

Kontakt:

Ol'ga Kadlečiková, Ing., PhD., Katedra účetnictví a auditorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska' cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 779, kadlecik@euba.sk

ČO NOVÉHO V ŠTANDARDOCH IAASB – PERSPEKTÍVA UVEDENIA NOVÝCH ŠTANDARDOV DO AUDÍTORskej PRAXE³⁵

Whats new in IAASB standards – the perspective of implementation new standards into the auditing practice

Ladislav Kareš

Prípravou a vydávaním ISA - *Medzinárodných audítorských štandardov* poverila Medzinárodná federácia účtovníkov (The International Federation of Accountants - IFAC) *Radu pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby – IAASB*. Cieľom IAASB je vyvinúť súbor nadčasových vysokokvalitných štandardov týkajúcich sa auditu historických finančných informácií. Vysoko kvalitné audítorské štandardy, konkrétne ISA, pomáhajú pri zvyšovaní verejnej dôvery vo finančné vykazovanie. Pokračujúca globalizácia zapríčinila za posledných päť rokov revíziu mnohých audítorských štandardov.

Konvergencia a globálna akceptácia ISA patrí medzi najvýznamnejšie strategické iniciatívy IAASB. Ako uviedol John Kellas, predseda Rady, víziou je, že Medzinárodné audítorské štandardy ktoré vyvinul IFAC, budú prijaté a aplikované medzinárodne.

Ďalším krokom, ktorý nasleduje po vývine štandardov je ich *implementácia*. Proces implementácie je rovnako dôležitý ako ich vývoj. V rámci implementácie audítorských štandardov IAASB plánuje spolupracovať s ostatnými orgánmi IFACu, regionálnymi a národnými profesionálnymi účtovnými organizáciami, ďalej s Fórom firiem, vydavateľmi národných štandardov, regulátormi atď. Cieľom IAASB je pripraviť proces na zhodnotenie efektívnosti implementácie nových štandardov. Takýto proces následne umožní odhaliť potrebu ďalšieho zdokonaľovania týchto štandardov.

V ďalšej časti nášho príspevku by sme sa v stručnosti sústredili na **nové** štandardy, ktoré v súčasnej štruktúre audítorských štandardov nenájdeme, a ktorých prijatie sa plánuje pre obdobie 2010-2011.

Ide o štandardy

- 265 Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch internej kontroly
- 450 Zhodnotenie nesprávností zistených počas auditu
- 706 Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v audítorskej správe nezávislého audítora
- 805 Špeciálne úvahy – audit jednotlivých finančných výkazov a konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančného výkazu
- 810 Zákazky na vypracovanie správy k súhrnným finančným výkazom

ISA 265 - Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch internej kontroly

Tento štandard sa zaoberá zodpovednosťou audítora za vhodné informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch internej kontroly, ktoré audítor zistil

³⁵ Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu grantovej agentúry Vedecká grantová agentúra Ministerstva školstva SR a Slovenskej akadémie vied (VEGA) č. 1/0284/08 (2008-2010) „Metodologické aspekty účtovníctva, audítorstva a kontroly v mikroekonomickom prostredí s dôrazom na potreby teórie a praxe v kontexte národných a nadnárodných požiadaviek“.

pri audite finančných výkazov. Od audítora sa vyžaduje, aby sa pri identifikovaní a posudzovaní rizík významných nesprávností oboznámil s internou kontrolou relevantnou pre audit. Pri posudzovaní týchto rizík audítor berie do úvahy internú kontrolu, aby navrhol audítorské postupy, ktoré budú zodpovedať okolnostiam, nebudú sa však zameriavať na vyjadrenie stanoviska na účinnosť internej kontroly. Audítor môže zistiť nedostatky internej kontroly nielen pri posudzovaní rizík, ale aj v ktorejkoľvek inej fáze auditu. Tento ISA určuje, ktoré zistené nedostatky je audítor povinný oznámiť osobám povereným spravovaním a manažmentu. Cieľom audítora je informovať osoby poverené spravovaním a manažment vhodným spôsobom o nedostatkoch internej kontroly, ktoré audítor zistil pri vykonávaní auditu a podľa audítorovho odborného úsudku sú natoľko dôležité, že si zaslúžia zodpovedajúcu pozornosť.

ISA 450 – Zhodnotenie nesprávností zistených počas auditu

Tento štandard sa zaoberá zodpovednosťou audítora za zhodnotenie vplyvu zistených nesprávností na audit a vplyvu prípadných neopravených nesprávností na finančné výkazy. ISA 700 sa zaoberá, pri formovaní stanoviska k finančným výkazom, zodpovednosťou audítora dospieť k záveru, či bolo získané primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti. Audítorov záver vyžadovaný v ISA 700, zohľadňuje jeho zhodnotenie vplyvu prípadných neopravených nesprávností na finančné výkazy podľa tohto ISA. Cieľom audítora je zhodnotiť:

- a) vplyv zistených nesprávností na audit,
- b) vplyv prípadných neopravených nesprávností na finančné výkazy.

ISA 706 - Odseky so zdôraznením skutočností a odseky o iných skutočnostiach v audítorskej správe nezávislého audítora

Tento štandard sa zaoberá doplňujúcimi informáciami v audítorskej správe, keď audítor považuje za potrebné:

- a) upozorniť používateľov na skutočnosť alebo skutočnosti prezentované alebo zverejnené vo finančných výkazoch, ktoré sú natoľko dôležité, že sú zásadné na pochopenie finančných výkazov používateľmi, alebo
- b) upozorniť používateľov na skutočnosť alebo skutočnosti iné než skutočnosti, ktoré sú prezentované alebo zverejnené vo finančných výkazoch a sú relevantné na pochopenie auditu, zodpovednosti audítora alebo audítorskej správy zo strany používateľov.

Keď audítor do audítorskej správy zaradiť odsek so zdôraznením skutočností:

- a) umiestni ho v audítorskej správe bezprostredne za odsek so stanoviskom,
- b) nazve ho „Zdôraznenie skutočností“, prípadne použije iný vhodný nadpis,
- c) do odseku vloží jasný odkaz na zdôrazňovanú skutočnosť a miesto, kde sa vo finančných výkazoch dajú nájsť relevantné zverejnenia, ktoré záležitosť úplne opisujú,
- d) uvedie, že audítorské stanovisko nie je modifikované vzhľadom na zdôrazňovanú skutočnosť.

ISA 805 - Špeciálne úvahy – audit jednotlivých finančných výkazov a konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančného výkazu

Medzinárodné audítorské štandardy (ISA) patriace do skupiny štandardov 100 až 700 sa vzťahujú na audit finančných výkazov. Tento ISA sa zaoberá špeciálnymi úvahami pri uplatnení uvedených ISA na audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku, účtu alebo položky finančného výkazu. Jednotlivý finančný výkaz alebo konkrétny prvok, účet alebo položka finančného výkazu môžu byť zostavené v súlade s rámcom na všeobecné účely alebo rámcom na osobitné účely. Keď sú zostavené v súlade s rámcom na osobitné účely, na audit sa vzťahuje aj ISA 800.

Pri formovaní stanoviska a vydávaní správy k jednotlivému finančnému výkazu alebo konkrétnemu prvku finančného výkazu audítor uplatní požiadavky uvedené v ISA 700 upravené podľa potreby tak, ako si to okolnosti zákazky vyžadujú.

ISA 810 - Zákazky na vypracovanie správy k súhrnným finančným výkazom

Tento štandard sa zaoberá zodpovednosťou audítora v súvislosti so zákazkou na vypracovanie správy k súhrnným finančným výkazom odvodeným od finančných výkazov, ktorých audit v súlade s ISA vykonal ten istý audítor. V súlade s týmto ISA prijme audítor zákazku na vypracovanie správy k súhrnným finančným výkazom iba vtedy, ak ho angažovali, aby v súlade s ISA vykonal audit finančných výkazov, od ktorých sú súhrnné finančné výkazy odvodené. Audítor pred prijatím zákazky na vypracovanie správy k súhrnným finančným výkazom:

- a) zistí, či sú uplatnené kritériá prijateľné,
- b) vyžiada si súhlas manažmentu, ktorým manažment vyjadří, že chápe a uznáva svoju zodpovednosť:
 - za zostavenie súhrnných finančných výkazov v súlade s uplatnenými kritériami,
 - za poskytnutie auditovaných finančných výkazov predpokladaným používateľom súhrnných finančných výkazov bez zbytočných ťažkostí (alebo, keď zákon alebo predpis stanovujú, že auditované finančné výkazy netreba poskytnúť predpokladaným používateľom súhrnných finančných výkazov a stanovuje kritériá na zostavenie súhrnných finančných výkazov, za opísanie daného zákona alebo predpisu v súhrnných finančných výkazoch), a
 - za zahrnutie audítorskej správy k súhrnným finančným výkazom do všetkých dokumentov obsahujúcich súhrnné finančné výkazy a v ktorých je uvedené, že audítor k týmto súhrnným finančným výkazom vydal správu,
- c) dohodne s manažmentom formu stanoviska, ktoré sa má vyjadriť k súhrnným finančným výkazom

Ak audítor dospeje k záveru, že uplatnené kritériá sú neprijateľné, alebo ak sa mu nepodari získať od manažmentu súhlas, audítor zákazku na vypracovanie správy k súhrnným finančným výkazom neprijme. ak jej prijatie nevyžadujú zákon alebo predpis.

S aplikáciou všetkých uvedených štandardov sa uvažuje za obdobie začínajúce 15. decembra 2009 alebo neskôr.

Abstrakt

Príspevok informuje o novo prijatých (pripravených na prijatie) audítorských štandardoch v rámci harmonizácie auditu. Cieľom prijatia nových štandardov je predovšetkým snaha o realizáciu projektu IAASB zameraného na lepšiu zrozumiteľnosť audítorských štandardov pre audítorov audítorskú prax.

Klíčová slova: audit, auditorské štandardy, IAASB

Summary

The article informs about new received (prepared to adoption) auditing standards within the process of harmonization of audit. The goal of adoption of new standards is first of all the effort of realization of IAASB project, which is aimed at better comprehensibility of auditing standards for auditors and auditing practices.

Key words: audit, auditing standards, IAASB

JEL klasifikácia: M40

Použitá literatúra

- [1] Kareš, L.: Audítorstvo. IURA Edition 2010. Bratislava. (v tlači).
- [2] Príručka Medzinárodných usmernení pre audit, uisťovacie služby a etiku. 2010. IFAC. New York.
- [3] <http://www.ifac.org>
- [4] <http://www.iaasb.org>

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

POSTUPY INTERNÉHO AUDÍTORA V OBLASTI DLHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU NADOBUDNUTÉHO DAROVANÍM

The sequence of work of an internal auditor in the field of property, plant and equipment received as a gift

Kastlerová Sylvia – Vépyová Mária

Darovaný dlhodobý hmotný majetok od spoločníkov (akcionárov, členov družstva) alebo od iných osôb je v niektorých podnikateľských účtovných jednotkách dôležitou súčasťou majetku. Darovanie je, okrem kúpnej alebo obdobnej zmluvy, jedným z najčastejších spôsobov nadobúdania obchodného majetku na podnikanie. Na základe darovacej zmluvy darca ako skutočný vlastník predmetu darovania dobrovoľne bezodplatne majetok prenecháva alebo sľubuje prenechať obdarovanému, pričom obdarovaný dar alebo sľub prijíma. Výhodou darovania je pre obdarovanú podnikateľskú účtovnú jednotku bezodplatnosť (nedochádza k úbytku krátkodobého finančného majetku, ani ku vzniku záväzkov), darovanie nesúvisí ani so žiadnymi odvodmi (daň z darovania je od 1.1.2004 zrušená), nevýhodou je možná napadnuteľnosť darovacej zmluvy; darca sa môže domáhať vrátenia daru, ak sa obdarovaný správa k nemu alebo členom jeho rodiny tak, že tým hrubo porušuje dobré mravy [4; § 630]. Ak sa dar vracia, musí obdarovaný vrátiť darcovi všetko, čo mu bolo darované. Obdarovaný v takom prípade musí darcovi vrátiť konkrétnu vec, ktorá bola predmetom dohody alebo, ak už danú vec nevlastní, musí vrátiť peňažitú náhradu zodpovedajúcu hodnote veci. S vecou musia byť vydané aj úžitky, pokiaľ ich obdarovaný získal v čase, keď už nebol v dobrej viere. Právo obdarovaného vrátiť dar, ako aj právo darcu vymáhať dar, sa premlčuje rovnako ako ostatné majetkové práva, t. j. v trojročnej premlčacej lehote.

Pri nadobúdaní darovaného dlhodobého hmotného majetku, ako aj pri jeho vrátení, má z účtovného, aj z daňového hľadiska jeho správne ocenenie, zaevidovanie, zaúčtovanie významný vplyv na výsledok hospodárenia, na základ dane z príjmov, ale aj na vysporiadanie dane z pridanej hodnoty so správcom dane. Keďže podnikateľské účtovné jednotky účtujú a vykazujú o rôznych druhoch darovaného dlhodobého hmotného majetku (odpisovaný, neodpisovaný) od rôznych darcov a pri účtovaní tejto problematiky dochádza k účtovným a daňovým problémom, manažment prikladá význam internému auditu tejto zložky majetku.

Kontrolné postupy interného auditu stanoví manažment podnikateľskému subjektu s cieľom získať primeranú istotu, že sú a budú i v budúcich účtovných obdobiach v oblasti darovaného dlhodobého hmotného majetku dosiahnuté určité ciele účtovnej jednotky.

Kontrolné postupy sú určené predovšetkým na:

- sledovanie, schvaľovanie a uskutočňovanie účtovných prípadov,
- overenie rozdelenia práv a povinností,
- preverenie formy a druhu používanej dokumentácie a záznamov podľa platnej legislatívy, a
- uskutočnenie nezávislej kontroly výkonov.