

## Professional skepticism in statutory audit under conditions of increasing requirement on the relevance of accounting information

Petra Krišková<sup>1</sup>, Ján Užík<sup>2</sup>

<sup>1</sup> University of Economics in Bratislava  
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing  
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovakia  
E-mail: petrakriskova@gmail.com

<sup>2</sup> University of Economics in Bratislava  
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing  
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovakia  
E-mail: uzik@interaudit.sk

**Abstract:** The main goal of this article is point out that exercitation of professional skepticism is not just legislative duty, but also an effective and necessary tool for efficient audit of financial statements, and at the same time professional skepticism have an important justification during the audit of financial statements. An application of professional skepticism have an irreplaceable role especially in more complex areas of audit of financial statements, that require increased attention of the auditor.

**Keywords:** *audit, financial statements, professional scepticism*

*JEL codes: M42*

### 1 Súčasný stav - úvod do problematiky

Audit účtovnej závierky je nástroj na zabezpečenie vykazovania objektívnych (neskreslených) informácií v účtovnej závierke. Za účelom zabezpečenia cieľa a funkcií štatutárneho auditu (audit účtovnej závierky) je nevyhnutné, aby pri jeho výkone boli dodržané určité princípy. Jedným takýmto princípom je dodržiavanie profesionálneho skepticizmu pri výkone auditu účtovnej závierky.

Audítorský profesionálny skepticizmus je postoj audítora, založený na kritickom myslení. Audítor musí byť ostražitý voči indikátorom, ktoré môžu naznačovať možné nesprávnosti alebo rozpory v získaných dôkazoch. Jadro audítorského profesionálneho skepticizmu tvorí najmä osvojenie si kladenia otázok, zvedavosť, investigatívnosť a schopnosť rozoznávať možné nesprávnosti, ktoré môžu mať vplyv na verný a pravdivý obraz účtovnej závierky. Audítor s prihliadaním na tieto skutočnosti musí vedieť naplánovať výkon auditu. (MVP. 2012. Professional skepticism in an audit of financial statements. [online]. Dostupné na internete: <http://www.bkr.com/~bkr/cmsAdmin/uploads/AUDIT-5-Professional-Scepticism-Geert-Van-Peteghem.pdf>)

Požiadavka na uplatňovanie profesionálneho skepticizmu je zakotvená v zákone 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. V zmysle uvedeného zákona je profesionálny skepticizmus povinnosť počas celého výkonu auditu preskúmať skutočnosti, ktoré sú predmetom štatutárneho auditu, s ostražitosťou voči okolnostiam, ktoré môžu naznačovať možnú nesprávnosť v dôsledku chyby alebo podvodu a kriticky posudzovať dôkazy zistené pri výkone štatutárneho auditu. Definícia profesionálneho skepticizmu je ďalej uvedená aj v medzinárodnom audítorskom štandarde ISA 200 - Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi ako „postoj, ktorý sa vyznačuje pochybovačnosťou a ostražitosťou zameranou na podmienky, ktoré by mohli naznačovať možnosť nesprávnosti spôsobenej chybou alebo podvodom, a kritickým

posudzovaním audítorských dôkazov“ (ISA 200. Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi. IAASB, 2009). Štandard ISA 200 odkazuje na kritické myslenie pri posudzovaní dôkazov, ale v zmysle toho, že kritické posudzovanie neznamená pochybovať o audítorských dôkazoch priamo na prvom mieste, ale iba vtedy, keď má audítor podozrenie na rozporuplné alebo protichodné informácie alebo na udalosti, ktoré môžu spôsobiť nesprávnosti v účtovnej závierke. V kontexte tohto medzinárodného štandardu, by mal audítor uplatňovať profesionálny skepticizmus najmä v situáciách, kedy:

- audítorské dôkazy sú v rozpore s inými získanými audítorskými dôkazmi,
- informácie spochybňujú spoľahlivosť dokumentov a reakcií na žiadosť o poskytnutie informácií, ktoré sa majú použiť ako audítorské dôkazy,
- situácie môžu naznačovať možnosť podvodu,
- situácie vedú k potrebe vykonať aj ďalšie postupy popri postupoch vyžadovaných v ISA.

Audítorovi dokonca priamo legislatíva nariaďuje, aby pripustil možnosť nesprávnosti vzniknutej alebo spôsobenej manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním, aj napriek minulým skúsenostiam týkajúcich sa integrity a čestnosti manažmentu a osôb poverených spravovaním. Tieto možné nesprávnosti môžu predovšetkým vzniknúť pri stanovovaní odhadov manažmentom. Audítor na základe svojich predošlých skúseností a za pomoci nezávislosti vie, že v takýchto prípadoch musí uplatniť svoj profesionálny skepticizmus a odborný úsudok. (Juhászová, Z., Užík, J., 2016).

## 2 Metodológia a zdrojové údaje

Predmetom skúmania je uplatňovanie požiadavky profesionálneho skepticizmu pri audite účtovnej závierky. Na to aby sme príslušnú tému spracovali do žiadúcej podoby bolo potrebné pracovať s platnou legislatívou, dostupnými článkami k tejto problematike a praktickými poznatkami. Pri spracovávaní sme vychádzali predovšetkým zo zahraničných zdrojov dostupných na internete a z praktických skúseností s prihliadnutím na ukotvenie danej problematiky v slovenskej legislatívne. Využívaná bola najmä metóda analýzy, pomocou ktorej sme získali pohľad na profesionálny skepticizmus z teoretického hľadiska. Aplikáciou praktických skúseností bolo možné dedukovať a označiť oblasti auditu, v ktorých má uplatnenie profesionálneho skepticizmu najväčší význam. Problematika je spracovaná v širšom kontexte a poskytuje skôr všeobecný pohľad na profesionálny skepticizmus, jeho význam a uplatnenie v záujme dosiahnutia cieľa auditu účtovnej závierky.

## 3 Výsledky a diskusia

Audítor je povinný zachovať profesionálny skepticizmus pri každej fáze procesu auditu, čiže od začiatku plánovania až po celý čas výkonu auditu účtovnej závierky. Skeptická myseľ umožňuje audítorovi mať na zreteli, že môžu existovať okolnosti, ktoré môžu spôsobiť, že vernosť a pravdivosť informácií v účtovnej závierke môže byť ovplyvnená a skreslená. Pri informáciách a udalostiach, ktoré môžu naznačovať existenciu takýchto okolností, je opatrnosť a podozrievavosť veľmi dôležitá.

Existujú oblasti auditu, ktoré sú do značnej miery zložitejšie alebo kritickejšie, kde je obzvlášť nutné uplatňovať profesionálny skepticizmus a odborný úsudok ako prevenciu proti podvodom a to predovšetkým:

**Účtovné odhady** – môžu zahŕňať účtovné odhady reálnej hodnoty, tvorby rezerv a opravných položiek, preskúvanie rozhodnutí vedenia týkajúcich sa účtovných odhadov a podobne.

**Trvanie podniku** - audítor by mal preskúmať, či vedenie podniku zabezpečilo nepretržité pokračovanie činnosti účtovnej jednotky, či sú plány vedenia realizovateľné, či existuje významná pochybnosť ohľadom schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti.

**Spriaznené osoby** – môže byť ťažké získať relevantné informácie o vzťahoch medzi prepojenými osobami z dôvodu obmedzených možností na identifikáciu všetkých spriaznených strán.

**Uplatňovanie zákonov a predpisov** - audítor by mal byť v strehu po celý čas procesu auditu voči náznakom, ktoré môžu spôsobiť podozrenie na nesúlad s príslušnou legislatívou. (Member of the Paper P7 examining team. 2015. PROFESSIONAL SCEPTICISM.[online]. Dostupné na internete: <http://www.accaglobal.com/lk/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/scepticism.html>)

Za bariéry profesionálneho skepticizmu môžeme v súčasnosti pokladať istý tlak na proces auditu ako napríklad tlak na udržiavanie dobrých vzťahov s klientom, konkurenčné prostredie audítorov a audítorských spoločností, udržiavať náklady na výkon auditu na čo najnižšej úrovni, vyhnúť sa konfliktom s manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním, časové obmedzenie pre jednotlivé fázy procesu auditu a podobne. Aj vzhľadom na tieto skutočnosti môže byť oslabená jednak nezávislosť audítora, ale aj uplatňovanie profesionálneho skepticizmu. Auditovaná spoločnosť, jej manažment a osoby poverené spravovaním nemusia mať vždy rovnaký názor na opodstatnenosť podávania informácií navyše alebo na poskytovanie dodatočných dôkazov. Tu vo veľkej miere zaväzí vlastná integrita audítora a to, ako je audítor na takýto tlak pripravovaný, či dostatočne chápe nutnosť uplatňovania profesionálneho skepticizmu a odborného úsudku a to aký to má vplyv na kvalitu a efektívnosť auditu účtovnej závierky.

Profesionálny skepticizmus možno posilniť odbornou prípravou, skúsenosťami mimo audítorského odvetvia, partnerským preskúmaním zistení auditu a správnym vedením zo strany partnerov v audítorskej spoločnosti. Aj väčšia transparentnosť pomôže zabezpečiť, že štatutárni audítori budú uplatňovať dôslednejšie profesionálny skepticizmus. Jeho posilneniu by napomohlo aj vytvorenie profesijného disciplinárneho orgánu vo všetkých členských štátoch. Je pravdepodobné, že profesionálnemu skepticizmu by ďalej prospelo aj zvýšenie ekonomickej nezávislosti. Výbor pre audit alebo dozorný výbor by mal preskúmať a kriticky posúdiť rozsah neaudítorských služieb, ktoré audítori svojim klientom poskytujú, aby sa zabránilo konfliktu záujmov medzi uplatňovaním profesionálneho skepticizmu a udrжанím si významných príjmov od klientov. (Stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru na tému „Zelená kniha – Audítorská politika: Poučenie z krízy“ (2011). Dostupné na internete: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX:52011AE0985>).

## Záver

Profesionálny skepticizmus a jeho dôsledné uplatňovanie je významnou súčasťou celého procesu auditu účtovnej závierky za účelom dosiahnutia efektívnych a vierohodných výsledkov. Profesionálny skepticizmus nie je novým trendom v rámci auditu účtovnej závierky, vždy existoval ako pilier audítorskej profesie, avšak doteraz sa mu v mnohých

prípadoch neprikladal adekvátny dôraz. Nadnárodná úprava auditu účtovnej závierky obsahuje požiadavku na uplatňovanie profesionálneho skepticizmu, avšak v slovenskej legislatíve sa táto požiadavka doteraz nevyskytovala a explicitne vymedzená je až v zákone 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. Dôsledné uplatňovanie tejto požiadavky môže audítorovi zabezpečiť, najmä v oblastiach auditu náchylných na chyby a podvody, že predíde alebo odhalí takéto nesprávnosti. Ide teda o prístup audítora, ktorý by mal byť uplatňovaný automaticky bez ohľadu na vzťahy s klientom, snahu o minimalizáciu nákladov na výkon auditu a iné prípadné okolnosti. Je teda nevyhnutné, aby existovala väčšia osveta významu, účinnosti a prínosu profesionálneho skepticizmu pre audit účtovnej závierky, a aby nebola táto dôležitá súčasť auditu vnímaná len cez akúsi povinnosť vyplývajúcu z platnej legislatívy.

### **Príslušnosť ku grantovej úlohe**

APVV-16-0602 Zvyšovanie relevantnosti účtovných informácií v SR – od nákladov k hodnote

### **Literárne zdroje a iné odkazy**

ISA 200. *Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi*. IAASB, 2009

JUHÁSZOVÁ, Z., UŽÍK, J. (2016). *Nezávislosť štatutárneho audítora a jej vplyv na profesionálny skepticizmus*. Košice: MARKETING MANAGEMENT, TRADE, FINANCIAL AND SOCIAL ASPECTS OF BUSINESS, 2016.

Member of the Paper P7 examining team. (2015). *PROFESSIONAL SCEPTICISM*. [online]. Dostupné na internete: <http://www.accaglobal.com/lk/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/scepticism.html>

MVP. (2012). *Professional skepticism in an audit of financial statements*. [online]. Dostupné na internete: <http://www.bkr.com/~bkr/cmsAdmin/uploads/AUDIT-5-Professional-Scepticism-Geert-Van-Peteghem.pdf>

Stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru na tému „Zelená kniha – Audítorská politika: Poučenie z krízy“ (2011). Dostupné na internete: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX:52011AE0985>

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