

The going concern within the overall perspective of the auditor on the financial statements

Petra Krišková¹, Ján Užík²

¹ University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovakia
E-mail: petrakrisko@gmail.com

² University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovakia
E-mail: uzik@interaudit.sk

Abstract: *Going Concern is a fundamental principle for the preparation of financial statements that arise from existing legislation. Auditor for verification of the financial statements must also verify that the financial statements were prepared in accordance with this principle. If there is a fact that leads to the assumption that continuance of activities without interruption will not be met, the entity shall include this information in the financial statements. Provided or not provided of this information has an impact on the auditor's opinion on the financial statements. International auditing standards define options for the auditor to respond in case of threats of going concern.*

Keywords: five keywords at most

JEL codes: M42

1 Úvod

Vo všeobecnosti možno hlavnú úlohu audítora definovať ako vykonanie takých audítorských postupov, aby bol schopný vyjadriť zodpovedajúci názor na účtovnú závierku. Audítor vyjadruje názor, či účtovná závierka vo všetkých významných súvislostiach poskytuje pravdivý a verný obraz skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva. Základným cieľom auditu je zvýšenie vierohodnosti účtovných informácií tých spoločností, ktoré povinne zverejňujú účtovné závierky a výročné správy (Kareš, 2015). V tomto kontexte musí audítor brať do úvahy i skutočnosť, či účtovná jednotka správne a vhodne aplikovala predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti a informáciu uviedla v poznámkach účtovnej závierky. Predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti znamená, že účtovná jednotka bude schopná nasledujúcich 12 mesiacov pokračovať vo svojej činnosti, to znamená predpoklad, že manažment nemá v úmysle nasledujúcich 12 mesiacov vstúpiť do likvidácie alebo iným spôsobom ukončiť činnosť účtovnej jednotky. Predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti je ukotvený v §7 ods. 4 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

2 Zodpovednosť audítora pri posudzovaní dodržania predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti

Zodpovednosť audítora získať dôkazy o vhodnosti uplatnenia tohto predpokladu vyplýva z Medzinárodných audítorských štandardov (ISA). Nepretržitému pokračovaniu v činnosti

sa venuje štandard ISA 570 – Nepretržité pokračovanie v činnosti¹ (ďalej len „ISA 570“), v zmysle ktorého cieľom audítora je:

- a) Získať dôkazy o tom, že manažment vhodne uplatnil predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti,
- b) Vyhodnotiť, či neexistuje neistota, ktorá by mohla významne ovplyvniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti,
- c) Určiť dôsledky na názor audítora na účtovnú závierku.

Informácia o tom, či je účtovná závierka zostavená za predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti sa uvádza v poznámkach účtovnej závierky. V určitých prípadoch sa môže zdať, že ide o nevýznamnú informáciu, ktorej sa neprikladá dôraz a častokrát i samotné účtovné jednotky k jej vykázaniu pristupujú nezodpovedne.

Audítor pri vyhodnocovaní vhodnosti aplikovania predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti okrem samotných informácií a udalostí z auditovaného účtovného obdobia musí zvážiť i následné udalosti. Problematikou následných udalostí sa zaoberá ISA 560 – Následné udalosti. Následné udalosti sú udalosti, ktoré nastanú odo dňa, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka do dátumu audítorskej správy, ako aj udalosti, o ktorých sa audítor dozvie po dátume audítorskej správy (ISA 560 – Následné udalosti). I takéto udalosti môžu mať vplyv na vykázanú skutočnosť o nepretržitom pokračovaní v činnosti. Ako príklad možno uviesť predaj časti podniku alebo významnej časti činnosti účtovnej jednotky po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

Informácie alebo udalosti, ktoré môžu indikovať ohrozenie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti rozdeľuje ISA 570 do troch skupín. Prvou skupinou sú **finančné udalosti**, ide napríklad o záporné prevádzkové finančné toky, nevyplácanie dividend, neschopnosť vyplatiť veriteľov v deň splatnosti, neschopnosť plniť podmienky úverových zmlúv, atď. Druhou skupinou sú udalosti **prevádzkové**, kedy účtovná jednotka napríklad má v pláne ukončiť činnosť, stratila kľúčový manažment bez náhrady, stratila kľúčový trh, klienta alebo dodávateľa, má ťažkosti s pracovnou silou, dochádza k legislatívnej zmene v oblasti koncesíí, licencií a pod. Tretiu skupinu tvoria udalosti **ostatné** ako napríklad zmena zákonov a predpisov s významným vplyvom na činnosť účtovnej jednotky, nedostatočné alebo chýbajúce poistenie proti živelným pohromám, súdne konania a ďalšie. Zoznam udalostí, ktoré môžu mať vplyv na nepretržité pokračovanie v činnosti je samozrejme rozsiahly a audítor musí takéto udalosti zvažovať pre každú účtovnú jednotku individuálne. Ako príklad je možné uviesť vykázané záporné vlastné imanie z dôvodu vykázaných strát. V jednej účtovnej jednotke to môže byť faktor ohrozujúci nepretržité pokračovanie v činnosti, pretože ide o opakujúcu sa stratu, ktorá je spôsobená nízkymi tržbami a účtovná jednotka nie je schopná uhrádzať svoje záväzky. V inej účtovnej jednotke mohla byť takáto strata spôsobená významnou investíciou, pričom ale účtovná jednotka je schopná splácať svoje záväzky bez vplyvu na pokračovanie v činnosti.

3 Vplyv dodržania predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti na názor audítora na účtovnú závierku

Medzinárodné audítorské štandardy predpisujú pomerne striktné podmienky, aký názor v ktorých prípadoch je audítor povinný vyjadriť v správe audítora. V rámci auditu účtovnej závierky v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti môžu nastať nasledujúce situácie, ktoré majú, resp. nemajú vplyv na názor audítora na účtovnú závierku:

¹ ISA 570 – Nepretržité pokračovanie v činnosti bude k 15. 12. 2016 novelizovaný

Tabuľka č. 1

Udalosť (za predpokladu, že informácie v účtovnej závierke poskytujú verný a pravdivý obraz)	Vplyv na názor audítora	Názor audítora na účtovnú závierku
Účtovná závierka je zostavená za predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti a audítor na základe získaných dôkazov usúdil, že je tento predpoklad splnený	nie	Nepodmienený názor
Účtovná závierka je zostavená za predpokladu, že účtovná jednotka nie je schopná nepretržite pokračovať v činnosti alebo plánuje ukončiť činnosť a táto informácia je uvedená v poznámkach	nie	Nepodmienený názor so zdôraznením skutočnosti (audítor nemodifikuje názor, ale v správe audítora uvedie informáciu o tejto skutočnosti s odvolaním sa na poznámky účtovnej závierky)
Účtovná závierka je zostavená za predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, pričom audítor dospeje k záveru, že existuje neistota ohrozujúca nepretržité pokračovanie	áno	Podmienený názor/Záporný názor (podľa uváženia audítora v zmysle celkového vplyvu na účtovnú závierku)
Uplatnenie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti bolo použité nevhodne a informácia v účtovnej závierke nie je uvedená	áno	Záporný názor

Zdroj: vlastné spracovanie

Vychádzajúc z uvedenej tabuľky možno konštatovať, že v súčasne platnom znení správy audítora sa audítor k predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti vyjadruje iba v prípade, ak dochádza k jeho ohrozeniu, príp. existuje neistota ovplyvňujúca tento predpoklad. Významná zmena v tomto smere nastáva v nadväznosti na nový obsah správy audítora, ktorý vstupuje do platnosti pre audity začaté po 15. decembri 2016. V kontexte „novej správy audítora“ došlo k novelizácii existujúceho štandardu ISA 570 a ďalších štandardov s vplyvom na znenie správy audítora.

Medzinárodná federácia účtovníkov v súčasnosti so samotnou ekonomickou praxou usúdili, že nepretržité pokračovanie v činnosti je tak dôležitá oblasť s vplyvom na ekonomické rozhodnutia, že rozšírili povinnosť audítora vyjadriť sa k uplatneniu tohto predpokladu vždy, a nie iba vtedy, ak dochádza k jeho ohrozeniu. To znamená, že do „novej“ správy audítora sa zaradil povinný samostatný odsek s názvom Nepretržité pokračovanie v činnosti, v ktorom sa audítor bude vyjadrovať k splneniu, resp. nesplneniu tohto predpokladu. Odsek týkajúci sa nepretržitého pokračovania v činnosti je z hľadiska potrieb používateľov informácií tak významný, že je zaradený hneď na úvod správy za odsek s názorom audítora na účtovnú závierku.

4 Záver

Nepretržité pokračovanie v činnosti je jedným zo základných predpokladov zostavenia účtovnej závierky. Pri overovaní účtovnej závierky audítormi častokrát dochádza k

náročnému rozhodovaniu, či je predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti správne vykázaný a či bude aj následne splnený. Audítora môže naraziť na problém, aký vplyv na názor audítora na účtovnú závierku má nesprávne, príp. neprimerané vykávanie tejto skutočnosti. Medzinárodné audítorské štandardy síce ponúkajú audítormu návod na vyjadrenie primeraného názoru v závislosti od okolností, avšak nezvažujú individuálne okolnosti mechanizmu účtovnej jednotky. Koncom roka 2016 vstupuje do platnosti nové znenie správy audítora, ktoré problematiku nepretržitého pokračovania v činnosti obsahuje konkrétnejšie a poskytuje audítormu možnosť na vyjadrenie sa k splneniu, resp. nesplneniu tohto predpokladu. V tomto zmysle používatelia informácií z účtovnej závierky overenej audítormu dostanú širšie spektrum informácií o účtovnej jednotke s cieľom splnenia ich potrieb ekonomického rozhodovania.

Literatúra

ISA 560 – Následné udalosti. Príručka medzinárodných usmernení pre kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. SKAU, 2015.

ISA 570 – Nepretržité pokračovanie v činnosti. Príručka medzinárodných usmernení pre kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. SKAU, 2015.

Kareš, L. (2015). Teória auditu. Bratislava: Wolters Kluwer

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