

PREHLAD ZMIEN V MEDZINÁRODNÝCH USMERNENIACH PRE AUDIT

Overview of the changes in the international regulations for audit

Monika Gogová

Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC), ktorá sa zaoberá prípravou medzinárodných štandardov pre audit a uisťovacie služby, etiku, a ďalšími činnosťami, zostavila globálny harmonizovaný rámec na uspokojenie požiadaviek kladených na účtovných odborníkov. Najrozsiahljšou časťou tohto rámca sú Medzinárodné audítorské štandardy (ISA), Etický kódex pre účtovných odborníkov IFAC, Medzinárodné štandardy pre vzdelávanie a Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor. Úlohu vydávania medzinárodných štandardov ISA a medzinárodných praktických usmernení IAPS prevzala Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby (IAASB), ktorá okrem toho pripravuje aj štandardy na kontrolu kvality pre firmy a tímy v oblasti auditu, uisťovacích služieb a súvisiacich služieb. Uvedené štandardy a usmernenia slúžia ako zrovnávajúca základňa pre audítorské štandardy a usmernenia vysokej kvality na celom svete. Vymedzujú základné princípy a nevyhnuté postupy pre audítorov a súčasne im poskytujú nástroje na zvládnutie rastúcich požiadaviek a zmien v oblasti správ o finančných informáciách a poskytujú návod v špecializovaných oblastiach. Slovenská právna úprava v oblasti auditu preberá tieto štandardy a aplikuje ich pri vykonávaní auditu účtovných jednotiek. Príspevok sa zaoberá zmenami, ktoré sa týkajú *medzinárodných audítorských štandardov a usmernení* so zameraním hlavne na audítorské štandardy ISA a je výstupom z vedeckého grantového projektu mladých IG: MVP č. 2317110/06 s názvom *Analýza informácií z účtovníctva pre potreby hodnotenia úrovne hospodárskych procesov v krajinách EÚ*.

Rámec medzinárodných audítorských štandardov sa neustále mení a dopĺňa podľa požiadaviek praxe pre lepšie zabezpečenie kvality auditov. V roku 2003 vydala Medzinárodná federácia účtovníkov knihu „Príručka medzinárodných usmernení pre audit, uisťovacie služby a etiku“, ktorá obsahovala všetky dovtedy platné audítorské štandardy, ktorými sa audítor riadil pri výkone auditu. Avšak neustály vývoj audítorskej profesie si vyžiadala zmeny a doplnenia týkajúce sa niektorých štandardov už v nasledujúcom roku.

Od roku 2004 nastali v Rámci medzinárodných audítorských štandardov tieto zmeny:

- aktualizoval sa slovník pojmov,
- 15. júna 2005 vznikol Medzinárodný štandard kontroly kvality (**ISQC 1 – Kontrola kvality u spoločností poskytujúcich audit, previerky historických finančných informácií, ostatné overovacie zákazky a súvisiace služby**), ktorého cieľom je vytvoriť štandardy a poskytnúť návod s ohľadom na zodpovednosť účtovnej jednotky za systém kontroly kvality a prehľad historických finančných informácií a s nimi súvisiacich služieb. „Účtovná jednotka je povinná stanoviť systém riadenia kvality, ktorý bude navrhnutý tak, aby jej poskytoval primeranú istotu, že účtovná jednotka a jej pracovníci dodržia odborné štandardy, regulačné a právne predpisy a že správy vydávané účtovnou jednotkou alebo partnermi zodpovednými za zákazku sú primerané daným okolnostiam.“¹ Tento štandard sa vzťahuje na všetky účtovné jednotky. Podstata určenia metód a aplikácie tohto štandardu závisí na konkrétnej účtovnej jednotke v závislosti od rôznych faktorov ako sú: veľkosť a organizačná štruktúra účtovnej jednotky a či je súčasťou iných účtovných jednotiek. Systém kontroly kvality v účtovnej jednotke by mal obsahovať metódy a postupy týkajúce sa jednotlivých zložiek, a to: *zodpovednosť vedúcich pracovníkov za kvalitu v rámci účtovnej jednotky*;

¹ http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/auditorske_standardy/ISQC1.pdf, str. 2.

etické požiadavky; akceptácia klienta a špecifikácia úloh; ľudské zdroje; realizovanie úloh; monitoring.

- medzinárodný audítorský štandard ISA 220 – Kontrola kvality audítorskej práce sa novelizoval na **ISA 220 – Kontrola kvality pri audite historických finančných informácií**. Jeho cieľom je stanoviť normy a poskytnúť návod týkajúci sa špecifických zodpovedností audítorov v oblasti postupu pri riadení kvality auditov historických finančných informácií vrátane auditov účtovných závierok. Tento štandard je nutné interpretovať v súvislosti s Etickým kódexom profesionálnych účtovníkov IFAC (Kódex IFAC) a to konkrétne s časťami A a B (aplikujú sa na profesionálnych účtovníkov a profesionálnych účtovníkov vo verejnom sektore). Postupy kontroly kvality, ktoré prislúchajú jednotlivým audítorským zákazkám vykonáva tím uskutočňujúci danú zákazku. Štandard ďalej definuje niektoré pojmy, ako sú: *partner zodpovedný za zákazku, kontrola riadenia kvality na zákazke, odborník vykonávajúci kontrolu práce na zákazke, tím vykonávajúci zákazku, atď.*
- Dôvodom tejto novelizácie je ISA 620 – *Využitie práce experta*. Novelizovaný štandard ISA 220 a príslušné dodatky v štandarde ISA 620 sú platné pre účtovné závierky za obdobie začínajúce od 15. júna 2005 alebo neskôr.
- **ISA 240 – Postup audítorov pri posudzovaní možných podvodov pri audite účtovnej závierky** sa stal základom na doplnenie štandardov ISA 260 – *Informovanie osôb poverených spravovaním o otázkach auditu*, ISA 320 – *Audítorská významnosť* a ISA 580 – *Vyhlásenie manažmentu*. Štandard ISA 240 a s ním súvisiace dodatky v uvedených štandardoch je účinný pre audity účtovných závierok zostavených za obdobie začínajúce 15. decembra 2004 alebo neskôr. (Dovtedy platný štandard ISA 240 – *Zodpovednosť audítora za posudzovanie podvodu a chyby pri audite finančných výkazov* bol zrušený.)
- **ISA 300 – Plánovanie auditu účtovnej závierky** je účinný pre audity účtovných závierok za obdobie začínajúce 15. decembra 2004 alebo neskôr. Štandard nahradil pôvodný štandard ISA 300 – *Plánovanie*, ktorý bol zrušený v decembri 2004.
- doplnil sa nový štandard **ISA 315 – Poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia a vyhodnotenie rizík výskytu významnej nesprávnosti**. Štandard nadobudol účinnosť 15.12.2004. Cieľom tohto štandardu je poskytnúť návod na pochopenie účtovnej jednotky a jej prostredia, vrátane jej internej kontroly a odhadnúť riziko významnej neistoty pri audite účtovnej závierky. Pri odhadovaní audítorského rizika je dôležité vychádzať z vysvetlenia audítorského rizika v ISA 200 – *Ciele a všeobecné princípy auditu účtovnej závierky*. V ISA 315 sú uvedené požiadavky, pomocou ktorých sa dosahuje cieľ tohto štandardu. Ide o: kroky vedúce k odhadnutiu rizika pri audite a zdroje informácií týkajúce sa účtovnej jednotky a jej okolia, vrátane jej internej kontroly; porozumenie účtovnej jednotke a jej prostredia, vrátane systému internej kontroly; odhadnutie rizika významnej nesprávnosti; komunikáciu s osobami zodpovednými za vedenie účtovnej jednotky, prípadne s manažmentom účtovnej jednotky; dokumentáciu.
- Porozumenie účtovnej jednotke a jej okoliu je významným aspektom v procese vykonávania auditu v súlade s ISA štandardami. Audítor zvažuje či dostatočne pochopil riziko významnej nesprávnosti v účtovnej závierke a v závislosti od toho aplikuje ďalší postup.
- novelizovaný **ISA 700 – Správa audítora o úplnej účtovnej závierke určenej k všeobecným účelom vychádza** z doplnenia ISA 200 – *Ciele a všeobecné princípy auditu účtovnej závierky*, ďalej z ISA 210 – *Podmienky auditovaných zákaziek*, ISA 560 – *Udalosti po dátume zostavenia účtovnej závierky*, ISA 701 – *Modifikácia správy audítora* a ISA 800 – *Správa audítora o audite pre zvláštne účely*. Doplnené štandardy sú vysvetlené v prílohách k príslušným štandardom. Novelizovaný ISA 700 a príslušné dodatky k ISA 560, 701 a 800 sú účinné pre audítorské správy platné k 31. decembru 2006 alebo po tomto dátume.

Dodatky k ISA 200 a 210 sú účinné pre audity účtovných závierok za obdobie od 15. decembra 2005 alebo neskôr.

Z Rámca medzinárodných audítorských štandardov boli od roku 2004 vyňaté štandardy:

- **ISA 120 – Rámec medzinárodných audítorských štandardov**, ktorý bol zrušený v decembri 2004, keď nadobudol účinnosť Medzinárodný Rámec pre zákazky na uisťovacie služby.
- **ISA 310 – Poznanie podnikania, ISA 400 – Zhodnotenie rizika a interná kontrola a ISA 401 – Audit v prostredí počítačových informačných systémov**, ktoré boli zrušené v decembri 2004.
- **ISA 500 – Audítorské dôkazy** bol v decembri 2004 nahradený novým štandardom s rovnakým názvom.
- **ISA 810 – Preskúmanie budúcich finančných informácií**, ktorý bol v roku 2004 nahradený medzinárodným štandardom pre zákazky na uisťovacie služby *ISAE 3400*.
- **Skupina 900** - bola v roku 2004 nahradená štandardami, ktoré sa týkajú poskytovania služieb s nižším stupňom uistenia. Ide o **ISA 910 – Zákazky na preverenie finančných výkazov**, ktorý bol nahradený medzinárodným štandardom pre zákazky na preverenie *ISRE 2400*; **ISA 920 – Zákazky na vykonanie odsúhlasených postupov týkajúcich sa finančných informácií**, ktorý bol nahradený medzinárodným štandardom pre súvisiace služby *ISRS 4400*; a **ISA 930 – Zákazky na zostavenie finančných informácií**, ktorý bol nahradený štandardom *ISRS 4410*.

Audítorské štandardy ISA 315 – Poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia a vyhodnotenie rizík výskytu významnej nesprávnosti, ISA 330 – Postupy vykonávané audítorm v závislosti od vyhodnotenia rizika a ISA 500 – Audítorské dôkazy (súhrnne sa označujú aj ako **štandardy audítorského rizika**) viedli k doplneniu niektorých audítorských štandardov. Štandardy audítorského rizika a s nimi súvisiace dodatky sú účinné pre audity účtovných závierok za obdobie začínajúce 15. decembra 2004 alebo po tomto dátume.

Proces zmien a dopĺňania jednotlivých audítorských štandardov nie je natrvalo ukončený. Prax prináša neustále niečo nové, a preto môžeme očakávať ďalšie zmeny v audítorských štandardoch, ktoré budú zohľadňovať najmä mieru a dôležitosť rizika pri výkone auditu.

Abstrakt

Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC), ktorá sa zaoberá prípravou medzinárodných štandardov pre audit a uisťovacie služby, etiku, a ďalšími činnosťami, zostavila globálny harmonizovaný rámec na uspokojenie požiadaviek kladených na účtovných odborníkov. Najrozsiahlejšou časťou tohto rámca sú Medzinárodné audítorské štandardy (ISA). Príspevok sa zaoberá zmenami, ktoré nastali od roku 2004 týkajúce sa *medzinárodných audítorských štandardov a usmernení* so zameraním najmä na audítorské štandardy ISA.

Kľúčová slova: Audítorské štandardy (ISA), zmeny, riziko, rámec medzinárodných audítorských štandardov

Summary

International Federation of Accountants (IFAC) that has prepared International Standards on Auditing and Assurance Engagements, ethical principles, and provides other activities, it has been creating a global harmonizing framework for satisfaction of the requests putting on professional accountants. The most extended part of this framework is International Standards on Auditing (ISA). This paper describes changes in the *International Standards on Auditing and regulations* focuses mainly on ISA standards since the year 2004.

Key words: International Standards on Auditing (ISA), changes, risk, Framework of International Standards on Auditing

JEL klasifikácia: M42

Použitá literatúra

- [1] Medzinárodná federácia účtovníkov: Príručka medzinárodných usmernení pre audit, uisťovacie služby a etiku. Vydanie 2003. ISBN 80-968990-0-7.
- [2] <http://www.ifac.org>, <http://www.iaasb.org>, <http://www.kacr.cz>.

Kontakt

Monika Gogová, Ing., Katedra účtovníctva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 762, monka.g@pobox.sk