

# Slovak act on statutory audit: Reflection on terminology

František Maděra<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Ekonomická univerzita v Bratislave  
Fakulta hospodárskej informatiky  
Katedra účtovníctva a audítorstva  
Dolnozemska 1a, 852 35 Bratislava  
E-mail: [madera@euba.sk](mailto:madera@euba.sk)

**Abstract:** *The regulation of the audit of the accounts associated with the market mechanism has undergone the dynamic changes in Slovakia since the end of the 80s, which were mainly driven by a social order. At present, in Slovakia is valid already the 5th Legislative change in the regulation of the audit profession and the auditing of accounts. In the center of our attention are questions of terminology. We will focus on the changes it brings Slovak law on statutory audit, which is effective from 17 June 2016. In this paper we do not forget the fact that the question of terminology of the Slovak audit regulation is influenced by the crucial impact (EU directives and regulations) of transnational and international audit regulation (international auditing standards).*

*Kľúčové slová: štatutárny audit, veľké obchodné spoločnosti, subjekty verejného záujmu, uisťovacie a súvisiace služby, overovanie výročnej správy*

*JEL codes: M42*

## 1 Úvod

V súčasnosti na Slovensku platí v poradí už 5. legislatívna úprava postavenia a regulácie činnosti vykonávanej spočiatku audítormi fyzickými osobami a neskôr i audítorskými spoločnosťami, ale i výkonu činnosti ucelenej, samostatnej, špecificky orientovanej profesie, ktorej nositeľmi sú audítori, legislatívneho vymedzenia ich samosprávnej organizácie a nezávislého dohľadu nad profesiou (pôvodná úprava bola vykonaná vyhláškou Federálneho ministerstva financií ČSSR, po ktorej nasledovali 4 úpravy realizované zákonom.

V decembri 2015 bol publikovaný v zbierka zákonov zákon o štatutárnom audite. (Zákon 423/2015 Z. z.) Pozn.: Ďalej ho budeme označovať ako novoprijatý zákon. V otázkach problematiky auditu je tento zákon účinný od 17. júna 2016. Pozn.: Tento zákon súčasne novelizuje i úpravu účtovníctva. (Zákon 431/2002 Z. z.) Po preštudovaní tohto zákona a jeho porovnaní s doterajším zákonom [(Zákon 540/2007 Z. z.) Pozn.: Ďalej ho budeme označovať ako pôvodný zákon] možno nadobudnúť dojem, že v zásadných otázkach auditu sa zavádzajú nové, resp. po novom zadefinované pojmy. Cieľom nášho príspevku je teda hľadanie odpovede na otázku ako tento novoprijatý zákon mení relevantnú terminológiu auditu.

Novoprijatý zákon je Slovenskou reakciou na novelu európskej smernice o štatutárnom audite (Smernica EP a R 2014/56/EÚ), ktorou sa mení smernica o štatutárnom audite ročných a konsolidovaných účtovných závierok a zmene smernice Rady 78/660/HS a 83/349/EHS a o zrušení smernice Rady 84/253/EHS (Smernica EP a R 2006/43/ES) a nariadenie EÚ o osobitných požiadavkách kladených na štatutárny audit subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES (Nariadenie EP a R (EÚ) č. 537/2014). Zákonodarca jeho vydanie zdôvodňuje rozsiahlejšou novelou smernice, z ktorej vyplýva množstvo podnetov na zmeny zákona. Preto bolo prijaté riešenie predložiť nový zákon (a nie novelu súčasného zákona) o štatutárnom audite, ktorý bude prehľadne a jednoznačne upravovať jednotlivé oblasti štatutárneho auditu a dohľadu nad výkonom štatutárneho auditu. (Národná rada SR, 2016)

## 2 Zamyslenie sa nad terminológiou

Novoprijatý zákon viditeľne zasahuje do zaužívanej audítorskej terminológie. Niektoré pojmy boli pri zachovaní doterajšieho obsahu iba nahradené inými termínmi, niektoré

pojmy majú modifikovaný svoj obsah (niektoré doterajšie odborné termíny zákon interpretuje po novom), prípadne zákon zavádza i nové pojmy.

Na prvý pohľad je viditeľná zmena označovania auditu účtovných závierok a osôb, ktoré tento audit vykonávajú. Novoprijatý zákon zavádza termíny „štatutárny audit“ a „štatutárny audítor“, ktoré nahrádzajú pojmy „audit“ a „audítor“. Slovenskí legislatívci zdôvodňujú túto zmenu snahou o dosiahnutie presnejšieho zosúladenia nášho zákona s novelizovanou európskou smernicou, keďže z vecného hľadiska sú pojmy audit a audítor obsahovo širšie. (Národná rada SR, 2016)

Pojem „štatutárny“ znamená daný stanovami, zodpovedajúci stanovám - štatútu, pravidiel (Rejman, L., 1966) resp. býva vykladaný i tak, že je uložený zákonom, resp. je povinný. Napr. česká legislatíva nepoužíva pre bližšie charakterizovanie takéhoto auditu prívlastok „štatutárny“, ale prívlastok „povinný“. Pre identifikáciu fyzickej osoby - audítora účtovných závierok - používa i česká legislatíva termín „štatutárny audítor“.

Rozvinutie podstatných mien „audit“ a „audítor“ prívlastkom „štatutárny“ by sa dalo napr. zdôvodniť tým, že audítor overuje splnenie si povinností, ktoré zákon (stanovy) ukladá (ukladajú) osobám zodpovedným za spravovanie účtovnej jednotky, teda štatutárom. Primárnou v procese informovania o stave spoločnosti a jej aktivitách je finančná situácia a finančná výkonnosť. Informácie o týchto ekonomických parametroch účtovných jednotiek sa povinne prezentujú prostredníctvom zverejňovania účtovnej závierky. Audítori, ktorí overovali tento dokument, za ktorý prevzal zodpovednosť štatutárny orgán, boli preto označovaní za štatutárnych audítorov a ich audity za štatutárne audity. V súčasnosti sa dostávajú do centra spoločenského záujmu i iné ako finančné charakteristiky hospodárenia, čo si vyžaduje tiež náležité overenie (napr. ekologický audit, audit kvality, energetický audit). Je možné sa teda domnievať, že povinnosť auditu spájaná historicky iba s posudzovaním účtovnej závierky je spoločenským vývojom prekonaná a terminologické spresnenie pojmov „audit“ a „audítor“ prívlastkom „štatutárny“ už nie je na mieste.

V slovenskom právnom poriadku ukladá účtovným jednotkám povinnosť overovať účtovnú závierku zákon o účtovníctve (prípadne i iné zákony, na čo zákon o účtovníctve i poukazuje [Zákon 431/2002 Z. z., § 19 ods. 1, písm. c]).

Novoprijatý slovenský zákon o štatutárnom audite v súlade s novelou smernice EU o štatutárnom audite včleňuje do kategórie štatutárny audit i tzv. dobrovoľný audit, o ktorý môže požiadať i účtovná jednotka, ktorá nemá povinnosť overovanie individuálnej alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovania individuálnej výročnej správy alebo konsolidovanej výročnej správy. (Zákon 423/2015 Z. z., § 2 ods. 1)

Tým, že sa novoprijatý zákon pri definovaní pojmu štatutárny audit odvoláva na ustanovenia zákona o účtovníctve, ktoré ukladajú povinnosť overovania individuálnej alebo konsolidovanej účtovnej závierky a príslušnej výročnej správy vymedzeným právnickým osobám (Zákon 431/2002 Z. z., § 19, § 20 a §§ 22 až 22b) sa zdá, že audit je doménou právnických osôb.

Avšak tým, že novoprijatý zákon pri identifikácii subjektov, ktoré si môžu nechať overiť účtovnú závierku dobrovoľne, odvolaním sa na ustanovenie zákona o účtovníctve, vymedzuje tieto subjekty ako účtovné jednotky, čo sú právnické ale i fyzické osoby, ktoré povinne vedú účtovníctvo [Zákon 431/2002 Z. z., § 1, ods. 1 písm. a)], nadobúdame dojem, že by pod dobrovoľný audit spadala i alternatíva auditu účtovnej závierky podnikateľa fyzickej osoby, ktorý vedie napr. i jednoduché účtovníctvo.

V tejto súvislosti treba poukázať na skutočnosť, že vedenie jednoduchého účtovníctva nie je v zásade prekážkou výkonu auditu [môže ísť napr. o zákonom vymedzené právnické osoby, „ktorých suma ročného podielu prijatej dane je vyššia ako 35 000 eur“ (Zákon 431/2002 Z. z., § 19 ods. 4)].

Skutočnosť, že o vykonanie auditu v zmysle zákona o štatutárnom audite môže požiadať účtovná jednotka i dobrovoľne (na základe slobodného rozhodnutia) sa nedostala do

zákona o účtovníctve, ale iba do novoprijatého zákona o štatutárnom audite. Podľa nášho názoru by bolo osožné, ak by sa v zákone o účtovníctve upravila jasne i táto alternatíva.

Podľa nášho názoru žiadny zo spomínaných prívlastkov „štatutárny“ ani „povinný“ primerane nevystihuje podstatu problému. Napriek tomu, že európska legislatíva pracuje s termínom „štatutárny audit“ a „štatutárny audítor“ v súvislosti s overovaním účtovných závierok (individuálnych i konsolidovaných), odporúčili by sme nahraďiť pri precizovaní týchto fyzických osôb a činnosti, ktorú vykonávajú, prívlastok zhodný „štatutárny“ prívlastkom nezhodným „účtovných závierok“ (teda napr. „štatutárny audit“ nahraďiť termínom „audit účtovnej závierky“) a jednoznačne tak deklarovať, resp. spresniť o aký audit sa jedná.

Zaujímavá na novoprijatom zákone o štatutárnom audite je napr. i skutočnosť, že slovo štatutárny a jeho gramatické tvary sa v tomto zákone vyskytuje 769 - krát (v pôvodnom zákone iba 19 - krát). Pre potreby zákona o štatutárnom audite by bolo dobré v tomto zákone zaviesť legislatívne skratky a namiesto „štatutárny audit“ resp. nami navrhovaného pojmu „audit účtovnej závierky“) a „štatutárny audítor“ (resp. nami navrhovaný pojem „audítor účtovných závierok“) v zákone pracovať naďalej iba s pojmmi „audit“ a „audítor“. Možným, terminológiu zjednodušujúcim, riešením by mohlo byť napr. i zavedenie legislatívnej skratky „audítor“ pre audítorov fyzické (štatutárnych audítorov) i právnické osoby (audítorské spoločnosti). Sme toho názoru, že zavedenie istých legislatívnych skratiek by zákonu prospelo.

Zákon upravuje po novom viacero ďalších skutočností. Inak sú napr. definované „dohliadané subjekty“. Novoprijatý zákon zaradil medzi ne okrem tuzemských audítorských firiem (fyzických i právnických osôb), na Slovensku zaregistrovaných audítorských firiem (fyzických i právnických osôb) z tretej krajiny a komory audítorov i na Slovensku zaregistrované audítorské spoločnosti v inom členskom štáte, vybrané typy auditovaných spoločností, ktorými sú subjekty verejného záujmu a výškou bilančnej hodnoty, úrovňou aktivity a počtom zamestnancov špecifické obchodné spoločnosti. V slovenských podmienkach ide o spoločnosti, ktoré od účtovného obdobia, ktorému predchádzajú najmenej dve po sebe idúce účtovné obdobia, v ktorých spĺňali najmenej dve z týchto podmienok [Zákon 423/2015 Z. z., § 2 ods. 15, bod f)]:

1. celková suma jej majetku presiahla 170 000 000 eur, pričom sumou majetku sa rozumie suma zistená zo súvahy v ocenení neupravenom o položky podľa zákona o účtovníctve (Zákon 431/2002 Z. z., § 26 ods. 3),
2. čistý obrat podľa zákona o účtovníctve (Zákon 431/2002 Z. z., § 2 ods. 15) presiahol 170 000 000 eur,
3. priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednotlivom účtovnom období presiahol 2 000.)

Pre účely tohto článku budeme hovoriť v tejto súvislosti o veľkých obchodných spoločnostiach. Ide o skupinu obchodných spoločností, ktoré vedú účtovníctvo a vykazujú skutočnosti v účtovnej závierke zostavenej podľa IFRS. Je možné si povšimnúť, že sa vymedzeniu takejto kategórie obchodných spoločností nezávisle na sebe venuje jak regulačný rámec účtovníctva, tak i auditu. Pôvodný zákon sa odvolával na tieto podniky slovami „obchodné spoločnosti, ktoré spĺňajú podmienky podľa osobitného predpisu“ (Zákon 431/2002 Z. z., § 17a ods. 2). Podľa nášho názoru takéto prepojenie medzi novoprijatým zákonom o audite a zákonom o účtovníctve mohlo byť i naďalej zachované.

Slovenskou špecialitou, napriek tomu, že zo smernice o štatutárnom audite vyplýva opak teda je, že novoprijatý zákon, vyčleňuje túto osobitú skupinu podnikov tzv. veľkých obchodných spoločností z doterajšej kategórie subjektov verejného záujmu. Veľké obchodné spoločnosti sa spomínajú v zákone 21-krát. Prevažne sa tieto ustanovenia zákona týkajú i subjektov verejného záujmu. V slovenskom legislatívnom prostredí tvoria veľké obchodné spoločnosti istý medzistupeň medzi subjektmi verejného záujmu a ostatnými subjektmi, v ktorých sa vykonáva povinne audit účtovnej závierky. Na tieto osobité kategórie podnikov (subjekty verejného záujmu i veľké obchodné spoločnosti) sa

kladú pri dodržaní naznačenej hierarchie náročnejšie požiadavky nielen na audit a ich audítorov, ale i na tieto subjekty samé.

Od účinnosti novoprijatého zákona sa z kategórie subjektov verejného záujmu vylúčili i ďalšie subjekty:

- účtovné jednotky, ktoré sú subjektmi verejnej správy, okrem vyšších územných celkov a obcí, miest alebo mestských častí, ak za predchádzajúce po sebe idúce dve účtovné obdobia spĺňali dve kritéria (suma majetku, podľa konsolidovanej účtovnej závierky presahovala 100 000 000 € a počet obyvateľov presahoval 50 000). [Zákon 423/2012 Z. z., § 2 ods. 16 písm. n)]
- centrálny depozitár cenných papierov
- obchodníci s cennými papiermi a pobočky zahraničného obchodníka s cennými papiermi, ak zostavujú účtovnú závierku podľa IFRS a
- účtovné jednotky, ktoré zostavujú konsolidovanú účtovnú závierku, okrem účtovnej jednotky zostavujúcej konsolidovanú účtovnú závierku ústrednej správy (teda ministerstvo financií SR).

V otázke legislatívneho vymedzenia pojmu subjekt verejného záujmu nie sú ešte slovenské zákony zjednotené. Zákon o účtovníctve zaraďuje napr. medzi ne i vyššie spomínané veľké obchodné spoločnosti (Zákon 431/2002 Z. z., § 2 ods. 14), čo zodpovedá i požiadavkám európskych smerníc [Smernica EP a R 2006/43/ES, čl. 2 ods. 13, písm. d)] a [Smernica EP a R 2013/34/EÚ, čl. 2 ods. 1, písm. d)], novoprijatý zákon o štatutárnom audite (Zákon 423/2015 Z. z., § 2 ods. 16) na rozdiel od pôvodného zákona, ale už nie.

V zásade je vymedzenie týchto subjektov v zákone o účtovníctve i v zákone o štatutárnom audite rovnaké (ide o účtovné jednotky, ktoré emitovali cenné papiere, a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokolvek členského štátu EÚ, Exportno-importná banka, banky, poisťovne, zaistovne a zahraničné pobočky takýchto ustanovizní, zdravotné poisťovne, správčovské spoločnosti a ich zahraničné pobočky, dôchodkové správčovské spoločnosti, doplnkové dôchodkové spoločnosti, burza cenných papierov). Všetky rozdiely vo vymedzení subjektov verejného záujmu účtovnou a audítorskou legislatívou vyplývajú z tabuľky č. 1.

**Tabuľka č. 1** Rozdiely vo vymedzení subjektov verejného záujmu v zákone o účtovníctve a v zákona o štatutárnom audite

Zákon o štatutárnom audite (Zákon 423/2015 Z. z.)	Zákon o účtovníctve (Zákon 431/2002 Z. z.)
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Železnice Slovenskej republiky,</li> <li>- účtovná jednotka zostavujúca konsolidovanú účtovnú závierku ústrednej správy,</li> <li>- vyšší územný celok,</li> <li>- účtovná jednotka, ktorá je obcou, mestom alebo mestskou časťou podľa osobitných predpisov, od účtovného obdobia, ktorému predchádzajú najmenej dve po sebe idúce účtovné obdobia, v ktorých spĺňala tieto podmienky:               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. celková suma jej majetku presiahla 100 000 000 eur, pričom sumou majetku sa rozumie suma zistená z konsolidovanej účtovnej závierky účtovnej jednotky verejnej správy,</li> <li>2. počet obyvateľov presiahol 50 000.</li> </ol> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Centrálny depozitár cenných papierov,</li> <li>- obchodník s cennými papiermi,</li> <li>- platobná inštitúcia,</li> <li>- inštitúcia elektronických peňazí,</li> <li>- subjekt kolektívneho investovania,</li> <li>- dôchodkový fond,</li> <li>- pobočka zahraničnej finančnej inštitúcie,</li> <li>- veľké obchodné spoločnosti (Zákon 431/2002 Z. z., § 17a ods. 2)</li> </ul>

Zdroj: Spracovanie vlastné

Zosúladienie oboch zákonov v otázke tejto kategórie účtovných jednotiek považujeme za nevyhnutné.

V novoprijatom zákone sa pojem „euroaudítora“ nahrádza novým, obsahovo identickým termínom „európsky audítora“ (Zákon 423/2015 Z. z., § 2 ods. 5). Možno lepšie by vystihoval podstatu tejto skupiny audítora termín „audítora z iného členského štátu“.

Audítorská prax priniesla i požiadavky na zavedenie nových pojmov „domovský členský štát“ (Zákon 423/2015 Z. z., § 2 ods. 10), „hostiteľský členský štát“ (Zákon 423/2015 Z. z., § 2 ods. 11). Legislatíva tak terminologicky zastrešuje situácie, kedy štatutárni audítora a audítorské spoločnosti členských štátov EÚ môžu pôsobiť v inom, tzv. hostiteľskom členskom štáte.

Za snahu o pozitívnu zmenu zákona považujeme fakt, že novoprijatý zákon kladie v otázke regulácie na jednu úroveň štatutárny audit a uistovacie a súvisiace služby, keď uvádza, že na ich poskytovanie sa zákon vzťahuje primerane. (Zákon 423/2015 Z. z., § 2 ods. 17)]. Pôvodný zákon staval tieto typy služieb, ktoré vykonávajú audítora na jednu úroveň iba v otázkach previerky zabezpečenia kvality. (Zákon 540/2007 Z. z., § 2 ods. 15) Kriticky nazeráme ale na skutočnosť, že sa má za to, že všetky „tieto služby môžu vykonávať len štatutárni audítora s licenciou, musia zachovávať mlčanlivosť, musia byť poistení, podliehajú sankciám a disciplinárnym opatreniam a podobne. (Národná rada SR, 2016. B. osobitná časť, k § 2)

Kedže poskytovanie niektorých súvisiacich služieb nie je v slovenskom právnom prostredí iba doménou audítora, príp. iných licencovaných účtovných odborníkov, existuje vysoké riziko ich neodborného vykonávania účtovnými profesionálmi, ktorí nemajú audítorskú licenciou, príp. inú relevantnú licenciou oprávňujúcu k výkonu takýchto činností (nie je teda garantovaná kvalita, výkon týchto služieb nepodlieha primeranej kontrole a dohľadu alebo sa dokonca nevyžadujú odborné predpoklady na vykonávanie takýchto aktivít). (MADĚRA. F., 2013), (MADĚRA, F., 2015)

V tejto súvislosti treba poukázať na skutočnosť, že zákon (či už pôvodný alebo novoprijatý) delí audítorské služby na audítorské a uistovacie a súvisiace nie celkom v súlade s koncepciou, ktorú prezentujú medzinárodné štandardy, ktoré vydáva Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uistovacie služby (IAASB - organizačná zložka Medzinárodné federácie účtovných odborníkov - IFAC). Podľa nich, resp. podľa svojej povahy je audit účtovnej závierky fakticky jednou z modalít širšie vnímaných uistovacích služieb poskytovaných pri overovaní historických finančných informácií. Druhou modalitou sú tzv. zákazky na preverenie (poskytuje na rozdiel od primeraného uistenia nižšiu úroveň uistenia ako audit - tzv. limitované uistenie). Zdá sa, že zákonodarca na tieto aktivity, vykonávané audítormi účtovných závierok pozabudol. O uistovacích službách sa ale uvažuje i v súvislosti s overovaním (auditom a preverením iných skutočností, ako sú historické finančné výkazy (účtovné závierky). Zákonodarca zastrešil, či už v pôvodnom alebo i novoprijatom zákone nie celkom systémovo normatívnu bázu, ktorá upravuje uistovacie a súvisiace služby termínom „medzinárodné audítorské štandardy“ [(Zákon 540/2007 Z. z., § 2 ods. 15) a (Zákon 423/2015 Z. z., § 2 ods. 17)]. IAASB používa na označenie všetkých súborov medzinárodných štandardov pre výkon auditu (Medzinárodné účtovné štandardy - ISA), preverenia historických informácií (Medzinárodné štandardy na preverenie - ISRE), ostatných uistovacích služieb (Medzinárodné štandardy na zákazky na uistovacie služby - ISAE), ako i súvisiacich služieb (Medzinárodné štandardy na súvisiace služby - ISRS) zjednocujúci termín „Štandardy IAASB pre zákazky“ (IFAC, 2014. Predslov ods. 9).

Platné ISA sa zaoberajú i „zodpovednosťou audítora v súvislosti s inými informáciami v dokumentoch obsahujúcich auditovanú účtovnú závierku a správu audítora o nej. Ak za konkrétnych okolností zákazky neexistujú osobitné požiadavky, stanovisko audítora sa nevzťahuje na iné informácie a audítora nie je špecificky zodpovedný za to, aby zistil, či sú iné informácie správne vykázané alebo nie. Audítora si však tieto iné informácie prečíta, lebo významný nesúlad medzi auditovanými finančnými výkazmi a inými informáciami

môže znížiť dôveryhodnosť auditovaných finančných výkazov." (IFAC, 2014, ISA 720 ods. 1)

Nie celkom zrozumiteľná by mohla byť pre čitateľov novoprijatého zákona terminologická zmena, ktorou sa v už citovanej slovenskej definícii štatutárneho auditu nahrádza pojem „overovanie súladu účtovnej závierky s výročnou správou“ termínom „overovanie výročnej správy“. Je prirodzené, že pri výkone audítorských služieb v súvislosti s výročnou správou sa kladú na audítora podstatne vyššie nároky ako doteraz, najmä vzhľadom na výrazné rozšírenie obsahu výročnej správy (Zákon 431/2002 Z. z., §§ 20 a 22 - 22b).

Táto terminologická zámena bez bližšej obsahovej špecifikácie tejto činnosti vykonávanej audítorom priamo v zákone budí dojem, že overovanie výročnej správy spočíva v overení jej verného a pravdivého obrazu. Podstatou tohto overovania je ale vyjadrenie sa audítora k súladu výročnej správy s overenou účtovnou závierkou.

Upozorňujeme, že zákonodarca do istej miery spochybňuje metodiku výkonu audítorských zákaziek, keď napr. uvádza „Ak sa v doterajších právnych predpisoch používa pojem „overovanie súladu účtovnej závierky s výročnou správou“ vo všetkých gramatických tvaroch, rozumie sa tým „overovanie výročnej správy“ v príslušnom gramatickom tvare.“ (Zákon 423/2015 Z. z., § 72 ods. 23) Podľa nášho názoru sa ale možno domnievať, že citované prechodné ustanovenie novoprijatého slovenského zákona podstatu overovania výročnej správy nepopiera, ale ho ani bližšie nešpecifikuje.

*Pozn.: Napr. smernica EÚ o štatutárnom audite v znení jej zmien (Smernica EK a R 2014/56/EÚ, čl. 2, ods. 1) nezahŕňa (nesubsumuje) pod termín štatutárny audit overovanie výročnej správy. Napriek tomu sa má audítor vždy vyjadriť i k súladu výročnej správy (ak takáto správa existuje) s overenou účtovnou závierkou.*

Z dôvodu zákonných alebo iných regulačných požiadaviek môže byť audítor v súvislosti s inými informáciami zodpovedný aj za iné aspekty prekračujúce rozsah pôsobnosti ISA 720 *Zodpovednosť audítora za iné informácie v dokumentoch obsahujúcich auditované finančné výkazy.* „V niektorých jurisdikciách sa od audítora vyžaduje, aby na určité iné informácie, napríklad na požadované doplňujúce údaje, uplatňoval špecifické postupy alebo, aby vyjadril názor k spoľahlivosti ukazovateľov výkonnosti uvádzaných v iných informáciách. V prípade takýchto povinností rozhoduje o ďalšej zodpovednosti audítora charakter zákazky a zákon, predpis a profesijné štandardy. Ak sa takéto iné informácie vynechajú alebo obsahujú nedostatky, môže byť audítor zo zákona alebo na základe predpisu povinný zmieniť sa o danej záležitosti v správe audítora.“ (ISA 720 ods. A1)

Audítor teraz musí v súvislosti s overovaním výročnej správy napr. (Zákon 431/2002 Z. z., § 20 ods. 3):

- vyjadriť názor na to, či je výročná správa v súlade s účtovnou závierkou a
- v účtovných jednotkách, ktoré emitovali cenné papiere, ktoré boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu vyjadriť názor na
  - informácie opisujúce hlavné systémy vnútornej kontroly a riadenia rizík vo vzťahu k účtovnej závierke,
  - opis kvalifikovanej účasti na základnom imaní podľa zákona o cenných papieroch,
  - údaje o majiteľoch cenných papierov s osobitnými právami kontroly s uvedením opisu týchto práv,
  - obmedzeniach hlasovacích práv,
  - dohodách medzi majiteľmi cenných papierov, ktoré sú účtovnej jednotke známe a ktoré môžu viesť k obmedzeniam prevoditeľnosti cenných papierov a obmedzeniam hlasovacích práv,
  - zverejnené pravidlá upravujúce vymenovanie a odvolanie členov štatutárneho orgánu účtovnej jednotky a zmenu stanov,
  - právomoci štatutárneho orgánu účtovnej jednotky, najmä v otázkach rozhodovania o vydaní akcií alebo spätnom odkúpení akcií
- vyjadriť názor, či výročná správa obsahuje informácie podľa zákona o burze cenných papierov a zákona o cenných papieroch,

- vyjadriť názor, či výročná správa obsahuje informácie podľa zákona o účtovníctve (Zákon 431/2002 Z. z.),
- uviesť v správe audítora, či na základe poznatkov o účtovnej jednotke a situácii v nej zistil významné nesprávnosti vo výročnej správe a uviesť charakter každej takej významnej nesprávnosti.

Z toho, čo bolo uvedené, je zrejmé, že koncipovanie správy audítora v otázke overovania výročnej správy bude pre audítorov značne náročná úloha (čo sa týka formy a obsahu), pretože by mohlo ísť i o správu (správy), ktorá (ktoré) budú vychádzať i z

- metodiky výkonu zákaziek pre uisťovacie služby zaoberajúce sa inými záležitosťami, než sú historické finančné informácie (ISAE) a
- postupov, ktoré nepredstavujú audit alebo preverenie historických (ISA, ISRE) ani iných (ISAE) finančných informácií, teda napr. podľa metodiky zákaziek na vykonanie odsúhlasených (dohodnutých) postupov týkajúcich sa finančných informácií (jeden z typu audítorskej zákazky, ktorú upravujú ISRS).

Ak súčasťou výročnej správy je podľa zákona ročná správa o platbách orgánom verejnej moci (Zákon 431/2002 Z. z., §§ 20a a 20b), potom možno uvažovať o tom, že by sa mala overiť i táto správa. Avšak smernica EÚ o účtovníctve nevyžaduje, aby táto správa bola audítorom overená (Farkaš, R., 2014). To považujeme za nie zanedbateľný metodologický problém. Podľa nášho názoru sa i v tomto prípade jedná o údaje, ktoré opisujú skutočnosti obsiahnuté v účtovnej závierke a audítor by mal preskúmať ich súlad s informáciami, ktoré obsahuje overená účtovná závierka.

### 3 Záver

Je všeobecne známe, že každá zmena zákona, ak nie je nevyhnutná, zbytočne komplikuje proces jeho vnímania a implementácie do spoločenskej praxe. Necitlivo realizované legislatívne zmeny narúšajú i kontinuitu regulácie upravovanej problematiky.

Podľa nášho názoru terminologických zmien je v zákone o štatutárnom audite na vstrebanie profesiou, ale i subjektmi, ktoré si nechávajú účtovné závierky overovať dosť. Je na nás audítoroch, prípadne i iných odborníkoch, aby sme všetkých potenciálnych záujemcov o profesiu audítora účtovných závierok a jej výkon primerane o nich informovali. Nie všetky dôvody týchto zmien totiž musia byť na prvý pohľad zrejmé.

I keď by sa mohlo zdať, že obidva zákony - pôvodný i novoprijatý sa takmer nelíšia a nová úprava má v zásade rovnaký obsah i rozsah, je nevyhnutné ich ďalej citlivo analyzovať a porovnávať a detailne identifikovať zmeny novej verzie zákona oproti verzii starej. Táto porovnávací analýza by sa mohla odraziť práve od terminologických nuansí oboch týchto zákonov. Pri tejto analýze by bolo potrebné vychádzať i z vyčerpávajúcejšieho skúmania súladu dopadov zmien európskej audítorskej legislatívy do slovenského právneho poriadku.

Hĺbková analýza zákona a porovnanie slovenskej regulácie overovania účtovných závierok a výročných správ so smernicou a nariadením EÚ k štatutárnemu auditu by boli pre audítorskú profesiu rozhodne veľmi osožné. Ich vykonanie presahuje čo do obsahu, ale i čo do rozsahu rámec možností tohto príspevku. Považujeme tento článok za jeden z pokusov hľadania odpovedí na nastolené otázky. Bolo by dozaista užitočné a pre slovenskú spoločenskú a v rámci nej i audítorskú prax prospešné, keby sa naznačeným súvislostiam európskej a slovenskej regulácie štatutárneho auditu venovala väčšia odborná publicita.

### Literatúra

FARKAŠ, R. 2014. Nová účtovná smernica európskej únie. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014, 164 s., ISBN 978-80-8168-059-5.

IFAC, 2014. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. (Slovenský preklad 2014). Zväzok I. Bratislava: IFAC –

SKAU, 753 s., ISBN: 978-1-60815-185-1. Dostupné na internete: <<http://www.skau.sk/page.php?id=44>>.

MADĚRA, F. (2013). Social responsibility of accountants: lessons learned from the changes after 1989 in the Slovak Republic. In Current challenges of ethics in business, economics and finance in European countries : proceedings of scientific papers [elektronický zdroj]. - Neuchâtel : Faculty of economics and business University of Neuchâtel, 2013. ISBN 978-2-9700901-0-6, s. 57-66 [CD-ROM].

MADĚRA, F. (2015). Postavenie účtovníka a regulácia profesie účtovníka na Slovensku: vývoj, súčasný stav, perspektívy. In Auditor : časopis Komory auditorů České republiky. - Praha : Komora auditorů České republiky, 2015. ISSN 1210-9096, 2015, roč. 22, č. 3, s. 19-25.

Nariadenie EP a R (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES (Ú. v. EÚ L 158, 27. 5. 2014).

Národná rada SR, (2016). Detaily návrhu zákona: Vládny návrh zákona o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Citované 6. 6. 2016. Dostupné na internete: <<http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=5676>>.

Rejman, L. 1966. Slovník cudzích slov. Praha : SPN, 1966, 589 s.

Smernica EP a R 2006/43/ES zo dňa 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných a konsolidovaných účtovných závierok a zmene smernice Rady 78/660/HS a 83/349/EHS a o zrušení smernice Rady 84/253/EHS (Ú. v. EÚ L 157, 9. 6. 2006).

Smernica EP a R 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica EP a R 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. (Ú. v. EÚ L 182, 29. 6. 2013).

Smernica EP a R 2014/56/EÚ z 16. apríla 2014, ktorou sa mení smernica 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných a konsolidovaných účtovných závierok (Ú. v. EÚ L 158, 27. 5. 2014).

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

Zákon 540/2007 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.

Zákon 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.