

Is the modification of International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) increasing of the audit quality?

Ladislav Kareš¹

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

Abstract: *Actually, we are witness of the changing factors in different areas of social and economic life. There are, in the field of auditing, the permanent changes, too. In the last times were important changes in modifications in the law of audit. The adoption of directive of the European Parliament and of the Council 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts and the adoption of Statutory Audit Act No. 423 / 2015 with effect from 01.01.2016 (respectively 17.06.2016) has led to qualitative changes in the field of auditing. Among these changes can be included modification IAASB, which is a continental philosophy in the international field of auditing.*

Keywords: Medzinárodný rámec pre zákazky na uistovacie služby

JEL codes: M4, M42

1 Medzinárodný rámec pre zákazky na uistovacie služby

Samotný výkon auditu sa riadi vlastnými štandardmi, ktoré sa v dlhoročnej praxi osvedčili ako významný zjednocujúci prvok audítorskej profesie. Na vzniku a formovaní audítorských štandardov sa podieľajú rovnocenným spôsobom dve nenahraditeľné etapy - audítorská prax ako vecný činiteľ a kompetentná zložka inštitucionálnej reprezentácie auditu ako administratívny komponent. (Kňážková, V., 2014)

V súčasnom období dochádza k zmene Medzinárodného rámca pre zákazky na uistovacie služby (s účinnosťou pre správy o uistení s dátumom od 15. december 2015 alebo neskorším dátumom), ktorý nahradí doteraz platný Medzinárodný rámec pre zákazky na uistovacie služby, ktorý definoval a opisoval prvky a ciele zákazky na uistovacie služby a identifikoval zákazky, pre ktoré platia medzinárodné štandardy. (Kareš, L., 2014)

Nový rámec obsahuje tieto časti:

Úvod. Tento rámec sa zaoberá zákazkami na uistovacie služby, ktoré vykonávajú audítori.

Popis zákaziek na uistovacie služby. Táto časť popisuje zákazky na uistovacie služby a rozlišuje medzi zákazkami na atestačné zákazky a priame zákazky, ako aj medzi zákazkami na poskytnutie primeraného uistenia a zákazkami na poskytnutie limitovaného uistenia. Pri atestačnej zákazke na uistenie posúdi alebo zhodnotí predmet zákazky na základe kritérií iná osoba, nie audítor. Takáto iná osoba, nie audítor, výsledné informácie o predmete častokrát prezentuje v správe alebo vo vyhlásení. V niektorých prípadoch však môže informácie o predmete prezentovať audítor vo svojej správe o uistení. Audítor v závere sa zameriava na skutočnosť, či informácie o predmete neobsahujú významné nesprávnosti

Pôsobnosť rámca. V tejto časti sú zákazky na uistovacie služby odlišené od iných zákaziek, napríklad zákaziek na konzultačné služby.

Predpoklady na prijatie zakazky na uistovacie sluzby. V tejto časti sú uvedené predpoklady, ktoré musí audítor spĺňať, aby mohol prijať zakazku na uistovacie služby. Pri úvahách o tom, či prijať zakazku na uistovacie služby alebo v prácach na takejto zakazke pokračovať, sú relevantné nasledujúce predpoklady:

- úlohy a zodpovednosti príslušných strán (teda zodpovednej strany, strany vykonávajúcej posúdenie alebo zhodnotenie a zadávajúcej strany, podľa toho, čo je vhodné) sú za daných okolností vyhovujúce a

-zakazka má všetky nasledujúce znaky:

-predmet zakazky je vhodný,

-kritériá, o ktorých audítor predpokladá, že ich použije pri vypracovaní informácií o predmete, sú za okolností zakazky vhodné a majú požadované znaky.

-kritériá, o ktorých audítor predpokladá, že ich použije pri vypracovaní informácií o predmete, budú mať predpokladaní používateľa k dispozícii,

-audítor predpokladá, že sa mu podarí získať dôkazy potrebné na podporu svojho názoru,

-záver audítora vo forme vhodnej pre zakazku na primerané uistenie alebo zakazku na limitované uistenie musí byť obsahom písomnej správy,

-racionálny účel a v prípade zakazky na limitované uistenie aj audítora predpoklad, že bude schopný dosiahnuť zmysluplnú úroveň uistenia.

2 Prvky zakazky na uistovacie služby

V tejto časti je uvedený príklad, ktorý identifikuje a opisuje päť prvkov zakaziek na uistovacie služby: trojstranný vzťah; predmet uistenia; kritériá; dôkazy; a správa o uistení. Sú tu vysvetlené aj dôležité rozdiely medzi zakazkami na primerané uistenie a zakazkami na limitované uistenie. V tejto časti sa píše napríklad aj o významných rozdieloch medzi zakazkami na uistenie pre rôzne predmety uistenia, požiadavkách na vhodné kritériá, úlohe rizika a významnosti pri zakazkách na uistenie a aj o spôsoboch, ako vyjadriť závery v prípade zakazky na primerané uistenie a ako pri zakazke na limitované uistenie. Predmety zakazky na uistovacie služby môže mať množstvo podôb, napríklad:

- minulé finančné výkonnosť alebo minulý stav (napríklad, finančná situácia, finančná výkonnosť a peňažné toky v minulosti) pri ktorých môže byť informáciou o predmete vykazanie, ocenenie, prezentácia a zverejnenie vo finančných výkazoch,

- budúca finančná výkonnosť alebo budúci stav (napríklad, finančná situácia, finančná výkonnosť a peňažné toky v budúcnosti) pri ktorých môže byť informáciou o predmete vykazanie, ocenenie, prezentácia a zverejnenie vo finančnom výhlade alebo v prognóze,

- nefinančná výkonnosť alebo podmienky (napríklad, finančná výkonnosť účtovnej jednotky) pri ktorých môžu byť informáciou o predmete hlavné ukazovatele účinnosti a efektívnosti,

- fyzické charakteristiky (napríklad kapacita zariadenia), pri ktorých môže byť informáciou o predmete dokument so špecifikáciami,

- systémy a procesy (napríklad systém interných kontrol alebo počítačový systém účtovnej jednotky), pri ktorých môže byť informáciou o predmete vyhlásenie o efektívnosti,

- správanie (napríklad spravovanie spoločnosti, dodržiavanie predpisov, praktiky týkajúce sa ľudských zdrojov), pri ktorých môže byť informáciou o predmete vyhlásenie o dodržiavaní predpisov alebo vyhlásenie o efektívnosti. (IFAC, 2014)

Kritériá - sú referenčné hodnoty (benchmarky), ktoré sa použijú na posúdenie alebo zhodnotenie predmetu zakazky. Kritériá môžu byť formálne, napríklad pri zostavovaní

finančných výkazov nimi môžu byť medzinárodné štandardy finančného výkazníctva alebo medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor; v prípade správ o prevádzkovej efektívnosti interných kontrol môžu byť kritéria založené na rámci internej kontroly alebo jednotlivých cieľoch kontroly určených konkrétne na daný účel; a pri správach o dodržiavaní predpisov môže byť kritériom platný zákon, predpis či zmluva.

3 Vhodnosť kritérií pri zákazkách na uisťovacie služby

Vhodné kritériá sa vyznačujú týmito vlastnosťami:

Relevantnosť: Relevantné kritériá vedú k takým informáciám o predmete, ktoré pomáhajú predpokladaným používateľom pri rozhodovaní.

Úplnosť: Kritériá sú úplné, keď v informáciách o predmete vypracovaných podľa daných kritérií nechýbajú dôležité faktory, o ktorých možno primerane očakávať, že ovplyvnia rozhodnutia predpokladaných používateľov urobené na základe informácií o predmete. V relevantných prípadoch zahŕňajú kompletné kritériá referenčné hodnoty pre prezentáciu a vykazovanie.

Spôľahlivosť: Spôľahlivé kritériá umožňujú dospieť k primerane konzistentnému posúdeniu a zhodnoteniu predmetu zákazky a v relevantných prípadoch aj prezentácie a zverejnenia, keď ich za podobných okolností použijú rôzni odborníci.

Neutralita: Neutrálne kritériá vedú k takým informáciám o predmete, ktoré za okolností, za akých sa zákazka vykonáva, nie sú nijako skreslené pôsobením záujmových vplyvov.

Zrozumiteľnosť: Zrozumiteľné kritériá vedú k takým informáciám o predmete, ktoré sú pre predpokladaných používateľov zrozumiteľné. (IFAC, 2014)

Iné skutočnosti. V tejto časti sa píše o iných komunikačných povinnostiach audítora, ktoré má okrem správy o uistení, o dokumentácii a spájaní audítora poskytujúceho služby s predmetom alebo s informáciami o predmete.

Dokumentácia. Dokumentácia o zákazke predstavuje záznam o základe pre správu o uistení, ak je vypracovaná včas, dostatočná a vhodná, takže skúsenému odborníkovi, ktorý sa na zákazke nepodieľal, umožní pochopiť:

- charakter, časové rozvrhnutie a rozsah vykonaných postupov na splnenie požiadaviek relevantných štandardov pre uisťovacie služby, platných právnych a iných predpisov,
- výsledky zrealizovaných postupov a získané dôkazy,
- významné záležitosti, ktoré sa vyskytli v priebehu zákazky, závery vyvedené vzhľadom na tieto skutočnosti a významné odborné úsudky, ktoré d daným záverom viedli.

V dokumentácii o zákazke je záznam o tom, ako audítor riešil nesúlad medzi informáciami, ktoré zistil, a konečným záverom týkajúcim sa dôležitej skutočnosti, ku ktorému dospel. (IFAC, 2014)

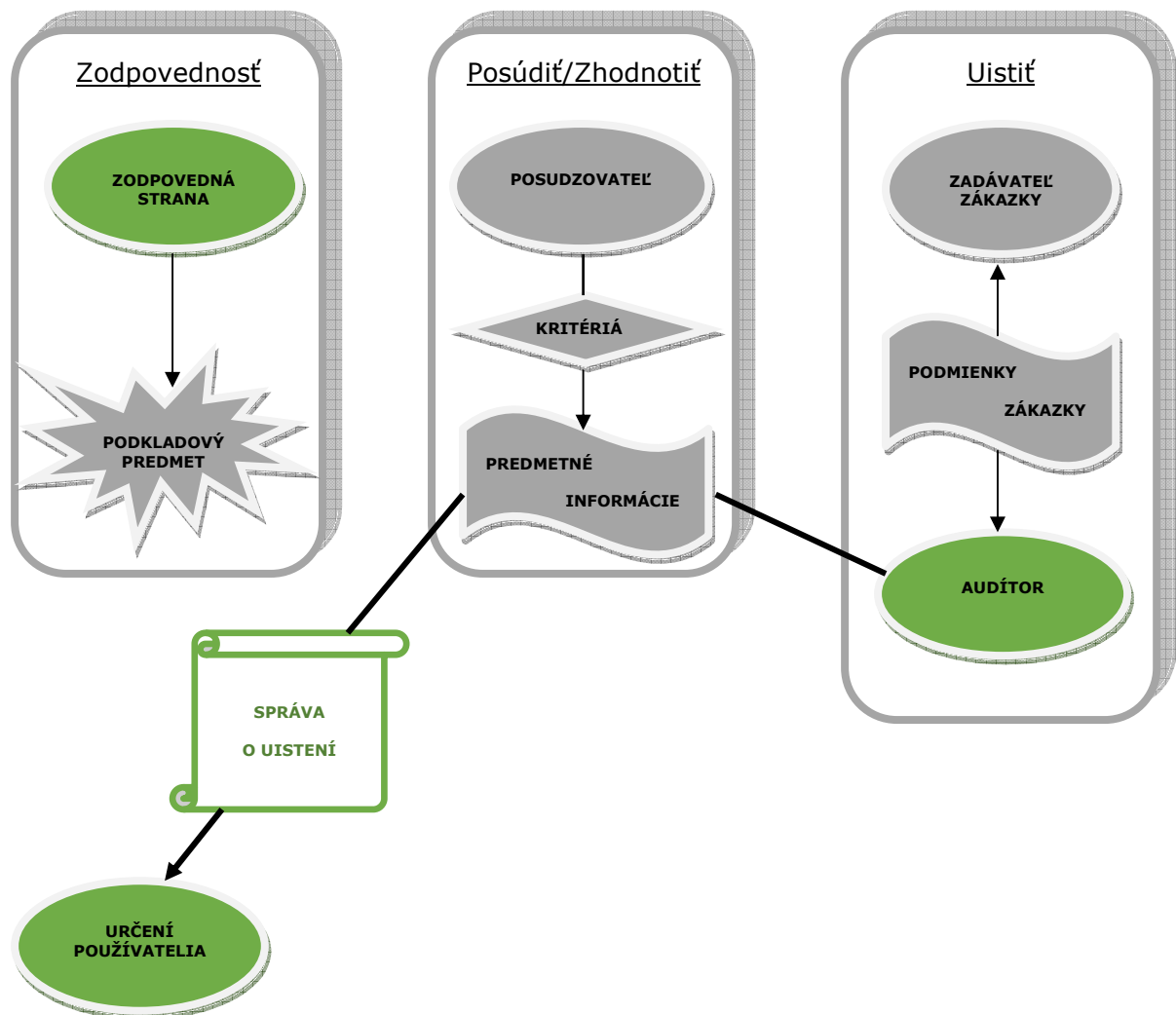
4 Podmienky zákaziek na uisťovacie služby v kontexte Rámca

Okolnosti každej zákazky nutne zahŕňajú podmienky zákazky, či ide o zákazku poskytujúcu primerané uistenie alebo limitované uistenie, charakteristické vlastnosti predmetu, kritériá, potreby používateľov, relevantné charakteristiky zodpovednej strany a iné záležitosti, napríklad udalosti, ktoré môžu mať dôležitý vplyv na zákazku. Pri zákazkách napríklad na poradenské služby sa využívajú technické zručnosti audítora ktorý poskytuje danú službu, jeho vzdelanie, skúsenosti a znalosť príslušnej problematiky. Proces poradenstva je analytický proces, ktorý obvykle zahŕňa určitú kombináciu aktivít, ktoré sa týkajú: stanovenia cieľov, definovania problémov alebo príležitostí, zisťovania faktov, zhodnotenia alternatív, vypracovania odporúčaní vrátane opatrení a oznámenia výsledkov. Vykonaná práca všeobecne slúži len na použitie pre klienta. Charakter a rozsah sa určí dohodou medzi audítorom poskytujúcim služby a

klientom. Každá služba, ktorá spĺňa definíciu zákazky na uisťovacie služby, sa nepovažuje za zákazku na konzultačné služby, ale za zákazku na uisťovacie služby.

Tabuľka 1:

Zmluvné strany pri zákazke na uisťovacie služby



Zdroj: vlastné spracovanie podľa – IFAC (2014) Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. Vydanie 2014. Zväzok 3. Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby. Str.101

Zákazky na uisťovacie služby majú minimálne tri samostatné strany. Sú nimi: audítor, zodpovedná strana a predpokladaní používatelia. V závislosti od okolností zákazky môže mať strana vykonávajúca posúdenie alebo zhodnotenie alebo zadávajúca strana aj inú, osobitnú úlohu.

Predchádzajúci obrázok znázorňuje, ako so zákazkou na uisťovacie služby súvisia nasledujúce kompetencie:

(a) Zodpovedná strana zodpovedá za predmet zákazky.

(b) Osoba vykonávajúca posúdenie alebo zhodnotenie použije kritériá, aby posúdila alebo zhodnotila predmet zákazky, výsledkom čoho je informácia o predmete. Zadávatelia sa s audítorom dohodne na podmienkach zákazky.

(d) Audítor získa dostatok vhodných dôkazov, aby mohol vyjadriť záver, ktorého cieľom je zvýšiť mieru dôvery predpokladaných používateľov (okrem zodpovednej osoby) v informácie o predmete.

(e) Predpokladaní používatelia sa rozhodujú na základe informácií o predmete zákazky. Predpokladanými používateľmi sú osoby alebo organizácie, prípadne skupiny osôb alebo organizácií, o ktorých audítor predpokladá, že použijú správu o uistení. V niektorých prípadoch môžu byť predpokladanými používateľmi správy iné osoby ako tie, ktorým je správa o uistení adresovaná. (IFAC, 2014)

O týchto kompetenciách možno povedať:

- Pri každej zákazke na uistovacie služby je okrem audítora účastná minimálne jedna zodpovedná strana a predpokladaní používatelia.
- Audítor nemôže byť zodpovednou stranou, zadávajúcou stranou ani používateľom.
- Pri priamej zákazke je audítor aj osobou, ktorá posúdi alebo zhodnotí predmet zákazky.
- V prípade atestačnej zákazky môže byť osobou, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie zodpovedná strana alebo niekto iný, nie však audítor.
- Keď predmet zákazky podľa kritérií posúdil alebo zhodnotil audítor, zákazka je priamou zákazkou. Charakter takejto zákazky nemožno zmeniť a spraviť z nej atestačnú zákazku tým, že iná strana prevezme zodpovednosť za posúdenie alebo zhodnotenie, napríklad zodpovedná strana priloží k informáciám o predmete vyhlásenie, že za ne preberá zodpovednosť.
- Zodpovedná strana môže byť zadávajúcou stranou.
- Zodpovedná strana je pri atestačnej zákazke často súčasne osobou, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, a aj zadávajúcou stranou. Ako príklad možno uviesť prípad, keď si účtovná jednotka najme audítora, aby vykonal zákazku na uistovaciu službu vzhľadom na správu o postupoch zameraných na udržateľnosť svojho rozvoja, ktorú vypracovala účtovná jednotka. Príkladom prípadu, keď je zodpovedná strana iná ako osoba vykonávajúca posúdenie alebo zhodnotenie, je situácia, keď je audítor poverený vykonať zákazku na uistovacie služby týkajúce sa správy o postupoch zameraných na udržateľnosť rozvoja súkromnej spoločnosti, ktorú vypracovala štátna organizácia.
- Pri atestačnej zákazke poskytne osoba, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, audítorovi písomné vyhlásenie o informáciách o predmete. V niektorých prípadoch možno audítor takéto vyhlásenie nedostane, napríklad, keď zadávajúca strana nie je osoba, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie.
- Zodpovedná osoba môže byť jedným z predpokladaných používateľov, nie však jediným.
- Zodpovedná strana, osoba, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, a predpokladaní používatelia môžu byť z tej istej účtovnej jednotky alebo každá z inej účtovnej jednotky. Ako príklad možno uviesť, keď sú strany z tej istej účtovnej jednotky a jedná sa o dvojvrstvovú štruktúru riadenia, kde dozorná rada môže požadovať uistenie o informáciách, ktoré predkladá predstavenstvo tejto účtovnej jednotky. Vzťah medzi zodpovednou stranou, osobou, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, a predpokladanými používateľmi treba posudzovať v kontexte konkrétnej zákazky, ktorý sa môže líšiť od tradičnejšie definovaných vzťahov zodpovednosti. Napríklad, vrcholový manažment účtovnej jednotky (predpokladaný používateľ) môže poveriť audítora, aby vykonal zákazku na uistovacie služby zameranú na konkrétny aspekt činnosti účtovnej jednotky, za

ktorý priamo zodpovedá manažment na nižšej úrovni (zodpovedná strana), avšak konečnú zodpovednosť nesie vrcholový manažment.

- Zadávajúcou stranou, ktorá nie je aj zodpovednou stranou, môže byť predpokladaný používateľ.

Stanovisko audítora môže byť formulovaný v zmysle:

- predmetu zákazky a príslušných kritérií,
- informácií o predmete zákazky a príslušných kritérií, alebo
- vyhlásenia, ktoré urobí príslušná strana.

Audítora a zodpovedná strana sa môžu dohodnúť na tom, že sa pri zákazke budú uplatňovať princípy štandardov pre uisťovacie služby, keď okrem zodpovednej strany neexistujú žiadni iní predpokladaní používateľa, ale všetky ostatné požiadavky relevantných štandardov pre uisťovacie služby sú splnené. V takom prípade bude správa audítora obsahovať vyhlásenie, ktorým sa použitie správy obmedzí výhradne na zodpovednú stranu.

5 Závery

Podľa Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC) je prvou cestou ochrany verejného záujmu dodržiavanie základného súboru medzinárodne uznávaných predpisov a štandardov ako prostriedku zabezpečenia dôveryhodnosti informácií pre používateľov. Prijatie a uplatňovanie audítorských štandardov aplikovaných pri overovaní finančných výkazov je vo verejnom záujme, nakoľko tieto poskytujú investorom bežné chápanie významu uistenia a asistujú im pri globálnom riadení. (Kňazková, V. (2014)). Tento cieľ možno dosiahnuť medzinárodným režimom regulácie a súladu s predpismi. Profesia audítora je preto kľúčovým prvkom na zabezpečenie toho, aby organizácie vo verejnom alebo súkromnom sektore fungovali na základe integrity, otvorenosti a zodpovednosti v záujme zainteresovaných. (Kareš, L., 2015). Štandardy IAASB (vydávané IFACom) poskytujú komplexný rámec pre výkon audítorskej činnosti. Sú koncipované za cieľom regulovať činnosť audítora vo všetkých problematických oblastiach, s ktorými sa pri výkone svojej profesie audítora stretáva. Rámcovo povedané, štandardy sa týkajú obsahu a rozsahu uisťovacích služieb a metodiky samotného overovania. Ich potreba je nezastupiteľná a ich vytváranie, presadzovanie a uplatňovanie je jedinečným nástrojom na ochranu verejného záujmu. (Kareš, L., 2015)

Literatúra:

Kareš, L. (2014). Audítorské postupy. Bratislava. Wolters Kluwer. Str.100

Kareš, L. (2015). Teória auditu. Bratislava. Wolters Kluwer. Str.7

Kareš, L. (2015). Audítorské štandardy. Bratislava. Wolters Kluwer. Str.154

Kňazková, V. (2014) Aktivity medzinárodných inštitúcií v oblasti auditu so zameraním na štandardy IAASB v zmysle ich globálnej akceptácie, konvergencie a partnerstva. Bratislava. Ekonomická univerzita v Bratislave – dizertačná práca. Str. 12

Kňazková, V. (2014) Aktivity medzinárodných inštitúcií v oblasti auditu so zameraním na štandardy IAASB v zmysle ich globálnej akceptácie, konvergencie a partnerstva. Bratislava. Ekonomická univerzita v Bratislave – dizertačná práca. Str. 93

IFAC (2014). Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. Vydanie 2014. Zväzok 3. Str. 82

IFAC (2014). Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. Vydanie 2014. Zväzok 3. Str. 84

IFAC (2014). Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. Vydanie 2014. Zväzok 3. Str. 95

IFAC (2014). Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. Vydanie 2014. Zväzok 3. Str. 101