

Transform the auditor's report to the requirements of a wide range of users

Ladislav Kareš¹

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

Abstract: *In our contribution we will deal with the latest adjustment of the issue of audit reports in the legislation of the Slovak Republic. We want to highlight the impact of European audit legislation on national legislation. Attention will be paid to changes in the field of audit reports, whether in their formal (the question of what the new part report has) or the factual form (which is the content of the individual parts of the audit report). The basis for our consideration will be, in particular, the new Statutory Audit Act, but also the adoption of new standards, Review of Group 7 Standards - Standards for Audit Management.*

Keywords: *auditor's report, standard auditing report, modified auditing report*

JEL codes: M4, M42

1 Súčasný stav - úvod do problematiky

Slovenská komora audítorov (Komisia pre audítorské štandardy, ktorej som bol členom) vydala začiatkom roku 2017 Usmernenie č. 29/ISA/2016 – Správa audítora pri štatutárnom audite (bývalé Usmernenie č. 25/ISA/2014 - Audítorské správy).

Cieľom tohto príspevku je analyzovať vplyv tohto usmernenia na legislatívu Slovenskej republiky pre oblasť audítorských správ, ako aj na formu a obsah samotnej audítorskej správy. Toto usmernenie bolo aktualizované v dôsledku poslednej revízie ISA – Medzinárodných audítorských štandardov a tiež v dôsledku prijatia nového zákona č. 423/2015 Z.z. o štatutárnom audite (ďalej len "zákon o štatutárnom audite"). V zákone o štatutárnom audite je problematika správy audítora obsiahnutá v §27. Vzory audítorských správ nie sú definované v zákone o štatutárnom audite, ale v ISA – Medzinárodných audítorských štandardoch. Audítor postupuje pri vydávaní správy audítora podľa nasledovných ISA:

- ISA 700 REV *Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom.*
- ISA 701 *Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora.*
- ISA 705 REV *Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora.*
- ISA 706 REV *Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora.*
- ISA 710 *Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy.*
- ISA 720 REV *Zodpovednosť audítora za iné informácie.*

Štandardy sa vzťahujú na audity účtovných závierok zostavených za obdobie končiace 15.12.2016 a neskôr. V prílohe usmernenia č. 29/ISA/2016 – Správa audítora pri

Štatutárnom audite sú uvedené vzory - príklady jednotlivých správ audítora v zmysle revidovaných ISA, ktoré obsahujú okrem štandardnej (nemodifikovanej) správy aj vzory modifikovaných správ. Tieto vzory správ sú prispôbené na podmienky slovenských všeobecne záväzných predpisov. Vzor E.1 a E.2 pre subjekty verejného záujmu navyše obsahuje aj požiadavky Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu, ktoré určuje ďalšie požiadavky na obsah správy audítora z auditu účtovných závierok subjektov verejného záujmu.

1.1 Obsah správy audítora

Základné požiadavky na obsah správy audítora definuje zákon o štatutárnom audite v §27. Tieto požiadavky sú ďalej vysvetlené v ISA 700 REV (REV = revidované znenie), Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom, ktorý obsahuje vzory nemodifikovanej správy audítora. Nový štandard ISA 701 - Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora, zaviedol povinnosť pre audítora informovať v správe audítora o kľúčových záležitostiach auditu v samostatnom odseku. Táto povinnosť sa týka štatutárneho auditu účtovných závierok kótovaných účtovných jednotiek. ISA 705 REV - Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora uvádza príklady modifikovaného názoru v správe štatutárneho audítora a ISA 706 REV - Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora uvádza príklady odsekov so zdôraznením skutočnosti a odsekov o iných skutočnostiach v správe štatutárneho audítora.

V prípade, ak sa od audítora vyžaduje, aby sa vyjadril o ďalších skutočnostiach (napr. z titulu overenia výročnej správy), rozdelí správu audítora na dve časti, pričom prvá časť musí byť označená ako Správa z auditu účtovnej závierky a druhá časť musí byť označená ako Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov.

1.2 Modifikovaný názor a odsek Základ pre modifikovaný názor

Keď audítor modifikuje svoj názor k účtovnej závierke podľa ISA 705 REV, zaradí do správy audítora popri konkrétnych prvkoch, ktoré vyžaduje ISA 700 REV, aj odsek so stručným, jasným a jednoznačným popisom skutočnosti vedúcej k príslušnej modifikácii. V správe štatutárneho audítora zaradí audítor tento odsek bezprostredne za odsek s názorom a použije, podľa toho, čo sa hodí, nadpis „Základ pre podmienený názor“, „Základ pre záporný názor“ alebo „Základ pre odmietnutie názoru“

Ak sa v účtovnej závierke vyskytuje významná nesprávnosť týkajúca sa konkrétnych súm uvedených v účtovnej závierke (vrátane kvantitatívnych zverejnení), audítor opíše a vyčíslí v odseku Základ pre modifikovaný názor finančné účinky tejto nesprávnosti, okrem prípadov keď je to nerealizovateľné. Ak sa finančné účinky nedajú vyčíslieť, audítor túto skutočnosť uvedie v odseku so základom pre modifikáciu.

1.3 Odsek o významnej neistote týkajúcej sa nepretržitosti pokračovania v činnosti

Ak audítor zistí, že existuje významná neistota súvisiaca so skutočnosťou, ktorá môže viesť k závažným pochybnostiam o schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti, upozorní na ňu v správe audítora v samostatnom odseku umiestnenom za odsek Základ pre názor. Tento odsek priamo nazve *Významná neistota týkajúca sa nepretržitosti pokračovania v činnosti*.

1.4 Odsek so zdôraznením skutočnosti

Ak audítor považuje za potrebné upozorniť používateľov na skutočnosť prezentovanú alebo zverejnenú v účtovnej závierke, ktorá je podľa audítorovho úsudku natoľko dôležitá, že je zásadná na pochopenie účtovnej závierky používateľmi, zaradí do správy štatutárneho audítora odsek so zdôraznením skutočnosti. Tento odsek audítor zaradí do správy za predpokladu, že získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, že skutočnosť uvedená v účtovnej závierke nie je významne nesprávna. Takýto odsek odkazuje iba na informácie prezentované alebo zverejnené v účtovnej závierke.

1.5 Odsek o iných skutočnostiach

Keď audítor považuje za potrebné informovať o inej skutočnosti, než sú skutočnosti prezentované alebo zverejnené v účtovnej závierke, ktorá je podľa audítorovho úsudku relevantná na to, aby používatelia pochopili audit, zodpovednosti audítora alebo správu audítora a zákon ani predpis to nezakazujú, audítor tak urobí v správe audítora v odseku nazvanom „Iná skutočnosť“.

1.6 Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov.

V zákone o štatutárnom audite v § 27 odsek 6 štatutárny audítor v správe audítora alebo v dodatku správy audítora uvedie informácie a vyjadrí svoj názor na údaje vo výročnej správe. Overenie výročnej správy sa vykoná v zmysle § 20 ods. 3 zákona o účtovníctve, ktorý uvádza povinnosti audítora v súvislosti s overením výročnej správy. Tento postup je bližšie opísaný v usmernení Overenie výročnej správy. Audítor sa vyjadrí k výročnej správe v druhej časti Správy nezávislého audítora označenej ako *Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov* (prvá časť je označená ako Správa z auditu účtovnej závierky).

1.7 Vydávanie správ v cudzom jazyku. Doporučený postup.

V zákone o štatutárnom audite v §27, ods.9, sa uvádza „ak je správa audítora vyhotovená v cudzom jazyku, audítor zabezpečí jej vyhotovenie aj v slovenskom jazyku“. To znamená, že audítor môže vydávať a podpisovať správy v cudzom jazyku. Na takejto správe musí byť v pätičke alebo hlavičke uvedená poznámka, že sa jedná o preklad správy zo slovenského jazyka. Pokiaľ audítor podpíše správu v cudzom jazyku, preberá plnú zodpovednosť za kvalitu prekladu. K správe audítora v cudzom jazyku by mala byť priložená kompletná účtovná závierka v cudzom jazyku. Pokiaľ nie je a je preložená len správa audítora, informácia v pätičke alebo hlavičke musí navyše obsahovať aj odkaz na kompletnú účtovnú závierku v slovenskom jazyku pre plné pochopenie informácií uvedených v správe audítora. V pätičke alebo hlavičke správy audítora sa odporúčajú uvádzať nasledovné textácie:

A) NJ: *Dies ist die deutsche Übersetzung des ursprünglichen slowakischen Wirtschaftsprüferberichts, der Jahresabschluss wurde nicht übersetzt. Um sicherzustellen, dass die in dem Bericht des Wirtschaftsprüfers angeführten Informationen im Ganzen verstanden werden, ist der Bericht einschließlich des vollständigen auf Slowakisch erstellten Jahresabschlusses zu lesen.*

AJ: *This is a translation of the original Slovak Auditor's Report, financial statements have not been translated. For a full understanding of the information stated in the Auditor's Report, the Report should be read in conjunction with the full set of financial statements prepared in Slovak.*

B) NJ: *Dies ist die deutsche Übersetzung des ursprünglichen slowakischen Wirtschaftsprüferberichts zum beigefügten Jahresabschluss, welcher ins Deutsche übersetzt wurde.*

AJ: *This is a translation of the original Slovak Auditor's Report to the accompanying financial statements translated into English language.*

C) NJ: *Dies ist der ursprüngliche, auf Deutsch erstellte Wirtschaftsprüferbericht zum beigefügten Jahresabschluss in deutscher Sprache.*

AJ: *This is an original English Auditor's Report to the accompanying financial statements prepared in English language.*

2 Metodológia a zdrojové údaje

V našom príspevku sme analyzovali najdôležitejší dokument audítorskej profesie – audítorskú správu – v kontexte nových, legislatívne prijatých zmien v tejto oblasti. Zmeny nastali v tomto roku a audítori ich musia aplikovať pri auditoch účtovných závierok za účtovné obdobie 2016.

V príspevku sme vychádzali z Usmernenia č. 29/ISA/2016 – Správa audítora pri štatutárnom audite (bývalé Usmernenie č. 25/ISA/2014 - Audítorské správy), ktoré malo vplyv na novo prijatý zákon č. 423/2015 Z.z. o štatutárnom audite, predovšetkým pre jeho časť zaoberajúcu sa problematikou audítorských správ. Všetky zmeny, ktoré nastali boli dôsledkom revízie, respektíve vydania nových štandardov pre oblasť audítorských správ (ISA 700 REV - Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom, ISA 701 - Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora, ISA 705 REV - Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora, ISA 706 REV – Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora, ISA 710- Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy a ISA 720 REV - Zodpovednosť audítora za iné informácie.). Analýzou zmien v uvedených revidovaných a novovzniknutých štandardoch, ako aj vplyvom prijatého usmernenia Slovenskej komory audítorov sme v rámci možností (rozsah príspevku max. 5 strán) stručne vymedzili základné a najdôležitejšie parametre audítorskej správy podľa požiadaviek nadnárodnej, ako aj národnej legislatívy.

3 Výsledky a diskusia

Neustála potreba zabezpečenia transparentnosti a porovnateľnosti účtovných závierok je vyvolávaná rozsiahlymi zmenami, ktorými permanentne prechádza hospodárska prax v rámci determinovaného ekonomického prostredia. Používatelia informácií prezentovaných v účtovných závierkach využívajú tieto informácie na prijímanie strategických rozhodnutí, ktoré na niekoľko rokov ovplyvnia fungovanie ekonomických subjektov.

K vykonaniu auditu týchto účtovných závierok založeného na kvalitatívnych základoch môže prispieť predovšetkým proces novelizácie a revízie medzinárodných audítorských štandardov, ktorý by absorboval súčasné požiadavky používateľov informácií, ktoré poskytuje audítorská správa. Výsledkom tohto riadeného procesu je vydanie takej správy audítora, súčasťou ktorej je názor nezávislého audítora na auditované účtovné závierky, ktorá by uspokojovala všetky požiadavky a potreby hospodárskej praxe. (Kareš, Krišková 2013)

Záver

Podľa nášho názoru sme cieľ príspevku splnili a čitateľovi poskytli ucelené (aj keď stručné) antré do problematiky audítorských správ a ich schopnosti poskytnúť relevantným používateľom komplexné informácie o záujmových účtovných jednotkách. Je zrejmé, že prax si v nasledujúcich rokoch vyžiada ďalšie zmeny na poli audítorských správ, či už vo vecnej, alebo formálnej polohe a my sa budeme snažiť, aby sme boli pri tom.

Literárne zdroje a iné odkazy

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

Usmernenie SKAU č. 29/ISA/2016 – Správa audítora pri štatutárnom audite

Príručka medzinárodných usmernení pre audit, uisťovacie služby a etiku. Bratislava. SKAU 2016 – štandardy:

ISA 700 REV - Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom.

ISA 701 - Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora.

ISA 705 REV - Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora.

ISA 706 REV - Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora.

ISA 710 - Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy.

ISA 720 REV - Zodpovednosť audítora za iné informácie.

Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu.

Kareš, L., Krišková, P. (2013). Správa audítora. Súvaha. Bratislava 2013 s.153