

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2019/1406769406

**AUDÍTORSKÉ POSTUPY PODPOROVANÉ POČÍTAČOM (DOKUMENTÁCIA
IDENTIFIKÁCIE A POSÚDENIE RIZÍK ŠTATUTÁRNEHO AUDITU)**

Diplomová práca

2019

Bc. Denisa Kyšová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

**AUDÍTORSKÉ POSTUPY PODPOROVANÉ POČÍTAČOM (DOKUMENTÁCIA
IDENTIFIKÁCIE A POSÚDENIE RIZÍK ŠTATUTÁRNEHO AUDITU)**

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor: Účtovníctvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Marianna Kicová, PhD.

Bratislava 2019

Bc. Denisa Kyšová

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že som diplomovú prácu vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Dátum:

.....

(podpis študenta)

POĎAKOVANIE

Chcela by som sa poďakovať mojej vedúcej diplomovej práce pani Ing. Marianne Kicovej, PhD. za užitočné pripomienky a usmernenie pri písaní diplomovej práce. Taktiež by som chcela poďakovať pánovi Ing. Františkovi Maděrovi, PhD., bez ktorého by táto diplomová práca nemohla vzniknúť a pani Ing. Hane Papáčkovej zo spoločnosti DATEV – AUDIT za poskytnutie licencie k softvéru DATEV – AUDIT SME (SK) pre potreby tejto diplomovej práce.

ABSTRAKT

KYŠOVÁ, Denisa: *Audítorské postupy podporované počítačom (dokumentácia identifikácie a posúdenie rizík štatutárneho auditu)* – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Marianna Kicová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2019, 80 s.

Diplomová práca sa venuje audítorským postupom podporovaným audítorským softvérom, pričom sa zameriava na činnosti vykonávané pri prvej fáze auditu, ktorou je identifikácia a posúdenie rizík štatutárneho auditu. Zameriava sa na vypracovanie audítorskej dokumentácie tejto fázy auditu prostredníctvom hypotetickej zákazky auditu v audítorskom softvéri DATEV-AUDIT SME (SK). Práca sa orientuje na audítorské zákazky malých a stredných podnikateľských subjektov. Cieľom diplomovej práce je analýza a zhodnotenie vykonávaných audítorských postupov pri audítorských zákazkách malých a stredných podnikateľských subjektov, ktoré sú podporované audítorským softvérom a audítorskej dokumentácie ako ich výstupu s akcentom na činnosti, ktoré vykonáva štatutárny audítor za pomoci softvérovej podpory v prvej fáze auditu, ktorou je identifikácia a posúdenie rizika. Práca je rozdelená do troch kapitol. Obsahuje 6 schém, 5 tabuliek a 34 obrázkov. Prvá kapitola sa venuje historickému vývoju auditu, nadnárodnej a národnej úprave auditu, vymedzeniu a charakteristike auditu, opisuje audit založený na rizikách, venuje sa audítorskej dokumentácii, jej podstate, významu, forme a obsahu. Záver prvej kapitoly je venovaný softvérovej podpore auditu. Druhá kapitola charakterizuje hlavné a parciálne ciele diplomovej práce, metodiku práce a metódy skúmania. Záverečná tretia kapitola predstavuje výsledky práce a diskusiu. Jej obsahom je audítorská dokumentácia vypracovaná za pomoci audítorského softvéru, ktorej predmetom sú konkrétne činnosti, ktoré musí audítor vykonať pri realizácii prvej fázy auditu. Výsledkom diplomovej práce je súbor poznatkov o problematike štatutárneho auditu vo fáze identifikácie a posúdenia rizík a vysvetlenie problematiky audítorskej dokumentácie, ktorá je výstupom audítorského softvéru.

Kľúčové slová:

štatutárny audit, audítorské postupy, softvérová podpora auditu, audítorská dokumentácia, audítorský prístup založený na rizikách.

ABSTRACT

KYŠOVÁ, Denisa: *Computer-assisted audit procedures (identification documentation and risk assessment of the statutory audit)* – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. – Advisor: Ing. Marianna Kicová, PhD. – Bratislava: FEI UE, 2019, 80 p.

The final thesis deals with audit procedures supported by audit software, focusing on the activities performed at the first phase of the audit, which is the identification and assessment of the statutory audit risks. It focuses on development of audit documentation of first audit phase through a hypothetical audit engagement in the DATEV-AUDIT SME (SK) audit software. The thesis focuses on auditing contracts of small and medium-sized enterprises. The aim of the final thesis is to analyze and evaluate the audit procedures performed in the audit engagements of small and medium-sized enterprises supported by the audit software and audit documentation as their output, with particular attention on activities performed by the statutory auditor using software support in the first phase of the audit, which is identification and risk assessment. The thesis is divided into three chapters. It contains 6 schemes, 5 tables and 34 pictures. The first chapter deals with the historical development of the audit, the transnational and national audit arrangements, the definition and characteristics of the audit, describes the risk-based audit, discusses audit documentation, its substance, meaning, form and content. The conclusion of the first chapter is devoted to software audit support. The second chapter characterizes the main and secondary aims of the thesis, the methodology of the thesis and the methods of investigation. The third chapter presents the results of the work and the discussion. It includes audit documentation developed with the help of an audit software, which focuses on the specific activities that the auditor must perform to implement the first phase of the audit. The result of the thesis is a set of knowledge about the issue of statutory audit in the phase of identification and assessment of risks and an explanation of the issue of audit documentation, which is the output of audit software.

Key words:

statutory audit, audit procedures, software audit support, audit documentation, risk-based audit approach.

Obsah

Zoznam schém, tabuliek a obrázkov	8
Úvod.....	10
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	11
1.1 Historický vývoj auditu.....	11
1.2 Právna úprava auditu	12
1.2.1 Nadnárodná úprava auditu.....	12
1.2.2 Národná úprava auditu	13
1.3 Vymedzenie auditu	16
1.4 Audit založený na rizikách.....	17
1.4.1 Posúdenie rizika	21
1.4.2 Reakcia na riziko.....	24
1.4.3 Príprava a vydanie správy audítora	26
1.5 Audítorská dokumentácia.....	28
1.5.1 Podstata a význam audítorskej dokumentácie	28
1.5.2 Forma a obsah audítorskej dokumentácie	31
1.6 Malé a stredné podniky	33
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	35
3 Výsledky práce a diskusia	37
3.1 Softvérová podpora auditu	37
3.2 Softvérová spoločnosť DATEV	38
3.3 Softvérové produkty DATEV	38
3.4 Dokumentácia v DATEV - AUDIT SME (SK)	41
3.5 Založenie spisu	41
3.6 Charakteristika klienta	46
3.7 Základné údaje o audítorskej zákazke a práca s dokumentom.....	47
3.8 Zmluva a akceptácia klienta.....	50
3.9 Získanie informácií a predbežné zhodnotenie rizík.....	59
3.10 Predbežné určenie významnosti a posúdenie rizík významných nesprávností ...	65
3.11 Posúdenie účtovných procesov a internej kontroly	69
3.12 Stratégia auditu a plán auditu	71

Záver	75
Zoznam použitej literatúry	76
Zoznam príloh	80

Zoznam schém, tabuliek a obrázkov

Schémy

Schéma č. 1 – Štatutárny audit

Schéma č. 2 – Klasifikácia rizika zákazky

Schéma č. 3 – Audítorské postupy podľa auditu založeného na rizikách

Schéma č. 4 – Audítorské postupy

Schéma č. 5 – Následné udalosti v čase

Schéma č. 6 – Význam audítorskej dokumentácie

Tabuľky

Tabuľka č. 1 – Zložky rizika auditu

Tabuľka č. 2 – Druhy modifikovaného názoru

Tabuľka č. 3 – Počet pracovníkov a finančné limity určujúce kategórie podnikov

Tabuľka č. 4 – Kritériá veľkostnej kategorizácie podnikov v SR

Tabuľka č. 5 – Farebná signalizácia kontrolných semaforov

Obrázky

Obrázok č. 1 – DATEV – AUDIT COMPELT

Obrázok č. 2 – Založenie spisu nového klienta

Obrázok č. 3 – Rozdelenie obsahu spisu

Obrázok č. 4 – Predlohy dokumentov

Obrázok č. 5 – Súhrnné informácie z auditu - obsah

Obrázok č. 6 – Odborné informácie

Obrázok č. 7 – Dokument 100 – Kmeňové dáta

Obrázok č. 8 – Prvotná zákazka na audit

Obrázok č. 9 – Dokument 215 – Nová zákazka – akceptácia klienta

Obrázok č. 10 – Požiadavky na audítora

Obrázok č. 11 – Dokument 215 – Nezávislosť audítora

Obrázok č. 12 – Posúdenie nezávislosti

Obrázok č. 13 – Posúdenie nezávislosti – špecifický prípad

Obrázok č. 14 – Výpočet rizika novej zákazky

Obrázok č. 15 – Dokument 270 - Rozpočet

Obrázok č. 16 – Minimálna doba auditu

Obrázok č. 17 – Vyhodnotenie rizika z dokumentu 261

Obrázok č. 18 – Ostatné dokumenty na prijatie zákazky

Obrázok č. 19 – Obsah dokumentu 300 - Porozumenie činnosti klienta

Obrázok č. 20 – Vzťahy so spriaznenými osobami

Obrázok č. 21 – Posúdenie princípu Going concern

Obrázok č. 22 – Posúdenie rizika nesprávností a podvodov

Obrázok č. 23 – Posúdenie primeranosti odhadov

Obrázok č. 24 – Predbežné posúdenie právnych sporov

Obrázok č. 25 – Vonkajšie faktory

Obrázok č. 26 – Výpočet prirodzeného rizika

Obrázok č. 27 – Dokument 320 - Predbežné analytické postupy

Obrázok č. 28 – Predbežné stanovenie významnosti

Obrázok č. 29 – Stratégia auditu - významnosť

Obrázok č. 30 – Dokument 220 - Diskusia v tíme

Obrázok č. 31 – Testy kontrol

Obrázok č. 32 – Kontrolné riziko

Obrázok č. 33 – Celkové riziko zákazky

Obrázok č. 34 – Termíny auditu

Úvod

V súčasnosti, kedy je dôvera verejnosti v audit ako v profesionálnu činnosť a profesiu podstatne narušená v dôsledku nejednej negatívnej udalosti, ktorej svedkami sme sa stali, je vecná potreba audítorskej dokumentácie jednoznačná. Vyplýva taktiež aj z rizikovosti audítorského povolania. Túto situáciu vo významnej miere rieši softvérová podpora auditu a audítorskej dokumentácie, ktorej sa venujeme v našej práci.

Fenoménom posledných desaťročí je globalizácia, ktorá priniesla množstvo nových možností, ale aj požiadaviek a nárokov na spracovanie narastajúceho množstva informácií. Z tohto dôvodu je neodmysliteľnou súčasťou globalizácie príchod informačných technológií (IT), ktoré sa využívajú vo všetkých oblastiach každodenného života. Nárast informácií nastal samozrejme aj v oblasti účtovníctva a audítorstva, takže zavedenie informačných technológií bolo prirodzeným a nevyhnutným vyústením existujúceho stavu. Z dôvodu zväčšenia objemu spracovávaných dát by sme si dnes už len ťažko vedeli predstaviť prácu bez pomoci IT. V minulosti sa audit vykonával predovšetkým fyzickou kontrolou, čo by bolo v súčasnosti nerealizovateľné, pretože audit sa má vykonať efektívne a hospodárne. IT priniesli aj nové audítorské postupy a techniky, ktoré výkon auditu výrazne skvalitňujú, preto v našej práci kladíme dôraz na softvérovú podporu auditu a audítorskej dokumentácie pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch (MSP). Zamerali sme sa na problematiku auditu MSP kvôli ich významnému postaveniu v hospodárstve Európskej únie.

Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí sa venuje vymedzeniu auditu a jeho regulácii na národnej a nadnárodnej úrovni, audítorskému prístupu založenému na rizikách a jeho jednotlivým fázam, ďalej sa venuje podstate, významu, forme a obsahu audítorskej dokumentácie a charakteristike malých a stredných podnikov.

Druhá kapitola charakterizuje ciele práce – hlavný a parciálne ciele, ktorých splnenie je nevyhnutné pre dosiahnutie hlavného cieľa. V tejto časti sa čitateľ oboznámi s problematikou, ktorej je venovaná táto práca a taktiež s metodikou práce a metódami skúmania, ktoré sú základným rámcom pre realizáciu výsledkov práce a diskusie.

Tretia kapitola je zároveň záverečnou kapitolou a predstavuje výsledky práce a diskusiu. Obsahuje praktickú aplikáciu už teoretických poznatkov súvisiacich s danou problematikou. Použitím audítorského softvéru DATEV-AUDIT SME (SK) sme vypracovali audítorskú dokumentáciu prvej fázy auditu – identifikácia a posúdenie rizík auditu.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1 Historický vývoj auditu

Audit, rovnako ako účtovníctvo, neexistoval vždy v takej podobe, v akej ho poznáme dnes. Vývoj auditu má za sebou pestrú minulosť a prešiel rôznymi etapami. Jeho história siaha až do čias staroveku, kedy starí Egypťania požadovali, aby dvaja nezávislí úradníci podávali správu o daňových príjmoch.¹ V piatom storočí pred n. l. boli v Grécku verejní účtovníci, vďaka ktorým mali obyvatelia pod kontrolou štátne financie a mohli ich tak riadiť. Ďalej sa uvádza, že v treťom storočí pred n. l. rímski vládcovia určovali osoby – kvestorov, ktorých úlohou bolo spravovať a kontrolovať štátne financie. Museli účtovať pred zhromaždením, ktoré pozostávalo z poslucháčov a tak sa dostávame aj k samotnému vzniku slova „audit“.² Je odvodené z latinského slova „audire“, ktorého pôvodným významom je počúvať, dozvedieť sa, zistiť. Osoby, ktoré môžeme označiť ako prvých zaznamenaných audítorov, mali za úlohu počúvať ústne podávané správy od podriadených a zistený stav následne referovať majiteľom majetku. Časom sa úloha audítorov rozširovala a postupne zahŕňala aj potvrdzovanie správnosti písomných správ.³

K vzniku audítorskej profesie prispela predovšetkým priemyselná revolúcia, kedy v Európe došlo k najvýznamnejším technickým, ekonomickým a spoločenským zmenám.⁴ Vplyv mal najmä *„hospodársky a technický rozvoj, vyššia investičná náročnosť, potreba koncentrácie kapitálu, vznik novej právnej formy podnikania akciovej spoločnosti a potreba špecifickej formy ochrany vlastníkov“*⁵

V roku 1844 sa audit prvý krát objavuje v legislatíve, v anglickom Zákone o akciových spoločnostiach, ktorý ukladá povinnosť akcionárom – jednému alebo viacerým, preverovať súvahy zostavené riaditeľom spoločnosti.⁶ Tento rok sa považuje za oficiálny vznik audítorstva tak, ako ho poznáme aj dnes.

¹ KRÁLÍČEK, V. – MÜLLEROVÁ, L. 1998. *Auditing*. Praha : BILANCE, 1998. s. 15. ISBN 978-80-245-2018-6

² KAREŠ, L. 2015. *Teória auditu*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. s. 9. ISBN 978-80-8168-149-3.

³ KASZASOVÁ K., PAULE I. a kol. 2005. *Audítorstvo*, Súvaha, spol. s r.o., Bratislava 2005, s.10, ISBN 80-88727-93-6

⁴ KRÁLÍČEK, V. – MÜLLEROVÁ, L. 1998. *Auditing*. Praha : BILANCE, 1998. s. 15. ISBN 978-80-245-2018-6

⁵ Tamtiež, s. 15

⁶ NAGY, J. – KLIMO, J. – HAVIAR, M. – LAUČÍK, Z. 1999. *Audítorské postupy*. Bratislava : Súvaha, 1999. s. 5. ISBN 80-88727-27-8.

1.2 Právna úprava auditu

1.2.1 Nadnárodná úprava auditu

Základnú štruktúru nadnárodnej úpravy auditu tvoria:

- Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok,
- Medzinárodné audítorské štandardy (ISA),
- Etický kódex IFAC.

Na úrovni Európskej únie upravuje audit **Smernica európskeho parlamentu a rady 2006/43/ES** zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS.⁷ Cieľom tejto Smernice je rozsiahla – nie však úplná – harmonizácia požiadaviek týkajúcich sa štatutárneho auditu.⁸ Poskytuje ucelenú a kompaktnú predstavu o štatutárnom audite, definuje základné pojmy audítorskej profesie a stanovuje pravidlá štatutárneho auditu ročnej a konsolidovanej účtovnej závierky.

Ďalším prvkom medzinárodnej úpravy auditu sú **Medzinárodné audítorské štandardy (ISA)**, ktoré vydáva Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby (IAASB). Je organizačnou zložkou Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC), ktorá ju touto úlohou poverila. V Európskej únii je používanie ISA usmerňované Smernicou, ktorá ich definuje ako „*Medzinárodné audítorské štandardy a s nimi súvisiace vyhlásenia a štandardy, pokiaľ sa vzťahujú na štatutárny audit*“. ISA sú profesijné štandardy, ktoré sa zaoberajú zodpovednosťou nezávislého audítora pri výkone auditu finančných výkazov a overení účtovnej závierky. IAASB vydáva okrem ISA aj ďalšie štandardy, ktorými sú Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie (ISRE), Medzinárodné štandardy na uisťovacie služby (ISAE), Medzinárodné štandardy na súvisiace služby (ISRS). Tieto sa spolu s ISA označujú ako Štandardy IAASB na zákazky. IAASB vydáva ešte jeden štandard, ktorý je potrebné aplikovať na všetky predchádzajúce štandardy - Medzinárodný štandard

⁷ Ďalej len „Smernica“

⁸ Smernica európskeho parlamentu a rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS. Text s významom pre EHP, ods. 5.

na kontrolu kvality (ISQC).⁹ Nemajú síce charakter všeobecne záväzného právneho nariadenia, ale aj napriek tomu je audítor „*povinný pochopiť celé znenie textu ISA vrátane jej aplikácií a ďalších vysvetľujúcich materiálov, aby pochopil ich ciele a mohol správne dodržiavať ich podmienky*“.¹⁰

Z hľadiska medzinárodnej audítorskej praxe majú veľký význam americké audítorské štandardy **US GAAS**. Vydáva ich Výbor pre audítorské štandardy (ASB), ktorý je súčasťou Amerického inštitútu autorizovaných účtovníkov (AICPA). „*Na rozdiel od audítorských postupov, štandardy neobsahujú praktický návod pre činnosť audítora. Slúžia skôr na posúdenie kvality vykonaných auditov a ako usmernenie, od ktorého sa odvíjajú audítorské postupy*.“¹¹

Neodmysliteľnou súčasťou výkonu audítorskej profesie je správanie sa audítora v súlade s **Etickým kódexom Medzinárodnej federácie účtovníkov**. Vypracovala ho Rada pre medzinárodné etické štandardy pre odborných účtovníkov (IESBA), ktorá je súčasťou Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC). „*Stanovuje etické požiadavky pre audítarov a vytvára koncepčný rámec, ktorého úlohou je zabezpečiť, aby všetci audítori dodržiavali päť zásadných princípov profesionálnej etiky, ktorými sú čestnosť, objektivnosť, odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť, zachovávanie mlčanlivosti a profesionálne správanie*.“¹²

1.2.2 Národná úprava auditu

Základnú štruktúru národnej úpravy auditu tvoria:

- Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov,
- Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite č. 423/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov,
- Národné audítorské štandardy,
- Etický kódex audítora SKAU.

⁹ KAREŠ, L. 2015. *Teória auditu*. Prvé vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. s. 42 – 43. ISBN 978-80-8168-149-3.

¹⁰ http://www.financialstabilityboard.org/cos/cos_021001b.htm

¹¹ Tamtiež, s. 52

¹² KAREŠ, L. 2016, Prednášky k predmetu Audítorstvo I

Z pohľadu auditu je v **Zákone č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve** dôležitá tretia časť, ktorá sa zaoberá účtovnou závierkou. § 19 ustanovuje povinnosť overiť individuálnu účtovnú závierku (ÚZ) audítorom účtovnej jednotke, ktorá:

a) je obchodnou spoločnosťou a družstvom, ak ku dňu zostavenia účtovnej závierky za bezprostredne predchádzajúci rok splnila aspoň dve z podmienok:

1. celková suma majetku presiahla 1 000 000 eur,
2. čistý obrat presiahol 2 000 000 eur,
3. priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednom účtovnom období presiahol 30,

b) je obchodnou spoločnosťou a družstvom a jej cenné papiere boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu,

c) má túto povinnosť určenú osobitným predpisom,

d) zostavuje účtovnú závierku podľa IFRS.¹³

ÚZ overenú audítorom musí mať aj právnická osoba, ktorej suma ročného podielu prijatej dane presahuje 35 000 eur. § 20 tohto zákona ukladá vyššie uvedeným účtovným jednotkám (ÚJ) povinnosť vyhotoviť výročnú správu, ktorá musí obsahovať ÚZ za účtovné obdobie, za ktoré sa vyhotovuje výročná správa, a správu audítora k tejto ÚZ. Súlad výročnej správy a ÚZ musí byť taktiež overený audítorom.¹⁴

Dňa 17. júna 2016 nadobudol účinnosť **Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite**, ktorého predchodcom bol Zákon č. 540/2007 Z. z. o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu, ktorý sa s účinnosťou odo dňa 17. júna 2016 zrušil. Účelom prijatia nového zákona bola transpozícia Smernice, čo predstavovalo veľký rozsah zmien a preto bolo nevyhnutné vytvoriť úplne nový zákon. Predmetom úpravy nového zákona sú podmienky na výkon štatutárneho auditu, postavenie a činnosti štatutárnych audítorov, auditorských spoločností a asistentov štatutárneho audítora, dohľad nad výkonom štatutárneho auditu, pôsobnosť SKAU a UDVA. Kľúčovou zmenou je zavedenie pojmu „štatutárny audit“. Dôvodom bola skutočnosť, že pojem „audit“ vyjadruje pre potreby tohto zákona príliš široký obsah.¹⁵ Štatutárny audit je definovaný ako „overovanie individuálnej

¹³ Povinnosť zostavovať ÚZ podľa IFRS má banka, pobočka zahraničnej banky, poisťovňa okrem zdravotnej poisťovne, Exportno-importná banka SR, správcovská spoločnosť a jej pobočky, Slovenská kancelária poisťovateľov, dôchodková správcovská spoločnosť, doplnková dôchodková spoločnosť, Burza cenných papierov a ďalšie.

¹⁴ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, § 19 a § 20

¹⁵ <http://www.ulclegal.com/sk/bulletin-pro-bono/ine/5412-zakon-o-statutarnom-audite>

účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovanie individuálnej výročnej správy alebo konsolidovanej výročnej správy podľa osobitného predpisu alebo na základe rozhodnutia účtovnej jednotky, ktorá nemá povinnosť overovania individuálnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovania individuálnej výročnej správy alebo konsolidovanej výročnej správy.“¹⁶

Schéma č. 1: Štatutárny audit



Zdroj: vlastné spracovanie

Nový zákon rozšíril okruh dohliadaných subjektov o subjekty verejného záujmu, dopĺňa podmienku zápisu audítorskej spoločnosti, vypúšťa vybrané dôvody na pozastavenie licencie, „*upravuje profesionálny skepticizmus, podrobnejšie reguluje nezávislosť, predpisuje i obsah audítorskej dokumentácie o auditovanom subjekte*“¹⁷, dopĺňa základné požiadavky na vnútornú organizáciu štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, umožňuje poskytovania neaudítorských služieb pri výkone štatutárneho auditu v subjekte verejného záujmu alebo v obchodnej spoločnosti spĺňajúcej určené kritériá, možnosť zahľadania disciplinárneho opatrenia a sankcie, zmeny v registračných poplatkoch, členských príspevkoch a ďalšie. V súvislosti s uvedeným bola vykonaná aj novelizácia Zákona o účtovníctve.¹⁸

Národnými audítorskými štandardmi boli do roku 2003 Slovenské audítorské štandardy (SAUŠ). 30. októbra 2003 sa však konalo Valné zhromaždenie SKAU, kde bolo odhlasované prijatie ISA za národné štandardy Slovenskej republiky. Dôvodom tohto rozhodnutia bola snaha o vytvorenie podmienok pre výkon auditu na Slovensku na takej úrovni, ktorá by bola porovnateľná s vyspelými svetovými ekonomikami.

Etické zásady a princípy týkajúce sa audítorov sú definované v Etickom kódexe audítora. Problematiku etiky audítora v právnej úprave SR rieši **Etický kódex audítora SKAU**, ktorý vychádza z Etického kódexu IFAC-u. „*Uvádza základné etické princípy,*

¹⁶ Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 2, ods. 1

¹⁷ MADĚRA, F. 2016. Regulácia auditu v EÚ a na Slovensku: Úvaha o jej vývoji. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. 2016, roč. 24, č. 3 s. 26. Bratislava : Slovenská komora certifikovaných účtovníkov, 2016. ISSN 1335-2024

¹⁸ <http://www.ulclegal.com/sk/bulletin-pro-bono/ine/5412-zakon-o-statutarnom-audite>

ktorými sa majú audítori riadiť, ich možné ohrozenia a opatrenia, ktoré by mal audítor prijať, aby im zamedzil.“¹⁹ Od 1. januára 2011 je v platnosti ako vnútorný predpis SKAU. Skladá sa z týchto častí: Predslov, Časť A – Všeobecné uplatnenie kódexu, Časť B – Audítori poskytujúci služby, Časť C – Zamestnaní audítori, Definície, Dátum účinnosti a Príloha.

1.3 Vymedzenie auditu

„Od vzniku auditu uplynulo už niekoľko storočí, počas ktorých sa význam auditu neustále menil a rozširoval.“²⁰ V súčasnosti pojem audit spájame s významom nezávislého overovania účtovnej závierky, čo predstavuje najužšie chápanie auditu, ktorý je najrozšírenejším typom auditu v našich končinách.²¹ Má však aj množstvo iných ekvivalentov, napríklad kontrola, previerka, hodnotenie a pod.

V odbornej literatúre je možné nájsť veľké množstvo definícií pre pojem audit. My uvádzame tri z nich, ktoré považujeme za najvýstižnejšie.

„Audit je systematický proces objektívneho získavania a vyhodnocovania dôkazov týkajúcich sa informácií o ekonomických činnostiach a udalostiach s cieľom zistiť mieru súladu medzi týmito informáciami a stanovenými kritériami a oznámiť výsledky zainteresovaným stranám.“²²

„Všeobecne možno audit charakterizovať ako samostatnú účelovú profesiu orientovanú na mnohostranné skúmanie, a ucelené, kvalifikované hodnotenie podniku ako dynamického objektu, s jednoznačným záverom z hľadiska účelu, na ktorý sa objednáva.“²³

„Audit môže byť definovaný ako inteligentná a dôkladná kontrola účtovných kníh podniku prostredníctvom dokumentov a dokladov, ktoré boli vyhotovené za účelom zistenia, či výsledky za určité obdobie, uvádzané v Súvahe, Výkaze ziskov a strát, Výkaze zmien

¹⁹ ZSADÁNYOVÁ A. 2015. *Zodpovednosť, nezávislosť audítora a profesionálna etika*, 2015. dostupné online : <https://prezi.com/2chfeb3gxteb/zodpovednost-nezavislost-auditora-a-profesionalna-etika/>

²⁰ KAREŠ, L. 2015. *Teória auditu*. Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-8168-149-3. s. 25

²¹ Poznáme rôzne druhy auditu, ako napr. interný audit, forenzný audit, audit akosti, prevádzkový audit, dodržiavací audit, ekologický audit a pod.

²² RICCHUITE, D. N. 1994. *Audit*. Praha : Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-85605-86-4. s. 26

²³ KAREŠ, L. 2015. *Teória auditu*. Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-8168-149-3. s. 25

vlastného imania a Výkaze cash flow sú pravdivé, a ktoré sú zároveň predložené osobám zodpovedným za ich zostavenie.”²⁴

Z vyššie uvedených definícií môžeme priamo odvodiť **primárny cieľ** auditu, ktorým je zvýšenie vierohodnosti účtovných informácií auditovaných subjektov.

Za **sekundárny cieľ** auditu považujú mnohí autori jeho preventívne pôsobenie proti vzniku chýb a podvodov.²⁵ Zdôrazňovaná je tiež jeho výchovná a poradenská funkcia, ktorá súbežným pôsobením audítora a pracovníkov podniku prispieva k priebežnému skvalitňovaniu účtovného systému.²⁶

1.4 Audit založený na rizikách

Audit založený na rizikách²⁷ predstavuje prístup audítora k realizácii audítorskej zákazky, pričom sa uplatňuje aj pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch, pretože prioritou tohto prístupu je zabezpečiť kvalitný audit s čo najnižšími nákladmi a to tak, že sa pozornosť sústreďuje najmä na tie oblasti, v ktorých je pravdepodobnosť výskytu nesprávnosti najvyššia.

„Cieľom audítora v rámci auditu založeného na rizikách je získať primerané uistenie o tom, že v účtovnej závierke sa nenachádzajú žiadne významné nesprávnosti, ktoré vznikli v dôsledku podvodu alebo chyby.“²⁸

²⁴ KUMAR, R., SHARMA, V. 2005. *Auditing: Principles and Practice*. Published by Asoke K. Ghosh, Prentice-Hall of India, Private Limited, M-97, Connaught Circus, New Delhi-110001 and Printed by Jay Print Pack Pvt. Ltd., Delhi-110015. 2005. ISBN 81-203-2707-1. s. 2

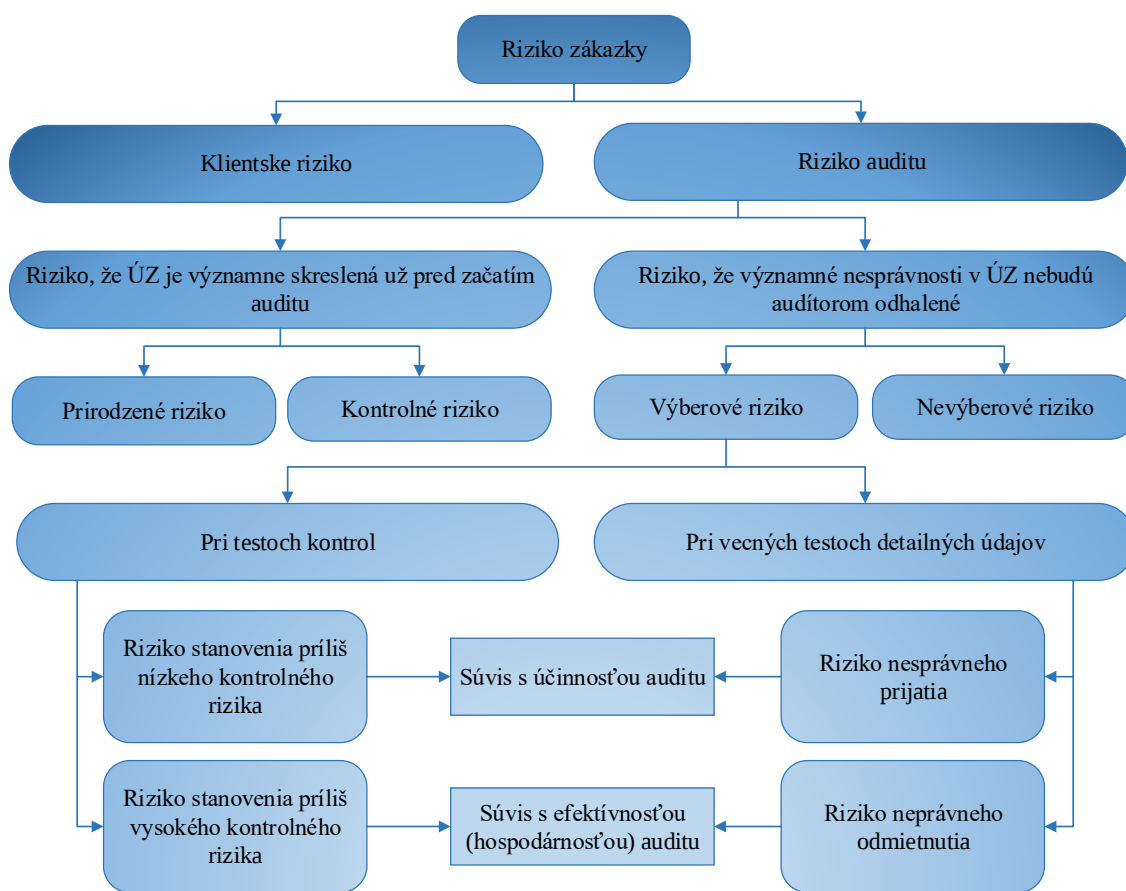
²⁵ <http://www.financni-rizeni.cz/content/uploaded/1296292768teorie%20audit%20ucetni%20zaverky.pdf>

²⁶ SEDLÁČEK, J. 2006. *Základy auditu*, Brno: Masarykova univerzita. Ekonomicko-správní fakulta, 2006. ISBN 80-210-4168-4. s. 20

²⁷ Okrem rizikovo orientovaného prístupu poznáme systémový a dokladový prístup.

²⁸ KAREŠ, L. Audit, ako proces založený na rizikách a významnosti. [online] In: *Ekonomika a informatika : vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*. Bratislava : Ekonomická univerzita v Bratislave, december 2017, roč. 15, č. 2, s. 53-64. ISSN 1339-987X. Dostupné na: <https://sekarl.euba.sk/ar-leu/sk/csg/?repo=eurepo&key=79108579084>

Schéma č. 2: Klasifikácia rizika zákazky



Zdroj: MADĚRA, F. 2014. *Audit a audítorstvo*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2014., s. 41, ISBN 978-80-8168-147-9

Ako môžeme vidieť v schéme č. 2, riziko zákazky rozdeľujeme na klientske riziko a riziko auditu, resp. je jeho kombináciou, takže riziko zákazky môžeme označiť ako celkové riziko.

Klientske riziko predstavuje pravdepodobnosť, že sa audítor môže dostať do nepriaznivej situácie tým, že nevedome vydá nesprávne formulované stanovisko alebo nesprávne vykoná audit (hrozba súdneho sporu, ujmy na povesti, nežiadúcej publicity).

Riziko auditu predstavuje pravdepodobnosť existencie významných chýb alebo neodhalenia týchto chýb v účtovnej závierke, na základe čoho audítor vydá nesprávne stanovisko. Takéto riziko sa nedá absolútne eliminovať, pretože by to malo vplyv na efektívnosť aj hospodárnosť auditu. Je možné znížiť ho na prijateľne nízku úroveň.²⁹

²⁹ MADĚRA F., 2014. *Audit a audítorstvo*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2014., s. 38

Inherentným (prirodzeným) rizikom rozumieme „náchylnosť tvrdenia k nesprávnosti, ktorá môže byť významná, či už individuálne alebo spolu s inými nesprávnosťami, za predpokladu, že neexistujú príslušné kontroly.“³⁰

Kontrolné riziko „je riziko, že interná kontrola účtovnej jednotky nezabráni vzniku nesprávnosti, alebo včas neodhalí a neopraví nesprávnosť, ktorá by mohla vzniknúť v tvrdení o určitej kategórii transakcií, účtovnom zostatku alebo zverejnenej informácii, a môže byť významná buď jednotlivo, alebo súhrnne, spoločne s inými nesprávnosťami.“³¹

Tabuľka č. 1: Zložky rizika auditu

Riziko	Charakteristika	Príčina
Prirodzené a kontrolné riziko	Účtovná závierka môže obsahovať významnú nesprávnosť	Ciele / operácie účtovnej jednotky a návrh / implementácia internej kontroly zo strany manažmentu
Detekčné riziko	Audítor nemusí odhaliť významnú nesprávnosť v účtovnej závierke	Charakter a rozsah postupov vykonaných audítormi

Zdroj: IFAC. 2011. Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch. 3. vydanie. Bratislava : UDVA so súhlasom IFAC, slovenský preklad 2012. ISBN 978-80-970174-3-9. Zväzok I – Základné koncepcie, s. 37

V tabuľke č. 1 je okrem prirodzeného a kontrolného rizika uvedené aj **detekčné riziko**, ktoré predstavuje riziko, že „postupy realizované audítormi s cieľom znížiť riziko na primerane nízku úroveň nepovedú k odhaleniu nesprávnosti, ktorá existuje a mohla by, či už jednotlivo alebo súhrnne, spoločne s inými nesprávnosťami, byť považovaná za významnú.“³²

„Pre audítorov nie je praktické ani nákladovo-efektívne zbierať dôkazy, aby mali absolútnu (100%) istotu alebo presvedčenie, že budú odhalené všetky významné odchýlky. Namiesto toho sa audítori snažia zabezpečiť, aby mali primeranú istotu pre svoje závery a stanoviská, ktorú získavajú z audítorskej práce.“³³

Výberové riziko súvisí s veľkosťou testovanej vzorky. Medzi výberovým rizikom a testovanou vzorkou existuje nepriamo úmerný vzťah – čím menšia je auditovaná vzorka,

³⁰ KRIŠKOVÁ P. – KRŠÍKOVÁ V. 2013. Význam audítorskej profesie v kontexte zabezpečenia finančnej stability. In *Teória a prax v účtovníctve a audítorstve*. Bratislava : EKONÓM, 2013. ISBN 978-80-225-3741-4. s. 54

³¹ Príručka na používanie medzinárodných účtovných štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch, Zväzok 1 – Základné koncepcie, s. 38

³² Príručka na používanie medzinárodných účtovných štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch, Zväzok 1 – Základné koncepcie, s. 38

³³ Európsky dvor audítorov, Príručka na vykonávanie finančného auditu a auditu zhody, 2012. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_SK.pdf, časť 1, odd. 2, s. 30

tým väčšie je riziko, že audítorov záver odvodený z testovanej vzorky bude skreslený, pretože vybraná vzorka nebola typickým zástupcom výberovej množiny.

Nevýberové riziko „zahŕňa všetky aspekty rizika auditu nespôsobené výberom. Nevýberové riziko môže prameniť napr. z chýb človeka, akými sú zlyhanie pri odhaľovaní chýb obsiahnutých v položkách vzoriek alebo z prehliadnutia, prípade nesprávnej interpretácie odhalených chýb. Na redukcii nevýberového rizika môže slúžiť niekoľko faktorov vrátane správneho plánovania a riadenia a podpora účinnej kontroly v celom podniku.“³⁴

Audit založený na rizikách môžeme označiť ako audítorský prístup odvíjajúci sa od trojfázového pohľadu³⁵ na činnosti audítora³⁶, ktorý je sformovaný v Príručke na uplatňovanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch od IFAC, a taktiež v Príručke pre uskutočňovanie auditu u podnikateľov, ktorá bola vydaná pre prostredie Českej republiky KAČR v spolupráci so spoločnosťou Deloitte v roku 2012, ale vzhľadom na skutočnosť, že slovenské a české prostredie sú si veľmi podobné, môžeme si dovoliť použiť tento pohľad aj my. Jednotlivé fázy znázorňuje schéma č. 3. Poznáme aj audítorský prístup odvíjajúci sa od päťfázového pohľadu³⁷ na činnosti audítora (Činnosti, resp. audítorské postupy pred uzatvorením zmluvy s klientom, Predbežné plánovacie procedúry, Audítorské postupy súvisiace s plánovaním auditu, Audítorské postupy súvisiace s uskutočnením auditu, Audítorské postupy súvisiace s ukončením auditu a odovzdaním správy audítora). Tento pohľad je obsiahnutý v Príručke pre uskutočňovanie auditu u podnikateľov z roku 2006, na ktorú nadviazala vyššie uvedená Príručka z r. 2012.

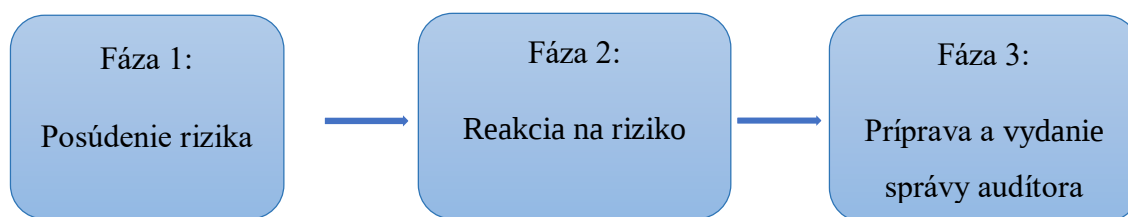
³⁴ KAREŠ, L. 2010. *Audítorstvo*. Bratislava : Iura Edition, 2010. ISBN 978-80-8078-334-1. s. 141

³⁵ Vid' príloha č. 1

³⁶ MADĚRA, F. 2017, *Audítorstvo III* (audítorská dokumentácia) PRAKTIKUM. Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-8168-580-4. s. 48

³⁷ Vid' príloha č. 2

Schéma č. 3: Audítorské postupy podľa auditu založeného na rizikách³⁸



Zdroj: Deloitte s. r. o., 2012. Příručka pro provádění auditu u podnikatelů. Praha: Komora auditorů české republiky. 2012. ISBN 978-80-86679-18-1. část 0 – Úvod k příručce, s. 7

1.4.1 Posúdenie rizika

Pri rizikovo orientovanom audite účtovnej závierky je už na prvé počutie jasné, že kľúčovú úlohu zohráva riziko. „Cieľom audítora je prostredníctvom pochopenia účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane jej internej kontroly identifikovať a posúdiť riziko významných nesprávností vo finančných výkazoch spôsobené podvodom alebo chybou na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení.“³⁹ Základom pre úspešné dosiahnutie tohto cieľa je prvá fáza auditu – posúdenie rizika, v ktorej audítor skúma možnosť výskytu udalostí, ktoré by mohli spôsobiť riziko významnej nesprávnosti v účtovnej závierke.

Pre audítora je existenčne dôležitá jeho reputácia a preto sa každý audit začína posúdením rizika zákazky. Audítor musí zhodnotiť riziko auditu, na základe ktorého sa rozhodne, či danú zákazku prijme, alebo ju odmietne. Audítor posudzuje, či je riziko zákazky obvyklé, alebo vyššie ako obvyklé a rozhodne sa podľa toho, akú mieru rizika je ochotný prijať. Audítor sa môže rozhodnúť prijať aj zákazku s vyšším rizikom, ale je nutné prispôbiť tomu plán auditu aj samotnú realizáciu auditu, pričom sa počas celého priebehu auditu prehodnocuje, či sa posúdenie rizika zákazky nezmenilo a na prípadnú zmenu je potrebné adekvátne zareagovať úpravou plánu auditu. Ak je zmena radikálna, je na mieste úvaha o odstúpení od zákazky. Audítor by mal však v súvislosti s jeho povest'ou veľmi dobre zvážiť, či vysoko rizikového klienta naozaj prijme, pretože prípadné negatívne dopady, ktoré plynú z veľkosti rizika, môžu viesť k jeho diskreditácii. Na výšku rizika zákazky má vplyv aj skutočnosť, či u daného klienta vykonávame audit opakovane alebo prvý krát.

³⁸ Grafické znázornenie audítorských postupov, ich účelu a príslušnej dokumentácie podľa auditu založeného na rizikách predstavuje Príloha č. 3

³⁹ Příručka mezinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, jiné uist'ovacie a súvisiace služby. ISA 315 ods. 3 s.213

V porovnaní s auditom u klienta, u ktorého sme už vykonávali audit v minulosti, kedy môžeme využiť svoje získané informácie a skúsenosti, je táto situácia rizikovejšia. Je tu však možnosť využitia informácií od predchádzajúceho audítora. Môže nastať aj situácia, že sa u klienta vykonáva audit prvý krát v jeho existencii. Vtedy musí audítor porovnať používané účtovné postupy v auditovanom období s predchádzajúcim obdobím a posúdiť ich konzistentnosť, musí zistiť, či začiatočná súvaha neobsahuje významné chyby alebo či boli správne zaúčtované zmeny.⁴⁰ Ak sa audítor rozhodne zákazku akceptovať, predloží klientovi ponuku, ten ju zhodnotí a uzavrie zmluvu, v ktorej sú dohodnuté podmienky zákazky na audit⁴¹, ktorými sa vymedzí cieľ a rozsah zákazky, rozsah zodpovednosti audítora a rozsah zodpovednosti vedenia auditovanej účtovnej jednotky a pod.⁴² Zo zmluvy musí byť jednoznačné, aká zodpovednosť, aké práva a povinnosti sa týkajú audítora a aké vedenia účtovnej jednotky. Pri rozhodovaní sa o prijatí, resp. o neprijatí zákazky audítor nezvažuje len riziko zákazky, ale aj svoje vlastné schopnosti. Musí objektívne zvážiť, či má na výkon auditu potrebnú kvalifikáciu, kapacitu, či poskytnutie služieb nie je v rozpore s etikou auditorskej profesie, posudzuje mieru potrebnej kontroly a dohľad nad realizáciou zákazky, môže zvažovať napr. aj potrebu využitia práce expertov a podobne.

„Keď má audítor v úmysle použiť informácie, ktoré získal na základe predchádzajúcich skúseností s účtovnou jednotkou a auditorských postupov uskutočnených pri predchádzajúcich auditoch, musí zistiť, či sa od predchádzajúceho auditu vyskytli zmeny, ktoré by mohli ovplyvniť jeho relevantnosť pre aktuálny audit.“⁴³ Z uvedeného vyplýva, že pri opakujúcom sa audite u klienta je obzvlášť dôležité, aby audítor zachovával profesionálny skepticizmus, pretože tu vzniká riziko, že audítor podcení komplexné poznanie klienta. Samozrejme sa nedá očakávať, že audítor nebude brať do úvahy česťnosť a integritu vedenia účtovnej jednotky, ktorej bol svedkom v minulosti, nesmie sa ale uspokojiť s menej ako presvedčivými auditorskými dôkazmi⁴⁴ a v minulosti získané

⁴⁰ KAREŠ, L. 2010. Audítorstvo, Iura Edition, ISBN 978-80-8078-334-1, s. 104

⁴¹ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, časť I. ISA 210 – Dohodnutie podmienok zákazky, ods. 9

⁴² Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, časť I. ISA 210 – Dohodnutie podmienok zákazky, ods. 10

⁴³ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, časť I. ISA 315 – Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia, ods. 9

⁴⁴ IFAC, 1. zväzok, s. 44

informácie musí dopĺňať o nové. Okrem profesionálneho skepticizmu musí audítor dodržiavať počas celého výkonu auditu aj odborný úsudok.

Audítor musí spoznať účtovnú jednotku, jej prostredie a internú kontrolu. Tieto informácie slúžia ako základ pre prípravu celkovej stratégie a plánu auditu. Audítor ich získava od vedenia účtovnej jednotky, od zamestnancov interného auditu, od zamestnancov na rôznych iných kompetenčných úrovniach, ale aj od tretích strán, ktorými sú napríklad právny alebo daňový poradca, informácie z verejnej tlače, od ratingových agentúr a podobne. Pre lepšie poznanie účtovnej jednotky vykoná audítor predbežné analytické postupy. Predbežné analytické postupy pomáhajú *„identifikovať existenciu neobvyklých transakcií alebo udalostí, ako aj súm, ukazovateľov a trendov, z ktorých môže vyplývať náznak skutočností ovplyvňujúcich audit.“*⁴⁵ V prípade malých a stredných účtovných jednotiek je častá situácia, že audítor nemôže vykonať analytické postupy. Dôvodom je skutočnosť, že *„menšie účtovné jednotky nemajú priebežné alebo mesačné finančné informácie použiteľné na účely analytických postupov“*⁴⁶, preto sa pri plánovaní bude musieť audítor prispôbiť a vykonať ich až v čase, keď bude k dispozícii prvý návrh účtovnej závierky. Poslednými audítorským postupmi na poznanie účtovnej jednotky sú pozorovanie a kontrola. Audítor týmto spôsobom získava informácie z oblastí, akými sú napr. prevádzková činnosť, priestory, zariadenia, dokumenty, plány účtovnej jednotky.

Súčasťou prvej fázy auditu je aj plánovanie. *„Cieľom audítora je naplánovať audit tak, aby bol vykonávaný účinne.“*⁴⁷ Tento cieľ podporuje práve audit založený na rizikách. Pri tomto prístupe je obzvlášť dôležité dôsledné naplánovanie auditu, pretože na rozdiel od klasických prístupov (systémový, dokladový) sa orientuje na oblasti s najvyšším rizikom, čo znamená, že tým menej rizikovým oblastiam venuje o poznanie menšiu časť pozornosti. *„Plánovanie auditu zahŕňa stanovenie celkovej stratégie auditu pri zákazke a vypracovanie plánu auditu.“*⁴⁸ Plán auditu je v porovnaní s celkovou stratégiou auditu podrobnejší.⁴⁹

⁴⁵ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, časť I. ISA 315 – Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia, ods. A8

⁴⁶ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, časť I. ISA 315 – Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia, ods. A10

⁴⁷ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, časť I. ISA 300 – Plánovanie auditu finančných výkazov, ods. 4

⁴⁸ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, časť I. ISA 300 – Plánovanie auditu finančných výkazov, ods. 2

⁴⁹ KAREŠ, L. 2010. *Auditorstvo*. Bratislava : Iura Edition, 2010. ISBN 978-80-8078-334-1. s. 117

Celková stratégia auditu slúži ako základ pre vypracovanie plánu auditu a jej účelom je vymedziť vecný rozsah, časové rozvrhnutie a riadenie auditu.⁵⁰ Audítor vypracuje aj program auditu, ktorý slúži členom audítorského tímu ako podporný nástroj na kontrolu a dokumentovanie vykonávaných činností. Treba podotknúť, že plánovanie sa nekončí prvou fázou auditu. Je to nepretržitý a opakujúci sa proces počas celého auditu, pretože je potrebné prispôbovať ho zisteným zmenám.

Pri plánovaní musí audítor vhodne uplatniť koncepciu významnosti. V kontexte auditu je informácia významná vtedy, keď má vplyv na rozhodovanie používateľov účtovnej závierky. Štandardne audítor určuje hladinu významnosti pre účtovnú závierku ako celok, v špecifických prípadoch aj pre jednotlivé skupiny transakcií, zostatkov účtov a zverejnených údajov.⁵¹ Okrem celkovej a špecifickej významnosti je potrebné stanoviť aj vykonávaciu významnosť. Ak by boli v priebehu auditu zistené informácie, ktoré by zapríčinili, že by audítor pôvodne určil odlišnú hodnotu, musí významnosť prehodnotiť.

Podstatou vyššie opísaných činností audítora v tejto fáze auditu je identifikácia všetkých relevantných rizík. Audítor musí identifikovať faktory podnikateľského rizika a rizika podvodu. Po identifikácii nasleduje ich posúdenie a zdokumentovanie, na základe ktorých je možné následne navrhnúť primeranú audítorskú reakciu⁵², ktorej sa venujeme v nasledujúcej podkapitole.

1.4.2 Reakcia na riziko

Druhá fáza auditu zameraného na riziká sa zaoberá reakciou na identifikované riziká. Predstavuje samotné vykonanie auditu. „Cieľom audítora je získať dostatok vhodných audítorských dôkazov týkajúcich sa posudzovaných rizík významných nesprávností, a to vypracovaním a zrealizovaním vhodných reakcií na tieto riziká.“⁵³ Nástrojom na dosiahnutie tohto cieľa sú audítorské postupy, ktoré znázorňuje nasledujúca schéma.

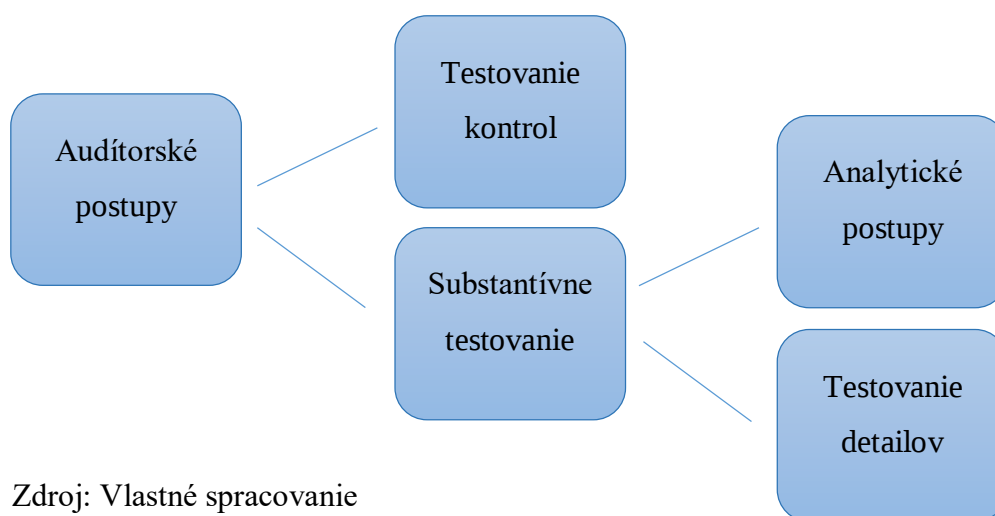
⁵⁰ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, časť I. ISA 300 – Plánovanie auditu finančných výkazov, ods. 7

⁵¹ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, časť I. ISA 320 Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu, ods. 10

⁵² IFAC, 2. zväzok, s. 44

⁵³ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, časť I. ISA 330 Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu, ods. 3

Schéma č. 4: Audítorské postupy



Zdroj: Vlastné spracovanie

Testovanie kontrol predstavuje audítorské postupy, ktoré majú za cieľ zhodnotiť schopnosť vnútorného kontrolného systému. Jeho úlohou je zabráňovať vzniku a odhaľovať významné chyby. V prípade, že funguje spoľahlivo a audítor sa naň môže spoľahnúť, výrazným spôsobom uľahčuje audítorovi jeho prácu. Pri testoch kontrol „*si audítor vytvára názor na úroveň kontrolného rizika.*“⁵⁴ Kontrolné testy majú vplyv na stanovenie prijateľnej miery detekčného rizika, pretože medzi nimi existuje inverzný vzťah.

Substantívne testovanie je zložené z analytických postupov a testovania detailov. Z časového hľadiska sú veľmi náročné a audítor pri nich musí úzko spolupracovať so zamestnancami klienta. Analytické postupy predstavujú „*vyhodnotenie finančných informácií na základe analýzy prijateľnosti vzťahov medzi finančnými a nefinančnými údajmi. Súčasťou je aj potreba preskúmať zistené výkyvy alebo vzťahy, ktoré nie sú konzistentné s ostatnými relevantnými informáciami, alebo sa významne líšia od predpokladaných hodnôt.*“⁵⁵ Analytické postupy sme spomínali aj v prvej fáze auditu, kde sa využívajú ako predbežné analytické postupy pre potreby naplánovania auditu v nadväznosti na zistený charakter a potrebný rozsah zákazky. Rozdiel medzi predbežnými a substantívnymi analytickými postupmi spočíva v ich aplikácii. Substantívne analytické postupy sa neaplikujú na účtovnú závierku, ale priamo na syntetické účty a ak sú významné, tak aj na analytické účty. Detailným testovaním audítor preveruje dôkazné informácie, či sú

⁵⁴ RICCHUITE, D. N. 1994. *Audit*. Praha : Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-85605-86-4. s. 211

⁵⁵ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, previerku, iné uisťovacie a súvisiace služby: ISA 520 – Analytické postupy

položky v súbore, ktorý tvorí daný zostatok účtov, neobsahujú významné nesprávnosti. Testovať môže všetky položky, určité položky alebo výber položiek, ktorý sa realizuje pomocou štatistických alebo neštatistických metód. Pri audite MSP sa zväčša testujú všetky položky, vzhľadom na ich množstvo. Využívajú sa na získavanie audítorských dôkazov týkajúcich sa určitých tvrdení ako sú existencia, správnosť a ocenenie.

1.4.3 *Príprava a vydanie správy audítora*

Podstatou poslednej fázy auditu je príprava a vydanie audítorskej správy. Úlohou audítora je vyjadriť stanovisko k účtovnej závierke na základe audítorských dôkazov získaných v predchádzajúcich fázach auditu. Audítor však musí zhodnotiť, či doteraz získaná audítorská dokumentácia obsahuje dostačujúce audítorské dôkazy a v prípade potreby musia byť vykonané ďalšie audítorské postupy na zabezpečenie prijateľne nízkej úrovne rizika významných nesprávností. Taktiež je potrebné posúdiť, či boli dosiahnuté ciele audítorských postupov a súlad vyjadrených záverov s výsledkami vykonanej práce.

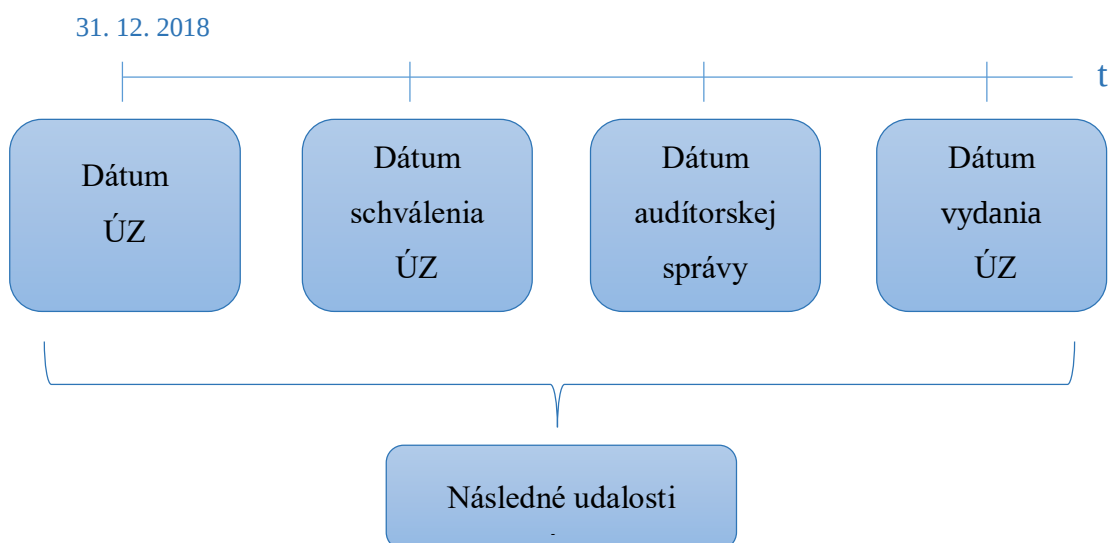
Pokiaľ na predchádzajúcich fázach auditu pracovalo viac audítorov, alebo asistentov audítora, vykoná sa kontrola audítorského spisu. Týmto spôsobom sa zabezpečí kvalita vykonaného auditu osobou, ktorá sa na danom audite doteraz nijakým spôsobom nepodieľala. Skontroluje sa práca každého člena audítorského tímu, aby bolo možné posúdiť, či pri svojej práci postupoval v súlade s programom auditu, či bolo všetko zdokumentované patričným spôsobom, či boli vyriešené dôležité problémy týkajúce sa auditu, alebo či boli premietnuté v audítorských záveroch. Kontrolu práce vykonáva pracovník s minimálne rovnakou úrovňou odbornej spôsobilosti.

Audítor musí posúdiť následné udalosti a predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, tzv. predpoklad going concern.

Následné udalosti upravuje ISA 560 – Následné udalosti. Definuje ich ako udalosti, ktoré nastali „v období od dátumu účtovnej závierky do dátumu audítorskej správy, ako aj skutočnosti, o ktorých sa audítor dozvie po dátume audítorskej správy.“⁵⁶ Nasledujúca schéma znázorňuje časové rozpätie následných udalostí.

⁵⁶ ISA 560 – Následné udalosti

Schéma č. 5: Následné udalosti v čase



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa ISA 560 – Následné udalosti

Na časovej osi „t“ vidíme dátumy rozhodujúce pre časové rozdelenie následných udalostí na udalosti, ktoré nastanú od dátumu účtovnej závierky do dátumu audítorskej správy, skutočnosti, o ktorých sa audítor dozvie po dátume audítorskej správy, ale pred dátumom vydania účtovnej závierky a skutočnosti, o ktorých sa audítor dozvie po vydaní účtovnej závierky.⁵⁷ Všetky tri skupiny udalostí môžu mať závažný vplyv na účtovnú závierku a audítor na ne musí patrične zareagovať, či už vykonaním ďalších audítorských postupov, zmenou audítorskej správy alebo jej doplnením.

Princípu „going concern“ sa venuje ISA 570 – Nepretržité pokračovanie v činnosti, ktorý ho definuje ako predpoklad, že auditovaná ÚJ bude vo svojej podnikateľskej činnosti pokračovať aj v najbližších účtovných obdobiach, čoho dôkazom má byť skutočnosť, že účtovná závierka bola zostavená v súlade s týmto predpokladom. Porušenie tohto princípu signalizuje napríklad platobná neschopnosť ÚJ, právne spory, problémy so zamestnancami, nízka likvidita a pod.

V tejto fáze auditu musí audítor získať od klienta dokument s názvom Prehlásenie vedenia spoločnosti, ktorý upravuje ISA 580 – Písomné vyhlásenia. Tento dokument obsahuje predovšetkým informácie, ktoré už audítor od klienta získal v priebehu auditu, avšak prevažne len ústnou formou. Týmto spôsobom sa spomenuté informácie stávajú dôkaznými informáciami, ktoré audítor používa na to, aby dospel k záveru, ktorý je

⁵⁷ Tamtiež

základom pre jeho názor. Obsahom tohto dokumentu je aj uznanie vedenia svojej zodpovednosti za zostavenie účtovnej závierky. Ak by vedenie spoločnosti odmietlo prehlásenie vypracovať, audítor vydá správu audítora s modifikovaným názorom.

Finálnym výstupom audítorskej práce je správa audítora. Jej vydaním audítor vyjadruje svoj názor na účtovnú závierku. Audítor môže vysloviť modifikovaný alebo nemodifikovaný názor. Poznáme tri druhy modifikovaného názoru, ktorými sú podmienený názor, záporný názor alebo odmietnutie názoru.

Tabuľka č. 2: Druhy modifikovaného názoru

Charakter skutočnosti vedúcej k modifikácii	Úsudok audítora o prenikavosti účinkov alebo možných účinkov na účtovnú závierku	
	významný, nie však prenikavý	významný a prenikavý
Účtovná závierka obsahuje významné nesprávnosti	podmienený názor	záporný názor
Neschopnosť získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy	podmienený názor	odmietnutie názoru

Zdroj: Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch, Zväzok 2 – Praktická príručka, s. 302

V tabuľke č. 2 vidíme, že audítor volí príslušný druh modifikovaného názoru podľa charakteru skutočnosti, ktorá viedla k modifikovanému názoru a podľa prenikavosti⁵⁸ jej vplyvov alebo možných vplyvov na účtovnú závierku.⁵⁹

1.5 Audítorská dokumentácia

1.5.1 Podstata a význam audítorskej dokumentácie

„Vecná potreba audítorskej dokumentácie je zrejmá a vyplýva z rizikovosti audítorského povolania.“⁶⁰ V posledných rokoch sa tejto oblasti venuje veľká pozornosť, pričom sa dôraz kladie predovšetkým na jej kvalitu. ISA 230 – Audítorská dokumentácia,

⁵⁸ Príručka na používanie audítorských štandardov pri výkone malých a stredných podnikov používa termín „penikavosť“ vo význame „rozsiahla pôsobnosť“.

⁵⁹ Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch, Zväzok 2 – Praktická príručka, s. 302

⁶⁰ KAREŠ, L. 2010. *Audítorstvo*. Bratislava : Iura Edition, 2010. ISBN 978-80-8078-334-1. s. 293

ktorý sa zaoberá zodpovednosťou audítora za vypracovanie auditorskej dokumentácie, definuje auditorskú dokumentáciu nasledovne:

„Auditorská dokumentácia (Audit documentation) - záznamy o vykonaných auditorských postupoch, získané relevantné auditorské dôkazy a závery, ku ktorým auditor dospel (niekedy sa používajú napríklad aj výrazy „pracovné podklady“ alebo „pracovná dokumentácia“).“⁶¹

Auditorskú dokumentáciu môžeme chápať v troch rôznych významoch, čo znázorňuje schéma č. 6.

Schéma č. 6: Význam auditorskej dokumentácie



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa MADĚRA, F. 2016, *Prednášky k predmetu Audítorstvo III. – Auditorská dokumentácia*.

„Význam auditorskej dokumentácie spočíva predovšetkým v tom, že je:

- a) jediným hodnoverným dôkazom toho, že sa audit vôbec vykonal,*
- b) hlavným a nezameniteľným argumentačným zázemím v rukách audítora,*
- c) trvalým rezervoárom pozitívnych i negatívnych poznatkov, ku ktorým sa auditor môže kedykoľvek vrátiť.“⁶²*

Nesmieme opomenúť skutočnosť, že dôležitú zložku významnosti auditorskej dokumentácie tvorí aj zodpovednostný aspekt, pretože auditorská dokumentácia odzrkadľuje prístup audítora k jeho práci a jej absencia „predstavuje vážny signál jeho nezodpovednosti voči sebe i voči svojmu okoliu, najmä však voči klientovi.“⁶³

⁶¹ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, vydaná SKAU pre rok 2012, ISA 230, odsek 6a). [online]. 2012. [cit. 2014-02-10]. Dostupná na internete: <<http://www.skau.sk/data/Cast%20I%20SK%20final%20final.pdf>>.

⁶² KAREŠ, L. 2017. Audit, ako proces založený na rizikách a významnosti, In *Ekonomika a informatika*, 2017, roč. XV., č. 2, s. 62.

⁶³ KAREŠ, L. 2010. *Audítorstvo*. Bratislava : Iura Edition, 2010. ISBN 978-80-8078-334-1. s. 293

Audítorská dokumentácia slúži ako „základňa, ktorá pomáha audítorovi vytvoriť si jeho stanovisko k finančným výkazom. Je pomôckou pri vykonávaní a kontrole práce audítora. Predstavuje nástroj – vo väčšine prípadov jediný – organizovania, katalogizácie a používania audítorských dôkazov, nástroj vedenia a kontroly pri príprave ďalších zákaziek, doložení súladu s audítorskými štandardmi a plánovaní ďalších auditov.“⁶⁴

Zmysel audítorskej dokumentácie spočíva aj v tom, že audítorovi uľahčuje prácu pri plánovaní a uskutočňovaní auditu. Pokiaľ má audítor zavedený systém dokumentácie, podľa ktorého postupuje, pomáha mu realizovať prácu v logickej nadväznosti a zabraňuje tak neefektívnosti a duplicitám, čo zaručuje vysokú kvalitu prevedenia auditu.

Z hľadiska dokumentácie je cieľom audítora jej vypracovanie v takom rozsahu a v takej kvalite, aby v prípade potreby slúžila ako hodnoverný dôkaz o tom, že sa audit reálne vykonal, že bol naplánovaný a vykonaný v súlade s ISA a s požiadavkami platných právnych a iných predpisov, že názor audítora vyjadrený k účtovnej závierke je relevantný. Audítor použije dokumentáciu s týmto účelom v situáciách, keď vznikne pochybnosť, nedorozumenie alebo aj súdny spor s klientom alebo s inými zainteresovanými subjektmi. Audítorská dokumentácia slúži nie len ako dôkazný materiál, ale napríklad aj ako pracovný podklad pre tím pracujúci na audítorskej zákazke, ako podklad pre poznanie auditovanej účtovnej jednotky, pre budúce audity a podobne. Na základe uvedeného môžeme povedať, že audítorská dokumentácia plní tri funkcie, a to dôkazovú, kontrolnú a informačnú funkciu.

Dôkazová funkcia – audítorská dokumentácia slúži ako dôkaz o tom, ktoré položky sa overili, aké metódy sa použili na ich overenie a v akej hĺbke, kto a kedy realizoval overovanie, aké podklady boli k dispozícii a aké boli výsledky overovania.

Kontrolná funkcia – túto funkciu plní audítorská dokumentácia hlavne v rukách audítora voči práci členov tímu, ako aj v rukách kontrolných orgánov audítorských inštitúcií a taktiež aj v rukách tretích oprávnených strán.

Informačná funkcia – naplňa sa najmä tým, že „správa audítora informuje všetkých používateľov účtovnej závierky o stanovisku audítora, ktoré k danej účtovnej závierke zaujal“⁶⁵ a že pri priebežných rokovaníach slúži ako zdroj všetkých informácií. Okrem uvedeného spočíva aj v tom, že sa v audítorskej dokumentácii zaznamenávajú aj také oblasti,

⁶⁴ Tamtiež, s. 294

⁶⁵ MADĚRA, F. 2014. *Audit a audítorstvo*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2014. s. ISBN 978-80-8168-147-9. s. 52

situácie, vecné údaje, výsledky a problémy, ktoré presahujú hranice práve vykonávaného auditu, čím sa rozširuje použiteľnosť týchto informácií aj na iné účely.⁶⁶

1.5.2 Forma a obsah audítorskej dokumentácie

„Forma a obsah audítorskej dokumentácie sa pri každej zákazke líšia. Dokumentácia k auditu veľkého, verejne obchodovateľného klienta je určite oveľa rozsiahlejšia ako dokumentácia k auditu malej súkromnej firmy.“⁶⁷ Pri zákazkách na audit v MSP všeobecne platí, že celú audítorskú prácu vykonáva jeden audítor – partner zodpovedný za zákazku a preto je v takejto dokumentácii absencia dokumentov slúžiacich na tímovú diskusiu, priradovanie zodpovednosti a pod. Vzhľadom na rozsah informácií sú niektoré skutočnosti natoľko zrejmé, že sú zhromaždené v jedinom dokumente, ktorý obsahuje krížové odkazy na pracovnú dokumentáciu.⁶⁸ ISA však stanovujú dokumenty, ktoré musí obsahovať každá audítorská dokumentácia, ktorými sú napríklad účtovná závierka auditovanej ÚJ, zákazkový list a pod. ISA od audítora taktiež vyžadujú, aby audítorská dokumentácia obsahovala všetky významné skutočnosti, ktoré počas výkonu auditu zistil. Z toho vyplýva, že obsah audítorskej dokumentácie nezávisí len od odborného úsudku audítora, ale významný vplyv majú aj ISA.

O forme a obsahu audítorskej dokumentácie konkrétnej zákazky sa audítor rozhoduje na základe nasledujúcich faktorov:

- *„Charakteru zákazky (či ide o zákazku na audit, preverenie alebo iné uisťovacie alebo súvisiace služby),*
- *Formy audítorskej správy,*
- *Predmet uistenia,*
- *Podmienky u klienta,*
- *Rozsahu inherentného, kontrolného a detekčného rizika,*
- *Za určitých okolností potreby vedenia a kontroly vykonanej práce.“⁶⁹*

⁶⁶ NAGY, J. – KLIMO, J. – HAVIAR, M. – LAUČÍK, Z. 1999. *Audítorské postupy*. Praha : Suvaha, 1999. ISBN 80-88727-27-8. s. 24

⁶⁷ KAREŠ, L. 2010. *Audítorstvo*. Bratislava : Iura Edition, 2010. ISBN 978-80-8078-334-1. s. 294

⁶⁸ *Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch*. 3. vydanie. Bratislava: UDVA so súhlasom IFAC, slovenský preklad 2012. ISBN 978-80-970174-3-9. Zväzok I - Základné koncepcie, s. 212

⁶⁹ KAREŠ, L. 2010. *Audítorstvo*. Bratislava : Iura Edition, 2010. ISBN 978-80-8078-334-1. s. 294

Okrem audítorskej dokumentácie definujú ISA aj audítorský spis, a to nasledovne:

„Audítorský spis (Audit file) – jeden alebo viac zakladačov alebo iných archivačných médií vo fyzickej alebo elektronickej forme so záznamami zahrňajúcimi audítorskú dokumentáciu ku konkrétnej zákazke.“⁷⁰

Obsah audítorského spisu sa spravidla rozdeľuje do dvoch zložiek – bežnej a stálej. **Bežná zložka** obsahuje informácie týkajúce sa bežného účtovného obdobia auditovanej ÚJ. **Stála zložka** obsahuje informácie trvalého charakteru, ktoré bývajú využívané pri opakujúcom sa audite.

Každá audítorská spoločnosť má vlastný spôsob triedenia informácií, no nasledujúce typy kartoték zvyčajne vedú všetky *„pre každého klienta a to okrem bežných kartoték (zložiek) s pracovnými materiálmi:*

- *kartotéka s korešpondenciou,*
- *stála kartotéka,*
- *daňová kartotéka.“⁷¹*

Kartotéka s korešpondenciou (administratívna kartotéka) obsahuje korešpondenciu s klientom, ktorá je potrebná pri plánovaní auditu. Do tejto kartotéky sa zaraďuje korešpondencia, ktorej obsahom sú také informácie, ktoré je potrebné vziať do úvahy v súvislosti s ich vplyvom na plán auditu.⁷²

Stála kartotéka *„obsahuje informácie, o ktoré je stály záujem a ktoré súvisia s audítorskou zákazkou. Kartotéka môže obsahovať napr. informácie o firme, jej histórii, organizačnú schému, interné smernice a pod. So stálou kartotékou by sa mali oboznámiť všetci zamestnanci, ktorí klienta nepoznajú a mala by sa počas každej zákazky doplňovať.“⁷³*

Daňová kartotéka obsahuje informácie súvisiace s daňovými záväzkami klienta, ktoré audítor zistil počas audítorskej zákazky (minulé, súčasné aj budúce) a môžu nimi byť napr. priznanie dane z príjmov za minulý rok, rozdiely medzi účtovným ziskom pred zdanením a daňovým základom a pod.⁷⁴

⁷⁰ Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie a iné uisťovacie a súvisiace služby, 2012, ISA 230 – Audítorská dokumentácia, ods. 6b

⁷¹ KAREŠ, L. 2010. *Audítorstvo*. Bratislava : Iura Edition, 2010. ISBN 978-80-8078-334-1. s. 294 - 295

⁷² Tamtiež, s. 295

⁷³ RICCHUITE, D. N. 1994. *Audit*. Praha : Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4. s. 230

⁷⁴ Tamtiež

1.6 Malé a stredné podniky

Malé a stredné podniky (MSP) predstavujú tzv. „chrbtovú kosť“ slovenskej ekonomiky. Ich rozvoj je nevyhnutný pre zdravý ekonomický vývoj krajiny. V Európskej únii zastávajú MSP až 99% podiel z celkového počtu podnikateľských subjektov a zamestnávajú takmer 75% aktívnej pracovnej sily, čo je dôkazom ich významnosti. V roku 2003 sformovala Európska komisia prvú definíciu MSP, ktorej kľúčovou myšlienkou bola veľkostná kategorizácia podnikov pre účely čerpania financovania z eurofondov. Od roku 2005 je v platnosti nová definícia, ktorá vznikla za účelom skvalitnenia podnikateľského prostredia MSP a úspešnej realizácie lisabonských cieľov.⁷⁵

„Kategóriu mikro, malých a stredných podnikov tvoria podniky, ktoré zamestnávajú menej ako 250 osôb a ktorých ročný obrat nepresahuje 50 miliónov eur a/alebo celková ročná bilančná suma neprevyšuje 43 miliónov eur.“⁷⁶

Tabuľka č. 3: Počet pracovníkov a finančné limity určujúce kategórie podnikov

Kategória podniku	Počet pracovníkov: Ročná pracovná jednotka	Ročný obrat	Ročná bilančná suma
Stredný	< 250	≤ 50 mil. eur	≤ 43 mil. eur
Malý	< 50	≤ 10 mil. eur	≤ 10 mil. eur
Mikro	< 10	≤ 2 mil. eur	≤ 2 mil. eur

Zdroj: Európska komisia, odporúčanie č. 2003/361/EC, Uživatelská príručka a modelové vyhlásenie

V slovenskej legislatíve⁷⁷ upravuje kategorizáciu podnikov Zákon o účtovníctve, ktorý rozlišuje mikropodniky, malé a veľké podniky a stanovuje tri kritériá, ktorými sú celková suma majetku, čistý obrat a počet zamestnancov, pričom na zaradenie do jednej z uvedených kategórií musí účtovná jednotka spĺňať dve z troch požadovaných kritérií a to za dve bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobia.

⁷⁵ http://www.sbagency.sk/sites/default/files/image/msp_v_cislach_v_roku_2016_final_v_20_10_2017_002.pdf

⁷⁶ Odporúčanie Európskej komisie 2003/361/ES, Príloha, článok 2

⁷⁷ Kritériá pre vymedzenie MSP sa v jednotlivých jurisdikciách môžu líšiť.

Tabuľka č. 4: Kritériá veľkostnej kategorizácie podnikov v SR

Kategória podnikov	Celková suma majetku v €	Čistý obrat v €	Priemerný prepočítaný počet zamestnancov
Veľká	> 4 000 000	> 8 000 000	> 50
Malá	≥ 350 000	≥ 700 000	≥10
Mikro	< 350 000	< 700 000	< 10

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Zákona o účtovníctve

Cieľom tejto kategorizácie je odbremeniť mikro a malé ÚJ od náročných zákonných požiadaviek a zabezpečiť im tak zo strany štátu priaznivejšie podnikateľské prostredie, pretože vo všeobecnosti platí, že čím väčší podnik je, tým sú naň kladené väčšie legislatívne nároky.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí, ktorý predstavuje súhrn poznatkov, ktoré tvoria teoretický základ tejto diplomovej práce, bol zameraný na:

- stručný opis historického vývoja auditu,
- priblíženie základnej štruktúry nadnárodnej a národnej úpravy auditu,
- explikáciu štatutárneho auditu,
- vymedzenie činností štatutárneho audítora pri výkone zákazky na audit v MSP s aplikáciou audítorského prístupu založeného na rizikách,
- vysvetlenie podstaty, významu, formy a obsahu audítorskej dokumentácie,
- veľkostnú kategorizáciu účtovných jednotiek.

Na základe zmapovania súčasného stavu sme si stanovili hlavný cieľ diplomovej práce, ktorým je analýza a zhodnotenie vykonávaných audítorských postupov pri audítorských zákazkách malých a stredných podnikateľských subjektov, ktoré sú podporované audítorským softvérom a audítorskej dokumentácie ako ich výstupu s akcentom na činnosti, ktoré vykonáva štatutárny audítor za pomoci softvérovej podpory v prvej fáze auditu, ktorou je identifikácia a posúdenia rizika. Softvérom podporovaný prístup k výkonu auditu sa aplikuje prostredníctvom hypotetickej zákazky auditu. Tento hlavný cieľ budeme dosahovať postupným plnením parciálnych cieľov.

Pre potreby dosiahnutia hlavného cieľa sme si stanovili tieto parciálne ciele:

- analyzovanie audítorských postupov podporovaných audítorským softvérom pri audite malých a stredných podnikateľských subjektov,
- analyzovanie činností audítora pri identifikovaní a posudzovaní rizík pri audite malých a stredných podnikateľských subjektov,
- analyzovanie obsahu a formy audítorskej dokumentácie pri audite malých a stredných podnikateľských subjektov s akcentom na softvérovú podporu,
- analyzovanie softvérového riešenia elektronickej audítorskej dokumentácie od spoločnosti DATEV.cz s. r. o. a zhodnotenie jeho prínosu pre prácu audítora.

Výsledkom diplomovej práce je súbor poznatkov o problematike štatutárneho auditu vo fáze identifikácie a posúdenia rizík a vysvetlenie problematiky audítorskej dokumentácie, ktorá je výstupom audítorského softvéru.

Pri písaní diplomovej práce sme v nadväznosti na stanovený hlavný cieľ a parciálne ciele využili niekoľko metód skúmania. Aktuálny pohľad na riešenie problematiky doma a v zahraničí sme nadobudli z poznatkov získaných štúdiom na našej fakulte a z ďalšej dostupnej literatúry, pričom sme využili selekciu. Pomocou abstrakcie sme následne identifikovali kľúčové pojmy z oblasti rizikovo orientovaného auditu.

Komparáciou charakteristiky a vlastností jednotlivých dostupných audítorských softvérov sme sa rozhodli pre použitie softvérového riešenia od spoločnosti DATEV.cz, s. r. o., ktorú sme oslovili a oni nám ochotne poskytli licenciu pre účely tejto diplomovej práce.

V tretej kapitole diplomovej práce sme využívali predovšetkým metódu modelovania a analýzu. Základom pre všetky naše činnosti boli dáta fiktívnej účtovnej jednoty, ktorá bola vytvorená pre potreby výučby audítu na Ekonomickej univerzite v Bratislave. Modelovaním sme fiktívnu účtovnú jednotku prispôbili potrebám našej práce a následne sme namodelovali určité situácie tak, aby sme mohli analyzovať ako audítorský softvér pomáha audítorovi pri činnostiach, ktoré vykonáva pri identifikácii a posúdení rizík a pri zostavení príslušnej dokumentácie. Na základe výsledkov analýzy sme prostredníctvom indukcie vyvodili všeobecne platný úsudok.

3 Výsledky práce a diskusia

Táto kapitola predstavuje praktickú časť práce. Jej obsahom bude vypracovanie audítorskej dokumentácie prvej fázy auditu zameraného na riziká v audítorskom softvéri podľa postupov opísaných v teoretickej časti práce, pričom sa budeme snažiť poukázať na to, ako špecializovaný audítorský softvér audátorovi pomáha pri jeho práci. V úvode tejto kapitoly sa venujeme softvérovej podpore auditu a opisu programu, ktorý nám bude pomáhať zrealizovať audit fiktívnej účtovnej jednotky⁷⁸.

3.1 Softvérová podpora auditu

Príchod IT spôsobil v oblasti auditu úplný prevrat. Tak ako účtovníci, aj audítori prešli od papiera k počítačom, pretože museli adekvátne zareagovať na zvyšujúci sa objem spracovávaných dát a na rýchlosť ich spracovania. Počítač by bol samozrejme bez svojho „mozgu“, ktorým je softvér, nanič. Vývoj softvérov priniesol počítačom podporované audítorské nástroje a techniky, ktoré označujeme anglickou skratkou CAAT (Computer Assisted Audit Techniques). Je to všeobecný názov pre rôzne softvérové produkty a spôsoby ich využitia v audítorskej praxi. Predstavujú bežne využívané kancelárske programy, akými sú textové a tabuľkové procesory, štatistické programy, špecializované programy pre data mining⁷⁹, vedenie audítorskej dokumentácie a ich kombinácie.⁸⁰ CAAT predstavujú dôležitý nástroj pre zvyšovanie produktivity, efektivity a racionalizácie práce ako i zvyšovanie presnosti, znižovanie chybovosti a samozrejme aj znižovanie časovej náročnosti, čo v konečnom dôsledku vedie aj k zníženiu nákladovosti. Audítor sa môže rozhodovať medzi všeobecnými nástrojmi, ako sú napríklad Microsoft Office Excel alebo medzi špecializovanými audítorskými softvérmi, ktoré prinášajú množstvo výhod, ktoré budú prezentované v nasledujúcich podkapitolách. Pri audite MSP je veľmi využívaný práve MS Excel, ale čoraz viac audítorov sa obracia na audítorské programy, pretože výrazným spôsobom uľahčujú celý proces výkonu auditu. Na Slovensku je najvyužívanejším softvérom DATEV – AUDIT, ktorý budeme využívať aj v našej práci. Existujú však aj

⁷⁸ Výsledky práce budeme demonštrovať na fiktívnej zákazke, ktorá bola zhotovená pre potreby edukačného procesu na Ekonomickej univerzite v Bratislave.

⁷⁹ Data mining - proces analýzy dát z rôznych perspektív a ich premena na užitočné informácie.

⁸⁰ MÜLLEROVÁ, L. – KRÁLÍČEK, V. a kol. 2014. Auditing. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2014. 460 s. ISBN 978-80-245-2018-6, s. 359

d ďalšie takéto programy, ako napríklad Elize, Faust, alebo IDEA, ktoré však majú podľa nášho názoru menšiu pridanú hodnotu v porovnaní s vybraným programom..

3.2 Softvérová spoločnosť DATEV

Spoločnosť DATEV.cz, s. r. o., je softvérová spoločnosť a poskytovateľ IT služieb, ktorá sa špecializuje na oblasť daní, auditu a podnikovej ekonomiky. Jej programy sú určené užívateľom, ktorí prichádzajú do styku s daňovým poradenstvom a audítorstvom. DATEV.cz, s. r. o., je dcérskou spoločnosťou nemeckého družstva DATEV eG, ktoré vzniklo v roku 1966 v Norimbergu. V Nemecku sa táto spoločnosť teší veľkej obľube, patrí medzi špičku v oblasti daní a auditu, ponúka 120 vlastných aplikácií, ktoré používa viac ako 38 000 členov z tejto oblasti. Pôsobí naprieč celou Európou. Svoje dcérske spoločnosti má v Taliansku, Belgicku, Rakúsku, Španielsku, Poľsku a Českej republike. V ČR bola spoločnosť založená v roku 2001 a po nadviazaní kontaktu so SKAU bola organizačná zložka pre slovenský trh založená v roku 2006.⁸¹

3.3 Softvérové produkty DATEV

Spoločnosť DATEV.cz, s. r. o., v súčasnosti ponúka nasledovné produkty, pričom pre audítorov účtovných závierok je určených prvých sedem z uvedených a tie si nižšie stručne charakterizujeme:

- DATEV – AUDIT,
- DATEV – AUDIT ROA (CZ),
- DATEV – AUDIT SME (SK),
- DATEV – BALANCE,
- DATEV Account Analyzer,
- DATEV Sampling,
- DATEV Journal Analyzer,
- DATEV – TAX (CZ),
- DATEV – TAX Prepare (CZ),
- MONEY S4/S5, MONEY S5 – DATEV,
- DATEV Controllingpaket international.

⁸¹ <https://www.datev.cz/>

DATEV – AUDIT predstavuje softvérové riešenie pre kompletne vedenie auditorského spisu v elektronickej podobe v súlade s ISA a požiadavkami SKAU. Umožňuje prevzatie účtovných údajov klienta pre vykonanie kontrolných krokov auditu a taktiež predstavuje efektívnu kontrolu závierkových údajov a analytickej práce.

DATEV – AUDIT – ROA (CZ) je prídavný modul k programu DATEV – AUDIT pre špeciálnu auditorskú dokumentáciu pre rizikovo orientovaný audit. Jedná sa o pracovné listy, ktoré vychádzajú z ISA a z príručky KA ČR pre výkon auditu u podnikateľov. Pracovné listy audítora prevedú testami spoľahlivosti, analytickými testami a uľahčia plánovanie auditu. Obsahujú automatické výpočty auditorského rizika, hladiny významnosti a pod. a sú medzi sebou navzájom prepojené. Tento modul je určený len pre ČR, ale pre slovenský trh je tu obdobný program DATEV – AUDIT SME.

DATEV – AUDIT SME (SK) je slovenským variantom DATEV – AUDIT – ROA. Poskytuje auditorskú dokumentáciu pre malé a stredné podniky. Taktiež obsahuje pracovné listy, ktoré vychádzajú z ISA a z príručky SKAU pre výkon auditu u podnikateľov, sú podrobne rozpracované a vzájomne prepojené.

DATEV – BALANCE je softvér pre analytickú prácu s dátami, štatistické výbery vzoriek, kontrola výkazov, kontrola účtovných údajov, spracovanie uzávierkových operácií, modelácia výsledku hospodárenia.

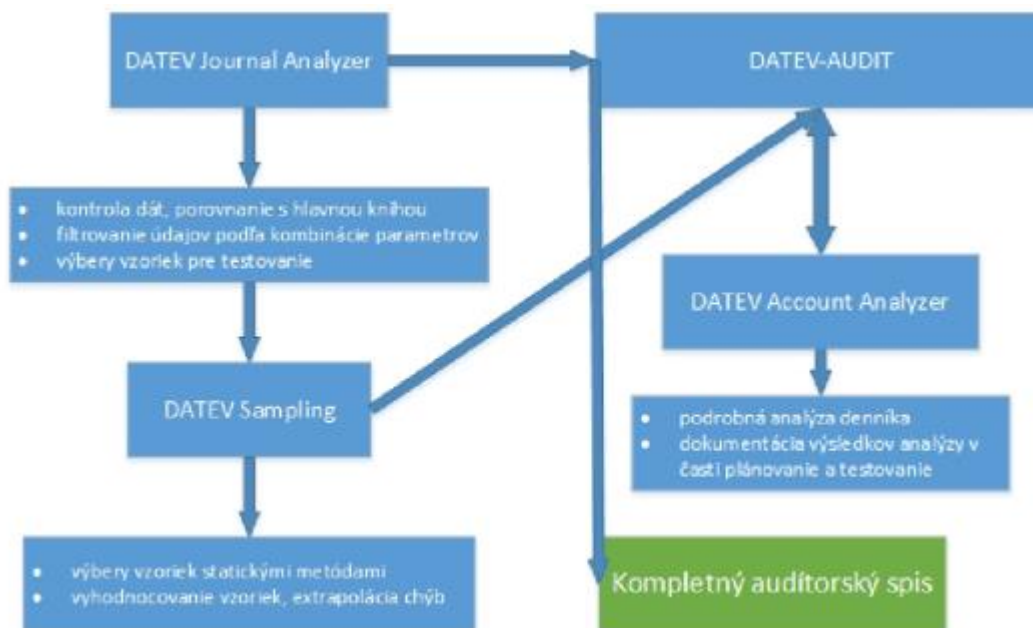
DATEV Account Analyzer je nový modul, ktorý je súčasťou DATEV – AUDIT a slúži na podrobnú analýzu hlavnej knihy.

DATEV Sampling pracuje so štatistickými metódami pri plánovaní, výbere, spracovaní a vyhodnotení vzoriek. Obsahuje vybrané druhy testov, ktoré je možno vykonať nielen na dátach z účtovného denníka, ale aj na akýchkoľvek iných dátach, ktoré sú nainportované.

DATEV Journal Analyzer slúži na import účtovného denníka, kontrolu, filtrovanie, výbery a porovnávanie účtovných údajov s importovanou hlavnou knihou a na prípravu dát na štatistické výbery vzoriek.⁸²

⁸² <https://www.datev.cz/>

Obrázok č. 1: DATEV – AUDIT COMPLET



Zdroj: Prednáška: Praktické príklady spracovania audítorskej dokumentácie pri audite ročnej závierky v zmysle ISA, Ing. Hana Papáčková

Ako vidno z obrázku č. 1, jednotlivé moduly sú prepojené. Súbor týchto modulov sa nazýva DATEV – AUDIT COMPLET. Toto softvérové riešenie umožňuje spracovanie procesu auditu v jeho jednotlivých krokoch od prijatia zákazky, analýzy rizík, plánovania auditu až po vydanie správy audítora. Výsledkom je zdokumentovanie týchto audítorských postupov. „Používanie všetkých modulov nie je podmienené, je závislé na konkrétnom druhu audítorskej zákazky a dostupnosti jednotlivých údajov, ktoré je možné z účtovných a ekonomických agend získať, samozrejme je vhodné v ideálnom prípade používať všetky moduly v kombinácii a využívať tak kompletne možnosti spracovávania audítorskej zákazky v elektronickej podobe a prostredníctvom softvérových nástrojov.“⁸³

⁸³ DATEV-AUDIT – podklady pro školení

3.4 Dokumentácia v DATEV - AUDIT SME (SK)

Špeciálna dokumentácia pre „SME“ predstavuje v softvéri DATEV – AUDIT univerzálny súbor dokumentov, ktoré by mal audítor vypracovať počas auditu malých a stredných spoločností. Sú vypracované v súlade s ISA a je na profesionálnom úsudku audítora, v akom rozsahu pripravené dokumenty využije a súčasne môže existujúce dokumenty dopĺňať o svoje vlastné. Dokumentácia je zložená z pracovných listov, ktoré sú rozdelené do siedmych kategórií⁸⁴:

- 1xx – základné údaje,
- 2xx – fáza pred uzatvorením zmluvy s klientom,
- 3xx – plánovacia fáza,
- 4xx – porozumenie vnútornému kontrolnému systému a jeho testovanie,
- 5xx – program auditu a testy vecnej správnosti,
- 6xx – záverečná fáza auditu,
- 9xx – detailné vyhodnotenie spotrebovaného času pre jednotlivé pracovné dokumenty.

Audítor obvyčajne vo fáze plánovania používa pracovné listy 1xx až 4xx. Na konci plánovacej fázy si zvyčajne pripraví program auditu. V závere auditu používa pracovné listy 6xx a pracovné listy 9xx používa priebežne počas celého auditu.

3.5 Založenie spisu

Pre založenie spisu potrebujeme ako prvé založiť nového klienta. V tomto kroku zadávame povinné údaje ako číslo audítora, číslo klienta, rok, za ktorý ideme vykonávať audit, meno klienta, údaje k hospodárskemu roku klienta a peňažnú menu. Druhým krokom je import závierkových dát vo forme hlavnej knihy. Musí byť v požadovanom formáte (xls, cvs alebo txt) a musí obsahovať číslo účtu, počiatočné stavy, ročné obraty MD aj D. Softvér automaticky dopočíta konečné stavy a zostatky všetkých účtov, čo predstavuje systémový kontrolný prvok. Teraz môžeme založiť spis, ktorý bude obsahovať jednotlivé pracovné dokumenty. V tomto kroku si v programe DATEV – AUDIT navolíme štruktúru spisu podľa konkrétnej zákazky. My pracujeme v aplikácii DATEV – AUDIT SME (SK), takže máme štruktúru spisu preddefinovanú pre audit malých a stredných účtovných jednotiek

⁸⁴ Úplný obsah dokumentácie je uvedený v prílohe č. 4.

a z predlôh si vyberieme dokumenty, ktoré chceme pre klienta v spise otvoriť, pričom sa audítor môže rozhodnúť, či chce založiť všetky dokumenty naraz pri založení spisu, alebo ich bude zakladať postupne v priebehu auditu s tým, že pri oboch možnostiach môže následne dopĺňať aj vlastné dokumenty vytvorené napríklad v Exceli.

Obrázok č. 2: Založenie spisu nového klienta

Nový - krok 1 z 2

Dátová cesta:
Standardní datová cesta [C:\...\STANDARD]

Klient

Číslo audítora: 140676 Číslo klienta: 1 Rok: 2017

Meno klienta:
T&P s. r. o.

Verzia a označenie dokumentu

Verzia: Označenie: Pracovné listy

Údaje k hospodárskému roku klienta

Začiatok HR: 01.01.2017 Koniec HR: 31.12.2017

Zaúčt. od: 01.01.2017 Zaúčt. do: 31.12.2017

Mena
EUR Euro

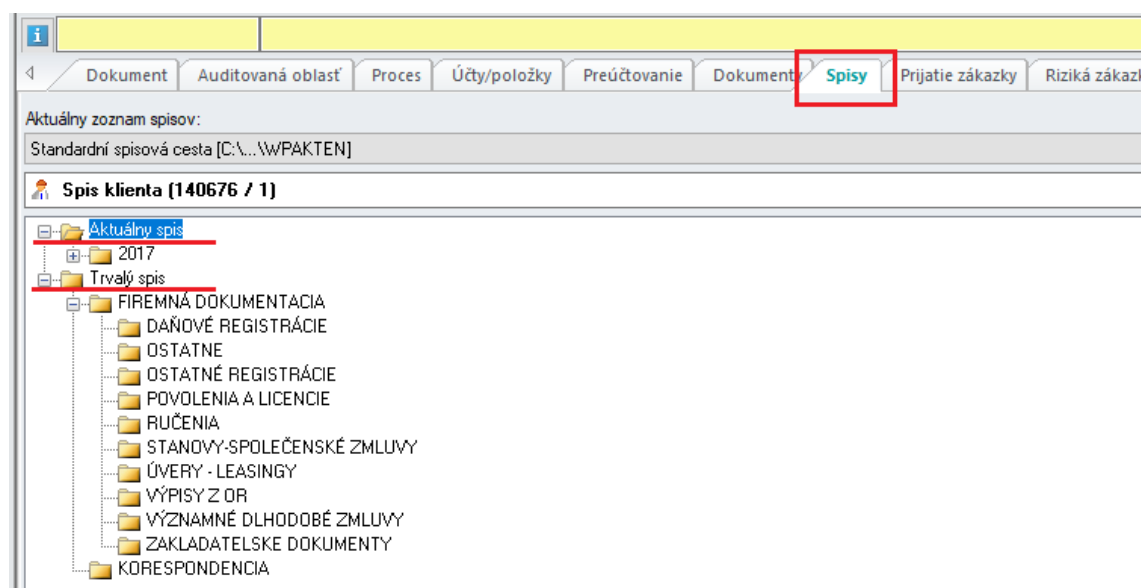
Referenčný/archivačný systém
SPIS - SME 2018

< Späť Ďalej > Dokončiť Storno Pomoc

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

My sme si zvolili postupné zakladanie dokumentov. Keďže sú dokumenty vzájomne prepojené a automaticky sa medzi nimi prenášajú zadané údaje, odstránenie niektorého dokumentu v priebehu auditu by mohlo narušiť celú dokumentáciu. Z uvedeného vyplýva, že pri prvej zákazke je vhodné zvoliť postupné otváranie pracovných listov a pri opakujúcej sa zákazke, kedy už audítor na základe predchádzajúcich skúseností s klientom vie odhadnúť potrebný rozsah dokumentácie, môže tieto pracovné listy otvoriť hromadne hneď v úvode.

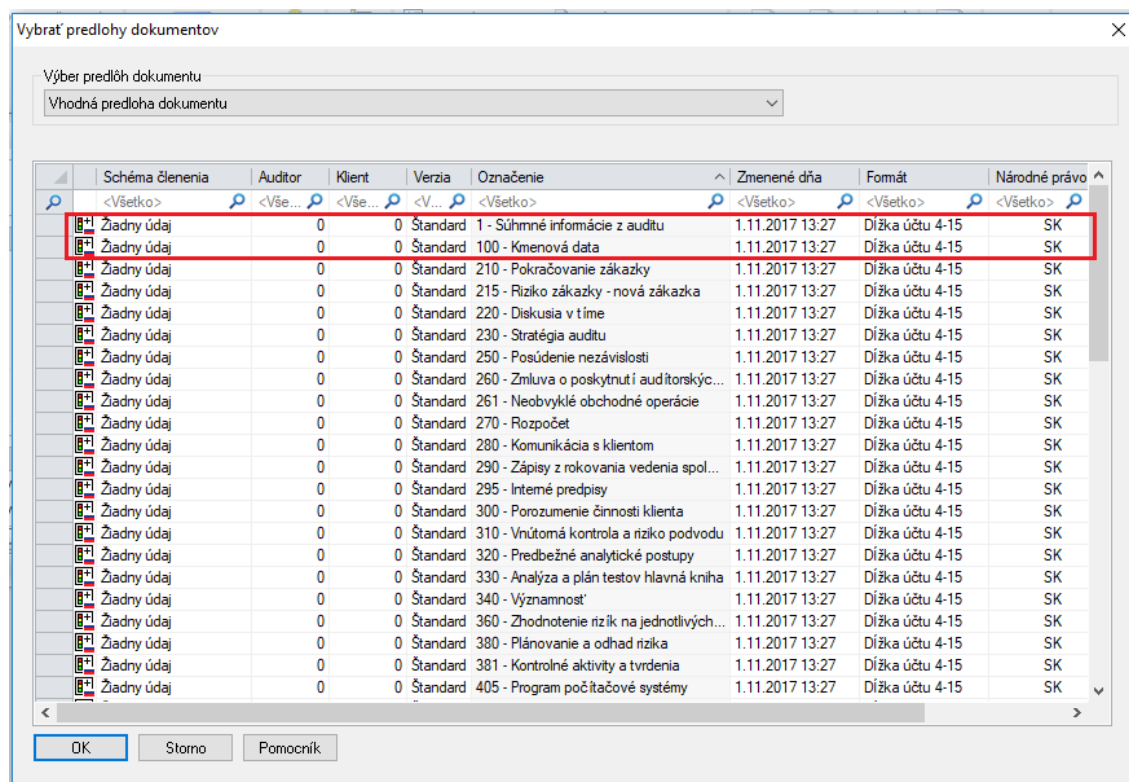
Obrázok č. 3: Rozdelenie obsahu spisu



Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Štandardná štruktúra spisu obsahuje zložku **Trvalé spisy** pre ukladanie dokumentov bez návaznosti na rok a zložku **Aktuálne pracovné spisy**, kde sa automaticky nadefinuje rok, t. j. preberá sa rok, pre ktorý sa zakladá dokument podľa zadaného obdobia. Do Trvalého spisu patria napríklad základné informácie o klientovi a do Aktuálneho pracovného spisu patria dokumenty obsahujúce údaje z práve auditovaného obdobia. Toto rozdelenie spisu má svoju podstatu. Dokumenty obsiahnuté v Trvalom spise sa v prípade pokračujúcej zákazky automaticky načítajú do aktuálneho obdobia. Taktiež vieme nahliadnuť do dokumentácie predchádzajúcich období a skopírovať potrebné pracovné listy do Aktuálneho pracovného spisu práve auditovaného obdobia. Všetky účtovné údaje sa automaticky aktualizujú na základe naimportovaných závierkových dát príslušného obdobia s možnosťou ich následnej editácie. Podľa autorov softvéru vie audítor takýmto spôsobom predpripraviť dokumentáciu prijatia zákazky, posudzovania zákazky a identifikácie posudzovania zákazky v rozsahu 99 %, čo samozrejme platí za splnenia podmienky, že sa u klienta nediali žiadne zásadné zmeny.

Obrázok č. 4: Predlohy dokumentov



Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Ako prvý sa štandardne zakladá dokument 100 – Kmeňové dáta. Na obrázku č. 4 však vidíme, že tomuto dokumentu predchádza dokument **1 – Súhrnné informácie z auditu**. Tento dokument sa otvára automaticky vždy spolu s prvým dokumentom. Jeho úlohou je centralizácia celej dokumentácie do jedného pracovného listu. Ako už jeho názov napovedá, obsahuje informácie zo všetkých dokumentov a auditor tak má prehľad nad celým spisom z jedného miesta. Celý dokument je prelinkovaný, čo znamená, že sa vieme jedným kliknutím dostať priamo do konkrétneho pracovného listu a s dátami podľa potreby ďalej pracovať. Táto funkcia zabezpečuje efektivitu auditorskej práce v softvéri v maximálnej možnej miere. Auditor má možnosť si v tomto pracovnom liste vybrať jednotlivé možnosti zobrazenia popisu jednotlivých procesov pre výkon auditu, ktoré vychádzajú zo všeobecne uznávaných postupov a procesov pre výkon auditu. Táto metodika **Spríevodcom auditom** je rozdelená na deväť procesov (pozri obrázok č. 5), pričom pri každom procese je uvedený názov procesu, cieľ procesu a výsledok procesu.

Obrázok č. 5: Dokument 1 – Súhrnné informácie z auditu - obsah

4	Dokument	Auditovaná oblasť	Proces	Účty/položky	Preúčtovanie	Dokumenty	Spisy	Prijatie zákazky	Riziká								
L	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Obsah dokumenta																	
A.	SPRIEVODCA AUDITOM																2
A.1	ZMLUVA A AKCEPTÁCIA KLIENTA																4
A.2	ZÍSKAVANIE INFORMÁCIÍ A PREDBEŽNÉ ZHODNOTENIE RIZÍK																11
A.3	PREDBEŽNÉ URČENIE VÝZNAMNOSTI A POSÚDENIE RIZÍK VÝZNAMNEJ NESPRÁVNOSTI																18
A.4	POSÚDENIE ÚČTOVNÝCH PROCESOV A INTERNEJ KONTROLY																21
A.5	STRATÉGIA AUDITU A PLÁN AUDITU																24
A.7	SUBSTANTÍVNÉ POSTUPY																30
A.8	ZÁVEREČNÉ AUDÍTORSKÉ POSTUPY																37
A.9	SPRÁVY A ARCHIVÁCIA																45
A.10	ISA - OSTATNÉ																47
100.	ZÁVER																48

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

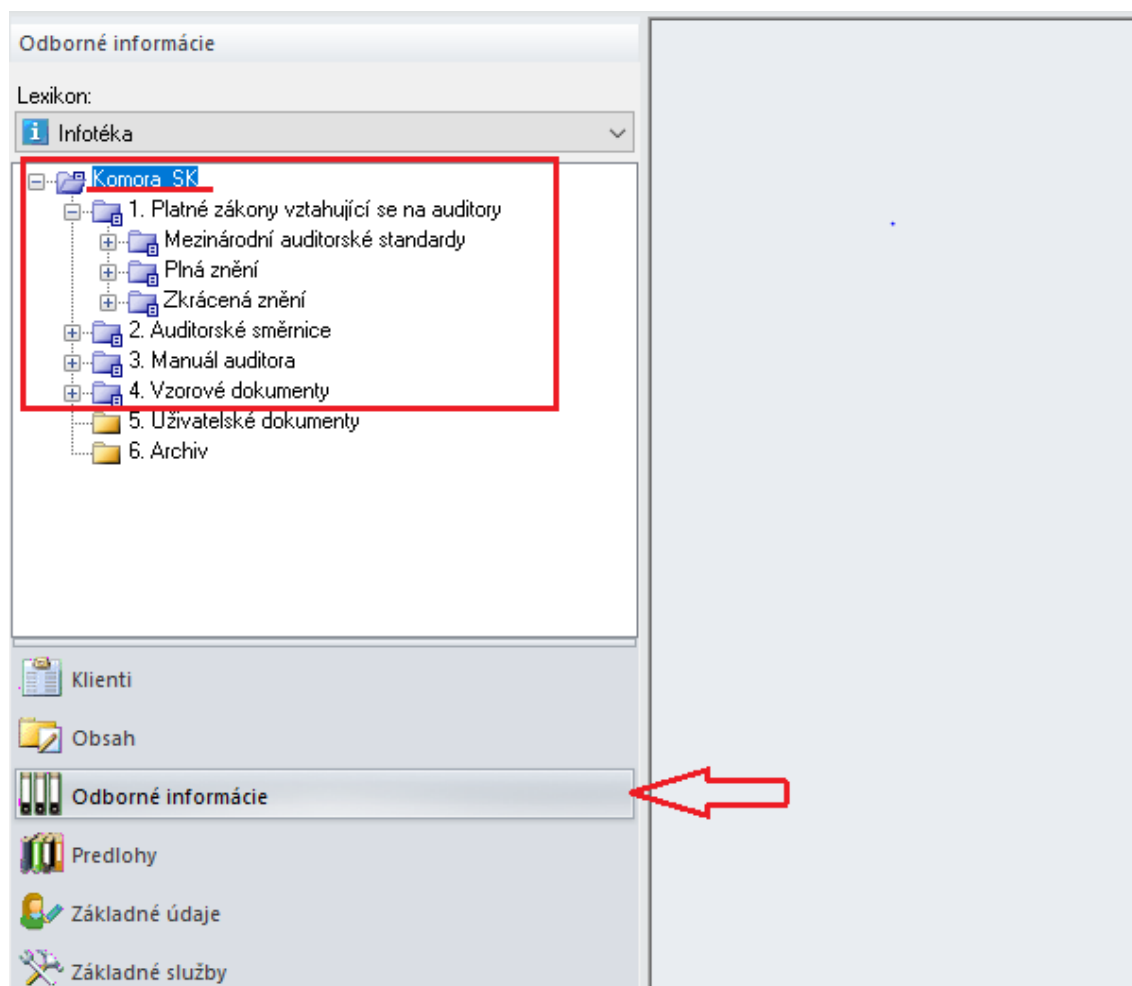
Podľa zvoleného rozsahu zobrazenia sa postupne zobrazujú ďalšie pomôcky ako kľúčové úvahy alebo detailné členenie procesu a popis prác. Je možnosť výberu zo štyroch foriem zobrazenia procesov a to bez metodiky, základná metodika, rozšírená metodika alebo detailná metodika.

Stručný opis jednotlivých možností zobrazenia procesu:

- bez metodiky - nezobrazí sa žiaden proces,
- základná metodika - zobrazí sa len samostatný popis procesu, ciele auditu a výsledok procesu,
- rozšírená metodika - zobrazí sa samostatný popis procesu, ciele auditu, kľúčové úvahy pre daný proces a výsledok procesu,
- detailná metodika - zobrazí sa samostatný popis procesu, ciele auditu, detailné kľúčové úvahy a postupy pre daný proces a výsledok procesu.

Dôležitou súčasťou softvéru je aj knižnica smerníc, zákonov a vzorov pre výkon auditu, ktorá je pri obsluhu programu neustále k dispozícii v oblasti Navigácia – **Odborné informácie**. V súvislosti s našou dokumentáciou sa nám automaticky načítal lexikon Komora_SK, čiže odborné informácie pre prostredie Slovenskej republiky (pozri obrázok č. 6).

Obrázok č. 6 – Odborné informácie



Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

3.6 Charakteristika klienta

Audítorská spoločnosť A-Audit, s. r. o., vykonáva audit pre klienta T&P, s. r. o., ktorého hlavnou podnikateľskou činnosťou je poskytovanie tlmočnických a prekladateľských služieb a realizácia školení v tejto oblasti. Spoločnosť sídli na Trénerskej ulici 12 v Bratislave, založili ju piati spoločníci v roku 2016 a podnikateľskú činnosť vykonáva od roku 2017, má štrnásť zamestnancov a chce sa ďalej rozvíjať a expandovať na ďalšie trhy, na čo však nemá vlastné finančné zdroje a preto potrebuje získať úver od banky. Práve to je dôvod, prečo spoločnosť dobrovoľne žiada o vykonanie auditu i keď na to nespĺňa podmienky stanovené zákonom o účtovníctve.⁸⁵ Audítorská spoločnosť bude vykonávať audit účtovného obdobia 2017.

⁸⁵ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, § 19, odsek 1

3.7 Základné údaje o audítorskej zákazke a práca s dokumentom

Pre zadanie základných údajov o audítorskej zákazke máme k dispozícii dokument **100 – Kmeňové dáta**. Ako vidíme na obrázku č. 7, pracovný list sa opticky rozdeľuje na dve časti, pravú časť pracovného listu tvorí samotný dokument a ľavá časť pracovného listu je Navigačná oblasť, ktorá slúži na jednoduchú orientáciu v dokumente, poskytuje prehľadný obsah celého dokumentu (1). V dokumente 100 – Kmeňové dáta zadá audítor údaje o klientovi, o zákazke, ale aj údaje o audítorovi / audítorskej spoločnosti a audítorskom tíme. Tento pracovný list slúži predovšetkým k tomu, aby audítor zadal hneď na začiatku hlavné údaje, ktoré sú potrebné počas celého priebehu auditu. Tieto údaje sa následne automaticky prenášajú do ďalších dokumentov.

Obrázok č. 7 – Dokument 100 – Kmeňové dáta

The screenshot displays the DATEV - AUDIT SME (SK) software interface. The main window shows the '100 - Kmeňové dáta' document. The left pane contains a tree view of the document structure. The main area displays the document content, which includes a table of company data and a table of audit findings. The status bar at the bottom shows the current status of the document and the user.

Navigation Pane (1):

- 100 - Kmeňové dáta
 - 1. ZÁKLADNÉ ÚDAJE O AUDÍTORskej ZÁKAZKE
 - 2. Údaje o audítorskej zákazke
 - 3. Údaje pre ďalšie spracovanie v dokumentácii
 - 4. Základné údaje o audítorskej spoločnosti
 - 100. ZÁVER

Document Content:

1. ZÁKLADNÉ ÚDAJE O AUDÍTORskej ZÁKAZKE (Status: Aktuálne v spracovaní, Spracované: 6 z 9 otázok, Spracoval: Denisa Kyšová)

ZÁKLADNÉ ÚDAJE O AUDÍTORskej ZÁKAZKE

1. Všeobecné údaje o klientovi (Status: Spracované, Spracované: 2 z 2 otázok, Spracoval: Denisa Kyšová)

Všeobecné údaje o klientovi

Názov spoločnosti	T&P, s. r. o.
Adresa	Trénerská 12 83101 Bratislava
Právna forma	Spoločnosť s ručením obmedzeným
P.O. BOX	
Bankové spojenie	SK680000000011123238686
Účtovné obdobie končiacie dňa	31. decembra 2017
Hlavný predmet podnikania	tlačiarne a prekladateľské služby, organizovanie jazykových kurzov
Úplný predmet podnikania	tlačiarne a prekladateľské služby, organizovanie jazykových kurzov

História zmien (6):

Základné imanie	Navyšenie dňa	Dodatočné vklady
1.320	28.12.2015	12.000
1.320	28.12.2015	3.000
1.320	28.12.2015	3.000
1.320	28.12.2015	3.000
1.320	28.12.2015	3.000

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Základný funkčný prvok slúžiaci k postupnému spracovávaniu jednotlivých pracovných dokumentov je takzvaný semafor. Každý pracovný list obsahuje kontrolné otázky, ktoré predstavujú jednotlivé kroky auditu. Pri každej otázke sa nachádza semafor, ktorý zobrazuje aktuálny stav príslušného bodu auditu farebným označením. Význam jednotlivých farieb semaforu znázorňuje tabuľka č. 5. Hodnoty uvedené v stĺpci „Význam“ predstavujú možnosti odpovedí na kontrolné otázky, ktoré audítor pri práci s dokumentom

musí zodpovedať. Ku každej odpovedi je možné zaznamenať zistenie formou textovej poznámky, pripomienky, pripojiť hypertextové prepojenie alebo odkaz na dokument, ktorý je uložený v spise. V dokumente 100 – Kmeňové dáta to môže byť napríklad link na výpis z obchodného registra, zakladateľská listina, stanovy a podobne. Tieto zaevidované zistenia sú uložené v databáze a audítor ich môže následne podľa potreby filtrovať a využívať ku kompletizácii audítorskej dokumentácie, k zisťovaniu problémových bodov alebo k pripojeniu odpovedí do ďalších dokumentov – cross reference, čo predstavuje významný nástroj tohto programu.

Tabuľka č. 5 – Farebná signalizácia kontrolných semaforov

Status kontrolnej otázky	Význam
Tmavo šedá farba	Zatiaľ nespracované
Červená	Nie
Červená a žltá	Nie, so zistením
Žltá	Aktuálne v spracovaní
Zelená a žltá	Áno, s konštatovaním
Zelená	Áno
Svetlo šedá farba	Nerelevantné / nepoužiteľné

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Podkladov pre školenie, s. 248

Na obrázku č. 7 vidíme semafor, na ktorom svieti žltá farba (2) a na základe tabuľky č. 5 vieme, že je tento bod aktuálne v spracovaní. Okrem semaforu máme k dispozícii aj detailný opis stavu spracovania (4), ktorý obsahuje zobrazenie počtu spracovaných otázok, celkového počtu otázok a uvádza meno člena audítorského tímu, ktorý tieto otázky zodpovedal. V prípade, že boli zodpovedané všetky otázky (5) a boli k nim zaznačené zistenia, tak svieti súčasne zelená aj žltá farba (3). Metodika semaforov je nastavená tak, že ak audítor identifikuje riziko, príslušný semafor na tento problém upozorní červenou farbou. Každý dokument používa dva typy semaforov, ktorými sú podriadené (3) a nadriadené (2) semaforey. V podriadených semaforochoch môžeme zapisovať kontrolné zistenia, ktoré sa následne prenášajú do nadriadeného semaforu a vytvárajú tak ucelený prehľad zistení daného pracovného listu. Nadriadené semaforey sú označované aj ako „nadpisové“, pretože sú na úrovni nadpisu danej témy, resp. na hlavnej úrovni obsahu konkrétneho dokumentu, pričom je možné vytvoriť až 4 takéto úrovne.

Využívanie semaforov a ich farebnej signalizácie má pre celý audítorský tím veľký význam. Podstatou je skutočnosť, že má aktuálny používateľ (audítor/člen audítorského tímu) daného dokumentu na základe vizuálnej kontroly okamžitý prehľad o stave jeho rozpracovanosti bez nutnosti jeho podrobného štúdia. Takýto databázový prvok prispieva

k celkovej efektívnosti auditu, čo predstavuje jednu z výhod využívania tohto špecializovaného audítorského softvéru.

Rovnako významný je aj ďalší funkčný nástroj, ktorým disponuje každý pracovný list. Ide o históriu zmien, ktorej úlohou je automaticky zaznamenávať každú editáciu v dokumente. Ako vidíme na obrázku č. 7, pri všetkých kontrolných otázkach v dokumente sa nachádza ikona (6), pod ktorou sa skrýva podrobný záznam zmien vykonaných v dokumente od jeho založenia. Audítor tak má prehľad o tom, kto, kedy a ako zasiahol do pracovnej dokumentácie, bez toho, aby bolo potrebné tieto zmeny po ich vykonaní vždy manuálne zaevidovať napríklad formou komentára v exceli, čo predstavuje úsporu času.

V pracovnej dokumentácii sú na niektorých miestach farebne zvýraznené časti dokumentácie. Ide o tie časti dokumentácie, kde sa vkladajú údaje potrebné pre ich ďalšie využitie. Tieto údaje sú prenášané do ďalších dokumentov pomocou dôležitého systémového prvku, takzvaných globálnych premenných. Táto technológia zabezpečuje prepojenie celej dokumentácie. Tak isto ako pri semaforochoch, tak aj v tomto prípade je dôležité vizuálne rozdelenie jednotlivých premenných prostredníctvom farieb. V celej pracovnej dokumentácii môžeme nájsť štyri farby, ktorými sú tyrkysová, žltá, červená a sivá farba. Každá je zástupcom jednej kategórie údajov prenášaných medzi dokumentami⁸⁶. Podstatou tohto rozdelenia je možnosť okamžitého identifikovania konkrétnej premennej, určenie jej zdrojovej alokácie a v prípade potreby editácie rýchle premiestnenie sa do pracovného listu, v ktorom je možné zmeny realizovať. Audítor tak vie okamžite určiť, či s údajom môže v tomto mieste pracovať a odkiaľ prenesený údaj pochádza.

Audítor pre určenie svojich audítorských prác posúdi aké kvantitatívne znaky má účtovná jednotka. Napríklad:

- vlastníctvo a riadenie je sústredené na malý počet osôb alebo sa dokonca jedná o jednu osobu,
- jednoduché vedenie záznamov,

⁸⁶ Tyrkysová farba – pole, do ktorého je potrebné zadať údaj - globálnu premennú, v takomto poli je možné údaje editovať;

Žltá farba – údaj je prebraný z databázy Základných údajov/Hlavné údaje/Dáta audítora/Dáta klienta, už bol zadaný v predchádzajúcich krokoch;

Červená farba – dôležité upozornenie, ktoré upozorňuje užívateľa, že nedokončil niektoré postupy, alebo upozorňuje na riziká a nebezpečenstvá;

Sivá farba – pole pracovnej dokumentácie, ktoré nie je možné editovať, opravu alebo zmenu je potrebné urobiť v zdrojovom dokumente, teda v dokumente, kde bol tento údaj zadaný prvýkrát.

- malý okruh podnikateľských činností a málo produktov v rámci jedného okruhu podnikateľskej činnosti,
- malý počet interných kontrol,
- malý počet riadiacich úrovní zodpovedných za široké spektrum kontrol, alebo
- malý počet zamestnancov, mnohí so širokým okruhom povinností.

Na základe týchto znalostí sa následne audítor rozhodne o forme a rozsahu vykonania auditu, z ktorého vypracuje dokumentáciu tak, aby skúsenému audítorovi bez predchádzajúceho kontaktu s auditom umožnila pochopiť povahu, načasovanie a rozsah auditorských postupov vykonaných tak, aby sa splnili požiadavky ISA a platných právnych a iných predpisov, výsledky vykonaných auditorských postupov a získané auditorské dôkazy a významné skutočnosti, ktoré vznikli počas auditu, súvisiace prijaté závery a významné odborné úsudky urobené pri formovaní týchto záverov.⁸⁷

3.8 Zmluva a akceptácia klienta

Cieľom audítora v tejto etape auditu je rozhodnutie o prijatí zákazky na vykonanie auditu účtovnej závierky nového alebo už existujúceho klienta. Podľa toho máme z programových predlôh dokumentov na výber dva hlavné dokumenty, ktorými sú dokument 210 – Pokračovanie zákazky a dokument **215 – Riziko zákazky – nová zákazka**. My ideme rozhodovať o akceptácii zákazky nového klienta, takže sme si vybrali dokument 215, na čo nás aj program upozorňuje (viď obrázok č. 8).

Obrázok č. 8 – Prvotná zákazka na audit

3. Jedná sa o prvotnú zákazku na audit?
Áno

Vyplňte dokument 215 - Riziko zákazky - nová zákazka
215 - Riziko zákazky - nová zákazka

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Dokument 215 sa skladá z dvoch fáz. Fáza A rieši predbežné činnosti audítora pred prijatím zákazky a fáza B rieši špecifické činnosti pre prvý audit (viď obrázok č. 9) a vykonáva sa obyčajne až po podpise akceptačného listu/zmluvy. Cieľ tohto pracovného

⁸⁷ ISA 230 odsek 8

listu je rozhodnutie o prijatí zákazky na vykonanie auditu účtovnej závierky nového klienta a vykonať špecifické činnosti po prijatí novej zákazky. Dokument je spracovaný podľa štandardu ISA 200, 240, 250, 260, 300, 510 a 600.

Obrázok č. 9 – Dokument 215 – Nová zákazka – akceptácia klienta

Obsah dokumentu	
215. Nová zákazka - akceptácia klienta	2
1. Činnosti pred prijatím zákazky	2
1.1 Kontrola kvality	2
1.2 História	2
1.3 Integrita vedenia účtovnej jednotky	3
1.4 Predchádzajúci auditor	3
1.5 Rizikové faktory zákazky	4
1.6 Požiadavky na audítora	5
1.7 Nezávislosť audítora	5
1.8 Predbežné zhodnotenie zákazky	5
1.9 Požiadavky na dokumenty na preverenie a riziká z nich vyplývajúce	6
2. Špecifické činnosti pre prvý audit	8
2.1 Spolupráca s predchádzajúcim audítorom	8
2.2 Preverka dokumentácie predchádzajúceho audítora	8
2.3 Začiatkové stavy	9
2.4 Konzistencia účtovných zásad a účtovných metód	10
2.5 Identifikované nesprávne	10
2.6 Nemožnosť získať potrebné údaje	10
3. Posúdenie rizika	10
215. ZÁVER	11

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Pred tým, než začneme v dokumente pracovať, pozrieme sa do dokumentu 1 – Súhrnné informácie z auditu, kde nám sprievodca auditom napovedá, aké by mali byť naše kľúčové úvahy⁸⁸:

- Boli posúdené riziká vyplývajúce z mandátu na vykonanie zákazky? Môžu identifikované riziká ovplyvniť prijatie zákazky?
- Má audítor dostatok kapacít a vhodné personálne obsadenie na vykonanie zákazky?
- Spĺňa audítorská firma a členovia tímu pracujúceho na zákazke (vrátane špecialistov) právne a profesijné požiadavky na nezávislosť?
- Bolo vymenovanie audítora účtovnej závierky (jeho výber a poverenie) v súlade s legislatívou?

⁸⁸ Tento postup budeme uplatňovať počas celého auditu.

- Dohodol si audítor s klientom jasné podmienky vo svojej zmluve?
- Bola určená personálna zodpovednosť?

V súvislosti s našimi kľúčovými úvahami sme zvolili adekvátne audítorské postupy⁸⁹.

V procese **rozhodovania sa o prijatí zákazky** sme na začiatok získali informácie o podnikateľskej činnosti a podnikateľskom prostredí, v ktorom pôsobí účtovná jednotka, aby sme predbežne odhadli riziká spojené so zákazkou. Na základe toho sme zistili, či je na zabezpečenie kvality potrebné určiť mimoriadne požiadavky. Uistili sme sa, že splňame všeobecné požiadavky na výkon profesie ako aj požiadavky na nezávislosť. V prípade potreby by sme mali zabezpečiť nezávislého odborníka pre kontrolu kvality počas celého výkonu auditu a to minimálne do dátumu vydania správy audítora. Súčasne sme sa uistili, že na vykonanie zákazky máme v spoločnosti dostatok personálnych zdrojov ako aj času pre zabezpečenie požadovanej kvality. Výsledkom týchto audítorských postupov je posúdenie rizika vyplývajúceho zo zákazky a zabezpečenie požadovaných zdrojov a splnenie požiadaviek na nezávislosť. Pre hodnotenie rizík musíme najskôr nastaviť hodnotiacu škálu, ktorá bude následne používaná v celej dokumentácii. Na výber máme trojstupňovú a desaťstupňovú škálu. Desaťstupňová hodnotí v kontrolných otázkach riziká v rozpätí 0 – 100 % . Trojstupňová škála, ktorú sme si zvolili, delí riziká na nízke, stredné a vysoké. Ďalej je možné pre celkový výpočet rizika nastaviť váhy pre jednotlivé oblasti podnikania z pohľadu ich dôležitosti. Po vypracovaní všetkých otázok v oblasti sa automaticky spočíta ich riziko. Z čiastkových výsledkov oblastí sa automaticky spočíta celkové riziko, v tejto etape auditu to bude riziko zákazky.

Pre posúdenie skutočnosti, či má audítor potrebné zdroje na ukončenie zákazky, máme v dokumente 215 súbor siedmich otázok, ktorých zodpovedaním nám program vyhodnotí výsledok. Na obrázku č. 10 vidíme, že semafor pri kontrolnej otázke týkajúcej sa požiadaviek na audítora zelenou farbou signalizuje, že disponujeme dostatočnými zdrojmi a teda že máme požadovanú odbornú úroveň, skúsenosti v danom odvetví, máme znalosť legislatívy a dostatok času na ukončenie zákazky.

⁸⁹ Všetky uvedené audítorské postupy audítorovi navrhuje programový sprievodca auditom a je na jeho odbornom úsudku, či sa rozhodne aplikovať ich.

Obrázok č. 10 – Požiadavky na audítora

1.6	Požiadavky na audítora	Stav spracovania: <u>Spracované</u>
		Spracované: 7 z 7 otázok
		Spracoval: Denisa Kyšová
Požiadavky na audítora		

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Pre posúdenie nezávislosti máme v programe k dispozícii dokument **250 – Posúdenie nezávislosti**. Je súčasťou fázy A dokumentu 215, ktorý obsahuje odkaz na jeho založenie a vypracovanie (viď obrázok č. 11).

Obrázok č. 11 – Dokument 215 – Nezávislosť audítora

1.7	Nezávislosť audítora	Stav spracovania: <u>Dosiaľ nespracované (otvorené)</u>
		Spracované: 0 z 1 otázok
		Spracoval: Denisa Kyšová
Pred prijatím zákazky vyhodnoťte svoju nezávislosť		
1. Nezávislosť audítora a členov tímu pracujúceho na zákazke posúďte na pracovnom liste 250 – Posúdenie nezávislosti		
Dosiaľ nespracované (otvorené)		
	A	B
1	Vypracujte pracovný list:	250 – Posúdenie nezávislosti
2	Stav rozpracovanosti dokumentu:	Aktuálne v spracovaní

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Cieľom dokumentu 250 je posúdenie a vyhodnotenie nezávislosti audítora a členov tímu pracujúceho na zákazke od auditovaného subjektu a či je v súlade s platnou legislatívou pre výkon auditu. Tento pracovný list je audítor povinný vyplniť ešte pred podpisom akceptačného listu / zmluvy alebo ich dodatkov. Je spracovaný podľa štandardov ISA 200, 220, ISQC 1, EK. Jeho obsahom je zoznam otázok usporiadaných v tabuľke, ktorú znázorňuje obrázok číslo 12. Ich zodpovedaním sme prišli k záveru, že neexistuje riziko porušenia nezávislosti.

Obrázok č. 12 – Posúdenie nezávislosti

2. Posúdenie nezávislosti

Ano

OBLASŤ		Meno audítora
		Denisa Kyšová
1. Všeobecná nezávislosť		
a)	finančná závislosť na zákazke,	Nie
b)	je potrebné prijať opatrenia na zaistenie nezávislosti,	Nie
c)	konflikt záujmov akýkoľvek,	Nie
d)	nezávislosť názorov v zmysle etického kódexu,	Ano
e)	nezávislosť vystupovania v zmysle etického kódexu,	Ano
2. Nezávislosť na klientovi		
a)	vlastnícky, spoluvlastnícky alebo členský vzťah k účtovnej jednotke alebo iný osobný záujem okrem podmienky uvedenej v odseku 4 zákona č. 423/2015 Z.z.,	Nie
b)	pracovnoprávny vzťah audítora alebo člena tímu k účtovnej jednotke,	Nie
c)	členstvo v štatutárnych orgánoch, riadiacich orgánoch alebo dozorných orgánoch účtovnej jednotky,	Nie
d)	auditor alebo člen tímu je blízkou osobou osobám, ktoré majú k účtovnej jednotke vzťah uvedený v písmenách a) až c) § 21 zákona č. 423/2015 Z.z.,	Nie
e)	výkon funkcie správcu konkurznej podstaty, likvidátora alebo núteného správcu v účtovnej jednotke	Nie
f)	ak účtovná jednotka nezaplatila za vykonaný audit za predchádzajúce obdobie dlhšie ako jeden rok	Nie
g)	vzťah podľa predchádzajúcich písmen medzi sieťou, fyzickou osobou, ktorá môže ovplyvniť výsledok štatutárneho auditu a účtovnou jednotkou vrátane poskytovania neauditorských služieb (definovaných v zákone č. 423/2015 Z.z. v § 23 odsek 4), z ktorého by tretia strana mohla dôjsť k záveru, že nezávislosť audítora alebo auditorskej spoločnosti je spochybnená,	Nie
h)	vlastníctvo cenných papierov a obchodných podielov auditovaného subjektu iné, ako sú podiely vlastnené nepriamo prostredníctvom diverzifikovaných schém kolektívneho investovania vrátane spravovaných fondov, ako sú dôchodkové fondy alebo životné poistenie, vlastníctvo cenných papierov a obchodných podielov účtovnej jednotky spriaznenej s auditovaným subjektom, ktoré nie sú podielmi	Nie
i)	vlastnenými nepriamo prostredníctvom diverzifikovaných schém kolektívneho investovania vrátane spravovaných fondov, ako sú dôchodkové fondy alebo životné poistenie, ktorých vlastníctvo môže spôsobiť konflikt záujmov alebo môže byť takto všeobecne vnímané,	Nie
j)	pracovnoprávny vzťah, obchodný vzťah alebo iný vzťah s auditovaným subjektom v období uvedenom v § 21 odseku 1 zákona č. 423/2015 Z.z., ktorý môže spôsobiť alebo môže byť všeobecne vnímaný ako spôsobujúci konflikt záujmov,	Nie
k)	prijímanie od auditovaného subjektu alebo od osoby, ktorá je spriaznená s auditovaným subjektom, žiadať, prijímať ani im poskytovať peňažné dary a nepeňažné dary alebo iné výhody, iba ak by nestranná, rozumná a informovaná tretia strana považovala ich hodnotu za nevýznamnú,	Nie
l)	iné prekážky v rozpore s etickým kódexom,	Nie
m)	vedenie účtovníctva a zostavenie účtovnej závierky (vrátane poskytovania tejto služby členom siete pre auditovaný subjekt,	Nie
3. Nezávislosť interná		
a)	vplyv vlastníkov a spoločníkov auditorskej spoločnosti na priebeh auditu,	Nie
b)	vplyv štatutárnych orgánov auditorskej spoločnosti na priebeh auditu,	Nie
c)	vplyv dozorných orgánov auditorskej spoločnosti na priebeh auditu,	Nie

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Ak by sme posudzovali nezávislosť v účtovnej jednotke, ktorá sa počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje účtovná závierka, zlúčila, splynula, bola prevzatá inou účtovnou jednotkou alebo prevzala inú účtovnú jednotku, tak by sme museli v súvislosti s nezávislosťou posúdiť aj skutočnosti, ktoré sú obsahom tabuľky znázornenej na obrázku číslo 13.

Obrázok č. 13 – Posúdenie nezávislosti – špecifický prípad

4.	Túto časť audítor vyplní len v špecifickom prípade a to ak sa účtovná jednotka počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje účtovná závierka, zlúčila, splynula, bola prevzatá inou účtovnou jednotkou alebo prevzala inú účtovnú jednotku, sú štatutárny audítor a auditorská spoločnosť povinní najneskôr do troch mesiacov:	
a)	identifikovať a vyhodnotiť súčasné alebo nedávne záujmy alebo vzťahy z titulu poskytovania neauditorských služieb alebo iné vzťahy s touto inou účtovnou jednotkou, ktoré by mohli ohroziť nezávislosť štatutárneho audítora a schopnosť pokračovať v štatutárnom audite po dátume účinnosti zlúčenia, splynutia alebo prevzatia,	
b)	prijatť opatrenia na ukončenie všetkých súčasných záujmov alebo vzťahov, ktoré by mohli ohroziť ich nezávislosť,	
c)	prijatť opatrenia na minimalizáciu ohrozenia svojej nezávislosti z predchádzajúcich a súčasných záujmov alebo vzťahov.	

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

V závere dokumentu 215 program na základe všetkých zodpovedaných kontrolných otázok posúdil riziko vyplývajúce zo zákazky. Na obrázku č. 14 vidíme tabuľku, ktorej obsahom je prepočet jednotlivých odpovedí a vyhodnotenie rizika novej zákazky, pričom sa

do úvahy berú len odpovede označené zelenou a červenou farbou. Odpovede označené žltou farbou boli v dokumente označené ako nerelevantné, pretože sa týkali oblastí, ktoré nebolo možné v súvislosti s našim potenciálnym klientom zodpovedať.

Obrázok č. 14 – Výpočet rizika novej zákazky

2. Výpočet rizika novej zákazky
Početnosť odpovedí

	Odpovede	NIE	N/A	ÁNO
Počet odpovedí		58	32	1
	Riziko	Nízke	Stredné	Vysoké
Na základe predbežného zhodnotenia rizík účtovná jednotka predstavuje pre audit nasledujúce riziko:	Nízke	X		

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

V procese **vymenovania audítora a prijatia zákazky** sme preštudovali zápisy kompetentných orgánov, aby sme sa uistili, že vymenovanie audítora bolo v súlade s legislatívou (samotné poverenie výkonom auditu nestačí). Uistili sme sa, že klient podpísal aktuálny zákazkový list.⁹⁰ Výsledkom týchto postupov je naše rozhodnutie o prijatí zákazky. Pre zdokumentovanie požiadavky vykonania auditu na základe zmluvného vzťahu s klientom má audítor k dispozícii dokument 260 – Zmluva o poskytnutí auditorských služieb. Pokiaľ chceme využiť vzor zmluvy z programu DATEV-AUDIT, musíme najskôr vyplniť dokument 270 – Rozpočet, z ktorého sa preniesie cena za audit (viď obrázok č. 15).

Obrázok č. 15 - Dokument 270 - Rozpočet

6. 270 - Rozpočet
Áno, je k dispozícii

Výstup z dokumentu 270 - Rozpočet	
Dokument založíte / otvoríte kliknutím na odkaz:	270 - Rozpočet
Stav rozpracovanosti dokumentu:	Spracované
Celkový súčet v hod.	60,0
Rozpočet celkom	3.000,00
Predpokladané vedľajšie výdavky	0,00
Cena celkom	3.000,00
Audítorm potvrdená cena	3.000,00

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

⁹⁰ V prípade, že by sme zákazku museli odmietnuť, tak by sme o tejto skutočnosti bezodkladne informovali kompetentné orgány.

Cena za audit je stanovená nasledovne:

$$\text{CENA ZA AUDIT} = \text{PREDPOKLADANÝ POČET HODÍN AUDITU} \times \text{HODINOVÁ SADZBA}$$

V súlade s etickými princípmi by mala byť cena za audit minimálne v takej výške, aby sa dal audit vykonať v súlade s ISA. Preto SKAU vydala Usmernenie SKAU č. 15/ETIKA/2010 o dobe trvania auditu, v ktorom audítorom alebo audítorským spoločnostiam záväzne stanovuje minimálnu dobu trvania auditu v hodinách tak, ako je to uvedené v kontrolnej otázke č. 3 dokumentu 270 na obrázku č. 16. Audítor na základe svojich skúseností posúdi, koľko času musí venovať tej ktorej oblasti, resp. či je potrebná spolupráca so špecialistom (napríklad právnikom, daňovým poradcom, odborníkom na informačné systémy a pod.), čo by predstavovalo ďalšie výdavky. Minimálna doba trvania auditu uvedená v Usmernení SKAU je záväzná a nie je možné dohodnúť sa s klientom na nižšom počte hodín. Cenu auditu je však možné ovplyvniť. V prípade efektívnej spolupráce s klientom sa počet hodín auditu môže znížiť z predpokladaného na nižší ako predpokladaný (nie nižší ako záväzný), to ale platí aj opačne. Okrem toho je možné poskytovať klientom zľavy ako napríklad stála zákazka, prvý audit a iné. Program automaticky vypočítal hodnotu TOTAL, ktorá predstavuje východisko pre stanovenie minimálneho počtu hodín. Pre podnikateľské subjekty táto hodnota rovná súčtu majetku (netto), tržieb a finančných výnosov. Následne program porovnal náš predpokladaný počet hodín z rozpočtu a vyhodnotil, že spĺňame požiadavky uvedeného Usmernenia.

Obrázok č. 16 – Minimálna doba auditu

3. Minimálna doba auditu podľa usmernenia SKAU.

Ano

		TOTAL (mil. Eur)		Minimálny počet hodín		
Doba trvania auditu	60	0	- 0,4	20	- 35	
		0,4	- 1	30	- 50	
Majetok netto	429.852,33	1	- 2	40	- 60	Minimálna doba auditu je v súlade s ISA.
Tržby (skupina 60)	664.839,28	2	- 4	50	- 80	
Tržby (skupina 66)	0,00	4	- 10	70	- 120	
TOTAL	1.094.691,61	10	- 20	100	- 200	
		20	- 36	180	- 360	
TOTAL (mil. Eur)	1	36	- 166	300	- 700	

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Po zostavení rozpočtu, na základe ktorého vieme cenu auditu, môžeme s klientom uzatvoriť Zmluvu o poskytnutí audítorských služieb, ktorá je predmetom dokumentu 260. Ten je spracovaný podľa štandardu ISA 210 a 300. Okrem Zmluvy obsahuje aj kontrolné

otázky týkajúce sa Zákona č. 297/2008 Z.z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov. V súlade s ustanoveniami tohto zákona sme ako povinná osoba povinní vykonať základnú starostlivosť vo vzťahu ku klientovi pri uzatváraní obchodného vzťahu a klient musí podpísať Dotazník v zmysle tohto zákona, ktorý tvorí prílohu č. 5 tejto práce. V súvislosti s touto oblasťou máme v programe dokument 261 – Neobvyklé obchodné operácie a overenie konečného užívateľa výhod, ktorého výsledok je zhodnotenie rizika tejto oblasti (viď obrázok č. 17).

Obrázok č. 17 – Vyhodnotenie rizika z dokumentu 261

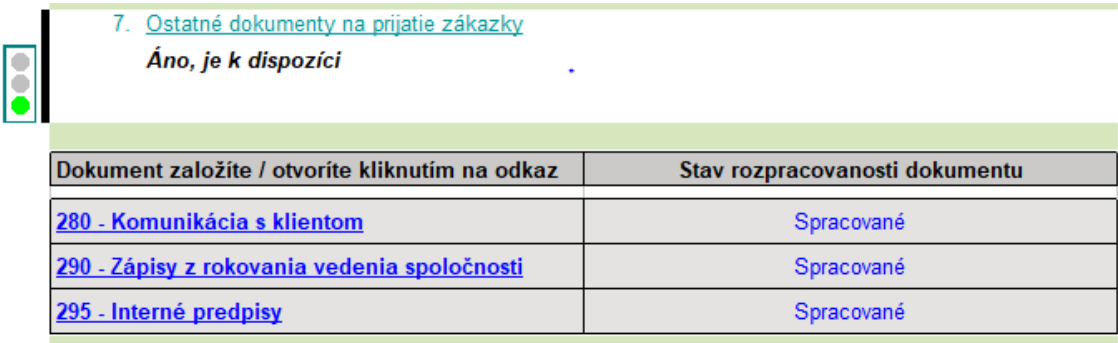
1. Ak vyplývajú riziká z danej oblasti, zapíšte ich nižšie do tabuľky

	Nie
	<i>Oblasť bez rizika.</i>

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

V tejto etape auditu sme museli vypracovať aj ďalšie dokumenty, ktoré znázorňuje obrázok č. 18. Pre komunikáciu s klientom máme dokument 280 – Komunikácia s klientom. Jeho cieľom je stručne zdokumentovať všetky významné rokovania s orgánmi účtovnej jednotky ako aj vedúcimi pracovníkmi účtovnej jednotky. Dokument je spracovaný podľa štandardu ISA 260 a 265. Dokument 290 – Zápisy z rokovaní vedenia spoločnosti slúži pre stručné zdokumentovanie významných skutočností vyplývajúcich z dokumentov, ktoré boli vypracované z porád orgánov spoločnosti ako aj vedúcich pracovníkov spoločnosti a je spracovaný v súlade s ISA 260. Posledný je dokument 295 – Interné predpisy. Cieľom je zdokumentovať základné informácie vyplývajúce z interných predpisov spoločnosti a je spracovaný podľa štandardu ISA 315. Preštudovali sme aktuálne znenia všetkých interných smerníc týkajúcich sa účtovníctva a posúdili sme ich ako adekvátne.

Obrázok č. 18 – Ostatné dokumenty na prijatie zákazky



Dokument založíte / otvoríte kliknutím na odkaz	Stav rozpracovanosti dokumentu
280 - Komunikácia s klientom	Spracované
290 - Zápisy z rokovania vedenia spoločnosti	Spracované
295 - Interné predpisy	Spracované

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

V prípade potreby by nasledoval proces **určenia hlavných bodov auditu, rozšírenia alebo doplnenia zákazky na audit a komunikácia s dozorným orgánom**. V našom prípade nie je potrebné rozšírenie alebo doplnenie zákazky na audit. Ďalej sme sa dohodli s dozorným orgánom na forme, čase a obsahu budúcej komunikácie a informovali sme orgán dohľadu o spolupráci v priebehu auditu a o plánovaných auditorských postupoch.

Ak by sme pracovali v tíme, nasledoval by proces **vymenovania kľúčového auditorského partnera a preverenia potreby povinnej rotácie**. Na základe dohodnutých termínov pre audit a pre vydanie správy audítora, na základe predpokladanej spotreby hodín, potrebnej spôsobilosti členov tímu ako aj skúseností s auditom (alebo s auditmi z predchádzajúcich rokov) by sme určili, aké sú požiadavky na personálne potreby. Posúdili by sme, či je splnená požiadavka na nezávislú kontrolu kvality. Vymenovali by sme kľúčového auditorského partnera pri rešpektovaní požiadavky na rotáciu kľúčových auditorských partnerov. Výsledkom tohto procesu by bolo zostavenie tímu, ktorý by pracoval na zákazke.

Záverečným procesom tejto etapy auditu je **príprava auditu**. S klientom sme si dohodli dôležité termíny, vyžiadali sme si od neho všetky potrebné podklady a založili sme permanentný spis. Výsledkom týchto postupov sú klientom odsúhlasené plánované termíny.

Sprievodca auditom nám v tejto etape auditu poskytuje k vypracovaniu dokument 230 – Stratégia auditu. Cieľom tohto dokumentu je zaznamenať v ňom rozhodujúce aspekty auditu s odkazmi na ďalšiu dokumentáciu. Účelom je pomôcť všetkým členom auditorského tímu v organizácii a riadení zákazky a v príprave vhodnej stratégie auditu. Je spracovaný podľa štandardu ISA 250 a 300. S týmto pracovným listom budeme pracovať prostredníctvom odkázaných dokumentov v nasledujúcich etapách auditu.

3.9 Získanie informácií a predbežné zhodnotenie rizík

Cieľom audítora v tejto etape auditu je získanie informácií o účtovnej jednotke, o prostredí, v ktorom pôsobí, získanie interných kontrol relevantných pre účtovnú závierku ako základu pre predbežné posúdenie rizík, identifikáciu problémových oblastí a plán auditu. Pre dosiahnutie tohto cieľa musíme podrobne zvážiť nasledovné kľúčové úvahy:

- Aké informácie z rozhovorov s klientom a z jeho internej dokumentácie sú relevantné pre posúdenie rizík?
- Aké závery sú prijaté pre posúdenie rizík zistené z analýzy externej dokumentácie alebo vlastného preskúmania (napr. zápisy v obchodnom registri, tlačové vyhlásenia, výsledky práce iných audítorov, predbežné analytické postupy)?
- Poznanie účtovnej jednotky by malo zahŕňať minimálne aspekty podnikateľského prostredia (napr. špecifiká odvetvia, právne požiadavky, zásady pre zostavenie účtovnej závierky).
- Charakteristika účtovnej jednotky (napríklad právna forma, štruktúra vlastníkov, obchodná činnosť, spôsob zostavenia účtovnej závierky, metódy oceňovania, používaný IT systém relevantný pre účtovnú závierku).
- Ciele a stratégie účtovnej jednotky a s nimi spojené podnikateľské riziká.
- Systém internej kontroly vzťahujúci sa k účtovnej závierke.
- Ukazovatele výkonnosti a meranie výkonnosti (napríklad rozpočtovanie a vykazovanie).

V tejto etape auditu otvárame ako prvý dokument 300 – Porozumenie činnosti klienta. Cieľom tohto pracovného listu je získať a zdokumentovať (alebo aktualizovať) kľúčové informácie relevantné k činnosti klienta. Dokumentácia by mala byť stručná a mala by obsahovať informácie o nasledovných oblastiach:

- odvetvie,
- regulácia a ďalšie externé faktory,
- povaha účtovnej jednotky vrátane výberu a použitia účtovných zásad a účtovných metód,
- ciele, stratégie a zodpovedajúce obchodné riziká, ktoré môžu viesť k významnému skresleniu účtovnej závierky na úrovni jednotlivých tvrdení,
- hodnotenie a overenie výsledkov účtovnej jednotky,

- vnútorná kontrola a identifikácia možných podvodov.

Dokument je rozdelený na tri časti (viď obrázok č. 19), ktoré tvorí súbor kontrolných otázok. Prvá časť – vnútorné faktory – obsahuje otázky týkajúce sa vlastníckych práv a štruktúry vedenia spoločnosti, obchodných cieľov, financií, personalistiky, účtovných postupov, posúdenia schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti, posúdenia rizika nesprávností a podvodov, posúdenia primeranosti odhadov, predbežného posúdenia právnych sporov a vzťahov so spriaznenými osobami. Druhá časť – vonkajšie faktory – obsahuje otázky týkajúce sa všetkých faktorov, ktoré môžu mať vplyv na klienta (napr. zmeny technológií, konkurencia, problémy s dodávkami tovaru a služieb, negatívne faktory na odvetvie, daňová legislatíva, životné prostredie a pod.). V tretej časti – posúdenie rizika – je potrebné vyhodnotiť jednotlivé odpovede a zvážiť prirodzené riziko.

Obrázok č. 19 – Obsah dokumentu 300 – Porozumenie činnosti klienta

Obsah dokumentu	
300. POROZUMENIE ČINNOSTI KLIENTA	2
1. Vnútorné faktory	2
2. Vonkajšie faktory	7
3. Posúdenie rizika	9
300. ZÁVER	10

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Na základe našich kľúčových úvah sme vykonali príslušné audítorské postupy. Ako prvé sme posúdili vnútorné faktory. V procese **spoznania účtovnej jednotky a jej právneho a ekonomického prostredia** sme si dohodli s vedením účtovnej jednotky a ostatnými relevantnými pracovníkmi stretnutia na začiatku a počas auditu zamerané na získavanie informácií. Preštudovali sme si zápisnice z porád/zasadnutí orgánov účtovnej jednotky ako aj významné nové zmluvy. Výsledkom týchto audítorských postupov je lepšie pochopenie účtovnej jednotky na posúdenie podnikateľských rizík a následne z toho vyplývajúcich rizík významných nesprávností, identifikácia možných rizikových oblastí, neočakávané rozdiely alebo odchýlky a ich vysvetlenie.

V procese **identifikácie rizík významných nesprávností v súvislosti so spriaznenými osobami** (viď obrázok č. 20) sme získali od vedenia účtovnej jednotky informácie o spriaznených osobách a transakciách s nimi. Posúdili sme, či sú údaje o nich úplné, správne (vyžiadali sme si zoznam spriaznených osôb) a náležite prezentované v

účtovnej závierke. Posúdili sme riziko významných nesprávností z dôvodu transakcií so spriaznenými osobami. Vykonáme vhodné audítorské postupy, ak sme identifikovali významné transakcie, ktoré sa vymykajú z rámca bežnej podnikateľskej činnosti alebo sme zistili predtým neidentifikované vzťahy so spriaznenými osobami.⁹¹ Výsledkom týchto audítorských postupov je, že neboli identifikované riziká významných nesprávností z dôvodu transakcií so spriaznenými osobami.

Obrázok č. 20 – Vzťahy so spriaznenými osobami

	13. <u>Vzťahy so spriaznenými osobami</u> Vzťahy so spriaznenými osobami	<u>Stav spracovania:</u> Spracované Spracované: 9 z 9 otázok Spracoval: Denisa Kyšová
---	--	---

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Ďalším procesom je **posúdenie schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti** (viď obrázok č. 21). Vyžiadali sme si od vedenia účtovnej jednotky prognózu týkajúcu sa jej schopnosti nepretržite pokračovať vo svojej činnosti, pričom ak by nám takúto prognózu neposkytli, tak by sme tento bod preskúmali spoločne s vedením účtovnej jednotky. Prognózy vedenia účtovnej jednotky sme kriticky posúdili a vyžiadali sme si informácie, aby sme zistili, či neexistujú skutočnosti, ktoré ohrozujú predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti. Zistili sme od vedenia účtovnej jednotky, či má informácie o skutočnostiach, ktoré by mohli po období, pre ktoré bola vypracovaná prognóza (minimálne 12 mesiacov po dátume vypracovania prognózy), ohroziť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti. Ak by existovali náznaky skutočností, ktoré by ohrozovali schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti (priebežná účtovná závierka alebo rozpočty), tak by sme ich posúdili. Posúdili sme aj prípadné opatrenia, ktoré už spoločnosť prijala. Skutočnosti, ktoré by mohli viesť k pochybnosti o splnení predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti sme prediskutovali s dozorným orgánom. Výsledkom je uistenie, že je odhad vedenia účtovnej jednotky týkajúci sa nepretržitého pokračovania v činnosti primerane zohľadnený v účtovnej závierke (výročnej správe).

⁹¹ Ak by sme vykonali predbežné analytické postupy, zamerali by sme sa na transakcie, ktoré sa vymykali z bežnej podnikateľskej činnosti a od vedenia účtovnej jednotky by sme si vyžiadali príslušné informácie.

Obrázok č. 21 – Posúdenie princípu Going concern

	9. Posúdenie schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti	Stav spracovania: Spracované
		Spracované: 3 z 3 otázok Spracoval: Denisa Kyšová
	Posúdenie schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti	

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Pre **posúdenie rizika nesprávností a podvodov** (vid' obrázok č. 22) sme zvážili možnosť výskytu významných nesprávností v účtovnej závierke (výročnej správe) z dôvodu nesprávností alebo podvodov, pričom ak by sme identifikovali nejaké rizikové faktory týkajúce sa podvodného konania, tak by sme ich vzali do úvahy. Získali sme od vedenia účtovnej jednotky a aj ďalších relevantných pracovníkov informáciu o tom, ako oni odhadujú riziko podvodu. Získali sme od vedenia účtovnej jednotky informácie o interných kontrolách zameraných na riziká podvodu. Od členov dozorného orgánu sme získali informácie o monitorovaní kontrol, ktoré zaviedlo vedenie účtovnej jednotky. Zvážili sme, či neexistujú ďalšie informácie, ktoré by naznačovali riziko chýb v dôsledku podvodu. Posúdili sme získané informácie a prijali sme závery, ktoré ovplyvnia ďalšie audítorské postupy. Oznámili sme vedeniu účtovnej jednotky, že sme neidentifikovali žiadne podvody ani podozrenia na podvod. Výsledkom audítorských postupov je predbežne posúdené a zdokumentované riziko významných nesprávností v dôsledku nesprávností a podvodov.

Obrázok č 22 – Posúdenie rizika nesprávností a podvodov

	10. Posúdenie rizika nesprávností a podvodov	Stav spracovania: Spracované
		Spracované: 5 z 5 otázok Spracoval: Denisa Kyšová
	Posúdenie rizika nesprávností a podvodov	

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Pri procese **posúdenia primeranosti odhadov** (vid' obrázok č. 23) sme sa oboznámili s postupom účtovnej jednotky na tvorbu odhadov vrátane interných kontrol zameraných pre tento účel (získavanie informácií). Posúdili sme stupeň neistoty pri tvorbe odhadov a primeranosť údajov v poznámkach, posúdili sme, či je vhodná použitá metóda ocenenia odhadov a či sú predpoklady, z ktorých vychádzalo vedenie účtovnej jednotky reálne a presvedčivé, a či sa pri ocenení týchto odhadov vzali do úvahy všetky relevantné informácie. V prípade dôležitých odhadov porovnajte odhady vypočítané v

predchádzajúcim účtovnom období a tieto porovnajte s reálnym stavom. Posúdili sme zistené výsledky a prijali sme závery, ktoré ovplyvnia ďalší auditorský postup⁹². Výsledkom tohto procesu je predbežne posúdené riziko významných nesprávností v dôsledku nesprávnych odhadov oznámené vedeniu účtovnej jednotky/dozornému orgánu.

Obrázok č. 23 – Posúdenie primeranosti odhadov

	11. Posúdenie primeranosti odhadov Posúdenie primeranosti odhadov	<u>Stav spracovania:</u> Spracované Spracované: 2 z 2 otázok Spracoval: Denisa Kyšová
---	---	---

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Pri procese **predbežného posúdenia právnych sporov** klienta (viď obrázok č. 24) sme sa istili, či máme všetky relevantné informácie k právnym sporom, napríklad z preskúmania zápisníc, nákladov na právne služby alebo vytvorených rezerv. Vyžiadali sme si písomné vyhlásenia od všetkých právnych zástupcov pracujúcich pre účtovnú jednotku, o ktorých vieme. Posúdili sme vplyvy na účtovnú závierku a výročnú správu. Výsledkom auditorských postupov je zistenie, že klient sa nenachádza v žiadnom právnom spore.

Obrázok č. 24 – Predbežné posúdenie právnych sporov

	12. Predbežné posúdenie právnych sporov Predbežné posúdenie právnych sporov	<u>Stav spracovania:</u> Spracované Spracované: 3 z 3 otázok Spracoval: Denisa Kyšová
---	---	---

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

V druhej časti dokumentu posudzujeme vonkajšie faktory (viď obrázok č. 25). V tejto oblasti sme nezistili žiadne rizikové faktory. Vzhľadom na to, že segment služieb, v ktorom klient podniká je perspektívny a z pohľadu vonkajších faktorov pomerne stabilný, neexistuje základ pre vznik rizika.

⁹² Ak by sme identifikovali riziko, navrhli by sme adekvátne substantívne testy.

Obrázok č. 25 – Vonkajšie faktory

2. Vonkajšie faktory

Vonkajšie faktory

Stav spracovania: Spracované

Spracované: 2 z 2 otázok

Spracoval: Denisa Kyšová

Faktory ovplyvňujúce klienta	
Životné prostredie	nemá vplyv na oblasť podnikania klienta
Zmeny technológií	nemá zásadný vplyv na oblasť podnikania klienta
Konkurencia	prieskum trhu - neexistuje konkurencia, ktorá by mala existenčný vplyv na klienta
Problémy s dodávkami tovaru	žiadne
Problémy s dodávkami služieb	žiadne
Negatívne faktory na odvetvie	žiadne
Daňová legislatíva	nezaťažuje oblasť podnikania klienta špecifickými požiadavkami

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

V tretej časti pracovného listu je tabuľka (viď obrázok č. 26) pre výpočet prirodzeného rizika. Po zodpovedaní všetkých otázok program riziko automaticky vyhodnotí. Ak však audítor zaznamenal kontrolné zistenia, ktoré majú vplyv na výšku rizika, má možnosť upraviť riziko na zodpovedajúcu úroveň. Audítorove stanovenie rizika je finálne a program bude ďalej pracovať s týmto rizikom.

Obrázok č. 26 – Výpočet prirodzeného rizika

2. Výpočet prirodzeného rizika

Áno

	Odpovede	NE	N/A	ANO
Výskyt odpovedí v %		78%	19%	3%
	Riziko	Nízke	Stredné	Vysoké
Prirodzené riziko	3%	X		
Na základe predbežného zhodnotenia rizík účtovná jednotka predstavuje pre audit nasledujúce riziko:	Nízke	X		

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Súčasťou tejto etapy auditu je aj vykonanie predbežných analytických postupov. Keďže vykonávame audit účtovnej jednotky, ktorá v predchádzajúcom období nevykonávala podnikateľskú činnosť, nie je možné vykonať predbežné analytické postupy, tak ako sme uviedli v podkapitole 1.2.1. tejto práce. Na vykonanie predbežných analytických postupov máme v programe dokument 320 – Predbežné analytické postupy (viď obrázok č. 27), ktorého cieľom je zdokumentovať vykonanie predbežných analytických postupov a zaznamenať všetky riziká identifikované na základe týchto postupov. Porovnať aktíva, pasíva, výnosy a významné nákladové účty bežného účtovného obdobia z predchádzajúcim účtovným obdobím a určiť významné zmeny alebo absenciu zmien tam, kde boli očakávané, ďalej posúdiť hlavné finančné pomerové ukazovatele a všetky dôležité finančné a nefinančné vzťahy. Základom pre vykonanie uvedených postupov je získať účtovné závierky – z auditovaného a jedného alebo viacerých predchádzajúcich období. Vo všetkých oblastiach sa zaznamenávajú skutočné údaje bežného roku, skutočné údaje minulého obdobia a ich nepredpokladané rozdiely.

Obrázok č. 27 – Dokument 320 – Predbežné analytické postupy

2. Aktíva						
Nie je relevantné / Nemožno použiť						
Porovnanie obdobia						
Riadok výkazu	Bežné	Predchádzajúce	Rozdiel	%	Riziko	Komentár
A. Neobežný majetok 002	250.267	0	250.267	0	Otvorené	
I. Dlhodobý nehmotný majetok 003	0	0	0	0	Otvorené	
II. Dlhodobý hmotný majetok 011	250.267	0	250.267	0	Otvorené	
III. Dlhodobý finančný majetok 021	0	0	0	0	Otvorené	
B. Obežný majetok 033	178.294	0	178.294	0	Otvorené	
I. Zásoby 034	113	0	113	0	Otvorené	
II. Dlhodobé pohľadávky 041	0	0	0	0	Otvorené	
III. Krátkodobé pohľadávky 053	67.196	0	67.196	0	Otvorené	
IV. Krátkodobý finančný majetok 066	0	0	0	0	Otvorené	
V. Finančné účty 071	110.985	0	110.985	0	Otvorené	
C.I. Časové rozlíšenie 074	1.291	0	1.291	0	Otvorené	

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

3.10 Predbežné určenie významnosti a posúdenie rizík významných nesprávností

Cieľom audítora v tomto bode auditu je určiť významnosť a významnosť na vykonávanie. Dôvodom je, aby sa audit zamerlal hlavne na významné skutočnosti a kontroly, ktoré predchádzajú vzniku významných chýb, prípadne takéto chyby odhaľujú. Znamená to,

že určenie významnosti ovplyvňuje efektívnosť a účinnosť auditu. Identifikované (predbežne odhadnuté) riziká treba posúdiť, aby sa správne odhadol ich vplyv na účtovnú závierku ako celok, ale aj ich vplyv na jednotlivé tvrdenia v účtovníctve. Pri posudzovaní sa hľadá na charakter, výšku a pravdepodobnosť vzniku rizika.

Sprievodca auditom nám opäť ponúka kľúčové úvahy relevantné pre tento bod auditu:

- Od akej sumy sú chýbajúce alebo nesprávne informácie v účtovnej závierke alebo výročnej správe dôležité pre ekonomické rozhodnutia osôb, pre ktoré je účtovná závierka určená?
- Vyznačuje sa účtovná jednotka niečím zvláštnym (nulový výsledok hospodárenia, pretrvávajúce straty, veľké výkyvy výsledku hospodárenia a podobne), ktoré treba zohľadniť pri určení kvantitatívnej významnosti?
- Aké kvalitatívne aspekty treba vziať do úvahy pri určovaní významnosti?
- Treba pre niektoré transakcie, zostatky účtov alebo údaje v účtovnej závierke určiť špecifickú významnosť, ktorá bude nižšia ako významnosť pre účtovnú závierku ako celok?
- Ako je potrebné posudzovať a klasifikovať riziká chýb?
- Na ktoré zostatky účtov, skupín transakcií a zverejnení sa tieto riziká vzťahujú?
- K akým dôležitým rozhodnutiam o audítorskom prístupe dospela diskusia v tíme pracujúcom na zákazke?

V procese **predbežného určenia významnosti** sme určili významnosť pre účtovnú závierku ako celok, významnosť na vykonávanie pre posúdenie rizík, plánovanie rozsahu audítorských postupov a zameranie auditu. Ak by bolo potrebné, stanovíme pre určité zostatky účtov, skupín transakcií a zverejnení špecifickú významnosť. Je na našom uvážení, či stanovíme minimálnu chybu – hodnotu, ktorú nie je potrebné opraviť (zistené audítorské rozdiely sú menšie ako je daná suma a túto nie je potrebné zahrnúť do zoznamu neopravených nesprávností a chýb). Hranice významnosti opätovne posúdime, keď získame konečné údaje, a znova ich prehodnotíme na základe poznatkov, ktoré získame počas auditu. V prípade potreby ich upravíme. Výsledkom tohto procesu je predbežne určená významnosť.

Štandardné hodnoty na stanovenie významnosti sú:

- 0,5 – 1,5 % celkových aktív,
- 5 – 10 % zisku pred zdanením z bežnej činnosti,
- 0,5 – 1,5 % z výnosov,
- 5 – 10 % obežných aktív.

Pre stanovenie tolerovanej chyby je štandardná hodnota 50 % z hladiny významnosti.

My sme stanovili ako základňu pre určenie významnosti tržby, čo sa javí ako najvhodnejší ukazovateľ vzhľadom na skutočnosť, že podnikateľskou činnosťou klienta je predaj služieb. Stanovenú hladinu významnosti, významnosť na vykonávanie ako aj hladinu bezvýznamnosti znázorňuje obrázok č. 28 a výstup z dokumentu 230 – Stratégia auditu znázorňuje obrázok č. 29.

Obrázok č. 28 – Predbežné stanovenie významnosti

Významnosť Hranice pre identifikáciu rizík

Účtovný štandard:
Obchodné právo SK

Memé veličiny

Premenná:	Označenie položiek:	Hodnota:	Všeobecná	Hodnota:
6904	VÝSL.HOSPODÁRENIA PRED ZDAN.	69 986,73	3,0 %	2 099,60
6900	TRŽBY Z PREDAJA TOVARU A VLAST. V	664 839,28	1,0 %	6 648,39
6908	AKTÍVA NETTO	429 852,33	1,0 %	4 298,52
6912	VLASTNÉ IMANIE	88 277,68	3,0 %	2 648,33

Zistenie významnosti pre celkovú účtovnú závierku

Určenie významnosti z: Hodnota položky 2

Základ výpočtu: TRŽBY Z PREDAJA TOVARU A VLAST. VÝROBK

Zaokrúhlenie: Zaokrúhliť na celých tisíc

Významnosť na vykonávanie pre účtovnú závierku ako celok = 4 000,00

Určenie hranice bezvýznamnosti

Základ výpočtu: Významnosť

Pre preúčtovanie: 10,0 %

Pre reklasifikáciu: 25,0 %

Zobrazenie zoznamu účtovných zápisov

Stanovte, ktoré účtovné zápisy majú byť v dialógu pre preúčtovanie zvýraznené:

Zvýrazniť všetky zanedbateľné účt. zápisy, ktoré nedosahujú významnosť

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Obrázok č. 29 – Stratégia auditu - významnosť

Typ spoločnosti	Základ pre určenie významnosti	Bežné obdobie	Predchádzajúce obdobie
Podnikateľská sféra	Zisk pred zdanením z pokračujúcich činností	69.987	0
	Tržby brutto	664.839	0
	Netto aktíva	444.562	0
	Vlastné imanie	88.278	0

Kritický komponent	Bežné obdobie	Navrhnuté percento	Zvolené percento	Navrhovaná významnosť
VÝSL.HOSPODÁRENIA PRED ZDAN.	69.987	3 - 7 %	3,0%	2.100
TRŽBY Z PREDAJA TOVARU A VLAST. VÝROBKOV A SLUŽIEB	664.839	1 - 3 %	1,0%	6.648
AKTÍVA NETTO	429.852	1 - 3 %	1,0%	4.299
VLASTNÉ IMANIE	88.278	3 - 5 %	3,0%	2.648

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Nasleduje proces **určenia významných oblastí auditu**. Ak by sme v predchádzajúcich procesoch zistili významné nesprávnosti, tak by sme na základe získaného poznania účtovnej jednotky určili významné oblasti auditu, t. j. triedy transakcií, zostatky účtov a zverejnenia v účtovnej závierke. Výsledkom audítorských postupov by bolo určenie významných oblastí auditu a nasledoval by proces **predbežného posúdenia rizík významných nesprávností**, v ktorom by sme posúdili významné nesprávnosti zistené v etape získavania informácií a zhodnotenia rizík z hľadiska ich možných vplyvov (veľkosť a pravdepodobnosť výskytu) na účtovnú závierku ako celok a na jednotlivé tvrdenia, pričom je potrebné nasledujúce skupiny rizík zaevidovať osobitne:

- riziká významných nesprávností, pri ktorých substantívne postupy samy osebe nie sú postačujúce (najmä veľké alebo rutinné transakcie zaznamenávané a spracovávané pomocou výpočtovej techniky),
- významné riziká.

Výsledkom týchto audítorských postupov je klasifikovanie a posúdenie rizík.

V procese diskusie v tíme pracujúcom na zákazke⁹³ by sme mali v tíme pracujúcom na zákazke prediskutovať okrem iného nasledujúce aspekty:

⁹³ V našom prípade nepracujeme v tíme, ale ilustračne uvádzame aj tento postup.

- Možné náchylnosti k významným nesprávnostiam v účtovnej závierke (vrátane významných nesprávností vyplývajúcich z podvodov a zo vzťahov so spriaznenými osobami) a audítorské postupy predstavujúce reakciu na tieto možné nesprávnosti.
- Možné porušenia predpisov a podvodné konania a zavedené monitorovacie opatrenia, ako aj riziko ich obchádzania.
- Nevyhnutnosť zachovať skeptický postoj.
- Zabezpečiť, aby si členovia tímu pracujúceho na zákazke po prvom stretnutí (úvodný rozhovor, kick-off-meeting) medzi sebou neustále vymieňali informácie.

Výsledkom týchto audítorských postupov by bolo, že členovia tímu pracujúceho na zákazke sú upozornení na riziká a majú k dispozícii rovnaké spoločné informácie. Program ponúka pre zaznamenanie komunikácie v tíme samostatný pracovný list, ktorý sa využíva v priebehu celého auditu a je ním dokument 220 – Diskusia v tíme. Jeho obsah znázorňuje obrázok č. 30.

Obrázok č. 30 - Dokument 220 – Diskusia v tíme

Obsah dokumentu	
220. Diskusia v tíme	2
1.1 Potreby užívateľov závierky	2
2.1 Náchylnosť jednotky k podvodom	2
3.1 Identifikácia potenciálnych podvodov	3
4.1 Diskusia k vykonaniu efektívneho auditu	3
5.1 Prediskutujte a odsúhlaste stratégiu auditu.	3
6.1 Všeobecné poznámky	4
220. ZÁVER	5

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

3.11 Posúdenie účtovných procesov a internej kontroly

Cieľom audítora v tomto bode auditu je hodnotením procesov významných pre účtovnú závierku a hodnotením internej kontroly určiť riziká významných nesprávností v dôsledku neexistujúcich alebo nevhodných interných kontrol. Na druhej strane sa dajú existujúce kontroly účtovnej jednotky využiť na maximálne zefektívnenie reakcie na zistené riziká chýb. Jedno aj druhé slúži audátorovi na získanie istoty, aby mohol auditor sformulovať svoj názor. Aby sme vedeli určiť významné riziká z dôvodu absencie, alebo nevyhovujúcej internej kontroly, budú naše kľúčové úvahy nasledovné:

- Aké kontrolné a monitorovacie opatrenia zaviedla účtovná jednotka (vrátane organizácie obchodných procesov a kontrol)?
- Je štruktúra systému internej kontroly vzhľadom na veľkosť, usporiadanie, právnu formu, zložitosť obchodných procesov a podobne primeraná?
- Sú posudzované kontroly primerané aby znížili identifikované prirodzené riziká?
- Na ktoré kontroly účtovnej jednotky sa (po posúdení ich účinnosti A6) môžeme spoliehať, aby sme dosiahli dostatočné uistenie na úrovni tvrdení?
- Môžeme využiť prácu tretích osôb (napríklad interného auditu, iných audítorov alebo expertov)? Dá sa tým zredukovať rozsah vlastných audítorských postupov?

V procese **posúdenia systému internej kontroly v účtovnej jednotke a významných postupov pre účtovnú závierku** sme získali informácie o systéme internej kontroly v účtovnej jednotke vrátane príslušných informačných systémov. Do úvahy sme pritom zobrali kontrolné prostredie, posudzovanie rizík, kontrolné činnosti, informačný systém a monitorovanie. Súčasne sme sa zamerali na významné procesy v účtovníctve. Výsledkom je spoznanie systému internej kontroly a postupov relevantných pre účtovnú závierku a zdokumentovanie prostredia výpočtových systémov.

V procese **identifikácie kontrol v postupoch relevantných pre účtovnú závierku** sme rozhodli, ktoré z kontrolných činností sú relevantné pre audit účtovnej závierky.

Pri **identifikácii a posúdení účtovného systému (spracovaného v IT prostredí)** sme posúdili informačný systém relevantný pre účtovníctvo (účtovný systém a systémy, z ktorých sa čerpajú údaje) z hľadiska dodržiavania zásad riadneho účtovníctva a rizík vyplývajúcich z používania výpočtovej techniky. Pri určovaní rozsahu auditu sme brali do úvahy zložitosť používaných výpočtových technológií a aj to, do akej miery je účtovná jednotka závislá na ich funkčnosti. Zvážili sme, či nie je potrebné prizvať špecialistu na výpočtové technológie a prihliadli sme na prípadné opatrenia účtovnej jednotky týkajúce sa zverenia výkonu činností externému poskytovateľovi služieb. Výsledkom týchto postupov je posúdený súlad účtovníctva (vedeného na počítači) s legislatívou a jeho zabezpečenie a prijaté závery o vplyvoch na súlad účtovníctva a účtovnej závierky s predpismi.

Pri **testovaní kontrol relevantných pre audit účtovnej závierky** sme získali audítorské dôkazy o kontrolách relevantných pre audit účtovnej závierky. Zdokumentovali sme spôsob vykonávania kontroly (manuálna/automatická), zodpovednosť a interval vykonávania kontrol (štvrtročne / mesačne / týždenne / denne / viackrát za deň). Posúdili

sme primeranosť implementovaných kontrol, či sú tieto postupy vhodné, aby v účtovníctve zabránili vzniku významných chýb, prípadne aby takéto chyby odhalili a napravili. Výsledkom našich vykonaných auditorských postupov je štruktúra kontrol relevantných pre audit účtovnej závierky posúdená ako spoľahlivá (viď obrázok č. 31) a prijaté závery pre ďalší auditorský postup týkajúci sa testov efektívnosti internej kontroly.

Obrázok č. 31 – Testy kontrol

Rozhodnutie audítora, či je systém spoľahlivý	Spoľahlivý	Nespoľahlivý
Ano	X	

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

V závere tejto etapy môžeme vyhodnotiť kontrolné riziko. Program nám poskytuje prehľad kontrolného rizika podľa jednotlivých oblastí (viď obrázok č. 32), z ktorého vyplýva, že kontrolné riziko je nízke.

Obrázok č. 32 – Kontrolné riziko

Stav veci	!	i	0	ISA	Odhad	
					Dost. odhad	Priamy
1 Kontrolné riziko (KR)				ISA_315.ISA		
2 - Kontrolné prostredie				ISA_315.ISA	Nízke	Nízke
3 Existujú významné riziká chýb?				ISA_315.ISA		Nie
4 - Proces posúdenia rizík používaných účtovnou jednotkou				ISA_315.ISA	Nízke	Nízke
5 Existujú významné riziká chýb?				ISA_315.ISA		Nie
6 - Kontrolné aktivity				ISA_315.ISA	Nízke	Nízke
7 Existujú významné riziká chýb?				ISA_315.ISA		Nie
8 - Informačný systém				ISA_315.ISA	Nízke	Nízke
9 Existujú významné riziká chýb?				ISA_315.ISA		Nie
10 - Monitorovanie kontrol				ISA_315.ISA	Nízke	Nízke
11 Existujú významné riziká chýb?				ISA_315.ISA		Nie
12						
13 Vyhodnotenie kontrolného rizika v zakázke				ISA_315		Nízke

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

3.12 Stratégia auditu a plán auditu

Cieľom audítora v tomto bode auditu je spojiť posúdené riziká chýb s ďalšími auditorskými postupmi, ktoré je nutné vykonať, aby sa overili tvrdenia v účtovnej závierke a aby audítor mohol s dostatočnou istotou vyjadriť svoj názor. Pre vypracovanie stratégie a programu auditu na báze identifikovaných významných rizík a chýb musí audítor určiť, v ktorých oblastiach auditu je potrebné alebo je zmysluplné spoliehať sa na interné kontroly, ktoré auditorské postupy je potrebné vykonať, aby sa v jednotlivých postupoch auditu získali ďalšie vhodné informácie relevantné pre názor, v ktorých oblastiach je nutné v dôsledku identifikovaného zvýšeného rizika vykonať špecifické a rozsiahlejšie auditorské postupy,

prípadne, kde sa v dôsledku nízkeho rizika ukazuje možnosť auditu v zredukovanom rozsahu.

Na základe vyhodnoteného prirodzeného a kontrolného rizika program stanovil celkové riziko zákazky ako nízke a spoľahlivosť auditu je tak na vysokej úrovni (viď obrázok č. 33) z čoho vyplýva možnosť zredukovaného rozsahu auditu. Vzhľadom na skutočnosť, že ide o prvotnú zákazku a motiváciou klienta pre rozhodnutie sa o podstúpení dobrovoľného auditu je získanie úveru od komerčnej banky sme sa rozhodli, že o zredukovanom rozsahu uvažovať nebudeme a naplánujeme ho v riadnom rozsahu. Ďalším podstatným dôvodom je skutočnosť, že rozsah auditu a príslušná dokumentácia v programe DATEV – AUDIT (SME) SK sú prispôsobené malým a stredným spoločnostiam, to znamená, že sú zredukované v rámci mantinelov, ktorými sú medzinárodné audítorské štandardy ISA.

Obrázok č. 33 – Celkové riziko zákazky

Prirodzené riziko Kontrolné riziko Riziká v zákazke

Riziká zákazky: Prirodzené riziko: Nízke x Kontrolné: Nízke = Riziko: Nízke Riziko pokrytie: Vysoké

Ďalšie nastavenia

☒ Zohľadniť prerozdelenie všetkých chýb pri porovnaní s významnosťou pre účtovnú závierku ako celok

☒ Rozsah auditu sa rovná hodnote Významnosti / Tolerovateľné chybe

Akceptovateľné kontrolné riziko: 5,0 % Spoľahlivosť auditu: 95,0 %

Významnosť: 7 000 Tolerovateľná chyba: 4 000

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Aby sme tento cieľ dosiahli, musíme sa zaoberať nasledovnými kľúčovými úvahami a podľa nich následne navrhnuť a zrealizovať adekvátne audítorské postupy:

- Má každá oblasť auditu určený charakter a rozsah audítorských postupov, ktoré treba vykonať a ich súvis s vytýčenými cieľmi auditu?
- Ktoré všeobecné reakcie na identifikované riziká významných chýb sú potrebné?
- Ktoré audítorské postupy (charakter, rozsah, časové rozvrhnutie) sú z hľadiska cieľa auditu najvhodnejšie?
- Naplánovali sa vhodné audítorské postupy na riešenie rizika obchádzania kontrol?

- Ako sú rozdelené audítorské oblasti medzi členov tímu, ktorý pracuje na zákazke v závislosti od ich kvalifikácie a dostupnosti?
- Sú audítorské postupy v jednotlivých oblastiach auditu časovo naplánované?
- Schválil plán zodpovedný audítor?

Prvé audítorské postupy v tejto časti auditu budú súvisieť s **vypracovaním plánovacieho memoranda**. Skompletizovali sme dokumentáciu stratégie auditu. Ak počas auditu zistíme, že je potrebné zmeniť stratégiu alebo program auditu pre ďalší postup, tak tieto dokumenty aktualizujeme. Zostavili sme harmonogram termínov (viď obrázok č. 34), odsúhlasili ich s vedením účtovnej jednotky a dohodli sme termín vydania správy audítora. Výsledkom audítorských postupov je skutočnosť, že časové, vecné a personálne aspekty plánovania sú zdokumentované v plánovacom memorande a plán auditu je schválený zodpovedným audítorom.

Obrázok č. 34 – Termíny auditu

Výstup z dokumentu 230 - Stratégia auditu	
Termín vykonávania predauditu	15.12.2017
Termín vykonávania auditu	31.3.2018
Termín overenia výročnej správy	Klient výročnú správu nezostavuje.

Zdroj: Vlastné spracovanie v softvéri DATEV – AUDIT SME (SK)

Posledným procesom prvej fázy auditu je **navrhnutie audítorských postupov predstavujúcich reakciu na riziká významných nesprávností (vrátane významných rizík), aby audítor získal primeranú istotu pre svoj názor**. Audítor môže na posúdené riziká významných nesprávností zareagovať všeobecne na úrovni účtovnej závierky (napríklad profesionálnym skepticizmom, použitím experta, osobitnými monitorovacími opatreniami), alebo môže zareagovať na konkrétne tvrdenia v účtovnej závierke (úroveň tvrdení). V prípade audítorských postupov zameraných na riziko významných nesprávností v určitých tvrdeniach v účtovnej závierke môže ísť o testy funkčnosti systému internej kontroly a o substantívne postupy. Cieľom je reagovať jednotlivými audítorskými postupmi na identifikované významné riziká a tak zabezpečiť cieľ auditu.

Z už vykonaných audítorských postupov nevyplynuli žiadne významné nesprávnosti ani riziká, neboli objavené neobvyklé faktory, ktoré by naznačovali riziko vzniku významnej nesprávnosti v dôsledku chyby alebo podvodu, vnútorné kontroly boli posúdené ako spoľahlivé a nebol zistený výskyt skutočností, ktoré by mali dopad na schopnosť

účtovnej jednotky pokračovať vo svojej činnosti. Aby sme však mohli s dostatočnou istotou vyjadriť náš názor v správe audítora, musíme klásť zvýšený dôraz na profesionálny skepticizmus z toho istého dôvodu, pre ktorý sme sa rozhodli o zamietnutie vykonania auditu v obmedzenom rozsahu. Pre všetky významné oblasti auditu (skupiny transakcií, zostatky účtov a zverejnení) vykonáme substantívne postupy (testy detailov (jednotlivých prípadov) a/alebo substantívne analytické postupy). Audítorské postupy, ktoré je potrebné prijať, musia zohľadňovať riziko obchádzania interných kontrol zo strany vedenia účtovnej jednotky a riziko spojené s vykazovaním výnosov. Preto budú vykonané testy zápisov v účtovnej evidencii a testy odhadov zamerané na možné systémové chyby. Ak by existovali oblasti auditu, v ktorých sa nemôžeme s istotou spoliehať na účinnosť kontrol, naplánovali by sme aj substantívne postupy.

Výsledkom našich audítorských postupov je pripravený program auditu, zdokumentovaný charakter a rozsah audítorských postupov ako reakcia na posúdené riziká významných nesprávností a chýb, naplánované všeobecné reakcie na identifikované riziká významných chýb a nesprávností, ktoré budú vykonané v druhej fáze auditu. Program DATEV – AUDIT (SME) SK poskytuje nástroje na jej zrealizovanie a následne aj na zrealizovanie poslednej – tretej fázy auditu.

Na záver môžeme skonštatovať, že sa program DATEV – AUDIT (SME) SK ako softvérová podpora pre vykonanie prvej fázy auditu osvedčil. Poskytol nám potrebné nástroje k tomu, aby sme vykonali všetky audítorské postupy, ktoré si táto fáza auditu vyžaduje a aby sme zostavili príslušnú audítorskú dokumentáciu v rozsahu a v kvalite zodpovedajúcich požiadavkám národnej legislatívy a medzinárodných audítorských štandardov.

Záver

V dobe rozvoja informačných technológií a využívania výpočtovej techniky pri spracovávaní informácií by malo byť vedenie audítorskej dokumentácie v elektronickej podobe samozrejmosťou. Automatizáciou opakujúcich sa činností audítora je možné zvládnuť prácu rýchlejšie, s nižšími nákladmi a súčasne tak, aby boli všetky postupy vykonané v súlade s národnou aj nadnárodnou legislatívou. Program DATEV – AUDIT SME (SK) je nástroj, ktorým môže audítor uvedené dosiahnuť. Využívaním tohto špecializovaného softvéru môže audítor zvýšiť úroveň kvality svojej práce a audítorskej dokumentácie, celý proces auditu vykonať rýchlejšie (predovšetkým pri opakujúcich sa zákazkách) a najmä získa nástroj pre jednotné spracovanie, prehľadnejšie sledovanie, riadenie a archiváciu výsledkov, čo prispieva k zvyšovaniu efektivity jeho práce.

Základnou podmienkou pre dosiahnutie maximálneho úžitku z využívania tohto programu je znalosť jeho ovládania. Bez patričných vedomostí nie je možné využiť jeho potenciál a dosiahnuť tak očakávaný prínos. Podľa môjho názoru je užívateľské prostredie pomerne málo intuitívne a audítor tak musí okrem finančných prostriedkov na jeho obstaranie vynaložiť aj množstvo času na získanie zručností potrebných na jeho ovládanie. Od roku 2017 je súčasťou programu tzv. Sprievodca auditom, ktorý audítorovi pomáha orientovať sa v programe a navádza ho v postupnosti jednotlivých krokov, čo považujeme za výrazné zlepšenie. Veľkou výhodou je skutočnosť, že audítor má vďaka pravidelnej aktualizácii programu neustále k dispozícii aktuálne odborné informácie a automaticky je všetkým legislatívnym zmenám prispôsobený aj obsah a funkčnosti programu, čím sa v tejto súvislosti eliminuje zlyhanie ľudského faktora.

Na základe vlastnej skúsenosti hodnotíme program DATEV – AUDIT SME (SK) ako efektívny nástroj, ktorý je pre prácu audítora prínosom, ale je vhodný predovšetkým pri práci v tíme a pri audite väčších zákaziek. Vzhľadom na finančnú náročnosť jeho obstarania je podľa nášho názoru vhodný pre väčšie audítorské spoločnosti, ale samozrejme sa tým nevylučuje možnosť jeho využívania malými audítorskými spoločnosťami alebo samostatnými audítormi. Podľa nášho názoru je pre každého audítora investícia do programu DATEV – AUDIT nepochybne správnym krokom, pretože sa pozitívne prejaví v kvalite a efektivite jeho práce.

Zoznam použitej literatúry

Knihy/Monografie

- (1) Deloitte s. r. o., 2006. *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů*. Praha: Komora auditorů české republiky. 2006. 609s. ISBN 80-86679-07-1.
- (2) Deloitte s. r. o., 2012. *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů*. Praha: Komora auditorů české republiky. 2012. 227 s. ISBN 978-80-86679-18-1.
- (3) Európsky dvor audítorov, *Príručka na vykonávanie finančného auditu a auditu zhody*, 2012. dostupné na internete:
https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_SK.pdf
- (4) FARKAŠ, R. 2014. *Nová účtovná smernica Európskej únie*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2014. 164 s. ISBN 978-80-8168-059-5.
- (5) INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). 2011. *Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch*. 3. vydanie. Bratislava: UDVA so súhlasom IFAC, slovenský preklad 2012. ISBN 978-80-970174-3-9. Zväzok I - Základné koncepcie, 243 s., dostupný na internete: < http://www.udva.sk/images/publikacie/isaforsme_3rd_i_svk_net.pdf > a zväzok II – Praktická príručka, 324 s., dostupný na internete:
< http://www.udva.sk/images/publikacie/isaforsme_3rd_ii_svk_net.pdf >
- (6) KAREŠ, L. a kol. 2014. *Audítorské postupy* Bratislava : Wolters Kluwer, 2014. 144 s. ISBN 978-80-8168-061-8.
- (7) KAREŠ, L. a kol. 2015. *Audítorská dokumentácia*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. 264 s. ISBN 978-80-8168-145-5.
- (8) KAREŠ, L. a kol. 2015. *Audítorské štandardy*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. 156 s. ISBN 978-80-8168-244-5.
- (9) KAREŠ, L. 2015. *Teória auditu*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. 136 s. ISBN 978-80-8168-149-3.
- (10) KAREŠ, L. 2010. *Audítorstvo*. Bratislava : Iura Edition, 2010. 436 s. ISBN 978-80-8078-334-1.

- (11) KASZASOVÁ, K. – PAULE, I. a kol. 2005. *Audítorstvo*. Bratislava : SÚVAHA, 2005. 314 s. ISBN 80-88727-93-6.
- (12) KRÁLIČEK, V. – MÜLLEROVÁ, L. 1998. *Auditing*. Praha : BILANCE, 1998. 222 s. ISBN 978-80-245-2018-6.
- (13) KUMAR, R., SHARMA, V. 2005. *Auditing: Principles and Practice*. Published by Asoke K. Ghosh, Prentice-Hall of India, Private Limited, M-97, Connaught Circus, New Delhi-110001 and Printed by Jay Print Pack Pvt. Ltd., Delhi-110015. 2005. 576 s. ISBN 81-203-2707-1.
- (14) MADĚRA, F. 2014. *Audit a audítorstvo*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2014. 124 s. ISBN 978-80-8168-147-9.
- (15) MADĚRA, F. 2017, *Audítorstvo III (audítorská dokumentácia) PRAKTIKUM*. Wolters Kluwer, 2017. 136 s. ISBN 978-80-8168-580-4.
- (16) MÜLLEROVÁ, L. – KRÁLIČEK, V. a kol. 2014. *Auditing*. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze Nakladatelství Oeconomica, 2014. 460 s. ISBN 978-80-245-2018-6.
- (17) NAGY, J. – KLIMO, J. – HAVIAR, M. – LAUČÍK, Z. 1999. *Audítorské postupy*. Praha : Súvaha, 1999. ISBN 80-88727-27-8.
- (18) NAGY, J. – LAUČÍK, Z. *Audítorské postupy II*. Bratislava: Súvaha, 2000. ISBN 80-88727-40-5.
- (19) *Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby*. Bratislava: SKAU so súhlasom IFAC, slovenský preklad 2013. 763s. ISBN: 978-1-60815-122-6., dostupný na internete: <<http://www.skau.sk/data/Cast%20I%20SK%20final%20final.pdf>>
- (20) *Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby*. Bratislava: SKAU so súhlasom IFAC, slovenský preklad 2015. 753 s. ISBN: 978-1-60815-185-1., dostupný na internete: <http://www.skau.sk/data/Vol_I.pdf>
- (21) RICCHUITE, D. N. 1994. *Audit*. Praha : Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.
- (22) SEDLÁČEK, J. 2006. *Základy auditu*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. 169 s. ISBN 80-210-4168-4.

Články v časopisoch a zborníkoch

- (23) HVOŽDAROVÁ, J. 2009. Právna úprava auditu v SR a etický kódex. In *Teória a prax v účtovníctve a v audítorstve po vstupe Slovenskej republiky do eurozóny – Zborník príspevkov z piateho vedeckého seminára k výsledkom vedeckovýskumnej činnosti Katedry účtovníctva a audítorstva*. 28. 04. 2009, Bratislava : EKONÓM, 2009. ISBN 978-80-225-2739-2.
- (24) KAREŠ, L. 2011. Dvadsať rokov audítorskej profesie na Slovensku – čo s audítorskou dokumentáciou? In *Teória a prax účtovníctva a audítorstva – Zborník z vedeckej konferencie*. 20. jún 2011, Bratislava : EKONÓM, 2011. ISBN 978-80-25-3287-7.
- (25) KAREŠ, L. 2017. Audit, ako proces založený na rizikách a významnosti, In *Ekonomika a informatika*, 2017, roč. XV., č. 2, s. 53 – 64. Bratislava : Fakulta hospodárskej informatiky Ekonomickej univerzity v Bratislave a Slovenská spoločnosť pre hospodársku informatiku. 2017. ISSN 1336-3514 (online vydanie).
- (26) KRIŠKOVÁ P. – KRŠÍKOVÁ V. 2013. Význam audítorskej profesie v kontexte zabezpečenia finančnej stability. In *Teória a prax v účtovníctve a audítorstve – Zborník príspevkov z vedeckej konferencie k výsledkom vedeckovýskumnej činnosti Katedry účtovníctva a audítorstva konanej v septembri 2012*. Bratislava : EKONÓM, 2013. ISBN 978-80-225-3741-4.
- (27) MADĚRA, F. 2016. Regulácia auditu v EÚ a na Slovensku: Úvaha o jej vývoji. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. 2016, roč. 24, č. 3 s. 20-28. Bratislava : Slovenská komora certifikovaných účtovníkov, 2016. ISSN 1335-2024.
- (28) MADĚRA, F., 2009. Dane a účtovníctvo v praxi, Audit a audítorstvo ako špecifická profesia a činnosť, 2009. ISSN 1335-7034.
- (29) MADĚRA, F. – TKÁČOVÁ L., 2009. Audítorská dokumentácia auditu založeného na rizikách. In *Ekonomika a informatika*. Bratislava : Fakulta hospodárskej informatiky Ekonomickej univerzity v Bratislave a Slovenská spoločnosť pre hospodársku informatiku. R. č. MK SR 3535/2009, s. 84 – 95. ISSN 1336-3514.

Zákony a usmernenia

(30) Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 537/2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušenia rozhodnutia Komisie 2005/909/ES.

(31) Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ, ktorou sa mení smernica 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok.

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

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

Internetové zdroje

(34) Poslání a smysl auditu. *Komora auditorů ČR* [on-line]. [cit. 28.3.2012]. Dostupné na internete: <http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=18&nArticleID=917&nLanguageID=1>

(35) http://www.fsb.org/2015/12/cos_021001b/?page_moved=1

(36) <http://www.ulclegal.com/sk/bulletin-pro-bono/ine/5412-zakon-o-statutarnom-audite>

(37) http://www.sbagency.sk/sites/default/files/image/msp_v_cislach_v_roku_2016_final_v_20_10_2017_002.pdf

(38) ZSADÁNYOVÁ A., Zodpovednosť, nezávislosť audítora a profesionálna etika, 2015. dostupné na internete : <https://prezi.com/2chfeb3gxteb/zodpovednost-nezavislost-auditora-a-profesionalna-etika/>

(39) <https://www.datev.cz/105-o-firme>

(40) <https://www.datev.cz/>

Iné zdroje

(41) DATEV-AUDIT – podklady pro školení

(42) KAREŠ. L. 2016, Prednášky k predmetu Audítorstvo I.

(43) KAREŠ. L. 2015, Prednášky k predmetu Audítorstvo II.

(44) MADĚRA, F. 2016, Prednášky k predmetu Audítorstvo III. – Audítorská dokumentácia.

Zoznam príloh

Príloha č. 1 – Trojfázový pohľad na činnosti audítora podľa príručky IFAC

Príloha č. 2 – Päťfázový pohľad na činnosti audítora podľa príručky KAČR a Deloitte 2006

Príloha č. 3 – Ilustratívna schéma procesu auditu založeného na rizikách – vzťah k audítorskej dokumentácii a ISA

Príloha č. 4 – Obsah dokumentácie SME