

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 103002/I/2019/36086129771769860

Substantívne postupy ako jeden z nástrojov dosiahnutia cieľa auditu

Diplomová práca

2019

Bc. Adam Čelár

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Substantívne postupy ako jeden z nástrojov dosiahnutia cieľa auditu

Diplomová práca

Študijný program:	Účtovníctvo
Študijný odbor:	Účtovníctvo a Audítorstvo
Školiace stredisko:	Katedra účtovníctva a audítorstva
Vedúci záverečnej práce:	doc. Ing. Ladislav Kareš, PhD.

Bratislava 2019

Bc. Adam Čelár

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracoval samostatne a že som uviedol všetku použitú literatúru.

Dátum:

.....

Pod'akovanie

Týmto spôsobom by som sa chcel poďakovať vedúcemu diplomovej práce, pánovi doc. Ing. Ladislav Kareš, PhD. za cenné rady, ale hlavne za trpezlivosť a čas, ktorý mi pri písaní diplomovej práce venoval.

ABSTRAKT

ČELÁR, Adam: *Substantívne postupy ako nástroj dosiahnutia cieľa auditu*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – doc. Ing. Ladislav Kareš, PhD.. – Bratislava: FHI, 2019

Cieľom záverečnej (diplomovej) práce je analyzovať substantívne postupy, ako nástroj na zníženie rizika, že v účtovnej závierke sa nachádzajú významné nesprávnosti. Analýza substantívnych postupov pozostáva s čiastkového rozboru cieľa substantívnych postupov, dát na základe ktorých sú vykonávané, výberu vzorky, aplikácia jednotlivých postupov pre špecifické situácie a vyhodnotenie výsledkov substantívnych postupov. Práca je rozdelená do 3 kapitol a obsahuje 1 obrázok a 2 tabuľky. Prvá kapitola je venovaná vymedzeniu pojmu auditu a jeho cieľu, vysvetlenie postupu auditu a rizík, ktoré sa pri audite vyskytujú a postupy, ktoré môže audítor aplikovať na ich elimináciu. V druhej časti sú vysvetlená metodika a cieľ práce. V tretej časti sme sa venovali vysvetleniu substantívnych analytických postupov a ostatných substantívnych postupov, kedy je vhodné ich použiť, aké rozhodnutia pri nich musí audítor urobiť a ako zhodnotiť výsledky týchto postupov. Výsledok riešenia problematiky je, že substantívne postupy pri správnej aplikácii poskytujú audítorovi dostatok nástrojov na eliminovanie rizika významnej nesprávnosti v účtovnej závierke.

Kľúčové slová: Audit, audítor, substantívne postupy, substantívne analytické postupy, ostatné substantívne postupy, riziko významnej nesprávnosti, účtovná závierka, uistenie, významnosť.

Abstract

ČELÁR, Adam: Substantive procedures as one of the instruments to achieve the audit objective. – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. - doc. Ing. Ladislav Kareš, PhD .. - Bratislava: FHI, 2019

The aim of the final thesis is to analyze substantive procedures as a tool to reduce the risk of material misstatements in the financial statements. The analysis of substantive procedures consists of a partial analysis of the objective of substantive procedures, data on the basis of which they are performed, sample selection, application of individual procedures for specific situations and evaluation of results of substantive procedures. The work is divided into 3 chapters and contains 1 picture and 2 tables. The first chapter is devoted to defining the concept of audit and its objective, explaining the audit process and the risks involved in the audit, and the procedures that the auditor can apply to eliminate them. The second part explains the methodology and goal of the work. In the third part, we explained the substantive analytical procedures and other substantive procedures, when it is appropriate to use them, what decisions the auditor must make and how to evaluate the results of these procedures. The result is that substantive procedures provide the auditor with sufficient tools to eliminate the risk of material misstatement in the financial statements if applied properly and with auditors experienced judgement.

Key words: Audit, auditor, substantive procedures, substantive analytical procedures, other substantive procedures, risk of material misstatement, financial statements, assurance, materiality

Obsah

Úvod	8
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	9
1.2 Cieľ a definícia auditu	9
1.2 Postup pri audite	11
1.3 Riziká pri audite	14
1.4. Audítorské postupy ako odpoveď na vyhodnotenú riziko	16
1.4.1. Testy kontrol.....	16
1.4.2 Substantívne postupy.....	19
1.4.3 Postupy zamerané na získavanie audítorských dôkazov.....	22
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	32
3 Výsledky práce a diskusia	34
3.1 Substantívne analytické postupy	34
3.1.1 Príklady substantívnych analytických postupov.....	35
3.1.2 Použitie štatistických postupov ako substantívne analytické postupy	36
3.1.3 Získavanie uistenia za pomoci substantívnych analytických postupov.....	37
3.1.4 Určovanie vhodnosti substantívnych analytických postupov.....	38
3.1.5 Navrhovanie substantívnych analytických postupov	39
3.1.6 Zhodnotenie spoľahlivosti dát.....	40
3.1.7 Formulovanie očakávaní.....	42
3.1.8 Správnosť.....	44
3.1.9 Určenie významnosti rozsahu vyšetrovania	45
3.1.10 Zhodnotenie výsledkov substantívnych analytických postupov	46
3.2 Ostatné substantívne postupy	47
1.2.1 Celkový dôkaz.....	51
3.2.2 Ostatné testy detailov	52
3.2.3 Ostatné substantívne postupy s výberom reprezentatívnej vzorky	56
Záver	68

Úvod

Informácie prezentované v účtovnej závierke sú dôležitým vstupom v rozhodovacom procese pre mnohé zainteresované strany, preto je potrebné aby sa externý používatelia týchto informácií mohli plne spoľahnúť, že spoločnosti vo svojich účtovných závierkach uverejňujú verné a pravdivé zobrazenie skutočnosti.

Audítorská profesia v tomto procese zohráva dôležitú úlohu. Cieľom audítora nie je jednoznačne vyvrátiť akékoľvek pochybenie zo strany spoločnosti ani vylúčiť, že v účtovnej závierke sa nenachádzajú žiadne nesprávnosti. Cieľom audítora je vyjadriť svoj názor, či účtovná závierka spoločnosti poskytuje verný a pravdivý obraz, inak povedané vyhlásiť s dostatočnou mierou uistenia, že účtovná závierka neobsahuje významné nesprávnosti.

Aby sme dokázali lepšie pochopiť cieľ, ale aj limitácie auditu, je potrebné venovať dostatočnú pozornosť postupom, ktoré audítor pri svojej práci využíva.

Audit spoločnosti je systematický proces pozostávajúci z viacerých fáz a každá z týchto fáz pozostáva z rôznych postupov.

V tejto práci sme sa venovali najmä pochopeniu substantívnym postupom ako nástroju na dosiahnutie cieľa auditu. Na to aby sme dokázali pochopiť plný rozsah, využitie ale aj limitácie týchto postupov bolo potrebné vysvetliť čo audit vlastne je, s akými rizikami sa audítor stretáva popri výkone auditu a aké nástroje má audítor k dispozícii na eliminovanie rizika.

Štruktúra diplomovej práce je nasledovná.

V prvej kapitole sme sa venovali vysvetleniu pojmu audit, jeho významu a cieľu, akú úlohu v nej zohráva audítor a akými legislatívnymi normami ale aj etickými zásadami sa pritom riadi.

V druhej kapitole sme stručne zhrnuli cieľ a použitú metodiku pri vypracovaní tejto diplomovej práce.

V tretej, praktickej kapitole sme sa bližšie pozreli na substantívne postupy a to presnejšie na substantívne analytické postupy a ostatné substantívne postupy.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.2 Cieľ a definícia auditu

Audítorské vzdelávanie zväčša začína dôkladným vysvetlením toho, čo audit vlastne je. Samotná definícia auditu sa sama osebe v medzinárodných štandardoch neuvádza. Definícia použitá v štandarde ISA 200 hovorí: „Cieľ auditu účtovnej závierky je umožniť audítorovi vyjadriť svoj názor, či je konkrétna účtovná závierka zostavená v súlade s regulačným rámcom a bez významných nepresností.“¹ Teda, či účtovná závierka poskytuje verný a pravdivý obraz vo všetkých významných hľadiskách. Aby audítor mohol takýto názor vydať, musí najprv podstúpiť systematický, štruktúrovaný a dopredu naplánovaný proces – audit.

Tento proces zahŕňa mnohé všeobecne akceptované postupy využívané na dôkladnú analýzu účtovných záznamov. Audit musí byť štruktúrovaný a naplánovaný tak, aby pokryl a dostatočne preskúmal všetky významné oblasti účtovnej závierky.

Audit je vykonávaný objektívne. Je to nezávislé, objektívne a profesionálne preskúmanie relevantných podkladov. Je nevyhnutné aby boli audítori čestní a nedovolili aby predsudky alebo zaujatosť mohli ovplyvniť ich objektívny úsudok.

Audítor získava a vyhodnocuje dôkazy. Vyhodnocuje dostatočnosť a relevantnosť informácií obsiahnutých v účtovných záznamoch. Popri tom kontroluje a vyhodnocuje používaný účtovný systém a systém interných kontrol aby mohol rozhodnúť o type, rozsahu a načasovaní ostatných testov a postupov, ktoré považuje za daných okolností za vhodné.

Podklady, ktoré audítor nadobúda a vyhodnocuje sa týkajú informácií o ekonomickej činnosti a významných ekonomických udalostiach. Tieto informácie reprezentujú vyjadrenia manažmentu spoločnosti o skutočnostiach zobrazených v účtovnej závierke. Jedno z vyjadrení manažmentu je napríklad, že všetky aktíva vykázané v súvahe skutočne existujú k dátumu ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Toto je tvrdenie o existencii. Ďalej manažment tvrdí, že tieto aktíva sú pod kontrolou účtovnej jednotky a teda nepatria nikomu inému. To sa nazýva tvrdením o právach a záväzkoch.

¹ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. ISA 200 – Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi

Úlohou audítora je zhodnotiť do akej miery sú tieto tvrdenia manažmentu v súlade so stanovenými kritériami. Cieľom auditu je otestovať tieto tvrdenia preskúmaním fyzickej evidencie dokumentov, konfirmácií, kladením otázok a pozorovaním. Audítor taktiež zisťuje či sú informácie uvedené v účtovnej závierke v súlade so všetkými normami v rámci finančného vykazovania ako napríklad IFRS alebo lokálne všeobecne uznávané účtovné postupy.

Cieľom auditu je však najmä komunikovanie záverov finančného auditu zainteresovaným stranám, ktoré na základe týchto informácií prijímajú dôležité rozhodnutia. Audit je vykonávaný so zámerom vyjadrenia informovaného a dôveryhodného názoru v písomnej forme. Ak je predmetom auditu účtovná závierka, audítor sa musí zmieniť, že táto závierka poskytuje verný a pravdivý obraz, alebo že bez významných nepresností spoľahlivo zobrazuje stav, v ktorom sa účtovná jednotka nachádza. Dôvodom potreby nezávislého a expertného názoru je prepožičanie kredibility pre túto účtovnú závierku. Tento názor sa nazýva správa nezávislého audítora.

I keď audítor skúma aj nefinančné informácie ako napríklad dodržovanie vnútropodnikových pravidiel alebo environmentálnych regulácií, väčšina jeho práce je zameraná na finančné vykazovanie. Auditované časti účtovnej závierky sú podľa medzinárodných audítorských štandardov nasledovné: súvaha, výkaz ziskov a strát a poznámky, ktorých súčasťou je aj prehľad peňažných tokov. Princípmi vedenia auditu účtovnej závierky sa zaoberá štandard ISA 200.

Okrem iného sa v štandarde ISA 200 spomína, že audítor by mal konať v súlade s etickým kódexom pre účtovných odborníkov vydaným organizáciou IFAC. Na Slovensku majú audítori svoj vlastný etický kódex pre audítorov.

Etické princípy vymenované v spomenutých kódexoch sú: bezúhonnosť, objektívnosť, odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť, dôvernosť informácií a profesionálne správanie. V štandarde ISA 200 sa ďalej uvádza, že audítor by mal vykonávať audit v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardami. Audit by mal byť naplánovaný a vykonávaný s primeranou dávkou profesionálneho skepticizmu s prihliadnutím na okolnosti, ktoré by mohli spôsobiť významnú chybu v účtovnej závierke.

Súhrn všetkých postupov nevyhnutných na dosiahnutie cieľa auditu je označovaný aj ako rozsah auditu. V štandarde ISA 200 je znenie nasledovné: „Postupy potrebné na vykonanie auditu v súlade so štandardami ISA by mali byť stanovené audítorom so zreteľom na požiadavky

štandardov ISA, príslušných odborných orgánov, legislatívy a kde je to potrebné aj na podmienky vykonávania auditu a finančného vykazovania.“²

Audit vykonaný v súlade s vyššie uvedenými požiadavkami je navrhnutý tak aby poskytol primerané uistenie, že účtovná závierka je pripravená bez významných nepresností. Primerané uistenie súvisí s pravdivosťou účtovnej závierky.

Napriek tomu má audit isté prirodzené obmedzenia, ktoré môžu ovplyvniť schopnosť audítora odhaliť významné nesprávnosti. Tieto obmedzenia sú výsledkom faktorov ako napríklad použité testovanie, prirodzené obmedzenie ľubovoľného účtovného systému alebo systému interných kontrol a fakt, že väčšina dôkazov pri audite je presvedčivých no nie nezvratných. Ďalej, práca vykonaná audítorom na vyjadrenie nezávislého výroku je ovplyvnená samotným úsudkom audítora. Tento úsudok je potrebný na rozhodnutie o charaktere a rozsahu potrebnej podpornej dokumentácie a vyvodenie záverov na základe týchto dokumentov. Na základe týchto faktorov nemôžeme povedať, že audit nevyhnutne garantuje bezchybnosť účtovnej závierky.

1.2 Postup pri audite

Audit si môžeme predstaviť aj ako určitú formu vedeckého empirického cyklu. Empirický vedecký cyklus je systematický proces experimentovania, ktorý začína položením si otázky, ktorá bude ďalej skúmaná, na základe nej je naplánovaný a vykonaný empirický test, zanalyzujú sa výsledky a na základe nich vedec zaujme stanovisko. Vedecký názor môže vyhlásiť hypotézu za potvrdenú, nepravdivú alebo vyhlási, že na základe zozbieraných údajov nie je možné prehlásiť jasné stanovisko. Napriek tomu, že mnohé rozhodnutia vykonávané počas auditu (ohľadom prístupu, výberu vzorky, rizika) naznačujú že je to viac umenie ako veda, proces auditu má systematickú štruktúru.

Proces auditu začína požiadavkou klienta na audit účtovnej závierky, ktorý je nasledovaný naplánovaním auditu, testovaním účtovnej dokumentácie, čo vyústí až do vyjadrenia názoru audítora.

² Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. ISA 200 – Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi

Vedec si najprv položí otázku, čo je podobné s požiadavkou klienta pre audit. Pre experiment je vypracovaný plán (plán auditu). Vedec otestuje svoje teóriu a zhodnotí dôkazy a audítor skontroluje tvrdenia uvedené v účtovnej závierke. Vedec vypracuje správu o experimente a audítor vypracuje správu o kvalite prezentácie účtovnej závierky na základe podkladov a účtovných dôkazov.

Všeobecne využívaný audítorský postup pozostáva zo štyroch fáz:

1. Akceptácia klienta
2. Plánovanie a návrh audítorských postupov
3. Kontrola účtovnej dokumentácie
4. Dokončenie auditu a vydanie audítorskej správy

Akceptácia klienta

Audítorská firma vykonáva audity pre už aktuálnych ale aj nových klientov. Pri aktuálnych klientoch nie je nutné podrobne skúmať danú spoločnosť, pretože audítor má dostatok informácií o spoločnosti už z predchádzajúcich auditov. Napriek tomu, ak sa vyskytnú nové skutočnosti alebo sa zvýši riziko pri danom klientovi, audítor prehodnotí, či bude klientovi naďalej poskytovať svoje služby.

Ak perspektívny klient prejaví záujem o audit svojej účtovnej závierky, audítorské firmy musia preskúmať obchodné zázemie, účtovnú závierku a priemysel v ktorom spoločnosť pôsobí. Firma musí tiež klienta presvedčiť, aby ho prijal. Proces prijímania klienta zahŕňa zhodnotenie zázemia klienta, výber pracovníkov pre audit a vyhodnotenie potreby a požiadaviek na využívanie práce iných odborníkov.

Plánovanie a návrh audítorských postupov

Audítorská spoločnosť musí plánovať svoju prácu, aby mohla efektívne a včas vykonávať účinný audit. Plány by mali byť založené na poznatkoch o podnikaní klienta. Plány sa vytvárajú po získaní základného pochopenia podnikateľského prostredia, kontrolného prostredia, kontrolných postupov, účtovného systému klienta a po vykonaní analytických postupov. Druhou časťou procesu plánovania je určenie rizika angažovanosti manažmentu a

stanovenie úrovni významnosti. Audítor napokon pripraví program auditu, v ktorom sa načrtne povaha, načasovanie a rozsah audítorských postupov potrebných na získanie dôkazov.

Jednou z najrozšírenejších koncepcií auditu je dôležitosť štruktúry vnútornej kontroly klienta pre spoľahlivé finančné informácie. Ak má klient adekvátnu vnútornú kontrolu na preukázanie spoľahlivých údajov a ochranu majetku a záznamov, výška požadovaných audítorských dôkazov je podstatne nižšia ako v prípade nedostatočných interných kontrol. Posudzovanie vnútorných kontrol je preto veľmi dôležitou súčasťou procesu plánovania.

Kontrola účtovnej dokumentácie

Audit by sa mal vykonať a správa by mala byť pripravená s náležitou odbornou starostlivosťou osobami, ktoré majú primeranú odbornú prípravu, skúsenosti a spôsobilosť v oblasti auditu.

Vo fáze auditu a zhromažďovania dôkazov pri audite je potrebné najprv otestovať všetky kontroly, na ktoré sa audítor spolieha. Keď sú kontroly testované, audítor musí rozhodnúť o ďalších, podstatných testoch. Na určenie, aký druh testov (povaha), kedy by sa mali vykonať (načasovanie) a aký by mal byť počet testov (rozsah), je potrebné porozumieť interným kontrolám.

Audítor by mal získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy prostredníctvom vykonávania kontrolných a vecných postupov, aby mohol vyvodiť primerané závery, na základe ktorých by mohol založiť svoje audítorské stanovisko. Testy kontrol sú testy určené na získanie primeranej istoty, že sú zavedené účinné kontroly systému finančných informácií. Vecné postupy sú určené na získanie dôkazov o úplnosti, presnosti a platnosti údajov vytvorených účtovným systémom. Sú troch typov: testy podrobností transakcií, zostatkov na účtoch a analýza významných pomerov a trendov.

Dokončenie auditu a vydanie audítorskej správy

Audítor by mal preskúmať a posúdiť závery vyplývajúce z audítorských dôkazov, na ktorých založí svoje stanovisko k finančným informáciám. Toto preskúmanie a posúdenie zahŕňa celkový záver o tom, či:

- Účtovná závierka bola pripravená za použitia správnych účtovných postupov
- Účtovná závierka je v súlade s platnými právnymi predpismi a pravidlami

- Obraz prezentovaný v účtovnej závierke je v súlade s vedomosťami audítora o danej spoločnosti
- Všetky významné záležitosti, ktoré sú relevantné pre správnu prezentáciu účtovnej závierky sú zverejnené

Audítorská správa by mala obsahovať jasné písomné vyjadrenie stanoviska k finančným informáciám. Výrok bez výhrad naznačuje spokojnosť audítora vo všetkých významných aspektoch. Ak sa vydá kvalifikovaný výrok, záporný názor alebo odmietnutie názoru, audítorská správa by mala uviesť dôvody jasným a informatívnym spôsobom.

Popri všetkých fázach auditu musí mať audítor na pamäti, že hlavnou úlohou auditu je posúdenie rizika. Zvyšok auditu je navrhnutý spôsobom, aby poskytol odpoveď na tieto identifikované riziká.

1.3 Riziká pri audite

Spoločnosti musia pri svojej činnosti čeliť rôznym ekonomickým rizikám. Za ich včasnú identifikáciu a vhodnú reakciu je zodpovedný manažment firmy. Audítor sa primárne zaujíma o tie riziká, ktoré môžu mať vplyv na účtovnú závierku.

Riziko, ktoré spôsobuje audítorom najväčšie obavy je riziko, že audítor vydá kladný výrok v prípade, kedy sa v účtovnej závierke nachádzajú významné nesprávnosti. Toto riziko sa nazýva audítorské riziko. V štandarde ISA 200 sa uvádza: „Audítor musí naplánovať a vykonať audit tak aby zredukoval riziko auditu na akceptovateľnú úroveň, ktorá je konzistentná s cieľom auditu³.“ Riziko auditu je meradlom toho, aký spoľahlivý je účtovný systém, resp. ako veľmi môže audítor dôverovať informáciám, ktoré z neho získa. Komponenty rizika auditu sú prirodzené riziko, kontrolné riziko a detekčné riziko.

- 1 Prirodzené riziko môžeme vnímať ako pravdepodobnosť, že jednotlivé účty alebo skupiny transakcií v sebe skrývajú nesprávnosti, ktoré sú významné, buď jednotlivo alebo spoločne, pričom tieto nesprávnosti nesúvisia so systémom interných kontrol.

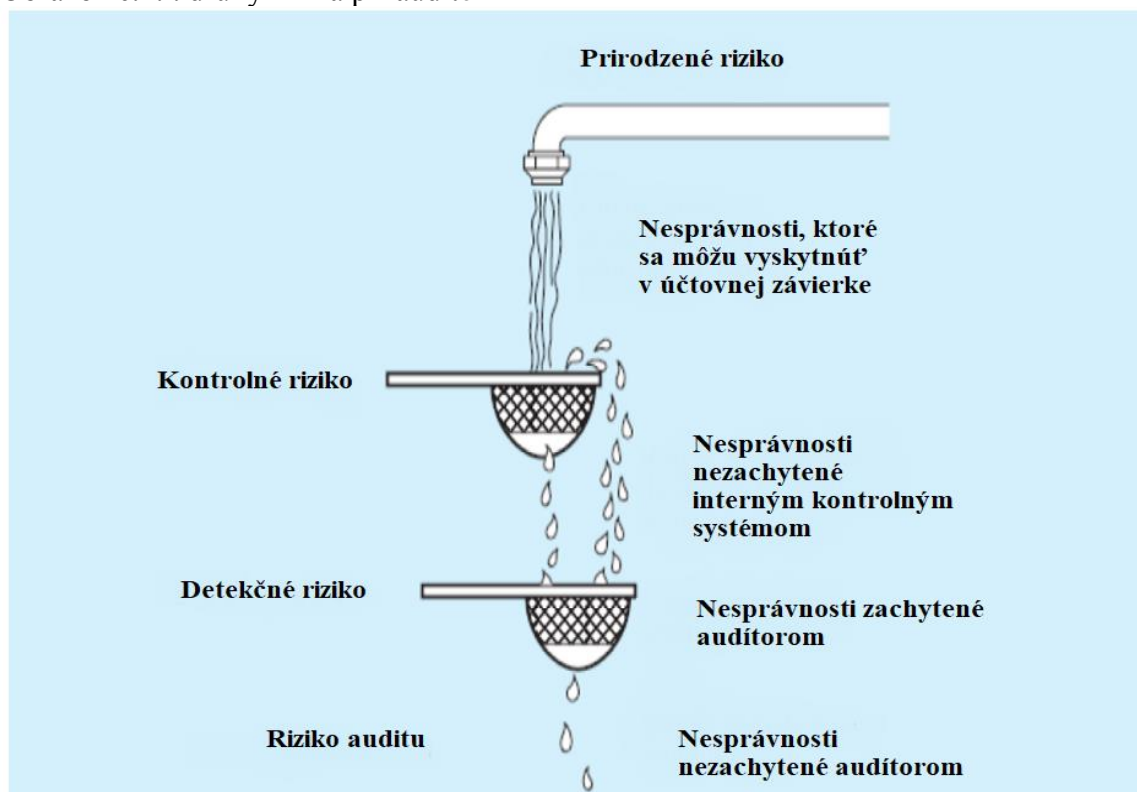
³ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. ISA 200 – Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi

- 2 Kontrolné riziko je riziko, že nesprávnosti v jednotlivých účtoch alebo skupinách transakcií, ktoré sú významné, buď jednotlivito alebo agregovane, nebudú včasne odhalené a napravené systémom interných kontrol spoločnosti.
- 3 Detekčné riziko je pravdepodobnosť, že substantívne postupy navrhnuté a vykonané audítorom neodhalia nesprávnosti v jednotlivých účtoch alebo skupinách transakcií, ktoré sú jednotlivito alebo spoločne významné.

V prípade, že prirodzené a kontrolné riziko sú vysoké, detekčné riziko musí byť nízke aby bolo riziko auditu zredukované na akceptovateľnú úroveň. Napríklad, ak je štruktúra systému interných kontrol dostatočne efektívna v predchádzaní alebo odhaľovaní nesprávností (teda kontrolné riziko je nízke), audítor si môže dovoliť vykonať menej rozsiahle a komplexné testovanie (detekčné riziko je vysoké). Na druhej strane, ak sú jednotlivé účty alebo skupiny transakcií náchylnejšie k chybám (prirodzené riziko je vysoké), audítor je v takom prípade nútený vykonávať rozsiahlejšie a komplexnejšie substantívne postupy aby bolo detekčné riziko na prijateľnej úrovni. V skratke to znamená, že čím je vyhodnotené kontrolné a prirodzené riziko vyššie, tým viac podpornej dokumentácie musí audítor nadobudnúť a tým viac substantívneho testovania je potrebné vykonať.

Nasledujúci obrázok ilustruje prítomnosť jednotlivých druhov rizika v audite.

Obrázok č.1. : druhy rizika pri audite



Zdroj: spracované podľa obrázku z knihy Principles of Auditing, Rick Hayes a kolektív

1.4. Audítorské postupy ako odpoveď na vyhodnotenú riziko

1.4.1. Testy kontrol

Charakter, rozsah a načasovanie audítorských postupov sú do veľkej miery odvodené z dôkladného porozumenia konštrukcie a prevádzkovej efektivity interného systému kontrol. Zhodnotenie kontrolného rizika zahŕňa tri kroky:

1. nadobudnutie vedomostí o fungovaní kontrolného systému a následná dokumentácia jeho fungovania
2. počiatočné zhodnotenie a formulácia odpovede na vyhodnotenú riziko na základe fungovania interných kontrol a následné vyhotovenie plánu auditu
3. konečné zhodnotenie na základe efektivity interného systému kontrol

Kontrolné riziko môžeme definovať ako riziko, že nesprávnosť ktorá sa môže vyskytnúť v jednotlivom účte alebo pri skupine transakcií a táto nesprávnosť je buď jednotlivo alebo spoločne významná, nebude včas odhalená a napravená systémom interných kontrol.

Audítor najprv zhodnotí systém interných kontrol, rovnako ako účtovný systém, pretože tieto systémy do veľkej miery ovplyvňujú prístup, ktorý bude pri výkone auditu zvolený. Všeobecne, ak sa audítor môže spoľahnúť na systém interných kontrol, môže zredukovať rozsah substantívneho testovania. No ak je systém interných kontrol nepostačujúci alebo dokonca vôbec nie je implementovaný, substantívne postupy zostávajú jediným nástrojom, ktorým môže audítor získať dostatočnú evidenciu.

Postupy zamerané na získanie porozumenia, sú postupy použité audítorom na získanie evidencie ohľadom dizajnu a umiestnenia kontrolných opatrení v procese prevádzky. Postupy na získanie porozumenia sú zamerané rovnako dizajn relevantných postupov, procedúr a záznamov ako aj skutočnosť, či boli zavedené samotnou spoločnosťou. Napríklad, efektívny systém interných kontrol umožní audítorovi získať väčšiu dôveru k dokumentácii, ktorá je týmto interným systémom generovaná.

V štandarde ISA 315 sú požiadavky na dokumentáciu, ako nástroj, že audítori konajú v súlade s dôležitými požiadavkami a štandardmi, považované za veľmi dôležité. Vypracovanie dokumentácie je potrebné pri nasledovných prípadoch:

1. Diskusia vo vnútri tímu vykonávajúcim audit ohľadom náchylnosti účtovnej závierky k významnej nesprávnosti, na základe chyby alebo podvodu a zásadné rozhodnutia, ku ktorým sa dospelo v tejto diskusii
2. Získané porozumenie o rôznych charakteristikách účtovnej jednotky, jej prostredia a každého z komponentov interných kontrol za účelom vyhodnotenia rovnako zdrojov, z ktorých boli informácie získané ako aj samostatných rizík
3. Identifikácia a zhodnotenie rizika významnej nesprávnosti v účtovnej závierke a vyjadreniach manažmentu
4. Identifikované riziko a zhodnotenie interných kontrol na základe významného rizika a riziká pre ktoré nie je možné zredukovať riziko významnej nesprávnosti

Bežné techniky dokumentácie sú opisy činnosti, formuláre, check-listy a vývojové diagramy. Opis činnosti interných kontrol je písomný popis štruktúr systému interných kontrol.

Formulár ohľadom interných kontrol kladie sériu otázok ohľadom kontrol v každej audítorskej kategórii a slúži ako nástroj na identifikovanie neadekvátnych aspektov systému interných kontrol. Vo väčšine prípadov tento formulár pozostáva z jednoduchých „áno alebo nie“ otázok, v ktorých odpoveď „nie“ slúži ako identifikátor potenciálnych ťažkostí. Check-list interných kontrol je zoznam kontrolných opatrení, ktoré by štandardne mali byť implementované. Vývojový diagram interných kontrol je symbolickým schematickým vyjadrením klientovej dokumentácie a sekvenčného toku interných kontrolných opatrení. Pre väčšinu spoločností má vývojový diagram väčšiu výpovednú hodnotu ako opis činnosti interných kontrol.

Zhodnotenie kontrolného rizika je proces vyhodnocujúci dizajn a prevádzkovú efektivitu systému interných kontrol spoločnosti, teda ako tento systém predchádza alebo odhaľuje významné nesprávnosti v účtovnej závierke. Záver, ktorý audítor vyvodí z hodnotenia interných kontrol, je označovaný ako úroveň kontrolného rizika. Pri hodnotení kontrolného rizika, je potrebné zobrať do úvahy všetky komponenty interných kontrol.

Zhodnotenie kontrolného rizika sa začína pri významných zostatkoch účtov v účtovnej závierke alebo významných transakciách. Pre každú z týchto skutočností sa musí audítor rozhodnúť nakoľko môže dôverovať systému interných kontrol aby bolo riziko zredukované na akceptovateľnú úroveň. Podľa toho zhodnotí tie časti systému interných kontrol, ktoré majú nadväznosť na významné časti účtovnej závierky.

Výber audítorských postupov je založený na dôkladnom vyhodnotení rizík. Audítor by mal navrhnúť celkovú stratégiu auditu opisujúcu rozsah a vykonávanie auditu, tak aby bolo riziko zredukované na akceptovateľnú úroveň. Audítor by mal navrhnúť a vykonať dodatočné postupy, ktorých povaha, načasovanie a rozsah sú adekvátne k danému riziku. Ak sú v kontrolnom prostredí nejaké nedostatky, audítor môže upraviť načasovanie, zväčšiť rozsah a pozmeniť typ audítorských postupov. Načasovanie, rozsah a typ audítorských postupov by mali jasne súvisieť s veľkosťou rizika auditu.

Testy kontrol sú audítorské postupy zamerané na otestovanie efektivity kontrolných opatrení a procedúr s cieľom znížiť kontrolné riziko. Kľúčové postupy v systéme interných kontrol musia byť podporené testom kontrol. Rozsah v ktorom sú testy vykonané závisí od veľkosti kontrolného rizika. Čím nižšie je kontrolné riziko, tým rozsiahlejšie testovanie je aplikované aby si mohol byť audítor istý, že na dokumentáciu z kontrolného systému je možné sa spoľahnúť.

Audítor musí ustanoviť rozsah, načasovanie a charakter procedúr na otestovanie kontrolného mechanizmu. Charakter týchto testov kontrol zväčša pozostáva z kombinácie získavania informácií od personálu klienta, pozorovania kontrolného systému, preskúmania dokumentácie a rekonštrukcie kontrolných procedúr. Načasovanie testu kontrol berie do úvahy čas medzi nadobudnutím dokumentácie a udalosťou na ktorú sa dokumenty vzťahujú. Rozsah testov kontrol závisí od intenzity v akej je pozorovanie, skúmanie, rekonštrukcia a získavanie informácií od personálu vykonávané.

Na základe vykonaných audítorských postupov a získanej audítorskej evidencie, by mal audítor rozhodnúť, či zhodnotenie veľkosti rizika významnej nesprávnosti zostáva nezmenené. Vyhodnotenie kontrolného rizika sa môže počas výkonu auditu zmeniť. Získaná dokumentácia môže prinútiť audítora pozmeniť načasovanie, rozsah alebo typ ostatných substantívnych postupov. Audítor môže na základe získanej evidencie pristúpiť k ďalšiemu zníženiu kontrolného rizika ak mu na to získaná dokumentácia poskytne relevantné dôvody. V takom prípade by mal audítor prehodnotiť prístup a zvážiť zmenu stratégie auditu danej účtovnej závierky.

1.4.2 Substantívne postupy

Audit je systematický proces získavania a objektívneho hodnotenia dôkazov ohľadom ekonomických skutočností. Povinnosťou audítora je získať dostatok dôkazov aby mohol dospieť k rozumnému záveru, na základe ktorého je schopný vydať výrok nezávislého audítora. Dôkazy možno chápať ako čokoľvek, čo nás môže presvedčiť o pravdivosti alebo nepravdivosti daného tvrdenia alebo faktu. Dôkazy pri audite sú všetky informácie, ktoré sa audítorovi podarilo nahromadiť a na ktorých je postavený názor. Tieto informácie zahŕňajú účtovné záznamy a iné informácie uvedené v účtovnej závierke.

Dôkazy potrebné pri audite sú odlišné od právnych dôkazov nevyhnutných pri forenznom účtovníctve. Dôkazný materiál v súdnom spore musí byť dostatočne silný na vyvodenie jednoznačného záveru. V kriminálnom prípade o vine alebo nevine nemôžu byť žiadne pochybnosti. Dôkazový materiál pri audite poskytuje však len primerané uistenie.

Jedným z primárnych dôkazov sú účtovné záznamy. Tieto záznamy sú účtované na základe rôznych skutočností alebo dokumentov medzi ktoré patria napríklad: predajné transakcie, zmluvy, faktúry, dodacie listy, objednávky a iné.

Väčšina účtovných záznamov je zahájená, zaznamenaná, spracovaná a vykázaná elektronicky, formou databázy. Pri väčších spoločnostiach sú účtovné záznamy súčasťou plánovania podnikových zdrojov, čo je systém zjednocujúci všetky aspekty činnosti spoločnosti (ako napr. správa databázy, finančné vykazovanie, prevádzka a dodržiavanie interných pravidiel) pod jednotný účtovno-informačný systém.

Hlavnou úlohou práce audítora je nájsť dostatočné audítorské dôkazy za použitia testovacích procedúr. Substantívne postupy sú testy vykonávané za účelom obstarania dostatočného množstva dôkazov na odhalenie významnej nesprávnosti v účtovnej závierke. Tieto postupy sú reakciou na vyhodnotenie audítorského rizika. Čím vyššie je riziko významnej nesprávnosti, tým rozsiahlejšie a časovo náročnejšie testovanie bude potrebné vykonať. Bez ohľadu na riziko by mal však audítor naplánovať postupy pre každú materiálnu skupinu transakcií a účtovných zostatkov. Okrem toho by mal audítor vykonať testovanie, pre všetky oblasti, ktoré vyhodnotil ako rizikové. Napríklad, ak má audítor podozrenie, že manažment sa snaží nafúknuť vykazované výnosy za účelom dosahovania alebo prekonávania očakávaní finančných analytikov, audítor môže navrhnúť špeciálne confirmácie, ktoré by odsúhlasovali nielen zostatky na účtoch pohľadávok ale aj detaily ohľadom predajných zmlúv a následné zisťovanie, či nenastali nejaké zmeny medzi týmito zmluvami a dodacími podmienkami, ktoré boli skutočne realizované.

Substantívne postupy sa delia na dva typy: testy detailov transakcií a zostatkov a analytické postupy. Testy transakcií sú audítorské postupy zamerané na skúmanie procesovania jednotlivých skupín transakcií účtovným systémom a spravidla sú vykonávané pre účty ako dlhodobý majetok, dlhodobé záväzky a účty vlastného imania. Príklad testu transakcií je napríklad hľadanie nezaznamenaných záväzkov. Testy účtovných zostatkov sú testy, ktoré odôvodňujú konečné zostatky účtov v hlavnej knihe alebo jednotlivé riadky v účtovnej závierke.

Substantívne postupy, rovnako ako testy kontrol, môžu byť opísané na základe ich povahy, rozsahu a načasovania. Substantívne postupy zahŕňajú odsúhlasovanie účtovnej závierky a účtovných záznamov, skúmanie materiálnych úprav popri zostavovaní účtovnej závierky a ostatné postupy súvisiace s procesom finančného vykazovania. Substantívne

analytické postupy sú všeobecne širšie aplikovateľné pri väčších skupinách transakcií, ktoré je možné ľahšie predpovedať. Testy detailov sú všeobecne relevantnejšie pri overovaní existencie alebo ocenenia špecifických skutočností vykázaných v účtovnej závierke.

Jedným z príkladov substantívneho testovania je testovanie zostatkov na účtoch. Tieto testy nás buď ubezpečia o dôveryhodnosti hlavnej knihy alebo odhalia na daných účtoch nesprávnosti. Pri testovaní zostatkov sa audítor zaujíma o podhodnotenie alebo nadhodnotenie účtov tvoriacich skupinu vykazanú na jednom riadku účtovnej závierky. Tieto testy sú využívané na skúmanie detailov, ktoré sú dôvodom vysokého obratu na účtoch ako finančné účty (pokladnica, peniaze na účte, peňažné ekvivalenty), pohľadávky, záväzky, atď. Testy zostatkov sú dôležité, pretože pôvodný cieľ audítora je vyjadriť názor k účtovnej závierke, ktorá je z veľkej časti tvorená práve konečnými zostatkami účtov ku koncu roka. Pri audite malých spoločností sa môže audítor spoľahnúť výhradne na testy konečných zostatkov.

Príklad – Test konečného zostatku na účte pohľadávok

Test konečného zostatku môže byť ilustrovaný nasledovne. Ak pohľadávky z obchodného styku spoločnosti sú ku koncu roka 2 000 000 eur, testy detailov môžu pozostávať z individuálnych komponentov, napríklad jednotlivých zákazníkov, no pohľadávky voči nim sú v účtovnej závierke vykázané na jednom súhrnnom riadku. Ako test zostatku sa môže audítor rozhodnúť odkonfirmovať 300 analytických účtov, z ktorých každý je priradený jednému odberateľovi. Na základe analýzy interných kontrol však audítor dospeje k záveru, že vzorka 100 účtov by bola pre konfirmáciu postačujúca. Na základe tohto testu si audítor overuje, či účet pohľadávok nie je nadhodnotený. Ako dodatočný test môže audítor preskúmať peňažné príjmy realizované po konci roka. Toto testovanie je zamerané na podhodnotenie a zároveň nám poskytne primerané uistenie o existencii aj o ocenení daného účtu.

Zaujímavým aspektom testu konečných zostatkov účtu je, že test využíva základné vlastnosti podvojného účtovania. Z perspektívy audítora to znamená, že test jednej strany transakcie je zároveň testom aj druhej strany transakcie. Zoberme si napríklad zaúčtovanie vystavenej faktúry.

MD 311 pohľadávky	€1,000	
D 602 Výnosy		€1,000

Ak audítor otestuje stranu má dať účtu pohľadávok na nadhodnotenie, zároveň tým otestuje aj nadhodnotenie strany dal pri výnosoch. Z toho vyplýva, že testovanie jednej strany aktív je zároveň nepriamym testovaním iného účtu.

To, či je testovanie zamerané na podhodnotenie alebo nadhodnotenie sa nazýva smer testovania. Koordináciou smeru testovania môžeme zabezpečiť simultánnu kontrolu rovnako nadhodnotenia ako aj podhodnotenia. Napríklad, ak záväzky, účty vlastného imania a účty výnosov sú testované na podhodnotenie a všetky aktíva a náklady sú otestované na nadhodnotenie, dosiahneme tým, že všetky účty súvahy a výkazu ziskov a strát budú priamo alebo nepriamo testované na nadhodnotenie aj na podhodnotenie.

Čo sa týka načasovania substantívnych postupov, je tu niekoľko faktorov, ktoré treba zobrať do úvahy. V niektorých prípadoch, zväčša z praktického hľadiska, substantívne postupy môžu byť vykonané počas predbežného auditu. Predbežný audit však nedokáže eliminovať riziko nesprávnosti, ktoré sa môže vyskytnúť na konci účtovného obdobia. Riziko je tým väčšie, čím viac času uplynie medzi predbežným auditom a koncom účtovného obdobia. Preto je potrebné doplniť predbežný audit kombináciou testov kontrol a substantívnych postupov zachytávajúcich zvyšné obdobie, ktoré nebolo pokryté testami v predbežnom audite.

Vykonanie audítorských postupov počas predbežného auditu môže pomôcť audítorovi identifikovať a vyriešiť problémy v ranných fázach auditu. Audítor zvyčajne porovnáva a odsúhlasuje informácie ohľadom konečných zostatkov účtov na konci obdobia s porovnateľnými informáciami z predbežného auditu. Ak odhalí neobvyklé odchýlky od predpokladaných výsledkov, je potrebné ďalej investigovať ich príčinu, poprípade vykonať substantívne analytické postupy alebo testy detailov pokrývajúce príslušné obdobie.

1.4.3 Postupy zamerané na získavanie audítorských dôkazov

Audítor vykonáva niekoľko postupov na vyhodnotenie rizika, no tie sami o sebe neposkytujú dostatočné uistenie na vydanie nezávislého výroku audítora. Tieto postupy zamerané na vyhodnotenie rizika musia byť vždy suplementované testami kontrol a substantívnymi postupmi. Testy kontrol sú nepochybne užitočné, no napriek tomu majú

niekoľko limitácií ako napríklad možnosť manipulácie vnútorných kontrol manažmentom, pochybenie ľudského faktoru alebo celkový dopad systémových zmien. Preto je vždy potrebné vykonať substantívne postupy na získanie dostatočnej evidencie ohľadom významnej skupiny transakcií, konečných zostatkov a vykázaných skutočností.

Audítor získava dôkazy jednou alebo viacerými z nasledujúcich techník:

- kladenie otázok
- pozorovanie
- kontrola (hmotného majetku, záznamov, dokumentácia)
- prepočítanie
- rekonštrukcia
- konfirmácia
- analytické postupy

Tabuľka č. 1. techniky získavania audítorských dôkazov

Technika	Definícia	Príklad
Kladenie otázok	Spočíva v hľadaní informácií u zainteresovaných osôb vo vnútri alebo mimo firmy	Získanie odpovede od klienta v písomnej alebo orálnej podobe na konkrétnu otázku počas auditu
Pozorovanie	Spočíva v pozorovaní procesu alebo procedúry, ktorú vykonáva niekto iný	Pozorovanie techniky zrátavania pri inventúre zásob vykonávanej personálom spoločnosti
Kontrola	Spočíva v bližšom skúmaní hmotného majetku, záznamov alebo dokumentácie	Kontrola objednávok, faktúr, dodacích listov, bankových výpisov, sťažností zákazníkov, atď.
Prepočítanie	Spočíva v kontrole aritmetickej presnosti zdrojových dokumentov, účtovných záznamov alebo v nezávislom prepočítavaní kalkulácií.	Napr. kontrola výpočtu odpisov
Rekonštrukcia	Spočíva v nezávislom vykonaní tých istých procedúr, ktoré boli vykonané ako časť vnútorných kontrol spoločnosti	Využitie počítačových systémov na overenie databázových kontrol. Kontrola vekovej štruktúry pohľadávok
Konfirmácia	Spočíva v potvrdzujúcej odpovedi na otázku ohľadom informácie vyplývajúcej z účtovných záznamov	Používa sa na overenie konečného zostatku pohľadávok, záväzkov, peňažných prostriedkov na účte a iné
Analytické postupy	Spočíva v analýze významných pomerov alebo trendov vrátane fluktuácií a vzťahov, ktoré nie sú konzistentné s ostatnými relevantnými informáciami.	Kalkulácia trendov tržieb za posledné obdobia, kontrola čistého zisku v porovnaní s tržbami, porovnanie klienta s konkurenciou

Zdroj: spracovaná podľa tabuľky z knihy Principles of Auditing, Rick Hayes a kolektív

Kladenie otázok

Kladenie otázok je najčastejšie využívaná technika na hľadanie dôkazov. Spočíva v hľadaní informácií u informovaných osôb vo vnútri alebo mimo spoločnosti. Kladenie otázok

klientovi má za cieľ získať odpoveď v ústnej alebo písomnej podobe na konkrétnu otázku ohľadom auditu spoločnosti. Tento spôsob získavania informácií môže zahŕňať formálne, písomné otázky adresované tretím stranám ale aj jednoduché pýtanie sa zamestnancov vo vnútri spoločnosti.

Odpovede na tieto otázky poskytnú audítorovi informácie, ktorými pred tým nedisponoval alebo si nimi overí niektoré nejasnosti, prípadne pochybnosti. Alternatívne môžu byť takto získané informácie výrazne odlišné od ostatných, ktorými doposiaľ audítor disponoval. Ako príklad je možné uviesť možnosť, že manažment manipuloval systém vnútorných kontrol. V takých prípadoch môže audítor modifikovať výrok alebo vykonať dodatočné audítorské postupy.

V typickom audite je spomínaným spôsobom získané najväčšie množstvo informácií, no tieto dôkazy nie sú nespochybniteľné pretože nepochádzajú od tretej strany a mohli by byť skreslené v prospech klienta. Preto je potrebné aby audítor vykonal aj iné postupy a nahromadil ďalšie informácie, ktoré sú v súlade s tvrdeniami klienta. Vo všeobecnosti sú otázky kladené klientovi zamerané na systém interných kontrol, účtovné záznamy alebo iné procedúry. Následne môže audítor pre kontrolu získaných informácií skontrolovať ich súlad pozorovaním postupov internej kontroly alebo prezrieť relevantnú dokumentáciu.

Pozorovanie

Pozorovanie spočíva v sledovaní procesov alebo postupov vykonávaných klientom alebo tretími stranami, napríklad pri počítaní zásob pri inventúre sa audítor potrebuje uistiť, že personál vykonáva inventúru zodpovedne a poctivo. Pozorovanie môže poskytnúť audítorovi informácie o tom ako prebieha konkrétna činnosť v podniku, no tieto informácie sú limitované skutočnosťou, že samotný fakt pozorovania audítorom môže ovplyvniť spôsob akým sú postupy vykonávané.

Pozorovanie má prevažne vizuálny charakter, no zahŕňa aj ostatné zmysly. Počúvanie, dotyk alebo pach môžu rovnako poslúžiť ako zdroj informácií. V bežnej praxi audítor navštívi niektoré z klientových prevádzok. Pri tejto návšteve si utvorí obraz o ich fungovaní, skontroluje činnosť vnútorných kontrol, overí ktoré zo strojov sú aktívne využívané a ktoré len zapadajú prachom alebo hrdzavejú. Audítor s hlbokým chápaním priemyselného odvetvia v ktorom spoločnosť pôsobí môže zistiť ktoré metódy alebo vybavenie sú zastarané iba pozorovaním.

Pre získanie dostatočnej evidencie samostatné pozorovanie nestačí a malo by byť doplnené ďalšími postupmi zameranými na zbieranie dôkazov. Ak sa napríklad vyskytne akékoľvek podozrenie pri sledovaní konkrétneho prístroja, špecialista alebo technik môže byť poverený aby poskytol svoj odborný názor k danému problému a tým vyvrátil alebo potvrdil podozrenie audítora.

Ďalším vhodným príkladom pozorovania je inventúra zásob. Touto problematikou sa zaoberá štandard ISA 501 v ktorom sa bližšie uvádza: „Ak sú zásoby vykázané v účtovnej závierke považované za významné, audítor musí obstať dostatok relevantných dôkazov potvrdzujúcich existenciu a stav zásob tým, že sa fyzicky zúčastní inventúry.“⁴

Účasť audítora na inventúre zásob mu umožní skontrolovať zásoby, pozorovať súlad počítania a kontroly zásob s interným kontrolným systémom, ktorý by to mal zabezpečovať.

Ak sa audítor nemôže fyzicky zúčastniť inventúry v plánovanom termíne pre neočakávané okolnosti, audítor by mal vykonať alebo sa zúčastniť inventúry v alternatívnom čase, poprípade vykonať kontrolný test pre pohyby, ktoré sa počas inventúry udiali. Ak účasť na inventúre nie je uskutočniteľná alebo je nepraktická kvôli lokácii zásob alebo prírodným faktorom, audítor musí zvážiť, či je možné obstať dostatočnú evidenciu o stave a existencii zásob. V opačnom prípade je obmedzený rozsah auditu. Dokumentácia následného predaja špecifických zásob, ktoré boli obstarané pred inventúrou môže pre tento prípad poskytnúť dostatočné dôkazy.

Pri plánovaní a účasti na inventúre je pre audítora potrebné zvážiť nasledujúce faktory:

- charakter systému účtovných a interných kontrol týkajúci sa zásob
- prirodzené, kontrolné a detekčné riziko a významnosť vzťahujúce sa na zásoby
- či sú zavedené adekvátne procedúry a poskytnuté dostatočné inštrukcie týkajúce sa inventúry zásob
- čas inventúry
- miesto inventúry (ak sú zásoby umiestnené na viacerých miestach, audítor by mal stanoviť na ktorom z daných miest je potrebná účasť, pričom treba brať do úvahy významnosť a vyhodnotenie prirodzeného a kontrolného rizika pre rozličné lokácie)

⁴ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. ISA 501 – Dôkazové informácie, špecifické aspekty vybraných položiek

- či je potrebná účasť špecialistu

Ďalej by mal audítor skontrolovať pokyny manažmentu ohľadom:

- aplikácie kontrolných procedúr (zbieranie použitých počítačích hárkov, spôsob počítania a prepočítavania, atď.)
- presné určenie fázy v ktorej sa nachádza nedokončená výroba, pomaly sa pohybujúce, zastarané alebo poškodené zásoby a položky, ktoré boli zaslané k zákazníkovi
- či boli zavedené vhodné opatrenia ohľadom pohybujúcich sa zásob medzi jednotlivými časťami skladu a ohľadom dodávky zásob pred a po uskutočnení inventúry

Participácia na inventúre zásob v sebe zahŕňa aj iné procedúry ako pozorovanie. Audítor musí rovnako prepočítať niektoré položky, nie iba sledovať korektnosť ich počítania. Pri tomto teste sa musí zamerať rovnako na úplnosť ako aj presnosť počítania, tým, že skontroluje množstvo fyzických zásob položiek, ktoré si vybral ako vzorku zo zoznamu položiek na sklade a rovnako skontroluje počet jednotiek špecifického druhu zásob, ktorý si vybral pri inventúre na počet jednotiek toho istého druhu zásob, ktorý je uvedený v účtovnom systéme. Audítor tiež skontroluje pohyby zásob pred a po vykonaní inventúry, teda či sa zásoby vyskladnené po inventúre a zásoby prijaté pred inventúrou nachádzali na sklade počas inventúry. Ak je zavedený interný systém na základe ktorého je možné určiť konečný zostatok na sklade, audítor musí zhodnotiť významné nezrovnalosti medzi záznamami z tohto systému a výsledkami inventúry.

V prípade, že zásoby spoločnosti sú v držbe tretej strany, audítor obdrží konfirmáciu ohľadom stavu a množstva zásob, ktoré má tretia strana v úschove. Na základe významnosti zásob, ktoré drží tretia strana musí audítor vykonať nasledovné:

- skontrolovať integritu a nezávislosť tretej strany
- zúčastniť sa alebo zriadiť pozorovanie inventúry iným audítorm
- obstarat' výrok nezávislého audítora ohľadom spoľahlivosti účtovných záznamov tretej strany a uistiť sa, že inventúra prebehla v súlade so všetkými kontrolnými opatreniami
- skontrolovať dokumentáciu ohľadom zásob držaných treťou stranou, napríklad príjemky, výdajky alebo konfirmácie

Kontrola (hmotného majetku, záznamov alebo dokumentov)

Kontrola pozostáva z preskúmania účtovných záznamov, dokumentácie a hmotného majetku. Na základe prehliadky spomenutých položiek audítor dospeje k záveru, či klientova dokumentácia dokladá informácie uvedené v účtovnej závierke alebo či nejaké informácie neboli opomenuté. Ako príklad môžeme uviesť prehliadku objednávok, faktúr, dodacích listov, sťažností zákazníkov a podobne.

Kontrola hmotného majetku spočíva vo fyzickom preskúmaní týchto aktív. Kontrola hmotného majetku môže audítorovi poskytnúť spoľahlivé dôkazy o ich existencii, no nie nevyhnutne to musí stačiť aj pri ich ohodnotení. Kontrola jednotlivých položiek zásob je bežne vykonaná spolu pri pozorovaní pri inventúre.

Kontrola účtovných záznamov a dokumentácie poskytuje dôkazy s odlišnou mierou spoľahlivosti v závislosti od ich charakteru, zdroja a efektivity interných kontrol pri ktorých sa spracúvajú.

- charakter dokumentácie v sebe zahŕňa množstvo obsiahnutých informácií, aké náročné je ich získať a kto ich má vo svojej úschove
- zdroj dokumentácie môže byť z interného alebo externého prostredia firmy
- vonkajší zdroj môže ale aj nemusí byť nezávislý vo vzťahu ku klientovi
- zdroj môže byť kompetentný alebo nekompetentný
- kontrolné procesy okolo spracúvania informácií môžu ale aj nemusia byť efektívne

Niektoré dokumenty reprezentujú priamy dôkaz o existencii aktíva, napríklad dokument predstavujúci finančný inštrument ako dlhopis alebo akcie. Veľmi dôležitá je aj kontrola zmlúv so zákazníkmi, pretože sa v nich môžu nachádzať dôležité informácie relevantné pri určení správneho vykázania výnosov.

Ako už bolo spomenuté, zdroj od ktorého môže audítor získať relevantnú dokumentáciu môže pochádzať z interného alebo externého prostredia firmy. Dokument, ktorý je interný bol pripravený a využitý vo vnútri spoločnosti a zostáva v nej ponechaný bez toho aby niekedy prišiel do kontaktu s tretími stranami. Externý dokument je taký, ktorý už predtým prešiel rukami tretej strany a zároveň zachytáva transakciu, ktorá sa medzi spoločnosťou a touto tretou stranou uskutočnila. Externý dokument môže mať pôvod z vonka spoločnosti a dostať sa do jej rúk až neskôr ako napríklad garancia, faktúra, bankový výpis alebo dobropis. Iné externé

dokumenty sú vytvorené vo vnútri spoločnosti, sú odovzdané tretím stranám a nakoniec sa vrátia späť do spoločnosti. Ako príklad je možné spomenúť vystornovanú faktúru.

Interné dokumenty poskytujú audítorovi nižšiu mieru uistenia ako tie externé. Dôveryhodnosť internej dokumentácie je ovplyvnená aj spoľahlivosťou interného systému kontrol. Čím je tento systém spoľahlivejší, tým spoľahlivejšia je aj dokumentácia, ktorú vyprodukuje. Externá dokumentácia je spracovávaná vonku aj vo vnútri spoločnosti, čím vlastne predstavuje určitý druh súhlasu alebo konsenzu medzi spoločnosťou a tretou stranou ohľadom informácie, ktorú daný dokument obsahuje. Preto je takýto dokument považovaný za spoľahlivejší. Niektoré z externých dokumentov, napríklad zmluvy, vlastnícke listy alebo poistenie sú všeobecne považované za veľmi spoľahlivé, pretože sú pripravované odborne a pravdepodobne boli kontrolované právnikom.

Prepočítanie a rekonštrukcia

Prepočítanie spočíva v kontrole aritmetického súladu zdrojovej dokumentácie a účtovných záznamov alebo v nezávislej kalkulácii. Tieto postupy zahŕňajú kontrolu položiek ako sú odpisy, oceňovanie zásob, výšku vykázania výnosov a iné. Postupy zamerané na mechanickú presnosť majú za úlohu skontrolovať či rovnaká informácia bola zadaná a zaznamenaná správne vo všetkých účtovných knihách a systémoch, ktorých sa týka. Evidencia získaná prepočítaním je relatívne spoľahlivá pretože je generovaná priamo audítorom.

Rekonštrukcia je nezávislé zopakovanie kontrolnej procedúry audítorom, ktorá bola pôvodne vykonávaná ako súčasť interných kontrol spoločnosťou buď manuálne alebo pomocou počítačových metód.

Konfirmácia

Konfirmácia je odpoveď tretej strany na otázku položenú audítorom ohľadom konkrétnej informácie vyplývajúcej z účtovných záznamov. Audítor bežne získava konfirmácie ohľadom účtov pohľadávok u tretích strán, ktoré spoločnosť uvádza ako svojich dlžníkov. Konfirmácia je ústna alebo písomná odpoveď nezávislej tretej strany podkladajúca požadovanú informáciu. Inak povedané je to aj proces získavania audítorskej evidencie od tretích strán za účelom podporenia určitého tvrdenia alebo faktu.

Konfirmačné procedúry sú väčšinou využívajú na potvrdenie zostatkov na účtoch pohľadávok a záväzkov, no môžu byť použité aj na konfirmáciu existencie, množstva a stavu

zásob, ktoré má spoločnosť v úschove u tretích strán. Rovnako so konfirmujú zostatky na účtoch v banke, hodnotu poisťného krytia, záväzky z dlhopisov voči veriteľom, podmienky kontraktov so zákazníkmi a ďalšie.

Pretože konfirmácie od nezávislých tretích strán majú väčšinou písomný formát a sú vyžiadané priamo audítorom, sú považované za veľmi spoľahlivé. Hlavnými nevýhodami konfirmačných listov je ich nákladnosť, časová náročnosť, no aj skutočnosť, že nimi treba zaťažovať tretie strany, ktoré sú nie vždy ochotné nám tieto informácie poskytnúť.

Audítor sa môže rozhodnúť využiť konfirmácie aj ako odpoveď na významné riziko. Ak sa manažment spoločnosti nachádza pod tlakom dosiahnuť určitý cieľ vo výnosoch alebo zisku, je pravdepodobné, že sa bude snažiť tento cieľ dosiahnuť využitím kreatívnych účtovných metód alebo agresívneho vykazovania výnosov. Za takýchto okolností môže audítor navrhnúť špeciálne externé konfirmácie za účelom nielen odsúhlasenia konečných zostatkov účtov pohľadávok a záväzkov, ale aj podrobností ohľadom zmlúv so zákazníkmi a dodacími podmienkami.

Konfirmácia účtov pohľadávok je najbežnejšou z konfirmačných procedúr. Audítor si najprv prejde zoznamom všetkých zákazníkov a konečnými zostatkami analytických účtov pre týchto zákazníkov a na základe svojho profesionálneho úsudku vyberie vzorku, ktorá sa bude konfirmovať. Vzorka môže byť vybraná náhodne alebo sa vyberú položky s najvyššími alebo najnižšími zostatkami, ďalej môžu byť vybraní zákazníci so zlou platobnou disciplínou alebo s nepravidelnými objednávkami. Po výbere vzorky audítor posunie zoznam klientovi, ktorý následne konfirmácie pripraví a zašle zákazníkovi s požiadavkou aby svoje odpovede adresovali priamo audítorovi. Audítor po prijatí konfirmácií skontroluje, či niektoré skutočnosti neboli klientom pozmenené a výsledok konfirmácií zdokumentuje.

Štandard ISA 505 identifikuje dva typy konfirmácií: pozitívne a negatívne konfirmácie. Požiadavka na pozitívnu konfirmáciu si pýta od recipienta (dodávateľa, odberateľa alebo inej tretej strany) konfirmáciu, tým že žiada aby respondent doplnil konkrétne informácie. Od odpovede na pozitívnu konfirmáciu sa očakáva, že poskytne dostatočný dôkaz pre audítora. Audítor môže znížiť riziko, že zákazník odsúhlasí konečný zostatok bez toho aby ho vôbec overil tým, že do konfirmácie neuvedie zostatok, ktorý je potrebné odsúhlasiť, ale nechá prázdne miesto, ktoré bude zákazník musieť doplniť. Takéto konfirmácie môžu ale obdržať menej odpovedí pretože od zákazníkov vyžadujú dodatočnú námahu. Pozitívna forma konfirmácií je

adekvátne ak je prirodzené riziko vyhodnotené ako vysoké, pretože žiadna odpoveď môže mať iný dôvod ako súhlas s uvedenými informáciami v konfirmácií.

Negatívna konfirmácia vyžaduje od respondenta odpoveď len v takom prípade, že nesúhlasí s informáciami ktoré sú v konfirmácii uvedené. Napriek tomu si audítor nemôže byť istý, že si recipient konfirmáciu vyzdvihol a rozhodol sa na ňu neodpovedať z dôvodov iných ako to, že súhlasí so všetkými uvedenými informáciami. Z tohto dôvodu negatívne konfirmácie zväčša neposkytujú natoľko spoľahlivé audítorské dôkazy a audítor by mal zvážiť využitie aj iných substantívnych postupov na doplnenie použitia negatívnych konfirmácií.

Negatívne konfirmácie môžu byť použité na zníženie rizika na akceptovateľnú úroveň v prípade ak:

- úroveň prirodzeného rizika je vyhodnotená ako nízka
- vo vzorke sa nachádza veľké množstvo malých nevýznamných položiek
- neočakáva sa veľké množstvo záporných odpovedí
- audítor nemá dôvod predpokladať, že respondent bude ignorovať jeho požiadavku

Môže sa stať, že audítor nedostane odpoveď aj na pozitívny typ konfirmácie, v takom prípade sa môže rozhodnúť poslať druhý konfirmačný list. Pre tých zákazníkov, ktorí neodpovedali na dva pozitívne konfirmačné listy, musí audítor vykonať alternatívne postupy. Alternatívne postupy by mali poskytnúť takú mieru istoty ako by poskytli konfirmácie v prípade ak by boli zodpovedané. Pri negatívnej forme konfirmácie je vyžadovaná iba záporná odpoveď.

Ak chce audítor odkonfirmovať konkrétne zostatky účtov alebo iné špecifické informácie a manažment ho požiada aby tak neurobil, audítor by mal zvážiť, či je takáto požiadavka odôvodnená a či sú argumenty na ktorých požiadavka stojí relevantné. Ak audítor súhlasí s manažmentom a rozhodne sa, že konfirmácie posielat' nebude, mal by vykonať namiesto toho alternatívne postupy zamerané na získanie evidencie s rovnakou mierou uistenia, aká by bola zabezpečená konfirmáciami. V prípade, že audítor nepovažuje požiadavku manažmentu za odôvodnenú, jedná sa o obmedzenie rozsahu prác vykonaných audítorom a táto skutočnosť by mala byť odzrkadlená v modifikácii výroku nezávislého audítora.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Výkon auditu je systematická, naplánovaná činnosť, ktorej cieľom je poskytnúť externým používateľom účtovnej závierky kvalifikovaný názor, či účtovná závierka poskytuje verný a pravdivý obraz skutočnosti a či je zostavená v súlade s platnými právnymi predpismi.

Cieľom tejto práce je priblížiť akú úlohu zohrávajú substantívne postupy pri dosahovaní cieľa auditu. V tejto práci sa bližšie skúmajú substantívne analytické postupy a ostatné substantívne postupy ako nástroj dosiahnutia cieľa auditu.

Tento zámer je rozpracovaný do niekoľkých častí, v prvej (teoretickej) časti práce sú rozpracované nasledovné tézy:

- Vysvetlenie čo je to audit, aký má význam a čo je jeho cieľom
- Postupy pri vykonaní auditu so zreteľom na dosiahnutie vymedzeného cieľa
- Vysvetlenie rizika, jeho druhy a ich vplyv na dosiahnutie cieľa auditu
- Vysvetlenie postupov, ktorými sa audítor snaží dosiahnuť cieľ auditu
- Nástroje, ktoré má audítor k dispozícii na získavanie informácií

V tretej (praktickej časti) tejto práce budú bližšie preskúmané substantívne analytické postupy a ostatné substantívne postupy, pričom sa v tejto časti zameriame hlavne na vysvetlenie celého postupu aplikácie týchto postupov od identifikácie možnosti ich využitia, cez navrhnutie a plánovanie postupov, získavanie dát pre ich vykonanie až po zhodnotenie výsledkov jednotlivých postupov a komplikácií, ktoré sa môžu potenciálne vyskytnúť.

Pri písaní tejto diplomovej práce bola uplatnená logická postupnosť určená nasledovnými technikami:

Analýza – predstavuje metódu využívajúcu dekompozíciu celku na jednotlivé časti a ich následné skúmanie. Využíva sa vo všetkých oblastiach, procesoch, predmetoch a javoch. V práci je analýza často využívaná pre rozčlenenie a pochopenie jednotlivých častí skúmaných audítorských postupov.

Syntéza - predstavuje prechod od jednotlivých častí k spoločnému celku. Vedie k pochopeniu súvislostí a vzťahov. Syntéza je dôležitá pre pochopenie ako jednotlivé časti audítorských postupov spoločne napomáhajú dosiahnutia spoločnému cieľu auditu.

Indukcia - Indukcia je jeden zo základných poznávacích postupov, vedecká metóda, najdôležitejšia forma reduktívneho usudzovania; pri indukcii sa na základe skúmania podstatných črt určitej časti predmetov nejakej triedy usudzuje na inú časť tejto triedy.

Dedukcia - Dedukcia alebo odvodzovanie je proces postupných transformácií výrazov pomocou odvodzovacích pravidiel. Každé jednotlivé použitie odvodzovacieho pravidla na dané výrazy sa nazýva krokom dedukcie.

Pri písaní tejto práce boli využité rôzne zdroje ako napríklad audítorské štandardy ISA, publikácie, vysokoškolské učebnice a audítorské manuály.

3 Výsledky práce a diskusia

3.1 Substantívne analytické postupy

Substantívne analytické postupy sú typy procedúr, ktoré môže audítor použiť aby eliminoval riziko významnej nesprávnosti vo finančnej závierke na prijateľnú úroveň. Výkon substantívnych analytických postupov zahŕňa nasledovné etapy:

- navrhnutie analytického postupu
- určenie očakávanej hodnoty finančného ukazovateľa alebo konečného zostatku účtu
- získanie informácií a ich následné porovnanie s očakávaniami
- skúmanie významných rozdielov medzi očakávaniami a skutočnosťou
- zaznamenanie záverov a ich dopad na ďalšie audítorské postupy

Analytické postupy majú svoje využitie vo viacerých fázach auditu. Pri identifikácii a zhodnotení rizika môžu pomôcť audítorovi lepšie pochopiť fungovanie spoločnosti a nasmerovať jeho pozornosť na oblasti, ktoré by mohli byť potenciálne problematické, slúžia ako významný zdroj audítorských dôkazov.

Substantívne analytické postupy sú procesom vyhodnocovania finančných informácií pomocou analýzy vzťahov medzi finančnými a nefinančnými dátami. Navyše obsahujú skúmanie:

- identifikovaných fluktuácií, ktoré nie sú konzistentné s očakávaniami,
- vzťahov medzi dátami nie sú konzistentné s ostatnými relevantnými informáciami, alebo
- vzťahov, ktoré sú odlišné od očakávaní

Rovnako ako pri ostatných postupoch, substantívne analytické postupy by mali byť použité iba ak sú efektívnym zdrojom dôkazov. Pri zvažovaní, či je analytické postupy vhodné použiť je potrebné zobrať do úvahy úroveň uistenia, ktorú nám poskytujú alternatívne typy postupov (testy kontrol a ostatné substantívne postupy), spoľahlivosť dát na základe ktorých sú analytické postupy vykonávané a taktiež nákladovú efektivitu týchto postupov. Pod nákladovou efektivitou rozumieme porovnanie času potrebného na vykonanie analytických postupov a času,

ktorý by sme ušetrili redukciou alebo dokonca úplnou elimináciou ostatných substantívnych postupov ako následok dosiahnutia dostatočného uistenia zo substantívnych analytických postupov.

Pri plánovaní, vykonávaní a vyhodnocovaní substantívnych analytických postupov je nevyhnutné chápanie vzťahov medzi finančnými a nefinančnými informáciami rovnako ako všeobecné porozumenie spoločnosti klienta ako aj prostrediu v ktorom táto spoločnosť vykonáva svoju činnosť. Taktiež je nevyhnutné porozumenie limitáciám, ktoré so sebou analytické postupy prinášajú.

Preto je potrebné aby sa na plánovaní a kontrole substantívnych analytických postupov zúčastňovali tí skúsenejší členovia tímu vykonávajúceho audit. Tým sa zabezpečí správna aplikácia substantívnych analytických postupov a zároveň sa zabráni tomu aby boli nesprávne vyhodnotené vzťahy medzi finančnými a nefinančnými informáciami. Okrem toho je dôležité aby očakávania, s ktorými sú porovnávané skutočné finančné dáta, boli nastavené primerane k aktuálnym okolnostiam.

3.1.1 Príklady substantívnych analytických postupov

Existuje mnoho rozličných postupov, ktoré môžu byť použité pri substantívnom analytickom testovaní. Ich druh a povaha závisí okrem iného od účtovného systému, ktorý klient využíva a od konečných zostatkov účtov, ktoré sú týmto spôsobom testované. Všeobecne, substantívne analytické postupy spadajú do troch kategórií:

- porovnávanie s očakávaniami
- vzťahy (napríklad medzi finančnými ukazovateľmi)
- pokročilé štatistické techniky analýzy vrátane audítorských techník s použitím počítača

Porovnávanie

Pri porovnávaní finančných informácií a vyhodnocovaní zmien je potrebné byť rovnako ostrážitý pri položkách kde zmena, napriek očakávaniam, absentuje. Napríklad ak sa v istej oblasti zvýši cena poistných služieb o 10%, budeme očakávať rovnaký nárast nákladov na poistenie v porovnaní s minulým rokom. Ak ale takúto zmenu nepozorujeme, je potrebné zdôvodniť nedostatočné zvýšenie nákladov v tejto oblasti.

Vzťahy

V tomto prípade musí existovať vzťah medzi dvomi položkami, ktoré sú predmetom porovnávania. Ako príklad je možné uviesť kreditný úrok a úročený vklad. Súčasne je potrebné dbať na to aby nebolo vynakladané veľké množstvo času na skúmanie síce platných, ale príliš komplexných vzťahov.

Je dôležité aby audítor dostatočne rozumel vzťahom medzi finančnými a nefinančnými informáciami. V niektorých prípadoch sa môže zdať, že informácie spolu súvisia aj keď v skutočnosti to tak nie je. Ak by audítor nemal dostatočné vedomosti, mohol by na základe týchto klamlivých vzťahov dospieť k nesprávnemu názoru. Napríklad ak sa historicky menili náklady na prenájom a tržby v rovnakom pomere ide skôr o náhodu ako o relevantné prepojenie.

Čím vyšší level uistenia má byť dosiahnutý za použitia analytických postupov, tým predvídateľnejšie vzťahy sú využívané, aby bolo možné spoľahlivo odhaliť potenciálne nesprávnosti. Vzťahy v stabilnom ekonomickom prostredí sú zväčša ľahšie predvídateľné ako vzťahy v dynamicky sa meniacom prostredí. Rovnako vzťahy pri transakciách, pri ktorých má manažment istú mieru diskretnosti sú ťažšie predvídateľné. Manažment spoločnosti sa môže napríklad rozhodnúť vynaložiť prostriedky na opravu a údržbu dlhodobého majetku namiesto investície do kúpy nového.

Pri vyhodnocovaní trendov v určitých finančných ukazovateľoch, či už absolútnych alebo percentuálnych, je potrebné sledovať viacero po sebe nasledujúcich období. Ak by sme porovnávali údaje iba za dve obdobia, údaje by mohli byť vplyvom rôznych nepredvídateľných faktorov skreslené.

3.1.2 Použitie štatistických postupov ako substantívne analytické postupy

Substantívne analytické postupy môžu byť vykonávané efektívne pomocou využitia audítorských techník s použitím počítača. Audítorské softvéry ako napríklad IDEA, môžu byť efektívne použité na sumarizáciu dát a identifikovanie vzťahov medzi nimi. Zvyčajne je pri príprave na substantívne analytické postupy možné dosiahnuť vyššiu úroveň spracovania dát od klienta za pomoci audítorských softvérov v porovnaní s tradičnými postupmi.

Navyše, audítorský softvér môže odhaliť väčšie množstvo rôznych vzťahov, ktoré môžu byť na substantívne analytické testovanie využité. Ďalšou výhodou počítačových softvérov je, že podrobnosti pri nezvyčajných výsledkoch môžu byť zobrazené, čo v konečnom dôsledku zefektívni ďalšie skúmanie a získavanie informácií.

Príkladom techník, ktoré môžu byť nápomocné pri audítorských technikách za použitia počítača sú regresná analýza a Benfordov zákon.

Regresná analýza je spoločné pomenovanie pre techniky modelovania a analýzy numerických dát pozostávajúcich zo závislej premennej (ktorú chceme predpovedať) a jednej alebo viacerých nezávislých premenných (determinujúce alebo vysvetľujúce premenné). Závislá premenná je v regresnej rovnici namodelovaná ako funkcia nezávislých premenných a zodpovedajúcich parametrov (konštánt). Regresia môže byť využitá napríklad pri prognózach.

Benfordov zákon je matematický model, ktorý predpokladá že v populácii rôznych čísel sa budú s väčšou frekvenciou vyskytovať nízke číslice (1,2,3) ako tie vysoké (7,8,9). Pri porovnávaní týchto číselných populácií so vzorom, ktorý je na základe Benfordovho zákona možné očakávať je možné odhaliť potenciálne nesprávnosti, podvody alebo manipulácie.

3.1.3 Získavanie uistenia za pomoci substantívnych analytických postupov

Pri navrhovaní a vykonávaní substantívnych audítorských postupov, buď samostatne alebo v kombinácii s testami kontrol alebo ostatnými substantívnymi postupmi by mal audítor:

- Určiť vhodnosť jednotlivých substantívnych analytických postupov pre dané tvrdenia s prihliadnutím na posudzované riziká významnej nesprávnosti a prípadných ostatných substantívnych postupov pre tieto tvrdenia
- Zhodnotiť spoľahlivosť dát z ktorých sme vychádzali pri formovaní očakávaní, berúc do úvahy zdroj, porovnateľnosť, charakter a relevantnosť dostupných informácií a kontrolu nad prípravou samotných dát
- Sformovať očakávania pre konečné zostatky a ukazovatele a zhodnotiť, či sú tieto odhady dostatočne presné na to aby bolo možné odhaliť významné nesprávnosti či už jednotlivito alebo spoločne s inými nesprávnosťami
- Určiť veľkosť rozdielu medzi očakávaniami a skutočnosťou, ktorý je akceptovateľný bez potreby ďalšieho skúmania.

3.1.4 Určovanie vhodnosti substantívnych analytických postupov

Substantívne analytické postupy sú všeobecne lepšie aplikovateľné pri veľkých objemoch transakcií, ktoré sú časom predvídateľné. Aplikácia plánovaných analytických postupov je založená na očakávaní, že vzťahy medzi údajmi existujú budú pretrvávajúť aj v budúcnosti.

Vhodnosť jednotlivých analytických postupov závisí od vyhodnotenia efektivity odhalenia významnej nesprávnosti, či už jednotlivo alebo spoločne s ostatnými nesprávnosťami, ktoré by mohli spôsobiť výrazné skreslenie účtovnej závierky. Napríklad pri porovnávaní konečných zostatkov na účte pohľadávok je vhodné oddeliť individuálne významné položky, staršie položky, ktoré môžu byť nevyhnutiteľné a ostatné kreditné zostatky aby bolo možné zmysluplne aplikovať analytické postupy a aby sa zabránilo potenciálnemu vplyvu možných anomálií.

V prípade, že audítor dostatočne rozumie fungovaniu spoločnosti a prostrediu v ktorom spoločnosť pôsobí, môžu byť ako analytické postupy efektívne využité aj jednoduché predikčné modely. Použitie všeobecne uznávaných finančných ukazovateľov (ako zisková marža pre rôzne maloobchody) môže pri substantívnych analytických postupoch poskytnúť dostatočné uistenie o primeranosti konečných zostatkov.

Určenie vhodnosti jednotlivých substantívnych analytických postupov závisí od povahy skúmaných tvrdení a vyhodnoteného rizika významnej nesprávnosti. Napríklad, ak kontrolný systém na zaznamenávanie objednávok nie je dostatočne spoľahlivý, audítor sa môže viac spoliehať na ostatné substantívne postupy namiesto toho aby sa pri tvrdeniach ohľadom účtov pohľadávok spoliehal na substantívne analytické postupy. Alternatívne sa môže audítor rozhodnúť otestovať niektoré položky a ak sa ukáže, že dáta zo systému sú správne, môže sa naďalej spoliehať na substantívne analytické postupy.

Jednotlivé substantívne analytické postupy možno považovať za vhodné ak sú pre to isté tvrdenie vykonávané aj ostatné substantívne postupy. Napríklad pri získavaní audítorských dôkazov pre tvrdenia ohľadom účtov pohľadávok, môže audítor aplikovať analytické postupy pri skúmaní vekovej štruktúry pohľadávok od zákazníkov a dodatočne vykonať testy detailov ohľadom nasledovných peňažných prímov, čím sa overí vymožitelnosť pohľadávok.

Analytické postupy môžu byť účinnými testami pre tvrdenia, v ktorých by prípadné skreslenia neboli zrejme z testov detailov, alebo v ktorých podrobné detaily nie sú ľahko zistiteľné. Napríklad, pri porovnávaní súhrnnej sumy vyplatených miezd s celkovým počtom zamestnancov môže indikovať neoprávnené platby, ktoré by nemuseli byť zrejme pri testovaní jednotlivých transakcií. Rozdiely medzi skutočnosťou a očakávaniami môžu taktiež odhaliť vynechanie niektorých položiek v prípade ak nie sú k dispozícii nezávislé dôkazy, ktoré by preukázali správnosť jednotlivých transakcií.

3.1.5 Navrhovanie substantívnych analytických postupov

Substantívne analytické postupy by mali byť primerane prispôsobené audítorovmu porozumeniu spoločnosti a jej prostrediu. Nie je možné poskytnúť presné inštrukcie o tom aké procedúry alebo v akom rozsahu by sa mali vykonať. Napriek tomu, finančné ukazovatele, ktoré sú pre audítora dôležité pri analytickej previerke sú často dôležité aj pre klienta pri zmluvných podmienkach. Pri navrhovaní substantívnych analytických postupov je potrebné preskúmať, ktoré finančné ukazovatele manažment využíva ako kľúčové ukazovatele výkonnosti pri rozpočtovej kontrole a analýze.

Okrem vyššie spomenutých záležitostí a aplikácie zdravého úsudku, môže audítor pri navrhovaní substantívnych analytických postupov zobrať do úvahy nasledujúce faktory:

Auditovaná spoločnosť - každá spoločnosť a odvetvie má svoje jedinečné charakteristiky, ktoré sú užitočné pri vyhodnocovaní vzťahov. Napríklad pri skúmaní tržieb z predaja zásob a kalkulácií obratu zásob a jeho porovnávania s predchádzajúcimi obdobiami môže poskytnúť zmysluplné výsledky pre danú spoločnosť ale rovnaká kalkulácia aplikovaná napríklad na školu s minimálnymi zásobami by bola bezvýznamná.

Čo je dôležité pre manažment – Audítor môže zistiť od manažmentu, ktoré informácie a vzťahy využívajú na to, aby spoločnosť riadili. Tieto vzťahy môžu byť kľúčové pre pochopenie spoločnosti a výsledkov, ktoré spoločnosť dosahuje. Ak manažment prijme rozhodnutie na úrovni divízie, je vhodnejšie sledovať určité položky na úrovni divízií, ako hľadať súvislosti medzi spoločnými kumulovanými hodnotami. Audítor môže položiť manažmentu aj iné otázky ako napríklad:

1. Ktoré kľúčové faktory manažment sleduje pri monitorovaní činnosti a finančných výsledkoch?
2. Existuje nejaká databáza, ktorá by mohla obsahovať pre nás užitočné informácie?
3. Existujú publikácie z daného odvetvia, ktoré by nám mohli poskytnúť užitočné informácie?
4. Môžu ekonomické alebo priemyselné štatistiky pomôcť manažmentu identifikovať dôležité súvislosti alebo trendy?

Okrem rozprávania sa s manažmentom môže audítor získať cenné informácie aj pri rozhovore s personálom v prevádzke, ktoré by mohli ovplyvniť formulovanie odhadov audítora. Napríklad rozhovor s vedúcim skladu môže audítorovi poskytnúť užitočné informácie ohľadom spracovávania dát v súvislosti s prijatými a vyskladnenými objednávkami. Vedúci skladu môže mať taktiež cenné informácie o stave zásob, úrovne návratnosti alebo o tom či neboli kladené požiadavky na náhle expedovanie tesne pred alebo po konci roka.

Úroveň členenia informácií – Audítor môže vyrátať finančné ukazovatele, percentuálne zastúpenia alebo vykonať rozličné analýzy v závislosti od štruktúry informácií. Dáta, ktoré sú do veľkej miery zlúčené do jedného celku a nie je možné niektoré položky efektívne oddeliť alebo vyňať môžu obsahovať skresľujúce informácie, čo do istej miery limituje ich použiteľnosť a spoľahlivosť. Napríklad môže byť viac zmysluplné pri maloobchode skúmať ziskovú maržu pre isté skupiny produktov alebo podľa geografickej polohy ako pre všetky položky a skupiny súčasne.

3.1.6 Zhodnotenie spoľahlivosti dát

Spoľahlivosť informácií je ovplyvnená zdrojom od ktorého sú obstarané, charakterom informácií ale aj od podmienok za ktorých boli získané. Relevantnosť a spoľahlivosť dát získaných za účelom vykonania substantívnych analytických postupov závisí od nasledujúcich faktorov:

- Zdroj od ktorého boli informácie obstarané. Napríklad, informácie získané od nezávislého zdroja z vonkajšieho prostredia spoločnosti sú spoľahlivejšie

a relevantnejšie. Medzi ne patria napríklad informácie získané z podpísaných zmlúv, zmlúv o pôžičke, konfirmácií od tretích strán alebo informácie z komoditných trhov ohľadom cien a výmenných kurzov. Ak boli informácie pripravené interne je potrebné aby ich pripravoval expert s dostatočnými poznatkami z danej oblasti.

- Porovnateľnosť dostupných informácií. Napríklad môže audítor porovnať dáta špecifické pre dané odvetvie s dátami z vnútra spoločnosti a overiť mieru ich súladu, poprípade zhodnotiť opodstatnenosť vzniknutých rozdielov.
- Charakter a relevantnosť dostupných informácií. Napríklad, či neboli rozpočty stanovené na základe výsledkov, ktoré sa očakávajú namiesto cieľov ktoré chcú dosiahnuť.
- Systému kontrol na prípravu informácií slúžiacich na overenie úplnosti, presnosti a správnosti. Napríklad systém kontrol slúžiaci na prípravu rozpočtu (dozoru nad jeho plnením, prípadne spôsob akým sú vysporiadané odchýlky od rozpočtovaného plánu) alebo systému kontrol nad vykazovaním a oceňovaním jednotlivých druhov zásob ako napríklad surovín, nedokončenej výroby alebo hotových výrobkov.

Vyššia miera spoľahlivosti je zabezpečená ak sú pri substantívnych analytických postupoch využité dáta, ktoré boli predtým skontrolované interným auditom (ktorého súčasťou je aj kontrola interného systému kontrol), pochádzajú od dôveryhodného a nezávislého zdroja, pochádzajú od interného zdroja mimo účtovného oddelenia, ktorý nemá motiváciu alebo možnosť ovplyvniť správnosť údajov alebo boli dáta podrobené alternatívnemu testovaniu, napríklad za použitia audítorských techník s použitím počítača.

Audítor sa môže rozhodnúť otestovať operačnú efektívnosť systému kontrol ak sú niektoré spoločnosťou pripravované informácie pre účely substantívnych analytických postupov označené za rizikové. Ak je systém kontrol efektívny, je zabezpečená vyššia miera spoľahlivosti daných informácií a teda aj vyššia miera spoľahlivosti substantívnych analytických postupov.

V súvislosti s prípravou informácií systémom kontrol spoločnosti pre substantívne analytické postupy je potrebné zhodnotiť riziko zasahovania manažmentu do systému kontrol. Pri tom sa kontrole možnosť manažmentu zasahovať do systému alebo robiť nejaké zmeny mimo bežného obdobia finančného vykazovania. Ak je riziko zasahovania do systému kontrol vysoké, informácie z tohto systému nie sú dôveryhodné a mali by byť inak otestované predtým ako môžu byť použité pri substantívnom analytickom testovaní.

3.1.7 Formulovanie očakávaní

Substantívne analytické postupy sú v podstate porovnaním sumy z účtovnej závierky alebo vzťahu zahŕňajúcom túto sumu a očakávaním audítora na základe jeho vedomostí a porozumeniu spoločnosti. Pred vykonaním takýchto postupov je určený rozsah v rámci ktorého bude rozdiel medzi očakávaniami a realitou tolerovaný a akceptovaný.

Pri formulovaní očakávaní je potrebné zobrať do úvahy všetky finančné a nefinančné informácie, prostredie v ktorom spoločnosť pôsobí a či prišlo počas roka k významným zmenám (napríklad strata významného zákazníka).

Očakávania audítora nie sú založené výlučne na výsledkoch z minulosti, je potrebné vziať do úvahy aj iné faktory, ktoré by mohli mať vplyv na očakávania audítora. Napríklad pri audite výrobnnej spoločnosti môžeme očakávať priamy vzťah medzi množstvom vyrobených jednotiek a množstvom odpracovaných hodín. Napriek tomu, ak audítor zistí, že v spoločnosti prišlo k nejakým zlyháním alebo k poruchám, môže sa stať že sa zvýši celkový počet odpracovaných hodín bez vplyvu na počet vyrobených jednotiek produkcie.

Očakávania audítora môžu byť ovplyvnené rôznymi faktormi, ktoré môžu mať na výsledok rozličný vplyv. Audítor nie je schopný naformulovať očakávanie, ktoré bude presne odzrkadľovať realitu, ale mal by brať ohľad ekonomické faktory a trendy. Vzorec, ktorý môže použiť môže vyzeráť napríklad nasledovne :

$$\begin{array}{ccccccc} \begin{array}{c} \text{Koncoročný} \\ \text{zostatok,} \\ \text{ukazovateľ} \\ \text{alebo vzťah} \end{array} & + & \begin{array}{c} \text{trendy} \\ \text{zvyšujúce} \\ \text{zostatok,} \\ \text{ukazovateľ,} \\ \text{vťah} \end{array} & - & \begin{array}{c} \text{trendy} \\ \text{znižujúce} \\ \text{zostatok,} \\ \text{ukazovateľ,} \\ \text{vzťah} \end{array} & = & \begin{array}{c} \text{očakávaný} \\ \text{zostatok,} \\ \text{ukazovateľ,} \\ \text{vzťah} \end{array} \end{array}$$

Ak audítor dospeje k názoru, že nie je schopný sformulovať dostatočne presné očakávania, môže to byť indikátor, že substantívne analytické postupy nie sú vhodným nástrojom pre kontrolu danej oblasti účtovnej závierky.

Príklady formulácie očakávaní by mohli vyzerat' nasledovne (predpokladáme, že sa jedná o významné oblasti účtovnej závierky):

1. Náklady na vedu a výskum vo všeobecnosti stúpali v priemere o 3% ročne a tlačové správy spoločnosti naznačujú, že fungovanie spoločnosti zostáva do veľkej miery závislé od vedy a výskumu a spoločnosť v budúcnosti neplánuje prijímať žiadne zmeny v tejto oblasti. Na základe týchto informácií môže audítor sformulovať očakávanie, že náklady na výskum a vývoj v porovnaní s minulým rokom vzrastú o 3%.
2. Bolo zdokumentované, že v spoločnosti počas roka nepribudli žiadne nehmotné aktíva, čo môžeme považovať za odôvodnené, pretože aktíva tohto typu sa vyskytujú iba pri akvizícii podniku, k čomu počas roka nedošlo. V dôsledku ziskovosti nepredpokladáme, že došlo k znehodnoteniu majetku počas roka. Na základe týchto informácií môže audítor očakávať, že zmena na spomínanom účte bude predstavovať mieru amortizácie, ktorú by mal byť audítor bez problémov schopný kvantifikovať.
3. Pri skúmaní zápisnice zo zasadnutia dozornej rady a diskusie s riaditeľom spoločnosti audítor zistil, že spoločnosť prenajala jeden nový obchod a žiadne neboli zatvorené. Na základe toho je možné predpokladať, že aktíva spoločnosti vzrastú o sumu 7 miliónov dolárov, čo je pre spoločnosť, na základe informácií z minulých rokov, priemerná investícia pri otvorení novej predajne.

Prípád číslo 3 by ovplyvnil mal pre spoločnosť viaceré následky, ktoré by ovplyvnili rôzne oblasti účtovnej závierky. Medzi otázky, ktoré by si mal audítor v tejto súvislosti položiť patria napríklad:

1. Aký vplyv bude mať otvorenie novej predajne na tržby?
2. Aký vplyv bude mať prenájom priestorov na náklady za prenájom?
3. Požičiavala si spoločnosť v súvislosti s otvorením novej predajne ďalšie finančné prostriedky?
4. Koľko nových zamestnancov bude potrebné prijať po otvorení novej predajne?
5. Prišlo k nejakej výraznej reklamnej kampani v súvislosti s otvorením novej predajne?
6. Prišlo k nejakým počiatočným nákladom a ak áno boli správne klasifikované?

Body 2 a 4 by mohli byť pokryté substantívnymi analytickými postupmi porovnaním dát z otvorenia predajne z minulých rokov.

Relevantné záležitosti, ovplyvňujúce či je odhad audítora dostatočne presný na to aby bol schopný odhaliť nesprávnosti, či už jednotlivo alebo spoločne, ktoré by mohli spôsobiť významné skreslenie účtovnej závierky sú:

1. Presnosť s akou môžu byť odhadnuté výsledky substantívnych analytických postupov. Napríklad, audítor môže očakávať vyššiu mieru konzistencie pri porovnávaní ziskovej marže z jedného obdobia na druhé ako pri porovnávaní diskretných nákladov ako napríklad výskum alebo marketing
2. Miera do akej sú informácie rozčlenené. Napríklad substantívne analytické postupy budú efektívnejšie a presnejšie ak sa pri analýze použijú zvlášť informácie pre jednotlivé sekcie výroby alebo jednotlivé komponenty účtovnej závierky ako by mali byť aplikované pre celú spoločnosť ako celok.
3. Prístupnosť informácií, rovnako finančných ako aj nefinančných. Napríklad audítor musí posúdiť, či finančné informácie (rozpočty, predpovede) alebo nefinančné informácie (množstvo vyrobených alebo predaných kusov) sú dostupné v takej miere aby bolo možné vykonať substantívne analytické postupy.

3.1.8 Správnosť

Správnosť môžeme definovať ako presnosť s akou môžu byť sformulované očakávania ohľadom predpokladaných súm. Čím sú očakávania presnejšie, rozmedzie očakávanej chyby sa zúži a príslušne k tomu sa zníži riziko, že odchýlky od očakávaní sú spôsobené nesprávnosťami. Teda, čím presnejšie sú odhady audítora tým lepším nástrojom sú substantívne analytické postupy pri formulovaní názoru ohľadom jednotlivých oblastí účtovnej závierky. Rovnako, čím sú odhady presnejšie tým vyššia miera uistenia sa môže pri plánovaní prideliť substantívnemu analytickému testovaniu. Presnosť odhadov závisí okrem iného aj od toho aká predvídateľná je daná oblasť účtovnej závierky a od spoľahlivosti dát na základe ktorých sú odhady formulované. Ak je oblasť účtovnej závierky, pre ktorú sa odhad určuje, vysoko predvídateľný, väčšinou je

možné sformulovať odhady veľmi presne. Presnosť odhadov rovnako pozitívne ovplyvňuje aj spoľahlivosť dát.

Úroveň spoľahlivosti, ktorá môže byť získaná zo substantívnych analytických postupov závisí aj od miery presvedčenia, ktorú audítor získal analýzou danej oblasti, že daná oblasť účtovnej závierky nie je skreslená. Tá nie je nevyhnutne určená hĺbkou do akej bola analýza vykonaná ani časom, ktorý na ňu bol vynaložený. Veľmi ľahko predvídateľné oblasti účtovnej závierky môžu byť subjektom jednoduchých substantívnych analytických postupov, ktoré poskytnú audítorovi dostatočnú mieru uistenia, ktoré zredukujú alebo dokonca úplne odstránia potrebu ďalšieho testovania. (napríklad mzdové náklady pri spoločnosti, ktorá má len zopár zamestnancov alebo úrokový náklad na úvere s fixnou sadzbou). Na druhej strane, veľmi komplexné substantívne analytické postupy nemusia poskytnúť dostatočnú mieru uistenia ak sa jedná o oblasť ktorá sa vyznačuje vysokou premenlivosťou a dynamickými zmenami (napríklad tržby a náklady na predaj v komplexných spoločnostiach).

3.1.9 Určenie významnosti rozsahu vyšetrovania

Pre všetky substantívne analytické postupy musí byť určená hladina významnosti pod ktorú sa rozdiely medzi očakávaniami a skutočnými hodnotami budú akceptovať bez ďalšieho skúmania.

To je ovplyvnené významnosťou pre vykonávanie a konzistentnosťou s požadovanou mierou uistenia, s prihliadnutím na možnosť, že nesprávnosť, jednotlivo alebo spoločne s ostatnými nesprávnosťami by mohla spôsobiť významné skreslenie účtovnej závierky. Čím vyššie je plánované uistenie, ktoré chce audítor získať zo substantívnych analytických postupov, tým presvedčivejšie audítorské dôkazy je potrebné obstarat'. Rovnako, čím vyššia je požadovaná miera uistenia tým nižšia je hranica odlišnosti, ktorú bude audítor ochotný akceptovať.

Existencia významnej nesprávnosti vyplývajúca z ostatných audítorských procedúr ovplyvňuje celkovú významnosť. Významnosť sa pri nájdení chyby zníži aby sa znížila pravdepodobnosť, že ostatné nesprávnosti by kumulovane viedli k významnému skresleniu účtovnej závierky.

Ak je nájdený významný rozdiel medzi očakávaniami a aktuálnymi hodnotami, pri ktorých boli vykonávané substantívne analytické postupy, je potrebné dané rozdiely bližšie

preskúmať. Ak je zistené, že substantívne analytické postupy neboli vhodne navrhnuté audítor môže zvážiť nasledovné:

1. Prehodnotenie predpokladov použitých na stanovenie odhadov, či neprišlo k zmenám týchto odhadov po vykonaní niektorých audítorských postupov.
2. Zvýšenie úrovne členenia dát použitých na určenie položiek tvoriacich rozdiel a vykonania ďalšej analýzy daných položiek
3. Zmena vykonávaných substantívnych audítorských postupov, napríklad, namiesto porovnávania hodnôt s očakávaniami audítora, môže audítor preskúmať vzťahy s inými položkami, napríklad využitie pomerovej analýzy

3.1.10 Zhodnotenie výsledkov substantívnych analytických postupov

Pri vykonávaní substantívnych analytických postupov audítor zhodnotí spoľahlivosť a relevantnosť získaných dôkazov aby sa presvedčil, či sa mu podarilo dosiahnuť požadovanú mieru uistenia.

Pri vyhodnocovaní výsledkov substantívnych analytických postupov a určovaní úrovne požadovaného uistenia ktorá by mala byť týmito postupmi dosiahnutá, akékoľvek neakceptovateľné rozdiely medzi skutočnými hodnotami a očakávaniami alebo nekonzistentné výsledky by mali byť podrobne preskúmané aby im audítor dostatočne porozumel a dokázal vyhodnotiť, či indikujú existenciu potenciálnej nesprávnosti. To by malo zahŕňať:

1. Prediskutovanie rozdielu s členom manažmentu, ideálne mimo účtovného oddelenia, ktorý zodpovedá za relevantnú oblasť. Pre audítora je dôležité aby poskytnuté vysvetlenie bolo dotknutou osobou dostatočne zvážené. Na akékoľvek povrchné vysvetlenie je potrebné pozeráť so skepticizmom. Vysvetlenie manažmentu by mal audítor podporiť dôkazmi, ktoré nahromadil pri ostatných postupoch alebo by mal vykonať ďalšie testovanie, ktoré by potvrdzovalo vysvetlenie manažmentu. Potvrdenie vysvetlenia je pri substantívnych analytických postupoch kritické. Audítor by sa mal taktiež uistiť, že vysvetlenie dáva zmysel aj v súvislosti s ostatnými oblasťami účtovnej závierky.

2. Vykonávanie iných audítorských postupov, ktoré sú pri daných okolnostiach potrebné

Je potrebné vziať do úvahy, že v mnohých prípadoch kompetentný manažér nebude zastávať účtovnícku pozíciu a je pravdepodobnejšie, že to bude niekto s všeobecnou zodpovednosťou za spoločnosť alebo bude mať zodpovednosť za riadenie jednotlivých oblastí ako napríklad nákup, predaj alebo marketing.

V niektorých prípadoch môžu byť výsledky substantívneho analytického testovania nejednoznačné. To môže byť spôsobené tým, že predchádzajúce očakávania akceptovateľného rozsahu boli sami osebe nerealistické alebo nepresné. Následne nemôže byť zo substantívnych analytických postupov vzaté žiadne uistenie. V takom prípade rozsah ostatných substantívnych postupov bude rovnaký aký by bol keby audítor žiadne substantívne analytické postupy nevykonával.

Pri vyhodnocovaní substantívnych analytických postupov je rozdiel ak sú výsledky nekonzistentné a ak sú nejednoznačné.

Audítor môže vykonať substantívne analytické postupy kde sú výsledky nekonzistentné s jeho predchádzajúcimi očakávaniami ak je presvedčený, že tieto očakávania sú odôvodnené. V takom prípade nielen že nezískal uistenie o správnosti účtovnej závierky, ale dokonca bol upozornený na skutočnosť, že účtovná závierka môže byť naozaj skreslená. V takom prípade by musel audítor zvážiť vplyv tejto skutočnosti na ostatné substantívne postupy. Audítor môže prehodnotiť úroveň dodatočného rizika a môže vykonať väčšie množstvo alebo iný typ audítorských testov na dosiahnutie požadovanej miery uistenia, že ku skresleniu účtovnej závierky nedošlo.

3.2 Ostatné substantívne postupy

Úlohou tejto kapitoly je zhodnotiť použitie ostatných substantívnych postupov ako audítorský postup navrhnutý na odhalenie významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení. Ostatné substantívne postupy môžu byť vykonané samostatne alebo môžu byť navrhnuté v súvislosti s ostatnými audítorskými postupmi ako sú testy kontrol a substantívne analytické postupy. Proces zhromažďovania audítorských dôkazov je kumulatívny. Audítor je povinný zhromaždiť

dostatok relevantných audítorských dôkazov aby zredukoval úroveň rizika na akceptovateľnú úroveň a bol schopný vyvodit' odôvodnený názor.

Ak už bola určená miera potrebného uistenia pre jednotlivé oblasti účtovnej závierky, na úrovni tvrdení, ktorú má audítor získať z vykonania ostatných substantívnych postupov, môže audítor určiť charakter, načasovanie a rozsah jednotlivých substantívnych postupov aby sa uistil, že dostatočné a relevantné audítorské dôkazy budú získané.

Ostatné substantívne postupy je možné zaradiť do nasledujúcich troch kategórií:

1. Celkový dôkaz
2. Ostatné testy detailov
3. Reprezentatívny výber vzorky

Vzhľadom na široký rozsah postupov, ktoré by mohli byť vykonané ako ostatné substantívne postupy, nie je možné poskytnúť všeobecný rámec pre vykonávanie týchto postupov. Napriek tomu je pravdepodobné, že dokumentácia pre ostatné substantívne postupy bude obsahovať nasledovné informácie⁵:

4. Cieľ ostatných substantívnych postupov (oblasť účtovnej závierky a tvrdenia, ktoré sú riešené)
5. Požadovaná miera uistenia
6. Detaily postupov, ktoré majú byť vykonané
7. Veľkosť vzorky
8. Metóda výberu vzorky
9. Vybrané položky
10. Výsledky ostatných substantívnych postupov
11. Zhodnotenie nezrovnalostí a nesprávností
12. Zhodnotenie, či boli dosiahnuté stanovené ciele a či bola dosiahnutá požadovaná miera uistenia

Úlohou audítora je určiť najvhodnejšiu kombináciu ostatných substantívnych postupov, tak aby mu poskytli dostatočnú mieru uistenia vzhľadom na vyhodnotenú riziko. Pri výbere ostatných substantívnych postupov je potrebné vziať do úvahy mieru uistenia, ktorá má byť za

⁵ https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF

použitia ostatných substantívnych postupov dosiahnutá. Čím je riziko väčšie tým detailnejšie a rozsiahlejšie postupy je potrebné využiť

Pri výbere vzorky pre testovanie by mal audítor použiť postup pri ktorom sa predíde akejkol'vek vedomej alebo nevedomej predpojatosti, čím sa zabezpečí, že vybraná vzorka bude reprezentatívna pre celú populáciu. Čím je vyhodnotené riziko vyššie, tým väčšia musí byť vybraná vzorka aby bola dosiahnutá dostatočná miera uistenia, že účtovná závierka v danej oblasti neobsahuje žiadne významné skreslenie.

Miera uistenia získaná zo substantívnych postupov pri ktorých nedochádza k výberu vzorky závisí od vyhodnotenia audítora. Faktory, ktoré by mal vziať do úvahy sú nasledovné:

1. Charakter testu
2. Charakter účtu, ktorého zostatok je testovaný
3. Zdroj a kvalitu získanej evidencie
4. Dizajn konkrétneho substantívneho postupu

Pri výbere najvhodnejšej kombinácie substantívnych postupov, audítor musí zvoliť z vecného a časového hľadiska to najefektívnejšie. Faktory, ktoré efektívnosť ovplyvňujú sú nasledovné:

1. Predpokladaný čas vykonania ostatných substantívnych procedúr. V čase tesných termínov by niektoré substantívne postupy nemuseli zaručiť požadované výsledky. Napríklad test následných platieb dodávateľom nemusí odhaliť nezaznamenané záväzky ak je uplynutá doba od konca účtovného obdobia po finalizáciu auditu krátka a platby dodávateľom môže klient jednoducho odložiť až na obdobie po výkone auditu.
2. Kvalita ostatných substantívnych postupov. Napríklad otázka na manažment týkajúca sa oblasti za ktorú je ten manažment zodpovedný poskytuje menšie uistenie ako napríklad konfirmácia od tretej strany. Dôkazy získané z vnútra spoločnosti sú vo všeobecnosti menej dôveryhodné ako dôkazy získané externe. Napríklad bankový výpis získaný od klienta (ktorý ho mohol upraviť) je menej dôveryhodný ako výpis získaný priamo od banky.
3. Efektívnosť z akou boli ostatné substantívne postupy vykonané v minulých rokoch. Audítor by nemal opakovať postupy, ktoré mu v minulých rokoch nepriniesli požadované výsledky. Napríklad ak konfirmácia účtov pohľadávok nepriniesla požadovanú mieru úspešnosti, kvôli charakteru pohľadávok klienta, môže sa audítor

rozhodnúť, že nie je efektívne vykonávať rovnaký typ testu znova, ale rozhodne sa skontrolovať následne prijaté platby od zákazníkov.

4. Tam, kde je potrebné vykonať ostatné substantívne postupy je dôležité aj načasovanie. Napríklad inventúru zásob je potrebné vykonať na konci účtovného obdobia alebo počas predbežného auditu krátko pred koncom účtovného obdobia, predtým ako sa má vykonať inventúra. Substantívny postup ako napríklad confirmácia účtov pohľadávok môže byť efektívnejšia ak sú confirmácie poslané tesne pred koncom roka a následne dopočítaná na základe transakcií, ktoré sa pred koncom roka udiali. To dáva odberateľom dostatok času aby na confirmácie odpovedali.
5. Využitie rozvrhov a tabuliek pripravených klientom. Využitie tabuľky, ktorú pripravil klient môže audítorovi pomôcť zefektívniť jeho prácu, napríklad si môže vyžiadať zoznam prijatých platieb po konci účtovného obdobia a naparovať ich na jednotlivé položky účtov pohľadávok. Takéto zoznamy sú taktiež predmetom auditu, pred prácou s nimi je potrebné aby boli otestované na presnosť a úplnosť.
6. Významnosť konečného zostatku, ktorý má byť otestovaný. To môže ovplyvniť veľkosť vzorky pri výbere na substantívne testovanie.
7. Koľko a ktoré tvrdenia ostatné substantívne postupy pokrývajú. Je efektívnejšie ak vykonané substantívne testovanie pokrýva viac ako len jedno tvrdenie. Napríklad test zameraný na prijaté platby po konci účtovného obdobia skontroluje existenciu, presnosť, ocenenie a vymožiteľnosť pohľadávok. Účasť na fyzickej inventúre môže poskytnúť uistenie ohľadom existencie, úplnosti a do istej miery aj ocenenia zásob.
8. Či sa má testovať konečný zostatok na podhodnotenie alebo nadhodnotenie. Testy zamerané na nadhodnotenie sa koncentrujú na zaznamenané dáta a sú navrhnuté aby sa zameriavali na vysoké položky alebo iné identifikované kritériá. Testy na podhodnotenie sú zamerané na hľadanie vynechaných, nezaradených položiek. V tejto kategórii môže byť vykonaných viacero postupov. Napríklad test na nezaznamenané záväzky môže zahŕňať test na určenie správneho obdobia faktúry (cutoff), preskúmanie bankových výpisov po konci účtovného obdobia kvôli možným platbám za nezaznamenané záväzky, hľadanie nezaúčtovaných faktúr, odsúhlasenie konečného zostatku účtu záväzkov na zoznam nezaplatených faktúr dodávateľov, confirmácia účtov záväzkov a iné.

9. Či by mohli byť využité audítorské techniky s použitím počítača. Audítorské techniky s použitím počítača môžu byť vhodné v prípadoch veľkého množstva dát, ktoré je možné spracovať a kategorizovať elektronicky. Napríklad môže byť preskúmaný zoznam zásob na identifikáciu pomaly sa pohybujúcich položiek.
10. Využívanie substantívnych postupov s výberom vzorky a bez potreby výberu vzorky. Môže byť efektívnejšie využiť postupy, pri ktorých sa vzorka nevyberá. Napríklad v relatívne malej populácii sú významné alebo kľúčové položky ľahko identifikovateľné. V takom prípade je jednoduchšie a aj účinnejšie vybrať si priamo tieto položky ako vybrať náhodnú vzorku. Napriek tomu, výsledky postupov, pri ktorých boli položky na testovanie vybrané takýmto spôsobom nemusia zodpovedať pre celú populáciu.

1.2.1 Celkový dôkaz

Celkový dôkaz môže byť dosiahnutý v prípade kedy je možné vypočítať alebo inak určiť predpokladaný konečný zostatok, pre danú oblasť účtovnej závierky, s vysokou mierou presnosti a za pomoci dát, ktoré sú vysoko dôveryhodné. Celkový dôkaz poskytne audítorovi uistenie pre jedno alebo viac tvrdení v danej oblasti účtovnej závierky aj v prípade, že dané tvrdenie predstavuje významné riziko.

Získanie celkového dôkazu závisí od vypočítania očakávanej hodnoty a následného porovnania tejto teoretickej hodnoty s hodnotou skutočne zaznamenanou. Celkový dôkaz nemôže byť dosiahnutý v prípade, že hodnotu nie je možné odhadnúť s vysokou mierou presnosti, preto táto metóda môže byť využitá iba pri niektorých oblastiach účtovnej závierky.

Príklady oblastí v ktorých je možné využiť metódu celkového dôkazu:

1. Nákladové úroky – nákladové úroky z prijatých pôžičiek je možné odhadnúť s dostatočnou presnosťou ak je možné zo zmluvných vzťahov presne určiť úrokovú sadzbu a zostatok dlžnej sumy je riadne odkonfirmovaný.
2. Výnosy z investícií – úroková sadzba alebo prémie z investície, kde je možné odsúhlasiť úrok alebo prémie na dokumentáciu od tretích strán, napríklad na sumár investícií.

3. Náklady na leasing – audítor môže získať presnú sumu vynásobením mesačného leasingu z leasingovej zmluvy dvanástimi.
4. Poistné / preddavky na poistné – úrokové sadzby založené poistných podmienkach, ktoré sú odsúhlasené vyhlásením tretej strany.

Na to aby bol získaný celkový dôkaz pre určitú oblasť účtovnej závierky nesmie byť medzi očakávanou a skutočnou hodnotou výrazný rozdiel. Určovanie, či je rozdiel významný je záležitosťou profesionálneho úsudku audítora. Rozdiel je zhodnotený v závislosti od významnosti na vykonávanie, sumy a zloženia konečného zostatku, povahy skúmaného účtu a miery porozumenia spoločnosti, ktorou audítor disponuje. Postup získania celkového dôkazu má za úlohu poskytnúť dostatočné uistenie pre jedno alebo viac tvrdení v rámci danej oblasti účtovnej závierky, audítor môže zhodnotiť, že dôkazy získané týmto postupom sú postačujúce na zníženie rizika pre dané tvrdenia na akceptovateľnú úroveň. Inými slovami, audítor môže povedať, že ustanovená teoretická hodnota je dostatočne blízko skutočne zaznamenatej hodnote, čím bolo dokázané, že zaznamenaná hodnota je opodstatnená. Je však potrebné aby vstupy, ktoré boli použité na výpočet odhadov pre celkový dôkaz, boli vysoko dôveryhodné.

3.2.2 Ostatné testy detailov

Okrem metódy celkového dôkazu a výberu reprezentatívnej vzorky je možné získať istý stupeň uistenia ohľadom istej oblasti účtovnej závierky aj nasledujúcimi metódami:

1. Preskúmanie celej populácie položiek, ktoré spĺňajú určité kritériá (metóda založená na extrakcii)
2. Použitie profesionálneho úsudku na identifikáciu špecifických komponentov populácie pre test detailov (priama metóda)

Metóda založená na extrakcii

Kľúčovým elementom substantívnych postupov založených na extrakcii je podrobiť celú populáciu podmieňovaciemu testu, aby bolo dokázané, že všetky položky, aj tie, ktoré neboli vybraté do vzorky, spĺňajú isté kritériá, kým všetky nezvyčajné položky sú ďalej skúmané.

Napríklad:

1. Účtovné prípady s dátumom mimo auditovaného obdobia
2. Účtovné prípady, ktoré vyzerajú ako duplicitné
3. Kreditné účtovné zápisy na nákladových účtoch

Substantívne testy založené na extrakcii sú mimoriadne vhodné pre využitie audítorských techník za použitia počítača, ktoré umožňujú rozsiahlejšie a efektívnejšie testovanie elektronicky zaznamenaných transakcií.

Audítor môže pomocou extrakčnej funkcie audítorského softvéru identifikovať neobvyklé alebo nepredpokladané transakcie pre ďalšiu verifikáciu. Napríklad, ak bolo jednému zákazníkovi vystavených viacero faktúr na tú istú sumu, v ten istý deň, čo sa normálne nestáva v cykle výnosov daného klienta, môžu byť tieto položky vyňaté z populácie a bližšie preskúmané.

Identifikované nezvyčajné položky sú subjektom dodatočného testovania ako napríklad verifikácia zdrojovej dokumentácie. Ak je populácia nezvyčajných položiek príliš veľká, môže z nej audítor vybrať na testovanie náhodnú vzorku.

Audítor môže podrobiť tú istú populáciu niekoľkým vyhľadávaniam zameraným na odhalenie odlišných charakteristík. Čím viac takýchto podmienených vyhľadávaní vykoná, tým väčšie je uistenie z tohto substantívneho postupu. Nie je to identifikácia nezvyčajných položiek a ani nedostatok identifikovaných položiek na základe čoho audítor vyvodzuje uistenie. Takže aj v prípade kedy podmienené testovanie neoznačí žiadne neobvyklé položky, populácia bola aj v takom prípade dostatočne otestovaná.

Miera uistenia, ktorú je možné vyvodit' zo substantívneho testovania založeného na extrakcii závisí od profesionálneho úsudku audítora. Pritom berie do úvahy do akej miery sa podmienené hľadanie zameriava na jednotlivé fázy analýzy účtovnej závierky (iniciovanie,

nahrávanie, spracovanie, vykazovanie) a koľko takýchto hľadání bolo vykonaných pre jednotlivé testované tvrdenia.

Napriek tomu, že miera uistenia je vyvodzovaná z počtu podmienených hľadání, ktoré boli vykonané, je potrebné podotknúť, že akékoľvek nájdené nezvyčajné položky predstavujú vysoké riziko a preto je potrebné danú populáciu podrobiť podrobnejšiemu preskúmaniu.

Priama metóda

Priame substantívne testovanie je testom detailov, ktoré nezahŕňa reprezentatívny výber vzorky z danej populácie. Ide o postup, ktorý je špecificky prispôsobený okolnostiam a charakteru položiek, ktoré je potrebné otestovať. Príkladom priameho substantívneho testovania je:

1. Pýtanie sa marketingového a predajného personálu spoločnosti na zásielky, ktoré boli vyskladnené v období okolo konca účtovného obdobia a ich vedomostí ohľadom akýchkoľvek neobvyklých transakcií, ktoré boli v tomto čase uskutočnené.
2. Fyzická účasť audítora na jednom alebo viacerých miestach, kde ku koncu roka dochádza k vyskladňovaniu alebo príprave tovaru na vyskladnenie a následné vykonanie vhodných postupov na kontrolu zaradenia transakcií súvisiacich s týmito pohybmi zásob do správneho obdobia.
3. Zisťovanie od manažmentu podniku, či spoločnosť nemá podmienené záväzky, nie sú voči nej vedené žiadne súdne spory alebo iné.
4. Odsúhlasenie kontrolných účtov so súvisiacimi účtovnými knihami.

Charakter a dizajn priameho substantívneho testovania závisí od okolností a cieľa jeho využitia. Vo všeobecnosti sú tieto postupy využívané najmä na:

1. Splnenie špecifických požiadaviek na audítorské postupy ktoré sú definované v štandardoch ISA. Napríklad
 - a. Testovanie správnosti účtovných zápisov zaznamenaných v hlavnej knihe
 - b. Odsúhlasenie účtovnej závierky s príslušnými účtovnými záznamami a knihami

2. Nemusia sami osebe poskytovať audítorovi uistenie ale slúžia ako kľúčový komponent pre ďalšie testy. Napríklad môže byť pomocou priameho substantívneho testovania potvrdená spoľahlivosť dát na základe ktorých bolo vykonané substantívne analytické testovanie.
3. Testovanie celej populácie položiek, ktoré tvoria triedu transakcií alebo zostatkov na účte.

Napriek tomu, že tieto postupy nevyužívajú reprezentatívny výber vzorky, môžu obsahovať výber vzorky v rozsahu, ktorý je vysvetlený nižšie.

- 100% preskúmanie je môže byť vhodné v prípadoch:
 1. Populácia sa skladá z malého množstva významných položiek
 2. Oblasť predstavuje významné riziko, ktoré nie je možné znížiť inými postupmi
 3. 100% preskúmanie je najefektívnejší prístup
- Preskúmanie špecifických položiek

V niektorých prípadoch môže audítor otestovať niektoré významné položky z populácie, ktoré tvoria zhruba 90% celkovej populácie. V takom prípade audítor získa dostatočné uistenie, že celková populácia neobsahuje významné nesprávnosti. Ak audítor otestuje časť populácie, ktorá tvorí okolo 70% z celkovej hodnoty populácie, takéto testovanie sa môže zdať dostatočné, napriek tomu, ak zvyšných 30% nie je primerane otestovaných, riziko, že sa v nich skrýva významná nesprávnosť môže byť stále príliš vysoké, okrem prípadov keď je neotestovaný zostatok pod úrovňou významnosti. Nie je možné presne povedať aké percento populácie musí audítor otestovať aby si mohol byť dostatočne istý, že daná populácia neobsahuje významnú nesprávnosť. To je záležitosťou jeho profesionálneho úsudku v kontexte s používanou hladinou významnosti. Položky ktoré by mal audítor pri takomto testovaní vybrať sú nasledovné:

1. Kľúčové alebo významné položky. Audítor si zväčša vyberá položky, ktoré sú buď sami osebe významné alebo sa vyznačujú charakteristikami, ktoré je možné zhodnotiť ako neobvyklé alebo podozrivé.
2. Všetky položky nad určitou hranicou. Audítor sa môže rozhodnúť otestovať všetky položky nad určitou hranicou aby pokryl čo najväčšiu časť populácie alebo konečného

zostatku účtu. To môže byť napríklad kontrola na účte opráv, čím audítor skontroluje či niektoré položky nemali byť kapitalizované.

3. Položky, ktoré obsahujú nejaké konkrétne informácie. Audítor môže skontrolovať určitú skupinu transakcií s cieľom lepšie pochopiť spoločnosti a jeho fungovaniu alebo môže preskúmať náklady na právne služby ako indikátor potenciálnych súdnych sporov.

Po vykonaní testov musí audítor zhodnotiť výsledky týchto postupov aby mohol určiť, či ich pomocou získal dostatočné uistenie. Uistenie získané z priameho substantívneho testovania je otázkou profesionálneho úsudku. Faktory, ktoré pritom berie audítor do úvahy sú povaha testov, charakter testovaného účtu, kvalita poskytnutej dokumentácia a samotný dizajn substantívnych testov.

Audítor taktiež zhodnotí výsledky postupov aby sa presvedčil, že neboli identifikované žiadne nesprávnosti. Tieto nesprávnosti sa môžu vyskytnúť v :

1. V nepresnosti dát na základe ktorých bola pripravená účtovná závierka
2. Z nezverejnenia hodnoty alebo tvrdenia
3. V nepresnosti účtovných odhadov na základe prehliadnutia alebo zlej interpretácie faktov
4. Úsudku manažmentu ohľadom vykazovania, oceňovania, prezentácia alebo zverejnenia v účtovnej závierke (vrátane nesprávnej aplikácie účtovných zásad), ktoré audítor vyhodnotí ako nevhodné.

Pri zhodnotení výsledkov audítorských postupov musí audítor uplatniť svoj profesionálny úsudok aby identifikoval, či postupy zachytili nejaké nesprávnosti.

3.2.3 Ostatné substantívne postupy s výberom reprezentatívnej vzorky

Výber vzorky je aplikácie audítorskej procedúry na menej ako 100% položiek tvoriacich celkovú populáciu, pričom všetky položky môžu byť vybrané do vzorky s rovnakou pravdepodobnosťou. Výber vzorky je vykonaný tak aby audítor na základe výsledkov mohol vyvodiť záver pre celú testovanú populáciu.

Pri výbere vzorky má audítor na výber štatistickú a neštatistickú metódu výberu vzorky. Obe metódy sú v súlade s audítorskými štandardami, napriek tomu, čím vyššia miera spoľahlivosti je od audítorských dôkazov potrebná, tým viac je využívaná štatistická metóda výberu vzorky.

- Štatistické metódy sú odvodené z oblasti aplikovanej štatistiky a na ich použitie je potrebný adekvátny tréning a skúsenosti s ich použitím.
- Neštatistický výber je odvodený zo skúseností a profesionálneho úsudku audítora, ktorý určí položky vhodné pre testovanie.

Je dôležité podotknúť, že aj neštatistické metódy v sebe zahŕňajú prvky štatistického výberu ako napríklad teória pravdepodobnosti, pravdepodobnostné metódy výberu vzorky a hodnotiace metódy aplikované v štatistike.

Štatistická metóda výberu vzorky navyše umožňuje kvantitatívne vyjadrenie dosiahnutého uistenia (úroveň spoľahlivosti) a presnosť výsledku testov.

Na to aby išlo o štatistický postup pri výbere vzorky je potrebné aby bola vzorka vybraná náhodne (alebo systematicky) a výsledky testu boli štatisticky vyhodnotené. Samotné určenie veľkosti vzorky štatistickými metódami nie je možné klasifikovať ako „štatistické“.

Pri výbere vzorky by mal audítor zvážiť cieľ audítorského postupu pre ktorý je vzorka vyberaná ako aj charakter samotnej populácie.

Pri výbere vzorky je potrebné dodržať nasledujúce kroky:

1. Definovať populáciu
2. Analýza populácie a rozdelenie na menšie časti
 - a. Identifikácia kľúčových položiek
 - b. Zhodnotenie variability
3. Definovanie položiek vhodných pre výber
4. Určenie veľkosti vzorky za použitia vhodnej metódy
5. Výber konkrétnych položiek
6. Aplikovanie vhodných testov na vybrané položky
7. Zhodnotenie výsledkov testu
 - a. Ďalšie skúmanie nájdených nesprávností
 - b. Premietnutie identifikovanej nesprávnosti na celú populáciu

- c. Určenie, či výsledky poskytnú dostatočné dôkazy pre vyvodenie záverov pre celú populáciu

Definovanie populácie

Populácia (súbor položiek tvoriacich zostatok na účte alebo skupina transakcií) z ktorej je vzorka vyberaná musí byť vhodná pre tvrdenie, ktoré chce audítor otestovať.

Ak chce napríklad audítor vykonať test na podhodnotenie účtu vyplývajúceho z opomenutia niektorých položiek nemôže vybrať vzorku iba zo zaznamenaných transakcií ale musí nájsť zdroj, v ktorom budú aj potenciálne opomenuté položky v účtovníctve zahrnuté.

Populácia môže byť vyjadrená buď v peňažnej hodnote, ktorá spolu tvorí finančnú sumu danej oblasti účtovnej závierky alebo fyzickými jednotkami, ktoré tvoria hmotnú podstatu populácie.

Pri populácií je potrebné skontrolovať jej úplnosť, teda či sú všetky jej položky dostupné pre výber a testovanie. To je možné dosiahnuť napríklad odsúhlasením celkovej hodnoty populácie na hodnotu v účtovnej závierke alebo jej časť alebo za pomoci audítorských techník za použitia počítača.

V niektorých prípadoch úplnosť populácie nie je nevyhnutná. V populácií sa môžu nachádzať aj transakcie, ktoré majú iný charakter. V prípade, že sa v tej istej populácií nachádzajú transakcie, ktoré majú charakter debetný aj kreditný môže byť lepšie vylúčiť tú časť populácie, ktorá pre audítora nie je relevantná.

Ak audítor správne a efektívne definuje populáciu, ktorú je potrebné a nevyhnutné skontrolovať, môže tým významným spôsobom zmenšiť veľkosť vzorky. Audítor, ktorý disponuje dostatočnými vedomosťami a skúsenosťami, môže zefektívniť testovanie danej populácie aj výberom vhodnej techniky testovania.

Analýza populácie

Akonáhle bola určená populácia, z ktorej je možné odobrať vzorku, musí sa audítor rozhodnúť či je populáciu vhodné analyzovať ako celok alebo ju rozdeliť na jednotlivé časti.

Rozdelenie populácie na jednotlivé subkategórie môže byť vhodné z hľadiska variability populácie a taktiež na identifikáciu kľúčových položiek.

Kľúčové položky sú tie, ktoré podľa úsudku audítora vyžadujú individuálne preskúmanie. Príkladom charakteristiky na základe ktorej môže byť položka označená ako kľúčová je napríklad jej vysoká hodnota, neobvyklosť, vyššia miera rizika alebo historicky vyššia miera nesprávnosti.

Pri niektorých metódach výberu vzorky sú položky nad určitou hodnotou vyberané do vzorky automaticky. Napríklad pri výbere vzorky v oblasti účtov pohľadávok, môžu byť do vzorky vybrané všetky položky ktorých hodnota je vyššia ako miera významnosti pre vykonávanie a tie budú otestované kompletne.

Variabilitu populácie je potrebné vziať do úvahy v prípade ak populácia obsahuje:

- veľmi málo položiek s vysokou hodnotou
- stredne veľa priemerne veľkých položiek
- veľa malých položiek

Populácia s podobným rozdelením sa vyznačuje vyššou mierou variability ako ostatné typy populácie, kde je distribúcia rovnomerne rozdelená okolo priemernej hodnoty. V prípadoch vysokej variability populácie má audítor k dispozícii nasledovné riešenia:

- zvýšenie veľkosti vzorky v závislosti od miery variability
- vykonanie stratifikácie (rozvrstvenia) populácie

Zvýšenie veľkosti vzorky

Bežné zvýšenie veľkosti vzorky sa pohybuje v rozmedzí od 10% do 50% v závislosti od variability danej populácie. Pre lepšiu ilustráciu vezmime do úvahy nasledovné príklady:

1. Malá trafika má za normálnych okolností ponúka sortiment vecí ako sú noviny, časopisy, publikácie spolu s nejakými potravinami a tabakovými výrobkami, ktoré sú väčšinou relatívne podobné s istou mierou variability. V takomto prípade je vhodné zvýšiť veľkosť vzorky zhruba o 10%.
2. Na druhej strane, obchodný dom zväčša ponúka oveľa rozmanitejší sortiment produktov ako napríklad oblečenie, doplnky, topánky, nábytok alebo elektroniku. Podobný

sortiment má teda vysokú mieru variability a v takom prípade je vhodné zvýšiť populáciu výraznejšie ako v prvom prípade, povedzme o 50%.

Metódy stratifikácie

Stratifikáciu je možné dosiahnuť manuálne alebo za použitia automatizovaných postupov. Populácia je stratifikovaná na základe typu variability populácie, v našom prípade sa jedná o zaúčtovanú hodnotu.

Metódy stratifikácie:

1. Metóda 2/3 : 1/3

Po odstránení kľúčových položiek z populácie je potrebné:

- (1) Identifikovať počet položiek v zvyšnej časti populácie.
- (2) Vypočítať priemernú hodnotu položiek.
- (3) Rozdeliť populáciu do dvoch skupín (skupina položiek vyšších ako priemer a skupina položiek nižších ako priemer.
- (4) Vybrať do vzorky 2/3 položiek z hornej skupiny.
- (5) Vybrať 2/3 položiek z dolnej skupiny.

2. Rozdelenie populácie do dvoch skupín s rovnakou hodnotou

Po odstránení kľúčových položiek z populácie je potrebné:

- (1) Zoradiť zvyšnú časť populácie podľa veľkosti a rozdeliť ju na dve časti s rovnakým súčtom.
- (2) Vybrať polovicu vzorky z hornej časti (časť s menším počtom položiek s vyššími hodnotami) a polovicu z dolnej časti (časť s väčším počtom položiek s nižšími hodnotami).

Obe zo spomenutých metód predpokladajú že klient poskytne audítorovi zoznam položiek v elektronickej podobe, v ktorej je možné rozdeliť jednotlivé položky podľa veľkosti.

Definovanie položiek vzorky

Definovanie položky vhodnej pre vzorku závisí od typu testovacieho postupu, ktorý sa audítor chystá aplikovať. Napríklad, ak je cieľom testovania skontrolovať konečný zostatok účtov pohľadávok, môže byť ako položka vhodná na testovanie označený buď celkový zostatok pre jednotlivých odberateľov alebo jednotlivé faktúry. Audítor sa rozhodne, ktorý typ položky je pre daný test najvhodnejší na základe svojho profesionálneho úsudku, vedomostí a skúseností. Je dôležité podotknúť, že audítor by počas samotného testovania nemal vybrané položky meniť. Ak sa audítor rozhodne otestovať celý konečný zostatok pre daného odberateľa, musí otestovať všetky faktúry, ktoré tento zostatok tvoria. V prípade, že daný zostatok obsahuje veľké množstvo faktúr, je vhodnejšie vybrať vzorku z jednotlivých faktúr. Na druhej strane výber vzorky na základe celkového zostatku pre zákazníka môže eliminovať viacero kľúčových položiek, čo v konečnom dôsledku vedie k menšej vzorke.

Jedným z hľadísk pri stanovovaní požadovanej veľkosti vzorky je očakávaná alebo predpokladaná úroveň nesprávnosti. Čím je úroveň očakávanej nesprávnosti vyššia, tým väčšiu vzorku je potrebné otestovať.

Mnohé z účtovných populácií sú veľmi dobre kontrolované a obsahujú len málo nesprávností, napriek tomu, určenie príliš nízkej miery očakávanej nesprávnosti môže viesť k nedosiahnutiu dostatočnej miery uistenia.

Určovanie očakávanej miery nesprávnosti je založené na historických skúsenostiach s daným klientom s prihliadnutím na aktuálne okolnosti.

Výber položiek na testovanie

Audítor by mal vybrať vzorku na testovanie spôsobom pri ktorom môže byť každá položka vzorky vybraná s istou mierou pravdepodobnosti. Ak vzorka nie je reprezentatívna, akýkoľvek záver, ktorý audítor vyvodí pre otestovanú vzorku nemusí platiť pre celú populáciu. Napríklad môže audítor zhodnotiť, že populácia obsahuje významnú chybu v prípade kedy to tak nie je (alebo naopak). Položky vybrané spôsobom, ktorý nie je predvídateľný alebo zaujatý sú dostatočne reprezentatívne na vyjadrenie relevantného názoru. Čím vyššia je ale úroveň

spoľahlivosti je vyžadovaná od audítorských dôkazov tým komplikovanejšie a komplexnejšie musí byť vzorka vyberaná.

Bežne využívané metódy výberu vzorky sú:

1. Náhodný výber, výber za pomoci náhodných čísel alebo použitia počítačového softvéru
2. Systematický výber, vyberá vzorku na základe fixného intervalu medzi jednotlivými vybranými položkami. Príklady systematického výberu sú:
 - Vážený výber, pri ktorom majú vyššie hodnoty položiek väčšiu pravdepodobnosť, že budú vybrané do vzorky
 - Vybranie každej n-tej položky
3. Výber metódou „haphazard“, položky sú pri tejto metóde vybrané bez nasledovania nejakej štruktúrovanej techniky, avšak bez toho aby bol výber predvídateľný alebo zaujatý a každá položka má šancu byť vybraná do vzorky. Kľúčové pri tejto metóde je aby audítor pri výbere nebol ovplyvnený veľkosťou, charakterom, vzhľadom alebo umiestnením danej položky. Ak audítor napríklad vyberá faktúry zo šanóna, nemal by si vyberať faktúry len zo stredu, pretože tým by položky na začiatku a na konci šanóna nemali šancu byť vybrané do vzorky.

Pri výbere vzorky je možné efektívne využiť audítorské metódy za použitia počítača. Niektoré softvéry, ako napríklad IDEA, môžu byť audítorovi nápomocné pri mnohých aspektoch výberu vzorky od hľadania rôznych vzťahov až po kontrolu úplnosti populácie. Vybraná vzorka môže byť navyše následne upravená do rôznych formátov a vytlačená.

Vykonávanie vhodných postupov na vybranej vzorke

Postup, ktorý je vykonaný na otestovanie rôznych položiek sa líši v závislosti od účelu daného testu a cieľa auditu.

V niektorých prípadoch sa môže stať, že audítor nie je schopný otestovať položku, ktorú si vybral do vzorky (napríklad preto, že klient nevie nájsť podpornú dokumentáciu alebo daná položka nie je vhodná pre určitý typ testu). V takom prípade závisí ďalší postup od aktuálnych okolností. Ak postup, ktorý chcel audítor aplikovať nie je vhodný pre danú položku, mal by daný postup vykonať na náhradnej položke. Takáto situácia nie je považovaná za nesprávnosť.

Ak ale daná položka môže byť skontrolovaná testom, ktorý chcel audítor pôvodne aplikovať, v takom prípade nie je nahradená.

Podobné situácie s ktorými sa audítor môže v praxi bežne stretnúť sú napríklad:

1. Neplatný alebo nepoužitý dokument – takéto dokumenty sú väčšinou zaznamenané v účtovníctve s nulovou hodnotou (alebo nie sú zaznamenané vôbec). Ak bol neplatný alebo nepoužitý dokument zahrnutý do populácie, nie je potrebné ho nahradiť, pretože aj vtedy audítorovi poskytne dostatočné uistenie (ak je zaznamenaný s nulovou hodnotou). Ak v populácii zahrnutý nie je, musí byť nahradený.
2. Nevhodný dokument – dokument, s akým sa pre daný test nepočíta, napríklad dobropis pri testovaní vystavených faktúr. Ak sa dokument nehodí pre daný test, ktorý chce audítor vykonať, dokument je nahradený inou, vhodnou, položkou.
3. Dokument s nulovou hodnotou – takýto dokument nie je potrebné vo vzorke nahrádzať, ak je suma na dokumente rozdielna od zaúčtovanej (nulovej), jedná sa o nesprávnosť
4. Chýbajúci dokument – chýbajúci dokument sa nenahrádza, ak klient dokument neposkytne, automaticky sa položka považuje za nesprávnosť.

Vyhodnotenie výsledkov testovania

Po vykonaní testovania je potrebné zhodnotiť jeho výsledky a určiť, či výsledok poskytuje dostatočné uistenie pre sformulovanie vyjadrenia ohľadom celej populácie.

Pri vyhodnocovaní ostatných substantívnych postupov musí audítor zhodnotiť, či je vhodné ďalej skúmať oblasť v ktorej sa nesprávnosť vyskytla alebo je táto nesprávnosť reprezentatívna a treba ju premietnuť na celú populáciu.

Na to aby audítor zhodnotil, či výsledky daného testu nesprávnosť obsahujú alebo nie, musí uplatniť svoj profesionálny úsudok. Nesprávnosť môže byť označená na základe⁶:

1. Nepresnosti v zbieraní alebo spracovávaní dát z ktorých je účtovná závierka pripravená.
2. Vynechania alebo nezariadenia transakcie alebo skutočnosti.
3. Nesprávnom účtovnom odhade, ktorý je založený na prehliadnutí alebo zlej interpretácii faktov.

⁶ https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF

4. Rozhodnutí manažmentu týkajúcich sa účtovných odhadov, ktoré audítor považuje za neprimerané alebo chybné.

Nasledovné postupy pri odhalených nesprávnostiach

Analýzou odlišností a nesprávností sa môže ukázať, že významná časť týchto pochybení má spoločné črty, ako napríklad typ transakcie, miesto, produkčná linka alebo časové obdobie. V takom prípade sa môže audítor rozhodnúť otestovať všetky položky, ktoré túto črtu zdieľajú, pretože existuje možnosť, že tieto nesprávnosti sú zámerné a indikujú potenciálny podvod.

Vplyv nesprávnosti závisí do veľkej miery od charakteru položky, ktorá je nositeľom nesprávnosti ako aj od charakteru samotnej nesprávnosti. Napríklad, ak sa jedná o systematickú chybu, je možné ju jednoduchšie napraviť, pretože sa vyskytuje pravidelne. Primeranou odpoveďou audítora na podobnú nesprávnosť by bolo identifikovať všetky položky pri ktorých sa rovnaká nesprávnosť vyskytuje a kvantifikovať ich súhrnný vplyv na účtovnú závierku.

Nesprávnosti, ktoré vznikli na základe chyby v postupe (pri účtovaní, zbere informácií alebo inom) sa budú s najväčšou pravdepodobnosťou opakovať pre všetky položky, ktoré majú podobný charakter.

V prípadoch, kedy sa nesprávnosť odhalená pri vykonávaní ostatných substantívnych postupov nevzťahuje na výber vzorky, audítor musí nájsť primeranú odpoveď na danú nesprávnosť na základe svojich skúseností a profesionálneho úsudku.

Ak sa odhalená nesprávnosť ukáže ako významná, je nepravdepodobné, že bude takáto nesprávnosť vykompenzovaná inou nesprávnosťou v účtovnej závierke. Napríklad, ak sa ukáže, že tržby sú významne nadhodnotené, vo všeobecnosti to znamená, že účtovná závierka je významne skreslená, dokonca aj v prípade, že nadhodnotenie tržieb je do veľkej miery vykompenzované nadhodnotením aj na strane nákladov.

Premietnutie nesprávnosti

Ak je pri ostatných substantívnych postupov vykonaných na reprezentatívnej vzorke odhalená nesprávnosť, je potrebné túto nesprávnosť premietnuť na celú populáciu. Premietnutie nesprávnosti sa vzťahuje iba na populáciu, z ktorej bola reprezentatívna vzorka vybraná.

Premietnutá nesprávnosť spolu s identifikovanou nesprávnosťou predstavujú najlepší odhad audítora pre nesprávnosť ktorá je v danej populácii obsiahnutá. Takýto postup pomôže audítorovi odhadnúť celkovú mieru nesprávnosti, na druhej strane to však nie je dostatočné na určenie sumy, ktorou má byť nesprávnosť vykompenzovaná, resp. opravená.

Niektoré nesprávnosti môžu byť vyhodnotené ako anomálie, v takom prípade sa nesprávnosť nepremieta na celú populáciu. Anomálne (výnimočné) nesprávnosti sú také, pri ktorých je možné jednoznačne povedať, že sa nevzťahujú na celú populáciu. Audítor musí najprv zvážiť všetky fakty a okolnosti, ktoré naznačujú, že v prípade nesprávnosti ide len o anomáliu. Keď bola nesprávnosť označená ako anomália, pri premietnutí nesprávnosti na populáciu nebude braná do úvahy. Aj takáto nesprávnosť, ak nie je opravená, je však zahrnutá do celkovej nesprávnosti účtovnej závierky.

Existuje niekoľko metód premietnutia nesprávnosti pri neštatistickom testovaní (pri štatistickom testovaní je na určenie sumy extrapolovanej nesprávnosti využívaný audítorský softvér ako napríklad IDEA). Metóda premietnutia nesprávnosti musí byť konzistentná s metódou výberu vzorky. Postup premietnutia nesprávnosti je vysvetlený v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka č. 2: Metódy výberu vzorky

Metóda výberu vzorky	Vzorec na výpočet celkovej extrapolovanej sumy
Výber s nestratifikovanej populácie	$(\text{Chybovosť vo vzorke}) \times (\text{celková hodnota populácie})$
Výber zo stratifikovanej populácie	Ak je populácia stratifikovaná do niekoľkých kategórií, nesprávnosť je extrapolovaná zvlášť pre každú kategóriu
Vážený výber	<p>Pri premietnutí nesprávnosti zistenej z váženého výberu vzorky, berieme do úvahy zvlášť:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Položky, ktoré sú väčšie ako stanovená hodnota. Vážený výber vzorky musí garantovať, že tieto dve časti populácie (nad a pod stanovenú hodnotu je možné považovať za dve rozdielne kategórie) 2. Položky menšie ako stanovená hodnota. Nesprávnosť odhalená na položkách z dolnej časti populácie sú extrapolované iba pre túto časť populácie

Zdroj: spracované podľa European court of auditors: Financial and compliance audit manual

V prípade že suma premietnutej nesprávnosti spolu s identifikovanými nesprávnosťami prekročí očakávanú mieru nesprávnosti, ktorá bola použitá pri výbere vzorky, existuje predpoklad neakceptovateľne vysokej miery výberového rizika. V takom prípade audítor zhodnotí, že dané testovanie neposkytlo dostatočné dôkazy pre sformulovanie záveru pre celú populáciu z čoho vyplýva nasledovné:

1. Audítorský postup zlyhal, nebola získaná potrebná miera uistenia
2. Nie je vhodné spoliehať sa na výpočet predpokladanej nesprávnosti
3. Je potrebné požiadať manažment o preskúmanie identifikovaných nesprávností a zaúčtovanie všetkých potrebných opravných zápisov
4. Audítor musí navrhnúť charakter, rozsah a načasovanie ďalších audítorských postupov, ktorými bude dosiahnutá požadovaná miera uistenia.

Očakávaná nesprávnosť v prípade určenia veľkosti vzorky na základe profesionálneho úsudku je nízka. Ak suma premietnutej nesprávnosti spolu s identifikovanými nesprávnosťami nie je v súlade s očakávaním, je možné prehlásiť, že výber vzorky nebol vykonaný správne.

Existujú opravné prostriedky, ktoré je možné aplikovať v prípade, že otestovaním vzorky nebol dosiahnutý stanovený cieľ. Napríklad:

1. Aktuálne (identifikované) nesprávnosti budú zaúčtované a vzorka sa rozšíri.
2. Premietnutá nesprávnosť (alebo jej časť), ak je možné ju dostatočne presne určiť, bude zaúčtovaná a vzorka rozšírená.
3. Iné, špecifické nesprávnosti môžu byť identifikované a zaúčtované na základe charakteristiky predtým identifikovaných nesprávností.
4. Vzorka môže byť rozšírená a nájdené nesprávnosti budú považované za súčasť rozšírenej vzorky.
5. Môžu byť naplánované iné audítorské postupy.

Pôvodne neprijateľný záver vychádzajúci zo vzorky sa môže ďalej skúmať vykonaním niektorých z vyššie uvedených postupov. V závislosti od výsledkov týchto postupov môžeme nakoniec dospieť k záveru, že v celkovej populácii neexistuje významná nesprávnosť. Jednoduché rozšírenie vzorky bez toho, aby klient opravil podkladové údaje, je vo všeobecnosti neefektívne, pretože vzorka často vyžaduje výraznú expanziu, aby sa zmenil pôvodný výsledok, a ďalšie vzorové položky často vykazujú podobné vzory nesprávnych údajov ako prvá vzorka, čo poskytuje malý prínos.

Záver

Substantívne analytické postupy a ostatné substantívne postupy tvoria významnú časť kontrolných prostriedkov, ktoré má audítor pri svojej práci k dispozícii. Tie postupy sú zamerané na vytvorenie dôkazov, že v účtovnej závierke sa nenachádzajú významné nesprávnosti.

Práve vytvorenie týchto dôkazov je esenciálne pre podloženie názoru, ktorý audítor sformuluje na záver.

Substantívne analytické postupy sú zamerané hlavne na vysvetlenie súvislostí, vzťahov a trendov v účtovnej jednotke. Na základe nich dokáže audítor identifikovať zostatky alebo vzťahy, ktoré nie sú v súlade s logickými očakávaniami a ktoré indikujú potenciálne zmeny, nesprávnosti alebo dokonca podvody. Okrem toho substantívne analytické postupy pomôžu audítorovi lepšie pochopiť fungovanie spoločnosti a odvetvia v ktorom spoločnosť pôsobí, čo je dôležité pre efektívne naplánovanie procesu auditu a vyberanie takých postupov a testov, ktoré audítorovi umožnia získať najkvalitnejšie informácie v rozumnom čase.

Ostatné substantívne postupy sú zamerané viac na detaily a podpornú dokumentáciu transakcií, ktoré tvoria základ informácií na základe ktorých je účtovná závierka vytvorená. Tieto testy využívajú skôr priamo kontrolu dokumentov ako sú faktúry alebo zmluvy a snažia sa skontrolovať či aspekty ako zaúčtovaná suma, obdobie alebo vykázanie sú správne (popríklad sú zamerané aj na iné informácie v závislosti od samotného cieľa testovania).

Spolu tieto postupy (aj s testami kontrol) poskytnú audítorovi dostatok informácií a dôkazov na základe ktorých môže sformulovať svoj názor.

Napriek tomu aplikácia substantívnych postupov nie je vždy jednoznačná a jednoduchá. Audítor musí často čeliť rôznym komplikáciám a problémom kvôli ktorým nie je možné niektoré postupy aplikovať alebo musí aplikovať svoje skúsenosti a profesionálny úsudok aby dokázal identifikovať ktorý z postupov je najvhodnejší pre získanie požadovanej miery uistenia za prijateľný čas, akú veľkú vzorku je potrebné otestovať alebo ktoré položky sú pre dané testovanie vhodné a ktoré je treba z populácie vylúčiť.

Na základe toho je možné prehlásiť, že substantívne postupy poskytujú audítorovi dostatočné prostriedky aby bolo možné overiť, či sa v účtovnej závierke nachádzajú významné

nesprávnosti. Je však potrebné aby audítor disponoval potrebnými vedomosťami a skúsenosťami aby vedel tieto postupy správne aplikovať a tým dosiahol požadovaný cieľ.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

Knihy

1. **NAGY, J.** – **LAUČÍK, Z.** 2000. Audítorské postupy II.: audítorská dokumentácia. 1. Vydanie. Bratislava, ISBN 80-88727-40-5.
2. **HAYES R.** 2005 Principles of Auditing Edinburg: McGraw-Hill Publishing Company ISBN 0-273-68410-8
3. **COLEMAN LANCE B.** 2015 Advance Quality Auditing Milwaukee: Quality Press, ISBN 978-0-87389-913-0
4. **ARENS, A. A.** – **LOEBBECKE, J.K.:** Auditing and integrated approach. Londýn: Prentice-Hall, 1998

Zákony a štandardy

5. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. ISA 200 – Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi
6. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. ISA 501 – Dôkazové informácie, špecifické aspekty vybraných položiek
7. Zákon č. 423/2015 Z. z. Zákon o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

Internetové zdroje

8. <https://www.accountingtools.com/articles/what-are-substantive-procedures.html>
9. <https://study.com/academy/lesson/substantive-procedures-in-auditing-definition-lesson-quiz.html>
10. <https://www.accaglobal.com/vn/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/analytical-procedures.html>
11. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_EN.PDF