

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

**Denisa Domaracká<sup>1</sup>, Ladislav Kareš<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> 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](mailto:denisa.domaracka@euba.sk),

<sup>2</sup> University of Economics in Bratislava  
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing  
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovakia  
E-mail: [ladislav.kares@euba.sk](mailto:ladislav.kares@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

**Etiku** možno vo filozofickom ponímaní definovať ako disciplínu, ktorá skúma ľudské správanie, morálku alebo relevantné morálne konanie a jeho normy. V súčasnosti však nemožno o etike hovoriť len ako o filozofickej disciplíne, nakoľko sa uplatňuje v konkrétnych profesijných skupinách, spoločenstvách a oblastiach. Pre ilustráciu, etike v oblasti poisťovníctva sa vo svojom článku venujú autorky Meluchová a Mateášová (2015). Etika konkrétnej profesijnej skupiny sa označuje pojmom profesijná etika. Profesijná etika má funkciu regulátora určujúceho morálne princípy a hodnoty, ktoré sa vyžadujú od členov danej profesijnej skupiny dodržiavať, s cieľom zabezpečiť, aby sa práca vykonávala v požadovanej kvalite a v súlade so základnými pravidlami správania sa v danej skupine. Výnimkou teda nie je ani profesia audítora. Audítori musia dodržiavať etické normy zodpovedajúce tejto profesii (Krišková a Užík, 2015).

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“).

V nadväznosti na danú problematiku, SKAU podľa par. 40 písm. p. zákona o štatutárnom audite vydáva Etický kódex audítora.

SKAU je členom Medzinárodnej federácie účtovníkov (angl. *International Federation of Accountants*; ďalej aj „IFAC“), ktorá v rámci svojej pôsobnosti v oblasti verejného záujmu prispieva k tvorbe, prijímaniu a uplatňovaniu kvalitných medzinárodných etických štandardov pre účtovných odborníkov a audítorov, predovšetkým prostredníctvom podpory Rady pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (angl. *International Ethics Standards Board for Accountants*; ďalej aj „IESBA“). V tejto súvislosti je to práve Rada IESBA, ktorá vypracúva medzinárodne uznávaný Etický kódex pre účtovných odborníkov IFAC (angl. *Code of Ethics for Professional Accountants*; ďalej aj „Etický kódex IFAC“).

Členské organizácie IFAC-u sú povinné pri tvorbe národných etických kódexov zohľadniť očakávania verejnosti a rôznych používateľov a brať do úvahy ich názor. V podmienkach Slovenskej republiky (v súlade s par. 2 ods. 18 zákona o štatutárnom audite) je etický

kódex totožný s Etickým kódexom pre účtovných odborníkov vydaným Medzinárodnou federáciou účtovníkov IFAC. Z doposiaľ uvedeného je zrejmé, že etické princípy a ich uplatňovanie v audítorskej profesii na Slovensku sú spracované a vydávané SKAU, ktorá vydáva Etický kódex pre účtovných odborníkov IFAC pod názvom Etický kódex audítora, pričom ho novelizuje vždy podľa aktuálneho znenia Etického kódexu IFAC.

## 2 Metodológia a zdrojové údaje / Methodology and Data

V apríli 2018 bol zverejnený (IESBA, 2018) Radou 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. Stojí za dôležité spomenúť, že IFAC včasnejšiu aplikáciu Medzinárodného etického kódexu podporuje.

V podmienkach Slovenskej republiky, pre prijatie príručky Medzinárodného etického kódexu za nový etický kódex audítora je potrebné schválenie tejto príručky Slovenskou komorou audítorov.

Kľúčové zmeny Medzinárodného etického kódexu oproti verzii z roku 2016 možno rozdeliť na:

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

Práve vplyv formálnej stránky novelizovaného Etického kódexu IFAC na pripravovaný Etický kódex audítora je predmetom skúmania predkladaného článku. Popri novej štruktúre Etického kódexu IFAC bolo **cieľom revidovania po formálnej stránke** predovšetkým oboznámiť zainteresované strany s otázkami etiky a nezávislosti použitím jednoduchšieho jazyka, zavedením prehľadného členenia textu pomocou relevantných nadpisov a rozlíšenia požiadaviek a súvisiacich vysvetlení. Uvedené zmeny sme v článku postupne analyzovali.

## 3 Výsledky a diskusia / Results and Discussion

Zmena pôvodnej štruktúry Etického kódexu IFAC (IESBA, 2016) vyplývala z množstva pripomienok k zložitosti a komplikovanej formulácii mnohých ustanovení. Zvýšenie prehľadnosti bolo sprevádzané potrebou realizácie významných zjednodušení, ako napr.:

- zrozumiteľnejší a jednoduchší jazyk,
- terminologické zjednotenie textu a
- zjednodušenie vysoko odborných pojmov.

**Výsledkom formálnych zmien** bolo predovšetkým:

- nové usporiadanie doterajších častí kódexu založené na odlišnom koncepčnom základe (viď. Tabuľka 1). Oproti pôvodným trom častiam má nový Medzinárodný etický kódex štyri časti usporiadané do tzv. blokov. Každý blok má samostatný úvod obsahujúci prehľad danej časti vrátane zdôraznení podstatných rizík nedodržania ustanovení danej časti či požiadaviek, ktoré musia byť bezpodmienečne dodržiavané. Nová štruktúra jednotlivých častí Medzinárodného etického kódexu usporiadaná do tzv. blokov je znázornená v Schéme 1.
- vydanie príslušných ustanovení o nezávislosti (oddiely 290 a 291 predchádzajúcej verzie Etického kódexu IFAC z roku 2016) ako Medzinárodné štandardy pre nezávislosť pre uistovacie služby (štatutárne audity a preverenia) a iné uistovacie služby. Je dôležité spomenúť, že táto časť Medzinárodného etického kódexu odkazuje aj na Medzinárodný štandard pre kontrolu kvality ISQC 1 s cieľom zabezpečiť integritu medzi oboma štandardmi.
- jasné rozlíšenie záväzných požiadaviek a súvisiacich vysvetlení. Záväzné požiadavky (angl. *Requirements*) sú označené vždy písmenom „R“. Označenie má

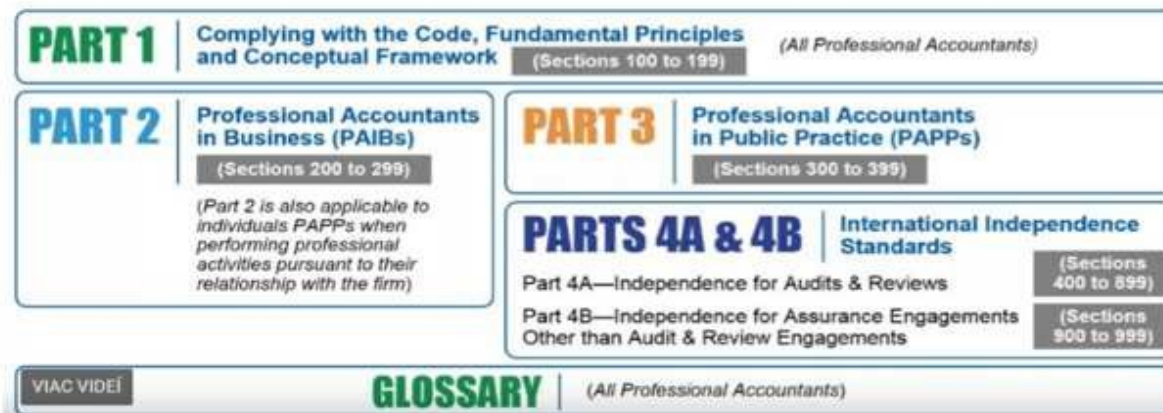
formát: RXXX.YY, pričom XXX je číselné označenie vecnej časti (oddielu) a YY je číselné označenie odseku. Súvisiace vysvetlenia (angl. *Application Material*) sú označené vždy písmenom „A“. Označenie má formát: XXX.YYAZ, pričom XXX je číselné označenie vecnej časti (oddielu), YY je číselné označenie odseku a Z vyjadruje číselné poradie súvisiaceho vysvetlenia.

- uvádzanie výnimiek je buď priamo za ustanovením, ku ktorému sa vzťahujú, resp. v jeho bezprostrednej blízkosti.
- prezentovanie Medzinárodného etického kódexu prostredníctvom zavedenia prehľadného členenia textu, doplnenia nadpisov v jednotlivých oddieloch či častiach, ako aj zmien v terminológii.

**Tabuľka 1** Nové usporiadanie jednotlivých častí Medzinárodného etického kódexu

<b>Etický kódex pre účtovných odborníkov</b>	<b>Medzinárodný etický kódex pre účtovných odborníkov vrátane medzinárodných štandardov pre nezávislosť</b>
<b>2016</b> (angl. <i>Code of Ethics for Professional Accountants</i> )	<b>2018</b> (angl. <i>International Code of Ethics for Professional Accountants including International Independence Standards</i> )
<b>Všeobecné uplatnenie kódexu</b> <b>Časť A</b> (angl. <i>General Application of the Code</i> )	<b>Úvod, základné princípy a Konceptný rámec</b> <b>Časť 1</b> (angl. <i>Complying with the Code, Fundamental Principles and Conceptual Framework</i> )
<b>Účtovní odborníci poskytujúci služby</b> <b>Časť B</b> (angl. <i>Professional Accountants in Public Practice</i> )	<b>Zamestnaní účtovní odborníci</b> <b>Časť 2</b> (angl. <i>Professional Accountants in Business</i> )
<b>Zamestnaní účtovní odborníci</b> <b>Časť C</b> (angl. <i>Professional Accountants in Business</i> )	<b>Účtovní odborníci poskytujúci služby</b> <b>Časť 3</b> (angl. <i>Professional Accountants in Public Practice</i> )
<b>Slovník a účinnosť</b> (angl. <i>Definitions and Effective Date</i> )	<b>Štandardy pre nezávislosť</b> <b>Časť 4</b> (angl. <i>International Independence Standards</i> )
	<b>Nezávislosť v prípade štatutárnych auditov a preverení</b> <b>Časť 4A</b> (angl. <i>Independence for Audit and Review Engagements</i> )
	<b>Nezávislosť v prípade uistovacích služieb iných ako štatutárny audit a preverenie</b> <b>Časť 4B</b> (angl. <i>Independence for Assurance Engagements Other than Audit and Review Engagements</i> )
	<b>Slovník a účinnosť</b> (angl. <i>Glossary and Effective Date</i> )

Zdroj: vlastné spracovanie

**Schéma 1** Nová štruktúra Medzinárodného etického kódexu

Zdroj: IESBA. A New Innovative Approach to Engaging with Ethics [online]. 2019. [cit. 2019-07-05]. Dostupné na: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Preparing-for-the-IESBA-eCode.pdf>

**Záver / Conclusions**

Databáza nadobudnutých poznatkov je doposiaľ dostatočná na vyzdvihnutie snahy Rady IESBA rozšíriť aplikovateľnosť Etického kódexu IFAC pri súčasnej globálnej európskej využiteľnosti. Globálnou európskou využiteľnosťou a akceptáciou Etického kódexu IFAC (a tiež medzinárodných audítorských štandardov) možno zvýšiť nielen mieru dôvery používateľov finančných informácií prezentovaných v účtovnej závierke, ale aj jednotné a transparentné poskytovanie uistovacích služieb (Kňazková, 2016). Princípy etiky a nezávislosti sú totiž kľúčové pre verejnú dôveru v audítorskú profesiu. Dodržiavaním princípov možno zabezpečiť cieľ a funkcie štatutárneho auditu (Krišková a Užík, 2017). Cieľom príspevku bolo vytvoriť prehľad kľúčových formálnych zmien Etického kódexu IFAC. Zvýšenie prehľadnosti Etického kódexu, jednoduchšia interpretácia ustanovení a v neposlednom rade zvýšenie významu nezávislosti audítora sú totiž východiskovými krokmi k naplneniu celkovej stratégie.

**Literárne zdroje a iné odkazy / References**

- IESBA (2019). *A New Innovative Approach to Engaging with Ethics*. Retrieved from: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Preparing-for-the-IESBA-eCode.pdf>.
- 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.
- Kňazková, V. (2016). Application of professional judgment providing of assurance services with an emphasis on subjectivity review and subsequent evaluation of the future financial information. In: *Účtovníctví a auditing v procesu světové harmonizace*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, pp. 100-104.
- Krišková, P., Užík, J. (2015). Implementácia požiadaviek nadnárodnej úpravy auditu do slovenskej legislatívy. In: *Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie*. Bratislava: Vydavateľstvo Ekonóm, pp. 65-67.
- 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.
- Meluchová, J., Mateášová, M. (2015). The Ethical aspect of the business in insurance in the conditions of a globalized financial market. In: *Financial management of firms and financial institutions*. Ostrava: VŠB - Technical university of Ostrava, pp. 783-790.
- 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.