

Statutory Audit in Slovakia – Phenomenon of Current Legislative Changes

Denisa Domaracká

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

Abstract: Nowadays, statutory audit in Slovakia faces the significant changes not only because of the processes of digitization and automation in accounting and auditing, but because of current legislative changes of statutory audit requirements, too. This paper examines the current increasing requirements for mandatory statutory audit resulting from Act. No 431/2002 Coll. on Accounting, as amended. The goal is to clarify the reasons and implications behind the changes of Slovak legislation as well as the impact of these changes on audit performance in Slovakia. This paper examines the current changed requirements for performing a statutory audit of financial statements in Slovak legislation.

Keywords: statutory audit, Act. No 431/2002 Coll. on Accounting, audit requirements

JEL codes: M42

1 Úvod / Introduction

Cieľom auditu účtovnej závierky je umožniť audítorovi vyjadriť názor, či overovaná účtovná závierka poskytuje verný a pravdivý obraz v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania tých účtovných jednotiek:

- ktoré majú povinnosť mať overenú účtovnú závierku audítorom,
- ktoré sa pre overenie účtovnej závierky rozhodli dobrovoľne.

Audit účtovnej závierky je na Slovensku povinne vykonávaný v prípadoch, keď sú splnené podmienky podľa par. 19 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o účtovníctve“).

V platnom znení tohto zákona s účinnosťou od 1.1.2020 je oblasť povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom upravená nasledovne: „riadnu a mimoriadnu individuálnu účtovnú závierku musí mať overenú audítorom účtovná jednotka:

- a) ktorá je obchodnou spoločnosťou a družstvom, ak ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sú splnené aspoň dve z týchto podmienok:
 1. celková suma majetku presiahla 2 000 000 eur, pričom sumou majetku sa rozumie suma majetku zistená zo súvahy v ocenení neupravenom o položky podľa par. 26 ods. 3,
 2. čistý obrat presiahol 4 000 000 eur,
 3. priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednom účtovnom období presiahol 30.
- b) ktorá je obchodná spoločnosť a družstvo, ktorých cenné papiere boli prijaté na obchodovanie regulovanom trhu,
- c) ktorej túto povinnosť ustanovuje osobitný predpis,
- d) ktorá zostavuje účtovnú závierku podľa par. 17a tohto zákona“, t. j. podľa medzinárodných štandardov finančného vykazovania (IFRS).

Účtovné jednotky zostavujú účtovnú závierku na Slovensku podľa slovenskej legislatívy alebo IFRS. (Kubaščíková and Paksiová, 2015) Povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom majú aj právnické osoby vymedzené v par. 50 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ktorých suma ročného podielu prijatej dane je vyššia ako 35 000 eur, a to za účtovné obdobie, v ktorom boli tieto finančné prostriedky použité. Okrem individuálnej účtovnej závierky musí byť v zmysle par. 22 ods. 2 zákona o

účetnictve audítorom overená aj konsolidovaná účtovná závierka bez akýchkoľvek podmienok.

Vyššie uvedené veľkostné podmienky podľa bodu a), na základe ktorých vzniká povinnosť overenia riadnej a mimoriadnej individuálnej účtovnej závierky audítorom spolu s okruhom účtovných jednotiek, ktorým táto povinnosť vzniká, boli navrhovanými zmenami v novele zákona o účetníctve, ktorú Národná rada Slovenskej republiky schválila dňa 15.10.2019 s dátumom účinnosti od 1.1.2020.

Uvedená legislatívna zmena súvisela s identifikáciou nadmernej regulácie v národných právnych predpisoch, tzv. goldplating. Mnohé členské štáty EÚ totiž pri prijímaní právnych predpisov EÚ do národných právnych predpisov uplatňujú prísnejšie a progresívnejšie opatrenia než sú minimálne požiadavky, príp. výnimky stanovené v právnych predpisoch EÚ.

2 Metodológia a zdrojové údaje / Methodology and Data

Od roku 2004 je Slovenská republika začlenená medzi krajiny, ktorých ekonomika je regulovaná aj sústavou nadnárodnej legislatívy, pričom požiadavka na štatutárny audit existuje aj v rámci právnych predpisov EÚ. Predpisy sú v EÚ a jej členských štátoch právne implementované. (Juhászová and Markovič and Mokošová, 2014) EÚ členským štátom EÚ však bola poskytnutá možnosť od tejto požiadavky, resp. povinnosti oslobodiť malé účtovné jednotky.

Individuálne účtovné závierky malých účtovných jednotiek by v zmysle smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (ďalej aj „smernica o účtovných závierkach“) nemali podliehať povinnosti štatutárneho auditu, nakoľko štatutárny audit môže pre túto kategóriu účtovných jednotiek predstavovať okrem iného aj výrazné administratívne zaťaženie. Diskusia o audite individuálnych účtovných závierok malých účtovných jednotiek bola veľmi aktívna v poslednom desaťročí predovšetkým v krajinách ako Fínsko či iné škandinávске krajiny. (Ojala and Collis and Kinnunen and Niemi and Troberg, 2016)

Členské štáty EÚ boli povinné prijať smernicu o účtovných závierkach do svojich národných právnych predpisov do 20.07.2015, pričom analýzy ukazujú, že do roku 2016 len niekoľko členských štátov EÚ využilo možnosť oslobodiť účtovné jednotky od povinnosti auditu účtovných závierok zvýšením veľkostných podmienok pre povinnosť auditu účtovných závierok. (IESBA, 2016)

Na druhej strane, smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS (ďalej aj „smernica o štatutárnom audite“) umožňuje členským štátom EÚ vykonávať štatutárny audit aj v malých účtovných jednotkách, zohľadňujúc pritom špecifické podmienky a potreby malých účtovných jednotiek, ako aj používateľov účtovných závierok. Existujú rôzne skupiny externých používateľov informácií, ktorých potreby sú častejšie vo vzájomnom rozpore. (Tumpach and Manová and Juhászová, 2014)

Ak členský štát vyžaduje štatutárny audit účtovných závierok malých účtovných jednotiek, môže stanoviť, že uplatňovanie medzinárodných audítorských štandardov ISA je primerané rozsahu a zložitosti činností takýchto účtovných jednotiek. Členské štáty môžu prijať opatrenia na zabezpečenie primeraného uplatňovania medzinárodných audítorských štandardov ISA pre štatutárne audity účtovných závierok malých účtovných jednotiek. Podľa Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC) je prvoradou cestou ochrany verejného záujmu dodržiavanie základného súboru medzinárodne uznávaných predpisov a štandardov ako prostriedku zabezpečenia dôveryhodnosti informácií pre používateľov. (Kareš, 2016)

3 Výsledky a diskusia / Results and Discussion

Spomínanou novelou zákona sa rozšírila povinnosť overiť riadnu a mimoriadnu individuálnu účtovnú závierku audítorom na verejnú obchodnú spoločnosť a komanditnú spoločnosť. Podľa znenia par. 19 ods. 1 písm. a) zákona o účtovníctve platného do 31.12.2019 bolo uvedené, že „riadnu a mimoriadnu individuálnu účtovnú závierku musí mať overenú audítorom účtovná jednotka:

1. ktorá je obchodnou spoločnosťou, ak povinne vytvára základné imanie a družstvom,..."

V par. 56 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „obchodný zákonník“) je uvedené, že obchodnou spoločnosťou je verejná obchodná spoločnosť, komanditná spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným, akciová spoločnosť a jednoduchá spoločnosť na akcie, pričom základné imanie (v súlade s par. 58 ods. 2 obchodného zákonníka) povinne vytvára len:

- spoločnosť s ručením obmedzeným,
- akciová spoločnosť,
- jednoduchá spoločnosť na akcie.

Verejnej obchodnej spoločnosti a komanditnej spoločnosti do účinnosti spomínanej novely zákona o účtovníctve nevznikala povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom aj napriek tomu, že spĺňali veľkostné podmienky podľa par. 19 ods. 1 písm. a) zákona o účtovníctve.

Novelou zákona sa zvýšili tiež 2 veľkostné podmienky, t. j. hodnota majetku a hodnota čistého obratu o 100 % veľkostných podmienok platných v znení zákona o účtovníctve účinnom do 31.12.2019 (viď tabuľka 1).

Popri spomínaných zmenách audítorom pribudla aj ďalšia zákonná povinnosť v súvislosti s povinnosťou overenia účtovnej závierky audítorom podľa par. 19 ods. 1 písm. d) zákona o účtovníctve. Audítor musí overiť, či účtovná jednotka, ktorá nie je účtovnou jednotkou, nad ktorou sa vykonáva dohľad podľa osobitných predpisov, má údaje vo výkaze vybraných údajov z účtovnej závierky v súlade s účtovnou závierkou zostavenou podľa medzinárodných štandardov finančného vykazovania (IFRS).

V pomerne krátkom čase po uvedenej novele zákona o účtovníctve dochádza k zmene veľkostných podmienok podľa bodu a) na základe ktorých vzniká povinnosť overenia riadnej a mimoriadnej individuálnej účtovnej závierky audítorom v obchodných spoločnostiach a družstvách. Ide o postupné zvýšenie všetkých 3 veľkostných podmienok pre roky 2021 a 2022 prostredníctvom novely zákona o účtovníctve. Uvedená legislatívna zmena bola prijatá v rámci zmien, ktoré by mali zlepšiť podnikateľské prostredie a pomôcť k rozmachu slovenskej ekonomiky po pandémii koronavírusu.

Tabuľka 1 Veľkostné podmienky pre overenie riadnej a mimoriadnej individuálnej účtovnej závierky audítorom podľa par. 19 ods. 1 písm. a) zákona o účtovníctve

Veľkostná podmienka	2019	2020	2021	2022
Celková suma majetku (v Eur)	1 000 000	2 000 000	3 000 000	4 000 000
Čistý obrat (v Eur)	2 000 000	4 000 000	6 000 000	8 000 000
Priemerný počet zamestnancov	30	30	40	50

Zdroj: vlastné spracovanie

Záver / Conclusions

Harmonizácia a štandardizácia sú hlavnou charakteristikou súčasnej globalizácie. (Hladika and Mokošová and Molín, 2017)

Snaha o globálnu konvergenciu v harmonizačných procesoch auditu je prínosom pre audítorskú profesiu. Cieľom analyzovaných zmien zákona o účtovníctve je odstrániť identifikovanú regulačnú záťaž na podnikateľské subjekty.

Smernica o účtovných závierkach požaduje minimálnu harmonizáciu a necháva v kompetencii členského štátu EÚ, aby prispôbil veľkostné podmienky tak, aby čo najlepšie zodpovedali veľkosti ekonomiky a pôsobiacim účtovným jednotkám v krajine. Je potrebné spomenúť, že vývoj novodobého auditu bol sprevádzaný predovšetkým oddelením ekonomickej a spoločenskej realizácie vlastníctva od subjektu vlastníctva, čím vznikla potreba tretej osoby na uskutočnenie nezávislého overovania (tzv. auditu). V prípade mnohých malých účtovných jednotiek sú tie isté osoby akcionármi aj riadiacimi pracovníkmi, a teda majú obmedzenú potrebu overenia účtovnej jednotky treťou stranou.

Posúdenie toho, či veľkostné podmienky pre povinnosť štatutárneho auditu sú adekvátne je zložité, pretože sa tu stretávajú záujmy viacerých zainteresovaných strán.

Zvýšením veľkostných podmienok podľa viacerých názorov dôjde k zníženiu kvality účtovných závierok účtovných jednotiek, ako aj vysokej koncentrácii na trhu štatutárnych audítorov a audítorských spoločností.

Literárne zdroje a iné odkazy / References

Hladika, M., Mokošová, D., Molín, J. (2017). Comparison of national accounting framework – the case of Croatia, Slovakia and Czechia. *Economy of Eastern Croatia – vision and growth: 6 th International scientific symposium*, pp. 1028 – 1044.

IESBA (2016). *Audit exemption threshold in Europe*. Retrieved from: https://www.accountancyeurope.eu/wpcontent/uploads/1605_Audit_exemption_thresholds_update.pdf.

Juhászová, Z., Markovič, P., Mokošová, D. (2014). Fair value and its importance for financial decision-making. *IFRS: global rules & local use: proceeding of the 2nd International scientific conference*, pp. 64-69.

Kareš, L. (2016). *Is the modification of International auditing and assurance standards board (IAASB) increasing the audit quality?* Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace, pp. 77 – 78.

Kubaščíková, Z., Pakšiová, R. (2015). Impact of accounting standards on the results of financial analysis. *IFRS: global rules & local use: proceeding of the 3rd International scientific conference*, pp. 150-155.

Ojala, H., Collis, J., Kinnunen, J., Niemi, L., Troberg, P. (2016). *The demand for voluntary audit in micro-companies: Evidence from Finland*. *International Journal of Auditing* 20 (3): pp. 267 – 277.

Tumpach, M., Manová, E., Meluchová, J. (2014) Relevantnosť národného podnikového finančného výkazníctva v Slovenskej republike z pohľadu veriteľov ako nepriviligovaných používateľov. *In Ekonomický časopis: časopis pre ekonomickú teóriu, hospodársku politiku, spoločensko-ekonomické prognózovanie = journal for economic theory, economic policy, social and economic forecasting*. - Bratislava: Ekonomický ústav SAV : Prognostický ústav SAV, 2014. ISSN 0013-3035, 2014, roč. 62, č. 5, s. 495-507. MŠVVaŠ 023EU-4/2012.

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

Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.