očakávame, že naša vláda i parlament prejavia politickú vôľu poskytnúť profesii účtovníkov právny status. Šance presvedčiť štátnu správu, aby vykonala príslušnú legislatívnu zmenu, za predpokladu spojenia síl účtovných odborníkov z radu audítorov, daňových poradcov, certifikovaných účtovníkov, ako i ďalších zainteresovaných strán sú podľa nášho názoru reálne. Očakávame, že účtovníctvo tak, ako audítorstvo a daňové poradenstvo, sa zaradí medzi certifikované činnosti, ktoré bude upravovať osobitý zákon.

Súčasný stav regulácie tejto profesie nevytvára vhodné predpoklady pre potrebný spoločenský rozvoj a zdravý hospodársky rast. V profesii sa vzhľadom na dereguláciu výkonu týchto služieb v r. 2001 vytvorila klíma, odporujúca požiadavkám, ktoré sa vo

⁴ V súčasnosti už SKCÚ na tejto modifikácii systému certifikácie intenzívne pracuje.

všeobecnosti kladú na týchto profesionálov. Ako bolo už uvedené, východisko pre kvalitatívnu zmenu vidíme v zavedení povinnej regulácie výkonu praxe tohto povolania. Je potrebné regulovať prácu a činnosť účtovníkov po celý čas, kedy zotrávajú v profesii. Regulovať iba vstup do profesie nepovažujeme za dostačujúce. Tieto aktivity musia byť zamerané najmä na udržanie deklarovaného štandardu služieb, ktoré účtovníci svojim klientom poskytujú. To možno dosiahnuť napr. implementáciou jednotných metodických postupov a návodov do pracovných postupov našich účtovníkov a účtovných firiem (servisných firiem).

2 ŠTANDARDY IAASB NA ZÁKAZKY – VHODNÁ INŠPIRÁCIA PRE ÚČTOVNÚ PRAX

Rezervy má profesia najmä v oblasti úpravy metodiky účtovných zákaziek a kontroly kvality práce a činnosti účtovných firiem. Momentálne v SR sa žiaden predpis hlbšie nevenuje kvalite práce účtovníkov a kvalite ich činnosti a poskytovaných služieb. To, čo sú kvalitné informácie vyplýva napr. priamo z platného rámca finančného vykazovania, ktorým je na Slovensku pre väčšinu podnikov Zákon o účtovníctve (§8 - [21]), príp. pre vybrané podniky IFRS, ale i z novej smernice kombinovanej smernice Európskeho parlamentu o účtovných závierkach.[16]

Istú garanciu kvality práce účtovníka dával napr. i do augusta 2001 živnostenský zákon, ktorý neumožňoval zapísať do živnostenského registra účtovníka, ktorý neprekázal primerané vzdelanie a odbornú prax. Kvalita služieb musí byť ale zaručená po celú činnosť výkonu profesie. Garantovať trvácnosť kvality výkonu praxe účtovníckych firiem štátnou správou by ale s najväčšou pravdepodobnosťou nebolo reálne. Spoliehať sa v tejto otázke iba na trhový mechanizmus, ako sme naznačili vyššie, by bolo v súčasnom štádiu spoločenského vývoja tiež, podľa nášho názoru, neprijateľné. Ako sme naznačili, sme toho názoru, aby existovala inštitúcia, ktorej by boli zverené právomoci stanovovať technické a profesijné štandardy a monitorovať a vymáhať ich dodržiavanie (model, ktorým sa reguluje prax v oblasti daňového poradenstva alebo i audítorstva by mohol poslúžiť ako ideový vzor tejto úpravy).

Vzhľadom na to, že kvalita práce servisnej firmy⁵ nie je ale zatiaľ nikde v slovenskej legislatíve definovaná, považovali by sme za vhodné, aby profesia prijala úzus, že zákazky na vedenie účtovníctva a zostavenie účtovnej závierky treba vykonávať v súlade s metodikou, ktorú vypracuje profesia, napr. na báze Medzinárodných štandardov IFAC⁶ na súvisiace služby (ISRS). Tu relevantným štandardom pre výkon účtovníckych služieb je *ISRS 4410 Zákazky na zostavenie finančných informácií*. [10] Podľa nášho názoru by bolo i žiaduce, aby profesia deklarovala verejnosti, že účinne dohliada a garantuje kvalitu výkonu účtovníckych služieb. V tejto oblasti by sa mohla profesia inšpirovať Medzinárodnými štandardmi IFAC na uisťovacie služby (ISAE), konkrétne *ISAE 3402 Správy z overenia kontrol v organizácii poskytujúcej služby*. [8] Pri úprave kvality výkonu spracovania účtovníctva externou firmou by sme navrhovali napr.

⁵ Termíny účtovník, účtovná firma, servisná firma (organizácia), organizácia poskytujúca služby možno pre potreby nášho článku považovať za synonymá.

⁶ Medzinárodná federácia účtovných odborníkov

primerane akceptovať a tvorivo implementovať niektoré ustanovenia Medzinárodného audítorského štandardu (ISA) 402 *Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby*.^[7] Najvyššiu prioritu bude mať určite *Medzinárodný štandard na kontrolu kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audit a preverky účtovných závierok a zákazky na ostatné uisťovacie služby a súvisiace služby – ISQC 1*.^[9] Inšpiráciou pre účtovné firmy by mohli byť i niektoré ustanovenia *ISA 220 Kontrola kvality auditu finančných výkazov*.^[6]

2.1 Zákazky na zostavenie účtovnej závierky (ISRS 4410)

Zmyslom tohto štandardu je, aby účtovník adekvátne využil svoju odbornosť pri zákazkách na komplexné spracovanie účtovníctva - vedenie účtovníctva a zostavenie účtovnej závierky (zákazky na zber, triedenie, úpravy ekonomických informácií na konci účtovného obdobia – teda na účtovanie skutočností o stave a pohybe majetku, záväzkov, rozdiel majetku a záväzkov, výnosoch, nákladoch a výsledku hospodárenia a zostavenie účtovnej závierky – teda sumarizovanie a príprava týchto informácií pre potreby prezentácie v účtovnej závierke). Na rozdiel od zákaziek na audit a preverovanie účtovnej závierky štandard nevyžaduje testovať tvrdenia, z ktorých tieto informácie vychádzajú.

Tento štandard vkladá do rúk účtovných firiem návod na vnímanie profesionálnej zodpovednosti účtovníka pri zákazke na zostavenie účtovnej závierky a taktiež na formu a obsah správy vydávanej v súvislosti so zákazkou na vedenie účtovníctva. Súčasťou týchto zákaziek býva i zostavovanie daňových priznaní napr. k dani z príjmov a k DPH, spracovanie miezd a zostavovanie výkazov pre sociálnu a zdravotné poisťovne a zostavenie štatistických výkazov, resp. ich častí, ktoré čerpajú údaje z účtovníctva.

Účtovník má v intenciách ISRS 4410

- vydať správu vo všetkých situáciách, keď sa jeho meno spája s finančnými informáciami, ktoré zostavil,⁷
- zabezpečiť, že klient a aj on sám, jasne pochopili podmienky zákazky,
- získať všeobecné poznatky o podnikaní a hospodárení účtovnej jednotky,
- oboznámiť sa s účtovnými zásadami a postupmi v odvetví, v ktorom účtovná jednotka pôsobí a s formou a obsahom finančných informácií, ktoré sú vhodné za daných okolností,
- prečítať zostavené finančné informácie a posúdiť, či majú vhodnú formu, či neobsahujú evidentné významné nesprávosti,
- získať potvrdenie manažmentu o jeho zodpovednosti za primeranú prezentáciu finančných informácií.

Praxou často opomínané aspekty zmluvného vzťahu zákazky na komplexné spracovanie účtovníctva sme identifikovali v týchto oblastiach:

- základné etické požiadavky na profesiu účtovníka - podceňovanie takých kvalít, ako napr. odbornosť, kompetentnosť, odmeny, propagácia, dôverný charakter informácií, prezentácia informácií,
- netransparentný vzťah účtovnej jednotky a servisnej firmy - zmluvný vzťah neobsahuje základné požiadavky vymedzené týmto ISRS,

⁷ Finančné informácie v tomto kontexte sú synonymom k pojmu účtovná závierka.

- správa účtovníka o spracovaní účtovníctva, ktoré každý rok končí zostavením účtovnej závierky a zostavením daňového priznania k dani z príjmu - účtovné firmy správu, ktorá by bola v súlade s požiadavkami tohto ISRS v zásade nevydávajú a často, dokonca ani klientovi neodovzdajú kompletné výsledky svojej práce. Pri zákazke na komplexné spracovanie účtovníctva odovzdajú napr. iba účtovnú závierku a daňové priznanie k dani z príjmov, ale ďalšie účtovné záznamy, ako sú účtovné knihy a iné relevantné účtovné záznamy klientovi neodovzdajú.

Z uvedeného vyplýva, že základným normatívnym dokumentom profesie účtovníkov by mal byť i etický kódex, ktorý by profesia záväzne prijala – napr. vypracovaný na báze vyššie spomínaného etického kódexu IFAC [4], určeného pre všetkých účtovných odborníkov. Pre tento typ zákazky sa treba sústrediť na tieto etické princípy: bezúhonnosť, objektivnosť, odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť, dôvernosť informácií a profesionálne správanie. Pritom by bolo vhodné sa zamerať na dodržiavanie týchto pravidiel stavovskej etiky účtovníka: vznik a riešenie etických konfliktov, odborná spôsobilosť, dôverný charakter informácií, propagácia, nezávislosť, odmeny, vzťahy k ostatným certifikovaným účtovníkom a audítorm vo verejnej praxi, nahradenie iného certifikovaného účtovníka, reklama a ponúkание služieb, stret profesijných a zamestnaneckých záujmov, vzťah k spolupracovníkom a prezentácia informácií.

2.2 Správy z overenia kontrol v organizácii poskytujúcej služby (ISAE 3402)

Správy z overenia kontrol v servisnej organizácii poskytujú uistenie ich zákazníkom, ich audítorm, či iným zainteresovaným osobám v súvislosti s internými procesmi.

Správa podľa ISAE 3402 potvrdzuje, že servisná organizácia prešla nezávislým a dôkladným overením vlastných kontrolných činností. Takáto správa umožňuje predložiť záujemcom prehľad o kontrolách a procesoch v jednotnom formáte. Výhodou je, že ISAE neurčuje striktné ciele kontroly alebo kontroly, ktoré musia mať servisné organizácie nastavené. Spoločnosti si tak môžu stanoviť vlastné ciele kontroly a kontroly, ktoré spĺňajú potreby ich zákazníkov. Rozhodujúce ale je, aby kontroly uvedené v správe podľa ISAE 3402, menovite napríklad kontroly pri spracovaní transakcií alebo aplikačné kontroly sa vťahovali k účtovnej závierke, resp. službám, ktoré servisná organizácia na základe zmluvy pre účtovnú jednotku poskytla.⁸

Účtovná firma nemusí byť schopná poskytnúť tvrdenie, že jej systém je vhodne navrhnutý napr. v prípade, že používa systém, ktorý navrhol jej klient alebo, ak je tento systém dohodnutý v zmluve medzi dodávateľom a odberateľ na zákazku o vedení účtovníctva.

Vzhľadom na neoddeliteľnosť vhodného návrhu kontrol a ich prevádzkovej efektívnosti absencia tvrdenia o ich návrhu pravdepodobne i audítormi organizácie poskytujúcej služby znemožní dospieť k záveru, že kontroly poskytujú primerané uistenie

⁸ Pojem „kontrola v organizácii poskytujúcej služby“ zahŕňa aspekty informačných systémov účtovných jednotiek klienta, ktoré spravuje organizácia poskytujúca služby a môže zahŕňať aj aspekty jednej alebo viacerých častí internej kontroly v organizácii poskytujúcej služby.

o splnení kontrolných cieľov, a teda aj vydať stanovisko k prevádzkovej efektívnosti kontrol.

Ako alternatívu na získanie relevantných informácií o kvalite a primeranosti systému kontrol v organizácii poskytujúcej služby možno využiť napr. i iné typy zákaziek, napr. zákazku podľa *ISRS 4400 Zákazky na vykonanie odsúhlasených postupov týkajúcich sa finančných informácií*, v rámci ktorej sa vykoná testovanie kontrol,⁹ alebo zákazku na uisťovacie služby v súlade so štandardom *ISAE 3000 - Uisťovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií*, aby sa mohlo na základe v správe opísaného testovania kontrol posúdiť, či kontroly vykázali prevádzkovú efektívnosť tak, ako sa deklaruje.

2.3 Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby (ISA 402)

Organizácia poskytujúca služby (servisná organizácia, účtovník, účtovná firma) by pre potreby posudzovania úrovne svojej práce u klienta sa mohla inšpirovať postupmi a návodmi v *ISA 402 Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa servisnú organizáciu*. Osoba vykonávajúca kontrolu kvality zákazky na vedenie účtovníctva by sa mala oboznámiť dostatočne s:

- charakterom a dôležitosťou služieb servisnej organizácie a ich vplyvom na internú kontrolu klienta relevantnú pre formovanie verného a pravdivého obrazu tak, aby mohla identifikovať, posúdiť a vyhodnotiť riziká významných nesprávností a dodržania súladu účtovných metód a postupov s platnou metodikou,
- charakterom a významnosťou spracovávaných transakcií, prípadne účtov alebo procesov finančného vykazovania, ktoré servisná organizácia ovplyvňuje,
- mierou interakcie medzi činnosťou servisnej organizácie a činnosťami účtovnej jednotky klienta,
- charakterom vzťahu medzi účtovnou jednotkou klienta a servisnou organizáciou, vrátane príslušných zmluvných podmienok upravujúcich činnosti, ktoré na seba prevzala servisná organizácia.

Pre hodnotenie úrovne a kvality služieb poskytovaných servisnou organizáciou možno efektívne využiť dva prístupy, ktoré upravuje ISA 402, a to spôsob, ktorý opisuje kontroly v servisnej organizácii alebo prístup, ktorý navyše skúma i efektívnosť fungovania kontrol. Nemožno si nepovšimnúť prepojenie medzi ISA 402 a ISAE 3402.

Inšpiratívny by mohol byť tento štandard i pre účtovnícke zákazky napr. v týchto ustanoveniach:

- Účtovná jednotka (klient) a účtovná firma (organizácia poskytujúca služby) by mali prerokovať otázky vplyvu účtovnej firmy na internú kontrolu účtovnej jednotky

⁹ Štandard upravuje metodiku zákaziek vykonania dohodnutých postupov v súvislosti s účtovnou závierkou a formu a obsah správy, ktorú účtovný odborník na základe takejto zákazky vypracuje. Odborník poskytuje klientovi iba správu o faktických zisteniach (nevyjadruje teda žiadne uistenie). Adresáti správy si sami zhodnotia vykonané postupy a v správe uvedené zistenia a vyvodlia si vlastné uzávery. V zásade by tento štandard mohol byť aplikovateľný na širokú škálu poradenských (asistenčných) služieb, ktoré vykonávajú napr. i účtovné firmy pre svojich klientov. Správa z takejto zákazky býva určená iba na účely dohodnuté s klientom a iba pre daného objednávateľa (máva teda obmedzený účel, ale i distribúciu).

a dohodnúť súčinnosť dodávateľa a odberateľa pri spracovaní účtovníctva (príp. i iných súvisiacich služieb, napr. účtovného, organizačného, ekonomického a daňového poradenstva, obdobne ako to robí audítor pri zákazke auditu v situácii, kedy účtovníctvo a účtovnú závierka je v réžii servisnej firmy. (ISA 402, ods. 7 - [7])

- Užitočné najmä pre účtovnú jednotku bude oboznámenie sa s obsahom správy audítora k opisu a podobe kontrol¹⁰ v organizácii poskytujúcej služby alebo správy o opise, podobe a účinnosti fungovania kontrol¹¹ organizácie poskytujúcej služby. (ISA 402 ods. 8b,c - [7]) Uvedené dokumenty¹² budú, okrem iných,¹³ významné pre hodnotenie úrovne a kvality služieb poskytovaných servisnou organizáciou.

3 KONTROLA KVALITY PRE FIRMY, KTORÉ VYKONÁVAJÚ AUDIT A PREVIERKY HISTORICKÝCH FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ A ZÁKAZKY NA OSTATNÉ UISTOVACIE A SÚVISIACE SLUŽBY (ISQC 1)

Medzinárodný štandard na kontrolu kvality treba uplatňovať na všetky služby, ktoré spadajú do kategórie štandardov IAASB na zákazky a to zákazky auditu (podľa ISA), zákazky previerky účtovných závierok (podľa ISRE), zákazky na ostatné uistovacie (podľa ISAE) a zákazky na súvisiace služby (podľa ISRS).

Znamená to, že v každej účtovníckej firme, by bolo vhodné zaviesť systém kontroly kvality, ktorý spĺňa požiadavky odborných štandardov a platných zákonov a predpisov,

¹⁰ Tento typ audítorskej správy obsahuje: manažmentom vypracovaný opis organizácie poskytujúcej služby, jej systému, kontrolných cieľov a súvisiacich kontrol, ktoré boli navrhnuté a k určitému dátumu sa zaviedli a audítorskú správu vydanú audítorom organizácie poskytujúcej služby s cieľom poskytnúť primerané uistenie zahŕňajúce stanovisko audítora k opisu systému organizácie poskytujúcej služby, kontrolným cieľom a súvisiacim kontrolám a k vhodnosti navrhnutých kontrol na dosiahnutie stanovených kontrolných cieľov.

¹¹ Tento typ správy obsahuje: manažmentom vypracovaný opis organizácie poskytujúcej služby, jej systému, kontrolných cieľov a súvisiacich kontrol, ich návrh a implementáciu k stanovenému dátumu alebo počas celého vymedzeného obdobia a v niektorých prípadoch aj ich účinnosti fungovania počas vymedzeného obdobia a audítorskú správu vydanú audítorom organizácie poskytujúcej služby s cieľom poskytnúť primerané uistenie, ktorá zahŕňa:

- stanovisko audítora organizácie poskytujúcej služby k opisu systému organizácie poskytujúcej služby, jej kontrolným cieľom a súvisiacim kontrolám, vhodnosti navrhnutých kontrol z hľadiska dosiahnutia stanovených kontrolných cieľov a k účinnosti fungovania kontrol a

- opis testov kontrol, ktoré vykonal audítor organizácie poskytujúcej služby, ako aj ich výsledky.

¹² Obidva typy týchto správ možno použiť (ak by k nim klient získal prístup) ako relevantný zdroj informácií slúžiacich na podporu oboznamovania sa s podobou a implementáciou kontrol v organizácii poskytujúcej služby, avšak správu 1. typu nemožno použiť ako dôkaz o efektívnom fungovaní kontrol, nakoľko audítor ktorý audit vnútorného kontrolného systému účtovnej firmy uskutočnil, nevykonal testy kontrol.

¹³ Napríklad: používateľské príručky, prehľady systémov, technické príručky, kontrakt alebo dohoda o úrovni poskytovaných služieb uzatvorené medzi klientom a organizáciou poskytujúcou služby, správy organizácie poskytujúcej služby, správy interných audítorov alebo regulačných orgánov o kontrolách vykonaných v organizácii poskytujúcej služby, správy audítora z overovania účtovnej závierky organizácie poskytujúcej služby vrátane listov vedeniu, ak sú k dispozícii.

v súlade s požiadavkami na etiku. Cieľom zriadenia takejto kontroly je zaviesť a udržiavať systém kontroly kvality, ktorý poskytuje primerané uistenie o tom, že:

- firma a jej zamestnanci a spolupracovníci spĺňajú požiadavky odborných štandardov a platných zákonov a predpisov a
- správy, ktoré firma vydáva sú za daných okolností primerané.

V úprave kontroly kvality sa treba zamerať na vytvorenie

- systému kontroly kvality firmy a
- súvisiacich pravidiel firmy na dosiahnutie cieľa systému kontroly kvality a jeho postupov na implementáciu a sledovanie súladu s týmito pravidlami.

Cieľom zavedenia takejto kontroly je zaviesť a udržiavať systém kontroly kvality, ktorý poskytuje primerané uistenie o tom, že:

- firma a jej zamestnanci a spolupracovníci spĺňajú požiadavky odborných štandardov a platných zákonov a predpisov a
- správy, ktoré firma vydáva sú za daných okolností primerané.

Kontrolu kvality treba zamerať na tieto oblasti:

- zodpovednosť manažmentu za kvalitu v rámci firmy,
- relevantné etické požiadavky,
- akceptácia a pokračovanie vzťahov s klientmi a špecifických zákaziek
- ľudské zdroje,
- realizáciu zákazky,
- monitorovanie.

Záver

Navrhované čiastkové opatrenia, ako i návody, ktorých realizáciou by sa podľa nášho názoru dosiahli pozitívne zmeny vnímania účtovníkov a ich služieb spoločnosťou, by mohli byť inšpiráciou i pre iné krajiny, ktoré majú obdobné problémy ako u nás na Slovensku.

Vzhľadom na vysokú mieru zainteresovanosti audítorov a daňových poradcov do účtovníckej problematiky možno navrhnúť, aby sa v tejto regulácii kvality angažovali, bez ohľadu na stav riešenia danej problematiky našou národnou právnou úpravou, spolu s účtovníkmi i tieto profesie.¹⁴ Do týchto aktivít považujeme za vhodné zapojiť i predstaviteľov akademickej obce.

Profesia účtovných odborníkov – najmä jej v našom článku spomínané tri odbory, by mala zosúladiť svoje pravidlá fungovania tak, aby ponúkli podnikateľom (prípadne i iným subjektom) nástroje, ktorými by sa kvalita účtovníckych zákaziek dala bez väčších spoločenských nákladov garantovať, nezávisle posudzovať, ale i kontrolovať.

Potrebný tlak na kvalitu prác účtovníkov by sa dozaista znásobil, ak by sa SKCÚ a SKDP podarilo napr. získať štatút riadneho člena IFAC (Medzinárodnej federácie účtovných odborníkov) a FEE (Európskej federácie účtovníkov).

¹⁴ Napr. audítori zvolili túto cestu v októbri roku 2003, keď sami, bez podpory zákona prijali Medzinárodné audítorské štandardy (ISA) ako metodické normy výkonu auditu na Slovensku.

Kľúčové slová

regulácia účtovníckej profesie, kvalita účtovníckych služieb, účtovník -organizácia poskytujúca služby – účtovná firma - servisná firma, Medzinárodné štandardy IFAC - štandardy IAASB na zákazky, zákazka na komplexné spracovanie účtovníctva

Klasifikácia JEL

M41, M49

LITERATÚRA

- [1] MADĚRA, F. 2013. Profesia účtovných odborníkov: Zamyslenie sa nad výkonom povolania účtovníka na Slovensku. In *AIESA – budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach* : zborník : 15. medzinárodná vedecká konferencia : Bratislava, 25. október 2013 [elektronický zdroj]. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2013. ISBN 978-80-225-3770-4, s. 1-9 CD-ROM.
- [2] MADĚRA, F. 2013. Social responsibility of accountants: lessons learned from the changes after 1989 in the Slovak Republic. In *Current challenges of ethics in business, economics and finance in European countries: proceedings of scientific papers* [elektronický zdroj]. Neuchâtel : Faculty of economics and business University of Neuchâtel, 2013. ISBN 978-2-9700901-0-6, s. 57-66 [CD-ROM]
- [3] CFOworld. 2013. [Citované 2014-06-12] URL: <<http://cfoworld.cz/financi-sluzby/alice-sramkova-kcu-certifikovani-ucetni-jsou-auditorum-partnery-2081>>
- [4] IFAC. 2014. *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. [online]. [Citované 2014-07-05]. URL: <<http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-code-ethics-professional-accountants>>
- [5] Etický kódex Slovenskej komory certifikovaných účtovníkov. In *Vnútorne predpisy slovenskej komory certifikovaných účtovníkov*. [Citované 2014-07-05]. URL: <<http://www.skcu.sk/SKCUstanovy.doc>>
- [6] ISA 220 Quality control for an audit of financial statements. 2009. [online]. [Citované 2014-06-12]. URL: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A011%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20220.pdf>>
- [7] ISA 402 Audit considerations relating to an entity using a service organization. 2009. [online]. [Citované 2014-09-12]. URL: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A021%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20402.pdf>>
- [8] ISAE 3402 Assurance reports on controls at a service organization. [online]. [Citované 2014-09-12]. URL: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/b014-2010-iaasb-handbook-isa-3402.pdf>>
- [9] ISQC 1 Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements. 2009. [online]. [Citované 2014-09-12]. URL:

- <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf>
- [10] ISRS 4410 Compilation engagements. (Effective for compilation engagement reports dated on or after July 1, 2013). [online]. [Citované 2014-09-12]. URL: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B012%202012%20IAASB%20Handbook%20ISRS%204410%20\(revised\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B012%202012%20IAASB%20Handbook%20ISRS%204410%20(revised).pdf)
- [11] Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008 z 23.4.2008, ktorým sa zavádza nová štatistická klasifikácia produktov podľa činností (CPA) a ktorým sa zrušuje nariadenie Rady (EHS) č. 3696/93.). [Citované 2014-09-12]. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:145:0065:0226:SK:PDF>
- [12] Projekt certifikácie profesie účtovníkov v Slovenskej republike. [Citované 2014-06-12]. URL: <http://www.projektcertifikacie.sk/ciele-a-koncepcia/>
- [13] SKCÚ. 2014.
a/ Zoznam certifikovaných účtovníkov. Aktuálny stav k 15. 2. 2012. <http://www.projektcertifikacie.sk/zoznam-cert-uctovnikov/>
b/ Zoznam členov. [Citované 2014-07-05]. URL : <http://www.skcu.sk/>
- [14] SKDP. 2014. Vyhľadavanie daňových poradcov. URL : <http://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/dpsearch?ReadForm>
- [15] Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS
- [16] Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS
- [17] UDVA. 2014.
a/ Zoznam audítorov. [online]. URL: http://www.udva.sk/index.php?option=com_content&view=article&id=25&Itemid=34
b/ Zoznam audítorských spoločností. [online]. URL: http://www.udva.sk/index.php?option=com_content&view=article&id=26&Itemid=35
- [18] Vyhláška Federálneho ministerstva financií ČSFR č. 63/1990 Zb. o overovateľoch
- [19] Zákony Federálneho zhromaždenia Česko-slovenskej federatívnej republiky 173/1988 Zb. o podniku so zahraničnou majetkovou účasťou; 105/1990 Zb. o súkromnom podnikaní občanov; 111/1990 Zb. o štátnom podniku; 455/1991 Zb. živnostenský zákon; 513/1991 Zb. obchodný zákonník; 563/1991 Zb. o účtovníctve
- [20] Zákony Slovenskej národnej rady 73/1992 Zb. o audítoroch a Slovenskej komore audítorov; 78/1992 Zb. o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov
- [21] Zákony Národnej rady Slovenskej republiky 431/2002 Z. z. o účtovníctve; 466/2002 Z. z. Zákon o audítoroch a Slovenskej komore audítorov; 540/2007 Z. z.

o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve

RESUMÉ

Cieľom príspevku je prezentovať názor na otázky regulácie profesie účtovníka a jeho odborného výkonu na Slovensku. Obávame sa toho, že súčasný stav tejto regulácie nevytvára vhodné predpoklady pre potrebný spoločenský rozvoj a zdravý hospodársky rast. V profesii sa vzhľadom na dereguláciu výkonu účtovníckych služieb v r. 2001 vytvorila klíma, odporujúca požiadavkám, ktoré sa vo všeobecnosti kladú na týchto profesionálov. Východisko pre kvalitatívnu zmenu vidíme v zavedení povinnej regulácie výkonu praxe tohto povolania a štandardizácie metodiky výkonu tohto povolania. Je potrebné regulovať prácu a činnosť účtovníkov po celý čas, kedy zotrávajú v profesii. Regulovať iba vstup do profesie nie je dostačujúce. Tieto aktivity musia byť zamerané najmä na udržanie deklarovaného štandardu služieb, ktoré účtovníci svojim klientom poskytujú. Ponúkame čitateľovi i vybrané čiastkové opatrenia, ktoré treba realizovať, s cieľom dosiahnuť pozitívne zmeny vnímania účtovníkov a ich služieb (najmä zákaziek na vedenie účtovníctva a zostavenie účtovnej závierky) širokou verejnosťou. Okrem iného, poukazujeme i na možnosti využitia metodiky vybraných štandardov IAASB na zákazky pri výkone tohto povolania, a to s akcentom na *ISRS 4410 Zákazky na zostavenie finančných informácií*, *ISAE 3402 Správy o uistení ku kontrolám v organizácii poskytujúcej služby*, *ISA 402 Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby* a štandardu na kontrolu kvality *ISQC 1 Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby*.

SUMMARY

The aim of this paper is the presentation of a view on regulating of the accounting profession in Slovakia. We doubt that the current state of this regulation does not create the necessary conditions for social development and healthy economic growth. Deregulation of providing the services in this profession in 2001 created a climate contradicting to requirements, placed generally on these professionals. Basis for a qualitative change we can see in the introduction of compulsory regulation the performance practice in this profession. It is necessary to regulate the work and activities of accountants at all times, when they are staying in the profession. Regulate only the entry into the profession is not sufficient. These activities must be mainly aimed to maintaining the declared standard of services that accountants provide to their clients. We provide the reader a selected sub-measure to be implemented in order to achieve positive changes for perception of the accountants and their work /mainly contracts for bookkeeping services and preparing the financial statements/ by the society. Among other things, in particular, it points to the possibility of using the methodology of selected IAASB standards for the performance of these contracts, such as *ISRS 4410 Compilation engagements*, *ISAE 3402 Assurance reports on controls at a service organization*, *ISA 402 Audit considerations relating to an entity using a service organization* and standard

quality control ISQC 1 Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements.

Kontakt

Ing. František Maděra, PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, Fakulta hospodárskej informatiky, Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2/672 95 111, e-mail: madera@euba.sk