

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo:

**STANOVENIE DOBY TRVANIA AUDITU V NADVÄZNOSTI NA ŠPECIFICKÉ
PODMIENKY ZÁKAZKY NA AUDIT ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY**

Diplomová práca

2022

Bc. Barbora Csibová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

**STANOVENIE DOBY TRVANIA AUDITU V NADVÄZNOSTI NA ŠPECIFICKÉ
PODMIENKY ZÁKAZKY NA AUDIT ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY**

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor: Ekonómia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Petra Krišková, PhD.

Bratislava 2022

Bc. Barbora Csibová

Čestné vyhlásenie

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

Dátum:

.....

(podpis študenta)

Pod'akovanie

Rada by som sa pod'akovala vedúcej mojej diplomovej práce Ing. Petre Kriškovej, PhD. za metodické vedenie, ochotu, čas a cenné rady, ktoré mi poskytla pri vypracovaní tejto práce.

ABSTRAKT

CSIBOVÁ, Barbora: *Stanovenie doby trvania auditu v nadväznosti na špecifické podmienky zákazky na audit účtovnej závierky.*- Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Ing. Petra Krišková, PhD. – Bratislava: FHI, 2022, 65s.

Primárnym cieľom diplomovej práce je poukázať a zanalyzovať stanovenie doby trvania auditu v praxi s poukázaním na právne normy, ktoré sa venujú tejto problematike so záverečnou komparáciou prístupu v zmysle predpisov a podľa praktických skúseností.

Štruktúra diplomovej práce pozostáva z troch kapitol, ktoré spolu obsahujú 18 tabuliek. V rámci prvej kapitoly ide o teoretické vymedzenie legislatívy a inštitúcií, ktoré súvisia s auditom. V druhej kapitole sme si charakterizovali cieľ, metodiku práce a metódy skúmania aplikované pre dôkladné spracovanie získaných informácií. Posledná kapitola je venovaná výsledkom práce a diskusií, ktoré sme spracovali na základe získaných informácií a poznatkov od odborníka v oblasti auditu, ktoré sme mohli aplikovať pri stanovení doby trvania auditu v praxi.

Kľúčové slová:

Audit, doba trvania auditu, audítor, zákazka, nezávislosť

ABSTRACT

CSIBOVÁ, Barbora: *Determining the duration of the audit following the specific terms of the contract for the audit of the financial statements.*- University of economics in Bratislava. Faculty of economic informatics, Department of accounting and auditing. – Ing. Petra Krišková, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2022, 65 pages.

The primary goal of the diploma thesis is to point out and analyze the determination of the duration of the audit in practice with reference to legal standards related to this issue with a final comparison of the approach in terms of regulations and practical experience.

The structure of the diploma thesis consists of three chapters, which together contain 18 tables. The first chapter deals with the theoretical definition of legislation and institutions related to audit. In the second chapter, we characterized the goal, methodology and research methods applied for thorough processing of information obtained. The last chapter is devoted to the results of work and discussion, which we processed on the basis of information and knowledge obtained from an expert in the field of audit, which we could apply in determining the duration of the audit in practice.

Key words:

Audit, duration of the audit, auditor, order, independence

Obsah

Úvod	11
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	12
1.1 Podstata a cieľ auditu	12
1.1.1 Národná úprava auditu	13
1.1.2 Slovenská komora audítorov	14
1.1.3 Úrad pre dohľad nad výkonom auditu	15
1.2 Medzinárodné audítorské štandardy (ISA)	16
1.3 Overenie účtovnej závierky audítorom	17
1.3.1 Zvyšovanie kritérií určujúcich povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom	19
1.4 Nezávislosť audítora pri výkone auditu	21
1.5 Doba trvania zákazky auditu	24
1.6 Stanovenie doby trvania zákazky auditu.....	26
1.6.1 Prístup podľa veľkosti klienta	29
1.6.2 Prístup podľa náročnosti zákazky	31
1.6.3 Prístup podľa členenia štandardov ISA.....	33
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	37
3 Výsledky práce a diskusia	39
3.1 Plán auditu.....	39
3.2 Stanovenie doby trvania auditu v praxi.....	40
3.3 Nezávislosť audítora z pohľadu audítorskej spoločnosti	41
3.4 Praktická aplikácia činností súvisiacich so stanovením doby trvania auditu.....	42
3.4.1 Porovnanie stanovenej doby trvania auditu audítorom s usmernením č.15/Etika/2018.....	54
3.5 Aplikácia prístupu podľa veľkosti klienta.....	56
3.5.1 Prístup podľa veľkosti klienta	56

3.6 Diskusia.....	61
Záver	63
Zoznam použitej literatúry	64

Zoznam tabuliek

Tabuľka 1 Veľkostné kritéria rok 2021

Tabuľka 2 Veľkostné kritéria rok 2022

Tabuľka 3 Veľkostné kritéria rok 2023

Tabuľka 4 Mikro účtovná jednotka

Tabuľka 5 Malá účtovná jednotka

Tabuľka 6 Veľká účtovná jednotka

Tabuľka 7 Prístup podľa veľkosti klienta

Tabuľka 8 Vybrané údaje z tabuľky prístupu podľa náročnosti zákazky

Tabuľka 9 Prístup podľa členenia štandardov ISA

Tabuľka 10 Vybrané údaje zo súvahy spoločnosti ABC, s.r.o. – strana aktív

Tabuľka 11 Vybrané údaje zo súvahy spoločnosti ABC, s.r.o. – strana pasív

Tabuľka 12 Rozsah hodín pre jednotlivé účtovné oblasti súvahy

Tabuľka 13 Rozsah hodín pre jednotlivé oblasti výkazu ziskov a strát

Tabuľka 14 Vybrané údaje z výkazu ziskov a strát spoločnosti ABC, s.r.o.

Tabuľka 15 Rozpočet hodín na celkový audit

Tabuľka 16 Rozsah hodín prístupu podľa náročnosti zákazky

Tabuľka 17 Zjednodušená súvaha spoločnosti Alfa s.r.o. – strana aktív

Tabuľka 18 Zjednodušená súvaha spoločnosti Alfa s.r.o. – strana pasív

Tabuľka 19 Zjednodušený výkaz ziskov a strát spoločnosti Alfa s.r.o.

Tabuľka 20 Výnosy z hospodárskej činnosti

Tabuľka 21 Minimálna doba trvania auditu – prístup podľa veľkosti klienta

Zoznam skratiek

č. – číslo

DHM – dlhodobý hmotný majetok

DNM – dlhodobý nehmotný majetok

EÚ – Európska únia

IAASB – Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby

IFAC – Medzinárodná federácia účtovníkov

IFRS – Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva

ISA – Medzinárodné audítorské štandardy

MÚJ – materská účtovná jednotka

SKAU – Slovenská komora audítorov

ŠA – štatutárny audit

ÚJ – účtovná jednotka

ÚZ – účtovná závierka

VS – výročná správa

Z. z. – zbierka zákonov Slovenskej republiky

Úvod

Pre účely vypracovania diplomovej práce bola vybratá téma Stanovenie doby trvania auditu v nadväznosti na špecifické podmienky zákazky auditu účtovnej závierky. Dôvodom zvolenia tejto témy je to, že táto problematika bola, je a vždy bude aktuálna nakoľko audit je z hľadiska legislatívy Slovenskej republiky povinným procesom pre určitý okruh účtovných jednotiek.

Stanovenie doby trvania auditu je základným procesom pre výkon zákazky auditu a je tzv. východiskom pre audit, nakoľko už pri tejto časti si audítor musí vytvoriť obraz o spoločnosti a prezrieť si jej účtovnú závierku. Daný proces je zahrnutý v pláne auditu, ktorý je súčasťou audítorskej dokumentácie, a práve vďaka tomu si audítor vie sledovať či postupuje v súlade s časovým harmonogramom ale aj či vykonáva jednotlivé audítorské procedúry, ktorým je povinný sa venovať. Táto dokumentácia je taktiež nápomocná aj pri komunikácií s klientom, nakoľko si klient vie predstaviť čo audit jeho spoločnosti obnáša.

V rámci diplomovej práce poukážeme nielen na teoretické vymedzenie stanovenia doby trvania auditu, ale aj na jej praktickú aplikáciu z pohľadu audítorskej spoločnosti.

V prvej kapitole, ktorá je venovaná súčasnému stavu riešenej problematiky, teoreticky vymedzujeme čo je audit, jeho podstata a nezávislosť audítora, opisujeme úlohu inštitúcií spojených s auditom a analyzujeme usmernenie č. 15/ETIKA/2018, ktoré nám stanovuje prístupy stanovenia doby trvania auditu.

Druhá kapitola je venovaná stanoveniu primárneho a parciálnych cieľov, ktoré sa budeme snažiť splniť pri spracovaní záverečnej práce. Taktiež je tu časť venovaná metodike práce, ktorá je dôležitou súčasťou nakoľko si tu určíme metódy skúmania, ktoré budeme aplikovať na splnenie jednotlivých cieľov.

Záverečnou treťou kapitolou sú výsledky práce a diskusia, kde si už spomínané teoretické vymedzenie danej problematiky prakticky aplikujeme na jednotlivých príkladoch. Prvá časť tejto kapitoly je spracovaná na základe poznatkov p. Martina Zubeka, ktorý je odborníkom v oblasti auditu a taktiež je súčasťou veľkej audítorskej spoločnosti, z ktorej pohľadu budeme stanovovať dobu trvania auditu. Druhá časť je spracovaná z pohľadu aplikácie prístupu stanovenia doby trvania auditu, ktoré nám ponúka už spomínané usmernenie, na základe údajov fiktívnej účtovnej jednotky.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1 Podstata a cieľ auditu

Audit účtovnej závierky môžeme chápať ako overovanie účtovnej závierky účtovnej jednotky, či postupovala v súlade s legislatívou, ktorá stanovuje spôsoby vedenia účtovníctva ale aj postupy účtovania. Audit nám ponúka informácie či účtovná jednotka vedie svoje účtovníctvo správne a taktiež či zostavila účtovnú závierku za účtovné obdobie v zmysle verného a pravdivého obrazu na svoju finančnú situáciu. (Maděra, 2015)

Ak by sme chceli definovať audit z pohľadu slovenskej legislatívy tak by sme sa pozreli na zákon č. 423/2015 o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Práve podľa §2 tohto zákona „*Štatutárny audit je overovanie individuálnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovanie individuálnej výročnej správy alebo konsolidovanej výročnej správy podľa osobitného predpisu²⁾ alebo na základe rozhodnutia účtovnej jednotky,³⁾ ktorá nemá povinnosť overovania individuálnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovania individuálnej výročnej správy alebo konsolidovanej výročnej správy.*“

Vďaka tejto definícii môžeme povedať, že chápanie auditu sa rozširuje aj na vzťah účtovnej závierky a výročnej správy či už individuálnej alebo konsolidovanej. Tým, že audit je vykonávaný nezávislou osobou, čo znamená, že nie je s účtovnou jednotkou nijako prepojená tak toto overovanie nie je subjektívne ovplyvnené.

Cieľ auditu môžeme odvodiť práve od jeho podstaty nakoľko overuje vierohodnosť informácií, ktoré sú súčasťou účtovných závierok. Jeho základný cieľ charakterizuje zvýšenie vierohodnosti overovaných účtovných závierok a zníženie rizika ich nesprávností. Taktiež môžeme povedať, že audit má aj svoj čiastkový cieľ, ktorý môžeme charakterizovať ako prevencia voči vzniku podvodov. Práve vďaka podstate a cieľom auditu môžeme zlepšovať ekonomickú situáciu Slovenskej republiky a vyhnúť sa hospodárskej kriminalite. (Kareš, 2015)

V rámci výkonu auditu sa musia audítori riadiť právnymi predpismi, ktoré upravujú ich samotnú činnosť. V rámci nadnárodnej úpravy musia brať ohľad na Smernicu Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ, ktorá zabezpečuje jednotnú reguláciu auditorskej profesie v Európskej únii, a práve zákony v slovenskej legislatíve týkajúce sa auditu musia byť v súlade s touto smernicou. Taktiež sem môžeme zaradiť Medzinárodné

audítorské štandardy, ktoré zostavuje Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby (IAASB).

V prípade národnej úpravy ide najmä o zákon o štatutárnom audite a zákon o účtovníctve. Okrem toho sa musia audítori riadiť aj Etickým kódexom audítora, ktorý vydáva Slovenská komora audítorov.

1.1.1 Národná úprava auditu

Základným právnym predpisom, od ktorého sa odvíja povinnosť mať účtovnú závierku overenú audítorm je zákon č. 431/2002 o účtovníctve. Tento zákon nám stanovuje kritéria, ktoré keď účtovná jednotka spĺňa tak musí svoju účtovnú závierku overiť audítorm. Taktiež je veľmi dôležitý pre samotných audítorov a asistentov audítora, pretože ho musia aplikovať v rámci svojej činnosti nakoľko overujú či účtovná závierka je zostavená v súlade s právnymi predpismi.

Samotný štatutárny audit je upravovaný v rámci zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Zákon o štatutárnom audite je rozdelený do siedmich častí, ktorými sú:

1. Základné ustanovenia
2. Štatutárny audítorm, audítorská spoločnosť a asistent audítora
3. Výkon štatutárneho auditu
4. Previerka zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, dohľad a medzinárodná spolupráca
5. Komora
6. Úrad
7. Spoločné, prechodné a záverečné ustanovenia

V rámci zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite sa dozvedáme o podmienkach výkonu auditu, o podmienkach zápisu do zoznamu štatutárnych audítorov a aj do zoznamu audítorských spoločností. Práve tretia časť tohto zákona je veľmi dôležitá nakoľko sú tu stanovené podmienky, ktoré každý audítorm musí spĺňať aby svoju činnosť mohol vykonávať. Medzi takéto podmienky môžeme zaradiť profesionálny skepticizmus a nezávislosť audítora. Každý vykonaný audit musí mať aj svoju audítorskú dokumentáciu, ktorej obsah nám stanovuje práve tento zákon. (zákon č. 423/2015 o štatutárnom audite)

Taktiež tu máme upravené funkcie inštitúcií ako Slovenská komora audítorov a Úrad pre dohľad nad výkonom auditu, ktoré sú pre oblasť auditu dôležité.

1.1.2 Slovenská komora audítorov

Podľa oficiálnej stránky Slovenskej komory audítorov môžeme povedať, že ide o slovenskú inštitúciu, ktorá pôsobí aj na medzinárodnej úrovni nakoľko má podpísané bilaterálne zmluvy s krajinami Vyšehradskej štvorky. Každoročne organizuje aj medzinárodné konferencie pre svojich členov, a práve vďaka tomu jej členovia vynikajú v poskytovaní vedomostí z oblasti medzinárodných štandardov finančného výkazníctva, fiškálnej a daňovej legislatívy Slovenskej republiky. (SKAU, 2017)

Zákomom č. 423/2015 o štatutárnom audite je Slovenská komora audítorov chápaná ako „*nezavislá samosprávna stavovská organizácia, ktorá združuje štatutárnych audítorov a audítorské spoločnosti zapísaných v zozname členov komory.*“

Ako bolo spomínané vyššie, tak práve tento zákon určuje aj funkcie tejto inštitúcie. Úlohy tejto komory sú rozsiahle, a preto som sa rozhodla spomenúť len pár z nich, ktoré sa nachádzajú v rámci §40 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite:

- „*dbá na riadny výkon štatutárneho auditu a vysokú profesionálnu úroveň štatutárnych audítorov a asistentov štatutárneho audítora,*
- *vykonáva previerku zabezpečenia kvality štatutárneho auditu,*
- *zabezpečuje a kontroluje sústavné vzdelávanie štatutárnych audítorov a asistentov štatutárneho audítora,*
- *vydáva Etický kódex audítora“.*

Práve posledná spomenutá úloha Slovenskej komory audítorov je veľmi dôležitá nakoľko Etický kódex napomáha štatutárnym audítorom konať tak, aby boli v súlade s platnou slovenskou legislatívou a taktiež aby zlepšovali kvalitu auditu na základe nezávislosti.

V rámci Etického kódexu audítora vydaného Slovenskou komorou audítorov sa môžeme upriamiť na jeho dve časti:

1. *„uplatňovanie Etického kódexu audítora v podmienkach legislatívy SR*
2. *oficiálny preklad Príručky Medzinárodného etického kódexu audítora“ (SKAU, 2018)*

V prvej časti sa Slovenská komora audítorov venuje analýze požiadaviek platného Etického kódexu audítora, ktorý je vydaný Medzinárodnou federáciou účtovníkov (IFAC), ktorého preklad je zahrnutý v druhej časti. Základom tejto analýzy je aplikácia požiadaviek upravujúcich prácu audítora alebo audítorských spoločností do slovenskej legislatívy.

Túto skutočnosť nám upravuje aj zákon o štatutárnom audite v §2 ods. 18, ktorý nám hovorí, že *„Etický kódex audítora je vnútorný predpis vydaný komorou, ktorý je v súlade s Etickým kódexom vydaným Medzinárodnou federáciou účtovníkov (IFAC), ak tento zákon alebo osobitný predpis¹) neustanovuje inak.“* Táto časť zákona nám upravuje to, že ak sa naskytne prípad kedy medzi požiadavkami vzniká rozdiel, tak zákon je právne nadriadený Etickému kódexu. Z toho nám vyplýva aj to, že ak nám zákon neupravuje niektorú z oblastí, napríklad etiku audítora, tak práve Etický kódex stanovuje požiadavky, ktoré sú pre štatutárneho audítora záväzné. (SKAU, 2018)

1.1.3 Úrad pre dohľad nad výkonom auditu

Podľa § 52 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite je Úrad pre dohľad nad výkonom auditu *„právnickou osobou, ktorej je v oblasti verejnej správy zverený výkon dohľadu a plnenie ďalších úloh podľa tohto zákona.“* Zákon č. 423/2015 stanovuje v rámci § 53 aj funkciu úradu, ktorou je dohľad nad:

- a) *„dodržiavaním medzinárodných audítorských štandardov,*
- b) *dodržiavaním Etického kódexu audítora,*
- c) *dodržiavaním ustanovení zákona,*
- d) *systémom previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu*
- e) *sústavným vzdelávaním,*
- f) *disciplinárnym konaním vedeným komorou.“*

Okrem výkonu dohľadu má na starosti aj iné úlohy, medzi ktoré môžeme zaradiť:

- zabezpečenie audítorských skúšok, skúšok spôsobilosti, preskúšanie,
- vydávanie licencií, certifikátov,
- pozastavenie a odoberanie licencií,
- poskytovanie audítorskej dokumentácie a informácií do tretej krajiny alebo iného štátu Európskej únie. (§53 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite)

Dôležité je spomenúť, že podľa zákona o štatutárnom audite je úrad vo výkone dohľadu nezávislý, a preto vplyv jednotlivých štátnych orgánov a rôznych právnických či fyzických osôb nie je možný.

1.2 Medzinárodné audítorské štandardy (ISA)

Prácu štatutárneho audítora upravujú nielen právne predpisy na nadnárodnej a národnej úrovni ale aj Medzinárodné audítorské štandardy. Práve tieto štandardy sa začali formovať už v sedemdesiatych rokoch, kedy sa prejavovala globalizácia ekonomiky a bolo potrebné zabezpečiť medzinárodnú koordináciu. Podľa autora Ladislava Kareša medzinárodné audítorské štandardy majú slúžiť „*k zabezpečeniu vysokej odbornej úrovne a spoľahlivosti overovania účtovných výkazov...*“ nakoľko určujú princípy a postupy, podľa ktorých má audítor vykonávať overovanie účtovných závierok. (Kareš, 2003)

Cieľom medzinárodných audítorských štandardov je dosiahnutie svetovej harmonizácie v oblasti auditu a doceliť čo najvyššiu kvalitu zákaziek. (Kareš, 2003)

Medzinárodné audítorské štandardy napomáhajú audítorovi v splnení cieľov na samotnej zákazke. Vysvetľujú nie len charakter a rozsah auditu ale aj samotné postupy, ktoré by mal audítor aplikovať v rámci zákazky. Môžeme povedať, že ISA obsahujú požiadavky, vďaka ktorým je zabezpečená vyššia kvalita zákazky auditu. Pre audítorov sú štandardy nápomocné ale nemôžu sa na ne spoliehať v rámci zodpovednosti k legislatíve, a preto sú nútení sledovať aj samotné zákony. (IAASB, 2010)

Aplikácia medzinárodných audítorských štandardov v podmienkach legislatívy Slovenskej republiky je upravená v §19 ods. 1 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite v nasledujúcom znení „*Štatutárny audit v účtovných jednotkách so sídlom na území Slovenskej republiky sa vykonáva podľa medzinárodných audítorských štandardov, s nimi súvisiacich vyhlásení a štandardov vzťahujúcich sa na výkon štatutárneho auditu, ak nie sú v rozpore s týmto zákonom alebo osobitným predpisom.*¹⁾“. Z daného vyplýva, že v prípade nesúladu medzi medzinárodnými audítorskými štandardmi a zákonom, sa audítor bude riadiť zákonom nakoľko je právne nadriadený.

Medzinárodné audítorské štandardy pozostávajú z niekoľkých častí, ktorých súčasťou sú jednotlivé ISA štandardy. Konkrétne ide o 6 kapitol, ktorými sú:

1. 200-299 Základné princípy a zodpovednosť
2. 300-499 Posúdenie rizík a reakcia na posúdenie rizika

3. 500-599 Audítorské dôkazy
4. 600-699 Použitie práce ostatných
5. 700-799 Závěry auditu a správy
6. 800-899 Špeciálne oblasti (IAASB,2016)

Nakoľko ISA tvoria jeden zo spôsobov stanovenia doby trvania auditu tak sa im budeme viac venovať v kapitole 1.4 Stanovenie doby trvania auditu. V rámci tohto spôsobu sú využívané ISA, ktoré sú súčasťou prvých piatich oblastí. Čo sa týka poslednej časti „Špeciálne oblasti“, tak tu sa ISA štandardy venujú napríklad auditu účtovnej závierky, ktoré sú zostavené na základe osobitných účelov (napr. daňové účtovníctvo). (IAASB, 2016)

1.3 Overenie účtovnej závierky audítorom

Overeniu účtovnej závierky audítorom sa venuje zákon č. 431/2002 o účtovníctve, konkrétne §19. Určuje nám, ktoré druhy účtovných závierok musia byť overené a taktiež, ktoré účtovné jednotky majú túto povinnosť.

Podľa §19 zákona č. 431/2002 o účtovníctve musia byť overené audítorom tieto účtovné závierky:

- Riadna individuálna účtovná závierka,
- mimoriadna individuálna účtovná závierka.

Účtovné jednotky nemusia overovať priebežnú účtovnú závierku či už ide o individuálnu alebo konsolidovanú.

Povinnosť overiť účtovnú závierku podľa §19 ods. 1 zákona č. 431/2002 má účtovná jednotka:

- a) *„ktorá je obchodnou spoločnosťou a družstvom, ak ku dňu ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sú splnené aspoň dve z týchto podmienok:*
 1. *celková suma majetku presiahla 2 000 000 eur, pričom sumou majetku sa rozumie suma majetku zistená zo súvahy v ocenení neupravenom o položky podľa § 26 ods. 3*
 2. *čistý obrat presiahol 4 000 000 eur*
 3. *priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednom účtovnom období presiahol 30*
- b) *obchodná spoločnosť a družstvo, ktorých cenné papiere sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu*

- c) *ktorej túto povinnosť ustanovuje osobitný predpis*
- d) *ktorá zostavuje účtovnú závierku podľa § 17a, pričom audítor musí overiť, či účtovná jednotka, ktorá nie je účtovnou jednotkou, nad ktorou sa vykonáva dohľad podľa osobitných predpisov,^{24aab}) má údaje vo výkaze vybraných údajov z účtovnej závierky v súlade s účtovnou závierkou zostavenou podľa § 17a.“*

Ako môžeme vidieť v citácií zákona tak v niektorých prípadoch sa samotný zákon odvoláva na iný osobitný predpis či už na iný paragraf zákona alebo na iný zákon. V bode a) máme odvolávku na §26 ods. 3 zákona č. 431/2002 o účtovníctve, ktorý nám hovorí o úprave ocenenia hodnoty majetku, ktoré je účtovná jednotka povinná zrealizovať ku dňu zostavenia účtovnej závierky. K tomuto dňu je povinná vytvoriť rezervy a taktiež odpísať majetok tak ako to určujú účtovné metódy spolu s účtovnými zásadami.

V zjednodušenom chápaní bodu d) by sme mohli povedať, že ide o také účtovné jednotky, ktoré sú povinné zostaviť účtovnú závierku podľa medzinárodných účtovných štandardov pre finančné výkazníctvo. Medzi takéto účtovné jednotky patria napríklad banky, správcovské spoločnosti, pobočka zahraničnej banky a zahraničnej správcovskej spoločnosti alebo aj burza cenných papierov.

Ak spoločnosť patrí do kategórie okruhu účtovných jednotiek s povinnosťou mať účtovnú závierku overenú audítorm, potom sa musí venovať aj problematike ako schváliť audítora. Tejto oblasti sa venuje §19 ods. 2., ktorý sa odvoláva na ods. 1. V prípade účtovných jednotiek podľa ods. 1 písm. a), b) a d) má valné zhromaždenie alebo členská schôdza povinnosť schváliť alebo odvolať audítora. V ostatných účtovných jednotkách, ktoré majú v rámci svojej organizačnej štruktúry zakomponovaný aj výbor pre audit alebo funkciu tohto výboru, ktorou je navrhovanie audítora, vykonáva dozorná rada, tak práve predstavenstvo návrh audítora posunie na valné zhromaždenie alebo členskej schôdzi na jeho schválenie alebo odvolanie. (§19 zákona č. 431/2002 o účtovníctve)

Keď daná účtovná jednotka má schváleného audítora na overenie účtovnej závierky, musí dbať aj na to aby splnila časovú hranicu na dané overenie. Ako určuje §19 ods. 3 zákona č 431/2002 o účtovníctve „*Účtovná závierka účtovnej jednotky podľa odseku 1 musí byť audítorm overená do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa zostavuje, ak osobitný predpis neustanovuje inak.* ²⁵⁾“. V rámci tohto odseku môžeme spozorovať jednu odvolávku na iný osobitný predpis ktorým je:

1. §40 zákona č. 483/2001 o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov

- Termín na odovzdanie správy audítora o overení účtovnej závierky banky alebo pobočky zahraničnej banky Národnej banke Slovenskej republiky je do 30. júna kalendárneho roka, ktorý nasleduje po roku, za ktorý sa účtovná závierka zostavila.

2. §35 ods. 4 zákona č. 34/2002 o nadáciách a o zmene Občianskeho zákonníka v znení neskorších predpisov

- „Nadácia uloží výročnú správu do verejnej časti registra účtovných závierok najneskôr do 15. júla.“

1.3.1 Zvyšovanie kritérií určujúcich povinnosť overenia účtovnej závierky audítorm

V roku 2020 sa minister hospodárstva Slovenskej republiky Richard Sulík rozhodol zaviesť opatrenia pre zlepšenie podnikateľského prostredia na Slovensku. V rámci balíka opatrení, ktoré sú nazvané aj ako „podnikateľské kilečko“ sa nachádza aj novela v rámci zákona č. 431/2002 o účtovníctve, ktorá bola schválená dňa 9.7.2020. Touto novelou sa menia veľkostné kritéria určujúce povinnosť overiť účtovnú závierku audítorm. Pôjde o postupné zvyšovanie až do roku 2022, kedy sa veľkostné kritéria takmer zdvojnásobia. (Šutyová, 2020)

Pre lepšie zoznámenie sa s nadchádzajúcimi veľkostnými kritériami sa môžeme pozrieť na tabuľku 1 a 2, ktoré nám znázorňujú rok 2021 a 2022.

Tabuľka 1 Veľkostné kritéria rok 2021

Posudzované údaje za obdobie	Od 1.1.2021 do 31.12.2021	Od 1.1.2020 do 31.12.2020
Objem majetku brutto	3 000 000 EUR	2 000 000 EUR
Čistý obrat	6 000 000 EUR	4 000 000 EUR
Priemerný prepočítaný počet zamestnancov	40	30

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa <https://www.podnikajte.sk/uctovnictvo/povinnost-audit-2021-2022>

Tabuľka 2 Veľkostné kritéria rok 2022

Posudzované údaje za obdobie	Od 1.1.2022 do 31.12.2022	Od 1.1. 2021 do 31.12.2021
Objem majetku brutto	4 000 000 EUR	3 000 000 EUR
Čistý obrat	8 000 000 EUR	6 000 000 EUR
Priemerný prepočítaný počet zamestnancov	50	40

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa <https://www.podnikajte.sk/uctovnictvo/povinnost-audit-2021-2022>

Tabuľka 3 Veľkostné kritéria rok 2023

Posudzované údaje za obdobie	Od 1.1.2023 do 31.12.2023	Od 1.1. 2022 do 31.12.2022
Objem majetku brutto	4 000 000 EUR	4 000 000 EUR
Čistý obrat	8 000 000 EUR	8 000 000 EUR
Priemerný prepočítaný počet zamestnancov	50	50

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa <https://www.podnikajte.sk/uctovnictvo/povinnost-audit-2021-2022>

Veľkostné kritéria, ktoré sa nachádzajú v tabuľke 1 použijeme pre posudzovanie povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom zostavenej za účtovné obdobie, ktorým bude kalendárny rok 2021. Takže v rámci tohto obdobia sa bude sledovať či objem majetku v brutto hodnote čiže pred úpravami presiahol hodnotu 3 000 000 EUR, či účtovná jednotka dosiahla čistý obrat viac ako 6 000 000 EUR a či priemerný prepočítaný počet zamestnancov presiahol 40. V rámci tohto posudzovania sa berie do úvahy aj bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, ktoré v tomto prípade je kalendárny rok 2020. Ako môžeme vidieť v tabuľke 1 tak ide o aktuálne veľkostné kritéria, ktoré sú zahrnuté v rámci zákona o účtovníctve.

Tabuľka 2 nám znázorňuje veľkostné kritéria, ktoré budeme brať do úvahy pri posudzovaní overenia účtovnej závierky za účtovné obdobie 2022. Ako môžeme vidieť tak celková hodnota majetku musí presiahnuť 4 000 000 EUR, čistý obrat 8 000 000 EUR a priemerný prepočítaný počet zamestnancov musí byť 50. Pre bezprostredne predchádzajúce obdobie budú platiť spomínané podmienky pre rok 2021.

Ako môžeme vidieť v tabuľke 3 tak pre rok 2023 už budú platiť rovnaké veľkostné kritéria ako pre jeho bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

Takéto postupné zvyšovanie bude mať dopady nielen na zamestnanie audítorov, keďže počet povinných auditov rapídne klesne ale aj na ekonomické prostredie. Dopady na ekonomické prostredie môžu byť v podobe nárastu hospodárskej kriminality, daňových nedoplatkov ale aj väčšieho rizika, že účtovné závierky budú obsahovať väčšie množstvo významných účtovných chýb. (SITA, 2020)

1.4 Nezávislosť audítora pri výkone auditu

Pre výkon auditu a taktiež pre oblasť stanovenia doby trvania auditu je veľmi dôležitá nezávislosť audítora. Etický kódex audítora tejto problematike venoval celú jednu časť, konkrétne časť 4A, ktorá slúži ako doplnok k zákonu o štatutárnom audite a taktiež k Nariadeniu Európskeho parlamentu a Rady Európskej únie č. 537/2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu. To znamená, že audítor sa v rámci určenia nezávislosti musí riadiť nie len zákonom a nariadením ale aj Etickým kódexom. Z toho dôvodu si nezávislosť rozoberieme z pohľadu zákona o štatutárnom audite a následne si povieme aké rozdiely sú v porovnaní s Etickým kódexom.

Podľa §21 ods.1 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite je nezávislosť audítora definovaná nasledovne *„Štatutárny audítor a audítorská spoločnosť sú pri výkone štatutárneho auditu nestranní a nezávislí od auditovaného subjektu alebo od objednávateľa podľa § 23 ods. 7. Fyzická osoba, ktorá môže priamo alebo nepriamo ovplyvniť výsledok štatutárneho auditu, musí byť nezávislá od auditovaného subjektu a nesmie byť zapojená do rozhodovania v tomto auditovanom subjekte.“* Odvolávka v rámci tohto odseku nám hovorí o tom, že zmluva o audite môže byť uzavretá s inou fyzickou či právnickou osobou ako je samotný auditovaný subjekt.

Zákon o štatutárnom audite sa v oblasti nezávislosti audítora venuje najmä prekážkam, ktoré narúšajú už spomínanú nezávislosť pri výkone auditu. Medzi takéto prekážky podľa §21 ods. 2 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite môžeme zaradiť najmä:

- a) *„vlastnícky, spoluvlastnícky alebo členský vzťah k auditovanému subjektu alebo iný osobný záujem okrem podmienky uvedenej v odseku 4 alebo odseku 12,*
- b) *pracovnoprávny vzťah štatutárneho audítora k auditovanému subjektu,*

- c) členstvo v štatutárnych orgánoch, riadiacich orgánoch alebo dozorných orgánoch auditovaného subjektu,
- d) ak štatutárny audítor je blízkou osobou²¹⁾ osobám, ktoré majú k auditovanému subjektu vzťah uvedený v písmenách a) až c),
- e) výkon funkcie správcu konkurznej podstaty, likvidátora alebo núteného správcu v auditovanom subjekte podľa osobitného predpisu,²²⁾“

V rámci daných prekážok sa nám zákon o štatutárnom audite odvoláva aj na iné právne predpisy, ktorým v prípade písmena c) je §116 a 117 Občianskeho zákonníka. Uvedené paragrafy sa venujú definovaniu blízkej osoby, ktorou podľa §116 je osoba priamo príbuzná ako napríklad súrodenec či manžel. V podstate ide o osobu, ktorá má rodinný alebo podobný vzťah s ďalšou osobou. Paragraf 117 Občianskeho zákonníka nám určuje stupeň daného príbuzenstva medzi jednotlivými osobami. (40/1964 Občiansky zákonník)

V prípade prekážky stanovenej v písmene c) ide o odvolávku na zákon č. 483/2001 o bankách alebo na zákon č. 566/2001 o cenných papieroch a investičných službách.

Medzi ďalšie prekážky môžeme zaradiť aj neuhradený poplatok za audit za predchádzajúce obdobie viac ako jeden rok, poskytovanie účtovných služieb vrátane zostavenia účtovnej závierky a iné prekážky, ktoré sú v nesúlade s Etickým kódexom audítora. (§21 ods. 2 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite)

Zákon upravuje aj oblasť peňažných či nepeňažných darov, ktoré osoby zúčastňujúce sa na audite nesmú prijímať, a to z dôvodu ich nezávislosti a nestrannosti. Prijímať takéto výhody môžu len v prípade ak nejaká tretia strana uzná, že prijatím takéhoto daru sa neporuší nezávislosť audítora. Nezávislosť je upravovaná aj pre pozíciu partnera v audite a to konkrétne v §21 ods. 8 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite v nasledovnom znení „Štatutárny audítor alebo kľúčový auditorský partner nesmie prijať kľúčovú manažérsku pozíciu, stať sa členom výboru pre audit alebo iného orgánu, ktorý plní rovnaké funkcie, stať sa nevykonným členom správneho orgánu alebo členom dozornej rady v auditovanom subjekte, pred uplynutím jedného roka, alebo ak ide o štatutárny audit v subjekte verejného záujmu, pred uplynutím dvoch rokov odkedy prestal konať ako štatutárny audítor alebo kľúčový auditorský partner.“

Nezávislosť audítora je nevyhnutnou súčasťou výkonu auditu a to najmä pri uzatváraní zmluvy o audite. Danú nezávislosť musia overiť za obdobie, ku ktorému je zostavená účtovná závierka a taktiež ju musia dodržiavať aj v priebehu výkonu štatutárneho

auditu. Aby mohla byť podpísaná alebo obnovená zmluva o audite musí zodpovedná osoba podľa §21 ods. 10 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite preveriť a zdokumentovať, či:

- a) *„splňajú požiadavky podľa odsekov 1 až 9,*
- b) *existuje ohrozenie ich nezávislosti a existujú ochranné opatrenia prijaté na zmiernenie tohto ohrozenia,*
- c) *má zamestnancov, čas a zdroje potrebné na výkon štatutárneho auditu požadovaným spôsobom*
- d) *pri audítorskej spoločnosti je kľúčový audítorský partner zapísaný v zozname štatutárnych audítorov.“*

V rámci bodu a) je odvolanie sa na odseky 1 až 9 paragrafu 21, ktoré nám upravujú práve už spomínané prekážky v nezávislosti audítora.

Z pohľadu Etického kódexu audítora je doba overenia a dodržiavania nezávislosti štatutárneho audítora rovnaká ako v zákone o štatutárnom audite. Na rozdiel od zákona Etický kódex upriamil svoju pozornosť na rozlíšenie požiadaviek medzi nezávislosťou „voči auditovaným klientom kótovaným na burze (vrátane všetkých spriaznených strán) a voči ostatným auditovaným klientom (vrátane len priamo alebo nepriamo kontrolovaných subjektov).“ Keďže medzi danými úpravami sa nachádzajú aj rozdiely, tak si priblížime práve tieto oblasti. (IFAC, 2018)

Prvou oblasťou, kedy vznikol nesúlad medzi týmito dvomi predpismi je zamestnanie u klienta auditu. Etický kódex pripúšťa dočasný pracovnoprávny vzťah za určitých podmienok, zatiaľ čo §21 ods. 5 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite túto možnosť nepripúšťa, a práve preto je zákon právne nadriadený.

Ďalší rozdiel je zaznamenaný v oblasti odmeňovania, ktorému sa zákon o štatutárnom audite venuje v §25 ods. 1. Môžeme povedať, že z polovice sa tieto predpisy zhodli a to v prípade odmeňovania audítorského partnera, ktoré je v oboch prípadoch zakázané. Čo sa týka ostatných členov audítorského tímu, tak pre nich odmeňovanie z pohľadu Etického kódexu je prípustné a je brané len ako ohrozenie nezávislosti, na rozdiel od zákona, ktorý stanovuje zákaz odmeňovanie pre všetky osoby bez ohľadu na ich postavenie. (IFAC, 2018)

V prípade, že niektorí z členov audítorského tímu nespĺňa požiadavky na nezávislosť, nemôže sa danej zákazky zúčastniť nakoľko by mohol priamo alebo nepriamo vplývať na priebeh či výsledok štatutárneho auditu.

1.5 Doba trvania zákazky auditu

Stanovenie doby trvania zákazky má súvis už s vyššie spomínanou nezávislosťou štatutárneho audítora, ktorá je dôležitá pre uzavretie zmluvy s účtovnou jednotkou, ktorá bude auditovaným subjektom. Nielen pre nezávislosť ale aj pre stanovenie doby trvania zákazky štatutárneho auditu je dôležitý §21 ods. 10 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite, ktorý nám upravuje čo všetko musí štatutárny audítor zohľadniť pri podpise zmluvy. V rámci tohto odseku je pre stanovenie doby trvania auditu najdôležitejší bod c), ktorý nám hovorí, že audítor musí zistiť či *„má zamestnancov, čas a zdroje potrebné na výkon štatutárneho auditu požadovaným spôsobom“*. Túto časť zákona môžeme považovať za východisko a základ pre stanovenie doby trvania štatutárneho auditu aj napriek tomu, že zákon nám už viac neupravuje ako by štatutárny audítor mal postupovať pri stanovení doby trvania zákazky auditu. (§21 zákon č. 423/2015 o štatutárnom audite)

V nadväznosti na dobu trvania auditu musíme spomenúť aj Etický kódex audítora , ktorý tak ako zákon o štatutárnom audite neupravuje ako postupovať pri stanovení potrebného času na výkon auditu. Určuje nám len to, že štatutárny audítor nesmie porušiť etické princípy stanovené v rámci prvej časti Etického kódexu a to najmä:

- objektivnosť a nezávislosť,
- odbornú spôsobilosť a primeranú starostlivosť,
- profesionálne správanie.

Čo sa týka objektivnosti a nezávislosti, tak ako bolo už spomínané, štatutárny audítor musí byť nestranný a nesmie byť nijako ekonomicky či personálne prepojený s auditovaným subjektom a nesmie byť blízkou osobou osobe, ktorá má vplyv na účtovnú závierku. Jednoducho povedané, audítor nemôže mať priamy či nepriamy vplyv na účtovnú závierku, na výkon auditu a na jeho výsledok. (zákon č. 423/2015 o štatutárnom audite)

Pod etickým princípom „Odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť“ sa podľa Etického kódexu skrýva povinnosť štatutárneho audítora:

- a) *„udržiavať si odborné poznatky a zručnosti na úrovni potrebnej na zabezpečenie, aby klient alebo zamestnávateľ získal kvalifikované odborné služby v súlade s platnými technickými a odbornými normami a príslušnou legislatívou; a*
- b) *vykonávať odborné činnosti alebo poskytovať odborné služby s primeranou starostlivosťou v súlade s platnými technickými a odbornými normami.“* (IFAC, 2018)

Odbornú spôsobilosť môžeme chápať tak, že štatutárny audítor musí konať v súlade s platnou slovenskou legislatívou, Etickým kódexom audítora a s Medzinárodnými audítorskými štandardmi. Musí sa vzdelávať a rozvíjať svoje poznatky v rôznych oblastiach, ktoré sú nevyhnutné na poskytnutie kvalitných služieb svojmu klientovi, ako napríklad v technickej či obchodnej oblasti. (IFAC, 2018)

Primeraná starostlivosť pre štatutárneho audítora znamená, že musí vykonávať audit na základe požiadaviek zákazky a taktiež, že pri práci musí byť dôsledný a musí svoje úlohy odovzdávať na čas.

Profesionálne správanie nám hovorí o tom, že audítor musí konať len tak ako je to stanovené v právnych predpisoch a musí sa vyvarovať správaniu, ktoré by narušilo etické princípy a to najmä bezúhonnosť a objektívnosť alebo ohrozilo dobrú povesť tejto profesie. (IFAC, 2018)

Keďže ani zákon o štatutárnom audite a ani Etický kódex neurčuje ako postupovať pri stanovení doby trvania auditu, Slovenská komora audítorov vydala aktualizované usmernenie č. 15/Etika/2018, ktoré sa venuje dobe trvania zákazky štatutárneho auditu. Určuje nám na aké požiadavky a okolnosti má štatutárny audítor brať ohľad pri stanovení doby trvania zákazky aby určil dostatočný čas na to, aby vykonal čo najkvalitnejší audit.

Dané usmernenie vzniklo s cieľom:

- zabezpečiť, aby stanovenie doby trvania auditu bolo aj v súlade s Etickým kódexom,
- zlepšenie kvality výkonu auditu v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi,
- ľahšie odôvodnenie doby trvania auditu kompetentným osobám v rámci auditovaného subjektu,

- vyhnúť sa nedostatkom či chýbami, ktoré sú výsledkom aj nedostatočného času stanoveného na výkon auditu. (SKAU, 2018)

Vďaka tomuto usmerneniu môže audítor kvalitne a správne nastaviť dobu trvania zákazky a vyhnúť sa následným problémom, ktoré by mohli vzniknúť z dôvodu nedostatku času, ktoré by zapríčinil nedôsledný prístup pri výkone auditu.

1.6 Stanovenie doby trvania zákazky auditu

Pri stanovení doby trvania zákazky musí štatutárny audítor konať podľa usmernenia č. 15/Etika/2018, nakoľko iný právny predpis nevenuje tejto oblasti väčšiu pozornosť.

V nadväznosti na ciele tohto usmernenia, Slovenská komora audítorov určila aj minimálny počet hodín, vďaka čomu chce dosiahnuť to, aby bol výkon auditu vždy v súlade s Etickým kódexom, a tým sa neporušovali žiadne etické princípy či legislatíva Slovenskej republiky. Ako bolo spomenuté, toto usmernenie obsahuje okolnosti, ktoré majú značný vplyv na stanovenie doby trvania medzi, ktoré sa zaraďuje najmä:

- predmet zákazky,
- účtovný rámec účtovnej jednotky,
- veľkosť a odvetvie účtovnej jednotky,
- stav zákazky,
- metodológia a plán auditu,
- kvalita kontrolného prostredia, IT systémov,
- riziká auditu, zistenia v predošlom období, účasť experta. (SKAU, 2018)

Predmet auditu nám symbolizuje čo bude podliehať overovaniu audítorom. Tak ako nám stanovuje zákon č. 431/2002 o účtovníctve, tak predmetom auditu môže byť individuálna účtovná závierka, konsolidovaná účtovná závierka a výročná správa.

Štatutárny audítor musí vedieť podľa čoho účtovná jednotka zostavuje účtovnú závierku či používa slovenskú legislatívu, konkrétne zákon o účtovníctve, medzinárodné štandardy finančného výkazníctva alebo účtovné postupy skupiny. Toto je charakteristické pre okolnosť o aký účtovný rámec účtovnej jednotky ide a podľa toho musí štatutárny audítor zohľadniť aj postupy, ktoré budú využívané počas výkonu auditu.

Veľkosť účtovnej jednotky nám určuje taktiež zákon č. 431/2002 o účtovníctve v §2 ods. 5, ktorý rozdeľuje účtovné jednotky do troch veľkostných skupín, ktorými sú:

- a) „mikro účtovná jednotka,
- b) malá účtovná jednotka alebo
- c) veľká účtovná jednotka.“

Kritéria, ktoré stanovujú do ktorej veľkostnej skupiny bude patriť účtovná jednotka sú stanovené v zákone č. 431/2002 a to v §2 ods. 6 až ods. 8.

Ako môžeme vidieť v tabuľke 4 zostavenej podľa §2 ods. 6, mikro účtovnou jednotkou je spoločnosť, ktorej hodnota majetku nepresiahla sumu 350 000 eur, dosiahla obrat do sumy 700 000 eur a jej priemerný počet zamestnancov nepresiahol 10.

Tabuľka 4 Mikro účtovná jednotka

Veľkostné kritérium	Hodnota
Celková suma majetku	$\leq 350\ 000$ eur
Čistý obrat	$\leq 700\ 000$ eur
Priemerný prepočítaný počet zamestnancov	≤ 10

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa §2 ods. 6 zákona č. 431/2002 o účtovníctve

Tabuľka 5 nám ukazuje veľkostné kritéria pre malú účtovnú jednotku, ktoré sú tvorené spodnou hranicou, ktorá je stanovená pre mikro účtovnú jednotku a hornou hranicou, ktorá je v prípade celkového majetku suma 4 000 000 eur, pre čistý obrat ide o hodnotu 8 000 000 eur a malá účtovná jednotka musí mať priemerný počet zamestnancov väčší ako 10 ale menší ako 50.

Tabuľka 5 Malá účtovná jednotka

Veľkostné kritérium	Hodnota
Celková suma majetku	$350\ 000\ \text{eur} < x \leq 4\ 000\ 000\ \text{eur}$
Čistý obrat	$700\ 000\ \text{eur} < x \leq 8\ 000\ 000\ \text{eur}$
Priemerný prepočítaný počet zamestnancov	$10 < x \leq 50$

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa §2 ods. 7 zákona č. 431/2002 o účtovníctve

Tabuľka 6, ktorá je zostavená podľa §2 ods. 8, upravuje veľkostné kritéria charakterizujúce veľkú účtovnú jednotku. Pre takýto druh účtovnej jednotky je potrebné aby jej celková hodnota majetku bola viac ako 4 000 000 eur, čistý obrat bol väčší ako 8 000 000 eur a aby priemerný počet zamestnancov presiahol 50.

Tabuľka 6 Veľká účtovná jednotka

Veľkostné kritérium	Hodnota
Celková suma majetku	> 4 000 000 eur
Čistý obrat	> 8 000 000 eur
Priemerný prepočítaný počet zamestnancov	> 50

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa §2 ods. 8 zákona č. 431/2002 o účtovníctve

Okrem daných účtovných jednotiek, ktoré sú rozdelené podľa veľkosti, môže ísť aj o účtovnú jednotku, ktorá je subjektom verejného záujmu. Podľa zákona č. 431/2002 o účtovníctve je v §2 ods. 14 subjekt verejného záujmu chápaný ako „...účtovná jednotka, ktorá emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokoľvek členského štátu Európskej únie (ďalej len "členský štát"), banka, pobočka zahraničnej banky, Exportno-importná banka Slovenskej republiky, poisťovňa, pobočka zahraničnej poisťovne, zaistovňa, pobočka zahraničnej zaistovne, zdravotná poisťovňa, správcovská spoločnosť, pobočka zahraničnej správcovskej spoločnosti, dôchodková správcovská spoločnosť, doplnková dôchodková spoločnosť, Burza cenných papierov,...“.

Ďalšou okolnosťou, ktorá vplýva na stanovenie doby trvania auditu je stav zákazky auditu. Štatutárny audítor musí brať do úvahy či ide o auditovaný subjekt, pre ktorý sa bude vykonávať audit po prvýkrát alebo ide o subjekt, ktorý už bol auditovaný tým istým štatutárnym audítorom predchádzajúce obdobie a teda zmluva o audite bude len obnovená. Keby išlo o už auditovaný subjekt, môže byť stanovená kratšia doba nakoľko audítor už daný subjekt pozná. (SKAU, 2018)

Pod metodológiou môžeme chápať to či daná účtovná jednotka má nejaké interné smernice, ktoré by upravovali výkon auditu. Plán auditu je súčasťou audítorskej dokumentácie, v ktorej audítor eviduje celkový priebeh auditu a výsledky auditu. Ako je stanovené v §22 ods. 3 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite „...Audítorská dokumentácia sa uzatvára najneskôr do 60 dní odo dňa podpísania správy audítora...“. Aby audítor splnil uvedený časový limit musí do výpočtu doby trvania zákazky zahrnúť aj čas,

ktorý potrebuje na vedenie dokumentácie. V prípade, že by daný limit nesplnil, audítor by nekonal v súlade s právnymi predpismi a Etickým kódexom. (zákon č. 423/2015 o štatutárnom audite)

Medzi okolnosti vplývajúce na dobu trvania auditu sa zaraďuje aj kvalita kontrolného prostredia a IT systémov. Audítor musí zistiť či dané kontrolné prostredie účtovnej jednotky je efektívne alebo či má nejaké nedostatky a mal by tomu audítor venovať viac času počas auditu.

Štatutárny audítor si musí vyhodnotiť možné riziká, ktoré môžu nastať v priebehu auditu, ako napríklad či účtovná jednotka má nejaké súdne spory, či dochádza k znehodnoteniu majetku alebo či pôjde len o základné riziká ako podvody v oblasti výnosov. Taktiež musí audítor myslieť na to, či bude pri výkone auditu potrebná účasť experta pre špecifickú oblasť. (SKAU, 2018)

Tieto jednotlivé okolnosti, ktoré podľa usmernenia č. 15/Etika/2018 vplývajú na stanovenie doby trvania auditu sú zahrnuté v troch prístupoch výpočtu doby trvania, ktoré nám toto usmernenie ponúka.

Prístupy stanovenia doby trvania zákazky sú nasledovné:

1. Prístup podľa veľkosti klienta
2. Prístup podľa náročnosti zákazky
3. Prístup podľa členenia štandardov ISA

Štatutárny audítor si musí vybrať aspoň jeden spôsob a v prípade, že by audítor stanovil dobu trvania dvomi rozdielnymi alternatívami, musí si porovnať výsledky a následne si určiť tú dobu trvania, ktorá najviac zohľadňuje okolnosti zákazky, ktoré sme si vyššie spomenuli. (SKAU, 2018)

1.6.1 Prístup podľa veľkosti klienta

V prípade tohto prístupu, Slovenská komora audítorov nespravila žiadnu zmenu v porovnaní s predchádzajúcim usmernením č.15/Etika/2010 a ponechala tu stanovenú minimálnu dobu trvania, ktorá vyplýva z veľkosti auditovanej účtovnej jednotky.

Ako môžeme vidieť v tabuľke 7 tak minimálna doba trvania je stanovená na základe súčtu tržieb, finančných výnosov a majetku v netto hodnote čiže upravenej o prípadné opravné položky. Pre každý interval takto vypočítanej hodnoty, ktorá je zobrazená v rámci

hodnoty TOTAL je určený interval minimálneho počtu hodín, ktorý štatutárny audítor musí akceptovať aby bol v súlade s právnym predpisom. V prípade, že by účtovná jednotka mala vypočítanú hodnotu TOTAL v rozpätí medzi 1 a 2 miliónmi eur tak minimálna doba trvania auditu by bola stanovená medzi 40 až 60 hodín. To znamená, že štatutárny audítor nesmie určiť dobu trvania auditu nižšiu ako 40 hodín.

Tabuľka 7 Prístup podľa veľkosti klienta

Minimálna doba trvania auditu v hodinách je stanovená takto:				
TOTAL (mil. EUR)		Minimálny počet hodín		
Od	Do			
0	0,4	20	-	35
0,4	1	30	-	50
1	2	40	-	60
2	4	50	-	80
4	10	70	-	120
10	20	100	-	200
20	63	180	-	360
63	166	300	-	700
	atď.	atď.		

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa usmernenia č. 15/Etika/2018

Daný prístup môže štatutárny audítor použiť nielen na obchodné spoločnosti, družstvá ale aj na rôzne nadácie, rozpočtové a príspevkové organizácie s tým, že výpočet bude pozostávať s netto hodnoty majetku a príjmovej časti rozpočtu.

Po stanovení doby trvania auditu musí štatutárny audítor daný výpočet zdokumentovať v rámci audítorskej dokumentácie s tým, že tam uvedie aj odkiaľ čerpal údaje na výpočet. Audítor môže pri stanovení doby trvania vychádzať z účtovnej závierky, ktorá má byť overená ak bude audit prebiehať po jej zostavení alebo v prípade, že audit bude prebiehať pred zostavením účtovnej závierky môže audítor vychádzať buď z účtovnej závierky za bezprostredne predchádzajúce obdobie alebo z prepočítaných údajov z účtovníctva za obdobie, ku ktorému sa bude zostavovať účtovná závierka. (SKAU, 2018)

1.6.2 Prístup podľa náročnosti zákazky

V nasledovnom prístupe ide o objektívnejšie posúdenie niekoľkých kritérií alebo okolností na náročnosť zákazky, medzi ktoré patria aj už spomínané okolnosti, ako napríklad veľkosť účtovnej jednotky, účtovný rámec, fáza zákazky, organizácia účtovnej evidencie a mnoho ďalších, ktoré sú zobrazené v rámci tabuľky 8, ktorá reprezentuje vybrané údaje z usmernenia č. 15/ETIKA/2018.

Tabuľka 8 Vybrané údaje z tabuľky prístupu podľa náročnosti zákazky

Kritéria	Jednoduchá zákazka	Stredne náročná zákazka	Komplexná zákazka
Zmluva o audite	Obnovená zákazka	Počiatočná zákazka so spoľahnutím sa na predošlého audítora	Počiatočná zákazka bez spoľahnutia sa na predošlého audítora
Predmet auditu	Overenie ÚZ a VS	Overenie ÚZ VS, overenie balíka informácií pre účely konsolidácie MÚJ, výstup v cudzom jazyku	Overenie ÚZ a VS, konsolidovane ÚZ a VS, overenie balíka informácií pre účely konsolidácie MÚJ, výstup v cudzom jazyku
Účtovný rámec	Zákon o účtovníctve	Zákon o účtovníctve, skupinové účtovné politiky	Zákon o účtovníctve, skupinové účtovné politiky, IFRS
Fázy zákazky	Finálny audit bez potreby preaudit	Preaudit a finálny audit	Preaudit a finálny audit príp. kvartálne previerky
Činnosť ÚJ	Jednoduchá podnik. Činnosť, bez výrobných aktivít a existencie zásob, poskytovanie služieb, nákup alebo predaj v rámci skupiny	Výrobná činnosť, zákazková výroba, nákup alebo predaj prevažne tretím stranám	Viacstupňová výrob, široké spektrum predajných segmentov, holdingová spoločnosť
Odvetvie hospodárstva	Obchod, služby	Priemysel, stavebníctvo, poľnohospodárstvo	Finančný sektor, regulované odvetvie
Vlastnícka štruktúra	Manažment totožný s vlastníkmi ÚJ	Manažment nie je vlastníkom ÚJ, ÚJ súčasťou zahraničnej skupiny	Manažment nie je vlastníkom ÚJ, ÚJ súčasťou zahraničnej skupiny, príp. viacero vlastníkom, ÚJ resp.

			cenné papiere registrované na burze
Veľkosť ÚJ	Malá ÚJ	Malá príp. veľká ÚJ	Veľká ÚJ, subjekt verejného záujmu, obchodná spoločnosť podľa §2.15 zákona o ŠA
Stanovenie hladiny významnosti	Štandardný prístup	Znížená hladina významnosti	Znížená hladina významnosti
Zistenia auditu v oblasti účtovníctva	Minimum účtovných chýb v predošlých auditoch	Vyššie riziko účto. chýb, v rámci významnosti	Vysoké riziko alebo počet účto. chýb, potenciálne prevyšujúcich významnosť
Organizácia účtovnej evidencie	Účtovníctvo vedené v spoločnosti, jednoduchá SW aplikácia	Účtovníctvo vedené externe príp. v rámci skupiny alebo komplexnejšie SW riešenie	Vysoko decentralizované účtovníctvo mimo sídla ÚJ, komplexné SW s množstvom prepojení na iné IT riešenia
Spriaznené strany	Nízky počet spriaznených strán, transakcie a zostatky plne odsúhlasené	Väčší počet spriaznených strán, transakcie a zostatky odsúhlasené v rámci významnosti	Riziko rozsahu spriaznených strán, neodsúhlasených zostatkov resp. spôsobu ocenenia
Záver auditu a správy	Predpoklad nemodifikovanej správy audítora	Možná modifikácia správy audítora	Možná modifikácia správy audítora a/alebo Správa audítora podľa ISA 701 resp. nariadenia EÚ pre subjekty verejného záujmu
Doba trvania audit	50 – 150 hod	100 – 400 hod	300+ hod

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa usmernenia č. 15/ETIKA/2018

Taktiež toto usmernenie umožňuje audítovi v prípade potreby doplniť túto tabuľku o ďalšie kritéria, ktoré by mali vplyv na stanovenie času, ktorý je potrebný na výkon auditu. Keď audítor zohľadní jednotlivé kritéria tak určí typ náročnosti zákazky na základe najvyššieho počtu odpovedí, ktoré sú zahrnuté v jednotlivých stĺpcoch. Ako môžeme vidieť na konci tabuľky 8 tak toto usmernenie nám poukazuje aj na predpokladaný odhad počtu hodín pre jednotlivú zákazku. V prípade jednoduchej zákazky by išlo o dobu trvania auditu

v intervale 50 až 100 hodín, stredne náročná zákazka by mala odhadovanú dobu trvania 100 až 140 hodín a odhad trvania náročnej zákazky je viac ako 300 hodín.

Cieľom tohto prístupu je nielen dopomôcť k objektívnejšiemu posúdeniu ale aj ponúknuť dôvody stanovenia doby trvania, ktoré môže audítor použiť v prípade diskusie so zodpovednou osobou auditovaného subjektu. (SKAU, 2018)

1.6.3 Prístup podľa členenia štandardov ISA

Štatutárny audítor musí vykonávať audit nielen podľa zákonov Slovenskej republiky, usmernení vydaných Slovenskou komorou audítorov ale aj podľa medzinárodných audítorských štandardov ISA. Podstatou tohto prístupu je, že audítor zohľadní dobu trvania jednotlivých procedúr, ktoré sú stanovené ISA štandardmi a následne sa určí celková doba trvania zákazky auditu.

Súčasťou usmernenia č. 15/Etika/2018 je aj tabuľka 9, ktorá nám ilustruje ako je možné stanoviť dobu trvania zákazky za pomoci určenia počtu hodín, ktoré audítor strávi nad jednotlivými procedúrami vyplývajúcimi z konkrétnych ISA. Čo sa týka štruktúry danej tabuľky, tak môžeme povedať, že je veľmi prehľadná nakoľko ISA štandardy sú zatriedené do skupín podľa číselného označenia a taktiež podľa toho čomu sa dané štandardy venujú.

Ide o nasledovných 5 skupín, ktoré sú zoradené aj podľa toho ako by audítor mal postupovať počas výkonu auditu:

1. 200-299 Základné princípy a zodpovednosť
2. 300-499 Posúdenie rizík a reakcia na posúdené riziká
3. 500-599 Audítorské dôkazy
4. 600-699 Použitie práce ostatných
5. 700-799 Závery auditu a správy.

Tabuľka 9 Prístup podľa členenia štandardov ISA

AUDIT HISTORICKÝCH FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ	Počet hodín	Počet hodín
	(len ilustračný príklad)	Plánovaný na konkrétnej zákazke
200-299 ZÁKLADNÉ PRINCÍPY ZODPOVEDNOSŤ		
ISA 210 Dohodnutie podmienok zákaziek auditu	3	
ISA 230 Audítorská dokumentácia	60	
ISA 240 Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov	8	
ISA 250 Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov	2	
ISA 260 Komunikácia s osobami poverenými spravovaním	8	
ISA 265 Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole	0	
300-499 POSÚDENIE RIZÍK A REAKCIA NA POSÚDENÉ RIZIKÁ		
ISA 300 Plánovanie auditu finančných výkazov	4	
ISA 315 REV Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia	4	
ISA 320 Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu	2	
ISA 330 Reakcia audítora na posúdené riziká	10	
ISA 402 Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby	2	
ISA 450 Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu	2	
500-599 AUDÍTORSKÉ DŮKAZY		
ISA 500 Audítorské dôkazy		
ISA 501 Audítorské dôkazy – špecifické úvahy pre vybrané položky	8	
ISA 505 Externé potvrdenia	8	
ISA 510 Prvotná zákazka na audit – začiatkové stavy	0	
ISA 520 Analytické postupy	8	
ISA 530 Výber vzorky v audite	24	

ISA 540 Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia	4	
ISA 550 Spriaznené osoby	2	
ISA 560 Následné udalosti	2	
ISA 570 Nepretržité pokračovanie v činnosti	2	
ISA 580 Písomné vyhlásenie	2	
600-600 POUŽITIE PRÁCE OSTATNÝCH		
ISA 600 Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)	0	
ISA 610 REV 2013 Použitie práce interných audítorov	0	
ISA 620 Použitie práce experta nominovaného audítorom	0	
700-799 ZÁVERY AUDITU A SPRÁVY		
ISA 700 Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom	10	
ISA 705 Modifikácia názoru v správe nezávislého audítora		
ISA 706 Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora		
ISA 710 Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy		
ISA 720 Zodpovednosť audítora za iné informácie v dokumentoch obsahujúcich auditované finančné výkazy	4	
	179	

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Usmernenia č. 15/ETIKA/2018

Ako môžeme vidieť na tomto príklade, ktorý je súčasťou tabuľky 9, tak audítor nemusí plniť všetky ISA štandardy ale vyberie si len tie, ktoré sú nevyhnutné na to, aby kvalitne vykonal audit účtovnej jednotky. V rámci auditu, ktorý nám ilustruje táto tabuľka bude štatutárny audítor venovať najviac času práve audítorskej dokumentácii, ktorú je potrebné spracovávať počas celého výkonu auditu a skompletizovať ju do 60 dní po vydaní správy audítora. Ďalej bude venovať audítor určitý počet hodín ostatným oblastiam ako je napríklad posúdenie rizík, výber vzorky podľa štandardu ISA 530 alebo vyjadrenie názoru na finančné výkazy a spracovanie správy audítora podľa štandardu ISA 700.

Prístup podľa členenia štandardov ISA napomáha audítorovi v posúdení a stanovení dostatočného času na každú oblasť, a taktiež vďaka tomuto prístupu si môže byť audítor istý, že nevynechal žiadny štandard ISA a postupoval podľa predpisov aby vykonal audit na kvalitnej úrovni. Taktiež ako ostatné dva prístupy aj tento slúži štatutárnemu audítorovi ako podklad pre vysvetlenie akým spôsobom stanovil dobu trvania. (SKAU, 2018)

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Audit je proces, ktorý ovplyvňuje nielen manažment a chod spoločností ale aj ekonomické prostredie krajín. Je považovaný za dôležitý aspekt v ekonomike, nakoľko zabezpečuje overenie účtovných závierok spoločností či sa v nej nenachádzajú nejaké významné chyby a či spoločnosť vo svojom účtovníctve nerobí úmyselné alebo aj neúmyselné podvody.

Pre správny chod auditu je dôležité určenie jeho správneho rozsahu a z toho dôvodu primárnym cieľom diplomovej práce je poukázať a zanalyzovať stanovenie doby trvania auditu v praxi s poukázaním na právne normy, ktoré sa venujú tejto problematike so záverečnou komparáciou prístupu v zmysle predpisov a podľa praktických skúseností.

Pre splnenie primárneho cieľa sme si museli stanoviť aj parciálne ciele nielen v rámci teoretickej časti, ale aj praktickej, aby nám dopomohli k ľahšiemu pochopeniu problematiky.

Parciálne ciele obsiahnuté v teoretickej časti:

- teoretické vymedzenie auditu z pohľadu legislatívy,
- charakteristika orgánov súvisiacich s auditom,
- teoretické vymedzenie usmernenia ustanovujúceho dobu trvania auditu,
- uviesť podstatu prístupov pre stanovenie doby trvania auditu,
- charakteristika nezávislosti audítora.

Čiastkové ciele v rámci praktickej časti sú nasledovné:

- poukázanie na nezávislosť audítora v praxi,
- na základe konzultácie s audítorom aplikovať činnosti stanovenia doby trvania auditu v praxi,
- aplikácia prístupu stanovenia doby trvania auditu na základe údajov fiktívnej spoločnosti

Vďaka našim parciálnym cieľom a ich dosiahnutiu, budeme vedieť splniť primárny cieľ diplomovej práce a tým pádom správne stanoviť dobu trvania auditu v praxi.

Základom pre spracovanie diplomovej práce bolo určenie si vhodných zdrojov pre danú problematiku. Ako primárny zdroj údajov sme využili právne normy súvisiace s danou problematikou ako zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve a zákon č. 423/2015 Z. z.

o štatutárnom audite. Medzi sekundárne zdroje môžeme začleniť knižnú literatúru a odborné, voľne dostupné internetové zdroje.

Pre správne spracovanie získaných údajov sme v rámci diplomovej práce aplikovali niekoľko metód skúmania. V teoretickej časti diplomovej práce išlo najmä o metódy ako analýza, dedukcia a indukcia. Tieto metódy spolu s ďalšími, ako komparácia a syntéza sme aplikovali aj v rámci praktickej časti.

Metódy skúmania použité v záverečnej práci:

- analýza – využili sme ju v rámci teoretickej časti diplomovej práce, kedy sme si rozobrali problematiku a s ňou súvisiacu národnú a nadnárodnú úpravu, aby sme lepšie pochopili danú tému
- dedukcia – použitá taktiež v rámci teoretickej časti, najmä v kapitole stanovenia doby trvania auditu, kedy sme uviedli ako stanoviť dobu trvania a následne sme prešli do konkrétnych metód stanovenia, ktoré nám určuje usmernenie
- indukcia – túto metódu sme využili najmä v kapitole výsledky práce, nakoľko sme tu vyvodili závery a prínos zo získaných poznatkov, či audítor koná v súlade s legislatívou aj v praxi.
- komparácia – metóda použitá v časti praktickej aplikácie činností súvisiacich so stanovením doby trvania auditu, kedy sme porovnali poznatky z praxe s prístupom podľa náročnosti zákazky, ktoré nám stanovuje usmernenie
- syntéza – použité nie len v teoretickej časti, kedy sme získané poznatky z rôznych zdrojov spojili, ale aj v rámci kapitoly stanovenia doby trvania auditu na základe poznatkov audítora p. Zubeka, kedy sme využili postupy stanovenia trvania auditu v praxi a následne všetky poznatky a postupy spojili, aby sme mohli stanoviť správnu a dostatočnú dobu na výkon auditu.

3 Výsledky práce a diskusia

3.1 Plán auditu

Každý štatutárny audítor musí viesť audítorskú dokumentáciu pre každú zákazku auditu, ktorú vykonáva. Je potrebné aby pri vedení audítorskej dokumentácie audítor postupoval v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi a aby do nej zahrnul všetky súčasti ktoré by mala obsahovať. Podľa §22 zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite by súčasťou audítorskej dokumentácie mala byť:

- a) *„zmluva o audite,*
- b) *plán a program štatutárneho auditu,*
- c) *správa audítora,*
- d) *individuálna účtovná závierka alebo konsolidovaná účtovná závierka,*
- e) *výročná správa alebo konsolidovaná výročná správa,*
- f) *d’alšie doklady dokumentujúce priebeh výkon štatutárneho auditu.“*

Plán auditu je veľmi dôležitou súčasťou audítorskej dokumentácie, nakoľko v ňom audítor vedie informácie o charaktere, rozsahu a časovom rozvrhnutí jednotlivých výkonov, ktoré budú prebiehať počas zákazky auditu. V rámci medzinárodných audítorských štandardov sa tomu venuje štandard ISA 300 Plánovanie auditu účtovnej závierky, ktorý je zameraný na opakujúce sa audity.

Podstatou štandardu ISA 300 je určenie celkovej stratégie auditu a následne vypracovanie plánu auditu. Stanovenie si správnej stratégie, a teda plánu pre výkon auditu je pre štatutárneho audítora veľkým prínosom, medzi ktoré ISA 300 zahŕňa práve tieto:

- *„pomáha audítorovi venovať primeranú pozornosť dôležitým oblastiam auditu,*
- *pomáha audítorovi včas identifikovať a riešiť potenciálne problémy,*
- *pomáha audítorovi správne zorganizovať a riadiť zákazku na audit tak, aby sa vykonávala účinne a efektívne,*
- *pomáha vybrať členov tímu pracujúceho na zákazke s vhodnými schopnosťami a kvalifikáciou, ktoré im umožnia reagovať na predpokladané riziká, a pomáha správne im prideliť prácu,*
- *uľahčuje riadenie a dohľad nad členmi tímu pracujúceho na zákazke a uľahčuje preverovanie ich práce,*

- *pomáha v prípade potreby koordinovať práce, ktoré vykonávajú audítori komponentov a experti.*“ (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016)

Východisko pri stanovení stratégie auditu je najmä identifikácia zákazky, a teda samotnej auditovanej účtovnej jednotky, významných faktorov vplývajúcich na činnosť audítorského tímu a zistenie aký čas a zdroje sú potrebné pre vykonanie danej zákazky. Po zohľadnení týchto informácií sa stratégia auditu stáva základom pre zostavenie plánu auditu. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016)

Plán auditu obsahuje informácie o charaktere, rozsahu a taktiež o časovom rozvrhnutí jednotlivých činností, z ktorých bude samotný audit účtovnej jednotky pozostávať. Môžeme teda povedať, že prístupy, ktoré sme si identifikovali pre stanovenie doby trvania auditu sú súčasťou takéhoto plánu. Samozrejme audítor je v prípade potreby povinný tento plán aktualizovať aj počas výkonu auditu. Pri zostavení tohto plánu a stanovení či má audítor dostatok členov audítorského tímu, aby bola zákazka vykonaná účinne, sa musí obrátiť aj na štandard ISA 200, ktorý sa venuje etickým požiadavkám. Práve tento štandard nám určuje, že audítor pri výkone auditu musí byť nezávislý, a preto v rámci zostavenia audítorského tímu musí prihliadať aj na tieto požiadavky. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016)

Môžeme povedať, že zostavenie plánu auditu, ktorý bude audítor uplatňovať pri jeho výkone je základom pre samotnú zákazku. Vďaka nemu vie, že na zákazku auditu bude mať dostupný potrebný počet audítorov a asistentov audítora a taktiež, že si stanovil potrebný čas na to, aby audit vykonal efektívne a kvalitne.

3.2 Stanovenie doby trvania auditu v praxi

Pre bližšie priblíženie problematiky stanovenia doby trvania auditu som sa rozhodla tému diplomovej práce z praktického hľadiska konzultovať s odborníkom z praxe, ktorým je senior manažér Martin Zubek. Svoju profesiu vykonáva v audítorskej spoločnosti Ernst & Young Slovakia, s.r.o., ktorá pôsobí na našom trhu už 20 rokov, je súčasťou veľkej štvorky a má za sebou nespočetné množstvo úspešných auditov v rôznych oblastiach podnikania.

Pán Martin Zubek mi poskytol svoje postoje, poznatky a názory, na základe ktorých som problematiku v diplomovej práci riešila.

3.3 Nezávislosť audítora z pohľadu audítorskej spoločnosti

Ešte predtým, ako samotný audítor môže prejsť k procesom, ktoré napomáhajú k stanoveniu doby trvania auditu sa musí identifikovať nezávislosť samotnej audítorskej spoločnosti a zistiť či sa daná zákazka môže prijať. Pri skúmaní nezávislosti audítorskej spoločnosti sa pozornosť sústreďí na partnerov, medzi ktorými by nemali byť žiadne personálne či ekonomické prepojenia. V prípade, že by sa zistili nejaké prepojenia tak spoločnosť zákazku musí odmietnuť z dôvodu, že by tam mohla vzniknúť zainteresovanosť a potenciálny vplyv na proces a výsledky auditu.

Ak audítorská spoločnosť preukáže svoju nezávislosť, tak sa k danému klientovi môže priradiť partner, ktorý bude zodpovedať za príslušný audit. Existujú aj také situácie, že si klient vyžiada konkrétneho partnera, s ktorým by chcel spolupracovať a komunikovať. V tomto prípade sa audítorská spoločnosť snaží vyhovieť klientovi a zabezpečiť mu spoluprácu s konkrétnou osobou. V iných prípadoch sa väčšinou prihladia na odvetvie, v ktorom klient podniká a či má spoločnosť k dispozícií partnera, ktorý by mal skúseností v konkrétnej oblasti. Veľký dôraz pri tomto priradovaní partnerov klientom sa kladie najmä na to, aby partneri boli rovnomerne vyťažení a aby sa nestalo, že jeden partner bude mať audity časovo náročnejšie ako ostatní.

Po priradení partnera ku konkrétnej zákazke sa môže priradiť aj manažér, ktorý bude zodpovedný za priebeh a samotné procesy na audite klienta. Pri výbere vhodného manažéra sa taktiež pozerá na odvetvie podnikania, ale aj na účtovný rámec, ktorý účtovná jednotka používa a v ktorom je zostavená účtovná závierka. Cieľom pri tomto výbere je čo najviac uľahčiť prácu na audite, a teda priradiť k nej manažéra, ktorý sa vyzná do používaného účtovného rámca, ale taktiež, ktorý má skúsenosti v konkrétnom odvetví podnikania.

Keď už je vybraný partner a manažér pre danú auditovanú účtovnú jednotku tak si manažér zostaví audítorský tím, ktorý pozostáva zo senior audítora a asistentov audítora, ktorí budú vypracovávať konkrétne úlohy a požiadavky v rámci auditu. Pri výbere členov audítorského tímu musí manažér brať ohľad aj na možné požiadavky klienta nakoľko sa môže stať, že klient nebude chcieť aby rovnakí ľudia pracovali na podobnej firme, ako príklad si môžeme uviesť účtovnú jednotku Slovnaft, a.s. a OMV Slovensko, s.r.o. Ide o subjekty, ktoré podnikajú v rovnakej oblasti, sú si navzájom konkurenciou, a preto je pochopiteľné, že nebudú chcieť aby ich auditovali rovnakí audítori nakoľko by videli finančnú situáciu obidvoch spoločností.

Počas výberu a zostavovania audítorského tímu sa musí čas venovať aj príprave samotného auditu. Prvým krokom je založenie profilu klienta, čo môžeme chápať, ako základ celého auditu nakoľko tu sú zobrazené dôležité informácie o firme, priečinky s úlohami, ktoré je potrebné vykonať počas auditu a samozrejme sa tu ukladá celá audítorská dokumentácia. Pod audítorskou dokumentáciou si nemôžeme predstaviť len dokumenty ako zmluva o audite, plán a program auditu, účtovnú závierku a výročnú správu spoločnosti alebo správu audítora, ale musíme brať do úvahy, že veľkú časť tvoria dokumenty, ktoré identifikujú priebeh samotného auditu. Ide o záznamy, ktoré popisujú audítorské postupy, získané dôkazy a taktiež závery, ku ktorým samotný audítor dospel pri dôkladnom vykonávaní potrebných procesov.

K profilu klienta má prístup každý člen audítorského tímu vrátane partnera a manažéra a samozrejme môžu ho modifikovať a upravovať tak, aby bola audítorská dokumentácia kompletná a audit bol vykonaný na kvalitnej úrovni. Ešte pred tým, aby mohli členovia tímu modifikovať profil klienta tak musia potvrdiť svoju nezávislosť voči auditovanej účtovnej jednotke. Každý audítor musí potvrdiť svoju nezávislosť prostredníctvom dotazníka, ktorý obsahuje otázky ohľadom ekonomického, personálneho alebo iného prepojenia medzi členom tímu a klientom. Až po potvrdení nezávislosti, a teda po vylúčení novej zinteresanosti mu bude umožnený prístup do profilu zákazky.

Pán Martin Zubek sa stretol aj s kvartálnym nahlasovaním nezávislosti, čo umožnilo spoločnosti ľahšie sledovať možné prepojenia medzi zamestnancami a klientmi, a tým zjednodušiť aj výber audítora k jednotlivým zákazkám auditu.

Po objasnení problematiky nezávislosti a jej skúmania môžeme skonštatovať, že zisťovanie nezávislosti audítora môžeme brať ako jeden z najdôležitejších procesov pri výkone auditu nakoľko bez tejto časti by sa audit nemohol ani vykonať.

3.4 Praktická aplikácia činností súvisiacich so stanovením doby trvania auditu

Praktická aplikácia bude riešená z pohľadu veľkej audítorskej spoločnosti, ktorá má v rámci svojho vnútorného systému jasne rozdelené kompetencie medzi partnera, manažéra, audítora a asistentov audítora. Je potrebné upozorniť, že daná aplikácia činností súvisiacich so stanovením doby trvania auditu z pohľadu audítorskej spoločnosti s určitou hierarchiou je odlišná ako u samostatného audítora.

Stanovenie správnej doby trvania auditu je špecifický proces, nakoľko naň vplýva viacero faktorov či už oblasť podnikania, účtovný rámec alebo samotná finančná stránka auditovanej účtovnej jednotky. Podľa pána Martina Zubeka, ktorý sa tejto oblasti venuje už dlhší čas, je zvyčajne zodpovednou osobou za vykonanie tohto procesu práve manažér. Vzhľadom na tento fakt, budeme rozoberať túto problematiku a identifikovať postup stanovenia doby trvania auditu na základe ním poskytnutých poznatkov.

Najskôr sme si identifikovali či je používaný jeden z prístupov ako prístup podľa veľkosti klienta, prístup podľa náročnosti zákazky a prístup podľa členenia štandardov ISA, ktoré nám ponúka usmernenie č. 15/Etika/2018. Pán Martin Zubek nevyužíva jednotlivé prístupy, nakoľko pri určovaní doby trvania auditu vychádza z vlastných skúseností a na základe svojho postupu, ktorý pozostáva z niekoľkých krokov stanoví rozpočet hodín na jednotlivé zákazky auditu. Samozrejme pre účely diplomovej práce sme si po identifikácii jednotlivých krokov stanovenia doby trvania auditu porovnali aj počty hodín z prístupu podľa náročnosti zákazky auditu s jeho poznatkami a skúsenosťami.

Pre lepšie pochopenie postupu na stanovenie doby trvania zákazky si jednotlivé kroky dáme do bodov, a to nasledovne:

1. prezretie účtovnej závierky spoločnosti
2. vytvorenie si obrazu o spoločnosti
3. stanovenie významnosti pre ÚZ ako celok a významnosti na vykonávanie
4. identifikácia významných účtov
5. stanovenie počtu hodín na jednotlivé oblasti
6. úprava rozpočtu hodín o ďalšie náležitosti

V rámci prvého kroku ide o pozretie si účtovnej závierky danej spoločnosti, a to buď z registra účtovných závierok, ktorý nám ponúka prehľad týchto dokumentov, a to najmä ak ide o nového klienta, ktorému sme po minulé roky nevykonávali audit alebo v prípade, že ide o klienta, ktorý sa auditoval aj predchádzajúce účtovné obdobie môžeme vychádzať aj z audítorskej dokumentácie, nakoľko nám vie povedať aj oblasti, ktoré boli pre nás významné.

Po prezretí účtovnej závierky si manažér musí spraviť takzvaný obraz o spoločnosti, ktorý je základom pre stanovenie doby trvania auditu. V rámci takéhoto obrazu si manažér identifikuje či je účtovná jednotka financovaná aj z nejakého externého zdroja, ako napríklad financovanie prostredníctvom úveru alebo či účtovná jednotka je nejakou výrobnou

spoločnosťou. V tomto kroku ide najmä o to, aby sa manažér uistil či bude potrebné vykonávať nejaké ďalšie procedúry, ktoré nie sú medzi základnými typmi, ako napríklad fyzická inventúra. Pod základnými procedúrami môžeme chápať napríklad pochopenie klienta, zdokumentovanie procesov hľadania rizík, z čoho vyplýva, že ide o procedúry, ktoré je potrebné vykonať pri každom audite. Môžeme sem zaradiť aj povinné oblasti, kde musí auditor vykonať jednotlivé auditorské postupy, ako napríklad oblasť peňazí a banky, pohľadávok, záväzkov a vlastného imania.

Pre účely správneho pochopenia nasledujúcich postupov stanovenia doby trvania auditu si uvedieme vybrané údaje účtovnej závierky fiktívnej spoločnosti ABC, s.r.o. v rámci tabuľky 10 a 11.

Tabuľka 10 Vybrané údaje zo súvahy spoločnosti ABC, s.r.o. – strana aktív

Súvaha k 31.12.2020	Bežné účtovné obdobie			Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
	Brutto	Korekcia	Netto	Netto
DHM	3 896 171	1 858 916	2 037 255	1 999 324
DNM	1 828 961	284 984	1 543 977	200 152
Zásoby	30 194 507	458 455	29 736 052	37 886 713
Pohľadávky	32 175 174	1 606 629	30 568 545	23 998 772
Peniaze/Banka	6 535	0	6 535	9 199

Zdroj: Vlastné spracovanie

Tabuľka 11 Vybrané údaje zo súvahy spoločnosti ABC, s.r.o. – strana pasív

Súvaha k 31.12.2020	Bežné účtovné obdobie	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
Vlastné imanie	20 187 977	21 534 170
Dane	4 884 607	5 796 268
Úvery a leasingy	1 500 000	1 500 000
Záväzky	49 549 235	49 114 565
Výnosy budúcich období	14 310	48 955

Zdroj: Vlastné spracovanie

Po identifikovaní spoločnosti a prezretí si jej finančnej stránky za pomoci účtovnej závierky, sa manažér musí venovať ďalšiemu tretiemu kroku, ktorý pozostáva zo stanovenia si dvoch druhov významnosti. Ako nám povedal pán Zubek „*najskôr je potrebné si stanoviť takzvanú materialitu, čo predstavuje významnosť pre účtovnú závierku ako celok a následne si z tejto významnosti vypočítame performance materialitu čiže významnosť na vykonávanie*“. Vďaka týmto dvom hodnotám je možné si následne identifikovať účty, ktoré budú pre nás významné, čo môžeme chápať tak, že v rámci týchto účtov bude potrebné vykonať audítorské procedúry. Pri stanovení týchto dvoch typov významností si manažér stanoví aj hodnotu pre takzvanú minimálnu tolerovateľnú chybu, ktorá mu určuje hranicu, pod ktorú sa zistená chyba vníma ako nepodstatná a nie je nijako významná.

Pre účely stanovenia týchto dvoch významností budeme v rámci nášho príkladu vychádzať z hodnoty vlastného imania. Pre celkovú významnosť budeme vychádzať z intervalu 3-5% a pre náš výpočet si stanovíme 4% čo predstavuje 807 519 Eur. Významnosť na vykonávanie bude z intervalu 50-75% z celkovej významnosti. V našom prípade si zoberieme hodnotu 60% čo predstavuje 484 511 Eur.

Po stanovení daných hodnôt sa môže manažér pozrieť do hlavnej knihy, ktorú mu daná účtovná jednotka poskytne a po jej upravení môže začať s identifikáciou významných účtov. Každý jeden účet si porovná s hodnotou významnosti na vykonávanie a tie účty, ktoré budú nad túto hranicu, sú považované za významné pre výkon auditu. To znamená, že manažér musí rátať s audítorskými procedúrami na daných účtoch a zahrnúť ich aj do doby trvania auditu.

Existujú aj oblasti, ktoré sa považujú ako významné za každých okolností, a pre ktoré musí audítor na každej zákazke vykonať stanovenú audítorskú procedúru a zahrnúť ich do audítorskej dokumentácie. Medzi takéto oblasti môžeme zaradiť nasledovné:

- pokladnicu,
- bankové účty,
- pohľadávky,
- záväzky,
- dane a
- základné imanie.

Po absolvovaní kroku, ktorý spočíva v identifikácii významných účtov sa musí manažér pozrieť na rozsah hodín, ktorý musí venovať jednotlivým oblastiam. Aby stanovil správny a dostačujúci počet hodín na každú procedúru, musí si uvedomiť, ktoré audítorské procedúry musí vykonať, aby audit vykonal na kvalitnej úrovni, a aby mal dostačujúce audítorské dôkazy na vyjadrenie názoru audítora.

V tabuľke 12 môžeme vidieť rozsah hodín, ktorý je podľa pána Martina Zubeka, dostačujúci pre jednotlivé oblasti súvahy účtovnej jednotky v rámci výkonu auditu. Ide o celkový počet hodín, ktorý je stanovený na danú oblasť, pozostávajúci z práce asistenta audítora a následne senior audítora, ktorý musí skontrolovať či sú audítorské procedúry vykonané správne a zhrnúť významné chyby, ktoré sa objavili v jednotlivých účtovných oblastiach.

Tabuľka 12 Rozsah hodín pre jednotlivé účtovné oblasti súvahy

Oblasť	Počet hodín	Rozdelenie hodín
Peniaze/Banka	8 hodín	6 hodín – asistent audítora 2 hodiny – senior audítor
Hmotný majetok	15 hodín	10 hodín – asistent audítora 5 hodín – senior audítor
Nehmotný majetok	5 hodín	3 hodiny - asistent audítora 2 hodiny – senior audítor
Zásoby	25 hodín	20 hodín – asistent audítora 5 hodín – senior audítor
Pohľadávky	8 – 10 hodín	Asistent audítora
Vlastné imanie	4 hodiny	Asistent audítora
Dane	10 – 20 hodín	2 hodiny – asistent audítora Zvyšok senior audítor
Úvery a leasingy	15 – 20 hodín	10 hodín – asistent audítora Zvyšok senior audítor
Záväzky	8 – 10 hodín	Asistent audítora
Výnosy budúcich období	5 hodín	3 hodiny - asistent audítora 2 hodiny – senior audítor

Zdroj: Vlastné spracovanie

Oblasť peniaze a banka je považovaná za významný účet za každých okolností, a preto sa audítorské postupy vykonávané v tejto časti považujú za základné procedúry výkonu auditu. Z toho vyplýva, že aj keď hodnota tejto oblasti je 6 535 Eur, a teda neprevyšuje hodnotu významnosti na vykonávanie, bude túto oblasť nutné zauditovať. Ako môžeme vidieť práve v tabuľke 10, tak pán Zubek si stanovuje pre tieto procedúry 6 hodín pre asistenta audítora, ktorý je zodpovedný za vykonanie samotných audítorských postupov. Tieto postupy pozostávajú v príprave a zaslaní konfirmácie do jednotlivých bánk, kde ma spoločnosť zriadený účet alebo čerpá úver. Tieto konfirmácie musia byť zaslané v mene spoločnosti audítorom, ktorému musia byť zaslané naspäť aby nedošlo k manipulácií zo strany klienta. Po obdržaní konfirmácie od banky sa musí potvrdená hodnota od banky porovnať s hodnotou, ktorú eviduje účtovná jednotka vo svojej súvahe. Samozrejme v prípade úverov sa musí potvrdiť aj zostatok úveru či sedí s tým, čo nám potvrdila banka. Po vykonaní týchto procedúr prichádza na rad senior audítor, ktorého úloha ako sme už spomínali je kontrola, ktorej pán Zubek vyčlenil 2 hodiny.

Hmotný majetok je pre asistenta audítora náročnejšia oblasť, a preto keď má manažér na výber, tak túto časť zverí skúsenejšiemu audítorovi. Medzi audítorské postupy, ktoré sa tu musia vykonať je kontrola odpisov či spoločnosť daný majetok má zaradený v správnej odpisovej skupine, a či má hodnotu odpisu správne vypočítanú. Taktiež tu musí odkontrolovať prípadné prírastky alebo vyradenia majetku v priebehu auditovaného účtovného obdobia. Vzhľadom na tieto skutočnosti sa stanovuje doba trvania 10 hodín pre asistenta audítora a až 5 hodín pre seniora, ktorého kontrola bude časovo náročnejšia.

Čo sa týka nehmotného majetku ide o oblasť, s ktorou sa nie až tak často pán Zubek stretáva, nakoľko ide o typ majetku ako know-how, ktorým málokteré spoločnosti, ktoré audituje, disponujú. V prípade, že v účtovníctve účtovnej jednotky je aj tento typ majetku, tak je dôležité posúdiť impairment čiže takzvané znehodnotenie tohto majetku. Pre túto oblasť si stanovil časové rozpätie 5 hodín.

Ďalšou oblasťou sú zásoby, ktoré sú veľmi špecifické nakoľko spoločnosť môže disponovať rôznymi druhmi zásob, ako napríklad vlastnými výrobkami, polotovarmi alebo nedokončenou výrobou. Pri každom type musí audítor spraviť kontrolu ocenenia, ktorá je časovo náročnejšia najmä pri vlastnej výrobe. Pri tejto oblasti musí prebiehať aj inventúra zásob, ktorej sa audítor musí zúčastniť aby vedel odkontrolovať stav zásob, a aby tieto hodnoty nemohli byť zmanipulované. Pre inventúru pán Zubek stanovuje časové rozpätie 5

hodín v prípade, že sa bude kontrolovať len pár položiek a nebude až taká rozsiahla. Samozrejme ak ide o stáleho klienta, tak tento čas inventúry si vie určiť aj za pomoci inventúry, ktorá prebiehala predchádzajúci rok. Keďže ide o rozsiahlejšiu a špecifickú oblasť tak stanovuje pre ňu dobu 25 hodín.

Medzi povinné oblasti pri výkone auditu sa začleňujú aj pohľadávky, ktorých audítorská procedúra spočíva na princípe externého potvrdenia čiže konfirmácie. Princíp konfirmácie sa nelíši od princípu, ktorý je využívaný pri banke. Je tu iba rozdiel v adresátovi, ktorý je v tomto prípade odberateľ spoločnosti. Porovnanie odkonfirmovanej hodnoty s hodnotou, ktorá je v účtovníctve je časovo náročnejšie a to z dôvodu, že v prípade nejakého nesúladu sa musí zistiť pôvod hodnoty rozdielu, ktorý s najväčšou pravdepodobnosťou bude nejaká faktúra, ktorá sa musí následne skontrolovať. Taktiež tu musí audítor vykonať testovanie vzorky, ktorú si sám určí a taktiež kontrola či sa nenachádzajú na účtoch pohľadávok nejaké negatívne položky. Tieto všetky úkony má na starosti asistent audítora, ktorému sa nastavilo časové rozpätie 8 – 10 hodín. Pán Zubek v tomto prípade vychádzal, že sa audituje menšia spoločnosť kde tie pohľadávky nie sú až tak náročné, a teda jeho východisko pre stanovenie doby trvania auditu v rámci pohľadávok je fakt, že na jednu konfirmáciu postačia 3 hodiny času.

Taktiež povinným audítorským postupom ale časovo nenáročným je kontrola vlastného imania. V tejto oblasti sa kontrolujú takzvané meeting minutes, ktoré spočívajú v dokumentoch ako rozhodnutie jediného spoločníka alebo zápis z valného zhromaždenia. Ide o kontrolu, toho čo sa v priebehu účtovného obdobia udialo, a taktiež či spoločnosť odsúhlasila účtovnú závierku, či schválila vysporiadanie výsledku hospodárenia, alebo či schválila audítora na nadchádzajúce obdobie. Nakoľko táto oblasť nie je náročná, tak postačujúca doba trvania auditu v rámci vlastného imania sú 4 hodiny.

Ďalšou špecifickou oblasťou sú dane, ktoré sú nie len časovo ale aj na poznatky veľmi náročné a z toho dôvodu sa tejto oblasti venuje najmä senior audítor. Ako môžeme vidieť, tak pán Zubek určil 10 hodín pre senior audítora a len dve hodiny pre asistenta audítora. Prácou asistenta je zdokladovať daňové priznania za daň z pridanej hodnoty a skontrolovať pohyby na danom účte. Čo sa týka zodpovednosti senior audítora tak ten musí vykonať procedúry, ako napríklad kontrola či spoločnosť správne zhotovila daňové priznanie z dani z príjmov právnickej osoby, či správne zahrnula pripočítateľné a odpočítateľné položky, zdokladovať daňové straty za predchádzajúce účtovné obdobia a či

v správnej výške ich odpočítala v rámci daňového priznania dani z príjmov právnej osoby za auditované účtovné obdobie.

Ako môžeme vidieť v tabuľke 10, tak úvery a leasingy majú stanovené časové rozpätie 15 až 20 hodín a to z dôvodu, že audítor tu musí vykonať porovnanie hodnoty z hlavnej knihy s hodnotou potvrdenou danou bankou, kde spoločnosť čerpá úver alebo leasing. Taktiež tu je dôležitý prepočet úrokov z úveru, kontrola istiny, dokumentácie a kontrola či v priebehu účtovného obdobia neboli podpísané nové úvery alebo dodatky k už pôvodným úverom.

Povinnou oblasťou ako pohľadávky sú aj záväzky, ktorých audítorské procedúry sú rovnaké a založené na rovnakom princípe externého potvrdenia. Taktiež tu prebieha výber vzorky a následne jej testovanie. Testovanie spočíva v kontrole splatnosti, účtovania či spoločnosť zaúčtovala faktúru na správnych syntetických, či analytických účtoch a či bola zaúčtovaná v správnej výške. Vzhľadom na rovnaký princíp auditu je doba trvania stanovená rovnako, a to na 8 až 10 hodín.

Kontrola časového rozlíšenia prebieha najmä na účte výnosov budúcich období, kde audítor musí otestovať na vybraných položkách či to bolo správne určené a taktiež v správnej výške zaúčtované. V prípade nejakých nejasností dáva účtovnej jednotke odporúčania pre lepšie používanie tohto účtu. V našom prípade táto oblasť nepodlieha auditu, nakoľko nepresahuje hodnotu významnosti na vykonávanie.

Vďaka tabuľke 12 sme si zhodnotili a zdôvodnili stanovenú čiastkovú dobu trvania auditu na jednotlivých oblastiach majetku a základného imania. Celkové časové rozpätie v rámci týchto účtov hlavnej knihy pán Martin Zubek stanovil na 103 až 122 hodín, ktoré spočíva iba v samotnom výkone audítorských postupov, a teda nie su tu ešte zahrnuté nejaké ďalšie záležitosti, ktoré by mohli navýšiť tento časový interval.

Samozrejme audit nespočíva len v kontrole majetku, vlastného imania a záväzkov účtovnej jednotky ale aj v kontrole a analýze položiek výkazu ziskov a strát. Z tohto dôvodu, sme sa s pánom Martinom Zubekom pozreli aj na tento výkaz a rozdelili si ho na tri časti. Ako môžete vidieť v tabuľke 13 s názvom Rozsah hodín pre jednotlivé oblasti výkazu ziskov a strát, ide o nasledovné oblasti:

- Tržby a náklady na tržby,
- Mzdy a

- Going concern.

Tabuľka 13 Rozsah hodín pre jednotlivé oblasti výkazu ziskov a strát

Oblasť	Počet hodín	Rozdelenie hodín
Tržby a náklady na tržby	30 hodín	Senior audítor
Mzdy	8 hodín	Asistent audítora
Going concern	20 hodín	Senior audítor

Zdroj: Vlastné spracovanie

Každá oblasť je pomerne rozsiahla, časovo náročnejšia a na jej spracovanie sú potrebné skúsenosti a poznatky. Z tohto dôvodu väčšinou tieto oblasti, s výnimkou miezd, vykonávajú samotní senior audítori.

V rámci tabuľky 14 môžeme vidieť vybrané údaje z výkazu ziskov a strát spoločnosti ABC, s.r.o., ktoré nám poslúžia na identifikovanie významných účtov v daných oblastiach.

Tabuľka 14 Vybrané údaje z výkazu ziskov a strát spoločnosti ABC, s.r.o.

Výkaz ziskov a strát k 31.12.2020	Bežné účtovné obdobie	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
Výnosy z hospodárskej činnosti	20 187 977	21 534 170
Náklady na hospodársku činnosť	4 884 607	5 796 268
Mzdové náklady	1 500 000	1 500 000

Zdroj: Vlastné spracovanie

V oblasti tržieb a nákladov na tržby je potrebné vykonať testovanie na jednotlivých vybraných položkách. Ide o testovanie vystavených faktúr, na ktorých sa kontrolujú dátumy vystavenia, dodania a splatnosti, či boli zaúčtované do správneho mesiaca a v správnej výške, a taktiež či boli použité správne účty. Takéto testovanie môže vykonať aj asistent audítora pre uľahčenie roboty seniorovi ale ďalšie procedúry, ktorými sú analýzy tržieb, sú už na zodpovednosti senior audítora. Predovšetkým ide o analýzy, ktoré spočívajú v porovnaní tržieb s predchádzajúcim účtovným obdobím a zanalyzovanie o koľko tržby stúpili alebo klesli, a z akého dôvodu sa tak stalo. Taktiež je tu analýza koľko percent tržieb pochádza z tuzemska, čiže odberateľ bol slovenskou účtovnou jednotkou, alebo pochádzali zo zahraničia, a to konkrétne z akých štátov. V prípade nejakej straty stáleho odberateľa

alebo vzniku novej spolupráce s novým odberateľom je potrebné analýzu pôvodu tržieb zhodnotiť a vysvetliť prípadne zmeny, ktoré nastali. Takéto analýzy sú časovo náročnejšie, a preto pán Zubek stanovil pre túto oblasť až 30 hodín.

Ako môžeme vidieť v tabuľke 13, tak mzdy predstavujú najmenej náročnú oblasť, ktorej sa venuje asistent audítora v časovom rozpätí 8 hodín. V rámci audítorských postupov sa tu audítor venuje analýze výplatných pásov či spoločnosť odvádza správne percentá do zdravotnej a sociálnej poisťovni, či má správne nastavenú nezdaniteľnú časť základu dane a daňové bonusy. Ide tu o kontrolu či vybraní zamestnanci majú podpísanú pracovnú zmluvu, či majú správne vypočítanú čistú mzdu a či spĺňajú kritéria v prípade uplatňovania daňových bonusov. Samozrejme aj náklady na mzdy sú podrobené analýze, v ktorej audítor zhodnotí či prišlo k nárastu počtu zamestnancov, či sa dané náklady nejako výrazne zvýšili v priebehu účtovného obdobia alebo naopak či výrazne poklesli, napríklad z dôvodu zhoršujúcej sa finančnej situácii účtovnej jednotky, ktorá nastala ako dôsledok aktuálnej situácie spôsobenej COVID-19.

Tretou časťou, ktorú sme si určili je going concern, čo znamená či auditovaná účtovná jednotka bude schopná nepretržite pokračovať vo svojej činnosti nasledujúcich dvanásť mesiacov. Senior audítor tu musí zhodnotiť všetky skutočnosti, ktoré by mohli mať potencionálny vplyv na jej nepretržité pokračovanie a na základe toho vydať správu audítora. Na takúto analýzu finančnej situácie spoločnosti si pán Zubek stanovuje čas 20 hodín, nakoľko tu musí zhodnotiť aj doterajšie výsledky auditu a pozrieť sa na už spomínané skutočnosti, ktorými sú:

- finančné ukazovatele,
- schopnosť splácať svoje záväzky,
- dodávateľský reťazec,
- strata odberateľov,
- konkurencia,
- zábery manažmentu,
- súdne spory,
- zmena legislatívy a iné.

Tieto všetky skutočnosti môžu vplývať na budúcnosť účtovnej jednotky, a preto ich musí audítor správne a dôkladne analyzovať. Môžeme povedať, že ide o veľmi dôležitú časť

auditu nakoľko od výsledku tejto analýzy závisí aj typ názoru, podľa ktorého bude vydaná správa audítora.

Po identifikácii významných účtov, stanovení si audítorských postupov potrebných pre vykonanie kvalitného auditu a doby trvania pre jednotlivé oblasti, si audítor musí zväžiť aj iné skutočnosti, ktoré môžu vplývať na dĺžku auditu, a ktoré je potrebné zaradiť do rozpočtu.

Ako môžeme vidieť na tabuľke 15, tak sme k rozsahu hodín, ktoré spočívali z auditu majetku, základného imania, záväzkov a z výkazu ziskov a strát, pridali aj rozsah hodín, ktorý je daný pre ďalšie náležitosti. Pri stanovení počtu hodín pre tieto skutočnosti sme vychádzali zo skúseností pána Zubeka, ktorý nám identifikoval výpočet nasledovne „*po výpočte hodín podľa významnosti sa pripočíta k tomuto rozpočtu približne 10 % týchto hodín*“. Ako ďalšie náležitosti môžeme považovať hlavne dochádzanie ku klientovi počas výkonu auditu, nakoľko pre dôkladnejší a kvalitný audit je dôležitá spolupráca a komunikácia s klientom, ktorá je rýchlejšia a kvalitnejšia, práve keď je možnosť vykonať audit v sídle auditovanej účtovnej jednotky.

Tabuľka 15 Rozpočet hodín na celkový audit

Oblasť auditu	Rozsah hodín
Majetok, základné imanie a záväzky	103 – 122 hodín
Výkaz ziskov a strát	58 hodín
Ďalšie náležitosti	16 – 18 hodín
Celkom (práca audítora a asistentov audítora)	177 – 198 hodín
Celkom	222 – 248 hodín

Zdroj: Vlastné spracovanie

Po stanovení rozsahu hodín pre ďalšie náležitosti môžeme vidieť, že celkový počet hodín pre audit účtovnej jednotky sme spolu s manažérom Martinom Zubekom stanovili na 177 až 198 hodín. Ide o počet hodín, ktoré pozostávajú z práce asistentov audítora a senior audítora, ktoré by mali predstavovať približne 80 % celkového počtu hodín. Zvyšných 20 % hodín by malo prezentovať prácu manažéra a partnera v prípade, že ide o audítorskú spoločnosť. Ak by sme zarátali aj týchto 20 % hodín, tak by celkový počet hodín predstavoval časový interval 222 až 248 hodín. Takýto rozsah hodín je podľa Martina Zubeka typický pre náročnejšie audity, nakoľko jednoduchšie audity, ktoré spočívajú len v auditovaní niektorých oblastí majú rozsah najviac 200 hodín. Samozrejme zdôraznil, že

stanovuje pre audity aj oveľa väčší rozsah auditu a to najmä keď ide o komplexný audit spoločnosti, ktorá má viacero špecifik, na ktoré je potrebné aj využitie a spolupráca externých subjektov.

Stanovenie doby trvania auditu sa vypracováva na základe predpokladu, že počas výkonu auditu sa nevyskytnú nejaké nepredvídateľné problémy alebo chyby, a preto v prípade ich výskytu sa rozpočet hodín môže zmeniť. Medzi takéto problémy a chyby môžeme zaradiť nasledovné:

- systémová chyba zo strany klienta (nefunkčnosť účtovných programov),
- problémy v komunikácií s klientom,
- neskoré zaslanie podkladov k auditu,
- problémy v rámci inventúry.

Posledný bod týkajúci sa inventúry je častý najmä v dnešnej dobe, kedy pandemická situácia spôsobená COVID-19 ovplyvnila aj prácu audítorov. Veľké množstvo auditovaných spoločností prijalo opatrenia, kedy mohli vstúpiť do ich priestorov iba samotní zamestnanci a z toho dôvodu sa museli inventúry uskutočňovať inou alternatívou. Takouto alternatívou je aj virtuálna inventúra, ktorá sa konala prostredníctvom elektronických zariadení a online stretnutia s klientom. Keďže ide o náročnejšiu alternatívu inventúry, ktorá je nie len časovo náročnejšia ale aj zložitejšia na dôkladnú kontrolu stavov zásob, tak sa musí navýšiť aj počet audítorov, ktorí sa na danej inventúre podieľajú. Samozrejme, aby inventúra bola dôkladne vykonaná, tak sa navýšila aj vzorka čo spôsobilo navýšenie času stráveného na inventúre. Ako nám spomenul pán Zubek „*keďže je virtuálna inventúra komplikovanejšia a je tam väčšia pravdepodobnosť komplikácií, tak sa doba trvania inventúry môže aj zdvojnásobiť.*“ Samozrejme sú spoločnosti, ktoré už vopred avizovali, že inventúra bude prebiehať takouto formou, a teda manažér pri stanovení doby trvania auditu rátať s navýšením hodín, ale pri mnohých klientoch sa túto skutočnosť audítori dozvedeli neskôr, nakoľko vláda alebo samotná spoločnosť prijala iné opatrenia.

Rozsah hodín, ktorý stanoví manažér musí ísť najskôr na schválenie partnerovi audítorskej spoločnosti a až po odsúhlasení partnerom môže byť rozpočet zaslaný klientovi. Po odsúhlasení klientom sa dokument so stanovenou dobou trvania auditu ukladá do profilu zákazky a stáva sa tak súčasťou audítorskej dokumentácie. V prípade, že klient neschváli daný rozpočet hodín, tak úlohou audítora je stretnúť sa s klientom a vysvetliť mu z akého dôvodu stanovil daný rozsah hodín, a taktiež upozorniť, že v prípade nejakého stretnutia

s klientom sa ráta počet hodín strávených na stretnutí pre každého člena, ktorý sa zúčastnil. Taktiež audítor poskytne klientovi detailnejší výpočet a môžu sa dohodnúť, že budú kontrolovať daný rozpočet po každej fáze auditu a odkomunikujú si ako sa daný audit vyvíja.

Samozrejme tento rozpočet počas auditu môže byť zmenený, a to v dôsledku nepredvídateľných problémov a chýb ako sme spomínali vyššie. Z toho dôvodu sa musí sledovať rozpočet hodín počas celého výkonu auditu a identifikovať či sa postupuje podľa plánu alebo nastali nejaké odchýlky. Zistené odchýlky môžu byť v podobe dvoch druhov, a to nasledovných:

- menej hodín strávených na audite ako bolo v rozpočte a
- viacej hodín strávených ako bolo v rozpočte.

V prípade, že nastala druhá situácia, a teda audítori vykonávali jednotlivé fázy auditu dlhšie ako bolo v pláne, tak sa skúma či je to spôsobené neefektivitou na strane audítorov alebo klienta. V prípade, že to je neefektivita zo strany klienta, napríklad z dôvodu nedodania podkladov na čas alebo zlá komunikácia, tak sa mu tieto hodiny navyše dodatočne vyfakturujú. Ak ide o problém zo strany audítorov, tak sa zisťuje z akého dôvodu takéto niečo nastalo a snažia sa prísť na to čo zlepšiť, prípadne zmeniť aby takéto neefektivita zo strany audítora už nenastala.

3.4.1 Porovnanie stanovenej doby trvania auditu audítorm s usmernením č.15/Etika/2018

Vzhľadom na to, že pri stanovení doby trvania auditu pán Martin Zubek nevychádza z konkrétneho prístupu, ktoré stanovuje usmernenie č. 15/Etika/2018 sme si našu analýzu stanovenia doby trvania prirovnali k jednému z týchto prístupov.

Prístup podľa veľkosti klienta môžeme považovať za veľmi všeobecný a jednoduchý nakoľko sa venuje len hodnote celkového majetku spoločnosti. Ide o rozsah, ktorý neberie do úvahy viacero faktorov, a preto sa môže stať, že tento prístup nebude úplne presný.

Ďalším spôsobom je prístup podľa ISA štandardov, ktorý nám špecifikuje jednotlivé štandardy, pri ktorých si musí audítor uvedomiť či bude daný štandard pre audit potrebný, a teda musí si určiť počet hodín, počas ktorých sa bude venovať danému štandardu.

Našej analýze je najviac podobný prístup podľa náročnosti zákazky, nakoľko obsahuje niekoľko kritérií, na ktoré treba odpovedať aby nás doviedol k správne a najviac pravdepodobnému výsledku, ktorý predstavuje rozsah hodín pre audit. Tento prístup

môžeme považovať ako najpresnejší a najdetailnejší, nakoľko je tu zohľadnená aj veľkosť klienta, či má spoločnosť špecifickú oblasť, či bude potreba využitia nižšej významnosti, a taktiež či bude musieť využiť externé subjekty.

Prístup podľa náročnosti nám dáva na výber medzi tromi intervalmi hodín, ktoré sú typické pre tri druhy zákazky, ktorými sú jednoduchá, stredne náročná a komplexná zákazka.

Tabuľka 16 Rozsah hodín prístupu podľa náročnosti zákazky

Jednoduchá zákazka	Stredne náročná zákazka	Komplexná zákazka
50 – 150 hodín	100 – 400 hodín	300 a viac hodín

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa usmernenia č. 15/Etika/2010

Keď si porovnáme rozsah hodín, ktoré sme si stanovili podľa skúsenosti a poznatkov pána Martina Zubeka s rozsahom hodín, ktoré nám ponúka daný prístup v tabuľke 16, tak naše stanovenie doby trvania auditu, ktoré spočívalo v rozsahu 222 až 248 hodín je identifikované pre stredne náročnú zákazku.

Ide najmä o audity účtovných jednotiek, ktoré sú novým klientom, a teda nemáme o nich žiadne predošlé informácie. To znamená, že čerpáme informácie z účtovnej závierky, ktorú nám ponúka internet prostredníctvom stránky register účtovných závierok. Na skutočnosť, že ide o prvý audit, tak sa tu zohľadňuje aj hladina významnosti, ktorá bude nižšia, aby sme zabezpečili dôkladný audit a preverili väčšiu časť účtovnej jednotky. Čo sa týka veľkosti, tak pri strednej náročnej zákazke môže ísť aj o malú ale aj veľkú účtovnú jednotku. Tento časový interval doby trvania auditu je typický najmä pre výrobnú spoločnosť, ktorá obchoduje s tretími stranami a vykonáva svoju činnosť v odvetviach ako stavebníctvo, priemysel alebo poľnohospodárstvo. Taktiež jej účtovníctvo môže byť pod vplyvom skupiny, a teda nemusí tu pôsobiť len zákon o účtovníctve.

Pre zhodnotenie doby trvania auditu, ktorú sme stanovili v rámci našej analýzy, môžeme povedať, že naša identifikácia významných účtov je typická pre stredne náročnú zákazku, a to najmä spomínaná fyzická inventúra, či financovanie z externého prostredia. Taktiež už spomínané hodiny pre jednoduchšie a komplexnejšie zákazky, ktoré nám povedal pán Martin Zubek sa zhodujú s prístupom z usmernenia.

Vďaka zhodnoteniu analýzy a prístupu podľa náročnosti zákazky môžeme povedať, že naše predpoklady sa zhodujú s usmernením a daným prístupom, nakoľko naša stanovená doba trvania auditu sa nachádza v rozsahu hodín, ktoré stanovuje usmernenie, a taktiež

všetky naše predpoklady, ktoré sme využili pri stanovení doby trvania auditu s pánom Zubekom sa nachádzajú v stĺpci pre stredne náročnú zákazku. V prípade, že by sme pracovali s konkrétnou účtovnou jednotkou a jej účtovnou závierkou, tak by sme vedeli s presnosťou určiť aj odpovede pre ďalšie kritéria, ktoré nám stanovuje dané usmernenie, a tak určiť presnejšiu dobu trvania auditu.

3.5 Aplikácia prístupu podľa veľkosti klienta

V druhom prípade praktickej časti si stanovíme dobu trvania auditu na konkrétnej účtovnej jednotke, ku ktorej budeme mať k dispozícii aj údaje z jej účtovnej závierky. Pre určenie správnej doby auditu využijeme prístup z už spomínaného usmernenia č. 15/ETIKA/2018, ktorým je prístup podľa veľkosti klienta.

3.5.1 Prístup podľa veľkosti klienta

Pri výbere spoločnosti, pre ktorú sme sa rozhodli stanoviť dobu trvania auditu sme postupovali podľa veľkostných kritérií, ktoré nám určuje zákon č. 431/2002 o účtovníctve. Vedeli sme, že musí ísť o veľkú účtovnú jednotku nakoľko kritéria určujúce povinnosť auditu sú vyššie.

Účtovnú závierku vybranej spoločnosti sme si pozreli na internetovom portály registra účtovných závierok, ktorá je pod dohľadom Ministerstva financií Slovenskej republiky. Nakoľko nemáme súhlas od danej spoločnosti pre zverejňovanie, táto ÚJ zostane nemenovaná a budeme ju v rámci diplomovej práce považovať za spoločnosť Alfa s.r.o.

Spoločnosť Alfa s.r.o. je účtovná jednotka, ktorá pôsobí na trhu Slovenskej republiky od roku 1995 a ide o spoločnosť s ručením obmedzením. Jej hlavnou činnosťou je nákup tovaru na účely predaja či už maloobchod alebo veľkoobchod, sprostredkovateľská činnosť a iné. Pri stanovení doby auditu budeme predpokladať, že nejde o prvý audit spoločnosti.

V tabuľke 17 a 18 môžeme vidieť údaje z účtovnej závierky spoločnosti za účtovné obdobie, ktorým je kalendárny rok 2020, a to konkrétne údaje zo súvahy, ktoré predstavujú hodnoty jednotlivých druhov majetku a taktiež výšku vlastného imania a záväzkov. Jednotlivé údaje slúžia ako východisko pre správne určenie doby trvania auditu.

Tabuľka 17 Zjednodušená súvaha spoločnosti Alfa s.r.o. – strana aktív

Súvaha k 31.12.2020	Bežné účtovné obdobie			Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
	Brutto	Korekcia	Netto	Netto
Spolu majetok	57 257 551	12 709 651	44 547 900	39 273 784
A. Neobežný majetok	28 908 975	11 977 832	16 931 143	13 448 293
B. Obežný majetok	28 305 199	731 819	27 573 380	25 765 217
C. Časové rozlíšenie	43 377	0	43 377	60 274

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa údajov účtovnej závierky spoločnosti Alfa s.r.o.

Tabuľka 18 Zjednodušená súvaha spoločnosti Alfa s.r.o. – strana pasív

Súvaha k 31.12.2020	Bežné účtovné obdobie	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
Spolu vlastné imanie a záväzky	44 547 900	39 273 784
A. Vlastné imanie	36 516 609	31 640 212
B. Záväzky	8 024 376	7 632 152
C. Časové rozlíšenie	6 915	1 420

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa údajov účtovnej závierky spoločnosti Alfa s.r.o.

Ako prvý krok, ktorý sme museli spraviť bolo zhodnotenie či daná účtovná jednotka je povinná overiť svoju účtovnú závierku audítorom. Nakoľko máme k dispozícii údaje za účtovné obdobie, ktorým je kalendárny rok 2020, musíme použiť veľkostné kritéria určené zákonom č. 431/2002 o účtovníctve, ktoré sú platné pre rok 2020.

Dané veľkostné kritéria sú reprezentované nasledujúcimi hodnotami:

- celková suma majetku je väčšia ako 2 000 000 eur,
- čistý obrat je väčší ako 4 000 000 eur a
- priemerný prepočítaný počet zamestnancov ja vyšší ako 30. (zákon č 431/2002 o účtovníctve)

Prvé kritérium, ktoré nám hovorí o veľkosti majetku môžeme považovať za splnené, keďže spoločnosť Alfa s.r.o. disponuje majetkom neupravenom o opravné položky, rezervy a oprávky v hodnote vyššej ako 57 257 551 eur.

Druhým kritériom je čistý obrat, ktorý je reprezentovaný údajmi z výkazu ziskov a strát, ktorý môžeme vidieť v zjednodušenej forme v tabuľke 19. Spoločnosť Alfa s.r.o. za rok 2020 dosiahla čistý obrat v hodnote 115 856 861 eur, čo predstavuje pokles v porovnaní s bezprostredne predchádzajúcim účtovným obdobím ale aj napriek tomu spĺňa kritérium pre overenie účtovnej závierky audítorom.

Tabuľka 19 Zjednodušený výkaz ziskov a strát spoločnosti Alfa s.r.o.

Výkaz ziskov a strát za rok 2020	Bežné účtovné obdobie	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
Čistý obrat	115 856 861	116 084 148
Výnosy z hospodárskej činnosti	116 131 549	116 762 934
Náklady na hospodársku činnosť	109 841 368	111 279 112
Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti	6 290 181	5 483 822
Pridaná hodnota	15 360 245	14 894 079
Výnosy z finančnej činnosti	127 936	179 485
Náklady na finančnú činnosť	211 703	264 818
Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti	-83 767	-85 333
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením	6 206 414	5 398 489
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení	4 876 396	4 227 219

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa údajov účtovnej závierky spoločnosti Alfa s.r.o.

Posledným tretím kritériom je prepočítaný počet zamestnancov, ktorý musí byť vyšší ako 30. Tento údaj vieme zistiť z poznámok k účtovnej závierke, ktoré sú jej povinnou súčasťou. Vďaka týmto poznámkam sme zistili, že spoločnosť Alfa s.r.o. za účtovné obdobie 2020 mala priemerný prepočítaný počet zamestnancov v hodnote 333.

Po zhodnotení týchto troch veľkostných kritérií môžeme povedať, že spoločnosť Alfa s.r.o. splnila všetky kritéria a vzhľadom na to je povinná overiť svoju účtovnú závierku audítorom.

Ako sme si vyššie povedali, tak stanovenie doby trvania auditu budeme určovať na základe prístupu veľkosti klienta. Východiskom pre tento prístup sú už spomínané údaje z účtovnej závierky nakoľko výpočet doby trvania auditu je nasledovný:

- netto hodnota majetku + tržby + finančné výnosy

Pod netto hodnotou majetku rozumieme hodnotu majetku, ktorá je upravená o opravné položky, rezervy a oprávky. Tržby sú symbolizované účtami účtovnej skupiny 60 a finančné výnosy sú reprezentované účtami účtovnej skupiny 66. Vďaka týmto informáciám, ktoré sú definované usmernením č. 15/ETIKA/2018 vieme presne určiť položky, ktoré majú byť zahrnuté v danom výpočte. (SKAU, 2018)

Nakoľko v tabuľke 16 máme výnosy z hospodárskej činnosti v celkovej sume, tak je potrebné pre účely výpočtu si túto sumu rozdeliť podľa druhu tržieb, ktoré vstupujú do tejto hodnoty z dôvodu, že sa tu môžu nachádzať aj tržby, ktoré nespádajú pod účtovnú skupinu 60.

Tabuľka 20 Výnosy z hospodárskej činnosti

Položka	Bežné účtovné obdobie	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
Tržby z predaja tovaru	114 048 101	114 605 911
Tržby z predaja služieb	1 808 760	1 478 237
Tržby z predaja DNM, DHM a materiálu	51 226	425 390

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa údajov účtovnej závierky spoločnosti Alfa s.r.o.

Ako môžeme vidieť v tabuľke 20, tak nám tam vstupujú tržby nie len z účtovnej skupiny 60 ale aj tržby z predaja dlhodobého nehmotného a hmotného majetku a materiálu,

ktoré sú zahrnuté v účtovnej skupine 64. Z tohto dôvodu tieto tržby nebudú zahrnuté do výpočtu doby trvania auditu.

Po identifikovaní tržieb, ktoré budú súčasťou stanovenia doby trvania auditu, môžeme prejsť k ďalšiemu kroku, ktorý spočíva v samotnom výpočte. Pre účely správneho určenia doby trvania auditu, si najskôr spíšeme hodnoty vstupujúce do daného výpočtu:

- netto hodnota majetku = 44 547 900 eur
- tržby = 115 856 861 eur
- finančné výnosy = 127 936 eur

Po spočítaní daných hodnôt, ktoré nám budú vstupovať do hodnoty total, podľa ktorej sa stanoví doba trvania, sme dospeli k výsledku a hodnote 160 532 697 eur.

Keďže prístup podľa veľkosti klienta nám poskytuje rôzne intervaly hodnoty total, pre ktoré sú určené intervaly minimálneho počtu hodín, zoberieme si do tabuľky 21 len interval, v ktorom sa nachádza naša vypočítaná hodnota.

Tabuľka 21 Minimálna doba trvania auditu – prístup podľa veľkosti klienta

Minimálna doba trvania auditu v hodinách je stanovené takto:				
TOTAL (mil. EUR)		Minimálny počet hodín		
Od	Do			
63	166	300	-	700

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa usmernenia č. 15/ETIKA/2018

Vďaka tabuľke 21 môžeme vidieť, že pre dôkladné overenie účtovnej závierky spoločnosti Alfa s.r.o. audítorom, musí byť doba trvania auditu stanovená minimálne na 300 - 700 hodín. Samozrejme v tomto počte hodín sú zahrnuté hodiny, ktoré budú vykonané celým audítorským tímom a nie len jedným členom.

Pre zhrnutie stanovenej doby trvania auditu môžeme povedať, že pôjde o komplexný audit, ktorý bude vyžadovať viacero členov audítorského tímu a taktiež viacero procedúr pre výkon dôkladného auditu na vysokej úrovni. Samozrejme rozsah hodín sa môže meniť v závislosti od rôznych špecifik alebo vzniknutým nezrovnalostí identifikovaných počas výkonu auditu.

3.6 Diskusia

V rámci praktickej časti máme možnosť spozorovať, identifikovať a porovnať postupy stanovenia doby trvania auditu v praxi s tým, čo nám nariaďujú právne predpisy slovenskej legislatívy.

Vďaka spolupráci s p. Martinom Zubekom, ktorý má dlhoročné skúsenosti v tejto oblasti, sme vedeli zanalyzovať nielen postup stanovenia doby trvania auditu v rámci veľkej audítorskej spoločnosti ale aj skúmanie nezávislosti audítorskej spoločnosti a jednotlivých členov audítorského tímu.

V rámci prvej časti sme dali do pozornosti dokument s názvom „Plán auditu“, ktorý je súčasťou audítorskej dokumentácie a v rámci, ktorého musí byť zdokumentovaný aj samotný postup a výsledok stanovenia doby trvania auditu. Môžeme povedať, že ide o povinnú súčasť dokumentácie a taktiež o jeden z prvých dokumentov, nakoľko práve vďaka plánu auditu vie audítor pripraviť audítorský tím, časové rozvrhnutie a taktiež cenovú ponuku pre danú auditovanú spoločnosť.

Ďalšia časť bola venovaná nezávislosti audítorskej spoločnosti, ktorá ako prvá sa musí preveriť pred akceptovaním zákazky. Následne keď bude audítorská spoločnosť voči klientovi nezávislá, tak sa môže pracovať na výbere audítorského tímu. Samozrejme každý člen musí byť nezávislý, a preto väčšinou majú tieto spoločnosti dotazník v rámci, ktorého si v časových intervaloch aktualizuje prípadnú závislosť audítorov. Samozrejme pred začatím auditu sa musí overiť nezávislosť každého člena, aby sa spoločnosť vyhla prípadným problémom pri výkone auditu. Môžeme povedať, že nezávislosť audítora je najdôležitejšou charakteristikou audítora, nakoľko audit musí byť vykonávaný nezávisle, aby neboli výsledky auditu ovplyvnené.

V ďalšej časti výsledkov práce sme venovali pozornosť stanoveniu doby trvania auditu v praxi a to na základe konzultácie s pánom Martinom Zubekom. Doby trvania auditu sme spracovali a zanalyzovali na vybraných údajoch fiktívnej spoločnosti ABC s.r.o. Postupovali sme na základe krokov, ktoré využíva p. Martin Zubek a následne sme si to porovnali s metódou stanovenia doby trvania auditu, ktoré nám určuje usmernenie č. 15/ETIKA/2018, a to presnejšie s prístupom podľa náročnosti zákazky auditu.

Pre sumarizáciu krokov pre stanovenie doby trvania auditu by sme mohli povedať, že je potrebné si najskôr prezrieť účtovnú závierku a v prípade opakovaného auditu

audítorskú dokumentáciu. Následne si vypočítať hodnoty celkovej významnosti a významnosti pre vykonávanie. Na základe týchto údajov si identifikujeme oblasti a účty, ktoré budú významné a ktorým sa budeme musieť venovať a vykonať na nich audítorské procedúry. Na základe získaných informácií a zosumarizovaní procedúr, ktoré sa budú musieť vykonať, si určíme rozsah hodín, ktorý bude potrebný pre jednotlivé oblasti. Keď audítor pozná celkový rozsah hodín výkonu auditu môže spracovať cenovú ponuku, ktorú predloží klientovi na schválenie.

Po porovnaní prístupu podľa náročnosti zákazky so stanovením doby trvania podľa p. Martina Zubeka môžeme povedať, že dané postupy sa zhodujú a audítor postupuje v súlade s legislatívou a usmernením č. 15/ETIKA/2018.

V poslednej časti sme stanovili dobu trvania auditu na údajoch fiktívnej spoločnosti Alfa s.r.o. V rámci tejto časti sme využili prístup podľa veľkosti klienta, ktorý je tým najjednoduchším nakoľko sa tu audítor venuje trom základným údajom, ktorými sú majetok, tržby a finančné výnosy. Na základe týchto hodnôt nám usmernenie určuje interval hodín, ktorý bude musieť audítor venovať zákazke.

Na záver môžeme skonštatovať, že p. Martin Zubek ako audítor pracuje v súlade so slovenskou legislatívou a taktiež usmernením, ktoré mu napomáha v prípadných nezodpovedaných otázkach v rámci stanovenia doby trvania auditu a taktiež mu slúži aj ako podklad v prípadnej komunikácii s klientom.

Záver

V diplomovej práci sme sa venovali problematike stanovenia doby trvania auditu, ktorá je dôležitou súčasťou každej zákazky auditu. Je to proces, ktorý slúži ako východisko pre samotný výkon auditu a aj ako podklad pri komunikácii s klientom, nakoľko je súčasťou plánu auditu čiže samotnej audítorskej dokumentácie. Vďaka plánu auditu si audítor môže kontrolovať či spĺňa stanovené časové rozpätie na jednotlivé oblasti a v prípade nejakých odchýlok vie zistiť či sú spôsobené zo strany audítorského tímu alebo zo strany klienta.

V rámci práce sme sa mohli z uvedených poznatkov dozvedieť, že slovenská legislatíva stanovuje nielen podmienky, podľa ktorých účtovná jednotka je povinná overiť svoju účtovnú závierku audítorom ale aj povinnosti, ktoré musí audítor splniť počas výkonu auditu. Audítor počas svojej činnosti musí ovládať nielen zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite, zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, ale aj Etický kódex, ktorý upravuje správanie audítora aby sa audit vykonal na kvalitnej úrovni.

Pre stanovenie doby trvania auditu bolo Slovenskou komorou audítorov vydané usmernenie č. 15/ETIKA/2018, ktoré stanovuje tri prístupy, podľa ktorých audítor môže určiť dobu trvania auditu. Práve toto usmernenie napomáha audítorovi pri samotnom procese, nakoľko ponúka aj tabuľky s príkladmi ako by daný prístup mal byť aplikovaný.

Po sumarizácii všetkých získaných poznatkov a výsledkov prác, môžeme povedať, že práca audítora je legislatívne ošetrovaná a stanovenie doby trvania auditu je dôkladne upravené v rámci usmernenia vydaného Slovenskou komorou audítorov. Práve slovenská legislatíva má najväčší vplyv na prácu audítora čo môžeme vidieť aj v praktickej časti diplomovej práci. Práve tu sme mohli vidieť, že audítor postupuje v súlade s usmernením a koná tak ako mu to stanovujú právne normy. Vďaka konzultácií tejto problematiky s odborníkom sa nám podarilo splniť aj náš primárny cieľ, ktorým bolo stanovenie doby trvania auditu v praxi s poukázaním na aplikáciu legislatívy.

Zoznam použitej literatúry

1. IAASB. 2010. International standard on auditing 200, overall objective of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. [online]. [cit. 2021-10-10]. Dostupné na internete: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>
2. IAASB. 2016-2017. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby: Zväzok I. [online]. [cit. 2021-12-10]. Dostupné na internete: <https://www.skau.sk/dolezite-informacie-muster-2022/#1616058203325-3ca31bce-60c4>
3. IFAC. 2018. ETICKÝ KÓDEX AUDÍTORA: Príručka Medzinárodného etického kódexu audítora s Medzinárodnými štandardmi nezávislosti. [online]. [cit. 2021-11-24]. Dostupné na internete: <https://www.skau.sk/wp-content/uploads/2020/01/Etický-kodex-auditora-final-uprava.pdf>
4. Ing. KAREŠ, Ladislav PhD. ISA – Medzinárodné audítorské štandardy. 1.vyd. Bratislava: Súvaha, 2003. 10-12 s. ISBN 80-88727-71-5
5. Ing. KAREŠ, Ladislav PhD. Teória auditu. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. 25-28 s. ISBN 978-80-8168-149-3
6. MADĚRA, František. Audit a audítorstvo (Regulácia profesie a výkonu jej činnosti). 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014. 9-11 s. ISBN 978-80-8168-147-9
7. SITA. 2020. Zmena zákona o účtovníctve so zvyšovaním limitov bude mať dopad na výkon auditov. [online]. [cit. 2021-10-15]. Dostupné na internete: <https://ekonomika.pravda.sk/firmy-a-trhy/clanok/556526-zmena-zakona-o-uctovnictve-so-zvysovanim-limitov-bude-mat-dopad-na-vykon-auditov/>
8. SKAU. 2018. Usmernenie č. 15/ETIKA/2018: Doba trvania zákazky štatutárneho auditu.
9. SKAU. 2020. O nás. [online]. [cit. 2021-10-02]. Dostupné na internete: <https://www.skau.sk/o-nas/>
10. SOLÍKOVÁ, Veronika. 2020. Podnikateľské kilečko – schválené opatrenia od roku 2020 a neskôr. [online]. [cit. 2021-10-15]. Dostupné na internete: <https://www.podnikajte.sk/obchodne-pravo/podnikatelske-kilecko-schvalene>

11. ŠUTYOVÁ, Zuzana. 2020. Povinnosť auditu – zvýšenie kritérií od roku 2021 a 2022. [online]. [cit. 2021-10-15]. Dostupné na internete: <https://www.podnikajte.sk/uctovnictvo/povinnost-audit-2021-2022>
12. ÚDVA. 2020. O úrade. [online]. [cit. 2021-10-02]. Dostupné na internete: <https://www.udva.sk/sk/urad/o-urade>

Právne normy:

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