

## Reasons of Demand for Statutory Audit and their Impact on Auditor's Independence

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: petra.kriskova@euba.sk

<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: jan.uzik@euba.sk

**Abstract:** *Since 2020, the size criteria for statutory audited entities, have been increasing in the Slovak Republic. These size criteria will increase in three steps each year until 2022. The decline in number of statutory audited entities will be significant and will have major implications for the audit profession itself. Among many other factors, an increase in size criteria may ultimately affect the basic requirement of the audit profession, namely independence. The aim of the paper is to point out the reasons for a possible threat to the auditor's independence due to the increasing size criteria for the statutory audit in the Slovak Republic. Based on the analysis of possible risks, we have come to the conclusion that increasing the size criteria may jeopardize the basic requirements of the audit profession and cause errors in the financial statements.*

**Keywords:** *auditor, financial statements, obligatory audit, independence*

*JEL codes: M42*

### 1 Úvod / Introduction

Podstatou štatutárneho auditu účtovnej závierky je na základe vykonaného auditu vyjadriť názor audítora na účtovnú závierku, či účtovná závierka verne a pravdivo zobrazuje skutočnosti, ktoré sú predmetom účtovníctva ako aj finančnú situáciu účtovnej jednotky. Štatutárny audit teda bez pochyb významne prispieva ku skvalitneniu vedenia účtovníctva účtovných jednotiek a k skvalitneniu účtovného výkazníctva (Antoniuk, Chizevska, Semenysheva, 2019). Dôvody, ktoré vedú účtovné jednotky k zabezpečeniu štatutárneho auditu svojej účtovnej závierky sú rôzne. Okrem tzv. nepovinných štatutárnych auditov, ktoré požaduje manažment, vlastníci účtovnej jednotky, banky, materské spoločnosti a pod. sú účtovným jednotkám štatutárne audity poskytované na základe povinnosti danej zákonom, najmä zákonom o účtovníctve. Tieto tzv. povinné audity, kritéria pre povinnosť auditu, vplyv zmien týchto kritérií na audítorskú činnosť vrátane možného vplyvu na nezávislosť audítora, ako na jeden z najvýznamnejších predpokladov výkonu štatutárneho auditu, sú predmetom nášho príspevku.

### 2 Metodológia a zdrojové údaje / Methodology and Data

Svoju pozornosť sme venovali analýze momentálne vysoko pertraktovanej problematiky. Zvyšovanie veľkostných kritérií pre zaradenie účtovných jednotiek do skupiny povinného auditu účtovnej závierky je problematika, ktorá sa v odborných kruhoch diskutuje pomerne dlhé obdobie. Veľkú časť potrebných údajov sme získali zozbieraním údajov z príslušných domácich a zahraničných zdrojov týkajúcich sa štatistik veľkostných kritérií na povinný audit v krajinách Európskej únie. Za účelom získania názorov príslušníkov audítorskej profesie boli vedené rozhovory na báze osobnej komunikácie. V rámci uplatňovania

syntézy sme mohli sledovať vzťahy a súvislosti, ktoré vznikajú pri zmene veľkostných kritérií a môžu zapríčiniť ohrozenie základných predpokladov audítorskej profesie. Pri hodnotení záverov a prípadných ohrození sme uplatňovali subjektivismus.

### 3 Výsledky a diskusia / Results and Discussion

Cieľom auditu účtovnej závierky (štatutárneho auditu) je, aby údaje v účtovnej závierke boli overené nezávislým odborníkom (v tomto význame audítormi), a týmto úkonom získali na relevantnosti a vierohodnosti.

Určité, zákonom vymedzené, účtovné jednotky majú povinnosť mať účtovnú závierku overenú audítormi. Primárnym zdrojom vymedzenia takýchto účtovných jednotiek je Zákon o účtovníctve. V jeho zmysle majú povinné overenie účtovnej závierky tieto účtovné jednotky:

- a) obchodné spoločnosti a družstvá, ktoré dosiahnu za dve po sebe nasledujúce účtovné obdobia minimálne dve z týchto troch podmienok:
  - celková suma majetku presiahne 2 000 000 eur,
  - čistý obrat presiahne 4 000 000 eur,
  - priemerný prepočítaný počet zamestnancov je 30;
- b) obchodné spoločnosti a družstvá, ktorých cenné papiere boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu;
- c) účtovné jednotky, ktorým to ustanovuje osobitný predpis, napríklad zákon o energetike, zákon o poštových službách, zákon o nadáciách, a pod.;
- d) účtovné jednotky, ktoré zostavujú účtovnú závierku v súlade s IFRS;
- e) účtovné jednotky, ktoré zostavujú konsolidovanú účtovnú závierku;
- f) účtovné jednotky, ktorých suma ročného podielu prijatej dane je vyššia ako 35 000 eur;
- g) subjekty verejného záujmu, ktoré však častokrát spĺňajú aj už vyššie uvedené podmienky.

Je potrebné podotknúť, že uvedené veľkostné kritéria pre povinnosť auditu uvedené v písm. a) boli od roku 2020 pri celkovej sume majetku a čistom obrate zvýšené dvojnásobne. *Pri súčasných kritériách pre povinný audit účtovnej závierky, podlieha povinnosti auditu približne 10 000 – 11 000 účtovných jednotiek, čo je už približne o 25 % menej ako pred zvýšením veľkostných kritérií pred rokom 2020.*

Zámerom nášho príspevku je orientácia práve na uvedené veľkostné kritéria, pretože táto skupina tvorí najvyšší podiel na celkovom počte povinných auditov. V júli 2020 vláda SR odsúhlasila, s cieľom zjednodušenia podnikateľského prostredia v SR, opätovné zvýšenie veľkostných kritérií pre povinný audit obchodných spoločností a družstiev, a to nasledovne:

- a) **pre účtovné obdobie začínajúce sa od 1.1.2021:**
  - celková suma majetku presiahne 3 000 000 eur,
  - čistý obrat presiahne 6 000 000 eur,
  - priemerný prepočítaný počet zamestnancov presiahne 40;
- b) **pre účtovné obdobie začínajúce sa od 1.1.2022:**
  - celková suma majetku presiahne 4 000 000 eur,
  - čistý obrat presiahne 8 000 000 eur,
  - priemerný prepočítaný počet zamestnancov presiahne 50

**Tabuľka 1** Veľkostné kritéria pre povinný audit obchodných spoločností a družstiev od roku 2019

	2019	2020	2021	2022
<b>Celková suma majetku</b>	1 000 000	2 000 000	3 000 000	4 000 000
<b>Čistý obrat</b>	2 000 000	4 000 000	6 000 000	8 000 000
<b>Priemerný počet zamestnancov</b>	30	30	40	50

Zdroj: vlastné spracovanie

Na základe uvedenej tabuľky možno vidieť rýchlo rastúce veľkostné kritéria, ktoré z roka na rok budú spôsobovať, že počet účtovných jednotiek podliehajúcich povinnému auditu účtovnej závierky bude klesať. Ako sme uvádzali vyššie, pri prvotnom zvýšení veľkostných kritérií (od roku 2020), nastal pokles účtovných jednotiek s povinným auditom približne o 25 %. Keďže ďalšie roky pokračuje trend v zvyšovaní týchto kritérií, dá sa zároveň predpokladať aj zvýšenie počtu účtovných jednotiek, ktoré nebudú podliehať povinnému auditu. Ak by sme vychádzali z odhadov pri prvom zvýšení veľkostných kritérií, tak následné zvýšenie v rokoch 2021-2022 spôsobí minimálne taký istý prepád povinného auditu, čo sumárne znamená, že z povinného auditu v rokoch 2020 – 2022 „vypadne“ približne 50 % účtovných jednotiek.

S cieľom porovnania s veľkostnými kritériami okolitých krajín sme si vybrali krajiny V4, a to Českú republiku, Maďarsko a Poľsko. Údaje uvádzame v nasledujúcej tabuľke.

**Tabuľka 2** Veľkostné kritéria krajín V4 v roku 2020

	<b>Česká republika</b>	<b>Maďarsko</b>	<b>Poľsko</b>	<b>Slovenská republika</b>
<b>Celková suma majetku</b>	1 500 000	-	2 500 000	2 000 000
<b>Čistý obrat</b>	3 000 000	965 000	5 000 000	4 000 000
<b>Priemerný počet zamestnancov</b>	50	50	50	30

Zdroj: Accountancy Europe

V rámci jednotného európskeho trhu by nemalo dochádzať k výrazným neopodstatneným odchýlkam, a preto by sa mali limity ustanovené v zákone účtovníctve na Slovenku priblížiť limitom v ostatných členských štátoch EÚ. Malé a stredné podniky sú však na Slovensku, ale aj v Európe, významnou súčasťou ekonomiky, a preto má význam audit takýchto subjektov, avšak len do miery, aby to neznamenal pre takéto účtovné jednotky prílišnú administratívnu záťaž, ale skôr prínos v podobe zvýšenej dôveryhodnosti účtovných informácií vykázaných v účtovnej závierke (Tumpach a Gedeon, 2019).

Z údajov tabuľky č. 2 vyplýva, že Slovenská republika sa priblížila, resp. zjednotila s veľkostnými kritériami vybraných krajín, avšak následné zvýšenie v ďalších rokoch nasvedčuje, že Slovenská republika prekročí priemer veľkostných kritérií okolitých krajín a zaradí sa v tomto aspekte skôr ku krajinám ako je Belgicko, Luxembursko alebo Rakúsko. Tu je však potrebné podotknúť, že tieto krajiny disponujú s väčším trhom pre audítorskú profesiu, a preto napriek tomu, že veľkostné kritéria majú nastavené vyššie, počet účtovných jednotiek povinne podliehajúcich auditu je väčší ako v iných krajinách s nižšími kritériami.

Možno súhlasiť, že eliminovanie počtu účtovných jednotiek podliehajúcich auditu prinesie zníženie administratívnej záťaže a nákladov pre účtovné jednotky a zároveň sa globálne zjednoduší podnikateľské prostredie, ale na druhej strane toto opatrenie môže spôsobiť nemalé nedostatky v predkladaných účtovných závierkach a v neposlednom rade devastovať audítorskú profesiu (Senyigit, Zeytinoglu, 2014). Práve devastáciu audítorskej profesie v Slovenskej republike považujeme za veľmi rizikový následok snahy o zjednodušenie podnikateľského prostredia. Audítora vystupuje ako odborník, ktorý nahliada na účtovnú závierku nezávisle a nezaujate. Vyjadrením názoru audítora získava účtovná závierka znak vierohodnosti a spoľahlivosti (Domaracká a Kňažková, 2019). Audítorská profesia je vysoko regulovaná profesia, a to z hľadiska odbornosti, skúseností, dodržiavania príslušných predpisov a pod. Pôsobením audítorskej činnosti je možné eliminovať nesprávosti v účtovných závierkach, ktoré môžu spôsobiť škody používateľom informácií z účtovnej závierky v oblasti súkromného sektora, ale v konečnom dôsledku aj úniky v oblasti daní s vplyvom na verejné financie (Marci a Juhászová, 2016). Jednou zo základných požiadaviek na audítorskú profesiu je nezávislosť. V tomto smere sa myslí nezávislé postavenie audítora voči účtovnej jednotke, ktorej účtovnú závierku audítora overuje a zároveň voči samotnej účtovnej závierke, ktorá je predmetom audítorského

overovania. Nezávislosť zahŕňa viacero dimenzií, ktoré spoločným pôsobením zabezpečujú práve uvedenú celkovú nezávislosť ako stavebný prvok významu audítorskej profesie. Audítor má voči účtovnej jednotke ako klientovi vystupovať bez akéhokoľvek nátlaku a vplyvu, či už mentálneho alebo finančného. V tomto kontexte, vplyvom zvyšovania veľkostných kritérií a znižovania počtu účtovných jednotiek podliehajúcich povinnému auditu, vidíme možné riziko ohrozenia nezávislosti audítorov. Bude audítor „slobodne“ nezávislý ak vie, že polovica jeho klientov nebude podliehať povinnému auditu a jeho ďalšie „pôsobenie“ je na ich dobrovoľnom rozhodnutí? Nebude sa audítor snažiť o udržanie klientov „za každú cenu“, keď vplyvom zníženia skupiny účtovných jednotiek povinne podliehajúcich auditu, sa pôsobnosť audítorov zníži o 50 %? Ďalej vyvstáva otázka, ako bude možné dodržiavať tzv. finančnú nezávislosť od klientov, ak sa trh pre audítorov zmenší o polovicu. Riziko vidíme aj v tom, že v skupine účtovných jednotiek povinne podliehajúcich auditu zostávajú skôr väčšie účtovné jednotky, ktoré sa budú sústreďovať primárne v audítorských spoločnostiach tzv. Veľkej štvorky, čím bude postupne dochádzať k likvidácii malých audítorských spoločností, resp. audítorov jednotlivcov.

## Záver / Conclusions

Audítorská profesia je globálna profesia, ktorej cieľom je zabezpečovanie verného a pravdivého zobrazenia informácií v účtovnej závierke. Základnou požiadavkou tejto profesie je nezávislosť. Slovenská republika v roku 2020 zaujala smer výrazného zvyšovania kvantitatívnych kritérií pre účtovné jednotky, určujúcich hranicu povinného overenia účtovnej závierky. Na základe analyzovaných údajov, týmto krokom sa počet účtovných jednotiek povinne podliehajúcich auditu účtovnej závierky zníži po roku 2022 približne o 50 %. Takéto výrazné zníženie povinne auditovaných účtovných jednotiek bude mať na jednej strane vplyv na relevantnosť údajov v účtovných závierkach a na druhej strane negatívny vplyv na samotnú audítorskú profesiu a jej základné princípy. Najviac ohrozená je v tomto smere nezávislosť audítora, a to nezávislosť mysle, ale aj finančná nezávislosť.

## Príslušnosť ku grantovej úlohe / Acknowledgements

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

## Literárni zdroje a jiné odkazy / References

- Antoniuk, O., Chizevska, L., Semenysheva, N. (2019) Legal regulation and trends of audit services: What are the differences (evidence of Ukraine). *Independent Journal of Management & Production*. Volume 10, Issue 7, (Special Edition -May- PDATU,2019). URL:<http://www.ijmp.jor.br/index.php/ijmp/index>
- Audit exemption thresholds in Europe (2020) Available at: <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Accountancy-Europe-Audit-exemption-thresholds-in-Europe-2020-survey-update.pdf>
- Domaracká, D., Kňazková, V. (2019). Statutory Audit in Slovakia – Significant Phenomenon of Global European Changes. - Registrovaný v: Web of Science. In *Globalization and its Socio-Economic Consequences 2019*. International Scientific Conference. *Globalization and its Socio-Economic Consequences 2019 : Sustainability in the Global-Knowledge Economy*. - Zilina : University of Zilina, Faculty of Operation and Economics Transport and Communications, pp. 1-6 online.
- Marci, A., Juhászová, Z.(2016). Creating an evaluation model of accounting documentation a focus on size criteria. In *MMK 2016*. Mezinárodní vědecká konference. *MMK 2016 : recenzovaný sborník příspěvků mezinárodní vědecké konference : mezinárodní Masarykova konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky : ročník 7. : 12. - 16.*

prosinec 2016, Hradec Králové, Česká republika : certifikovaná vědecká konference No. 2259661633. - Hradec Králové : MAGNANIMITAS, s. 634-641 online.

Senyigit Y. B., Zeytinoglu E. (2014). The Effects of Mandatory Auditor Rotation on Audit Quality: Literature Research. *Istanbul Management Journal*, (77), 79-98.

Tumpach, M., Gedeon, M. (2019). Navrhované zvýšenie limitov pre povinný štatutárny audit ako reakcia na gold-plating. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. - Bratislava : Slovenská komora certifikovaných účtovníkov. Roč. 27, č. 7-8, s. 45-49. I-19-107-00.

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účetnictve v znení neskorších predpisov.