

Auditor's Ethics and Current Changes in Code of Ethics IFAC Part II

Denisa Domaracká¹

¹ University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovakia
E-mail: denisa.domaracka@euba.sk

Abstract: *The ethics in the auditing profession is a fundamental pillar for fixation the credibility of the profession and ability to serve the public interest. These facts are primary reasons for the constant improvement of the Codes of Ethics for auditors worldwide and, in particular, for their harmonization. The present paper aims to give an overview of the current revised structure of the Code of Ethics for Professional Accountants, issued by International Federation of Accountants and valid from 15 June 2019. At the same time, the paper gives an overview of the key formal changes in this Code, using the most up to date resources and knowledge.*

Keywords: *Auditor's Ethics, Code of Ethics for Professional Accountants*

JEL codes: M42

1 Súčasný stav - úvod do problematiky / Introduction

Problematikou profesijnej etiky audítorov na Slovensku sa zaoberá aj Slovenská komora audítorov (ďalej aj „SKAU“) ako samosprávna profesijná organizácia, činnosť ktorej vychádza priamo zo zákona 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 aj „zákon o štatutárnom audite“). SKAU podľa par. 40 písm. p. zákona o štatutárnom audite vydáva tzv. Etický kódex audítora, ktorý je v súlade s par. 2 ods. 18 zákona o štatutárnom audite totožný s Etickým kódexom pre účtovných odborníkov (angl. *Code of Ethics for Professional Accountants*; ďalej aj „Etický kódex IFAC“), vydaným Medzinárodnou federáciou účtovníkov IFAC (angl. *International Federation of Accountants*; ďalej aj „IFAC“). SKAU pritom Etický kódex audítora novelizuje vždy podľa aktuálneho znenia Etického kódexu IFAC.

2 Metodológia a zdrojové údaje / Methodology and Data

V apríli 2018 bol zverejnený (IESBA, 2018) Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (angl. *International Ethics Standards Board for Accountants*; ďalej aj „IESBA“) finálny text revidovaného Etického kódexu IFAC pod novým – rozšíreným názvom **Medzinárodný etický kódex pre účtovných odborníkov vrátane medzinárodných štandardov pre nezávislosť** (ďalej aj „Medzinárodný etický kódex“), s následným vydaním príručky v septembri 2018. Medzinárodný etický kódex (časti 1, 2 a 3) nadobudol účinnosť 15. júna 2019, pričom ustanovenia štandardov pre nezávislosť v prípade štatutárnych auditov a preverení (časť 4A) nadobúdajú účinnosť pre štatutárne audity a preverenia účtovných závierok účtovných období začínajúcich 15. júna 2019 alebo neskôr.

Kľúčové zmeny Medzinárodného etického kódexu oproti verzii z roku 2016 (IESBA, 2016) možno rozdeliť na:

- formálne (štruktúrne a formulačné),
- obsahové,
- aplikačné.

Popri novej štruktúre bolo cieľom revidovania Etického kódexu IFAC po obsahovej a aplikačnej stránke predovšetkým rozšírenie niektorých súvisiacich vysvetlení, čím nový Etický kódex poskytuje detailnejšie vysvetlenia jednotlivých požiadaviek. Zmeny sa týkajú

aj tak významných oblastí, akými sú uplatnenie profesionálneho skepticizmu či odborného úsudku.

3 Výsledky a diskusia / Results and Discussion

Práve vplyv obsahovej a aplikačnej stránky novelizovaného Etického kódexu IFAC na pripravovaný Etický kódex audítora je predmetom skúmania predkladaného článku. **Cieľom revidovania Etického kódexu IFAC po obsahovej stránke** bolo najmä:

Zdôraznenie postupu správania audítora v koncepčnom rámci

Prvá časť Medzinárodného etického kódexu ustanovuje a vysvetľuje základné etické princípy a zásady, čím zastáva úlohu koncepčného rámca. Koncepčný rámec vyžaduje od audítora, aby identifikoval, vyhodnotil a reagoval na ohrozenie súladu so základnými etickými princípmi. Prístup koncepčného rámca týmto zároveň poskytuje audítorovi pomoc pri dodržiavaní etických požiadaviek kódexu a pri plnení povinnosti konať vo verejnom záujme. Kým základné princípy etiky (bezúhonnosť, objektívnosť, odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť, profesionálne správanie, dôvernosť informácií) a povinný postup správania audítora v koncepčnom rámci zostali rovnaké, došlo k zásadnej revízii – zdôrazneniu postupu správania audítora:

- identifikovať ohrozenia súladu so základnými etickými princípmi,
- vyhodnotiť ohrozenia súladu so základnými etickými princípmi,
- reagovať na ohrozenia súladu ich odstránením alebo znížením na prijateľnú úroveň (pomocou ochranných opatrení, odmietnutím alebo odstúpením od zákazky).

Aby mohol audítor v súlade s koncepčným rámcom identifikovať a vyhodnotiť možné ohrozenia, musí porozumieť skutočnostiam a okolnostiam, vzťahom a záujmom, predpokladom, zásadám a postupom, ktoré majú vplyv na určenie, či je úroveň ohrozenia, resp. rizika prijateľná. Jednou z možností ako znížiť riziko na prijateľnú úroveň, je prijať ochranné opatrenia. Stojí za dôležité spomenúť, že kategórie ohrozenia súladu so základnými etickými princípmi (definované v časti 120.6A3) v porovnaní s predchádzajúcim kódexom zostali nezmenené.

Prepojenie etických princíпов a uplatňovanie profesionálneho skepticizmu

Medzinárodný etický kódex ustanovuje nové súvisiace vysvetlenia týkajúce sa profesionálneho skepticizmu a odborného úsudku. Posilnenie uplatnenia profesionálneho skepticizmu a odborného úsudku audítora boli nevyhnutnou potrebou, vzhľadom na narastajúci tlak na poskytovanie kvalitných informácií. Aplikácia skepticizmu nie je vždy jednoduchá (Juhászová a Užík, 2016), (Mokošová, Bednárová a Tkáčová, 2013).

Profesionálny skepticizmus z pohľadu nadnárodnej a národnej úpravy auditu hlbšie skúmali vo svojom článku autori Krišková a Užík (2017). Obsahové zmeny zdôrazňujú prepojenie uplatňovania profesionálneho skepticizmu so základnými etickými princípmi, a to predovšetkým prostredníctvom zaradenia súvisiacich vysvetlení (časti 120.13A1 a 120.12A2). Konkrétne v časti 120.13A1 je uvedené, že „*profesionálny skepticizmus a základné princípy popísané v oddieloch 110 sú dva prepojené koncepty*“.

V súvislosti s odborným úsudkom, revidovaný kódex obsahuje aj záväznú požiadavku R120.5, podľa ktorej je „*audítor povinný pri uplatňovaní koncepčného rámca vykonať odborný úsudok*“. Toto ustanovenie spolu so súvisiacimi vysvetleniami 120.5A1 až 120.5A3 zdôrazňujú požiadavky nevyhnutné pre uplatnenie odborného úsudku, akými sú odborné vedomosti, zručnosti a skúsenosti súvisiace s výkonom audítorskej profesie a vyzdvihujú tiež potrebu posudzovať súbor špecifických faktov a okolností konkrétnej zákazky.

Cieľom aplikačných zmien bolo špecifikovať uplatnenie ustanovení týkajúcich sa účtovných odborníkov v konkrétnych podmienkach audítorskej praxe. V tejto súvislosti sa druhá časť Medzinárodného etického kódexu sa vzťahuje na zamestnaných audítorov.

Obsahové vymedzenie jednotlivých častí je pomerne totožné až na rozdiel v úvode, ktorý sa venuje súladu s koncepčným rámcom, základnými princípmi a uvedením základného prehľadu predmetnej časti. V závere je zaradená časť, v ktorej sú ustanovené riešenia, keď je na zamestnaného audítora vyvíjaný tlak, aby jednal v rozpore so základnými etickými

princípmi. Oddiel 270 popisuje, ako sa má zamestnaný audítor v takejto situácii zachovať (komunikácia, konzultácia a pod.).

Ekvivalentom pôvodnej časti B Etického kódexu IFAC je časť 3 Medzinárodného etického kódexu. Obe tieto časti upravujú činnosť účtovných odborníkov poskytujúcich služby. Časť B pôvodného Etického kódexu je v novom Medzinárodnom etickom kódexe rozdelená na časti 3 a 4. Časť 4 sa pritom venuje výlučne problematike nezávislosti, čím vyzdvihuje jej dôležitosť. Úvodná časť obsahuje aj potenciálne ohrozenia, resp. riziká, ktorým audítori môžu čeliť.

Ustanovenie týkajúce sa možných hrozieb vlastnej zainteresovanosti najnovšie zahŕňa aj situáciu, kedy si audítor stanovil nízku odmenu, aby zákazku získal, pričom stanovená odmena je tak nízka, že bude pravdepodobne náročné zabezpečiť pri poskytovaní odborných služieb súlad s príslušnými odbornými a profesijnými štandardmi. Analýzou odmien za audit na Slovensku sa vo svojom článku podrobnejšie zaoberajú autori Juhászová, Užik, Tumpach a Kubaščíková (2018).

Ďalej bolo rozšírené ustanovenie zamerané na dlhodobý vzťah s auditovaným subjektom (oddiel 540). Predtým sa ustanovenie vzťahovalo výlučne na vedúcich pracovníkov audítorského tímu, no v súčasnosti sa ustanovenie rozširuje na celý audítorský tím. Riziko ohrozenia nezávislosti z titulu dlhodobých vzťahov sa však naďalej posudzuje podľa postavenia daného pracovníka v audítorskom tíme.

Rozšírené bolo aj ustanovenie týkajúce sa zmeny audítora (oddiel 320), pokiaľ sa jedná o zmenu audítora pri štatutárnom audite alebo preverení. Podľa Medzinárodného etického kódexu je nový audítor povinný požiadať predchádzajúceho audítora, aby mu poskytol všetky informácie, s ktorými by mal pred rozhodnutím prijať zákazku disponovať. V prípade, že právne predpisy vyžadujú pre takúto komunikáciu súhlas klienta a klient súhlas neposkytne, predchádzajúci audítor je povinný oznámiť takúto skutočnosť novému audítorovi, ktorý ju musí starostlivo zvážiť. Týmto ustanovením sa vyriešila nejasnosť predchádzajúceho Etického kódexu, ktorý jednoznačne ukladal povinnosť novému audítorovi, no nerovnakou mierou ukladal povinnosť predchádzajúcemu audítorovi.

Tabuľka 1 Porovnanie štruktúry základných oddielov Etického kódexu IFAC

2016	Etický kódex pre účtovných odborníkov	2018	Medzinárodný etický kódex pre účtovných odborníkov vrátane medzinárodných štandardov pre nezávislosť
ČASŤ A	Všeobecné uplatnenie kódexu	ČASŤ 1	Úvod, základné princípy a Koncepčný rámec
Oddiel 100	Úvod a základné princípy	Oddiel 100	Súlad s Kódexom
Oddiel 110	Bezühonnosť	Oddiel 110	Základné princípy
Oddiel 120	Objektívnosť		111 Bezúhonnosť
Oddiel 130	Odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť		112 Objektívnosť
Oddiel 140	Dôvernosť informácií		113 Odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť
Oddiel 150	Profesionálne správanie		114 Dôvernosť informácií
		Oddiel 120	115 Profesionálne správanie
			Koncepčný rámec
ČASŤ B	Účtovní odborníci poskytujúci služby	ČASŤ 3	Účtovní odborníci poskytujúci služby
Oddiel 200	Úvod	Oddiel 300	Súlad s koncepčným rámcom
Oddiel 210	Odborné poverenie	Oddiel 310	Konflikt záujmov
Oddiel 220	Konflikt záujmov	Oddiel 321	Odborné poverenie
Oddiel 230	Názor druhej strany	Oddiel 321	Názor druhej strany
Oddiel 240	Honoráre a iné druhy odmeny	Oddiel 330	Honoráre a iné druhy odmeny
Oddiel 250	Marketing odborných služieb	Oddiel 340	Dary a pohostinnosť
Oddiel 260	Dary a pohostinnosť	Oddiel 350	Správa aktív klienta
Oddiel 270	Správa aktív klienta	Oddiel 360	Reakcia na nesúlad s právnymi normami

Oddiel 280	Objektívnosť – všetky zákazky	ČASŤ 4A	Nezávislosť v prípade štatutárnych auditov a preverení
Oddiel 290	Nezávislosť v prípade štatutárnych auditov a preverení	ČASŤ 4B	Nezávislosť v prípade uistovacích služieb iných ako štatutárny audit a preverenie
Oddiel 291	Nezávislosť v prípade uistovacích služieb iných ako štatutárny audit a preverenie		
ČASŤ C	Zamestnaní účtovní odborníci	ČASŤ 2	Zamestnaní účtovní odborníci
Oddiel 300	Úvod	Oddiel 200	Súlad s koncepcným rámcom
Oddiel 310	Konflikt záujmov	Oddiel 210	Konflikt záujmov
Oddiel 320	Príprava a vykazovanie informácií	Oddiel 220	Príprava a vykazovanie informácií
Oddiel 330	Konanie s dostatočnou odbornosťou	Oddiel 230	Konanie s dostatočnou odbornosťou
Oddiel 340	Finančná zainteresovanosť	Oddiel 240	Finančná zainteresovanosť
Oddiel 350	Stimuly a presvedčovanie	Oddiel 250	Dary a pohostinnosť
		Oddiel 260	Reakcia na nesúlady s právnymi normami
		Oddiel 270	Tlak na porušovanie základných etických princípov

Zdroj: vlastné spracovanie

Záver / Conclusions

Úspešnosť celkovej stratégie, ktorú Rada IESBA v spojitosti so zvýšením povedomia o uplatňovaní etických princípov v audítorskej praxi vyvíjala, bude možné vyhodnotiť až neskôr. Analýzou predchádzajúceho Etického kódexu IFAC z roku 2016 a jeho revidovaného znenia z roku 2018 sme zistili podstatné zmeny vedúce k zjednodušeniu a uľahčeniu používania kódexu v audítorskej profesii. Cieľom príspevku bolo vytvoriť prehľad kľúčových zmien Etického kódexu IFAC, predovšetkým po obsahovej a aplikačnej stránke. Možno skonštatovať, že revidované znenie Etického kódexu IFAC z roku 2018 vo väčšine prípadov rozpracováva a spresňuje požiadavky, ktoré už boli súčasťou predchádzajúceho znenia z roku 2016.

Literárne zdroje a iné odkazy / References

- IESBA (2016). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, International Federation of Accountants.
- IESBA (2018). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants including International Independence Standards, International Federation of Accountants.
- Juhászová, Z., Užík, J. (2016). Nezávislosť štatutárneho audítora a jej vplyv na profesionálny skepticizmus. In: Marketing, Management, Trade, Financial and Social Aspects of Business. Košice: University of Economics in Bratislava. pp. 83-87.
- Juhászová, Z., Užík, J., Tumpach, M., Kubaščíková, Z. (2018). What is the Price for Audit? In: Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace. Praha: Nakladatelství Oeconomica. pp. 41-45.
- Krišková, P., Užík, J. (2017). Professional skepticism in statutory audit under conditions of increasing requirement on the relevance of accounting information. In: Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. Bratislava: Vydavateľstvo Ekonóm. pp. 103-106.
- Mokošová, D., Bednárová, B., Tkáčová, L. (2013). Impact of fair value adoption in national and international frameworks for the business accounting and reporting. In: Financial management of firms and financial institutions. Ostrava: VŠB - Technical university of Ostrava, pp. 589-596.
- 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.