

NIEKTORÉ ASPEKTY Z OBLASTI VERNÉHO A PRAVDIVÉHO OBRAZU (SÚLADU S RÁMCOM FINANČNÉHO VYKAZOVANIA) - NA FORMOVANIE STANOVISKA AUDÍTORA (NA DRUH AUDÍTORskej SPRÁVY)¹

Some Aspects of the Area True and Fair View (Compliance with Financial Reporting Framework) - in Forming the Audit Opinion (on the Other Audit Reports)

Ladislav Kareš

Keď vychádzame z definície auditu – „*Audit je nezávislé overenie a vyjadrenie názoru na účtovnú závierku podniku menovaným audítorom a v zhode s príslušnými zákonnými predpismi.*“² a z definície audítorskej správy „*Správa je komunikované vyjadrenie názoru nezávislej, kompetentnej osoby, vychádzajúcej z presvedčivých dôkazov a týkajúci sa všetkých materiálov, ktoré majú vzťah k účtovným informáciám oznamovaným účtovnou jednotkou, a súladu týchto informácií so stanovenými kritériami.*“³ a tieto definície vnímame v kontexte právnej úpravy auditu platnej na Slovensku, kde zákon o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu definuje audit - *Audit je overovanie individuálnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovanie súladu individuálnej výročnej správy s individuálnou účtovnou závierkou alebo súladu konsolidovanej výročnej správy s konsolidovanou účtovnou závierkou.*⁴ a audítorskú správu ako výsledok audítorskej činnosti, pričom audítor v audítorskej správe vyjadruje svoje stanovisko, či účtovná závierka poskytuje pravdivý a verný obraz finančnej situácie a výsledku hospodárenia v súlade s osobitným predpisom alebo medzinárodnými účtovnými štandardmi núti nás to sa „*hlboko zamyslieť*“.

Ako je uvedené v ISA 200, cieľom auditu finančných výkazov je umožniť audítorovi, aby vyjadril stanovisko na to, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom pre finančné vykazovanie. Pokiaľ zákon alebo iné nariadenie nevyžaduje použiť iné znenie, stanovisko audítora na kompletný súbor finančných výkazov určených na všeobecné účely, ktoré boli vypracované v súlade s rámcom pre finančné vykazovanie koncipovaným tak, aby sa dosiahla objektívna prezentácia hovorí o tom, že finančné výkazy „*poskytujú pravdivý a objektívny pohľad*“ alebo že „*vyjadrujú objektívne vo všetkých významných súvislostiach*“ v súlade s platným rámcom pre finančné vykazovanie.

Úsudok o tom, či finančné výkazy poskytujú pravdivý a objektívny pohľad alebo vyjadrujú objektívne vo všetkých významných súvislostiach, si audítor vytvára v kontexte platného rámca pre finančné vykazovanie. Ako sa uvádza v ISA 210 „*Dohodnutie podmienok zákaziek na audit*“, bez prijateľného rámca pre finančné vykazovanie audítor nemá vhodné kritériá na posúdenie finančných výkazov účtovnej jednotky. Podľa ISA 200, „*Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s Medzinárodnými audítorským štandardmi, - rámec pre finančné vykazovanie určuje, čo predstavuje kompletne finančné*

¹ Publikácia bola spracovaná ako jeden z výstupov riešenia projektu grantovej agentúry Vedecká grantová agentúra Ministerstva školstva SR a Slovenskej akadémie vied (VEGA) č.1/0069/13 - 2013-2015 - Koncepcia verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti v kontexte platnej legislatívy účtovníctva z pohľadu audítorskej profesie.

² Dunn, J., Gray, I., Walters, D.: Auditing. ACCA Praha: Bilance, 1993.

³ Ricchiute, D.N.: Audit. Praha: Victoria Publishing, 1994.

⁴ Zákon č. 570/2007 Z.z. o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

výkazy. ISA 200 opisuje zodpovednosť audítora za rozhodnutie, či je „prípustný“⁵ rámec pre finančné vykazovanie, ktorý uplatnil manažment pri zostavovaní finančných výkazov. Rámec pre finančné vykazovanie nemusí špecifikovať spôsob účtovania a vykazovania všetkých transakcií alebo udalostí, zvyčajne však obsahuje dostatočne široko stanovené princípy, ktoré môžu slúžiť ako základ na rozvoj a uplatňovanie účtovných pravidiel zodpovedajúcich základnej koncepcii požiadaviek daného rámca. Rámec pre finančné vykazovanie by teda mal audítorovi poskytnúť súvislosti na zhodnotenie objektívnej prezentácie finančných výkazov, ako aj posúdenie, či sú finančné výkazy zostavené a prezentované v súlade s konkrétnymi požiadavkami platného rámca pre finančné vykazovanie.

Pri vytváraní stanoviska na to, či finančné výkazy poskytujú pravdivý a objektívny pohľad, prípadne, či sú objektívne vyjadrené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom pre finančné vykazovanie, audítor vychádza zo získaných audítorských dôkazov. Audítor posúdi, či existuje primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti. Súčasťou tohto posúdenia sú aj úvahy o tom, či v kontexte platného rámca pre finančné vykazovanie:

- (a) zvolené a použité účtovné pravidlá sú v súlade s rámcom pre finančné vykazovanie a sú za daných okolností vhodné,
- (b) účtovné odhady, ktoré urobil manažment, sú za daných okolností primerané,
- (c) informácie vykázané vo finančných výkazoch vrátane účtovných pravidiel sú relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a zrozumiteľné,
- (d) finančné výkazy poskytujú dostatok vykázaných údajov, ktoré používateľom umožnia pochopiť vplyv významných transakcií a udalostí na informácie obsiahnuté vo finančných výkazoch, napríklad v prípade finančných výkazov zostavených v súlade s Medzinárodnými štandardmi pre finančné vykazovanie (IFRS) na finančnú situáciu účtovnej jednotky, jej finančné výsledky a peňažné toky.

Audítorská správa musí obsahovať časť s názvom „Stanovisko“. Keď audítor vyjadrí nemodifikované stanovisko k finančným výkazom zostaveným v súlade s rámcom vernej prezentácie, ak zákon alebo predpis nevyžaduje inak, použije v stanovisku jedno z nasledujúcich spojení, pričom obe sa považujú za ekvivalentné:

- a) finančné výkazy vyjadrujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade s (platným rámcom finančného výkazníctva), alebo
- b) finančné výkazy poskytujú pravdivý a verný obraz na ... v súlade s (platným rámcom finančného výkazníctva).

Podľa nášho názoru tieto dve formulácie by sme mohli chápať ako rovnocenné, len v prípade, ak by príslušný rámec finančného vykazovania bol ideálny a v tomto prípade by zabezpečil „ideálny stav“ v zmysle pravdivého a verného obrazu. Keďže tomu tak nie je, podľa nášho názoru môžeme akceptovať len stanovisko audítora, ktoré deklaruje skutočnosť, že finančné výkazy sú (alebo nie sú) v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania. To či zároveň finančné výkazy poskytujú verný a pravdivý obraz o finančnej, majetkovej a dôchodkovej (výnosovej) situácii účtovnej jednotky je diskutabilné. Na toto naše tvrdenie máme niekoľko dôvodov, ktoré by sme radi načrtli v ďalšom texte.

V Medzinárodných audítorských štandardoch – ISA sa chápe táto skutočnosť nasledovne – finančné výkazy by mali byť zostavené v súlade s rámcom na všeobecné účely, pričom pod rámcom na všeobecné účely (*General purpose framework*) sa rozumie – rámec finančného vykazovania navrhnutý tak, aby splňal požiadavky na bežné finančné informácie širokého spektra používateľov. Rámcom finančného vykazovania môžu byť *rámec vernej prezentácie* alebo *rámec dodržiavania súladu*.

⁵ **Poznámka** - V tomto kontexte sa začneme zamýšľať nad prípustnosťou použitého rámca finančného vykazovania a na druhej strane, či tento rámec finančného vykazovania je schopný zabezpečiť pri jeho dodržiavaní účtovnou jednotkou zásadu verného a pravdivého vykazovania.

Výraz „**rámec vernej prezentácie**“ sa používa na označenie rámca finančného vykazovania, ktorý vyžaduje splnenie požiadaviek stanovených daným rámcom a:

- explicitne alebo implicitne uznáva, že na dosiahnutie vernej prezentácie finančných výkazov manažment možno bude musieť poskytnúť zverejnenia údajov nad rámec zverejnení, ktoré rámec špecificky vyžaduje, alebo
- explicitne uznáva, že manažment sa možno bude musieť odkloniť od niektorej požiadavky rámca, aby dosiahol vernú prezentáciu finančných výkazov.

Predpokladá sa, že takýto odklon bude potrebný iba za mimoriadne ojedinelých okolností. Výraz „**rámec dodržiavania súladu**“ sa používa na označenie rámca finančného vykazovania, ktorý vyžaduje dodržiavanie požiadaviek daného rámca, neobsahuje však skutočnosti uvedené v predchádzajúcom texte.

Formovanie stanoviska k finančným výkazom

Audítor si vytvorí stanovisko, či sú finančné výkazy zostavené, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Audítor vyhodnotí, či sú finančné výkazy zostavené, vo všetkých významných súvislostiach, **v súlade s požiadavkami platného rámca** finančného vykazovania. Toto vyhodnotenie zahŕňa zohľadnenie kvalitatívnych aspektov postupov účtovania účtovnej jednotky vrátane náznakov svedčiacich o možnosti zaujatosti úsudkov manažmentu. Audítor musí vyhodnotiť najmä to, či vzhľadom na požiadavky platného rámca finančného vykazovania:

- a) sú vo finančných výkazoch vhodne zverejnené dôležité účtovné pravidlá, ktoré si účtovná jednotka zvolila a uplatňuje ich,
- b) účtovné pravidlá, ktoré si účtovná jednotka zvolila a uplatňuje ich, sú vhodné a konzistentné s platným rámcom finančného vykazovania,
- c) účtovné odhady, ktoré urobil manažment, sú primerané,
- d) informácie prezentované vo finančných výkazoch sú relevantné, spoľahlivé, porovnateľné
- e) vo finančných výkazoch sú zverejnené vhodné údaje, ktoré umožnia predpokladaným používateľom pochopiť vplyv významných transakcií a udalostí na informácie poskytnuté vo finančných výkazoch, a
- f) terminológia, ktorá sa použila vo finančných výkazoch vrátane názvu je vhodná.

V prípade zostavenia finančných výkazov v súlade s **rámcom vernej prezentácie** zahŕňa vyhodnotenie vyžadované podľa predchádzajúceho textu aj vyhodnotenie, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu. Audítorovo vyhodnotenie, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu, zahŕňa zváženie:

- a) celkovej prezentácie, štruktúry a obsahu finančných výkazov,
- b) či finančné výkazy vrátane súvisiacich poznámok predstavujú podkladové transakcie a udalosti spôsobom, ktorý dosahuje vernú prezentáciu.

Keď finančné výkazy zostavené v súlade s požiadavkami rámca vernej prezentácie nedosahujú vernú prezentáciu, audítor záležitosť prediskutuje s manažmentom a v závislosti od požiadaviek platného rámca finančného vykazovania a spôsobu riešenia danej záležitosti rozhodne, či je nevyhnutné, aby v súlade s ISA 705 modifikoval stanovisko v audítorskej správe. Keď sú finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom dodržiavania súladu, od audítora sa nevyžaduje, aby vyhodnotil, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu. Ak však audítor za mimoriadne ojedinelých okolností dospeje k záveru, že takéto finančné výkazy sú zavádzajúce, prediskutuje záležitosť s manažmentom a v závislosti od jej riešenia rozhodne, či a ako o bude o záležitosti informovať v audítorskej správe.

Abstrakt

Cieľom auditu finančných výkazov je umožniť audítorovi, aby vyjadril stanovisko na to, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom pre finančné vykazovanie. Úsudok o tom, či finančné výkazy poskytujú pravdivý a objektívny pohľad alebo vyjadrujú objektívne vo všetkých významných súvislostiach finančnú situáciu účtovnej jednotky, si audítor vytvára v kontexte platného rámca pre finančné vykazovanie.

Kľúčové slová: verný a pravdivý obraz, súladu s rámcom finančného vykazovania.

Summary

The objective of the audit of financial statements is to enable the auditor to express an opinion on whether the financial statements are in all material respects, prepared in accordance with the applicable financial reporting framework . Judgment as to whether the financial statements give a true and fair view or present fairly, in all material respects, the financial position of an entity , the auditor establishes the limits of the applicable financial reporting framework .

Key words: true and fair view, compliance with the financial reporting framework .

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] Kareš, L., Krišková, P.: Správa audítora. Súvaha. Bratislava. 2013
- [2] Zákon č. 570/2007 Z.z. o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
- [3] Dunn, J., Gray, I., Walters, D.: Auditing. ACCA Praha: Balance, 1993.
- [4] Ricchiute, D.N.: Audit. Praha: Victoria Publishing, 1994.

Kontakt

Ladislav Kareš, Doc., Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 776, kares@euba.sk