

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2021/36100139017926916

**POSKYTOVANIE AUDÍTORSKÝCH
A NEAUDÍTORSKÝCH SLUŽIEB SUBJEKTOM
VEREJNÉHO ZÁUJMU**

Diplomová práca

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

**POSKYTOVANIE AUDÍTORSKÝCH
A NEAUDÍTORSKÝCH SLUŽIEB SUBJEKTOM
VEREJNÉHO ZÁUJMU**

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor: Ekológia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Denisa Domaracká, PhD.

Bratislava 2021

Bc. Róbert Hanko



Ekonomická univerzita v Bratislave
Fakulta hospodárskej informatiky

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Bc. Róbert Hanko
Študijný program: účtovníctvo a audítorstvo (Jednoodborové štúdium, inžiniersky II. st., denná forma)
Študijný odbor: ekonómia a manažment
Typ záverečnej práce: Inžinierska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský
Sekundárny jazyk: anglický
Názov: Poskytovanie audítorských a neaudítorských služieb subjektom verejného záujmu

Anotácia: Cieľom diplomovej práce je charakterizovať audítorské a neaudítorské služby, ktoré poskytuje štatutárny audítor/audítorská spoločnosť subjektom verejného záujmu.

Vedúci: Ing. Denisa Domaracká, PhD.
Oponent: Ing. Kornélia Lovciová, PhD.
Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva FHI
Dátum zadania: 11.10.2019

Dátum schválenia: 02.11.2019

prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
vedúci katedry

POĎAKOVANIE

Chcem sa poďakovať vedúcej mojej záverečnej práce Ing. Denise Domarackej, PhD. za odborné rady a užitočné pripomienky, poskytnuté pri písaní práce.

Bc. Róbert Hanko

ABSTRAKT

HANKO, Róbert: *Poskytovanie audítorských a neaudítorských služieb subjektov verejného záujmu*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing., Denisa Domaracká, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2021, 61 s.

Cieľom záverečnej práce je poukázať na jednotlivé požiadavky v rámci poskytovania audítorských a neaudítorských služieb subjektom verejného záujmu zo strany audítorských spoločností a štatutárnych audítorov. Práca je rozdelená do štyroch kapitol. Obsahuje 5 tabuliek a 1 schému. Prvá kapitola je venovaná najmä charakteristickému vymedzeniu audítorských služieb či neaudítorských služieb, prostredníctvom nadnárodných a národných právnych noriem, ako aj charakteristike jednotlivých požiadaviek pri výkone týchto služieb. V ďalšej časti uvádzame hlavný cieľ diplomovej práce a takisto metodiku, ktorú sme použili na splnenie hlavného cieľa. Záverečná kapitola sa zaoberá vymedzením možnosti poskytovania jednotlivých audítorských a neaudítorských služieb v rámci subjektov verejného záujmu a zároveň ostatných spoločností. Výsledkom riešenia danej problematiky je zistenie charakteristických znakov poskytovania jednotlivých služieb a takisto poukázanie na podobné či rozdielne znaky medzi týmito službami.

Kľúčové slová: audítorské služby, neaudítorské služby, subjekty verejného záujmu, zabezpečenie kvality auditu, kľúčové záležitosti auditu

ABSTRACT

HANKO, Róbert: *Provision of auditing and non-auditing services of public interest entities*.
- University of Economics in Bratislava. Faculty of Business Informatics; Department of Accounting and Auditing. - Thesis supervisor: Ing., Denisa Domaracká, PhD. - Bratislava: FHI EU, 2021, 61 p.

The aim of the final work is to point out the individual requirements in the provision of audit and non-audit services to public interest entities. The work is divided into four chapters. It contains 5 tables and 1 scheme. The first chapter is devoted mainly to the characteristic definition of audit services or non-audit services, through national and supranational legal standards, as well as the characteristics of individual requirements in the performance of these services. In the next part we present the main goal of the thesis and also the methodology we used to meet the main goal. The final chapter deals with the definition of the possibility of providing individual audit and non-audit services within public interest entities as well as other companies. The result of solving the problem is to identify the characteristics of the provision of individual services and also to point out similar or different features between these services.

Keywords: audit services, non-audit services, public interest entities, audit quality assurance, key audit issues

Obsah

Úvod.....	9
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma i v zahraničí.....	11
1.1 Štatutárny audit (audit účtovnej závierky)	11
1.2 Legislatívna úprava auditu	12
1.3 Poskytovanie audítorských služieb	16
1.4 Legislatívna úprava a poskytovanie neaudítorských služieb	25
1.5 Dodatočné požiadavky kladené na štatutárnych audítorov alebo audítorské spoločnosti vykonávajúcich štatutárny audit v SVZ	27
2 Cieľ práce	31
3 Metodika práce a metódy skúmania.....	32
4 Výsledky práce a diskusia.....	33
4.1 Poskytovanie audítorských služieb	34
4.2 Poskytovanie neaudítorských služieb.....	54
Záver	57
Zoznam použitej literatúry	59

Zoznam tabuliek a schém

Tabuľka 1 Neauditorské služby poskytované jednotlivým subjektom	26
Tabuľka 2 Oblasti možného ohrozenia nezávislosti pri poskytovaní auditu FV	34
Tabuľka 3 Porovnanie charakteristických znakov pri audite a preverení	38
Tabuľka 4 Porovnanie charakteristických znakov pri audite a uisťovacích službách podľa ISAE 3000.....	45
Tabuľka 5 Možnosti poskytovania vymedzených NS	56
 Schéma 1 Štruktúra usmernení, vydaných radou IAASB	17

Zoznam skratiek

DP – daňové priznane

EK – etický kódex

FV – finančné výkazy

ISA – medzinárodné audítorské štandardy

ISRE – medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie

ISAE – medzinárodné štandardy pre zákazky na uisťovacie služby

ISRS – medzinárodné štandardy na súvisiace služby

IFRS – medzinárodné štandardy finančného výkazníctva

NS – neaudítorské služby

SVZ – subjekt verejného záujmu

ÚZ – účtovná závierka

ÚJ – účtovná jednotka

Úvod

V súčasnosti môžeme považovať audítorskú profesiu za nesmierne prosperujúcu činnosť, ktorá ovplyvňuje nie len samotných podnikateľov či obyčajných ľudí, ale aj celý štát ako celok. Správne fungovanie štátu závisí najmä od výkonnosti ekonomiky daného štátu, na ktorú vplyvajú práve podnikateľské subjekty, ako aj všetky informácie, ktoré nám tieto subjekty poskytujú. Poskytované, resp. zverejňované informácie od podnikateľských subjektov však nemusia byť vždy v súlade so skutočnosťou, a v tom prípade môže dôjsť k negatívnemu ovplyvneniu ekonomiky. Práve preto je veľmi dôležité, aby prostredníctvom určitej kontroly dochádzalo k čo najmenšiemu počtu zverejňovania nesprávnych informácií zo strany všetkých účtovných jednotiek, ktorých aktivity či zverejňované informácie vplyvajú na ekonomiku štátu. Audítorská profesia tak v tejto súvislosti zohráva dôležitú úlohu, keďže prostredníctvom nej dochádza práve k takejto kontrole. Hlavným nástrojom zverejňovania informácií účtovných jednotiek je účtovná závierka, v ktorej sa nachádza dostatok informácií pre všetkých jej používateľov. Najmä vďaka tomu je účtovná závierka primárnym predmetom overovania zo strany audítorských spoločností či štatutárnych audítorov, ktorí audítorskú profesiu vykonávajú.

V rámci účtovných jednotiek, môže mať zverejňovanie nesprávnych informácií rozdielny dopad na ekonomiku. Ten závisí najmä od veľkosti jednotlivých účtovných jednotiek, ktorú vo všeobecnosti definuje hodnota majetku účtovnej jednotky ako aj množstvo tržieb či počet zamestnancov. Za najvýznamnejšie účtovné jednotky sú považované subjekty verejného záujmu z dôvodu, že poskytujú svoje služby, resp. vykonávajú svoje činnosti v prospech celej spoločnosti. Aj vzhľadom k tomu je na tieto subjekty kladený v porovnaní s ostatnými účtovnými jednotkami omnoho väčší dôraz v súvislosti s overovaním ich účtovných závierok. Okrem overovania účtovnej závierky, môžu v rámci svojej profesie štatutárni audítori či audítorské spoločnosti týmto subjektom poskytovať aj rôzne iné služby, ktoré nie sú považované za audítorské. Avšak aj týmto službám, je zo strany nadnárodných a národných orgánov regulujúcich oblasť štatutárneho auditu, venovaná omnoho väčšia pozornosť, či už prostredníctvom dodržiavania určitých podmienok pri ich poskytovaní, alebo úplného zákazu určitých služieb.

V tejto práci sa budeme venovať práve týmto spomenutým audítorským službám, ako aj ostatným neaudítorským službám, ktoré v rámci svojej profesie môžu štatutárni audítori a audítorské spoločnosti vykonávať. V prvej kapitole sa zameriame na vysvetlenie podstaty štatutárneho auditu, ako aj iných audítorských a neaudítorských služieb a následne

si bližšie priblížime právne normy, v ktorých sú tieto služby vymedzené, či už z pohľadu nadnárodnej alebo národnej legislatívy, pričom nadviažeme na požiadavky kladené na výkon štatutárneho auditu v subjektoch verejného záujmu. V druhej kapitole si priblížime hlavný cieľ tejto práce a následne vykonáme analýzu, ktorej metodiku a výsledky uvedieme v tretej a štvrtej kapitole.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma i v zahraničí

Od začiatku vzniku auditu prešlo už mnoho storočí, počas ktorých došlo k výraznej zmene tejto profesie. S neustálym nárastom významu slova audit, dochádzalo aj k vzniku nových a stále výstižnejších definícií, ktoré charakterizovali jeho podstatu. Slovo audit má latinský pôvod, ktorého významom je počúvanie. V súčasnej dobe je však používané v inom význame, a to konkrétne nezávislé overovanie. Auditom sa v Slovenských podmienkach rozumie nezávislé overovanie riadnej a mimoriadnej účtovnej závierky (finančných výkazov), ktorého cieľom je vyjadrenie názoru na finančnú a majetkovú situáciu účtovnej jednotky (ďalej aj „ÚJ“), ako aj vyjadrenie úplnosti, preukaznosti a správnosti v súvislosti s vedením účtovníctva a zostavovaním účtovnej závierky (finančných výkazov). Vo všeobecnosti sa teda jedná o potvrdenie finančnej a majetkovej situácie ÚJ, či potvrdenie uplatňovania platných zákonov, záväzných nariadení, účtovných princípov a základných zásad. (Müllerová, 2017)

Tieto definície v sebe však nezahŕňajú všetky aspekty tohto slova, keďže v našom prípade sa sústreďuje iba na určitú časť, ktorú nazývame auditom účtovnej závierky (ďalej aj „ÚZ“). V súčasnosti sa tento pojem používa aj v rôznych iných odvetviach. Odlišnosti v jednotlivých odvetviach auditu môžu nastať v cieľi, používateľoch, predmete, metódach a postupoch či v požiadavkách na odbornosť osôb vykonávajúcich audit. Významné rozdiely sú aj v obsahu a rozsahu legislatívnej úpravy. Z tohto hľadiska rozoznávame rôzne druhy auditu, akými sú napríklad (Müllerová, 2014):

- Štatutárny audit,
- Interný audit,
- Dodržiavací audit,
- Audit akosti,
- Ekologický audit.

1.1 Štatutárny audit (audit účtovnej závierky)

Štatutárny audit je zameraný na individuálne alebo konsolidované účtovné závierky. Spravidla ho vykonáva nezávislý externý audítor na objednávku vlastníkom ÚJ (individuálna účtovná závierka) alebo vlastníkom skupiny podnikov (konsolidovaná účtovná závierka). Štatutárnym audítorom môže byť jednotlivec či audítorská spoločnosť, poskytujúca audítorské služby prostredníctvom svojich zamestnancov, ktorými sú štatutárni audítori a ich asistenti. Štatutárny audit tvorí jeden z dôležitých prvkov ochrany vlastníckych

práv. Jeho primárnym cieľom je zvyšovať dôveryhodnosť účtovných závierok zverejňovaných podnikovým manažmentom. Druhotným cieľom auditu je preventívne a morálne pôsobiť proti vzniku podvodov a chýb. (Müllerová, 2016)

Ciele a funkcie auditu účtovnej závierky však treba chápať aj v kontexte širších súvislostí. Činnosť audítora je ovplyvňovaná nielen konkrétnym ekonomickým prostredím, v ktorom poskytuje audítorské služby, ale aj určitými historickými a kultúrnymi tradíciami, ktoré ovplyvnili aj účtovné systémy a na nich nadväzujúce účtovné vykazovanie. Rozdiely medzi anglosaským a kontinentálnym prístupom k účtovníctvu a k účtovnej závierke, vedú tiež k rozdielnemu prístupu audítora pri overovaní účtovnej závierky. Zatiaľ čo v anglosaskej oblasti audítor overuje, či bola účtovná závierka zostavená na základe účtovníctva, v ktorom sú dodržané všeobecné účtovné zásady, tak v kontinentálnej oblasti spravidla audítor overuje aj súlad s platnou legislatívou. V konečnom dôsledku to znamená, že účtovná závierka, zostavovaná podľa týchto dvoch konceptov môže vyzerat' úplne inak, no aj napriek tomu môže audítor v oboch prípadoch potvrdiť jej správnosť. (Kareš, 2015)

Audit účtovnej závierky (štátutárny audit) je vo všeobecnosti často aj nesprávne považovaný ako súčasť účtovníctva, kvôli ich úzkemu súvisu. Vzťah medzi účtovníctvom a auditom je obojstranný, pretože účtovníctvo je hlavný zdroj informácií pri audite účtovnej závierky. Naopak audit je akousi prevenciou účtovníctva z pohľadu pravdivosti, vernosti a objektívnosti zobrazených informácií. Avšak každá z týchto profesií ma svoje vlastné ciele, nástroje, metódy či pracovné postupy. Značná úzkosť oboch profesií je doložená aj rovnakým predmetom záujmu, ako aj podobnými požiadavkami pri ich výkone, rovnakým pohľadom na etiku a v neposlednom rade aj základnou teoretickou či praktickou prípravou na výkon týchto povolaní. Znalosť v oblasti účtovníctva je považovaná za jednu zo základných podmienok pri výkone audítorskej činnosti, okrem ktorej však existujú aj rôzne iné, akými sú napríklad znalosť v oblasti ekonómie, finančného riadenia, finančnej analýzy, práva, daňového systému, podnikových financií, informačných technológií, aplikovanej matematiky a iných. (Maděra, 2014)

1.2 Legislatívna úprava auditu

V Slovenskej Republike štatutárny audit zastrešujú viaceré právne normy, vydávané nadnárodnými inštitúciami či vyplývajúce z národnej legislatívy. Jedná sa najmä o zákon 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 (ďalej len „zákon o štatutárnom audite“), smernicu Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ zo 16. apríla 2014, ktorou sa mení

smernica 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok (ďalej len „smernica“) a nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES (ďalej len „nariadenie“). Povinnosť štatutárneho auditu vyplýva určitým účtovným jednotkám priamo z § 19, § 20 ods. 3 a § 22 až 22b zákona č. 431/2002 Z.z o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“). Konkrétne sa jedná o obchodné spoločnosti a družstvá, ktoré ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ako aj za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie spĺňajú minimálne dve z nižšie uvedených podmienok:

- 1) suma majetku prevýšila 2 000 000 eur,
- 2) čistý obrat prevýšil 4 000 000 eur,
- 3) v jednom účtovnom období presiahol priemerný počet zamestnancov 30.

Ďalej sem patria obchodné spoločnosti a družstvá, ktorých cenné papiere boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu a ÚJ, ktorým povinnosť auditu vyplýva z osobitných predpisov. Ide napríklad o nadácie, ktorým povinnosť auditu vyplýva z § 34 ods. 3 zákona č. 34/2002 Z. z. o nadáciách a o zmene Občianskeho zákonníka v znení neskorších predpisov, a to v prípade, ak príjem ich verejných prostriedkov a podielu zaplatenej dane prevýši 200 000 eur v tom účtovnom období, za ktoré bola účtovná závierka zostavená, alebo ak ich celkové príjmy prevýšia 500 000 eur v tom účtovnom období, za ktoré bola účtovná závierka zostavená. V neposlednom rade majú povinnosť overovania riadnej a mimoriadnej individuálnej účtovnej závierky aj účtovné jednotky zostavujúce účtovnú závierku na základe § 17a) zákona o účtovníctve, ktorými sú banky, správcovské spoločnosti, poisťovne okrem zdravotnej poisťovne, zaistovne, Slovenská kancelária poisťovateľov, doplnkové dôchodkové spoločnosti, dôchodkové správcovské spoločnosti, Burza cenných papierov a Železnice Slovenskej republiky. Takisto sem patria všetky pobočky zahraničných bánk, poisťovní, zaistovní, správcovských spoločností, pobočky poisťovní z iného členského štátu a pobočky zaistovní z iného členského štátu. Všetky tieto spomenuté účtovné jednotky, okrem vyššie uvedených pobočiek a pobočky zahraničného obchodníka, sú povinné na základe § 20 ods. 1 a 3 zákona o účtovníctve, zostavovať aj výročnú správu, ktorá musí byť taktiež overená audítorom, a to do jedného roka od ukončenia účtovného obdobia.

Avšak v súvislosti so štatutárnym auditom je omnoho dôležitejší zákon o štatutárnom audite, ktorý sa priamo zaoberá podmienkami pre výkon štatutárneho auditu. Tento zákon bol účinný od 1. januára 2016, až na článok 1 a 2 bodov 3,4 a 6 až 10, ako aj §39 bodu 11,

ktorých účinnosť bola nadobudnutá až 17. júna 2016, a zrušil tak dovtedy platný a účinný Zákon č. 540/2007 Z.z. o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu v znení neskorších predpisov. Dôvodom, resp. účelom prijatia zákona o štatutárnom audite bola transpozícia smernice, ktorá so sebou priniesla rozsiahlejšie zmeny, vďaka čomu bolo nutné prijať nový zákon. Okrem smernice prebral zákon o štatutárnom audite aj niektoré časti z nariadenia, ktoré aj napriek tomu, že je v Slovenskej republike priamo aplikovateľné, umožňuje v niektorých požiadavkách členským štátom aj čiastočné upravenie, či už sa jedná o sprísnenie alebo zjednodušenie týchto požiadaviek. Nariadenie sa však vzťahuje len na audítorov a auditorské spoločnosti vykonávajúce štatutárny audit v subjektoch verejného záujmu (ďalej aj „SVZ“) . Zákon o štatutárnom takisto vymedzuje ÚJ, ktoré sú SVZ. Konkrétne ide o všetky banky ako aj pobočky zahraničných bánk, exportno-importná banka Slovenskej republiky, poisťovne, pobočky zahraničných poisťovní a pobočky poisťovní z iných členských štátov. Ďalej sem patria aj zaist'ovne spolu s pobočkami zahraničných zaist'ovní a pobočkami zaist'ovní z iných členských štátov, zdravotné poisťovne, správcovské spoločnosti a pobočky zahraničných správcovských spoločností, dôchodkové správcovské spoločnosti alebo doplnkové dôchodkové spoločnosti, burza cenných papierov, železnice Slovenskej republiky, všetky vyššie územné celky ako aj účtovné jednotky zostavujúce konsolidovanú účtovnú závierku ústrednej správy. V neposlednom rade sem patrí aj účtovná jednotka, ktorou je obec, mesto alebo mestská časť, pričom minimálne v dvoch predchádzajúcich a po sebe idúcich obdobiach musí spĺňať tieto kritéria:

- a) hodnota majetku prevýšila 100 000 000 eur, pričom táto hodnota bola zistená z konsolidovanej účtovnej závierky,
- b) počet obyvateľov prevýšil 50 000. (§2 ods. 16 zákona o štatutárnom audite)

Prijatím nového zákona bola takisto zavedený pojem štatutárny audit, resp. ním bol nahradený dovtedy používaný pojem „audit“, ako *„overovanie individuálnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovanie individuálnej výročnej správy alebo konsolidovanej výročnej správy podľa osobitného predpisu, alebo na základe rozhodnutia účtovnej jednotky, ktorá nemá povinnosť overovania individuálnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovanie individuálnej výročnej správy alebo konsolidovanej výročnej správy“*(§ 2 ods. 1 zákona o štatutárnom audite), keďže slovo audit predstavovalo veľmi široký pojem. Tento zákon sa zameriava na úpravu:

- a) podmienok, ktoré je nutné dodržať pri výkone štatutárneho auditu,
- b) postavenia a činnosti auditorských spoločností, štatutárnych audítorov a ich asistentov,

- c) dohľadu nad vykonávaním štatutárneho auditu,
- d) pôsobnosti komory audítorov (ďalej len „komora“),
- e) pôsobnosti Úradu pre dohľad nad výkonom auditu (ďalej len „úrad“), (§ 1 ods. 1 zákona o štatutárnom audite).

Podľa § 2 zákona o štatutárnom audite, môže štatutárny audit vykonávať len audítorská spoločnosť a štatutárny audítor. Za štatutárneho audítora sa považuje fyzická osoba, zapísaná do príslušného zoznamu štatutárnych audítorov vedeného úradom a musí mať aj oprávnenie na základe ktorého môže štatutárny audit vykonávať (ďalej len „licencia“)(§ 2 ods. 2 zákona o štatutárnom audite). Okrem štatutárneho audítora môže štatutárny audit vykonávať aj audítorská spoločnosť, pod ktorou sa rozumie právnická osoba, zapísaná do príslušného zoznamu týchto spoločností vedeného úradom, a rovnako ako aj v predošlom prípade, musí vlastniť licenciu, okrem štatutárnych audítorov a audítorských spoločností z tretej krajiny (§ 2 ods. 3 zákona o štatutárnom audite). Okrem licencie je nutnosť získať aj osvedčenie o spôsobilosti vykonávať štatutárny audit (ďalej len „certifikát“), vydávaný úradom. Každý uchádzač o tento certifikát musí spĺňať základné podmienky:

- a) plná spôsobilosť na právne úkony,
- b) dobrá povesť,
- c) ukončenie vysokoškolského vzdelania 2. stupňa,
- d) päť ročná odborná prax v účtovníctve,
- e) zúčastňovanie sa na sústavnom vzdelávaní asistentov štatutárnych audítorov,
- f) predloženie úradne osvedčených kópií certifikátov a licencií z iných členských štátov či tretích krajín, ktoré vlastní, ako aj názvu orgánu, ktorým mu boli vydané, a ich číslo,
- g) zloženie audítorskej skúšky. (§ 3 odsek 1 zákona o štatutárnom audite)

Rovnako ako štatutárny audítori, aj audítorské spoločnosti musia pred zápisom do zoznamu vedeného úradom, spĺňať určité podmienky, ktoré určuje vnútorný predpis úradu. Úrad tak zapíše do zoznamu právnické osoby, v ktorých:

- väčšinu hlasovacích práv vlastní štatutárny audítori, audítorské spoločnosti, európski audítori alebo audítorské spoločnosti z iného členského štátu, zapísaní v zozname, vedeného úradom alebo príslušným orgánom v inom členskom štáte,
- štatutárny orgán audítorskej spoločnosti tvoria z väčšiny členov štatutárni audítori alebo európski audítori, a ak je štatutárny orgán tvorený len z dvoch

členov, tak musí byť minimálne jeden z nich európskym audítorom alebo štatutárnym audítorom,

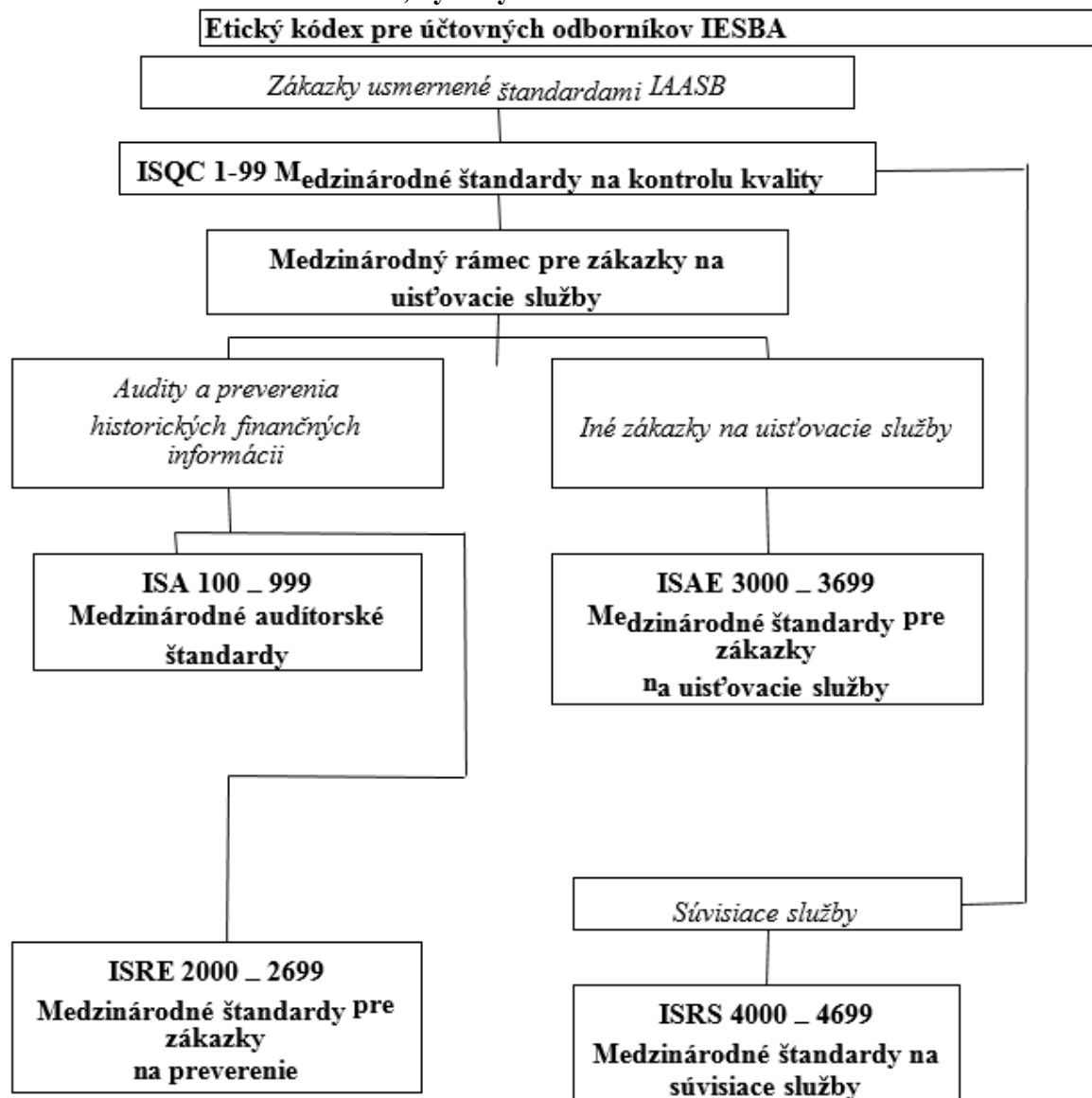
- vykonávanie štatutárneho auditu bude zabezpečované štatutárnymi audítormi,
- je splnená podmienka dobrej povesti,

je úradu riadne vyplatené zápisné, súvisiace so zápisom do zoznamu. (§ 5 zákona o štatutárnom audite)

1.3 Poskytovanie audítorských služieb

Poskytovaním audítorských služieb sa zaoberajú jednotlivé štandardy, ktorých príprava a vydávanie sú zabezpečované Radou pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby (ďalej aj „IAASB“). Hlavným dôvodom vydania bolo zabezpečenie vyššej odbornej úrovne, kvality a spoľahlivosti štatutárneho auditu v rámci celej Európskej Únie (Kareš – Krišková, 2013).

Schéma 1 Štruktúra usmernení, vydaných radou IAASB



Zdroj: Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, vydanie IFAC 2016 – 2017.

Aplikácia jednotlivých štandardov závisí od konkrétneho druhu služieb. Medzinárodné audítorské štandardy (ISA) je nutné aplikovať v súvislosti s výkonom auditu historických finančných informácií. Okrem štandardov ISA, vydáva IAASB aj medzinárodné štandardy týkajúce sa zákaziek na preverenie (ISRE), ktoré je nutné aplikovať v súvislosti s previerkou historických finančných informácií. Ďalšími štandardmi, ktoré IAASB vydáva sú medzinárodné štandardy týkajúce sa uisťovacích služieb (ISAE). Ich aplikácia je nutná pri zákazkách na uistenie, zaoberajúcich sa inými záležitosťami než historickými finančnými informáciami. Poslednými štandardmi vydávajúcimi IAASB, sú medzinárodné štandardy na súvisiace služby (ISRS), ktorých aplikácia je povinná pri

zákazkách súvisiacich so zostavovaním finančných informácií, uplatňovaním odsúhlasených postupov na informácie, a s inými súvisiacimi službami podľa špecifikácie IAASB. Všetky tieto štandardy sú označované ako IAASB štandardy na zákazky, ktoré sa zaoberajú najmä cieľom zákazky, rozsahom, predmetom, správou audítora či konkrétnymi postupmi zákazky, a pri ich poskytovaní je nutné dodržiavať Medzinárodné štandardy na kontrolu kvality (ISQC 1) a etický kódex pre účtovných odborníkov (Kareš, 2014).

Audit finančných výkazov

Za najčastejšie poskytovanú auditorskú službu sa považuje samotný audit finančných výkazov (ďalej aj „FV“), ktorý sa zaoberá posudzovaním súborov FV (vzhľadom na použitú terminológiu v ISA, treba chápať v ponímaní slovenskej právnej úpravy pojem finančné výkazy ako účtovnú závierku) na všeobecné účely. Hlavným cieľom je poskytnutie primeraného uistenia, že FV zobrazujú pravdivý a verný obraz o finančnej situácii danej účtovnej jednotky, výsledku hospodárenia a taktiež, že sú v súlade s právnym rámcom vykazovania, či sa už jedná o medzinárodné štandardy finančného vykazovania (IFRS) alebo národnú legislatívu (zákon o účtovníctve). Primerané uistenie sa považuje za najvyšší možný stupeň uistenia poskytnutého audítorom v správe audítora, ktorá je výsledkom auditu. Vzhľadom k tomu, že na prácu nezávislého externého audítora sa viažu rôzne objektívne prekážky či obmedzenia, v praxi nie je možné získanie úplného uistenia.

Najideálnejším stavom pre auditované subjekty je situácia, keď je primerané uistenie v správe audítora nemodifikované. V podstate to znamená, že je názor audítora bez výhrady, a takúto správu môžeme považovať za akýsi certifikát kvality ÚZ. Takisto je nutné doplniť, že aj v rámci nemodifikovanej správy, môže audítor užívateľov správy informovať ohľadom iných dôležitých skutočností, ktoré však na jeho názor už nemajú vplyv. V situácií, v ktorej sa jedná o informácie dôležité na pochopenie prezentovanej ÚZ, doplní audítor odsek so zdôraznením skutočností. Takýto odsek odkazuje na poznámky ÚZ a upozorňuje na určité body v poznámkach ÚZ. Ak sú informácie podstatné pre pochopenie auditu či zodpovednosti audítora, v takom prípade doplní v správe nezávislého audítora odsek o iných skutočnostiach. Môže ísť o situáciu, keď audit ÚZ predchádzajúceho účtovného obdobia vykonával iný audítor. Ak však audítor prostredníctvom svojej práce vyhodnotí, že je názor nevyhnutné modifikovať, tak má na výber zváženie vyjadrenia podmieneného názoru, záporného názoru alebo odmietnutie vyjadrenia názoru, pričom jeho výber závisí najmä od zistených skutočností.

Kým auditu FV sa venujú ISA 200-799, existuje štandard ktorý sa zaoberá aj špeciálnymi úvahami, a to konkrétne ISA 800-899. Používa sa pri uplatňovaní ISA pri audite

FV, ktoré sú zostavené v súlade s rámcom na osobitné účely. Takýmto rámcom sa rozumie napríklad daňové účtovníctvo na potreby súborov FV, ktoré sú pripojené k daňovému priznaniu danej ú.j., požiadavky regulátorov na základe zvyklostí krajiny či právneho stavu, ustanovenia zmluvy projektového grantu alebo úverovej zmluvy. Používateľov audítorskej správy audítor upozorní, že FV boli zostavené v súlade s rámcom na osobitné účely. V tomto prípade je takisto vhodné upozorniť, že správa audítora je určená osobitným užívateľom (obmedzenie distribúcie). Ako konkrétny príklad by sme mohli uviesť situáciu, keď manažment združenia zostavil FV podľa princípov daňového účtovníctva jurisdikcie určitého štátu X, s cieľom pomoci určenej členom združenia pre vypracovanie ich daňových priznaní. Špeciálnymi úvahami sa zaoberá aj medzinárodný audítorský štandard ISA 805 (audity jednotlivých finančných výkazov a konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančného výkazu). Takýto audit môže splniť osobitný účel napríklad pri posudzovaní oprávnenosti či výšky pohľadávok a s nimi súvisiaca tvorba OP, záväzkov, ktoré sú rôzneho charakteru alebo ocenenia identifikovaného nehmotného majetku. Pri audite jednotlivého výkazu sa môže jednať napríklad o súvahu s prehľadom významnejších účtovných politík, záväzky z poisťných udalostí, ktoré vznikli, ale neboli nahlásené alebo aj zoznam pohľadávok vymáhaných veriteľmi súdnou cestou.

Zákazky na preverenie

V odlišnosti od audítorských služieb uvedených vyššie, ktorých výstupom bol audit, môžu vlastníci či manažment využívať aj iné druhy služieb, akými sú napríklad služby na preverenie, medzi ktoré patria zákazky na preverenie historických FV (ISRE 2400) a preverenie priebežných finančných informácií vykonané nezávislým audítorm ÚJ (ISRE 2410). Týmto druhom služieb sa zaoberajú štandardy ISRE. Kým audit je službou poskytujúcou primerané uistenie, preverenie poskytuje iba stredný stupeň uistenia, čiže nižší ako audit. Pri strednom stupni uistenia dochádza k zisteniu, či v informáciách, ktoré sú zároveň predmetom preverenia, nie sú obsiahnuté významné nesprávnosti (negatívne uistenie). O preverenie môže spoločnosť požiadať audítora napríklad v prípade, ak pre ňu audit FV nie je z určitých dôvodov relevantný.

Preverovaním finančných výkazov audítor skúma, či prostredníctvom postupov neprinášajúcich všetky potrebné dôkazy vyžadované pri audite, neodhalí skutočnosti, ktoré by ho priviedli k presvedčeniu, že finančné výkazy neboli vypracované na základe príslušného rámca finančného vykazovania (napr. IFRS či zákona o účtovníctve), čiže hlavnou úlohou je vyjadrenie súladu FV s daným rámcom vykazovania. Aby bol audítor schopný dospieť k nejakým záverom, pre účel vyjadrenia tohto negatívneho uistenia musí

získať dostatočné a vhodné dôkazy, ktoré získava predovšetkým zisťovaním informácií ako aj pomocou rôznych analytických postupov. Predpokladom pri poskytovaní tejto služby je zákazkový list, pri ktorom sa spoločnosť a audítor vzájomne dohodnú na cieľoch či rozsahu zákazky, zodpovednosti manažmentu ako aj audítora, a na základe ktorého môžu predísť rôznym nedorozumeniam (Kareš – Krišková – Kňazková, 2016).

Audítor môže prijať zákazku na preverenie, pričom nemusí byť audítorom danej účtovnej jednotky, no na druhej strane ním však byť môže. Ak audítor nie je zároveň aj audítorom danej účtovnej jednotky, ktorej poskytuje zákazku, aplikuje sa štandard ISRE 2400. Aplikované postupy sú obdobné ako v rámci auditu, avšak už prispôsobené cieľu či správe viazanej k charakteru služby. Takéto postupy obsahujú najmä:

- a) pochopenie odvetvia a podnikania účtovnej jednotky,
- b) získavanie informácií, ktoré súvisia s postupmi, či zásadami účtovnej jednotky,
- c) nadobudnutie informácií, týkajúcich sa postupov, pri klasifikácií, sumarizácií a zaznamenávaní transakcií, zhromažďovaní potrebných informácií pri zostavení finančných výkazov a na vykazovanie vo finančných výkazoch.
- d) analytické postupy (ISRE 2400).

V opačnom prípade, ak je audítor zároveň aj audítorom účtovnej jednotky, pričom uzatvorí zmluvu týkajúcu sa preverenia priebežných finančných informácií, aplikuje sa štandard ISRE 2410. Cieľ je obdobný ako v predošlej situácii, avšak vzhľadom k tomu, že audítor už uskutočnil audit, napríklad v predchádzajúcom účtovnom období, tak má už poznatky ohľadom účtovnej jednotky a jej interných kontrolách, a preto sa cielene zameria na informácie, ktoré sú určujúce vzhľadom na cieľ zadania. Je nutné poznamenať, že za priebežné finančné informácie považujeme informácie zostavené za účtovné obdobie kratšie ako jeden rok. Vo väčšine prípadov sa jedná o obdobie troch mesiacov alebo polrok. Výsledkom služby je správa týkajúca sa previerky, prostredníctvom ktorej je písomne vyjadrené negatívne uistenie, pričom je nutné uviesť, že nebol vykonaný audit ani vyjadrený názor audítora. Takýto typ správy môžu vyžadovať napríklad burzy.

Zákazky na uisťovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií

V rámci svojej profesie môže audítor vykonávať uisťovacie služby, ktoré sa líšia od auditu či preverenia historických finančných informácií. Uisťovacími službami sa zaoberá ISAE 3000. Cieľom audítora pri výkone tohto druhu zákaziek, je vyjadrenie záveru, ktorým dôjde k posilneniu dôveryhodnosti ocenenia či zhodnotenia predmetu pre možných používateľov. Uisťovacie služby obsahujú 5 základných prvkov, ktorými sú existencia

vzťahov troch strán (zodpovedná strana, audítor ako aj používatelia správy, ktorá bola vydaná audítormi), primerané kritéria, vhodné a dostatočné dôkazy, predmet zákazky a správa o uistení v písomnej forme. Audítor môže podľa medzinárodného rámca vykonať tieto konkrétne druhy zákaziek:

- zákazky na primerané uistenie – od audítora sa vyžaduje získanie dostatočných a vhodných dôkazov, porozumenie všetkým okolnostiam zákazky, vyhodnotenie rizík a vykonanie analytických postupov, otestovanie internej kontroly z dôvodu získania základu pre vyjadrenie primeraného záveru v prípade pozitívnej podoby záveru,
- zákazky na limitované uistenie (obmedzené) – od audítora sa vyžaduje takisto získanie dostatočných a vhodných dôkazov, avšak v odlišnosti od primeraného uistenia je vykonávanie postupov zámerne obmedzené, pričom sa jedná o eliminovanie rizika zákazky na takú nízku úroveň, ktorá bude základom pre vyjadrenie negatívnej podoby záveru.

V prípade pozitívnej podoby záveru by sme uviedli napríklad „Prostredníctvom stanovených kritérií je interná kontrola podľa nášho názoru vo všetkých súvislostiach efektívna“. Takýto záver by pre používateľov znamenal primerané uistenie o určitej skutočnosti, ktorá je predmetom overovania. V prípade obmedzeného uistenia by sme uviedli „Neboli zistené také skutočnosti, prostredníctvom ktorých by došlo k zisteniu, že na základe stanovených kritérií, nie je interná kontrola vo všetkých súvislostiach efektívna“. Pri akceptácii zákaziek audítor podlieha svojmu vlastnému riziku, tzv. „audítorskému riziku“, čo znamená že názor audítora nemusí byť správny. V prípade zákaziek s limitovaným uistením je oproti ostatným takéto riziko pomerne vyššie, čo vyplýva najmä z obmedzeného rozsahu vykonaných úkonov či získaných dôkazov.

V súčasnosti medzi takéto zákazky patria:

- ISAE 3400 *Preskúmanie budúcich finančných informácií*,
- ISAE 3402 *Správy o uistení ku kontrolám v organizáciách poskytujúcich služby*,
- ISAE 3410 *Zákazky na uisťovacie služby k výkazom emisií skleníkových plynov*,
- ISAE 3420 *Zákazky na uisťovacie služby na vypracovanie správy o zostavení pro forma finančných informácií uvedených v prospekte*.

ISAE 3400

Zákazkou patriacou do ISAE je aj zákazka týkajúca sa preskúmania budúcich finančných informácií. Pod týmto pojmom si môžeme predstaviť rôzne udalosti či situácie, ktoré v budúcnosti môžu, ale aj nemusia nastať. V podstate sa jedná o informácie vyplývajúce z väčšej časti zo subjektívnej predpovede či prognózy, alebo kombinácie týchto dvoch foriem. Z pohľadu tejto vysokej miery subjektívnosti audítora nie je v postavení, v ktorom môže vyjadriť názor či sa výsledky vykazované v budúcich finančných informáciách aj dosiahnu, a takisto je pre neho náročné vyjadrenie pozitívneho názoru, či predpoklady neobsahujú nesprávnosti. Práve kvôli tomu dochádza od audítora v rámci tohto ISAE pri vydaní správy ohľadom primeranosti predpokladov, k poskytnutiu iba stredného stupňa uistenia. Ako príklad budúcich finančných informácií môžeme uviesť „hypoteticky“ spracovanú konsolidovanú UZ pri predpoklade istej štruktúry v najbližších rokoch. Takéto pripravené FV môžeme považovať za interný nástroj, napríklad na ocenenie kapitálovej investície, a takisto môžu byť použité ako dokumenty, obsahujúce výhľad peňažných tokov určené veriteľom.

ISAE 3402

Štandard ISAE 3402 je využiteľný len v prípade, keď organizácia poskytujúca služby zodpovedá za návrh kontroly alebo je schopná dodať vyhlásenie o primeranom návrhu tejto kontroly. Organizáciou poskytujúcou služby sa rozumie externá organizácia, poskytujúca služby klientom, ktoré môžu byť z hľadiska finančného výkazníctva relevantné pre internú kontrolu. Audítora takejto organizácie musí v rámci výkonu zákazky tohto druhu dodržiavať nie len tento štandard, ale aj štandard ISAE 3000, pretože štandard 3402 nenahrádza, iba dopĺňa či rozvádza využitie štandardu ISAE 3000 na zákazky, ktoré poskytujú primerané uistenie a zároveň pri ktorých je vydávaná správa o kontrolách v organizáciách poskytujúcich služby. Základným cieľom audítora v tejto organizácii je získanie primeraného uistenia, že:

- a) opis systému organizácií poskytujúcich služby je verným a pravdivým zobrazením návrhu a implementácie systému v danom období,
- b) všetky kontroly boli vhodne navrhnuté,
- c) kontroly boli účinné.

Prostredníctvom zistení je cieľom audítora vydanie správy o vyššie spomenutých záležitostiach. Okrem správy o uistení, ktorá sa týka kontroly, môže audítora zostaviť aj správu, ktorá nie je predmetom tohto ISAE. Jedná sa napríklad o správu o transakciách a zostatkoch účtovnej jednotky klienta, ktorá je spravovaná organizáciou poskytujúcou

služby, a o správu o dohodnutých postupoch, ktoré sa predovšetkým týkajú kontroly v organizácii poskytujúcej služby (ISAE 3402).

ISAE 3410

Výkaz o emisiách skleníkových plynov je v súčasnosti zostavovaný mnohými účtovnými jednotkami. Tie tak robia či už z dôvodu informovania investorov alebo iných subjektov, pričom tieto informácie môžu predstavovať aj samostatnú zložku správy o udržateľnosti. Rovnako môžu tieto výkazy zostavovať ako súčasť v rámci regulačného režimu zverejňovania, či súčasť systému obchodu s emisnými kvótami.

Jedná sa o výkaz stanovujúci základné prvky a vyčísľujúci emisie skleníkových plynov v rámci určitého obdobia. V niektorých prípadoch môže obsahovať aj zásady vykazovania či kvantifikácie, vysvetľujúce poznámky alebo porovnateľné informácie. Primárnym cieľom audítora pri tomto type zákazky je získanie primeraného, resp. limitovaného uistenia o tom, že v danom výkaze nie sú obsiahnuté významné nesprávosti, ktoré môžu vyplývať či už z podvodu alebo chyby. Následne je jeho cieľom vydanie správy skutočnostiach, či:

- a) v rámci zákazky, ktorá poskytuje limitované uistenie, nezistil audítor skutočnosti, prostredníctvom ktorých by dospel k predpokladu, že tento výkaz nebol zostavený podľa príslušných kritérií,
- b) v rámci zákazky, ktorá poskytuje primerané uistenie, nebol tento výkaz zostavený podľa príslušných kritérií vo významných súvislostiach (ISAE 3410).

ISAE 3420

Tento štandard sa venuje zákazkám poskytujúcim primerané uistenie, a ktoré sú vykonávané audítorom poskytujúcim služby. Na základe nich tak audítor vydáva správu o pro forma finančných informáciách, ktoré sú zostavované zodpovednou stranou pre účely prospektu. To znamená, že audítor nie je zodpovedný za zostavenie pro forma finančných informácií, ale za vydanie správy o tom, či boli tieto informácie zostavené zodpovednou stranou podľa stanovených kritérií.

Na účely tohto štandardu sú pro forma finančnými informáciami také, ktoré v prospekte slúžia výlučne na ilustráciu vplyvu, ktorý by na neupravené finančné informácie danej účtovnej jednotky mala nejaká významná udalosť, resp. transakcia, uskutočnená k skoršiemu dátumu, ktorý bol zvolený na ilustratívne účely. Na takéto ilustratívne účely v rámci neupravených finančných informácií dochádza k vykonávaniu pro forma úprav. Tieto úpravy sa týkajú informácií v ÚJ, ktorá má byť alebo bol predmetom akvizície, resp. má byť alebo bola predmetom predaja. Štandard ISAE 3420 sa môže použiť len v prípade:

- a) ak je vydanie tohto typu správy vyžadované zákonom o cenných papieroch alebo burzovými predpismi platnými v jurisdikcii, v ktorej ma byť prospekt vydaný,
- b) ak je v danej jurisdikcii vydanie tejto správy všeobecne uznávanou praxou (ISAE 3420).

Zákazky na súvisiace služby

V odlišnosti od predošlých služieb, zákazky na súvisiace služby poskytujú najnižšie možné uistenie, resp. žiadne uistenie. Takisto aj správa, vydávaná audítorom k týmto zákazkám, neobsahuje všetky postupy a prvky, ktoré sú v uisťovacom rámci zahrnuté. Medzi tieto služby patria zákazky na zostavenie finančných informácií (ISRS 4410), zákazky na vykonanie odsúhlasených postupov týkajúcich sa finančných informácií (ISRS 4400).

Jednou z takýchto služieb je poskytnutie správy o vecných zisteniach. Jedná sa o druh služby, pri ktorej audítor uskutočňuje postupy vopred dohodnuté s ú.j., či treťou stranou, a ktorej dôvodom je preskúmanie predmetnej záležitosti a podanie správy o tejto záležitosti. V správe uvádza vykonané úkony a takisto k nim prislúchajúce výsledky. Na základe takejto správy si jej užívateľ sám vyhodnotí zistenia a vyvodí aj vlastné závery. Predpokladom prijatia zákazky je taktiež uzatvorenie zákazkového listu, obsahujúceho všetky detaily, akými sú:

- forma zákazky ako aj skutočnosti, že postupy ktoré boli vykonané nebudú predstavovať preverenie alebo audit, a práve kvôli tomu nebude vyjadrované žiadne uistenie,
- vymedzenie účelu zákazky,
- identifikovanie finančných informácií, na ktoré sa odsúhlasené postupy odsúhlasené postupy budú aplikovať,
- časové rozvrhnutie, rozsah a forma plánovaných postupov,
- forma správy o objavených skutočnostiach,
- obmedzenia distribúcie správ o objavených skutočnostiach, ak by však takéto obmedzenia boli v rozpore so zákonom, audítor by zákazku prijať nemal. (ISRS 4400)

Čo sa týka dodržiavania nezávislosti pri poskytovaní tohto typu služieb, je na samotnom audítore aby otestoval, ako aj vyhodnotil svoju nezávislosť, keďže v tomto prípade neexistuje prekážka nezávislosti, resp. by v zásade nemala vznikáť. Aj napriek tomu je audítor povinný dodržať EK a kvalitu podľa ISQC 1. Takisto je nutné, aby sa v zmluve o zákazke nachádzalo vyhlásenie z ktorého vyplýva, že poskytnutie uistenia nie je

predmetom zákazky. Rovnako aj pri zákazke na zostavenie finančných informácií, nie je vyžadované pri postupoch poskytnúť mieru uistenia k daným finančným informáciám a taktiež sa od účtovnej jednotky nevyžaduje nezávislosť. Takúto skutočnosť je však nutné uviesť v správe o zostavení. V správe je ďalej dôležité uviesť, prostredníctvom ktorého rámca boli finančné informácie zostavené a taktiež musí obsahovať oznámenie, že bola zostavená na základe informácií poskytnutých manažmentom klienta.

1.4 Legislatívna úprava a poskytovanie neaudítorských služieb

Štatutárny audítor a audítorská spoločnosť môžu okrem štatutárneho auditu, ako audítorskej služby, poskytovať aj neaudítorské služby (ďalej aj „NS“). Ich poskytovanie je však rozdielne definované či už v zákone o štatutárnom audite, ustanoveniach etického kódexu audítora (ďalej aj „EK“) alebo v nariadení. Najbežnejšími formami NS sú služby zahŕňajúce daňové či poradenské služby. Jedná sa napríklad o vypracovanie daňového priznania (ďalej aj „DP“), poskytovanie daňového poradenstva, ako aj rôznych iných poradenských služieb, zahŕňajúcich služby, týkajúce sa implementácie účtovných postupov či metód a iných. Pri poskytovaní tohto typu služieb je však nutné rozlišovať, či sú poskytované klientom auditu, alebo nie. Rovnako je dôležité rozoznávať o aký typ ÚJ, ktorej sú služby poskytované, sa jedná. Rovnako ako v prípade poskytovania NS, aj pri poskytovaní audítorských služieb sú možnosti ich poskytnutia rozdielne (resp. iba obsahujú dodatočné požiadavky pri ich poskytovaní), podľa toho, či je klientom SVZ, obchodné spoločnosti podľa §2 bodu 15 písm. f) zákona o štatutárnom audite alebo ostatné spoločnosti.

Konkrétne podľa etického kódexu audítora sú za neaudítorské služby považované také, ktoré nie sú uisťovacími službami zahŕňajúce audit, preverenie, uisťovacie služby iné ako audit alebo preverenie. Čo sa týka neaudítorských služieb poskytovaných klientom auditu, jednotlivé právne normy definujú požiadavky rozdielne podľa typu klienta poskytovanému služby, typu konkrétnej služby, významnosti vplyvu na audit a iných. V nasledujúcej tabuľke č.1 si priblížime, ktoré služby a ktorému typu klienta auditu môžu byť poskytnuté alebo v opačnom prípade zakázané, či obmedzené.

Tabuľka 1 Neaudítorské služby poskytované jednotlivým subjektom

	Subjekt verej. záujmu (§ 2 ods. 16 zákona o štatutárnom audite)	Obchodná spoločnosť (§ 2 ods. 15 písm. f zákona o štatutárnom audite)	Ostatné spoločnosti
Účtovné služby a zostavenie ÚZ (§ 21 ods. 3 zákona o štatutárnom audite)	Zakázané [Čl. 5 ods. 1 písm. c) nariadenia]	Zakázané (Čl. 5 ods. 1 písm. c nariadenia)	Zakázané
Služby mzdovej evidencie	Zakázané [Čl. 5 ods. 1 písm. d) nariadenia]	Zakázané (Čl. 5 ods. 1 písm. d nariadenia)	Povolené 3* (EK 601.5)
Administratívne služby	Povolené 2*	Povolené 2*	Povolené (EK 602.1)
Oceňovacie služby	Povolené 1* [Čl. 5 ods. 1 písm. f) nariadenia]	Povolené 1* (Čl. 5 ods. 1 písm. f nariadenia)	Povolené 3* (EK 603.4)
Daňové služby			
- Vypracovanie daňového priznania	Povolené 1* [Čl. 5 ods. 1 písm. a) bodu i) nariadenia]	Povolené 1* (Čl. 5 ods. 1 písm. a, bodu i)	Povolené (EK 604.4)
- Daňové výpočty na účely účtovania	Povolené 1* [Čl. 5 ods. 1 písm. a) bodu vi) nariadenia]	Povolené 1* (Čl. 5 ods. 1 písm. a, bodu vi)	Povolené 3* (EK 604.5)
- Daňové plánovanie a poradenstvo	Nie je explicitne definované v EK [povolené podľa Čl. 5 ods. 1 písm. a) bodu vii) nariadenia]	Nie je explicitne definované v EK [povolené podľa Čl. 5 ods. 1 písm. a) bodu vii) nariadenia]	Povolené 3* (EK 604.8)
- Daňové služby ocenenia	Nie je explicitne definované v EK	Nie je explicitne definované v EK	Povolené 3* (EK 604.9)
- Pomoc pri riešení daňových sporov	Nie je explicitne definované v EK	Nie je explicitne definované v EK	Povolené 3* (EK 604.11)
Interný audit	Zakázané [Čl. 5 ods. 1 písm. h) nariadenia]	Zakázané [Čl. 5 ods. 1 písm. h) nariadenia]	Povolené 3* (EK 605.4)
Služby s IT systémami	Čiastočne povolené 4*	Čiastočne povolené 4*	Povolené 3* (EK 606.4)
Súdne spory	Zakázané [Čl. 5 ods. 1 písm. g) nariadenia]	Zakázané [Čl. 5 ods. 1 písm. g) nariadenia]	Povolené 3* (EK 607.3)
Právne služby	Zakázané [Čl. 5 ods. 1 písm. g) nariadenia]	Zakázané [Čl. 5 ods. 1 písm. g) nariadenia]	Povolené 3* (EK 608.4 a 608.6) Zakázané pre funkciu hlavného právneho poradcu
Náborové a HR služby	Zakázané [Čl. 5 ods. 1 písm. k) nariadenia]	Zakázané [Čl. 5 ods. 1 písm. k) nariadenia]	Povolené 3* (EK 609.4) Zakázané (EK 609.6 a 609.7)

Zdroj: Etický kódex audítora, vydanie 2018

Vysvetlivky k tabuľke č.1:

- 1* - Oceňovacie a daňové služby, ktoré sú pri splnení dodatočných požiadaviek povolené poskytovať aj SVZ a takisto obchodným spoločnostiam podľa §2 bodu 15 písm. f) zákona o štatutárnom audite (ďalej len „obchodné spoločnosti“),
- 2* - Služby, ktoré v nariadení nie sú uvedené ako zakázané, avšak ich poskytovanie SVZ a obchodným spoločnostiam je taktiež podmienené dodržaním dodatočných požiadaviek,
- 3* - Služby, ktoré sú ostatným subjektom povolené poskytovať, avšak pri výskyte možného ohrozenia nezávislosti, je nutné takéto ohrozenie odstrániť,
- 4* - Jedná sa o IT služby, ktoré sú iné ako navrhnutie či implementácia technologických systémov, ktoré sa týkajú finančných informácií.
- 5* - Jedná sa o iné služby v oblasti podnikových financií než sú propagácia predaja, upisovanie alebo obchodovanie s akciami klienta auditu. Pri poskytovaní služieb SVZ v oblasti podnikových financií je taktiež zakázané poradenstvo, ak jeho efektívnosť závisí od prezentácie či účtovného postupu v ÚZ, na ktorú je vyjadrovaný názor.

1.5 Dodatočné požiadavky kladené na štatutárnych audítorov alebo audítorské spoločnosti vykonávajúcich štatutárny audit v SVZ

Všeobecnú charakteristiku resp., definíciu SVZ, nachádzame či už v nadnárodnej alebo národnej právnej úprave štatutárneho auditu. Ako sme už spomínali, v národnej právnej úprave sú SVZ definované v zákone o štatutárnom audite a zákone o účtovníctve, pričom v jednotlivých predpisoch sú ich definície rozdielne. Zákon o účtovníctve definuje tieto subjekty najmä z dôvodu ich povinností týkajúcich sa účtovníctva. Dôvodom, prečo zákon o účtovníctve definuje od začiatku roka 2015 tieto subjekty je, že sa na nich z pohľadu účtovníctva prihliada oproti iným účtovným jednotkám prísnejšie. Okrem zákona o účtovníctve sú SVZ definované aj v zákone o štatutárnom audite, v ktorom sú definované kvôli ich povinnostiam, ako aj povinnostiam ich audítorov, ktoré sa týkajú štatutárneho auditu. Týmto zákonom ako aj nariadením, sa výrazným spôsobom rozšírili povinnosti SVZ, ako aj ich audítorov (Ondrušová – Kňazková, 2017):

- a) SVZ sú povinné zriadiť výbor pre audit (existujú výnimky),
- b) povinná rotácia audítorských spoločností (predtým iba rotácia kľúčového audítorského partnera),
- c) štatutárni audítori a audítorské spoločnosti mali zakázané poskytovať niektoré neaudítorské služby (aj tie, ktoré Etický kódex povoľoval),
- d) stanovené limity poplatkov na povolené neaudítorské služby,
- e) vypracovanie rozšírenej správy audítora,

- f) vypracovanie dodatočnej správy audítora, určenej výboru pre audit,
- g) SVZ musia povinne poskytovať informácie UDVA,
- h) SVZ musia povinne hlásiť UDVA aj pokusy tretích strán o ovplyvňovanie výberu audítora,
- i) povinné poplatky pre UDVA zo strany SVZ,
- j) podliehanie sankciám UDVA pre neplnenie povinností SVZ (Farkaš, 2019).

Okrem vyššie spomenutých požiadaviek, ktoré sa vzťahujú priamo na SVZ, sú v rámci poskytovania audítorských služieb, konkrétne štatutárneho auditu, dôležité najmä požiadavky vzťahujúce sa na audítorov a audítorské spoločnosti, vykonávajúcich štatutárny audit v SVZ. Jednou z požiadaviek je napríklad vykonávanie previerky ohľadom kontroly kvality zákaziek, ktorej cieľom je posúdenie názoru a záverov vyjadrených štatutárnym audítorom či kľúčovým audítorským partnerom, či k týmto záverom mohli aj reálne dospieť. V odlišnosti od previerok kontroly kvality zákaziek v rámci ostatných subjektov je dôležité, že v prípade štatutárneho auditu v SVZ, sú takéto previerky vykonávané ešte pred vydaním správy audítora, kým v prípade ostatných subjektov môže byť previerka vykonaná aj po vydaní správy audítora. Previerky sú vykonávané preverovateľom, ktorým je štatutárny audítor, a však nesmie byť žiadnym spôsobom zainteresovaný do výkonu štatutárneho auditu, ktorého sa previerka týka. Medzi ďalšie požiadavky patrí aj predkladanie správy určenej orgánom dohľadu nad SVZ alebo správy o transparentnosti, ktorú musia všetci štatutárni audítori a audítorské spoločnosti po vykonaní štatutárneho auditu v SVZ povinne zverejňovať na ich webových stránkach. V neposlednom rade je jednou z dôležitých požiadaviek aj dodatočný odsek v správe audítora, dopĺňujúci kľúčové záležitosti auditu, ktorý môže byť doplnený aj v správe audítora v prípade štatutárneho auditu ostatných spoločností, avšak nie povinný.

Nariadenie určuje okrem požiadaviek týkajúcich sa štatutárneho auditu, aj požiadavky v rámci poskytovania NS. Je nutné podotknúť, že za takéto neaudítorské služby sú podľa nariadenia pre jeho účely považované všetky iné služby, ktoré nie sú štatutárnym auditom, čo konkrétne vyplýva z kontextu článku 4 a 5. Nariadenie zakazuje poskytovať určité neaudítorské služby (poskytované SVZ), podľa ktorého audítorské spoločnosti a štatutárni audítori, vykonávajúci audit v SVZ, v žiadnom prípade nesmú priamo ani nepriamo poskytovať auditovanému subjektu, jeho materskému podniku či podniku, v ktorom majú rozhodujúci vplyv, v rámci EÚ žiadne neaudítorské služby, ktoré sú zakázané, a to v čase od začiatku auditovaného obdobia až do vydania správy audítora, ako aj cez účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúcemu obdobiu, ktoré bolo vyššie

spomenuté (čl. 5 ods. 1 nariadenia). Je dôležité podotknúť, že zákaz poskytovania služieb uvedených v nariadení sa nevzťahuje na iné podniky než tie, ktoré sú vyššie uvedené. Takisto sa tento zákaz nevzťahuje ani na poskytovanie služieb mimo EÚ. Podľa nariadenia sa jedná o rôzne neaudítorské služby, akými sú:

- a) Daňové služby, ktoré sa týkajú vypracovania daňového priznania, daní zo mzdy, cla, výpočtu nepriamych či priamych daní, ako aj výpočtu odloženej dane a poskytovania daňového poradenstva,
- b) Služby, zahrňujúce plnenie rôznych úloh súvisiacich s riadením či rozhodovaním v auditovanom subjekte,
- c) Vypracovanie účtovnej závierky, účtovných záznamov či vedenia účtovníctva,
- d) Návrh a následná implementácia rôznych technologických systémov, ktoré sa týkajú finančných informácií,
- e) Spracovanie miezd,
- f) Právne služby, akými sú napríklad poskytovanie právneho poradenstva, či služieb týkajúcich sa vyjednávania v mene subjektu, ktorý je auditovaný, a služieb týkajúcich sa vystupovania v úlohách obhajcu pri riešení rôznych právnych sporov,
- g) Služby týkajúce sa oceňovania, vrátane oceňovania vykonávaného v súvisi s poistno-matematickými službami, či službami týkajúce sa podpory pri právnych sporoch,
- h) Obchodovanie s akciami auditovaného subjektu, ich propagovanie a upisovanie,
- i) Služby ktoré sa týkajú ľudských zdrojov ,ako napríklad riadenie v postavení, v ktorom možno ovplyvniť prípravu účtovnej závierky či účtovných záznamov, podliehajúcich štatutárnemu auditu,
- j) Služby spojené s navrhovaním štruktúry či kontrolou nákladov. (článok 5, ods. 1 nariadenia)

Okrem vyššie uvedených služieb môže dôjsť aj k zákazu poskytovania iných služieb, ak by členský štát dospel k záveru, že tieto služby budú predstavovať hrozbu pre nezávislosť. Doplňenie takýchto služieb musí členský štát oznámiť Európskej komisii. V prípade zákazu poskytovania neaudítorských služieb však existujú aj výnimky, ktoré povoľujú poskytovanie niektorých z nich. Jedná sa o vypracovanie daňového priznania, výpočet nepriamych či priamych daní, poskytovanie daňového poradenstva, ako aj o služby súvisiace s oceňovaním, uvedených vyššie v písmene g). V rámci národnej právnej úpravy sa k tejto výnimke Slovenská Republika postavila tak, že dodatočne bez výnimky zakázala aj

poskytovanie daňového poradenstva, čo vyplýva konkrétne z § 33 ods. 1 zákona o štatutárnom audite. Avšak v prípade výnimiek ostatných dodatočne povolených NS, je ich poskytovanie povolené len za predpokladu, že sú splnené tieto požiadavky:

- a) Majú na auditovanú účtovnú závierku nevýznamný vplyv, resp. na ňu nemajú žiaden priamy vplyv,
- b) Odhadnutie vplyvu na auditovanú účtovnú závierku je vysvetlené a zdokumentované v dodatočnej správe výboru pre audit,
- c) Audítorská spoločnosť či štatutárny audítor musí spĺňať zásady nezávislosti, ktoré ustanovuje smernica 2006/43/ES. (článok 5, ods. 2 a 3 nariadenia)

Pri poskytovaní všetkých ostatných neaudítorských služieb iných, než zakázaných, je dôležité dodržanie podmienky maximálneho limitu honorárov za ich poskytovanie. Tento limit sa vzťahuje na neaudítorské služby poskytované auditovaným subjektom, ich materským podnikom či podnikom, v ktorých majú auditované subjekty rozhodujúci vplyv, a to konkrétne tak, že ak audítorská spoločnosť či štatutárny audítor poskytne týmto subjektom počas obdobia troch či viacerých po sebe idúcich účtovných období neaudítorské služby, tak súhrnné poplatky za tieto služby budú obmedzené nanajvýš na 70% priemeru zaplatených poplatkov za štatutárne audity auditovaných subjektov v posledných troch po sebe idúcich účtovných obdobiach. (čl. 4 ods. 2 nariadenia)

2 Cieľ práce

Základnou úlohou účtovnej závierky ako nástroja zverejňovania informácií, je v prvom rade poskytovanie verného a pravdivého zobrazenia skutočností, ktoré sú zároveň aj predmetom overovania. Výsledkom overenia však nie je vždy rovnaká miera uistenia, aká je poskytovaná audítorom či audítorskou spoločnosťou pri overovaní UZ, resp. zákazke na audit FV. Miera uistenia závisí vždy od druhu poskytnutej zákazky. Audítor v rámci svojej profesie, môže poskytovať viaceré uist'ovacie služby, poskytujúce určitú mieru uistenia, ktoré sú zároveň považované za audítorské služby. Okrem nich môže poskytovať aj neaudítorské služby, ktorých výsledkom však nie je žiadne uistenie. Pri poskytovaní oboch druhov služieb musí audítor vykonávať rôzne postupy a spĺňať viaceré požiadavky, ktoré sa v závislosti od jednotlivých zákaziek líšia. Takisto je ich vymedzenie rozdielne v rámci rozličných druhov spoločností, ktorým sú poskytované zákazky. Odlišnosti tvoria najmä spoločnosti, ktoré sú subjektami verejného záujmu.

V rámci subjektov verejného záujmu je overovanie účtovnej závierky regulované prostredníctvom rôznych osobitných požiadaviek, ktoré musia všetky audítorské spoločnosti ako aj štatutárni audítori pri výkone štatutárneho auditu povinne dodržiavať. Tieto požiadavky vyplývajú najmä zo skutočností, že služby poskytované subjektami verejného záujmu sú zamerané na široké spektrum verejnosti a prípadné vzniknuté problémy by tak mali nesmierny dopad na verejnosť a celkovú ekonomiku štátu. Jednotlivé požiadavky sú zakotvené či už v národnej legislatíve, konkrétne v zákone o štatutárnom audite a súvisiacom zákone o účtovníctve, ako aj v nadnárodnej legislatíve prostredníctvom smerníc a nariadení. Okrem požiadaviek v rámci štatutárneho auditu, existujú aj požiadavky či obmedzenia, týkajúce sa aj ostatných služieb audítora, ktoré subjektom verejného záujmu môže poskytovať.

Hlavným cieľom práce je vymedzenie možnosti poskytovania audítorských a neaudítorských služieb s dôrazom na ich poskytovanie v rámci subjektov verejného záujmu, ako aj ostatných spoločností.

Pri dosahovaní hlavného cieľa sme sa zamerali najmä na charakteristiku jednotlivých audítorských a neaudítorských služieb s cieľom ich vzájomného porovnania a následného zistenia spoločných či rozdielnych znakov. Dôraz sme takisto kládli na dodržiavanie

podmienky nezávislosti podľa etického kódexu audítora, a to najmä na možnosti vzniku rizika ohrozenia tejto podmienky pri poskytovaní jednotlivých služieb.

3 Metodika práce a metódy skúmania

Prvú časť práce sme spracovali prostredníctvom rôznych knižných publikácií, či už z domácej alebo zahraničnej literatúry. Okrem knižných zdrojov sme takisto využívali aj informácie zakotvené v národnej a nadnárodnej legislatíve, a to konkrétne slovenské zákony ako aj právne normy EÚ, upravujúce štatutárny audit. Taktiež sme využili informácie obsiahnuté v medzinárodných audítorských štandardoch, alebo metodické usmernenia komory.

Vo štvrtej časti práce sme využívali viaceré metódy pri dosahovaní nášho uvedeného cieľa. Využívali sme najmä analýzu jednotlivých požiadaviek, ktorých splnenie je vyžadované pri poskytovaní audítorských služieb či neaudítorských služieb subjektom verejného záujmu, ako aj ostatným spoločnostiam, zo strany audítorských spoločností a štatutárnych audítorov. Výsledky z uvedenej analýzy sme uvádzali najmä prostredníctvom využitia tabuliek či nami uvádzaných vzorových príkladov

Základnými informáciami či dokumentami, z ktorých sme pri celkovej analýze vychádzali, boli účtovné závierky jednotlivých spoločností. Rovnako dôležitými boli aj správy o transparentnosti, zverejňované audítorskými spoločnosťami či štatutárnymi audítormi, z ktorých sme takisto pri analýze vychádzali. V neposlednom rade sme využívali taktiež rôzne publikácie úradu či komory zverejnené na ich webových stránkach, akými sú napríklad etický kódex audítora či dokonca aj medzinárodné usmernenia na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby.

Súhrn všetkých výsledkov zistených prostredníctvom tejto analýzy tak uvádzame v nasledujúcej štvrtej kapitole.

4 Výsledky práce a diskusia

Ako sme uviedli v prvej kapitole, audítorské spoločnosti či audítori, môžu poskytovať svojim klientom širokú škálu služieb. Pri mnohých z nich je však dôležité dodržiavať značné množstvo podmienok, či už zo strany audítora alebo jeho klienta. V tejto kapitole sa budeme venovať dôležitým charakteristickým znakom jednotlivých audítorských služieb, s cieľom nájdania rozdielností, či naopak spoločných znakov pri ich poskytovaní. V prvom rade sa zameriame na mieru uistenia, ktorú poskytujú jednotlivé služby, či jednotlivé postupy pri ich vykonávaní. Takisto sa budeme venovať druhom správ či zmlúv, ktoré je nutné v súvislosti s ich poskytovaním uzatvárať či vydávať, a v poslednom rade sa zameriame aj na podmienku nezávislosti vyplývajúcu z etického kódexu, ktorá súvisí najmä s možnosťou poskytovania audítorských služieb, ako aj neaudítorských služieb. Medzi audítorské služby zaradíme:

- Audit FV,
- Zákazky na preverenie,
- Zákazky na uisťovacie služby iné ako audit či preverenie,
- Zákazky na súvisiace služby.

Audit FV, upravujúci štandardmi ISA, považujeme za najdôležitejšiu zákazku z pomedzi všetkých, ktoré sú poskytované audítorom či audítorskou spoločnosťou a takisto upravovaných radou IAASB. Dôvod jeho postavenia vychádza už zo samotného cieľa zákazky, ktorým je vydanie správy obsahujúcej názor, či boli auditované FV zostavené v súlade s platným rámcom pre finančné vykazovanie, a či auditované FV neobsahujú významné nesprávnosti. Vydaním tejto správy poskytuje audítor alebo audítorská spoločnosť primerané uistenie, či FV, ktoré sú preverované, neobsahujú významné nesprávnosti. Uistenie pri tomto druhu zákazky (primerané uistenie), predstavuje najvyššiu možnú mieru uistenia v porovnaní s ostatnými zákazkami poskytovanými audítorom podľa IAASB. Zároveň to však znamená, že k dosiahnutiu primeraného uistenia je audítor povinný vykonať značné množstvo audítorských postupov. Práve týmito postupmi sa zaoberajú štandardy ISA, upravujúce kompletný výkon auditu:

- Základné princípy a zodpovednosti (ISA 200-299),
- Posúdenie rizík spolu s reakciou na posúdené riziká (ISA 300-499),

- Audítorské dôkazy (ISA 500-599),
- Použitie práce ostatných (ISA 600-699),
- Závery auditu a správy (ISA 700-799),
- Špeciálne oblasti (ISA 800-899).

4.1 Poskytovanie audítorských služieb

Štatutárny audit (audit FV)

Pri plánovaní či výkone auditu, je audítor v prvom rade povinný dohodnúť si podmienky zákazky s objednávatelom, prostredníctvom zmluvy, resp. zákazkového listu, ktorý musí jednoznačne obsahovať zodpovednosti manažmentu, v súvislosti s poskytnutím všetkých potrebných informácií pre vykonanie auditu, zodpovednosť za interné kontroly v UJ a takisto za zostavenie FV. Pri prijatí zákazky je audítor povinný sa uistiť, či manažment chápe všetky podmienky zákazky a či sú splnené hlavné podmienky, potrebné pre výkon zákazky na audit. V súvislosti s prijatím zákazky je takisto nutné dodržať všetky etické požiadavky podľa EK, najmä čo sa týka podmienky nezávislosti. V rámci auditu vzniká vo viacerých prípadoch situácia, pri ktorej dochádza k možnému ohrozeniu nezávislosti. EK vymedzuje konkrétne oblasti možného vzniku ohrozenia, ako aj postupy prostredníctvom ktorých dochádza k zníženiu rizika ohrozenia na úroveň, pri ktorej je možné zákazku prijať. Jedná sa najmä o oblasti uvedené v nasledujúcej tabuľke 2.

Tabuľka 2 Oblasti možného ohrozenia nezávislosti pri poskytovaní auditu FV

Honoráre (výška)	- V prípade ak honorár klienta auditu tvorí značnú časť z celkovej hodnoty honorárov spoločnosti, ktorá vyjadruje názor (možné ohrozenie v dôsledku zastrašovania či súkromného záujmu) - V prípade ak je klientom SVZ, ohrozenie vzniká keď počas dvoch za sebou nasledujúcich rokov, honoráre od klienta či spriaznených osôb prevyšujú hodnotu 15% z hodnoty všetkých honorárov, ktoré boli spoločnosťou vyjadrujúcou názor prijaté
	Opatrenie k zníženiu ohrozenia: spoločnosť môže napríklad zväčšiť svoju klientsku základňu a znížiť tak závislosť od klienta
Zásady týkajúce sa odmeňovania a hodnotenia	Ohrozenie vzniká, ak je členom audítorského tímu pre klienta osoba, ktorá je hodnotená alebo odmeňovaná za predaj iných ako uisťovacích služieb danému klientovi
	Opatrenie k zníženiu ohrozenia: - takáto osoba sa vylúči z audítorského tímu, resp. dôjde k revízií plánu odmeňovania či procesu hodnotenia tejto osoby - využijú sa služby odborníka, na preverenie práce tohto člena tímu

Dary či pohostinnosť	Firma (aj v rámci siete) ani člen audítorského tímu, nemôžu prijať dar či pohostinnosť zo strany klienta auditu, ak ich hodnota nie je nezávažná alebo bezvýznamná a to ani v prípade, ak by hodnota daru či pohostinnosti bola bezvýznamná, ale zámerom by bolo neprimerané ovplyvnenie správania sa
Súdne spory (prebiehajúce alebo hroziace)	Vzhľadom k tomu, že medzi členmi audítorského tímu a manažmentom klienta musí ísť o vzťah úplnej nestrannosti s poskytovaním všetkých potrebných informácií, by prebiehajúci súdny spor (resp. hroziaci) mohol zapríčiniť neochotu zo strany manažmentu klienta zverejňovať všetky potrebné informácie Opatrenie k zníženiu ohrozenia: využijú sa služby odborníka k prevereniu vykonanej práce
Finančná zainteresovanosť	Ohrozenie vzniká napríklad, ak má audítorská spoločnosť na určitom subjekte finančnú zainteresovanosť a zároveň jej klient auditu má na tomto subjekte taktiež finančnú zainteresovanosť
Úvery či záruky	Audítorská spoločnosť (aj v rámci siete) ani člen audítorského tímu (aj rodinný príslušník), nemôžu poskytovať úver ani záruku na úver svojmu klientovi auditu
Rodinné či osobné vzťahy	Ohrozenie vzniká, ak člen audítorského tímu má s riaditeľom, funkcionárom či prípadne iným zamestnancom (závisí od jeho úlohy) klienta auditu určitý osobný alebo rodinný vzťah
Nedávno poskytované služby	Ohrozenie vzniká, ak člen audítorského tímu počas nedávneho obdobia pôsobil (pôsobí) u klienta auditu ako riaditeľ, funkcionár či zamestnanec Opatrenie k zníženiu ohrozenia: využijú sa služby odborníka k prevereniu vykonanej práce daného člena tímu
Dočasné pridelenie pracovníkov	Ohrozenie vzniká pri zapožičiavaní pracovníkov klientovi auditu Opatrenie k zníženiu ohrozenia: vykoná sa dodatočná previerka práce, ktorú vykonali zapožičaní pracovníci, alebo sa takíto pracovníci nezahrnú do audítorského tímu

Zdroj: vlastné spracovanie podľa EK audítora

Počas výkonu auditu, s cieľom odhalenia významných nesprávností, vykonáva audítor rôzne postupy, akými sú napríklad:

- Získavanie potrebných informácií, či už od manažmentu, alebo iných osôb v UJ, a posúdenie týchto informácií prostredníctvom jeho odborných vedomostí a uplatnenia profesionálneho skepticizmu,
- Analytické postupy,
- Kontrola a pozorovanie,
- Testy kontrol – audítor navrhuje testovanie kontrol s cieľom presvedčenia sa o efektívnosti kontrol v auditovanej UJ, ktoré zabraňujú vzniku možných nesprávností,

- Substantívne postupy týkajúce sa detailného overovania významných zápisov, ktoré sú obsahom účtovného denníka, a takisto odsúhlasenia evidencie, prostredníctvom ktorej boli zostavené FV.

V priebehu auditu je audítorovou povinnosťou zozbierať čo najväčšie množstvo potrebných audítorských dôkazov, ktoré sú nevyhnutné pre vyjadrenie názoru audítora na FV. Po získaní dostatočného a vhodného množstva dôkazov je audítor schopný vyjadriť svoj názor, ktorý je obsahom správy audítora. Správa má štandardizovanú formu, obsahujúcu konkrétne súčasti (ISA 700 - formovanie názoru na finančné výkazy a správa

k finančným výkazom):

- Názov (z názvu musí jednoznačne vyplývať, že sa jedná o správu nezávislého audítora),
- Adresát,
- Názor audítora,
- Základ pre názor – v tomto odseku je uvedené, že bol audit vykonaný podľa ISA, a takisto obsahuje vyhlásenie o nezávislosti audítora od UJ podľa etických požiadaviek, ktoré sa týkajú auditu (odkaz na etický kódex audítora),
- Nepretržité pokračovanie v činnosti,
- Kľúčové záležitosti auditu (povinné pri audite SVZ),
- Iné informácie,
- Zodpovednosť manažmentu za FV,
- Zodpovednosť audítora za audit FV (uvedenie cieľa audítora, ktorým je získanie primeraného uistenia, že FV neobsahujú ako celok významné nesprávne, či už v dôsledku chyby alebo podvodu),
- Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov (v prípade ak audítor rieši pri zodpovednosti audítora na základe ISA, aj povinnosť informovania o ďalších skutočnostiach),
- Meno audítora, ktorý je zodpovedný za zákazku (pri audite SVZ),
- Podpis audítora,
- Adresa audítora (miesto výkonu činnosti),
- Dátum správy .

Príklad názoru audítora uvedeného v správe audítora (bez modifikácie)

Podľa nášho názoru, priložená účtovná závierka zobrazuje verne, vo všetkých významných súvislostiach, finančnú situáciu (alebo poskytuje pravdivý a verný obraz finančnej situácie) spoločnosti ABC k 31. decembru 20X1, výsledku jej hospodárenia a peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS).

Nemodifikovaný názor, aký je vyjadrení v príklade uvedenom vyššie, vyjadruje audítor v situácií pri ktorej prostredníctvom postupov, ktoré vykonal a zhromaždenej audítorskej dokumentácie, dospel k záveru, že FV sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom pre finančné vykazovanie. Takisto je zrejmé, že sa jedná o pozitívnu formu názoru, prostredníctvom ktorej je vyjadrené primerané uistenie, informujúce používateľov správy a dostatočnej primeranosti vykazovaných informácií.

Okrem správy bez modifikácie však audítor môže vydať aj správu s modifikáciou. Jedná sa o situáciu pri ktorej nadobudne presvedčenie, že vo FV sú obsiahnuté významné nesprávnosti, alebo v prípade nezískania dostatočnej evidencie zo strany manažmentu. V takýchto prípadoch sa audítor rozhoduje, či bude jeho stanovisko podmienené, záporné alebo dôjde k odmietnutiu vyjadrenia názoru. K vyjadreniu podmieneného názoru dochádza v prípade, ak audítor odhalí nesprávnosti, ktoré aj keď sú významné, nie sú zásadného charakteru. Jedná sa aj o prípad, keď audítor nezíska potrebnú evidenciu na vyjadrenie názoru len v určitej oblasti, avšak aj napriek tomu nebude celkový vplyv prípadných nesprávností na FV zásadný. V opačnom prípade, ak by bol vplyv zistených nesprávností na FV zásadný a významný, audítor by vyjadril záporné stanovisko. K poslednému prípadu odmietnutia názoru by došlo v situácií, keď audítor z dôvodu nezískania dostatočných audítorských dôkazov nemá potrebný základ pre vyjadrenie názoru, a takisto prípadné nesprávnosti v určitej oblasti by mohli mať na FV zásadný vplyv.

Zákazky na preverenie (ISRE)

Ako sme už spomínali, zákazky na preverenie musia byť poskytované v súlade so štandardom ISRE 2400, prípadne 2410. V porovnaní s auditom FV, predmetom zákazky podľa ISRE 2400, nie je overovanie priebežných či koncoročných FV. Jedná sa o preverenie, ktoré môže byť vyžadované audítorom FV skupiny, pre účely preverenia FV niektorej zo zložiek. Podľa tohto štandardu môže byť preverenie na základe požiadavky audítora skupiny doplnené o iné postupy, vyžadované okolnosťami auditu skupiny. Dôležitá podmienka pri zákazke podľa ISRE 2400 je tá, že audítor ktorý zákazku prijme nesmie byť zároveň

audítorm UJ, čo zamedzuje porušeniu podmienky nezávislosti a takisto uisťuje audítora v tom, aký štandard pri zákazke aplikuje.

Tak ako pri zákazkách na audit, aj v prípade zákazky preverenia musí audítor splniť podmienky, ktoré mu umožnia prijať takúto zákazku. V prvom rade je povinný dodržiavať etické princípy podľa etického kódexu, najmä v spojitosti splnenia zásady nezávislosti či profesionálneho skepticizmu. Podobne ako pri audite, preveruje okrem splnenia nezávislosti aj dostatok kvalifikovaného personálu, platnosť či prijateľnosť finančného rámca, ktorý účtovná jednotka používa, a takisto ziskava od manažmentu vyjadrenia. Jednou z dôležitých odlišností zákazky na preverenie v porovnaní s auditom, sa týka povinnosti vykonania zákaziek. Ako sme už uviedli, štatutárny audit je pre určité účtovné jednotky povinný, čo vyplýva zo zákona o účtovníctve, pričom pri zákazkách na preverenie neexistuje legislatívna úprava, ktorá ukladá povinnosť vykonania tohto druhu zákaziek.

Významným rozdielom medzi auditom a zákazkou na preverenie je takisto miera uistenia, ktoré tieto zákazky poskytujú. Zákazky na preverenie poskytujú v porovnaní s auditom nižšie, limitované uistenie. Aj vďaka tomu je pri zákazke na preverenie potrebné zhodnotiť, či je vhodná a má racionálny účel. To znamená, že pred jej prijatím má audítor povinnosť uistiť sa, či mu klient bude schopný a ochotný poskytnúť úplnú evidenciu a či nie je zákazka objednaná len ako náhrada za audit, alebo napríklad za účelom špekulatívneho spájania mena audítorskej spoločnosti, resp. audítora s FV. Rozdielna miera uistenia takisto vplýva aj na určovanie hladiny významnosti po prijatí zákazky. Aj keď pri zákazke na preverenie dochádza k rovnakému procesu pri stanovení celkovej významnosti ako pri audite, neznamená to, že celková významnosť bude rovnaká. Pri preverení je hladina významnosti vyššia ako pri audite, čo vyplýva práve z nižšej miery uistenia, ktorú zákazka na preverenie poskytuje. Vo všeobecnosti to znamená, že to, čo sa pri audite považuje za významné, sa pri preverení považovať za významné nemusí. Rozdiel tvorí aj fáza nasledujúca po stanovení významnosti, ktorou je plánovanie auditu. Pri zákazke na preverenie, audítor nemusí vypracovávať plán, či stratégiu preverenia. Aj napriek tomu je však jeho povinnosťou navrhnúť postupy zamerané na rizikové oblasti s možným výskytom významnej nesprávnosti. Hlavné rozdiely, ako aj podobné znaky pri zákazke na audit a zákazke na preverenie, sú znázornené v nasledujúcej tabuľke č. 3.

Tabuľka 3 Porovnanie charakteristických znakov pri audite a preverení

	Audit	Preverenie
--	--------------	-------------------

Povinnosť výkonu zákazky	Povinný iba pre niektoré UJ, po splnení podmienok	Dobrovoľné
Potreba splnenia určitých kritérií k prijatiu zákazky	Áno	Áno
Nutnosť zmluvy/zákazkového listu	Áno	Áno
Poskytnuté uistenie	Primerané	Limitované
Upravujúce štandardy	ISA	ISRE
Podmienka vypracovania stratégie a plánu	Áno	Nie (iba navrhnutie postupov)
Postupy vykonané audítorom	Analytické postupy, zbieranie informácií od manažmentu, substantívne postupy, pozorovanie, testy kontrol, preskúvanie	Iba získanie informácií od manažmentu či analytické postupy
Vydanie správy	Áno	Áno
Nutnosť dokumentácie	Áno	Áno
Vydanie názoru v správe	Áno	Nie (záver)

Zdroj: vlastné spracovanie

Po porovnaní jednotlivých požiadaviek môžeme skonštatovať, že zákazka na preverenie je oproti auditu menej dôveryhodnejšia a takisto menej detailnejšia. Nezaobrá sa účtovnou závierkou v takom širokom rozsahu, ako je to pri audite. Je to spôsobené najmä limitovaným, čiže nižším stupňom uistenia, ktoré zákazka na preverenie poskytuje a takisto tým, že medzinárodné štandardy ISRE pri jej poskytovaní určujú menej povinností, ako v prípade auditu určujú ISA, ktorých rozsah je podstatne širší. Podobne aj jednotlivé postupy využívané audítorom, slúžia pri zákazke na audit k lepšiemu odhaleniu významnej nesprávnosti, keďže pri zákazke na preverenie audítor využíva primárne len analytické postupy či informácie poskytnuté manažmentom. Aj keď je možno výhodou, že takéto postupy sú časovo a finančne menej náročné, neumožňujú dostatočné preskúmanie finančných informácií. Následkom odhalenia nižšej miery významných nesprávností, je vydanie správy obsahujúcej len záver, nie však názor na UZ, ako pri audite. Tento rozdiel je dôležitý z dôvodu uvedomenia si zo strany používateľa informácií správy, že preverenie nie je auditom poskytujúcim primerané uistenie.

Príklad záveru audítora uvedeného v správe audítora (bez modifikácie)

Na základe nášho preverenia sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že priložené finančné výkazy nezobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach finančnú situáciu (alebo neposkytujú verný a pravdivý obraz o finančnej situácii) spoločnosti ABC k 31. decembru 20X1 a výsledky jej hospodárenia a peňažné toky (alebo o výsledkoch jej hospodárenia a peňažných tokoch) za rok končiaci sa k uvedenému dátumu v súlade s Medzinárodným štandardom finančného výkazníctva pre malé a stredné podniky.

Podobne ako pri zákazke na audit, aj v tomto prípade môže audítor vyjadriť záver bez modifikácie, ako v príklade uvedenom vyššie, alebo záver s modifikáciou, pri ktorej by mal na výber vyjadrenia podmieneného záveru, záporného záveru alebo odmietnutie vyjadrenia záveru. Tieto tri typy modifikácie by nastali v situácii, kedy by audítor z určitých dôvodov nezískal dostatočné množstvo potrebnej evidencie, resp. by odhalil významné nesprávnosti, prostredníctvom ktorých by informácie obsiahnuté vo FV mohli zavádzať potencionálneho používateľa.

V neposlednom rade patrí medzi zákazky na preverenie takisto preverenie priebežných finančných informácií, ktorá je upravovaná medzinárodným štandardom ISRE 2410. V odlišnosti od predchádzajúcej zákazky, zákazku podľa ISRE 2410 vykonáva audítor, ktorý je zároveň aj audítorom overujúcim FV danej UJ, z čoho vyplýva, že už je oboznámený s vnútornými procesmi, či internou kontrolou a práve preto sa môže zamerať na potenciálne rizikové oblasti. Rovnako ako pri ostatných audítorských službách, aj pri preverení priebežných finančných informácií je nutné dodržiavať profesionálny skepticizmus, všetky etické požiadavky či kontrolu kvality.

Na rozdiel od auditu, zákazka podľa ISRE 2410 neposkytuje primerané uistenie, že priebežné FV sú v súlade s platným rámcom pre finančné vykazovanie. Jedná sa o zákazku poskytujúcu iba limitované uistenie, vyjadrené pomocou negatívnej formulácie záveru, keďže audítor nevykonáva svoje postupy v rozsahu, v ktorom by mohol vyjadriť záver (názor) v pozitívnej forme, ako je to pri zákazke na primerané uistenie. Postupy audítora pri preverení priebežných finančných informácií sú obmedzené, a týkajú sa len analytických postupov či získavania informácií od manažmentu, rovnako ako pri preverení UZ podľa ISRE 2400. Okrem získania poznatkov o UJ, získava poznatky takisto o jej prostredí či kontrolnom systéme. Podobne aj výsledok preverenia podľa ISRE 2410 bude sformulovaný v správe o previerke priebežných finančných informácií, ktorej najdôležitejšou časťou je záver (nie názor). V situácií, keď si audítor všimne určité skutočnosti, prostredníctvom

ktorých by priebežné finančné informácie mohli obsahovať významné nesprávnosti, vyjadri modifikovaný podmienený alebo záporný záver. V takomto prípade by takisto uviedol rozsah ovplyvnenia FV týmito chybami. V opačnom prípade vyjadruje záver bez modifikácie.

Príklad záveru audítora uvedeného v správe audítora (bez modifikácie)

Na základe našej preverenia nevšimli sme si nič, čo by nás priviedlo k domnienke, že priložené priebežné finančné informácie nie sú vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s (platným rámcom pre finančné vykazovanie vrátane zmienky o jurisdikcii alebo krajine pôvodu rámca pre finančné vykazovanie, ak použitým rámcom pre finančné vykazovanie nie sú Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie).

Zákazky na uisťovacie služby (ISAE)

Okrem auditu či preverenia historických FV, môžu štatutárni audítori alebo auditorské spoločnosti poskytovať aj iné uisťovacie služby, ktoré sa od auditu či preverenia líšia. Takýmito službami sa zaoberajú štandardy ISAE 3000, vydané radou IAASB. Ide o zákazky, pri ktorých zadávateľ zákazky vyžaduje preverenie určitých informácií, ktoré môžu byť finančného, ako aj nefinančného charakteru, s cieľom získania limitovaného alebo primeraného uistenia. Pri dosahovaní primeraného uistenia dochádza k akceptovaniu určitého rizika na prijateľnú nízku úroveň, pričom je vyjadrená pozitívna forma stanoviska. V prípade dosahovania limitovaného uistenia je vyjadrená negatívna forma stanoviska, pričom je dôležité chápať, že takéto uistenie dosahuje vyššiu úroveň rizika ako primerané uistenie, že preverované informácie nebudú správne.

Pri zákazke vykonanej v súlade ISAE 3000, zadávateľom môže byť ktorákoľvek UJ, ktorá vyžaduje overenie určitých finančných či nefinančných informácií, s cieľom nadobudnutia limitovaného či primeraného uistenia. Dôvodom nadobudnutia uistenia zadávateľa, môže byť legislatíva (napríklad pri realizácii projektu prostredníctvom verejných prostriedkov), alebo získanie dôveryhodnosti informácií, ktoré sú poskytované tretím stranám. Vykonávateľom týchto zákaziek však môže byť jedine štatutárny audítor či auditorská spoločnosť, zapísaná v zozname auditorských spoločností a štatutárnych audítorov podľa ZoŠA, pričom je pri výkone zákazky povinný dodržiavať všetky etické požiadavky podľa etického kódexu audítora.

Ako už bolo spomenuté, pri zákazkách podľa ISAE 3000 vzniká trojstranný vzťah, ktorý tvorí audítor, zodpovedná strana a používatelia informácií. V rámci zodpovednej strany a používateľov informácií môže dôjsť k situácii, keď obe tieto strany patria k

spoločnému subjektu alebo naopak, nepatria k spoločnému subjektu. V prvom prípade by sme uviedli napríklad situáciu, v ktorej by predstavenstvo spoločnosti ABC predkladalo dozornej rade účtovné informácie spolu s finančnými výsledkami v pravidelných časových intervaloch, pričom štruktúra výkazov v ktorých sú informácie predkladané, je upravovaná internou smernicou spoločnosti. Všetky údaje obsiahnuté vo výkazoch overuje externý nezávislý audítor, pričom zo strany dozornej rady je vyžadované, aby tieto informácie boli s primeraným uistením. V takomto prípade by sa jednalo o trojstranný vzťah, v ktorom by predstavenstvo (zodpovedná strana) spolu s dozornou radou (potencionálni používatelia) patrili k spoločnému subjektu. Naopak v druhom prípade, by sa jednalo o spoločnosť XYZ, zaoberajúcou sa určitou činnosťou, pričom by existovala legislatíva, určujúca povinnosť spoločnosti zverejňovať informácie o nákladoch súvisiacich s jej činnosťou (na internete) a takisto by tieto informácie museli byť overené nezávislým audítorom podľa ISRE 3000. Znamenalo by to, že potencionálni používatelia zverejnených informácií a spoločnosť XYZ (zodpovedná strana) by nepatrili k spoločnému subjektu.

Okrem trojstranného vzťahu, musia mať zákazky podľa ISAE 3000 aj iné náležitosti, akými sú napríklad vhodný predmet, či kritéria zákazky, dostačujúce množstvo dôkazov alebo písomnú správu o uistení, vo forme či už pre zákazku poskytujúcu limitované alebo primerané uistenie. Čo sa týka predmetu zákazky v rámci ISAE 3000, môže byť naozaj rôznorodý:

- Skúmanie finančnej výkonnosti,
- Skúmanie nefinančnej výkonnosti,
- Fyzické charakteristiky (hraničná využiteľnosť určitého výrobného zariadenia),
- Konkrétne systémy či postupy v podniku (systém IT, vnútorná kontrola, interná smernica danej UJ),
- Súlad dodržiavania legislatívy v rámci pracovného procesu alebo súlad legislatívy v rámci riadenia ľudských zdrojov.

V prvom rade musí byť predmet zákazky podľa ISAE 3000 vhodný a rozpoznateľný, čo znamená, že ho môžeme voči určeným vhodným kritériám merať a aj konzistentne hodnotiť. Takisto je nutné, aby tvoril základ pre následne zozbierané informácie tvoriace dostatočné množstvo dôkazov, prostredníctvom ktorých audítor môže poskytovať limitované či primerané uistenie. Podľa ISAE 3000 môže audítor prijať zákazku len v prípade keď:

- zodpovednosť za predmet zákazky nesie iná strana, než je samotný audítor poskytujúci zákazku či potencionálni používatelia informácií,
- neexistujú informácie brániace dodržaniu podmienok etického kódexu či ISAE,
- je uistený o odborných kompetenciách všetkých osôb, zúčastnených pri výkone zákazky.

V prípade prijatia zákazky audítorm sú všetky podmienky zákazky spísané v zmluve, resp. zákazkovom liste. V rámci slovenskej legislatívy neexistuje konkrétne vymedzenie náležitostí takejto audítorskej zmluvy a preto sa najčastejšie uzatvára zmluva podľa §269 ods. 2 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka, ktorý umožňuje uzatvárať aj zmluvu, neupravenú ako typ zmluvy. Je však nutné aby bol dostatočne určený predmet záväzkov účastníkov, pretože v opačnom prípade by zmluva nebola uzavretá. V zmluve sú obsiahnuté nasledujúce náležitosti:

- údaje zadávateľa,
- údaje audítora, prípadne audítorskej spoločnosti,
- predmet zmluvy (overenie podľa ISAE 3000, druh uistenia, úloha audítora)
- podmienky týkajúce sa realizácie predmetu (špecifikovanie oblastí overovania),
- miesto vykonania zákazky spolu s dohodnutou dobou trvania zákazky,
- dohodnuté platobné podmienky,
- práva a povinnosti všetkých strán,
- zmluvné penále a pokuty,
- špeciálne podmienky,
- dátum a miesto uzatvorenia zmluvy,
- podpisy zúčastnených strán.

Pri vykonávaní zákazky môže dôjsť aj k zmene určitých podmienok. Tie je však nutné zaznamenať písomnou formou a priložiť k zmluve, pričom obe zúčastnené strany so zmenou musia súhlasiť. Väčšinou sa jedná o prípady, keď jedna zo strán nepochopí čo je objektom overovania, resp. dôjde k nepochopeniu predmetu zákazky.

Za výsledok práce audítora pri výkone zákazky podľa ISAE 3000 považujeme správu o uistení, zostavenú nie len v súlade ISAE 3000, ale aj v kontexte ISA či ISRE. Štandard

ISAE 3000 nestanovuje presnú štruktúru správy, no popisuje aspoň základné časti, ktoré by v správe mali byť obsiahnuté:

- Adresát, nadpis, opis a identifikácia predmetu zákazky spolu s poskytovanou mierou uistenia,
- Kritéria (prostredníctvom ktorých bol hodnotený predmet a na základe ktorých ma používateľ chápať túto správu)
- Opis obmedzení pri meraní alebo hodnotení predmetu voči stanoveným kritériám,
- Ak pri výkone zákazky boli použité kritéria určené pre špecifických používateľov, je nutné uviesť obmedzenie použitia daných informácií,
- Opis a identifikácia zodpovednosti audítora, ako aj zodpovednej strany, vyjadrenie súladu zostavenia zákazky so štandardom ISAE, zhrnutie uskutočnených prác,
- Záver audítora (vo forme relevantnej pre limitované, resp. primerané uistenie),
- Dátum správy, meno audítora alebo audítorskej spoločnosti poskytujúcej služby, podpis. (ISAE 3000)

Ako aj v predošlých prípadoch, za najdôležitejšiu časť správy považujeme samotný záver audítora, ktorý je pri jednotlivkej miere uistenia odlišný. Nasledujúce príklady uvádzajú konkrétne formulácie záverov z auditorských správ bez modifikácie.

Príklad záveru audítora uvedeného v správe audítora (bez modifikácie, zákazka poskytujúca primerané uistenie)

Pri vyjadrení v zmysle predmetu zákazky a príslušných kritérií: „Podľa nášho názoru účtovná jednotka vo všetkých významných súvislostiach splnila požiadavky zákona XYZ“, alebo pri vyjadrení v zmysle informácií o predmete zákazky a príslušných kritérií: „Podľa nášho názoru je prognóza finančnej výkonnosti účtovnej jednotky vo všetkých významných súvislostiach správne vypracovaná na základe kritérií XYZ“.

Príklad záveru audítora uvedeného v správe audítora (bez modifikácie, zákazka poskytujúca limitované uistenie)

Pri vyjadrení vzhľadom na predmet zákazky a príslušné kritériá: „Na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov sme nezistili žiadne skutočnosti svedčiace o tom, že by [názov účtovnej jednotky] vo všetkých významných súvislostiach nesplnila požiadavky zákona XYZ“, alebo pri vyjadrení vzhľadom na informácie o predmete zákazky a príslušné kritériá: „Na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov sme nezistili žiadne významné zmeny, ktoré by bolo treba urobiť vo vyhodnotení kľúčových ukazovateľov výkonnosti, aby boli tieto ukazovatele v súlade s kritériami XYZ“.

Na uvedených príkladoch môžeme vidieť jasné rozdiely, vyplývajúce z jednotlivých druhov uistení, ktoré tieto zákazy môžu poskytovať. Pri zákazke poskytujúcej primerané uistenie musí byť záver vyjadrovaný pozitívnou formou, a naopak v prípade poskytnutia limitovaného uistenia, je záver vyjadrovaný pomocou negatívnej formy záveru.

Tabuľka 4 Porovnanie charakteristických znakov pri audite a uisťovacích službách podľa ISAE 3000

	Audit	Uisťovacie služby (ISAE 3000)
Povinnosť výkonu zákazky	Povinné pre určité UJ, po splnení podmienok	Dobrovoľné
Uistenie	Primerané	Limitované alebo primerané
Predmet	FV	Môže byť nefinančného alebo finančného charakteru
Odsek zodpovedností v správe audítora	Povinný	Nepovinný

Zdroj: vlastné spracovanie

Z uvedených informácií je zrejmé, že aj v prípade uisťovacích služieb podľa ISAE 3000 sa nachádzajú v porovnaní s auditom FV rôzne rozdiely, no na druhej strane aj podobné znaky. Aj keď je audit upravovaný štandardmi ISA, pričom uisťovacími službami inými ako audit či preverenie sa zaoberá štandard ISAE 3000, je potrebné čítanie tohto štandardu v kontexte s ISQC, ISA či ISRE. Jedným z hlavných rozdielov je uistenie, ktoré jednotlivé zákazky poskytujú. Kým pri audite FV je podmienkou získanie primeraného uistenia, zákazky podľa ISAE 3000 môžu okrem primeraného uistenia poskytovať aj limitované uistenie. Rozdielom je aj fakt, že predmetom zákazky sú v prípade auditu finančné výkazy, no pri zákazke podľa ISAE, 3000 môže byť predmet aj nefinančného charakteru. Posledným uvedeným rozdielom je povinnosť uvedenia odseku zodpovednosti v správe o uistení, ktorý

nemusi byť jej súčasťou. V praxi sú však takéto informácie o zodpovednosti strán bežnou súčasťou zmlúv ako aj správ o uistení.

Ďalšou zákazkou upravujúcou štandardmi ISAE je preskúmanie budúcich finančných informácií, ktorú upravuje konkrétne štandard ISAE 3400. Ako vyplýva z názvu, predmetom zákazky nebudú nefinančné informácie, akými by mohli byť rôzne analýzy či opisy, ale naopak všetky finančné informácie. Vzhľadom k tomu, že zákazka si vyžaduje zo strany audítora vysokú mieru, či už subjektívnych, alebo profesionálnych odhadov určitej situácie v budúcnosti, je nutné aby mal dostatočné skúsenosti s takýmto typom zákazky. Podľa ISAE 3400 môže mať predmet rôzne podoby:

- Predpoveď – taký prístup spoločnosti, v ktorom jej riadiaca zložka očakáva, že v budúcnosti nastane určitá situácia a na základe ktorej sú pripravované finančné informácie slúžiace ako príprava na túto budúcu udalosť,
- Prognóza – jedná sa o budúce finančné informácie vytvorené na základe hypotetických predpokladov (dlhodobé očakávanie do budúcnosti), ktoré však nemusia nastať vôbec,
- Kombinácie prognózy a predpovede – ide o budúce finančné informácie s možnosťou tvorby FV ako celku alebo jednej časti FV, pričom je možné ich použiť ako:
 - Interný nástroj používaný manažmentom (napríklad pri oceňovaní kapitálovej investície do budúcnosti),
 - Distribúcia pre tretie strany (prospekt poskytujúci investorom informácie o očakávaniach, alebo ako výročná správa poskytujúca informácie akcionárom a iným zainteresovaným stranám).

Pri zákazke podľa ISAE 3400 je zo strany audítora veľmi ťažké vyjadriť názor vo forme primeraného uistenia. Je to spôsobené najmä subjektívnym prístupom pri príprave budúcich finančných informácií, čo znamená, že sú pripravované prostredníctvom subjektívnych predpokladov, a situácie z ktorých vychádzajú, sú len predpokladané, resp. nemusia vôbec nastať. Takisto aj dokumentácia pripravovaná manažmentom, ako podklad budúcich informácií, prináša iba subjektívny pohľad očakávaný manažmentom. Aj keď je podľa štandardov ISAE umožnené audítovi pri presvedčení, že dosiahol potrebné uistenie prostredníctvom profesionálneho úsudku a dokumentácie vyjadrenie pozitívneho názoru, bežnou praxou to však nie je. V prípade budúcich finančných informácií sa predpokladá, že z pohľadu audítora nedôjde k dostatočnej spokojnosti dosiahnutých audítorských dôkazov

pre vyjadrenie pozitívnej formy názoru. Práve preto v kontexte ISAE 3400 audítor poskytuje stredný stupeň uistenia.

Výsledkom zákazky je vyjadrenie názoru, či pri výkone postupov neidentifikoval niečo, prostredníctvom čoho sa domnieva, že predpoklady netvoria pre budúce finančné informácie primeraný základ. Podmienkou je aj vyjadrenie súladu všetkých prezentácií s príslušným rámcom pre finančné vykazovanie. Rovnako je nutné uviesť, že dosiahnutie absolútneho, či dokonca vysokého uistenia nie je možné.

Príklad záveru audítora v správe o prognóze, resp. predpovedi (bez modifikácie)

Na základe nášho preskúmania dôkazov, ktoré podporujú predpoklady, sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že tieto predpoklady neposkytujú primeraný základ pre prognózu (predpoveď), za predpokladu, že (uvedť alebo sa odvolaj na hypotetické predpoklady). Ďalej, podľa nášho názoru prognóza (predpoveď) je vypracovaná správne, na základe predpokladov, a prezentuje sa v súlade s (uvedť názov účtovnej jednotky, obdobia, na ktoré sa predpoklad vzťahuje, a vhodne označte, napríklad odkazom na čísla strán alebo uvedením označenia konkrétneho výkazu).

Aj v tomto prípade môžeme vidieť formuláciu pomocou negatívnej formy záveru, prostredníctvom ktorej môžeme skonštatovať, že sa naozaj jedná o zákazky poskytujúce iba limitované uistenie.

Medzi zákazky na uisťovacie v rámci ISAE patrí aj vydanie správy o uistení ku kontrolám v organizácii poskytujúcej služby, pričom vydaním takejto správy audítorom sa zaoberá štandard ISAE 3402. Správa je určená v prvom rade zákazníkom klienta audítora (organizácia poskytujúca služby), ako aj audítorom týchto zákazníkov, a týka sa účinnosti či efektívnosti kontrol v organizácii. Kontroly v UJ, ktorá poskytuje služby rovnako výrazne ovplyvňujú interné kontroly UJ, ktorým svoje služby poskytuje.

Za hlavný cieľ audítora v rámci ISAE 3402 sa považuje dosiahnutie primeraného uistenia, že kontroly účtovnej jednotky poskytujúcej služby (klient audítora), boli adekvátne navrhnuté a takisto účinne a efektívne uvedené do praxe. Audítorovou povinnosťou je zozbieranie všetkých podporných audítorských dôkazov a následne vypracovanie vhodnej audítorskej dokumentácie, pripravenej tak, aby všetci audítori využívajúci túto dokumentáciu, boli prostredníctvom nej schopní pochopiť charakter či povahu vykonávajúcich postupov pri uistení a preverení o účinnosti kontrol v organizácii.

Ak je audítor presvedčený o dosiahnutí primeraného uistenia o kontrolách v organizácii poskytujúcej služby, následne môže vydať správu o uistení, obsahujúcu prvky stanovené štandardom. Z dôvodu možnej nesprávnej interpretácie záverov audítora, je jedným z dôležitých prvkov práve vyhlásenie, že správa je poskytovaná používateľom, ktorí s ňou sú oboznámení. Za používateľov správy považujeme hlavne UJ, pre ktoré organizácia poskytujúca služby (klient audítora) pracuje a rovnako aj audítorov týchto UJ.

Príklad názoru audítora v správe podľa ISAE 3402

Náš názor vznikol na základe skutočností uvedených v tejto správe. Pri formulovaní nášho názoru sme použili kritériá uvedené na strane [aa]. Podľa nášho názoru vo všetkých významných súvislostiach:

- (a) opis verne zobrazuje systém [typ alebo názov] tak, ako bol navrhnutý a implementovaný v období od [dátum] do [dátum],
- (b) kontroly, ktoré sa týkajú kontrolných cieľov uvedených v opise, boli vhodne navrhnuté v období od [dátum] do [dátum],
- (c) testované kontroly potrebné na získanie primeraného uistenia, že kontrolné ciele uvedené v opise boli dosiahnuté, vykazovali v období od [dátum] do [dátum] prevádzkovú efektívnosť.

V porovnaní z predchádzajúcou zákazkou vidíme takisto rozdiel pri formulácii jednotlivých formách záverov, odlišujúcich poskytovanú mieru uistenia. V tomto prípade je zvýraznená pozitívna formulácia záveru, vymedzujúca zákazku poskytujúcu primerané uistenie. Významnou súčasťou správy sú pri vyjadrení názoru najmä určené kritériá, prostredníctvom ktorých audítor vyjadruje dostatočné uistenie pre potencionálnych používateľov.

V súčasnosti dochádza zo strany veľkého množstva UJ ku kvantifikácii svojich emisií týkajúcich sa skleníkových plynov pre účely ich interného riadenia. V tejto súvislosti viaceré spoločnosti zostavujú aj výkaz o emisii, či už z dôvodu dobrovoľného informovania investorov, resp. iných subjektov alebo v rámci obchodu s emisnými kvótami a jeho systémom. Zákazkami zaoberajúcimi sa vydávaním správy práve o takýchto výkazoch, sa zaoberá štandard ISAE 3410. Rovnako ako pri iných uisťovacích službách, aj v tomto prípade podľa ISAE 3410 môže zákazka poskytovať primerané alebo limitované uistenie. Keďže štandard odporúča značné množstvo postupov pri výkone zákazky, je na samotnom audítorovi, aby si z odporúčaných postupov prostredníctvom dlhoročných skúseností a profesionálneho úsudku zvolil také, ktoré mu poskytnú dostatočnú mieru uistenia pre

vydanie správy. Pri zákazke s limitovaným uistením budú však postupy zámerne v menšom množstve, a záver správy bude teda poskytovať nižšie uistenie, či vyššie riziko, že názor audítora bude neprimeraný. V nasledujúcich príkladoch uvádzame rozdielnú formuláciu názorov v audítorských správach (bez modifikácie) pri zákazkách primeraného aj limitovaného uistenia.

Príklad záveru audítora v správe o výkaze skleníkových plynov (bez modifikácie, zákazka poskytujúca limitované uistenie)

Na základe postupov, ktoré sme vykonali, a dôkazov, ktoré sme získali, sme nezaznamenali žiadne skutočnosti, ktoré by nás viedli k domnienke, že výkaz emisií skleníkových plynov spoločnosti ABC za rok končiaci sa 31. decembra 20X1 nie je vo všetkých významných súvislostiach zostavený v súlade s [príslušné kritériá] použitými spôsobom opísaným v poznámke č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov.

Príklad názoru audítora v správe o výkaze skleníkových plynov (bez modifikácie, zákazka poskytujúca primerané uistenie)

Podľa nášho názoru je výkaz emisií skleníkových plynov za rok končiaci sa 31. decembra 20X1 zostavený vo všetkých významných súvislostiach v súlade s [príslušné kritériá] použitými spôsobom opísaným v poznámke č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov.

Posledná zákazka upravujúca štandardom ISAE sa týka vypracovania správy o zostavení pro forma finančných informácií, a to konkrétne podľa štandardu ISAE 3420. Za výsledné pro forma finančné informácie nepovažujeme také, ktoré by zohľadňovali reálnu finančnú pozíciu UJ alebo jej reálnu finančnú výkonnosť či peňažné toky. Ich účelom je iba ilustrácia vplyvu určitej významnej transakcie či udalosti na neupravené finančné informácie UJ.

Pri prijatí zákazky audítorom alebo audítorskou spoločnosťou, nedochádza k ich záväznému prebratiu zodpovednosti za vytvorenie pro forma finančných informácií. Ich povinnosťou je vypracovať správu o zistených skutočnostiach pri výkone zákazky, a vyjadriť názor, či pro forma FV boli účtovnou jednotkou zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanovenými kritériami. Aj vďaka tejto formulácii si môžeme všimnúť, že sa jedná o zákazku poskytujúcu primerané uistenie s vyjadrením pozitívnej formy názoru. Rovnako ako v predošlých zákazkách, aj v tomto prípade môže auditor vyjadriť buď modifikovaný alebo nemodifikovaný názor, avšak je nutné

poznamenať, že v určitých jurisdikciách je vydávanie modifikovanej správy k pro forma FV vylúčené.

Príklad názoru audítora v správe týkajúcej sa pro forma finančných informácií, ktoré sú uvedené v prospekte

Na účely tejto zákazky nie sme zodpovední za vydanie aktualizovanej ani novej správy alebo názoru na historické finančné informácie, ktoré boli použité na zostavenie pro forma finančných informácií a v priebehu zákazky sme nevykonali audit ani previerku historických finančných informácií, ktoré boli použité na zostavenie pro forma finančných informácií.

Podľa nášho názoru [boli pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so [stanovené kritériá]]/[boli pro forma finančné informácie náležite zostavené v súlade so stanovenými východiskami].

Súvisiace služby (ISRS 4400, ISRS 4410)

Okrem zákaziek poskytujúcich určitú mieru uistenia, existujú aj iné zákazky poskytované audítorskými spoločnosťami či audítormi, patriace takisto pod úpravu IAASB. Jedná sa o zákazky na súvisiace služby, ktoré však nespĺňajú kritéria, prostredníctvom ktorých by mohli patriť k uisťovacím službám, pretože ich poskytovaním nedochádza k dosahovaniu miery uistenia. Takýmito zákazkami sa zaoberá konkrétne štandard ISRS, ktorý sa môže týkať dvoch druhov zákaziek.

- Vykonanie odsúhlasených postupov týkajúcich sa finančných informácií (ISRS 4400),
- Zostavenie finančných informácií (ISRS 4410).

Pri prijatí zákaziek na súvisiace služby, je z pohľadu audítora, resp. audítorskej spoločnosti, ktorá zároveň vykonáva aj štatutárny audit u klienta, nutnosťou prehodnotiť skutočnosť možného narušenia nezávislosti. V istých prípadoch môže vysoká miera rizika súvisiaca s ohrozením podmienky nezávislosti viesť k situácií, kedy je nútené odmietnuť zákazku, avšak podľa etického kódexu existujú opatrenia či postupy, pri ktorých je možné vysoké riziko znížiť na minimum. Môže ísť o prípad, keď sa audítorský tím nezúčastní zákazky na súvisiace služby.

Prvou zákazkou na súvisiace služby, upravujúcu štandardom ISRS 4400, sa týka vykonania odsúhlasených postupov. Hlavným cieľom zákazky je vykonanie postupov, na ktorých sa dohodli audítor, UJ či prípadne aj tretia strana. Výsledkom je vydanie správy o faktických zisteniach, ktorá na rozdiel od správ vydávaných pri uisťovacích službách,

neposkytuje jej používateľom žiadne uistenie. Slúži iba ako podklad pri formulácii vlastných záverov. Takisto aj použiteľnosť takejto správy je obmedzená len pre používateľa, ktorý ma určitú vedomosť o podmienkach uzatvorených medzi klientom a audítorom.

Rovnako ako pri predošlých zákazkách, aj v tomto prípade je nutné dodržiavať súlad etického kódexu, no s rozdielom, že nie je jednoznačne vyžadovaná podmienka nezávislosti. Ak by však došlo k situácii, že audítor nie je nezávislý, takúto skutočnosť je nutné v správe uviesť. Jednotlivé postupy vykonávané audítorom sa pri zákazke podľa ISRS 4400, týkajú najmä získavania informácií či analýz, prepočtov, porovnávaní, pozorovania alebo získavania potvrdení. Po vykonaní týchto audítorských postupov, nevyhnutných pre naplnenie cieľa zákazky, vydáva audítor správu s presne stanovenou štruktúrou. Správa musí obsahovať tieto časti:

- Názov,
- Adresát (obvykle klienta audítora),
- Identifikácia špecifických finančných informácií, resp. nefinančných, na ktoré sa odsúhlasené postupy použili,
- Vyhlásenie, že postupy, ktoré boli vykonané, boli len také, ktoré sa s príjemcom odsúhlasili,
- Vyhlásenie vykonania zákazky v súlade s ISRS 4400, popřípade národnými štandardmi či postupmi, ktoré sú relevantné,
- Vyhlásenie, že audítor od UJ nie je nezávislý (iba v prípade, že je to relevantné),
- Identifikácia účelu, pre ktorý boli odsúhlasené postupy vykonané,
- Zoznam špecifických vykonaných postupov,
- Opis faktických zistení audítora spolu s opisom detailov zistených chýb či výnimiek,
- Vyhlásenie, že postupy, ktoré sa vykonali, nepredstavujú audit a preverenie a že nie je vyjadrená žiadna miera uistenia,
- Vyhlásenie, že ak by zo strany audítora došlo k vykonaniu dodatočných postupov, auditu či preverenia, mohlo by to viesť k zisteniu ďalších záležitostí, ktoré by v správe uviedol,
- Vyhlásenie obmedzenia správy len pre strany, ktoré všetky vykonané postupy odsúhlasili,
- Vyhlásenie, že sa správa týka iba častí položiek, účtov alebo špecifických finančných či nefinančných informácií a takisto, že sa netýka FV ako celku,

- Dátum správy,
- Adresa audítora a jeho podpis. (ISRS 4400)

Príklad vyjadrenia audítora v správe o zistených skutočnostiach

Pretože skôr uvedené postupy nepredstavujú ani audit, ani preverenie vykonané v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardami alebo Medzinárodnými štandardami pre zákazky na preverenie (alebo príslušnými národnými štandardmi alebo postupmi), nevyjadrujeme žiadne uistenie týkajúce sa účtov záväzkov k (dátum).

Ako si môžeme všimnúť na uvedenom príklade, je zrejmé, že daný typ zákazky nepredstavuje audit ani preverenie podľa ISA či ISRE, a takisto fakt, že nie je vyjadrená žiadna miera uistenia.

Okrem zákazky vykonania odsúhlasených postupov sa štandardy ISRS zaoberajú takisto zákazkou pre zostavenie finančných informácií, a to konkrétne ISRS 4410. Štandard upravuje zákazky týkajúce sa asistencie audítora či audítorskej spoločnosti, v rámci zostavovania výkazov o finančných historických informáciách (môže byť uplatnený aj v rámci nefinančných informácií, napríklad ak sa jedná o výkaz o skleníkových plynoch alebo štatistické výkazy). Audítora pri asistencii manažmentu nepreberá zodpovednosť za úplnosť či správnosť údajov vo FV, pričom zo strany audítora takisto nedochádza k žiadnemu overovaniu finančných informácií. Tento fakt súvisí aj so skutočnosťou, že audítora ani audítorská spoločnosť nesmú klientovi auditu zároveň poskytovať služby týkajúce sa napríklad zostavenia UZ.

Pri výkone zákazky sa audítora najprv musí oboznámiť s činnosťou, ktorú UJ (klient) vykonáva, ako aj s jej účtovným systémom a príslušným rámcom finančného vykazovania. Následne získava všetky podklady od manažmentu, potrebné pri samotnom zostavení FV. V prípade, keď pri získavaní dokumentácie a všetkých podkladov zistí, že obsahujú významné nesprávnosti, mal by o tejto skutočnosti oboznámiť manažment a následne požiadať o úpravu. Ak by sa za určitých okolností audítora nepodarilo získať dostatočnú podpornú dokumentáciu, potrebnú na zostavenie FV, a znamenalo by to nemožnosť splnenia cieľa zákazky, podľa štandardu musí od zákazky odstúpiť. Rovnako by o odstúpení zvažoval aj v prípade, keď by manažment odmietol jeho žiadosť o nápravu (napríklad z dôvodu skresľovania skutočností či nesúladu s platným rámcom pre finančné vykazovanie).

Výsledkom zákazky je správa, ktorá sa pomerne líši od správ vydávaných v rámci ostatných zákaziek upravujúcich IAASB. V prvom rade je dôležitou časťou správy vyjadrenie, že nedochádza k poskytnutiu žiadneho uistenia. V odlišnosti od ostatných správ,

nie je cieľom formulácia určitého záveru či názoru. Štandard ISRS 4410 stanovuje presnú štruktúru správy:

- Názov správy,
- Adresáta(ov) podľa podmienok zákazky,
- Vyhlásenie, že finančné informácie boli zostavené audítorom poskytujúcim služby prostredníctvom informácií, ktoré mu poskytol manažment,
- Zodpovednosť manažmentu, resp. osôb, ktoré sú poverené riadením a správou, vo vzťahu k finančným informáciám a vo vzťahu k zákazke na zostavenie finančných informácií,
- Príslušný rámec pre finančné výkazníctvo (v prípade, ak bol použitý rámec pre finančné výkazníctvo pre špeciálne účely, tak uviesť popis, resp. odkaz na popis tohto rámca vo finančných informáciách),
- Identifikácia finančných informácií (ak obsahujú viac ako iba jeden prvok, tak je nutné identifikovať názov všetkých prvkov finančných informácií) spolu s dátumom finančných informácií, resp. obdobím, na ktoré sa finančné informácie vzťahujú,
- Zodpovednosť audítora spolu s uvedením, že vykonanie zákazky bolo v súlade ISRS 4410 a že audítor splnil požadované etické požiadavky,
- Význam zákazky v súlade s ISRS 4410,
- Vysvetlenie, že audítor poskytujúci služby nie je povinný overovať úplnosť ani presnosť informácií, ktoré mu predložil manažment na zostavenie, keďže sa nejedná o zákazku na uisťovacie služby, a zároveň ani nevyjadruje záver z previerky či názor audítora, či finančné informácie boli zostavené v súlade s príslušným rámcom pre finančné výkazníctvo,
- V prípade zostavenia finančných informácií podľa rámca pre finančné výkazníctvo na špeciálne účely, je nutné uviesť odsek:
 - s popisom účelu pre ktorý sa zostavujú finančné informácie, resp. uviesť odkaz na poznámku vo finančných informáciách, kde sú takéto skutočnosti uvádzané,
 - upozorňujúci, že finančné informácie boli zostavené podľa rámca na špeciálne účely, takže na iné účely nemusia byť vhodné,
- dátum správy,
- podpis audítora,
- adresa audítora. (ISRS 4410)

Príklad vyjadrenia audítora v správe o zostavení finančných informácií

Keďže zákazka na zostavenie finančných informácií nie je zákazkou na uisťovacie služby, nemusíme overovať presnosť alebo úplnosť informácií, ktoré ste nám poskytli na účely zostavenia tejto účtovnej závierky. Z tohto dôvodu nevyjadrujeme názor audítora ani záver z preverenia, či je táto účtovná závierka zostavená v súlade so štandardmi IFRS

Je zrejmé, že podobne ako v prípade zákazky týkajúcej sa vykonania odsúhlasených postupov, správa podľa ISRS 4410 obsahuje jednoznačné vyjadrenie, že nedochádza k poskytnutiu žiadneho uistenia. V uvedenom príklade je dokonca zdôraznené, že informácie, ktoré boli použité pre zostavenie UZ, neboli touto zákazkou overované na úplnosť či presnosť.

4.2 Poskytovanie neaudítorských služieb

Medzi NS patria rôzne služby, ktorých možnosť poskytovania zo strany audítora či audítorských spoločností závisí najmä od skutočností, či sú poskytované klientom auditu a zároveň, či je klientom auditu SVZ, obchodná spoločnosť podľa §2 bodu 15 písm. f) zákona o štatutárnom audite alebo ostatné spoločnosti. Možnosť poskytovania takýchto NS je vymedzená v EK, ktorý vymedzuje ich poskytovanie najmä podľa miery možného ohrozenia nezávislosti z pohľadu audítora poskytujúceho služby. EK však určuje rôzne podmienky, prostredníctvom ktorých je možné znížiť mieru rizika nezávislosti na takú úroveň, pri ktorej je povolené daný typ služby poskytovať. Ako sme už uviedli v prvej kapitole, medzi takéto služby patria:

- Účtovné služby vrátane zostavenia UZ,
- Služby týkajúce sa mzdovej evidencie,
- Administratívne služby,
- Oceňovacie služby,
- Daňové služby týkajúce sa vypracovania DP, daňových výpočtov pre účely účtovania, daňového poradenstva, ocenenia či pomoci riešenia daňových sporov,
- Interný audit,
- Služby v rámci IT systémov
- Súdne spory,
- Právne služby,

- Náborové služby,
- Služby v oblasti podnikových financií.

EK vymedzuje tieto služby, pretože pri ich poskytovaní existuje takmer v každom prípade možnosť vzniku ohrozenia nezávislosti z dôvodu, že sú poskytované klientom auditu (v dôsledku previerky po sebe samom).

Prvou službou pri ktorej ohrozenie vzniká, sú účtovné služby, zahŕňajúce vypracovanie rôznych účtovných záznamov, zostavenie FV, zaznamenávanie transakcií ako aj služby v oblasti miezd. V rámci klientov (subjekt, ktorému je poskytovaná služba a je zároveň klientom auditu) a zároveň, ktorí nie sú SVZ, je poskytovanie týchto služieb zakázané. Avšak v prípade, keď sa jedná o poskytnutie služby rutinnej či mechanickej povahy (účtovné služby vyžadujúce nízky odborný úsudok, resp. žiadny), a takisto došlo k dostatočnému zníženiu miery ohrozenia nezávislosti (vykonanie služby odborníkmi, ktorí nie sú súčasťou audítorského tímu), je ich poskytovanie povolené. Za služby mechanickej či rutinnej povahy, môžeme považovať vypracovanie rôznych mzdových výpočtov či zostavenie FV prostredníctvom informácií z obratovej predvahy schválenej klientom, ako aj príprava poznámok zo záznamov, ktoré boli schválené klientom. Podobne je to aj v prípade, ak by bol klientom subjekt verejného záujmu. Výnimku zo zákazu tvorí poskytovanie účtovných služieb mechanickej či rutinnej povahy divíziám alebo spriazneným osobám klienta auditu, pričom osoby, ktoré služby poskytujú, nesmú byť súčasťou audítorského tímu. Zároveň však spriaznené osoby či divízie poskytovaným službami, musia byť z hľadiska FV, na ktoré je vyjadrený názor spolu nevýznamné.

Možnosť ohrozenia nezávislosti vzniká aj pri oceňovacích službách, pri ktorých je takisto možné zníženie rizika, ak sú poskytované odborníkmi, ktorí nie sú členmi audítorského tímu. Vo všeobecnosti sú tieto služby povolené všetkým typom spoločností, s výnimkou zákazu, ak bude mať ocenenie významný vplyv na FV, na ktoré je vyjadrený názor (v prípade klienta, ktorým je SVZ, musí byť odhad vplyvu na FV komplexne zdokumentovaný v dodatočnej správe, určenej výboru pre audit). V rámci klienta, ktorý nie je SVZ, je nutné aby ocenenie nezahŕňalo výraznú mieru subjektivity (základné predpoklady udáva zákon alebo predpis, resp. sú všeobecne akceptovateľné).

Jednými zo služieb, pri ktorých nevzniká ohrozenie, sú administratívne služby, zahrňujúce spracovanie textu, prípravu rôznych administratívnych či zákonných formulárov, sledovanie termínov pre podávanie zákonných priznaní a následné informovanie klienta o daných termínoch. Jedná sa o služby nevyžadujúce žiadnu mieru odborného úsudku, resp. len nízku mieru. Avšak v rámci klienta, ktorým je SVZ, je nutné dodržiavať podmienky

podľa nariadenia, ktoré sa v tomto prípade (jedná sa o neauditorskú službu inú než tie, ktoré sú zakázané podľa nariadenia) týkajú poplatkov za takéto služby. Konkrétne sa poplatky musia obmedziť maximálne na 70% z priemeru poplatkov, zaplatených za ŠA klienta v posledných troch po sebe nasledujúcich účtovných obdobiach.

Okrem administratívnych služieb, podlieha dodatočným požiadavkám podľa nariadenia (v prípade, keď je klientom SVZ) aj poskytovanie daňových služieb, týkajúce sa vypracovania DP či výpočtov pre účely účtovania. Sú povolené iba v prípade, ak majú na auditované UZ nevýznamný vplyv (agregovane alebo samostatne), pričom odhad vplyvu je riadne zdokumentovaný v správe, určenej výboru pre audit, prostredníctvom ktorej následne výbor posudzuje možné ohrozenie a prijíma ochranné opatrenia. Avšak ak by klientom nebol SVZ, služba týkajúca sa vypracovania DP by neviedla k vzniku ohrozenia nezávislosti. Čo sa týka ostatných daňových služieb, akými sú daňové poradenstvo, ocenenie či riešenia daňových sporov, ktoré nie sú podľa nariadenia explicitne definované, je ich poskytovanie podľa EK povolené všetkým klientom, avšak rovnako s možnosťou vzniku ohrozenia nezávislosti, pri ktorom by služba nemohla byť poskytnutá a muselo by dôjsť k opatreniam znižujúcim riziko ohrozenia nezávislosti. Ďalšie možnosti poskytovania ostatných NS sú uvedené v nasledujúcej tabuľke č. 5.

Tabuľka 5 Možnosti poskytovania vymedzených NS

Interný audit	Klientom je SVZ: Poskytovanie je zakázané , ak sa služby týkajú: - súm, ktoré sú ako celok či samostatne významné z hľadiska FV, na ktoré vyjadruje firma názor, - významnej časti interných kontrol v rámci finančného výkazníctva
	Klientom nie je SVZ: Poskytovanie je povolené , avšak firma musí zabezpečiť, aby: - klient vyčlenil dostatočné zdroje na prevzatie zodpovednosti za činnosť interného auditu a na potvrdenie zodpovednosti za navrhnutie, realizáciu, monitorovanie a udržiavanie interných kontrol - manažment klienta posúdil ako aj schválil riziká a rozsah služieb interného auditu, vyhodnotil primeranosť týchto služieb a určil, ktoré odporúčania poskytnutých služieb sa majú realizovať
Služby týkajúce sa IT systémov	Klientom je SVZ: Poskytovanie je zakázané ak sa jedná o služby zahŕňané návrhy či realizácie systémov IT, ktoré: - tvoria významnú časť internej kontroly v rámci finančného výkazníctva - generujú informácie, významné z hľadiska FV alebo účtovných záznamov klienta, na ktoré vyjadruje firma názor
	Klientom nie je SVZ: Poskytovanie je povolené , avšak firma musí zabezpečiť aby: - Klient potvrdil zodpovednosť za monitorovanie, ako aj vytvorenie systému vnútorných kontrol, prijal manažérske rozhodnutia

	v rámci procesu návrhov a implementácie, a vyhodnotil výsledky návrhov a implementácie
Služby v oblasti podnikových financií	V rámci všetkých klientov sú povolené iné služby v oblasti podnikových financií, než sú propagácia predaja, upisovanie alebo obchodovanie s akciami klienta auditu. Pri poskytovaní služieb v oblasti podnikových financií je taktiež zakázané poradenstvo, ak jeho efektívnosť závisí od prezentácie či účtovného postupu vo finančných výkazoch, na ktoré je vyjadrovaný názor

Zdroj: Spracovanie na základe Etického kódexu audítora, vydanie 2018

Záver

Poskytovanie audítorských a neaudítorských služieb je vo svojej podstate nesmierne dôležitá činnosť. Audítori či audítorské spoločnosti, ktoré takéto služby poskytujú, tak zabezpečujú omnoho vyššiu dôveru vo všetky svoje zverejňované informácie, ktoré môžu byť predmetom jednotlivých zákaziek. Aj vďaka rastúcemu trendu transparentnosti zverejňovaných informácií zo strany všetkých spoločností, dochádza k čoraz väčšiemu množstvu poskytovania týchto služieb. Dôvodom je takisto väčší kladený dôraz zo strany štátu, ktorý k zvyšovaniu transparentnosti, resp. k zvyšovaniu dôvery vo zverejňované informácie, môže prispievať rôznymi zásahmi pomocou zmien či úprav v legislatíve.

Z pohľadu stupňa dôvery zverejňovaných informácií, je za najdôležitejšiu, a rovnako aj najposkytovanejšiu audítorskú službu považovaný audit finančných výkazov, poskytujúci primerané uistenie, že FV podávajú verný a pravdivý obraz o finančnej situácii spoločnosti. Takéto uistenie je v porovnaní so všetkými ostatnými zákazkami považované za najvyššie možné uistenie, ktoré môže byť zákazkami získané. Avšak na druhej strane, služby týkajúce sa auditu FV, sú oproti ostatným službám aj finančne či časovo omnoho náročnejšie. Vyplýva to z rozsiahlejších a pomerne detailnejších postupov, ktoré je nutné uplatniť pri ich vykonávaní zo strany audítora či audítorskej spoločnosti.

V prípade malých či stredných podnikov, pre ktoré môže byť audit FV z časového alebo finančného hľadiska náročný, môže audítor poskytovať aj zákazky na preverenie. Takéto zákazky v podstate predstavujú akúsi jednoduchšiu formu auditu FV. Pri ich poskytovaní audítor vykonáva len obmedzené postupy, upravované štandardmi ISRE, ktoré

sú v porovnaní s auditom FV upravujúci štandardmi ISA, vymedzené jednoznačne v menšom rozsahu. Avšak dôsledkom týchto obmedzených postupov je poskytnutie len limitovanej miery uistenia, ktorá je oproti tomu primeranému nižšia.

Odlišnosťou auditu a preverenia je v prvom rade aj povinnosť podstúpenia zákaziek. Kým povinnosť preverenia, nie je vymedzená žiadnou legislatívnou úpravou, čiže je založená na báze dobrovoľnosti, audit FV je pre určité skupiny, resp. druhy spoločností povinný. Jedná sa napríklad o subjekty verejného záujmu, ktoré sú z hľadiska správneho fungovania štátu či ekonomiky, považované za jeho významný prvok. Aj vďaka ich významnosti a faktu, že ich služby sú poskytované širokému spektru verejnosti, je na nich zo strany štátu, ako aj zo strany rôznych nadnárodných inštitúcií, kladený čoraz väčší dôraz a nátlak. Týka sa to najmä požiadaviek, ktoré musia byť v rámci ich činnosti povinne dodržiavané. Najmä kvôli stále rastúcemu procesu globalizácie, aj Slovenská republika, ako jeden z platných členských štátov Európskej Únie, zapracovala tieto požiadavky medzi svoje právne normy, ktoré sa priamo odvolávajú na nadnárodné právne normy, upravujúce osobitné požiadavky v rámci subjektov verejného záujmu. Medzi tieto osobitné požiadavky, patrí napríklad povinnosť zverejňovania správ, akými sú správa o transparentnosti zostavovaná štatutárnym audítorom či audítorskou spoločnosťou vykonávajúcich štatutárny audit v SVZ, ako aj správa určená výboru pre audit, ktorého zriadenie je v SVZ tiež jednou z požiadaviek. Jednotlivé požiadavky sa týkajú aj konkrétneho zabezpečovania kvality auditu v audítorských spoločnostiach, ktoré poskytujú audítorské služby práve subjektom verejného záujmu.

Audítorské spoločnosti a audítori môžu okrem audítorských služieb, poskytujúcich určitú mieru uistenia, vykonávať aj druhy služieb či zákaziek, ktorých výsledkom nie je žiadna miera uistenia. Jedná sa o súvisiace služby upravené štandardom ISRS, alebo aj iné poradenské služby týkajúce sa oblasti daní, administratívy či podnikových financií a iných. Aj keď takéto služby neposkytujú žiadne uistenie, ich poskytovanie nie je jednoznačne povolené. Súvisí to najmä s etickými požiadavkami podľa EK audítora, konkrétne s dodržaním podmienky nezávislosti. Je nutné dozerieť na možné ohrozenie tejto podmienky, a to najmä v prípade, ak sú tieto služby poskytované klientom auditu, ktorí sú zároveň aj subjektami verejného záujmu, keďže ich poskytovaním dochádza vo väčšine prípadov k zvýšeniu ohrozenia, že audítor nebude od ÚJ poskytujúcej službu nezávislý. Na druhej strane však existujú viaceré opatrenia, pomocou ktorých môže audítor či audítorská spoločnosť znížiť riziko ohrozenia nezávislosti na úroveň, pri ktorej bude schopná danú službu poskytnúť.

Zoznam použitej literatúry

Knižné zdroje:

1. FARKAŠ, Richard. *Poznámky účtovnej závierky*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2019, 184 s.. ISBN 987-80-8168-992-5.
2. KAREŠ, Ladislav. *Auditorské postupy*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014, 142 s.. Ekonómia, 498. ISBN 978-80-8168-061-8.
3. KAREŠ, Ladislav. *Teória auditu*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, 135 s. . Ekonómia, 536. ISBN 978-80-8168-149-3.
4. KAREŠ, Ladislav a Petra KRIŠKOVÁ. *Správa audítora*. Bratislava: SÚVAHA, 2013, 161 s.. ISBN 978-80-89265-23-7.
5. MADĚRA, František. *Audit a auditorstvo: (regulácia profesie a výkonu jej činnosti)*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014, 120 s.. Ekonómia, 526. ISBN 978-80-8168-147-9.
6. MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016, 207 s. ISBN 978-80-247-5806-0.
7. MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery: aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 206 s. ISBN 978-80-7552-768-4.
8. MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze - Nakladatelství Oeconomica, 2014, 458 s. ISBN 978-80-245-2018-6.
9. ONDRUŠOVÁ, Lucia a Veronika KŇAŽKOVÁ. Subjekty verejného záujmu v kontexte právnej úpravy účtovníctva. *Ekonomika a informatika: vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*. Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislave, 2017, 15(2), 81-90. ISSN 1339-987X.

Elektronické zdroje:

10. Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/sk/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537>.
11. Príručka Medzinárodného etického kódexu. Dostupné na: <https://www.skau.sk/wp-content/uploads/2020/01/Etický-kodex-auditora-final-uprava.pdf>.
12. Príručka Medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, vydanie ifac 2016 – 2017, tri zväzky. Dostupné na: <https://www.skau.sk/dolezite-informacie-muster/#1616058203325-3ca31bce-60c4>.

13. Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ zo 16. apríla 2014 , ktorou sa mení smernica 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok.
14. Zákon 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.
15. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.