



AKO ČÍTAŤ
SPRÁVU AUDÍTORA
METODICKÁ POMÔCKA

OBSAH

Predslov	3
Prvá časť: AUDIT ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY	3
ČO JE AUDIT ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY A PREČO JE POTREBNÝ?	3
ČO JE VÝZNAMNÁ NESPRÁVNOSŤ?	3
ČO JE NEZÁVISLOSŤ AUDÍTORA?	3
AKO MÔŽEME VYJADRIŤ, ČI JE SPRÁVA AUDÍTORA ČISTÁ, ALEBO NIE JE?	3
ZNAMENÁ ČISTÁ SPRÁVA AUDÍTORA POTVRDENIE, ŽE JE ÚČTOVNÁ JEDNOTKA ZDRAVÁ?	4
Druhá časť: AKO ČÍTAŤ SPRÁVU AUDÍTORA	5
KOMU JE SPRÁVA URČENÁ?	5
NÁZOR AUDÍTORA	5
Nepodmienený názor	5
Podmienený názor	6
Odmietnutie názoru	6
Záporný názor	7
ZÁKLAD PRE NÁZOR AUDÍTORA	7
VÝZNAMNÁ NEISTOTA	10
ZDÔRAZNENIE SKUTOČNOSTI	10
INÁ SKUTOČNOSŤ	11
KLÚČOVÉ ZÁLEŽITOSTI AUDITU	11
ZODPOVEDNOSTI	12

PREDSLOV

Správa audítora je výsledkom auditu účtovnej závierky. Audítora ju vydáva po ukončení auditu. Správa audítora, ktorej súčasťou je aj auditovaná účtovná závierka, má svoju presnú štruktúru, stanovenú Medzinárodnými audítorskými štandardmi.

Slovenská komora audítora vydáva túto publikáciu s cieľom pomôcť používateľom auditovaných účtovných závierok ľahšie sa orientovať v správach audítora a porozumieť ich obsahu.

Prvá časť publikácie zdôrazňuje potrebu auditu účtovnej závierky a vysvetľuje niektoré dôležité pojmy súvisiace s auditom. V druhej časti sú vysvetlené jednotlivé časti správy audítora a ukážky znenia daných častí v správe audítora.

Veríme, že naša publikácia poskytne používateľom dostatočný návod na to, ako správe audítora porozumieť. Ak budete mať ďalšie otázky k danej téme, obráťte sa na Slovenskú komoru audítora, e-mail: sekretariat@skau.sk

PRVÁ ČASŤ: AUDIT ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

ČO JE AUDIT ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY A PREČO JE POTREBNÝ?

Manažment spoločností zostavuje účtovné závierky, ktoré poskytujú informácie o finančnej situácii a výkonnosti spoločnosti. Vlastníci spoločnosti a ostatní používatelia účtovných závierok, ako sú veritelia, banky, zamestnanci, analytici, potenciálni akcionári, štát, robia rozhodnutia na základe informácií uvedených v účtovných závierkach. Aby vedeli objektívne zhodnotiť finančnú situáciu a výkon spoločnosti, potrebujú spoľahlivé a nezávislé uistenie o informáciách uvedených v účtovnej závierke. Audit je tým nástrojom, ktorý toto uistenie poskytuje.

Audítora poskytuje názor na to, či je účtovná závierka zostavená v súlade so stanoveným účtovným rámcom, ako je napríklad slovenský zákon o účtovníctve alebo medzinárodné účtovné štandardy (IFRS), a či dáva pravdivý a verný obraz o finančnej situácii spoločnosti na konci účtovného obdobia a o výsledkoch jej hospodárenia za obdobie končiacie sa týmto dňom.

Audit účtovnej závierky je zákazkou na uistovacie služby s primeraným uistením. Primerané uistenie, hoci nie je absolútnym uistením, poskytuje vysokú mieru istoty týkajúcu sa toho, či informácie poskytnuté v účtovných závierkach nie sú významne nesprávne. Na dosiahnutie primeranej istoty musí audítora získať dostatok vhodných audítorských dôkazov, aby sa jeho riziko, že vydá nesprávny výrok, znížilo na prijateľne nízku úroveň.

Pri určovaní toho, čo je dôležité (podľa audítora „významné“) uviesť v správe audítora, sa audítora zameriava na potreby používateľov účtovnej závierky. Audítora predpokladá, že títo používatelia:

- majú primeranú znalosť podnikania, ekonomickej činnosti a účtovníctva, ako aj snahu porozumieť poskytovaným informáciám s primeranou starostlivosťou;
- chápajú, že účtovná závierka je pripravená, prezentovaná a kontrolovaná na úrovni významnosti;
- poznajú neistoty spojené s ocenením položiek založenom na použití odhadov, úsudkov a na budúcich udalostiach;
- vedia urobiť primerané ekonomické rozhodnutia na základe informácií v účtovných závierkach.

ČO JE VÝZNAMNÁ NESPRÁVNOSŤ?

Práca audítora je zameraná na identifikáciu významnej (materiálnej) nesprávnosti, resp. chyby. Významné nesprávnosti sú také nesprávnosti, ktoré môžu ovplyvniť rozhodnutia používateľov účtovných závierok. Tieto nesprávnosti môžu byť kvantitatívne, napríklad nesprávne ocenenie aktív, nadhodnotenie výnosov, nezaúčtovanie záväzkov, alebo kvalitatívne, napríklad nevykázanie vzťahov so spriaznenými osobami.

ČO JE NEZÁVISLOSŤ AUDÍTORA?

Audítora poskytuje nezávislé uistenie týkajúce sa účtovnej závierky. Nezávislosť je základným kameňom audítorskej profesie. Nezávislý audítora nie je ovplyvnený vonkajším prostredím a nie je zaujatý, preto je schopný zachovávať integritu, robiť objektívne úsudky a uplatňovať primeraný profesionálny skepticizmus počas auditu. Audítora sú povinní dodržiavať *Etický kódex audítora*. Nielenže konajú nezávisle, ale z ich činnosti musí byť tiež zrejmé, že sú nezávislí.

AKO MÔŽEME VYJADRIŤ, ČI JE SPRÁVA AUDÍTORA ČISTÁ, ALEBO NIE JE?

Výsledkom auditu účtovnej závierky je vyjadrenie názoru audítora na túto účtovnú závierku. Svoj názor audítora vydáva v správe audítora. To, či je názor audítora „čistý“ (odborne nemodifikovaný či nepodmienенý) alebo modifikovaný, je zrejme

už podľa nadpisu prvého odseku správy audítora. Pokiaľ sa táto časť nazýva jednoducho „Názor“, správa audítora je „čistá“, teda nemodifikovaná, alebo bez výhrad.

Audítor môže vydať štyri typy názorov a podľa toho upraví názov prvého odseku:

Názor	Podmienený názor	Odmietnutie názoru	Záporný názor
Účtovná zvierka neobsahuje významné chyby, a teda poskytuje verný a pravdivý obraz o finančnej situácii a výsledku hospodárenia	V účtovnej zvierke sa nachádza nejaká významná chyba (chyby) a/alebo audítor nemohol vykonať prácu tak, ako by si predstavoval, alebo nemohol získať dostatočné dôkazy o niektorej časti účtovnej zvierky	Audítor nemôže vyjadriť svoj názor, pretože nemohol získať dostatočné a vhodné dôkazy na to, aby si mohol názor utvoriť	Účtovná zvierka obsahuje také zásadné chyby, že neposkytuje verný a pravdivý obraz o finančnej situácii a výsledku hospodárenia

ZNAMENÁ ČISTÁ SPRÁVA AUDÍTORA POTVRDENIE, ŽE JE ÚČTOVNÁ JEDNOTKA ZDRAVÁ?

Zámerom správy audítora je zvýšiť stupeň dôvery používateľov k informáciám v účtovnej zvierke. Správa audítora nedáva informáciu o spoľahlivosti obchodných stratégií, budúcej životaschopnosti spoločnosti alebo či ide o bezpečnú investíciu. Nemodifikovaná správa audítora znamená pre investorov alebo iné zainteresované strany signál, že môžu hodnotiť spoločnosť na základe účtovnej zvierky s väčšou dôverou v to, že informácie v nej uvedené sú významne správne a nezaujaté.

DRUHÁ ČASŤ: AKO ČÍTAŤ SPRÁVU AUDÍTORA

Správa audítora má svoju presnú štruktúru, ktorú jej predpisujú Medzinárodné audítorské štandardy. Táto štruktúra je daná preto, aby sa v správach jednoducho orientovalo. V ďalšej časti našej publikácie rozoberáme podrobne časti správy audítora a ponúkame k nim vysvetlenia:

Názov	SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA
Komu je správa určená	<p>Správu audítora si väčšinou objednávajú vlastníci účtovnej jednotky, a preto im je správa určená. Keď ide napríklad o spoločnosť s ručeným obmedzeným, v správe audítora sa uvádza:</p> <div data-bbox="480 678 1469 763" style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px; margin: 10px 0;">Spoločníkom a štatutárnemu orgánu spoločnosti ABC, s.r.o.</div>
Názor audítora	<p>Správa audítora sa vždy začína názorom audítora na účtovnú závierku. Čitateľ správy audítora hneď na začiatku správy zistí, či audítor vydal nepodmienený názor, teda „čistý výrok“, čo znamená, že súhlasí s priloženou účtovnou závierkou, alebo zistil nejaké chyby alebo obmedzenia, a tak musel svoj názor modifikovať.</p> <p>Audítor v tejto časti identifikuje:</p> <ul style="list-style-type: none">• účtovnú závierku účtovnej jednotky, ktorú auditoval,• obdobie, za ktoré sa účtovná závierka zostavila (najčastejšie je to kalendárny rok končiaci sa 31. decembra),• súčasti účtovnej závierky (najčastejšie súvaha, výkaz ziskov a strát a vysvetľujúce poznámky),• finančný rámec, ktorý účtovná jednotka použila pri zostavovaní účtovnej závierky (najčastejšie zákon o účtovníctve alebo IFRS) <p>a vysloví svoj názor na účtovnú závierku. V prvej časti publikácie sme uviedli, že existujú 4 typy názorov audítora, a to nepodmienený, podmienený, odmietnutie názoru a záporný názor.</p> <p>Už podľa názvu tejto časti správy je zrejmé, o aký názor ide.</p> <p>Nepodmienený názor</p> <p>Ak audítor vydáva nepodmienený názor, teda „čistú správu“, bez výhrad, názov tejto časti je jednoducho „Názor“:</p> <div data-bbox="480 1581 1469 1951" style="border: 1px solid #ccc; padding: 10px; margin: 10px 0;"><p>Názor</p><p>Uskutočnili sme audit účtovnej závierky spoločnosti ABC („Spoločnosť“), ktorá obsahuje súvahu k 31. decembru 20XX, výkaz ziskov a strát za rok končiaci sa k uvedenému dátumu a poznámky obsahujúce súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód.</p><p>Podľa nášho názoru priložená účtovná závierka poskytuje pravdivý a verný obraz o finančnej situácii Spoločnosti k 31. decembru 20XX a výsledku jej hospodárenia za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“).</p></div>

Názor audítora

Podmieneny názor

Ak audítor vydáva podmienený názor, teda „správu s výhradou“, potom názov tejto časti je „**Podmieneny názor**“:

Podmieneny názor

Uskutočnili sme audit účtovnej závierky spoločnosti ABC („Spoločnosť“), ktorá obsahuje súvahu k 31. decembru 20XX, výkaz ziskov a strát za rok končiaci sa k uvedenému dátumu a poznámky obsahujúce súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód.

Podľa nášho názoru, okrem (možného) vplyvu skutočnosti opísanej v odseku Základ pre podmienený názor, priložená účtovná závierka poskytuje pravdivý a verný obraz o finančnej situácii Spoločnosti k 31. decembru 20XX a výsledku jej hospodárenia za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“).

Podmieneny názor audítora znamená, že audítor súhlasí s účtovnou závierkou okrem určitej špecifikovanej časti (alebo viacerých častí), v ktorej audítor našiel významnú nesprávnosť. Ak takúto nesprávnosť našiel, použije spojenie „okrem vplyvu“, pretože vie presne vyčíslit vplyv zistenej chyby na účtovnú závierku. Audítor opíše zistenú skutočnosť v ďalšej časti správy audítora, ktorej názov je „Základ pre podmienený názor“ – pozri ďalej.

Audítor vydáva podmienený názor aj vtedy, ak nemohol získať adekvátne dôkazy o špecifickej a významnej oblasti účtovnej závierky. Ostatné časti účtovnej závierky však audítor vedel overiť a mohol si na ne urobiť názor. Vtedy audítor použije spojenie „okrem možného vplyvu“. Slovo „možného“ použije audítor preto, lebo nevie určiť, či v danej oblasti chyba existuje alebo nie, lebo túto oblasť nemohol auditovať.

Odmietnutie názoru

Ak audítor odmietne názor, potom názov tejto časti je „**Odmietnutie názoru**“:

Odmietnutie názoru

Uzatvorili sme zákazku na audit priloženej konsolidovanej účtovnej závierky spoločnosti ABC a jej dcérskych spoločností („skupina“), ktorá obsahuje konsolidovaný výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20XX, konsolidovaný výkaz komplexného výsledku, konsolidovaný výkaz zmien vlastného imania, konsolidovaný výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu a poznámky obsahujúce súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód.

Vzhľadom na závažnosť skutočnosti uvedenej v odseku Základ pre odmietnutie názoru sme nemohli získať dostatočné a vhodné auditorské dôkazy, ktoré by nám poskytli základ pre náš názor. Z tohto dôvodu nevyjadrujeme názor na priloženú konsolidovanú účtovnú závierku.

Odmietnutie názoru znamená, že audítor sa nevyjadruje k účtovnej závierke. Aj napriek tomu, že audítor nevyjadruje názor, vydáva správu audítora. Je to jednak preto, lebo je viazaný zmluvou o audite, na základe ktorej má vydať správu audítora, a jednak aj preto, aby informoval používateľov, že existujú také skutočnosti, ktoré bránia tomu, aby

Názor audítora

sa dalo spoliehať na danú účtovnú závierku. Toto odmietnutie názoru sa vyskytuje veľmi zriedkavo. Môže nastať napríklad vtedy, keď sa poškodí informačný systém účtovnej jednotky a stratia sa potrebné dáta.

Záporný názor

Ak audítor nesúhlasí s účtovnou závierkou, potom názov tejto časti je „**Záporný názor**“:

Záporný názor

Uskutočnili sme audit účtovnej závierky spoločnosti ABC („Spoločnosť“), ktorá obsahuje súvahu k 31. decembru 20XX, výkaz ziskov a strát za rok končiaci sa k uvedenému dátumu a poznámky obsahujúce súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód.

Podľa nášho názoru, z dôvodu vynechania informácií uvedených v odseku Základ pre záporný názor, priložená účtovná závierka neposkytuje pravdivý a verný obraz o finančnej situácii Spoločnosti k 31. decembru 20XX a výsledku jej hospodárenia za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“).

Záporný názor vydá audítor vtedy, keď je presvedčený, že účtovná závierka je v nesúlade so zákonom o účtovníctve (alebo IFRS). Audítor teda identifikuje také zásadné chyby alebo nesúlad, ktoré sa týkajú celej účtovnej závierky.

Základ pre názor audítora

Správa audítora pokračuje odsekom „Základ pre názor“, ktorý poskytuje dôležité informácie, a to:

- že audit sa uskutočnil v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi (ISA);
- odkazuje na časť správy audítora, ktorá opisuje zodpovednosť a povinnosti audítora podľa štandardov ISA;
- obsahuje vyhlásenie, že audítor je nezávislý. Audítor musí byť nezávislý od spoločnosti, aby mohol poskytnúť objektívny a nestranný názor. Nezávislosť je jedna z najdôležitejších vlastností audítora;
- uvádza, či sa audítor domnieva, že získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré mu pomohli formulovať jeho názor.

Aj názov tejto časti správy audítora a jej obsah sa mení podľa toho, aký názor audítor vydal.

Nepodmienený názor

Ak audítor vydal nepodmienený názor, teda čistou správu, potom sa táto časť nazýva „**Základ pre názor**“:

Základ pre názor

Audit sme vykonali podľa Medzinárodných audítorských štandardov (International Standards on Auditing, ISA). Naša zodpovednosť podľa týchto štandardov je uvedená v odseku Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky. Od Spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení zákona 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 (ďalej len „zákon o štatutárnom audite“) týkajúcich sa etiky vrátane *Etického kódexu audítora*, ktoré sú relevantné pre náš audit účtovnej závierky, a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky. Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš názor.

Základ pre názor audítora

Podmieneny názor

Ak audítor vydal podmienený názor, teda správu „s výhradou“, potom sa táto časť nazýva „**Základ pre podmienený názor**“:

Základ pre podmienený názor

Spoločnosť má v súvahe zásoby vo výške xxx €. Spoločnosť neocenila zásoby nižšou hodnotou z obstarávacej ceny alebo čistej realizačnej hodnoty. Vykázala ich v obstarávacej cene, ktorá je vyššia ako čistá realizačná hodnota, čo nie je v súlade so zákonom o účtovníctve. Údaje spoločnosti naznačujú, že ak by sa zásoby ocenili nižšou hodnotou z obstarávacej ceny alebo čistej realizačnej hodnoty, boli by o xxx € nižšie, náklady na predané zásoby by sa zvýšili o xxx €, daň z príjmov by bola nižšia o xxx € a znížili by sa zisk po zdanení o xxx € a vlastné imanie o xxx €.

Audit sme vykonali podľa Medzinárodných audítorských štandardov (International Standards on Auditing, ISA). Naša zodpovednosť podľa týchto štandardov je uvedená v odseku Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky. Od Spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení zákona 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 (ďalej len „zákon o štatutárnom audite“) týkajúcich sa etiky vrátane *Etického kódexu audítora*, ktoré sú relevantné pre náš audit účtovnej závierky, a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky. Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš podmienený názor.

Do základu pre podmienený názor audítor vloží opis „výhrad“, ktoré má k účtovnej závierke. Výhradami sú buď zistené významné chyby, alebo významné obmedzenia pri výkone auditu. Každá zistená významná chyba alebo významné obmedzenie sú opísané samostatne. Používateľ správy audítora preto veľmi jednoducho zistí, koľko výhrad a aké výhrady má audítor k účtovnej závierke.

- Výhrada týkajúca sa zistenej chyby opisuje charakter chyby, jej výšku a ako táto chyba ovplyvňuje relevantné časti účtovnej závierky. V uvedenom príklade audítor zistil, že v zásobách sa nachádza významná chyba, pretože spoločnosť nepostupovala správne pri ich ocenení. Zásoby sú o uvedenú hodnotu vyššie, ako by mali byť, a aj výsledok hospodárenia účtovnej jednoty je vyšší. Používateľ účtovnej závierky je takto informovaný, ako by si mal upraviť hodnotu zásob a výsledku hospodárenia pri svojich kalkuláciách.
- Výhrada týkajúca sa obmedzenia pri výkone auditu opisuje obmedzenie, ktoré mal audítor pri audite významnej oblasti účtovnej závierky. Toto obmedzenie mu neumožnilo získať dostatočné a vhodné dôkazy o tejto oblasti, a preto sa nemôže k tejto oblasti vyjadriť a nemôže dať uistenie, či v tejto oblasti je alebo nie je významná chyba. Znenie takejto výhrady je napríklad:

Nemohli sme uskutočniť pozorovanie fyzického počítania zásob oceľových plechov, ktoré sú vykázané k 31. decembru 20XX vo výške xxx €, pretože dátum inventúry bol skôr, ako sme prijali zákazku na audit. Nemohli sme preto získať dostatočné a vhodné dôkazy o množstve zásob, a to ani inými, náhradnými postupmi.

Odmietnutie názoru

Ak audítor odmietol názor, potom sa táto časť nazýva „**Základ pre odmietnutie názoru**“:

Základ pre názor audítora

Základ pre odmietnutie názoru

Investícia spoločnosti do spoločného podniku XYZ (štát X) je v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii skupiny vykázaná vo výške xxx €, čo predstavuje 90 % čistých aktív skupiny k 31. decembru 20XX. Nebol nám poskytnutý prístup k štatutárnemu orgánu spoločnosti XYZ, audítorm spoločnosti XYZ ani k audítorskej dokumentácii audítorov spoločnosti XYZ. V dôsledku toho sme nemohli určiť, či sú potrebné úpravy pomernej časti aktív spoločnosti XYZ, ktoré ovláda spoločnosť ABC spoločne, úpravy pomernej časti záväzkov spoločnosti XYZ, za ktoré ručí spoločne, úpravy pomerného podielu na výnosoch a nákladoch spoločnosti XYZ za daný rok, úpravy prvkov vo výkaze zmien vlastného imania a úpravy vo výkaze peňažných tokov.

Audítor v odseku „Základ pre odmietnutie názoru“ opíše skutočnosti, ktoré ho viedli k tomu, že odmietol vydať názor o účtovnej závierke. V príklade sa uvádza, že audítor nedostal dokumentáciu k 90 % čistých aktív konsolidovanej účtovnej závierky, a preto odmietol vyjadriť názor na túto účtovnú závierku.

Záporný názor

Ak audítor vydá záporný názor, potom sa táto časť nazýva „Základ pre záporný názor“:

Základ pre záporný názor

Finančné dohovory spoločnosti vypršali a neuhradená suma bola splatná 31. decembra 20XX. Spoločnosť nebola schopná ukončiť opätovné rokovania ani získať náhradné financovanie a zvažuje vyhlásenie bankrotu. Táto situácia naznačuje, že existuje významná neistota, ktorá môže vyvolať závažné pochybnosti o schopnosti spoločnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. V účtovnej závierke sa nezverejňujú adekvátne informácie o tejto záležitosti.

Audit sme vykonali podľa Medzinárodných audítorských štandardov (International Standards on Auditing, ISA). Naša zodpovednosť podľa týchto štandardov je uvedená v odseku Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky. Od Spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení zákona 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 (ďalej len „zákon o štatutárnom audite“) týkajúcich sa etiky vrátane *Etického kódexu audítora*, relevantných pre náš audit účtovnej závierky, a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky. Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš záporný názor.

Audítor zdôvodňuje, prečo sa rozhodol vydať záporný názor, teda názor, že účtovná závierka nie je v súlade so zákonom o účtovníctve (alebo IFRS).

Vysvetlili sme, aký názor na účtovnú závierku môže mať audítor, aké dôvody má na vyjadrenie konkrétneho názoru a ako ľahko čitateľ správy audítora zistí, či je správa „čistá“, alebo je správa „s výhradou“, alebo či audítor odmietol svoj názor, alebo vydal záporný názor.

V praxi sa najbežnejšie stretávame s „čistou“ správou. Je to aj preto, lebo audítor diskutuje o svojich zisteniach s manažmentom účtovnej jednotky, ktorá, ak súhlasí so zisteniami audítora, účtovnú závierku upraví.

Správy „s výhradou“ sa objavujú zriedkavejšie. Každá výhrada k účtovnej závierke je v správach opísaná samostatne a zreteľne, aby si používateľ mohol na základe opisu vytvoriť svoj názor.

Nazriedkavejšie sa vyskytujú správy s odmietnutím názoru alebo správy so záporným názorom. Vždy je v nich uvedený dôvod, prečo sa audítor rozhodol vydať tento typ správy.

V správe audítora sa môžu (ale nemusia) vyskytnúť aj ďalšie časti, pomocou ktorých audítor zdôrazňuje skutočnosti zásadné pre porozumenie účtovnej závierke. Je dôležité poznamenať, že tieto časti nepredstavujú modifikáciu názoru audítora, a teda nie sú výhradou. Sú to:

Významná neistota týkajúca sa nepretržitosti pokračovania v činnosti

Manažment účtovnej jednotky zostavuje účtovnú závierku na základe predpokladu, že účtovná jednotka bude pokračovať v svojej činnosti (princíp „going concern“). Manažment je preto povinný posúdiť, či je účtovná jednotka dostatočne finančne stabilná na to, aby mohla plniť svoje záväzky a pokračovať v podnikaní nasledujúcich najmenej 12 mesiacov po skončení vykazovaného obdobia. Audítor je zas povinný preskúmať skutočnosti a závery účtovnej jednotky pokiaľ ide o pokračovanie v jej činnosti.

Môžu existovať také významné skutočnosti, ktoré indikujú, že účtovná jednotka nebude schopná pokračovať v činnosti. Je to napríklad opakujúca sa strata, nedostatočná likvidita, neplnenie úverových ukazovateľov. Aj napriek týmto skutočnostiam však účtovná jednotka môže naďalej pokračovať vo svojej činnosti, pretože má plán a prostriedky na to, aby pokračovala. Účtovná jednotka zverejní primerane tieto skutočnosti v prílohe účtovnej závierky.

Ak je audítor spokojný so zverejnením tejto informácie v účtovnej závierke, uvedie v správe audítora odsek s názvom: „**Významná neistota týkajúca sa nepretržitosti pokračovania v činnosti**“.

Významná neistota týkajúca sa nepretržitosti pokračovania v činnosti

Upozorňujeme na bod 6 poznámok účtovnej závierky, v ktorom sa uvádza, že Spoločnosť má čistú stratu za rok končiaci sa 31. decembra 20XX vo výške xxx €. K tomu dátumu krátkodobé záväzky Spoločnosti prevyšujú celkový majetok o xxx €. Ako sa uvádza v bode 6 poznámok, tieto okolnosti alebo udalosti spolu s inými záležitosťami uvedenými v bode 6 naznačujú, že existuje významná neistota, ktorá vyvoláva závažné pochybnosti o schopnosti Spoločnosti nepretržite pokračovať vo svojej činnosti. Náš názor nie je z tohto dôvodu modifikovaný.

Audítor sa v tomto odseku odvoláva na poznámku účtovnej závierky, kde manažment účtovnej jednotky opisuje skutočnosti vyvolávajúce významnú neistotu pokiaľ ide o pokračovanie v činnosti a tiež okolnosti, prostredníctvom ktorých zabezpečí ďalšie fungovanie spoločnosti. Pretože manažment primerane zverejnil neistotu pokračovania v činnosti, audítor nemodifikuje svoj názor a napíše na konci odseku: „Náš názor nie je z tohto dôvodu modifikovaný“.

Audítor však vydá podmienený alebo záporný názor (pozri ďalej), a to vtedy, ak účtovná závierka primerane neopisuje skutočnosť, ktorá bráni spoločnosti pokračovať v jej činnosti.

Zdôraznenie skutočnosti

Audítor upozorňuje čitateľov správy audítora na záležitosti zahrnuté v poznámkach účtovnej závierky a priamo sa odvoláva na túto poznámku. Je to napríklad vtedy, keď spoločnosť zaúčtovala významné odhady a v poznámkach opisuje, na základe čoho tieto odhady pripravila. Audítor tým, že vo svojej správe na túto poznámku odkáže, upozorní čitateľa, že má tejto poznámke venovať pozornosť.

Zdôraznenie skutočnosti

Upozorňujeme na bod X v poznámkach účtovnej závierky, v ktorom sa opisujú účinky požiaru vo výrobnéj hale Spoločnosti. V súvislosti s touto skutočnosťou náš názor nie je modifikovaný.

Iná skutočnosť

Audítor upozorňuje na skutočnosti, ktoré nie sú zahrnuté v účtovnej závierke, aby o nich čitateľ vedel. Je to napríklad informácia o tom, že ak minuloročnú závierku auditoval iný audítor, akú správu o tejto závierke vydal, alebo informácia o tom, že daná spoločnosť nemá povinnosť auditu, a preto je tento audit dobrovoľný.

Iná skutočnosť

Účtovnú závierku spoločnosti ABC za predchádzajúci rok auditoval iný audítor, ktorý vo svojej správe zo dňa XX/YY/ZZZZ vyjadril nepodmienený (podmienený, záporný, odmietol vyjadriť) názor.

Osobitosťou správ audítorov **subjektov verejného záujmu** (ďalej SVZ), ako sú napr. banky, poisťovne, spoločnosti emitujúce cenné papiere, spoločnosti s povinnosťou zostavovať účtovnú závierku podľa IFRS, je, že obsahujú aj „**klúčové záležitosti auditu**“ (skratka KAMs z anglického Key Audit Matters).

KAMs boli zahrnuté do správy audítora v reakcii na výzvu zainteresovaných strán, aby sa zvýšila transparentnosť a vypovedacia hodnota správy audítora. Už mnoho rokov investori tvrdia, že chcú, aby správa audítora obsahovala viac podrobností týkajúcich sa procesu auditu. Zastávajú názor, že komplexnejšie informácie o audite pomôžu investorom lepšie porozumieť spoločnostiam, ktoré dostali „čistú“ správu audítora. Ako výsledok týchto požiadaviek vznikol koncept kľúčových záležitostí auditu (KAMs), ktorý vyžaduje, aby audítor v osobitne určenej časti správy audítora uviedol tie záležitosti, ktoré podľa jeho profesionálneho úsudku mali najdôležitejší význam pri audite účtovnej závierky bežného obdobia.

Kľúčové záležitosti auditu

Kľúčové záležitosti auditu (KAMs) sa vyskytujú len v správach audítorov subjektov verejného záujmu. Sú to záležitosti, ktoré boli podľa audítora najzávažnejšie pri audite účtovnej závierky. Medzi najčastejšie KAMs patria napr. znehodnotenie aktív, vykazovanie výnosov, opravné položky, znehodnotenie goodwillu, dane vrátane vykázania odloženej daňovej pohľadávky.

Kľúčové záležitosti auditu

Kľúčové záležitosti auditu sú záležitosti, ktoré sú podľa nášho odborného posúdenia v našom audite účtovnej závierky za bežné obdobie najzávažnejšie. Týmito záležitosťami sme sa zaoberali v súvislosti s auditom účtovnej závierky ako celku a pri formulovaní nášho názoru na ňu, ale neposkytujeme na ne samostatný názor.

O každej kľúčovej záležitosti audítor uvedie:

- *Opis najzávažnejších posúdených rizík významnej nesprávosti vrátane posúdených rizík významnej nesprávosti z dôvodu podvodu*
- *Zhrnutie reakcie na riziká uvedené v predchádzajúcom bode*
- *Kľúčové postrehy vyplývajúce z rizík*

Nasledujúce časti správy audítora sú vo všetkých typoch správ rovnaké.

Opisujú vymedzenie zodpovednosti štatutárneho orgánu za účtovnú závierku a fakt, aká je zodpovednosť audítora za audit tejto účtovnej závierky:

- Vedenie spoločnosti zodpovedá za zostavenie účtovnej závierky.
- Audítor je zodpovedný za vyjadrenie názoru naznačujúceho, že získal primeranú istotu, že účtovná závierka ako celok je bez významných chýb, či už v dôsledku podvodu, alebo v dôsledku chyby, a je prezentovaná v súlade s príslušnými účtovnými predpismi (napr. zákon o účtovníctve). Audítor zodpovedá za plánovanie a vykonávanie auditu spôsobom, ktorý spĺňa príslušné audítorské štandardy, a za získanie dostatočných a vhodných dôkazov na podporu svojho audítorského stanoviska.

Zodpovednosti

„Zodpovednosť štatutárneho orgánu“

Zodpovednosť štatutárneho orgánu za účtovnú závierku

Štatutárny orgán je zodpovedný za zostavenie tejto účtovnej závierky tak, aby poskytovala pravdivý a verný obraz podľa zákona o účtovníctve, a za tie interné kontroly, ktoré považuje za potrebné na zostavenie účtovnej závierky, ktorá neobsahuje významné nesprávnosti, či už v dôsledku podvodu, alebo v dôsledku chyby. Pri zostavovaní účtovnej závierky je štatutárny orgán zodpovedný za zhodnotenie schopnosti Spoločnosti nepretržite pokračovať vo svojej činnosti, za opísanie skutočností týkajúcich sa nepretržitého pokračovania v činnosti, ak je to potrebné, a za použitie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti v účtovníctve, ibaže by mal v úmysle Spoločnosť zlikvidovať alebo ukončiť jej činnosť, alebo by nemal inú realistickú možnosť, než tak urobiť.

„Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky“

Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky

Našou zodpovednosťou je získať primerané uistenie, či účtovná závierka ako celok neobsahuje významné nesprávnosti, či už v dôsledku podvodu, alebo v dôsledku chyby, a vydať správu audítora vrátane názoru. Primerané uistenie je uistenie vysokého stupňa, ale nie je zárukou toho, že audit vykonaný podľa Medzinárodných audítorských štandardov vždy odhalí významné nesprávnosti, ak také existujú. Nesprávnosti môžu vzniknúť v dôsledku podvodu alebo chyby a za významné sa považujú vtedy, ak by sa dalo odôvodnene očakávať, že jednotlivo alebo v súhrne by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, uskutočnené na základe tejto účtovnej závierky.

V rámci auditu uskutočneného podľa Medzinárodných audítorských štandardov uplatňujeme počas celého auditu odborný úsudok a zachováваме profesionálny skepticizmus. Okrem toho:

- Identifikujeme a posudzujeme riziká významnej nesprávnosti účtovnej závierky, či už v dôsledku podvodu, alebo v dôsledku chyby...
- Oboznamujeme sa s internými kontrolami relevantnými pre audit, aby sme mohli navrhnúť audítorské postupy vhodné za daných okolností, ale nie na účel vyjadrenia názoru na efektívnosť interných kontrol Spoločnosti.
- Hodnotíme vhodnosť použitých účtovných zásad a účtovných metód a primeranosť účtovných odhadov a uvedenie s nimi súvisiacich informácií, uskutočnené štatutárnym orgánom.
- Robíme záver o tom, či štatutárny orgán používa v účtovníctve vhodne predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti...
- Hodnotíme celkovú prezentáciu, štruktúru a obsah účtovnej závierky vrátane informácií v nej uvedených, ako aj to, či účtovná závierka zachytáva uskutočnené transakcie a udalosti spôsobom, ktorý vedie k ich vernému zobrazeniu.

Okrem účtovnej závierky sa audítor v druhej časti správy audítora vyjadruje aj k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov, a to najmä k informáciám, ktoré sa uvádzajú vo výročnej správe spoločnosti. Posudzuje, či výročná správa spoločnosti obsahuje informácie, ktorých uvedenie vyžaduje zákon o účtovníctve, či sú informácie uvedené vo výročnej správe v súlade s účtovnou závierkou za daný rok a či nezistil vo výročnej správe významné nesprávnosti.

Na konci správy audítora uvedie audítor dátum správy, obchodné meno audítorskej spoločnosti spolu s jej sídlom a číslom licencie, meno a priezvisko kľúčového audítora, ktorý audit vykonal, jeho číslo licencie a podpis.