

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2022/36103157975439108

VPLYV PANDÉMIE COVID-19 NA AUDIT
ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

Diplomová práca

2022

Bc. Patrícia Kurucová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

VPLYV PANDÉMIE COVID-19 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. Milan Gedeon, PhD.

2022

Bc. Patrícia Kurucová

ABSTRAKT

KURUCOVÁ Bc., Patrícia: *Vplyv pandémie Covid-19 na audit účtovnej závierky*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing., Milan Gedeon, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2022, počet strán 54.

Diplomová práca sa zameriava na analýzu dopadov na audit spôsobených pandemiou Covid-19, ktorá v našej krajine posledné dva roky ovplyvňuje všetky sféry ekonomického aj spoločenského prostredia. Hlavným cieľom práce je detailne priblížiť najviac zasiahnuté systémové oblasti auditu a poukázať na nevyhnutnosť potreby inovovania určitých procesov v budúcnosti. Práca je rozdelená do troch samostatných kapitol. Obsahuje 4 tabuľky a 12 obrázkov. Prvá kapitola predstavuje teoretickú časť, ktorá sa zameriava predovšetkým na interpretáciu auditu a medzinárodnú právnu úpravu auditu. Venuje sa systémovým prvkom auditu a podrobne rozoberá zásahy pandémie do ich jednotlivých štruktúr. Druhá kapitola sústreďuje pozornosť na cieľ práce, metódy výskumu a techniku skúmania informácií a ich následnú aplikáciu do prostredia auditu. Tretia kapitola je praktická časť, ktorá metodicky predstavuje samotnú analýzu jednotlivých prvkov ovplyvňujúcich štruktúry auditu na vybranej organizácii. Výsledkom práce je analýza najviac poznačených systémových oblastí auditu a riešenie problematiky ideálnej optimalizácie pre dosiahnutie čo najlepšieho systémového výstupu.

Kľúčové slová: audit, pandémie Covid-19, vplyv pandémie, medzinárodné audítorské štandardy ISA, výkon auditu

ABSTRACT

KURUCOVÁ Bc., Patrícia: The impact of COVID-19 on the audit of financial statement. - University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. – Lecturer: Ing., Milan Gedeon, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2022, 54 pages.

The diploma thesis focuses on the analysis of the impact on the audit caused by the Covid-19 pandemic, in our country the last two years have affected all spheres of the economic and social environment. The main goal of this work is to approach in detail the most affected system areas of audit and to point out the need for innovation of certain processes in the future. The work is divided into three separate chapters. It contains 4 tables and 12 figures. The first chapter presents the theoretical part, which focuses primarily on audit interpretation and international audit law. It deals with systemic audit interventions and analyzes pandemics in their individual structures in detail. The second chapter focuses on the goal of the work, research methods and techniques of information research and their subsequent application in the audit environment. The third chapter is a practical part, which methodically presents the analysis of individual elements affecting the audit structures in the selected organization. The result of diploma thesis is the analysis of the most identified system areas of audit and solution for the issue of ideal optimization to achieve the best possible system output.

Key words: audit, pandemy Covid-19, inpact of pandemy, international standards on auditing ISA, performance of audit

OBSAH

Úvod	6
1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	7
1.1 Dopad pandémie Covid-19 na výkon auditu.....	8
1.2 Plánovanie auditu	10
1.3 Identifikácia a vyhodnotenie rizík.....	12
1.4 Komunikácia počas auditu	14
1.5 Získavanie a hodnotenie dôkazných informácií.....	16
1.6 Nepretržité pokračovanie v činnosti	19
1.7 Následné udalosti	21
1.8 Správa nezávislého audítora.....	23
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	25
3 Výsledky práce.....	27
3.1 Stručná charakteristika spoločnosti Jaguar Land Rover Slovakia	28
3.2 Plánovanie auditu	31
3.3 Audit na diaľku	33
3.4 Komunikácia	36
3.5 Inventúra	38
3.6 Nepretržité pokračovanie v činnosti	40
3.7 Udalosti po skončení účtovného obdobia	41
3.8 Správa audítora	42
3.9 Audit v postpandemickej dobe.....	46
Záver	48
Zoznam použitej literatúry	51

Úvod

Globálna pandémia Covid-19, ktorá vypukla v marci 2020 priniesla so sebou mnoho zmien. Ľudia sa báli o svoje zdravie, vlády sa snažili nájsť riešenia na vzniknuté problémy a spoločnosti sa snažili prispôbiť novým podmienkam a pravidlám trhu.

Vládne opatrenia nazývané lockdown, kedy bol aj samotný pohyb ľudí na uliciach obmedzený, znamenali pre mnoho firiem zatvorenie svojich prevádzok a obrovské poklesy tržieb. Vzhľadom na opakované lockdowny, niektoré spoločnosti nevykonávali činnosť, na ktorú boli založené aj niekoľko mesiacov. Svoje záväzky vyplývajúce zo zmluvných vzťahov si však plniť museli, no peňažné toky mali tiež svoj limit. To spôsobilo, že množstvo predovšetkým malých firiem ukončilo svoju činnosť. Mnohé podnikateľské subjekty pokračujú iba za pomoci bankových úverov alebo s výrazne obmedzeným finančným rozpočtom. Pre tie účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť auditu, sa celá situácia skomplikovala o čosi viac. Hoci je potrebné dodržať zákon a audit vykonať, pri situácii, kedy majú aj audítori značne obmedzený pohyb, je otázne, do akej miery bude výsledok vykonaného auditu dôveryhodný.

Najväčší odborníci na audit, ktorí sú členmi rôznych inštitúcií a združení, sa snažili v tejto zložitej situácii pomáhať kolegom z praxe, ako len vedeli, no i pre nich to bola nová situácia a na mnoho alternatívnych spôsobov nebola dostačujúca ani medzinárodná legislatíva upravujúca audit. Samotné združenia a inštitúcie priznali, že bude pre audítorov veľmi náročné dodržať medzinárodnú právnu úpravu za takto sťažených podmienok. Celú situáciu komplikoval aj neustále meniaci sa vývoj pandémie Covid-19 i opatrenia proti šíreniu tohto ochorenia. Na mnoho odporúčaní neboli firmy pripravené nielen z technického hľadiska, ale ani z personálneho. Hoci firmy majú dostatočne kvalifikovaných zamestnancov v mnohých ohľadoch im chýbali skúsenosti. Ďalšou prekážkou boli zamestnanci, ktorí neboli schopní výkonu svojej práce zo zdravotného hľadiska a kolegom pri výkone auditu chýbali.

Cieľom diplomovej práce je priblížiť ako Covid-19 ovplyvnil celkový výkon auditu. Zameriame sa aj na fakt, či účtovná závierka overená v tomto období poskytuje používateľom kvalitný a plnohodnotný pohľad na finančnú situáciu spoločností, ktoré ju majú overenú audítorom.

1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

V decembri 2019 sa v čínskom meste Wu-Chan vyskytlo a rýchlo rozšírilo akútne respiračné ochorenie pomenované Covid-19. Bolo spôsobené vírusom SARS-CoV-2 a jeho príznaky boli horúčka, kašeľ, únava, ťažkosti s dýchaním a strata čuchu a chuti. Spočiatku sa predpokladalo, že sa vírus šíri iba vzduchom a aerosólmi. Neskôr sa zistilo, že nakaziť sa dá aj cez kontaminovaný povrch predmetov. Kvôli cestovaniu ľudí sa ochorenie veľmi rýchlo objavilo vo všetkých krajinách na piatich kontinentoch. Z tohto dôvodu 11. marca 2020 vyhlásila Svetová zdravotnícka organizácia pandémie ochorenia Covid-19.

Na Slovensku sa prvý prípad ochorenia Covid-19 objavil 6. marca 2020. Rozšíreniu vírusu nezabránili ani preventívne opatrenia, ktoré sa prijali už vo februári toho roku. Uznesením vlády Slovenskej republiky č. 114 zo dňa 15. marca 2020, bol od 16. marca vyhlásený núdzový stav, ktorý bol ukončený uplynutím 13. júna 2020. Jeho znakom bolo výrazné obmedzenie aktivít, ktoré nie sú nevyhnutné pre život. To znamená, že sa napr. obmedzilo cestovanie do zahraničia a späť na územie Slovenska. Zároveň sa obmedzil a neskôr na istý čas úplne zakázal pohyb osôb medzi jednotlivými okresmi. V snahe zabrániť rýchlemu šíreniu ochorenia Covid-19 použila vláda aj opatrenie nazvané lockdown. Školy, obchody, výrobné podniky, kultúrne a športové strediská, hotely, reštaurácie a ďalšie prevádzky, ktoré neposkytovali základný tovar, ostali na určitý čas zatvorené. To malo za následok zmenu pracovného prostredia pre podstatnú časť obyvateľstva. Odporúčaním zo strany hlavného hygienika Slovenskej republiky bolo, aby zamestnanci nepracovali v priestoroch podniku, ak to nie je nevyhnutné pre výkon ich práce. Väčšina podnikov preto nariadila svojim zamestnancom prácu z domu. Tí, ktorí svoje povolanie takýmto spôsobom vykonávať nemohli a podnik musel mať zatvorenú prevádzku, museli zostať doma.

Vyššie spomenuté opatrenia so sebou priniesli samozrejme aj ekonomické následky. Spustilo sa obrovské prepúšťanie zamestnancov, nakoľko podniky neboli finančne pripravené na takýto ekonomický jav. Slovenská ekonomika bola pred pandemiou Covid-19 v najlepšej kondícii od svetovej krízy z roku 2009. Táto obrovská neistota, ktorú pandémia Covid-19 priniesla, sa prejavila predovšetkým rapídnyim zvýšením nezamestnanosti a značným poklesom HDP. Ovplyvnila aj myslenie domácností, ktoré prestali míňať svoje dôchodky zo strachu o stratu zamestnania. Hoci vláda zaviedla dotáciu nazvanú Prvá pomoc, ktorú podniky dostávali mesačne, mnohým to nepostačovalo na pokrytie všetkých svojich nákladov. Pandémia Covid-19 ovplyvnila naozaj každé odvetvie a oblasť auditu neostala výnimkou.

1.1 Dopad pandémie Covid-19 na výkon auditu

Pandémia Covid-19 zapríčinila výrazné ekonomické dopady na podniky. V dôsledku prijatých opatrení sa musela obmedzovať nielen výroba, ale výrazne sa obmedzila aj spotreba. Tieto ekonomické dopady mali výrazný vplyv aj na účtovníctvo. Pandémia Covid-19 tak zasiahla nielen podnikateľské subjekty, ale aj ich audítorov a výbory pre audit. Oblasť auditu bola vystavená náročným výzvam, ktoré boli pre audítorov bezprecedentné. Výbor európskych orgánov dohľadu nad auditom (ďalej len „CEAOB“) chcel zdôrazniť určité výzvy v dôsledku rozsahu pandémie Covid-19, ktorým boli audítori vystavení a mali dopad na kvalitu auditu. CEOB zdôrazňuje oblasti, ktoré sú veľmi dôležité pre vykonávanie auditov a boli pandémiou Covid-19 negatívne ovplyvnené:

- získanie dostatočných audítorských dôkazov,
- pokračovanie v nepretržitej činnosti,
- následné udalosti,
- komunikácia (CEAOB, 2020).

Zástupcovia najväčších audítorských spoločností na slovenskom trhu, prezident Slovenskej komory audítorov (ďalej len „SKAU“) a zástupcovia Úradu pre dohľad nad výkonom auditu (ďalej len „UDVA“), ktorí sa stretli v apríli 2020 popísali problematické oblasti ešte konkrétnejšie:

- výkon štatutárneho auditu bol vo väčšine prípadov realizovaný na diaľku;
- pri komunikácii s klientami a výbormi pre audit chýba osobný kontakt;
- fyzická prítomnosť u klienta výhradne so súhlasom klienta a za prísnych hygienických opatrení;
- problém s účasťou na fyzických inventúrach (primárne zahraniční klienti);
- dočasný problém s poštovými službami v procese zasielania konfirmačných listov;
- časový nesúlad medzi overením zhody výročnej správy a účtovnej závierky;
- profesionálny úsudok pri posudzovaní miery akceptácie skenov dokumentov namiesto originálov;
- zabezpečenie bezpečného prenosu dát medzi audítorom a klientom;
- vyššia miera elektronizácie a digitalizácie aj u menších audítorov (UDVA, 2020).

Spoločnosť Deloitte vo svojej publikácii *Accounting considerations related to the Coronavirus 2019 Disease* priniesla prehľad vybraných kľúčových účtovných oblastí ovplyvňujúcich zostavenie účtovnej závierky:

- nepretržité pokračovanie v činnosti,
- udalosti po dátume súvahy,
- pokuty za neskoré dodávky,
- zníženie hodnoty nefinančného majetku,
- prijatie štátnej pomoci,
- tvorba opravných položiek podľa IFRS 9,
- zostavenie priebežnej účtovnej závierky,
- rezervy na nevýhodné zmluvy.

Proces prevedenia kvalitného auditu je náročný aj za bežných okolností na aké sú audítori zvyknutí. Zahŕňa neobmedzený prístup ku všetkým účtovným záznamom, osobnú komunikáciu so zamestnancami a manažmentom či prítomnosť pri inventarizácii. Pandémia Covid-19 obmedzila množstvo z týchto nevyhnutných procesov a niektoré dokonca úplne znemožnila. Navyše priniesla do ekonomického prostredia značnú mieru neistoty. Účtovné jednotky sa musia vysporiadať s pravdepodobnosťou, že sa môže kedykoľvek zmeniť súčasné prostredie a vyskytnú sa neplánované udalosti, či sa zmenia časové harmonogramy, ktoré majú na audit markantný vplyv. Ďalší vývoj, trvanie a dopady pandémie Covid-19 sa nedajú predvídať, z tohto dôvodu účtovníci aj audítori čelia neustálym zmenám. Veľa podnikov nepriaznivo zasiahnutých pandemiou Covid-19 bude musieť dôkladne zvážiť množstvo otázok svojej činnosti a vykonať množstvo analýz na určenie existencie významných neistôt. Toto môže viesť k dodatočným zverejneniam v účtovných závierkach. Podniky by mali tiež posúdiť všetky dostupné informácie vplyvajúce na budúce obchodovanie. Odborníci z Accountancy Europe (ďalej len „AE“) vo svojej príručke *„Impact on ongoing Audits“* upozorňujú, že odborné požiadavky a očakávaná úroveň kvality auditu sa nezmenili. Hoci sa kvôli interným aj externým faktorom zmenilo prevádzkovanie podnikov, ktoré bude mať na zákazku auditu rôzne dopady, audítori musia rozlišovať medzi odchýlkami a oneskoreniami, ktoré sú spôsobené postupmi audítorskej firmy. Tie sa objavili už pri plánovaní auditu a pokračovali až k samotnému vydaniu správy audítora.

1.2 Plánovanie auditu

Bez ohľadu na pandémiu Covid-19, nevyhnutným krokom k vykonaniu kvalitného auditu je jeho naplánovanie. Napriek nepriaznivej situácii pre audítorov, je nutné si uvedomiť, že audit účtovnej závierky je rastúci a opakujúci sa proces, kedy sa na základe vykonaných audítorských postupov získavajú ďalšie dôkazné informácie. Primárnym cieľom auditu je zvýšiť vierohodnosť účtovných informácií spoločností.

Práca audítora sa začína ešte pred prijatím zákazky auditu. Prvým krokom výkonu auditu je posúdenie rizika zákazky, ktoré by sa podľa Kareša (2010) malo uskutočniť ešte pred prijatím zákazky. Na základe správneho posúdenia rizika zákazky sa audítor môže rozhodnúť, či danú zákazku prijme alebo nie. Audit je komplexný súbor činností, ktorých výsledkom je posudok, čo bez komplexného poznania účtovnej jednotky a jej prostredia nie je možné. Táto skutočnosť sa podceňuje predovšetkým pri opakujúcich sa zákazkách. „*Je preto potrebné vziať do úvahy skutočnosť, že každá spoločnosť je dynamický systém, ktorý reaguje na podnety z okolia, prispôbuje sa podnetom z okolia rôznymi možnými formami*“ (Kareš, 2010, s. 104). Priebeh plánovania auditu je v jednotlivých krokoch vysvetlený v Obrázku č. 1.

Obrázok č. 1 Plánovanie auditu



Zdroj: Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch (2012)

Plánovanie začína tesne po menovaní audítora, trvá počas celého auditu a ako prvý sa identifikuje prístup, ktorý sa bude používať na vykonanie auditu. Po dôkladnom spoznaní každého aspektu účtovnej jednotky sa vytvorí celková stratégia. Tá vymedzuje rozsah, časový priebeh a nasmerovanie auditu. Pri vytvorení stratégie sa vymedzia základné znaky zákazky, stanovia sa ciele v súvislosti s vydávaním správ a posúdia sa dôležité faktory určujúce smer pracovného tímu. Zároveň celková stratégia auditu slúži ako východisko pri zostavení podrobnejšieho plánu auditu. Plán auditu je ďalším nevyhnutným krokom plánovania. Jeho cieľom je zníženie rizika na prijateľne nízku úroveň. Tiež popisuje povahy časového priebehu a rozsahu plánovaných procedúr pre vyhodnotenie rizík, následných plánovaných audítorských postupov o testovaní a ďalšie. Pri zostavovaní plánu auditu treba dbať na dodržiavanie medzinárodných audítorských štandardov (ďalej aj „ISA“). Plánovanie auditu upravuje ISA 300, ktorý stanovuje normy s cieľom vykonania zákazky efektívne. Prikazuje dôležitým oblastiam auditu venovať patričnú pozornosť, včas odhaliť problémy a vyriešiť ich. *„Každý vie, že najlepšie audity sú tie, ktoré sú dobre naplánované“* (Newman, 2022). Z tohto dôvodu je potrebné zabezpečiť časový rozvrh, aby sa venovala dostatočná pozornosť dôležitým oblastiam, rozdelili sa úlohy členom audítorského tímu a včas identifikovali a vyriešili potenciálne problémy.

Účelom auditu účtovnej závierky (ďalej len „ÚZ“) je vyjadrenie názoru, či je ÚZ zostavená podľa platných rámcov finančného vykazovania. Na meranie celkovej správnosti finančných výkazov sa používajú analytické postupy, ktoré hodnotia informácie, finančné aj nefinančné, a musia byť použité pri každom audite. Analytické postupy sa používajú aj pri plánovaní auditu, aby uľahčili prácu audítora. Ich cieľom je oboznámenie sa so všetkými vzťahmi, skutočnosťami a špecifickými transakciami účtovnej jednotky a podľa týchto naplánovať audit. Ďalšími postupmi sú testy vecnej správnosti, ktoré odhaľujú významné nesprávnosti a vďaka nim sa efektívne dosahuje cieľ auditu. Používajú sa na celkové overenie účtovných informácií, ide o zhodnotenie celkovej logiky finančných informácií zhodnotených audítorom. Vďaka analytickým postupom sa odhaľujú potenciálne chyby. Dostatočnosť a vhodnosť testovaných informácií eliminuje vznik výskytu nesprávností, ich kvalita je ovplyvnená zdrojom, z ktorého sú získané. Vo všeobecnosti platí, že nezávislé zdroje poskytujú spoľahlivejšie dôkazné informácie. Najvhodnejšie je, ak tieto informácie existujú v papierovej alebo elektronickej forme. Medzi záverečné audítorské postupy patrí zdokumentovanie práce a určenie vhodnosti prijatých záverov, vyhodnotenie záverov a zostavenie správy audítora, ktorá je súhrnom zistených skutočností o ÚZ. Audítor môže prerokovať plánovanie auditu s osobami poverenými riadením a manažmentom účtovnej

jednotky (ďalej len „manažment“). Úlohou diskusií je najst' súlad vykonania a riadenia auditu s prácou zamestnancov účtovnej jednotky. Pri navrhovaní rozsahu auditu sa zohľadní okrem iného aj rámec finančného výkazníctva, požadovaná komunikácia a očakávaný rozsah pokrytia auditom a záležitostí, ktoré by mohli mať vplyv na audit.

1.3 Identifikácia a vyhodnotenie rizík

Práca audítora sa zameriava na identifikáciu významnej nesprávnosti, resp. chyby. Významná nesprávnosť je druh nesprávnosti ovplyvňujúca rozhodnutia používateľov ÚZ. Významné nesprávnosti poznáme kvantitatívne (napr. nesprávne ocenenie aktív) alebo kvalitatívne (napr. nevykázanie vzťahov so spriaznenými osobami) (SKAU, 2021). Táto oblasť je upravená v ISA 315, ktorý sa venuje identifikácii a vyhodnoteniu rizík významnej nesprávnosti na základe znalostí účtovnej jednotky a jej prostredia. To znamená, že audítor pri výkone auditu môže použiť aj informácie z predchádzajúcich skúseností s účtovnou jednotkou, je však povinný zistiť, či od dátumu predchádzajúceho auditu nenastali zmeny ovplyvňujúce platnosť informácií pre aktuálny audit. Na základe dopytovania a iných postupov určí, či prípadné zmeny ovplyvnili platnosť informácií, ktoré má k dispozícii. Zmeny môžu byť spôsobené nielen internými ale aj externými faktormi, preto musí vziať do úvahy všeobecné ekonomické podmienky. Aj meranie a posudzovanie finančnej výkonnosti účtovnej jednotky, ktoré vykonáva manažment, môžu audítorovi pomôcť posúdiť či opatrenia prijaté na dosiahnutie interných cieľov neviedli k zvýšenému riziku významnej nesprávnosti.

Riziká významnej nesprávnosti môžu byť väčšie pri dôležitých nerutinných transakciách plynúcich napr. z výraznejších zásahov manažmentu do spôsobu účtovania, zložitých výpočtov i nerutinných transakcií, pri ktorých je ťažšie implementovať kontrolu rizík. Audítor môže objaviť nezrovnalosti, rozporné alebo chýbajúce informácie v účtovných záznamoch. *„Významné riziká sa často týkajú dôležitých nerutinných transakcií a záležitostí, ktoré súvisia s úsudkom. Nerutinné transakcie sú neobvyklé, buď vzhľadom na svoju veľkosť alebo vzhľadom na svoju povahu, preto k nim dochádza zriedka. U jednoduchých rutinných transakcií, ktoré sú predmetom systematického spracovania existuje menšia pravdepodobnosť, že by viedli k vzniku významných rizík“* (ISA 315). Počas auditu sa môže zistiť, že informácie, z ktorých vychádzalo vyhodnotenie rizík sa značne líšia od informácií zistených audítorom.

Identifikácia a hodnotenie rizík je opakovaný dynamický proces, ktorý si od audítorov vyžaduje upravenie odpovedí a aplikovanie ďalších postupov pri novo získaných informáciách. Počas zákazky musia byť audítori ostražití vzhľadom na meniace sa okolnosti, ktoré môžu viesť k prehodnoteniu posúdenia rizika (Christopher Arnold, 2020).

Hodnotenia a reakcia audítorov na riziká nesprávnosti ÚZ sú rozhodujúcimi faktormi vykonanie kvalitného auditu. Účinnosť auditu je do veľkej miery závislá od identifikácie rizík významných nesprávností. V súvislosti s týmto procesom je pri všetkých auditoch nevyhnutné dôkladné preskúmanie okolností súvisiacich s pandémiou Covid-19 vo všetkých oblastiach auditu. Posudzovanie rizík v súčasnom prostredí nie je podobné žiadnym iným, keďže klienti v dôsledku pandémie Covid-19 čelia významným zmenám nielen vo svojom podnikaní ale i pracovnom prostredí a celkovo v ekonomike. Postupným pokračovaním pandémie Covid-19 bolo potrebné upraviť viacero audítorských postupov. „*Napriek okolnostiam nemôžu obetovať kvalitu auditu*“ (Murphy, 2020). Prístup „rovnako ako minulý rok“ k plánovaniu auditu a posudzovaniu rizík nikdy nie je dobrou stratégiou a v súčasnosti je neprípustný.

Významnosť je základným pojmom pri výkone auditu, uplatňuje sa pri plánovaní, vykonávaní auditov aj pri hodnotení vplyvu nesprávností na ÚZ. Určenie významnosti ovplyvňuje priebeh celého auditu a preto je nutné zabezpečiť:

- aby bol partner zodpovedný za zákazku pri určovaní významnosti a poskytol audítorom všetky svoje poznatky o vplyve pandémie Covid-19 na významnosť (ÚZ),
- diskusiu s manažmentom o hospodárení účtovnej jednotky počas daného roka,
- informácie o všetkých zmenách v účtovnej jednotke.

Očakáva sa, že pandémia Covid-19 ovplyvní určovanie významnosti v auditoch a výber použitých referenčných hodnôt. Niektorí audítori možno budú musieť venovať viac času a pozornosti určovaniu významnosti, ako venovali za bežných okolností. Je vysoko pravdepodobné, že celková významnosť bude pri niektorých auditoch nastavená na nižšiu úroveň čo by pomohlo zvýšiť rozsah nutného testovania.

„*Audítori budú musieť vysvetliť, ako tieto zmeny, ktoré nastali v súvislosti s pandémiou Covid-19 s najväčšou pravdepodobnosťou ovplyvnia významnosť a vykonanú audítorskú prácu, uskutočniť stand-back test na konci fázy plánovania, aby sa posúdil dôvod na určenie významnosti*“ (ICAEW, 2020). Vzhľadom na fakt, že významnosť je určená na celkovej úrovni, na úrovni výkonnosti a v niektorých prípadoch aj samostatne pre špecifické triedy transakcií, audítori riskujú, že započítajú riziká viacerými spôsobmi, čo by mohlo viesť k strate zamerania. Úpravy účtov môžu byť potrebné, ak majú audítori k dispozícii iba

odhadované údaje alebo existuje vyššie riziko nesprávnosti, napr. pri práci z domu. Ak sa vyskytne potreba v neskoršej fáze auditu zreevidovať niektoré prvky významnosti, pravdepodobne to povedie k vykonaniu dodatočnej audítorskej práce.

1.4 Komunikácia počas auditu

Základnou činnosťou, bez ktorej nie je možné vykonať kvalitný audit, je komunikácia. Táto počas auditu prebieha interne aj externe. Interná komunikácia prebieha v rámci skupiny vykonávajúcej audit. Komunikácia v audítorskom tíme je neoddeliteľnou súčasťou auditu, dokonca sa opisuje ako kritický faktor, ktorý je úspechom každej zákazky. Z toho dôvodu by mala byť dobrá a nepretržitá medzi všetkými členmi audítorského tímu. Začína určením jednotlivých členov tímu a pokračuje počas celej zákazky. Komunikácia musí prebiehať medzi všetkými úrovňami členov audítorského tímu, čo dokazuje aj obrázok č. 2.

Obrázok č. 2 Komunikácia medzi členmi tímu



Zdroj: UDVA (2012)

Dôležité informácie o klientovi, audítorské očakávania, prijatie lepších rozhodnutí o časovom rozsahu. Tieto a mnohé ďalšie informácie sú predmetom diskusií, ktoré musia prebiehať nepretržite počas jednotlivých fáz auditu. Efektivita a čiastkové ciele komunikácie audítorského tímu sú podrobnejšie opísané v obrázku č. 3.

Obrázok č. 3 Komunikácia auditorského tímu



Zdroj: UDVA (2012)

Ako vyplýva z obrázku č. 3 bez komunikácie nie je možné vykonať kvalitný audit. Môžeme tvrdiť, že komunikácia medzi členmi auditorského tímu tvorí najväčší podiel výkonu auditu a je dôležité zabezpečiť, aby efektívne fungovala.

Dôležitou pre získavanie informácií o účtovnej jednotke je pre audítora komunikácia s manažmentom. Predmet a spôsob komunikácie je definovaný v ISA 260. Odporúča odovzdať jasné informácie o zodpovednosti audítora, o časovom harmonograme a všeobecne o očakávanom obsahu odovzdávaných informácií, ktoré pomôžu vytvoriť základ pre efektívnu vzájomnú komunikáciu. Audítor a manažment by si mali na začiatku auditu stanoviť:

- formu, v akej sa budú informácie zasielať,
- ktorý člen tímu vykonávajúceho zákazku a kto z členov manažmentu bude do prenosu konkrétnych informácií zaangažovaný,
- vzájomný prenos a odovzdávanie informácií, ktoré budú z hľadiska auditu relevantné,
- prijatie opatrení a poskytnutie spätnej väzby o záležitostiach o ktorých sa vzájomne informovali.

Etický kódex špecifikuje tieto oblasti podrobnejšie. Audítor musí určiť vhodnú osobu na komunikáciu a určiť, či je potrebné komunikovať s viacerými členmi z manažmentu

alebo je postačujúca jedna. Pri určení tejto osoby by mal zvážiť povahu komunikovaných informácií ako aj záležitosti, ktoré sa budú komunikovať. ISA 540 ukladá audátorovi povinnosť informovať manažment o svojom názore na kvalitatívne aspekty účtovných postupov účtovnej jednotky týkajúcich sa účtovných odhadov a s tým súvisiacich zverejnení. Prenos informácií je individuálny pre každú zákazku. Je závislý od spôsobu komunikácie manažmentu, od veľkosti a štruktúry účtovnej jednotky a od audátorovho pohľadu na významnosť. ISA 260 zároveň audátorom prikazuje komunikovať významné zistenia z auditu a odborný úsudok audítora písomnou formou. V týchto prípadoch ústna forma komunikácie nie je primeraná.

Auditor je oprávnený komunikovať aj s tretími stranami, ak je to nevyhnutné pre výkon auditu. Takáto komunikácia môže byť pre audit prínosom či už v jednotlivých fázach auditu, alebo auditu ako celku. Tretími stranami sa pri výkone auditu považujú všetky externé subjekty, ktoré s účtovnou jednotkou prichádzajú do obchodného styku. S týmito audítori pri výkone auditu komunikujú hlavne pomocou konfirmačných listov, ktoré potvrdzujú audítorom výšku vykazovaných pohľadávok alebo záväzkov v ÚZ. Zároveň sú za tretiu stranu považované aj regulačné úrady. Audítori s nimi konzultujú rôzne problematiky, prípadne si overujú správnosť rôznych krokov.

Pandémia Covid-19 preniesla celú komunikáciu do virtuálneho prostredia. Všetky tímové diskusie, brainstormingy alebo klasické porady sa nedali absolvovať osobne. Z dôvodov nariadenej práce z domu audítori využívali technológie, ktorými si zabezpečovali neustálu komunikáciu. Virtuálna komunikácia je náročnejšia, nakoľko komunikácia celkovo pomáha audítorovi uistiť sa, že získal dostatočné a vhodné dôkazy o vernom a pravdivom obraze ÚZ.

1.5 Získavanie a hodnotenie dôkazných informácií

Dôkazné informácie definuje ISA 500 ako informácie, ktoré auditor použije, aby dospel k záverom, ktoré podporujú výrok audítora. Zahŕňajú informácie nachádzajúce sa v účtovných záznamoch alebo iných zdrojoch, ktoré slúžia ako východisko na zostavenie ÚZ. V súvislosti s dôkaznými informáciami sa úzko spájajú aj pojmy dostatočnosť a vhodnosť. Dostatočnosť dôkazných informácií je meradlom množstva dôkazných informácií. Toto množstvo potrebných dôkazných informácií je ovplyvnené aj ich kvalitou a posúdením rizika materiálnej nesprávnosti. Vhodnosť dôkazných informácií je meradlom toho, či sú tieto informácie relevantné a spoľahlivé natoľko, aby podporili výrok audítora

(ISA 500). „Väčšinu práce audítora pri utváraní výroku audítora tvorí získavanie a hodnotenie dôkazných informácií. Audítorské postupy slúžiace na získavanie dôkazných informácií môžu zahŕňať okrem dotazovania aj inšpekciu, pozorovanie, konfirmáciu, prepočet, opakované vykonanie a analytické postupy, často vo vzájomnej kombinácii“ (ISA 500). Dotazovanie je najvyužívanejší spôsob získavania informácií ako finančných, tak i nefinančných, od dobre informovaných osôb v rámci účtovnej jednotky, spravidla manažmentu a hlavného účtovníka. Ak sa audítorovi nepodarí získať dostatočné a vhodné informácie o významných tvrdeniach v ÚZ, jeho povinnosťou je pokúsiť sa o získanie ďalších dôkazných informácií. Väčšiu istotu o dostatočnosti a vhodnosti informácií audítor získa, ak čerpá informácie z viacerých zdrojov, interných aj externých. Pri takejto forme dôkladnej analýzy potom majú informácie súhrnný charakter. Najdôležitejšie dôkazné informácie účtovnej jednotky sú účtovné záznamy, avšak potrebné sú aj informácie z nezávislých zdrojov mimo účtovnej jednotky, napr. konfirmácia tretích strán, správy analytikov či porovnateľné údaje o konkurencii. Faktory, ktoré zohrávajú úlohu pri posudzovaní dostatočnosti a vhodnosti informácií sú predovšetkým:

- zdroj,
- spoľahlivosť a dôveryhodnosť získaných informácií,
- skúsenosti s podobnými potenciálnymi nesprávnosťami,
- pravdepodobnosť významného vplyvu tejto nesprávnosti na účtovnú závierku a znalosti o účtovnej jednotke.

Neistota plynúca zo súčasného prostredia zvyšuje náročnosť získavania dostatočných audítorských dôkazov potrebných na vytvorenie nezávislého názoru. Je dôležité, aby zostavovateľ ÚZ a audítor diskutovali o hodnotení vplyvu pandémie Covid-19 na začiatku prípravy a procesu auditu, nakoľko je pravdepodobné, že sa vyskytnú problémy, s ktorými sa nestretli a musia ich zvážiť.

CEAOB a príslušné národné orgány zdôrazňujú, že zodpovednosťou audítora je získať dostatočné a vhodné dôkazy predtým ako vydá svoju audítorskú správu. CAOEB uznáva, že získanie dostatočných a vhodných dôkazov je sťažené z dôvodu obmedzenia prístupu do kancelárií klientov, zákazu cestovania i obmedzenej dochádzky personálu do zamestnania zo zdravotných dôvodov. Toto všetko zhoršuje audítorove možnosti dostať sa k potrebným informáciám. „Audítorom sa odporúča, aby v maximálnej možnej miere preskúmali alternatívne prostriedky vrátane technológie“ (CEAOB, 2020). Zmeny v harmonogramoch mohli byť dôvodom narušenia schopnosti včas získať postačujúce

audítorské dôkazy a mohli audítorov prinútiť hľadať alternatívne, menej spoľahlivé zdroje dôkazov. Posúdiť dostatočnosť a vhodnosť informácií je náročné predovšetkým, ak si audítor nemá ako overiť pravosť prijatých informácií. Táto povinnosť audítorov zasiahla hlavne v oblasti zásob.

Inventúra

Zásoby sú častou položkou účtovných výkazov nielen na Slovensku. Po tom ako sa audítor oboznámi s jednotlivými procesmi v oblasti zásob, porozumie im a zdokumentuje ich, môže prejsť k ďalšej činnosti. Tou je presvedčenie sa o správnom vykázaní zásob v zodpovedajúcej výške. Následne získa audítor informácie pri účasti na fyzickej inventúre zásob, ktorá je bezpochyby najdôležitejšou procedúrou v testovaní v danej oblasti. Získa na nej nielen dôležité informácie o samotnej existencii zásob a ich stave, ale aj prehľad o inventúrnych postupoch zamestnancov. Počas pandémie boli pre audítorov dôležité predovšetkým ods. 5 – 7 štandardu 501. V nich sú spomenuté povinnosti audítora v prípade, že nie je možné sa zúčastniť inventúry fyzicky. V ods. 5 je vysvetlené, že ak sa dátum inventúry líši od dátumu ÚZ je audítor povinný vykonať také postupy, aby získal dôkazné informácie, že zmena stavu zásob medzi týmito dátumami je riadne zaznamenaná. Ods. 6 prikazuje audítorovi zúčastniť sa inventúry k inému dátumu, ak sa vyskytli udalosti kvôli, ktorým nie je možné zúčastniť sa riadnej inventúry. Ods. 7 ukladá audítorovi povinnosť vykonať alternatívne postupy ak nie je možné vykonanie riadnej inventúry.

Inštitút certifikovaných účtovníkov Škótska (ICAEW) vydal pre svojich audítorov usmernenie týkajúce sa účasti na inventarizácii počas pandémie Covid-19. To odporúča audítorom zvážiť alternatívne postupy ako:

- využiť prácu interných audítorov,
- zúčastniť sa inventarizácie virtuálne,
- zorganizovať konferenčný hovor s kľúčovými zamestnancami v oblasti riadenia zásob,
- využiť cut-off testy v kombinácii s analytickými postupmi.

Financial Reporting Council (FRC) poznamenala, že v niektorých prípadoch overenie inými prostriedkami ako fyzickými, môže byť vhodné, aj keď je potrebné zvážiť významnosť. Inštitút autorizovaných účtovníkov v Anglicku a Walese riešil otázku audítorov, či je povolené použitie technológie, konkrétne robotickej, aby bolo možné zúčastniť sa sčítania zásob na diaľku. Inštitút uznal, že nové technológie, ako sú drony, môžu

v niektorých prípadoch pomôcť pri inventarizácii zásob. Mali by sa však dôkladne zvážiť zákonné obmedzenia pri používaní takejto technológie.

1.6 Nepretržité pokračovanie v činnosti

Štandard ISA 570 definuje povinnosti audítora, ktorý musí pri overovaní ÚZ posúdiť akým spôsobom manažment účtovnej jednotky uplatňuje predpoklad nepretržitého trvania účtovnej jednotky pri zostavení ÚZ. Na základe princípu nepretržitého pokračovania v činnosti sa ÚZ zostavuje za predpokladu, že účtovná jednotka bude v činnosti pokračovať v dohľadnej dobe. Tento sa používa iba ak manažment účtovnej jednotky nemá v úmysle ju zlikvidovať, ukončiť jej činnosť, alebo ak nemá inú reálnu alternatívu ako urobiť inak. Zodpovednosť za posúdenie schopnosti nepretržitého pokračovania v činnosti nenesie audítor, ale manažment účtovnej jednotky. Tento musí vymedziť záležitosti úzko spojené s predpokladom pokračovať v činnosti, vyhodnotiť ich a nutné údaje zverejniť. Pri vyhodnocovaní sa aplikuje úsudok ohľadom neistých budúcich udalostí. *„Audítor tieto budúce udalosti alebo okolnosti nemôže predvídať. Ak teda v správe audítora nie je uvedená žiadna informácia týkajúca sa neistoty, či účtovná jednotka bude schopná nepretržitého trvania, nemožno to chápať ako záruku, že účtovná jednotka je nepretržitého trvania schopná“* (ISA 570). Počas auditu musí audítor taktiež venovať pozornosť udalostiam, ktoré by zásadným spôsobom mohli ovplyvniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite trvať, tzn. že je povinný upraviť vyhodnotenie rizík a zodpovedajúcim spôsobom upraviť plánované audítorské postupy v prípade, že počas auditu získal dôkazné informácie vplyvajúce na jeho vyhodnotenie rizík. Taktiež je potrebné dopytovať sa manažmentu, či sú mu známe nejaké okolnosti ohľadom budúceho obdobia, ktoré by zásadným spôsobom mohli ovplyvniť nepretržité trvanie účtovnej jednotky a manažment ich nevyhodnocoval. Nakoľko je miera neistoty súvisiaca s výsledkom okolností vyššia, čím je táto udalosť vzdialenejšia, je audítor povinný vyhodnotiť časové obdobie minimálne dvanástich mesiacov od dátumu účtovnej závierky.

Najzložitejšej situácii pri hodnotení schopnosti pokračovať v činnosti čelil manažment účtovných jednotiek. *„Očakáva sa, že dopady pandémie budú mať významný vplyv na predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti veľkého počtu subjektov. Niektoré účtovné jednotky, ktoré predtým nepretržite pokračovali, už nemusia existovať“* (Grant Thornton Internatiol, 2020). Posúdenie nepretržitého pokračovania v činnosti je zložité a vyžaduje si dôkladný úsudok, aby sa získal informovaný pohľad na budúce

podnikanie. Pandémia Covid-19 spôsobila neistotu, ktorá vedie manažmenty k prehodnoteniu, či budú naďalej schopné pokračovať vo svojej činnosti. Vzhľadom na prognózy globálnej ekonomiky audítori jej posúdeniu musia venovať zvýšenú pozornosť. „*Hodnotenie schopnosti spoločnosti pokračovať v nepretržitej činnosti má svoje vlastné obmedzenia, pretože takéto hodnotenie je založené na prognózach a nemôže predvídať všetky budúce udalosti. Pandémia nám ukázala, že predchádzať všetkým podnikovým zlyhaniam nie je možné*“ (Accountancy Europe, 2020).

Marrybat Brown a Derryck Coleman zo spoločnosti Audit Analytics predpokladajú, že pandémia Covid-19 zhorší situáciu tých podnikov, ktoré teraz čelia finančným ťažkostiam a zasiahnu podniky predovšetkým v sektore poskytujúcom služby, akým je napr. cestovný ruch. Očakávajú difúziu názorov na nepretržité podnikanie spôsobených pandémiou Covid-19, keďže manažment účtovných jednotiek bude musieť zvažovať aj opatrenia prijaté vládami a bankami (Audit Analytics, 2020).

Podľa Kegalj z KPMG musí manažment posúdiť, či udalosti pandémie Covid-19 môžu spôsobiť významné pochybnosti o schopnosti spoločnosti pokračovať v nepretržitej činnosti, alebo v závažných prípadoch, či je predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti stále vhodný ako základ pre prípravu účtovnej závierky. Hoci niektoré sektory sú ovplyvnené viac ako iné, všetky spoločnosti musia zvážiť potenciálne dôsledky pre posúdenie nepretržitého pokračovania v činnosti a pri príprave účtovnej závierky bude zverejnenie informácií o nepretržitom fungovaní spoločnosti obzvlášť dôležité na dosiahnutie transparentnosti a poskytnutia relevantných informácií používateľom. Vzhľadom na rýchlo sa meniace ekonomické podmienky a výrazný vplyv pandémie Covid-19 môže byť potrebné predĺžiť obdobia, kedy manažment zohľadňuje všetky dostupné informácie o budúcnosti. Kegalj ďalej tvrdí, že je potrebné, aby sa zohľadnili rôzne scenáre vrátane jedného vážneho s negatívnymi dôsledkami (Kegalj, 2020).

Tento názor zastáva aj spoločnosť Deloitte, ktorá vo svojom stanovisku tvrdí, že v súčasnom prostredí bude dosiahnutie pohľadu na minimálny 12 mesačný horizont pre mnohé organizácie náročnejší a existuje zvýšené riziko, že by tieto mohli v krátkodobom horizonte zlyhať. Dopĺňa tým názor Kegalj, že „*finančné modelovanie vrátane scenárov reverzného stresového testovania na identifikáciu obdobia počas ktorého môže účtovná jednotka pokračovať v činnosti podľa najhorších scenárov. Kritickým krokom v posúdení pokračovania činnosti zo strany riaditeľov bude stanoviť koľko času by bolo potrebného na vyčerpanie hotovosti (vrátane dostupných zariadení) a/alebo na porušenie zmluvných podmienok.*“ Keďže požiadavka je minimálne 12 mesiacov od dátumu podpísania správy

v súlade so štandardmi, audítor požiada manažment o predĺženie doby hodnotenia, aby zodpovedala audítorom požadovanému obdobiu. V súlade s tým audítor vyhodnocuje dlhšie obdobie ako vyhodnocoval manažment. *„Na základe okolností špecifických pre účtovnú jednotku môžu riaditelia alebo manažment zvážiť, či právne poradenstvo bude zárukou, aby sa ubezpečili, že zvážili všetky svoje povinnosti v súvislosti s hodnotením a súvisiacimi zverejneniami. Riaditelia by sa tiež mali odvolávať na často kladené otázky ASIC vydané v súvislosti s vplyvom pandémie na finančné správy a audity“* (Deloitte, 2020). Niektoré spoločnosti uvádzajú, že pokračovanie v nepretržitej činnosti bude záležať od schopnosti dodržiavať obchodné dohody a financovania. Pri hodnotení tejto oblasti CEAOB varuje, že môžu nastať situácie, kedy účtovné jednotky budú nútené použiť účtovníctvo založené na likvidácii. AE odporúča posúdenie nepretržitej činnosti priebežne aktualizovať až do dňa schválenia účtovnej závierky.

1.7 Následné udalosti

Udalosti, ktoré nastanú po dátume účtovnej závierky sú upravené štandardom ISA 560. Ten tvrdí, že účtovná závierka môže byť ovplyvnená udalosťami, ktoré nastali po jej zostavení. Spravidla sa rozlišujú dva typy udalostí, tie ktoré dokazujú podmienky k dátumu ÚZ a tie, ktoré svedčia o podmienkach vzniknutých až po dátume ÚZ. *„Audítor je povinný vykonať také postupy, aby získal dostatočné a vhodné dôkazné informácie o tom, že boli zistené všetky udalosti, ktoré nastali medzi dátumom účtovnej závierky a dátumom správy audítora, ktoré vyžadujú úpravu účtovnej závierky alebo zverejnenie údajov v účtovnej závierke. Nepredpokladá sa však, že audítor bude vykonávať dodatočné overenie skutočností, pri ktorých predtým použité postupy poskytli uspokojivé závery“* (ISA 560). Povinnosťou audítora je, vyžiadať si od manažmentu písomné vyhlásenie, že všetky udalosti po dátume účtovnej závierky, ktoré je podľa štandardov nutné opraviť alebo zverejniť, sa zobrazia v účtovnej závierke. Ak manažment upraví účtovnú závierku, audítor vykoná potrebné postupy, buď upraví správu audítora, alebo vydá novú správu. Do novej alebo upravenej správy zahrnie odsek, v ktorom zdôrazní skutočnosti odkazujúce na príslušnú časť účtovnej závierky, ktorá uvádza dôvody na úpravu pôvodne vydanéj ÚZ a správy audítora. V prípade, že manažment nespraví potrebné kroky na informovanie používateľa účtovnej závierky o danej situácii a neupraví účtovnú závierku, je audítor povinný informovať manažment, že podnikne kroky, aby sa tretie strany na správu audítora nespoliehali. Platí

však, že audítor nie je povinný vykonávať ďalšie audítorské postupy medzi dátumom svojej správy a dátumom vydania účtovnej závierky.

Hoci sa očakáva, že všetky účtovné jednotky zverejnia informácie o dopade pandémie Covid-19 na ich podnikateľskú činnosť, zabúda sa na fakt, že nie všetky účtovné jednotky sú pandemiou Covid-19 ovplyvnené. Ten sa v ÚZ prejaví, iba ak sa začal počas vykazovaného obdobia, ktoré je predmetom auditu. Informácie o následných udalostiach sa zverejnia v poznámkach k ÚZ, nakoľko sa u mnohých účtovných jednotiek prejavil až po skončení účtovného obdobia, ale pred dátumom schválenia ÚZ. Premietnutie týchto informácií do auditovanej ÚZ určuje manažment.

Odborníci z amerického časopisu The CPA Journal audítorom pripomínajú, že čím viac sa následné obdobie predĺži nad rámec normy, tým je väčšie riziko významných nesprávností v tejto súvislosti. Postupy kontroly následných udalostí sa budú musieť vykonať dôkladnejšie a rozsiahlejšie. Je nutné neupravovať ÚZ o udalosti a podmienky, ktoré ku dňu jej zostavenia neexistovali. Aby ÚZ nebola zavádzajúca, posúdiť by sa mali informácie, ktoré odrážajú nové významné udalosti na zverejnenie v ÚZ.

V období končiacom tesne pred vypuknutím pandémie Covid-19 a po ňom, sú potenciálne dôsledky rozsiahlejšie. Môžu si vyžadovať viac ako len zverejnenie. Účtovné jednotky by mali posúdiť vplyv na finančné vykazovanie a oceňovanie všetkých ovplyvnených súm a súvisiacich zverejnení ÚZ. Audítor môže dospieť k záveru, že do správy je potrebné zahrnúť odsek súvisiaci so zdôraznením skutočnosti, že manažment má zverejniť následné udalosti vzhľadom na ich význam.

Účtovné závierky v roku 2019 by podľa Grant Thornton nemali byť ovplyvnené pandemiou Covid-19 a vo všeobecnosti je táto neupravujúcou následnou udalosťou. Udalosti nevyžadujúce si úpravu ÚZ sa iba zverejnia, ak sú významné. Zverejnenie by malo byť transparentné a špecifické pre účtovnú jednotku a taktiež by malo zahŕňať povahu udalosti a odhad jej finančného vplyvu. Tieto požiadavky sa vzťahujú na všetky ešte nevydané ÚZ. „*Subjekty sa však budú musieť rozhodnúť, či by mali vykonať dodatočné zverejnenia s cieľom opísať dopady prepuknutia vírusu v období nasledujúcej udalosti. Vo všeobecnosti by sa mali zverejňovať tie udalosti počas obdobia nasledujúcich udalostí, ktoré sa netýkajú podmienok, ktoré existovali ku dňu účtovnej závierky, ale spôsobujú významné zmeny aktív alebo pasív v nasledujúcom období alebo môžu mať významný vplyv na budúce operácie účtovnej jednotky*“ (Grant Thornton International, 2020).

Zároveň spoločnosť uvádza ďalšie príklady, ktoré sú bez úprav, no majú byť v ÚZ zverejnené:

- porušenie dohôd,
- abnormálne veľké zmeny hodnoty aktív,
- plány manažmentu na vysporiadanie sa s účinkami pandémie Covid-19 ,
- oznámenie plánu na ukončenie prevádzky alebo vyhlásenie o reštrukturalizácii.

Čím neskôr sa vykazuje obdobie po roku 2019, tým nutnejšie je zvážiť, či by sa dopady spôsobené pandemiou Covid-19 mali považovať za upravujúcu udalosť v ÚZ účtovnej jednotky. Keď sa zistí, že pandémia Covid-19 bola udalosť, ktorej existencia mala vplyv na účtovnú jednotku v deň vykazovania alebo pred ním, udalosti po dátume vykazovania by sa mali zaúčtovať ako upravujúce udalosti. *„Je dôležité si uvedomiť, že táto situácia sa neustále mení. Preto je dôležité zabezpečiť, aby všetky prijaté úsudky boli aktuálne a založené na informáciách dostupných k poslednému možnému dátumu (t.j. k dátumu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka)“* (Grant Thornton International, 2020). Audítori budú musieť posúdiť, či zverejnia informácie poskytnuté účtovnou jednotkou o kvalitatívnom aj kvantitatívnom dopade pandémie Covid-19 na jej aktivity. Ak tomu tak nie je, audítori budú musieť zodpovedajúcim spôsobom upraviť svoje audítorské správy.

1.8 Správa nezávislého audítora

Správa nezávislého audítora (ďalej len „správa audítora“) je pomerne špecifický dokument. Tento má svoju predpísanú formu, obsah a v podstate aj rozsah. Tieto podmienky sú upravené v niekoľkých štandardoch ISA. Tými sú predovšetkým ISA 700, ISA 705 a ISA 706. Správa audítora je výsledkom vykonaného auditu, ktorá sa vydáva po jeho ukončení. Jej súčasťou je auditovaná ÚZ a rovnako ako ÚZ aj správa audítora má svoju štruktúru, ktorá je stanovená v ISA. Správa audítora musí obsahovať vymedzenie ÚZ, ktorá je predmetom auditu a uviesť v nej:

- názov účtovnej jednotky,
- deň, ku ktorému bola účtovná závierka zostavená a účtovné obdobie, ktorého sa ÚZ týka,
- postupy, ktoré sa na zostavenie ÚZ použili s vymedzením rozsahu vykonaného auditu a uvedením ISA na základe, ktorých sa audit vykonal.

Dôležitou náplňou správy audítora je uvedenie názoru, ktorý audítor vyjadruje na ÚZ. Ten konštatuje, či zostavená ÚZ poskytuje pravdivý a verný obraz finančnej situácie účtovnej

jednotky. Na základe toho rozoznávame podmienený, nepodmienený alebo záporný názor audítora na ÚZ.

Môže nastať aj situácia kedy audítor na základe dostupných informácií nie je schopný vyjadriť svoj názor. V tom prípade v správe uvedie, že odmieta svoj názor vyjadriť. „Odmietnutie názoru audítora najčastejšie zdôvodňuje konštatovaním, že vzhľadom na závažnosť skutočnosti uvedenej v odseku Základ pre odmietnutie názoru, nemohol získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré by mu poskytli základ pre jeho názor. Z tohto dôvodu na účtovnú závierku nevyjadrí názor“ (FB Consulting). Audítor sa v správe vyjadruje aj k významným neistotám, ktoré sú zapríčinené udalosťami, ktoré môžu viesť k významným pochybnostiam o schopnosti nepretržitého ďalšieho pokračovania v činnosti účtovnej jednotky. Niektoré audítorské správy obsahujú aj odsek o inej skutočnosti. Ten sa zväčša vkladá ak treba upozorniť na dôležitú skutočnosť. Príkladom je striedanie audítora účtovnej jednotky. V správe audítora môže byť zahrnutý odsek, ktorý slúži na prezentáciu zdôraznených skutočností. Tieto sú podľa audítora úsudku dôležité a je zásadné, aby im používatelia porozumeli. Správa musí byť v písomnej forme, audítor v nej uvedie svoje meno a priezvisko, číslo licencie, dátum vyhotovenia správy a nakoniec to potvrdí podpisom.

Vplyv pandémie Covid-19 na informácie v správe audítora

Vedúci auditu a uistenia Asociácie certifikovaných účtovníkov, Antonis Diolas, tvrdí, že v podmienkach pandémie Covid-19 bude správa audítora oblasťou osobitnej kontroly. Aj keď audítori nebudú chcieť vydať kvalifikované stanovisko, vzhľadom na okolnosti, predpovedá výskyt problémov, ktoré bude potrebné v správe audítora premietnuť. Tie by sa podľa Diolasa mali v správe audítora nachádzať ako zdôraznené skutočnosti, podobne ako pri finančnej kríze (Antonis Diolas, 2020).

Komplikáciou môže byť v prostredí postihnutom pandemiou Covid-19 dĺžka auditu a s tým súvisiace vydanie správy audítora. „Na dokončenie vysokokvalitných auditov sa môže za súčasných okolností vyžadovať dodatočný čas, čo môže ovplyvniť termíny podávania správ. V dôsledku toho môže byť nevyhnutné, aby audítori odložili vydanie svojej auditorskej správy, avšak ak nie je možné alebo pravdepodobné, že sa problém nevyrieši, audítori budú musieť upraviť svoju auditorskú správu tak, aby odrážala negatívny výsledok schopnosti získať potrebné auditorské dôkazy“ (CEAOB, 2020).

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Cieľom tejto práce je analyzovať vplyv pandémie Covid-19 na proces vykonávania auditov účtovných závierok v kontexte kvality auditu. Zdôrazníme oblasti, ktoré boli počas protipandemických opatrení pre audítorov v otázke výkonu takmer nesplniteľné hoci nemohli ubrať z kvality vykonaného auditu.

Na dosiahnutie hlavného cieľa práce bolo potrebné rozdelenie práce na dva čiastkové ciele. Prvý čiastkový cieľ predstavovala teoretická časť, kde bolo dôležité pred zhotovovaním práce oboznámenie sa s právnou úpravou nielen na vnútroštátnej úrovni, ale i z hľadiska medzinárodných právnych noriem. Najdôležitejším zdrojom informácií boli pre nás Medzinárodné audítorské štandardy, z ktorých sme čerpali najdôležitejšie informácie v súvislosti s výkonom a požiadavkami na audit. Na dosiahnutie cieľa bolo nevyhnutné pracovať so štandardmi platnými v čase vypuknutia a trvania pandémie Covid-19. Pokračovanie v práci sa uskutočnilo až po preštudovaní odbornej literatúry a odborných článkov predovšetkým od zahraničných odborníkov z prostredia auditu. Nadobudnuté informácie sme spracovali do jednotlivých podkapitol v teoretickej časti.

Pri vypracovaní druhého čiastkového cieľa, praktickej časti, boli pre nás dôležité tri metódy skúmania:

- analýza,
- rozhovor,
- porovnanie.

Vďaka poznatkom z teoretickej časti sme dokázali vykonať dôkladnú analýzu a porovnanie účtovnej závierky a výročnej správy subjektu pôsobiaceho v najcharakteristickejšom priemyselnom odvetví na slovenskom trhu. Na potvrdenie výsledkov skúmania sme sa rozhodli porovnať účtovnú závierku konkrétneho subjektu. Predmetom porovnávania bola účtovná závierka z roku, ktorý nebol pandemiou Covid-19 zasiahnutý a účtovná závierka, ktorá sa zhotovila počas pandémie Covid-19. Na lepšie vyhodnotenie našich zistení a výsledku našej analýzy sme použili rozhovor s jedným audítorom pôsobiacim v jednej z firiem Veľkej štvorky¹. Vzhľadom na dodržanie dôvernosti informácií klientov firmy, sme rozhovor viedli vo všeobecnej rovine. Otázky sme kládli z globálneho pohľadu audítora na výkon auditu v podmienkach pandémie Covid-19

¹ Veľká štvorka je označenie štyroch najväčších poradenských firiem v oblasti auditu – KPMG, Deloitte, PricewaterhouseCoopers a Ernst&Young. Tieto firmy majú dominantné postavenie na svetovom trhu audítorských a poradenských služieb. Pôsobia vo väčšine krajín sveta a vykonávajú najviac auditov.

v tuzemsku. Audítorská spoločnosť vykonáva audity takmer vo všetkých oblastiach zastúpených v slovenskej ekonomike. Z tohto dôvodu pokladáme rozhovor za veľký prínos pre zhotovenie praktickej časti tejto práce. Zároveň nám poskytol dostatok informácií na identifikáciu najväčších nedostatkov pri výkone auditu počas pandémie Covid-19, ktoré uvádzame v niekoľkých podkapitoliach praktickej časti.

Kombináciou týchto všetkých metód skúmania sme dokázali identifikovať a opísať alternatívne postupy používané počas pandémie Covid-19 audítormi na Slovensku. V závere tejto práce uvádzame aj návrhy, ktoré by mohli v prípade ďalšej vlny pandémie Covid-19, ale i všeobecne v budúcnosti pomôcť inovovať výkon auditu a zjednotiť postupy audítorov na lepšie zabezpečenie porovnania účtovných závierok jednotlivých spoločností na globálnej úrovni.

3 Výsledky práce

Slovenská vláda zareagovala na pandémiu Covid-19 schválením zákona č. 198/2020, ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v súvislosti so zlepšovaním podnikateľského prostredia zasiahnutým opatreniami na zamedzenie šírenia nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby Covid-19. Tento zákon obsahoval rovných sto opatrení na podporu podnikateľských subjektov nepriaznivo zasiahnutých pandémiou Covid-19. Jedným z opatrení bola zmena veľkostných kritérií na základe ktorej sa určuje účtovným jednotkám povinnosť mať účtovnú závierku overenú audítorom. Kritériá sa navýšili s platnosťou od 1. januára 2020 a majú stúpajúci charakter až k 1. januáru 2022. Cieľom navýšenia aj dva roky po vypuknutí pandémie Covid-19 je eliminácia pretrvávajúcich následkov, ktorú pandémia spôsobila. Zároveň sa snažil štát nahradiť obmedzené príjmy podnikateľským subjektom, ktoré kvôli opatreniam nemohli vykonávať svoju podnikateľskú činnosť. Cez štátne dotácie nazvané Prvá pomoc tak mali podnikateľské subjekty zabezpečené aspoň malé množstvo finančných prostriedkov, ktoré používali na pokrytie svojich nákladov. Poslednou zmenou, od ktorej sa očakáva pomoc v prípade ďalšej vlny pandémie Covid-19 je schválená novela zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve. S účinnosťou od 1. januára 2022 sa smú všetky účtovné doklady vyhotovené v digitálnej forme ponechať v digitálnej forme. To by malo pomôcť nielen účtovníkom ale i audítorom vykonávať svoje povolanie za akýchkoľvek okolností aj počas prípadnej ďalšej vlny pandémie Covid-19.

V tejto časti práce demonštrujeme vplyv pandémie na oblasť, ktorá je pre Slovensko charakteristická, automobilový priemysel. Slovensko je automobilová veľmoc, na našom území má svoju výrobnú halu až 5 automobilových značiek. Tento sektor bol taktiež nepriaznivo zasiahnutý pandémiou Covid-19. Prerušenie výroby predovšetkým na strane subdodávateľov negatívne ovplyvnilo výrobu automobiliek. Chýbali im základné komponenty nevyhnutné na zhotovenie svojich výrobkov. Svoju pozornosť sme v tejto časti práce zamerali na najmladšiu automobilku pôsobiacu na slovenskom území, ktorou je Jaguar Land Rover Slovakia (ďalej len „Spoločnosť“).

Vláda Slovenskej republiky prijala opatrenia na zníženie finančného dopadu na podnikateľské subjekty. Zmena veľkostných kritérií sa však Spoločnosti netýka, nakoľko každé zo zmenených kritérií Spoločnosť niekoľkonásobne prevyšuje. Rovnako finančné výkazy nenaznačujú, že by Spoločnosť čerpala dotáciu „Prvá pomoc“ určenej na pokrytie nákladov Spoločnosti. K postoju Spoločnosti na digitalizáciu sa pre nedostatok informácií nevieme vyjadriť.

3.1 Stručná charakteristika spoločnosti Jaguár Land Rover Slovakia

Jaguar Land Rover Automotive PLC je holdingová spoločnosť Jaguar Land Rover Limited a je najväčším britským investorom v oblasti automobilového výskumu, vývoja a strojárstva. Jaguar Land Rover je dcérskou spoločnosťou Tata Motors Limited a má hlavné sídlo vo Whitley v Spojenom kráľovstve. Hlavnou činnosťou spoločnosti Jaguar Land Rover Limited je dizajn, vývoj, výroba a predaj vozidiel. Značky Jaguar a Land Rover sú vyrábané ako luxusné vozidlá a športové úžitkové vozidlá.. Obe značky prešli od prvého zlúčenia v roku 1968 niekoľkými fúziami a opätovnými rozdeleniami až kým sa v roku 2013 definitívne zlúčili ako Jaguar Land Rover v podobe v akej ju poznáme v súčasnosti.

Jaguar Land Rover Slovakia je spoločnosť s ručením obmedzením, ktorá bola založená v auguste 2015 a zapísaná do Obchodného registra v novembri toho roku. Spoločnosť postavila svoj výrobný závod v areáli priemysleného parku v Nitre a koncom roku 2018 v nej spustila montáž motorových vozidiel. Spoločnosť realizuje montáž pre Jaguar Land Rover Limited, pričom sa sústreďuje na kvalitu, presnosť a včasnosť objednaných dodávok. Jaguar Land Rover Limited je jediným odberateľom a Spoločnosť je tak vystavená riziku výkyvu dopytu po výrobkoch a službách od jediného odberateľa. Spoločnosť sa snaží riadiť a minimalizovať dopady sezónnosti dodávok uplatňovaním celozávodnej dovolenky v mesiacoch zníženia objemu výroby. Účtovným obdobím spoločnosti je hospodársky rok, ktorý začína v apríli a končí marcom ďalšieho roka.

Audit

Spoločnosť má zákonnú povinnosť overenia ÚZ audítorom od účtovného obdobia končiaceho k 31. marcu 2018. Tri účtovné obdobia pred vyššie spomínaným sa Spoločnosť zaraďovala medzi malé účtovné jednotky bez povinnosti overenia ÚZ audítorom a manažment Spoločnosti nezvolil dobrovoľné overenie ÚZ audítorom. Od roku 2018 vykonáva Spoločnosti audit audítorská spoločnosť KPMG Slovensko (ďalej len „audítorská spoločnosť“), ktorá patrí do skupiny Veľkej štvorky. Táto audítorská spoločnosť podľa svojich vnútorných predpisov má na výkon auditu Spoločnosti časové rozpätie jeden týždeň, čiže 5 pracovných dní.

Štruktúra majetku

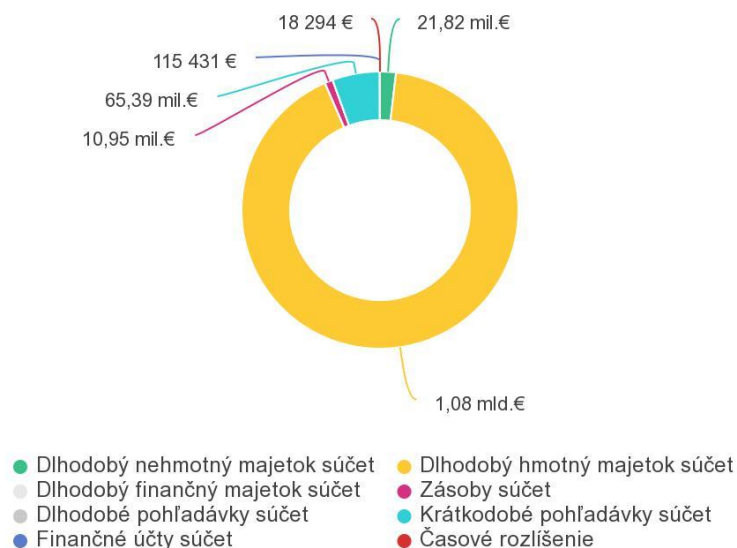
Spoločnosť vo svojich výročných správach uvádza každoročné prijímanie zamestnancov, z čoho vyplýva, že každoročne sa snaží zväčšovať objem svojej výroby.

Celková štruktúra majetku Spoločnosti za hospodársky rok trvajúci od 1.4.2019 do 31.3.2020 je uvedená na obrázku č. 4.

Obrázok č. 4 Aktíva spoločnosti Jaguar Land Rover Slovakia s.r.o.

Aktíva

Jaguar Land Rover Slovakia s.r.o.



FinStat.sk

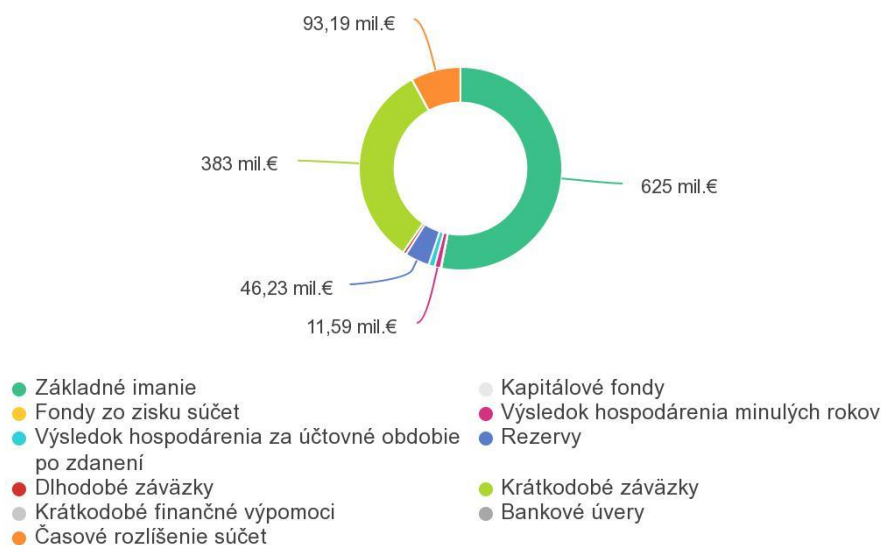
Zdroj: finstat.sk

Ako môžeme vidieť na obrázku č. 4 zásoby Spoločnosti sú vo výške takmer 11 miliónov eur. Z hľadiska auditu sú teda položkou ktorej je nutné venovať dostatočnú pozornosť. Na strane pasív sú po základnom imaní druhou najväčšou položkou krátkodobé záväzky, vykázané vo výške 383 miliónov eur. Celkový prehľad o vlastnom imaní a záväzkoch Spoločnosti v rovnakom účtovnom období je vyobrazený na obrázku č. 5.

Obrázok č. 5 Pasíva spoločnosti Jaguar Land Rover Slovakia s.r.o.

Pasíva

Jaguar Land Rover Slovakia s.r.o.



FinStat.sk

Zdroj: *finstat.sk*

Zásoby

Zásoby sa v Spoločnosti oceňujú nižšou z nasledujúcich hodnôt: obstarávacou cenou (nakupované zásoby) alebo vlastnými nákladmi (zásoby vytvorené vlastnou činnosťou), alebo čistou realizačnou hodnotou. Obstarávacía cena zahŕňa cenu, za ktorú sa zásoby obstarali a nákladov súvisiacich s obstaraním akými sú clo, preprava, poistné, provízie, a podobne. Zároveň sa obstarávacía cena znižuje o dobropisy, skontá, rabaty, zľavy z ceny, bonusy a podobne. Úroky z úverov nie sú súčasťou obstarávacej ceny. Čistá realizačná hodnota je predpokladaná predajná cena znížená o predpokladané náklady na ich dokončenie a o predpokladané náklady súvisiace s ich predajom. Zníženie hodnôt zásob sa zohľadňuje vytvorením opravnej položky.

Pandémia Covid-19

Pandémia Covid-19 ovplyvnila činnosť Spoločnosti. Kvôli opatreniam sa výrobný proces v Spoločnosti pozastavil v období od 20. marca do 11. mája 2020. valné zhromaždenie schválilo ÚZ Spoločnosti dňa 15. októbra 2020. k tomuto dátumu bola vydaná aj Výročná správa, ktorá obsahovala informáciu, že v súčasnosti výroba prebieha podľa plánu.

3.2 Plánovanie auditu

Ako sme uviedli vyššie audítorská spoločnosť vykonávajúca audit Spoločnosti ho vykonáva od účtovného obdobia, v ktorom Spoločnosti vznikla zákonná povinnosť mať ÚZ overenú audítorom. Pre audítorskú spoločnosť bol audit účtovného obdobia končiaceho k 31. marcu 2020 už tretím auditom v poradí. Preto si dovoľíme tvrdiť, že audítorská spoločnosť pozná klientovo prostredie ako aj všetky postupy prebiehajúce v Spoločnosti. Plánovanie auditu aj napriek tomu pandémie Covid-19 výrazne skomplikovala. Dôvodom bolo vykonávanie auditu výhradne vo virtuálnom prostredí, čo bola úplne iná forma akú audítori používali dovtedy. Audítorská spoločnosť pri niektorých auditoch využívala aj tento spôsob výkonu auditov, no nevykonávala ich v rozsahu akému čelili počas pandémie. Proces plánovania auditu bol náročnejší z dôvodu nepredvídateľnosti možných problémov, ktorým budú audítori počas auditu čeliť. Presun do online prostredia priniesol veľké zmeny. Nastali zmeny v procesoch, dôkazy sa museli získavať alternatívnymi spôsobmi a audítorom nebolo umožnené dostať sa k fyzickým originálom účtovných záznamov. Všetky spomenuté prekážky znamenali pre audítorov väčšiu prácnosť a časový sklz. Musela sa zvažovať dostatočnosť elektronických dôkazov aj ich originalita. To viedlo k testovaniu väčšieho množstva informácií a potrebe zháňania väčšieho množstva dôkazov. Tým pádom sa prerozdeľovali úlohy jednotlivým členom audítorského tímu iným spôsobom ako v predchádzajúcich dvoch auditoch.

Procesy si vyžadovali dôkladnejšie plánovanie a pripustenie niektorých komplikácií. Jednotlivé kroky auditu sme uviedli v tabuľke č. 1. Zároveň sme k nim priradili komplikácie, ktoré sa môžu pri audite, kvôli pandémie Covid-19 vyskytnúť.

Tabuľka č. 1 Komplikácie pri plánovaní auditu

Obsah plánu auditu	Možné komplikácie
Ciele auditu	Chybne určený rozsah programu auditu predovšetkým u nových klientov. V prípade Spoločnosti ho nepredpokladáme, no vzhľadom na každoročný rozvoj Spoločnosti ho nemožno vylúčiť.
Kritériá a predmet auditu	Neschopnosť získať vhodné dôkazné informácie, chýbajúce informácie
Dátumy a miesta realizácie auditu	Potrebná diskusia s manažmentom čo sa označí za miesto realizácie auditu pri výkone v online prostredí, náročné stanovenie dátumov realizácie auditu
Očakávané trvanie činností auditu	Je možné vychádzať z predošlých časových údajov pri výkone bežných auditov? Na základe čoho odhadovať trvanie jednotlivých častí auditu bez predchádzajúcich skúseností? Pri stálych klientoch treba upraviť trvanie na základe predpokladu. Pri nových klientoch sa môžu audítori dostať do časovej tiesne, prípadne výrazne prekročiť časový predpoklad. Prekročenie časového predpokladu nie je vylúčené ani pri stálych klientoch.
Úlohy a zodpovednosť členov audítorského tímu	Nedostatočné časové rozpätie na realizáciu pridelených úloh, náročná komunikácia v rámci tímu, absencia členov tímu zo zdravotných dôvodov
Pridelenie zdrojov kritickým oblastiam	Pri nových klientoch ťažko odhadnúť kritickú oblasť. Audítorská spoločnosť už vykonávala audit Spoločnosti, no táto každoročne rozširuje svoju výrobu, preto by sa mali zamerať na dodatočné preskúmanie.

Zdroj: vlastné spracovanie

Najnepredvídateľnejšou bola možná absencia členov audítorského tímu z dôvodu nákazy ochorenia Covid-19. Nedalo sa vôbec predvídať či počas ochorenia budú členovia schopný vykonať svoju prácu alebo sa auditu nezúčastnia ani počas nariadenej práce z domu. Táto skutočnosť komplikovala audit aj zo strany klienta. Ak ochoreli kľúčoví účastníci auditu musela sa hľadať alternatíva, aby sa zodpovedali dôležité otázky. Audítori v takomto

prípade museli zvažovať či zastupujúca osoba má dostatočné znalosti a prejednávanej problematike.

3.3 Audit na diaľku

Audity sa pred vypuknutím pandémie Covid-19 vykonávali spôsobom, ktorý všeobecne audítorské spoločnosti opísali ako audit „na mieste“. To zahŕňalo návštevu audítora so svojim tímom u klienta. Všetky potrebné náležitosti sa prerokovali osobne. Po vypuknutí pandémie Covid-19 bol však takýto spôsob výkonu auditu kvôli protipandemickým opatreniam obmedzený. Spočiatku sa ku klientom mohlo chodiť s ich súhlasom a za prísnych hygienických podmienok. Po vyhlásení núdzového stavu Vládou Slovenskej republiky a nadchádzajúcim lockdownom sa celý priebeh výkonu auditu presunul do virtuálneho prostredia. Tento spôsob výkonu auditu absolvovala aj Spoločnosť. Hoci väčšina auditov sa v roku 2020 stihla vykonať pred vypuknutím pandémie, Spoločnosti končilo účtovné obdobie k 31. marcu 2020, teda po vyhlásení núdzového stavu.

V čase kedy bol obmedzený samotný pohyb po verejnom priestranstve sa audítori museli vynájsť a na zabezpečenie plynulosti svojich pracovných povinností využiť všetky dostupné prostriedky. Jedným z nich je aj tzv. audit na diaľku. Najväčší rozdiel medzi bežným auditom a auditom na diaľku je, že audit na diaľku si nevyžaduje fyzickú prítomnosť audítora na mieste výkonu auditu. Tento spôsob práce sa v audítorskej spoločnosti používal aj pred pandemiou Covid-19, no iba ako súčasť auditu „na mieste“. Využívali ich predovšetkým audítori, ktorých zákazkou boli koncerny s niekoľkými pobočkami, v krajinách po celom svete. V krízovej situácii, akou bola táto, audit na diaľku celkom vymenil bežný audit. Dôvodom bola obava klientov a bezpečnosť svojich pracovníkov i audítorov. Spoločnosť však nemala žiadnu predošlú skúsenosť s auditom na diaľku, čo by mohlo viesť k vzniku komplikácií. Spoločnosť so zameraním na audity Bureau Veritas si pre svojich klientov pripravila príručku, kde opísala celý proces výkonu auditu na diaľku. Upozornila v nej na 5 aspektov, ktoré by mohli byť problematické. Audit na diaľku sa bez nich však urobiť nedá.

Obrázok č. 6 Nutnosti pri výkone auditu na diaľku

				
Príprava dokumentácie: Uistite sa, že dokumenty sú pripravené a k dispozícii na zdieľanie na obrazovke s auditorom. Keďže návšteva na mieste nie je možná, uistite sa, že všetky dokumenty sú dostupné na diaľku a môžu sa zdieľať online.	IKT nástroje a dobré pripojenie: Uistite sa, že vaša sieť má dostatočnú šírku pásma na podporu viacerých pripojených ľudí na digitálne stretnutie so zdieľaním obrazovky. V prípade že je pre lepšie pripojenie potrebná špeciálna miestnosť, zabezpečte jej dostupnosť počas auditu.	Dostupnosť tímu: Ako pri každom certifikačnom audite sa uistite, že všetci potrebni ľudia majú prístup (a sú pozvaní) na videokonferenciu a môžu sa zúčastniť na audite na diaľku. Ľudia majú mať možnosť pripojiť sa kedykoľvek, keď potrebujú alebo keď sa to vyžaduje.	Bezpečnosť a dôvernosť: Uistite sa, že máte zabezpečenú sieť so systémom VPN (Virtuálna súkromná sieť), ktorá sa dá použiť pre pripojenie k systému IKT. Audítori Bureau Veritas na svojej strane použijú Bureau Veritas VPN.	Manažment času: Audit na diaľku vyžaduje špecifický manažment času v porovnaní s auditom na mieste. Audítori BV budú prispôbovať program auditu zodpovedajúcim spôsobom.

Zdroj: Bureau Veritas (2021)

Audit na diaľku priniesol niekoľko výhod ale i nevýhod. Najväčším prínosom bolo eliminovanie problému s cestovaním audítorov ku klientom na miesto výkonu auditu, v dôsledku vládnych opatrení zákazu cestovania medzi okresy. Audítorská spoločnosť so sídlom v Bratislave by totiž nedokázala vykonať audit Spoločnosti s pobočkou v Nitre. Ďalšou výhodou bolo, že v prípade potreby odborníkov na špecifické témy, sa ich pri audite na diaľku mohlo zapojiť toľko, koľko ich bolo potrebných. Najpodstatnejší rozdiel oproti klasickému auditu je interaktívna webová komunikácia. Tu sa všetky zúčastnené strany vopred dohodnú na čase pripojenia a celý audit sa tak so všetkými zúčastnenými osobami vykoná cez videokonferenciu. Výhodou videokonferencií je, že audítor a jeho asistenti sa bez problémov pripojili aj zo svojho domova, nakoľko audítorská spoločnosť prikázala svojim zamestnancom vykonávať prácu spôsobom práca z domu.

Spomínaná spoločnosť zaoberajúca sa auditom uviedla 5 výhod výkonu auditu na diaľku v porovnaní z auditom „na mieste“, ktoré sú na obrázku č. 7.

Obrázok č. 7 Hlavné výhody auditu na diaľku podľa Bureau Veritas



Zdroj: Bureau Veritas (2021)

V prípade auditu na diaľku Spoločnosti sme našli zhodu s prvými tromi uvedenými výhodami. Z nášho hľadiska však audity na diaľku priniesli aj značné množstvo nevýhod. Jednou z hlavných nevýhod je potreba technickej vybavenosti, aby mala každá strana zaistené vhodné zariadenie s kvalitným a stabilným internetovým pripojením s funkčným komunikačným sotvérom. Zabezpečenie tejto podmienky bolo náročné, pretože zamestnanci pracovali zo svojich domovov. Preto bolo bežným javom, že požadovaná kvalita nebola splnená. Ďalším obmedzením bola neznalosť aplikácií, ktoré sa na tieto konferencie používali. Mnoho zamestnancov Spoločnosti i zamestnancov audítorskej spoločnosti s nimi nemalo žiadne skúsenosti a preto niektoré kroky auditu trvali dlhšie. Aj keď klient a audítor poznali aplikáciu, cez ktorú audit prebiehal, stávalo sa, že boli často preťažené a celá komunikácia neprebíhala v požadovanej kvalite. Veľkou prekážkou boli aj dokumenty, ktoré audítor požadoval od klienta. Nie všetky dokumenty boli v elektronickej podobe a kvôli zatvoreným kanceláriám sa v originálnej fyzickej podobe zháňali len ťažko. Ďalšou komplikáciou, ktorej audit na diaľku čelil bolo zabezpečenie a dôvernosť dát. Pri webovej komunikácii existuje vyššie riziko zneužitia a úniku prejednávanych dôverných informácií, preto bolo nutné s nimi uvažlivo nakladať. Hoci audítori sú povinní zachovať dôvernosť informácií, nedokázali zamedziť prístupu k webovej komunikácii neautorizovaným tretím stranám. Posledným nedostatkom bola práca z domu audítorského tímu. Tento faktor pôsobil na vyšší výskyt chýb, ktoré sa nie vo všetkých prípadoch včas odhalili.

3.4 Komunikácia

Zabezpečenie kvalitnej a nepretržitej komunikácie bolo najväčšou výzvou pre audítorov počas virtuálneho auditu. Snaha o pravidelné diskusie nebola vždy podľa očakávaní naplnená. *„Napriek tomu, že máme skupinové videokonferenčné hovory v konečnom dôsledku efekt nie je taký dobrý ako centralizovaná komunikácia v teréne. Vedie to aj k skutočne veľkému úsiliu vynaloženému počas prvých dní komunikácie. Stalo, že ste niekoho požiadali o niečo, jedna osoba to pochopila, ale druhá si z toho zobrala iba časť. V konečnom dôsledku výsledku nie je rovnaký ako ten v teréne.“* Ako sme sa z rozhovoru dozvedeli, diskusie trvali podstatne dlhšie. Rozsah diskusií bol väčší predovšetkým pri veľkých zákazkách akou bola aj zákazka Spoločnosti, kedy si audit vyžadoval vykonanie vyššieho počtu úloh. Audítori si navzájom zdieľali zistenia z jednotlivých oblastí, aby sa získal potrebný prehľad o účtovnej jednotke. Najdôležitejším faktorom dlhších diskusií ohľadom auditov boli nepostačujúce skúsenosti s takýmto spôsobom výkonu auditu. Preto bol častým predmetom diskusií práve spôsob akým je najvhodnejšie konkrétne úlohy vykonať. Navyše nebolo možné použiť všetky pôvodne najčastejšie využívané prístupy diskusií. Brainstorming sa pri výkone v tejto spoločnosti využíval najčastejšie avšak počas videokonferencií sa nahradil.

Komunikácia pri výkone auditu neprebiehala len medzi audítormi, ale aj s manažmentom a zamestnancami účtovnej jednotky. To je zároveň najväčším zdrojom informácií pre audítorov. Audítor nie je len ekonomicky a účtovne vzdelaný odborník, ale musí byť aj výborný pozorovateľ, psychológ a dobrý poslucháč. Tieto osobné predpoklady uplatňujú pri komunikácii s klientmi. Reč tela členov manažmentu účtovnej jednotky kde sa vykonáva audit pri kladení zásadných otázok im dokáže veľa povedať. Aj vďaka tomu môžu odhaliť nielen podvody a machinácie účtovných záznamom, ale i zistiť prípadné chyby. Pri osobnom kontakte sú reakcie pohotové, čo mnohokrát odhalí skryté problémy. Obyčajný plynulý rozhovor s akýmkoľvek zamestnancom klienta môže sklznúť k rôznym témam, ktoré audítorovi niekedy odhalia viac ako zámerne kladenie otázok. Ďalšou dôležitou skutočnosťou ostáva fakt, že pri osobnom rozhovore, ktorý vyžaduje plynulé premýšľanie, ľuďom ako prvá príde na myseľ pravda. Všetko vyššie spomenuté pandémie znemožnila alebo výrazne ovplyvnila. Emailová korešpondencia ani videokonferencie nikdy plnohodnotne nenahradia osobný kontakt. To nám potvrdil aj audítor v rozhovore. *„Chcem tým povedať, že ak má audítor otázku, nemôže ísť do kancelárie klienta a položiť otázku za dve minúty. Musí prejsť celú vzorku, vytlačiť dlhý e-mail so všetkými svojimi otázkami*

a vysvetliť klientovi, že na tomto čísle faktúry máme rozdiel 100.“ Pri písaní emailov majú klienti dostatok priestoru naformulovať odpoveď, ktorá splní všetky očakávania audítora. Videokonferencia taktiež ponúka možnosť dlhšieho premyslenia si odpovede, nakoľko sa dá vyhovoriť na prerušenie spojenia. Komunikácia počas auditu neprebíha len verbálnym spôsobom. Dôležitou je aj neverbálna komunikácia, v našom prípade by sa dala opísať ako papierová. Počas auditu musí manažment podpísať niekoľko dokumentov, ktoré slúžia ako povolenie pre audítorov. Počas auditov na diaľku sa tieto dokumenty poslali manažmentu a ten ich mal podpísať. Tie sa podpísané mali zaslať poštou späť audítorom. Ako sme uviedli v teoretickej časti tento spôsob bol mimoriadne neefektívny a problematický. Jedným faktorom bola mimoriadna preťaženosť poštových aj kuriérskych služieb čo spôsobilo oneskorenie doručenia všetkých zásielok adresátom. Ďalším negatívnym faktorom boli niekoľko minútové až hodinové rady na pošte, čo výrazne odrádzalo manažment posilať tieto dokumenty poštou. Audítori sa stretli aj s odmietnutím zodpovednej osoby využiť poštové služby, nakoľko sa táto bála o svoje zdravie. Poslednou situáciou, ktorá sprevádzala problematickosť dokumentovej komunikácia bola absencia technického vybavenia konkrétne tlačiarne v domácnosti niektorých členov manažmentu klientov. Jedna audítorská spoločnosť čelila problému, že konfirmačné listy síce prijali, no ich centrum zdieľaných služieb sa nachádza v inom členskom štáte a pošta tam nebola v prevádzke.

Tabuľka č. 2 Porovnanie komunikácie pred a počas koronavírusu

Bežný audit	Audit na diaľku
Príchod do konkrétnej kancelárie a polozenie otázky	Spustenie videohovoru a neistota či druhá strana zodvihne
Ukázanie konkrétnych nejasností	Zdlhavé opisovanie, v ktorom dokumente, ktorý riadok, ktoré číslo nesedí
Podpísanie konfirmačného listu behom minúty	Podpísanie konfirmačného listu, odoslanie poštou, prijatie po určitom čase a odovzdanie audítorom
Dostatočné technické vybavenie pracoviska	Chýbajúce technické vybavenie
Komunikácia v rámci audítorského tímu kedykoľvek	Náročnejšia komunikácia prostredníctvom online médií

Zdroj: vlastné spracovanie

Počas auditu audítori komunikujú aj s regulátormi. Toto bola jediná komunikácia, ktorú pandémie Covid-19 výrazne neovplyvnila nakoľko SKAU aj UDVA sa pohotovo zorientovali a prešli do virtuálneho prostredia a svojim kolegom z praxe pomáhali so všetkými komplikáciami.

3.5 Inventúra

Medzinárodné štandardy ukladajú audítorom povinnosť získať dostatočné a vhodné dôkazné informácie. Táto povinnosť sa týka predovšetkým inventúry zásob účtovnej jednotky. Zásoby sú významnými položkami hlavne pre výrobné účtovné jednotky akou je aj Spoločnosť. To si vyžaduje audítorovu prítomnosť pri výkone inventúry. Pandémia Covid-19 bola situácia kedy sa znemožnilo audítorom zúčastniť sa na inventúrach z dôvodu ochrany ich zdravia. Hoci Spoločnosť inventúru vykonala, audítori neboli schopní spoľahlivo posúdiť, či odráža skutočné stavy zásob k poslednému dňu účtovného obdobia.

Pri audite, ktorého predmetom bolo účtovné obdobie 2019, pandémie Covid-19 rozdelila účtovné jednotky na dve skupiny. Prvá skupina vykonala inventúru riadne k poslednému dňu účtovného obdobia, t. j. 31.12.2019. Audítori v tejto skupine čelili bežným nástrahám auditu. Náročnou skupinou boli účtovné jednotky, ktorých účtovné obdobie nie je kalendárny rok, ale rok hospodársky. Do tejto skupiny patrí aj Spoločnosť. Tej sa účtovné obdobie končilo po vypuknutí pandémie Covid-19 a teda výkon inventúry nebol k poslednému dňu účtovného obdobia možný. Pre účtovné jednotky, ktoré mali zatvorené sklady a predajne, či prerušili výrobu to nie je zložitá situácia. Z dôvodu zatvorených prevádzok medzi koncom účtovného obdobia a dátumom inventúry sa nepredpokladá v stave zásob žiadna odchýlka. Audítori si však musia overiť či tieto zariadenia účtovnej jednotky boli skutočne uzatvorené a vykonať potrebné postupy. Tie môžu zahŕňať aj prezretie záznamov z bezpečnostných kamier, aby sa potvrdilo, že pohyb na týchto miestach bol minimálny alebo žiadny. Rovnako by nemali byť problematické ani podniky kde sa používa systém počítania cyklov a permanentnej inventúry. Audítori sa musia presvedčiť, že systém cyklov je dostatočne nastavený a splňa pravdivý a verný obraz.

Ako sme uviedli v prvej podkapitole tejto časti práce Spoločnosť si zvolila hospodársky rok, ktorý jej končí vždy 31. marca. Pre Spoločnosť teda účtovné obdobie 2019 končilo 31.3.2020. Výroba v Spoločnosti bola však kvôli pandemickej situácii zastavená od 20. marca do 11. mája 2020, čiže inventúra sa ku dňu skončenia účtovného obdobia vykonať nemohla. Inventúra sa tak posunula na prvý možný dátum a tým bol 11. máj.

Pravdepodobnosť, že by oneskorený výkon inventúry skreslil položku zásob neexistuje, pretože Spoločnosť 10 dní pred ukončením roka prerušila výrobu. To znamená, že stav zásob ostal v minuloročnej hodnote. Audítori teda nemuseli riešiť obavu, že by hodnota zásob na sklade Spoločnosti neposkytovala pravdivý a verný obraz.

Z pohľadu audítorov nastal problém so samotným výkonom inventúry. Keďže ISA vyslovene nezakazujú alternatívne spôsoby dohľadu nad inventúrami, audítori sa snažili hľadať spoľahlivé alternatívne riešenia. Prvou možnou metódou, ktorú audítori mohli zvoliť boli videohovory. Tie prebiehali spôsobom, že zamestnanci pracujúci v skladoch si napr. pripevnili GoPro kameru o čiapky alebo helmy a vykonali inventúru. Samozrejme GoPro kamery sa dali nahradiť smartfónom, ktorý zamestnanec držal v ruke alebo v prípadoch kedy sa v skladoch nachádzali bezpečnostné kamery umožňujúce živý prenos sa použili tie. Audítori sa tak zúčastňovali inventúr na diaľku. Na overenie pravosti živého prenosu mohli audítori často vstupovať do výkonu inventúry so žiadosťami o prepočet rôznych položiek, ktoré videli na obrazovke počítača iba v krabiciach. Ďalšou možnosťou výkonu inventúry na diaľku bolo prezretie si výkonu inventúry zo záznamu. Táto metóda však vyvolávala rôzne diskusie medzi samotnými audítormi, nakoľko bolo ťažké posúdenie autenticity nahraného záznamu. Komplikáciou bola aj dĺžka či veľkosť nahraného záznamu. Ďalšími metódami, ktoré sa dali uplatniť boli roll forward a roll back. Roll back sa uplatňovala ak účtovné jednotky nemali blížiaci sa termín predloženia audítorskej správy. Audítor pozoroval sčítanie zásob a po vykonaní dodatočného testovania predajov po konci roka, ako i následných nákupov zásob, môže sa dostať k množstvu zásob do konca účtovného obdobia za ktoré sa audit vykonáva. Roll forward sa uplatňovali pri inventúrach vykonávaných v pravidelných cykloch na ktoré sa audítor mohol spoľahnúť. Na zistenie existencie zásob sa audítor vrátil k poslednému cyklu sčítania zásob a pomocou predajných a nákupných transakcií sa bude môcť dostať k stavu na konci účtovného obdobia.

Audítorská spoločnosť na zachovanie čo najvyššieho stupňa autenticity a aktuálnosti stavu zásob Spoločnosti by použila metódu použitia videohovorov so živým prenosom. Zo všetkých vyššie uvedených sa predpokladá, že práve táto by dokázala splniť najlepšie požiadavky kladené na prítomnosť audítora na inventúre.

Je potrebné spomenúť, že použitie týchto metód sa nedá nijako zovšeobecniť. Za situácie akou bola pandémia Covid-19 audítori museli postupovať od zákazky k zákazke. Z toho dôvodu mohla nastať aj situácia kedy by výkon inventúry nebol možný a audítori by nevedeli získať dostatočné dôkazy o stave zásob. Nastalo by obmedzenie rozsahu a preto by boli audítori nútení vydať výrok s výhradou.

3.6 Nepretržité pokračovanie v činnosti

Oblasť nepretržitého pokračovania v činnosti je spomenutá vo výročnej správe Spoločnosti v rôznych odstavcoch. Vo výročných správach pred pandémie Covid-19 sa nepretržitému pokračovaniu v činnosti nevenovala taká pozornosť, preto v niektorých výročných správach bola opísaná iba jednou vetou. Počas pandémie Covid-19 sa táto problematika pomerne podrobne priblížila používateľom. V tabuľke č. 3 je zobrazené, v ktorých odstavcoch sa nepretržitá činnosť spomína za účtovné obdobia končiacie k 31.marcu 2019 a 31.marcu 2020.

Tabuľka č. 3 Odseky obsahujúce nepretržité pokračovanie v činnosti

Výročná správa 2019	Výročná správa 2020
Predpoklady budúceho vývoja	Vývoj Spoločnosti
	Predpoklady budúceho vývoja

Zdroj: vlastné spracovanie

V roku 2019 sa nepretržitá činnosť spomenula iba v odstavci Predpoklady budúceho vývoja, kde Spoločnosť uviedla, že plánuje aj naďalej nepretržite vykonávať svoju činnosť a dosahovať pozitívne výsledky hospodárenia. Spoločnosť zároveň uviedla, že plánuje prijať až 2 800 nových zamestnancov.

V roku 2020 bola nepretržitá činnosť uvedená aj v ďalšom odseku a to Vývoj spoločnosti. V úvode je opísaná základná činnosť Spoločnosti, pokračuje vybranými ekonomickými ukazovateľmi a následne sa opisuje vplyv pandémie Covid-19 nielen na Spoločnosť. Hospodárske dopady podľa Spoločnosti zahŕňali predovšetkým narušenie podnikateľských činností, celkovej aktivity na slovenskom trhu aj narušenie odberateľsko-dodávateľských vzťahov a významne sa narušili podnikateľské činnosti najmä v odvetviach výrazne závislých od zahraničných trhov. Podľa Spoločnosti bola jednou z najväčších postihnutých oblastí aj výroba, ktorá predstavuje hlavnú činnosť Spoločnosti. Zároveň narástla neistota vplývajúca na volatilitu cien aktív a výmenných kurzov mien. Spoločnosť ďalej uviedla, že jej pôsobenie v automobilovom priemysle bolo výrazne ovplyvnené pandemiou Covid-19. Svoju výrobu museli prerušiť v čase od 20. marca do 11. mája 2020. Spoločnosť zvažila na základe dostupných informácií ku dňu vydania výročnej správy vývoj náklady a jeho predpokladaný dopad na hospodárske prostredie, v ktorom pôsobí. Museli

vziať do úvahy opatrenia slovenskej vlády, opatrenia vlády krajín v ktorých sa nachádzajú ich obchodní partneri a zákazníci.

V súvislosti s prítomnou hrozbou pandémie Covid-19 sa v Spoločnosti zaviedli prísne opatrenia na ochranu zdravia zamestnancov. Zamestnanci absolvovali školenie na dodržiavanie prísnych hygienických opatrení s cieľom zamedzenia šíreniu ochorenia v pracovnom prostredí. Spoločnosť zamestnancom poskytla ochranné pomôcky a zaviedla prácu z domu na pozíciách kde to náplň práce umožňovala. Manažment postúpil kroky, aby si dokázali udržať všetkých zamestnancov v pracovnom pomere. Vďaka včasnému rozhodnutiu manažmentu a aktuálne dosahovaných výsledkov sa nepredpokladá okamžitý negatívny vplyv pandémie Covid-19 na prevádzku, jej výsledky a finančnú situáciu Spoločnosti. Spoločnosť však nemôže vylúčiť, že pokračovanie v obmedzenom režime a následný vplyv týchto opatrení na hospodárske prostredie v ktorom pôsobí, bude mať negatívny dopad na finančnú stránku z dlhodobého hľadiska. Manažment Spoločnosti situáciu bude aj naďalej pozorne sledovať a podnikne kroky vedúce k eliminácii negatívnych dopadov pandémie Covid-19 na Spoločnosť. Po dôkladnom zvážení negatívnych dopadov manažment dospel k názoru, že nemajú výrazný vplyv na predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti na nasledujúce účtovné obdobie.

3.7 Udalosti po skončení účtovného obdobia

Výročná správa k 31. marcu 2020 obsahuje odstavce Udalosti po skončení účtovného obdobia. V odseku je uvedené, že na základe investičnej zmluvy uzatvorenej medzi Spoločnosťou, Mestom Nitra a Slovenskou republikou z roku 2015 má Spoločnosť nárok na finančné prostriedky v súvislosti s obstarávaním dlhodobého hmotného majetku do maximálnej výšky 129 812 750 eur. Dotáciu Spoločnosť dostala 3 mesiace po skončení účtovného obdobia a to v júni 2020. Výška splátky dotácie bola vo výške 12 302 949 eur. Spoločnosť ďalej uviedla, že nenastali žiadne iné udalosti, ktoré by bolo nutné uviesť v ÚZ k 31. marcu 2020.

Pre porovnanie, Výročná správa z bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia končiaceho k 31. marcu 2019 tiež obsahuje rovnaký odstavce Udalosti po skončení účtovného obdobia. V ňom uvádzajú, že po skončení tohto účtovného obdobia nenastali žiadne udalosti, ktoré by si vyžadovali uvedenie v ÚZ k 31. marcu 2019.

Z uvedeného vyplýva, že pre Spoločnosť nebola pandémia Covid-19 udalosťou, ktorá by mohla ovplyvniť skutočnosti uvedené v ÚZ napriek tomu, že vypukla krátko pred

skončením účtovného obdobia a zostavenia ÚZ. Preto môžeme dospieť k názoru, že Spoločnosť pravidelne a dôkladne sledovala vývoj pandémie Covid-19 a prijímala rozhodnutia, ktoré zabránili dodatočným úpravám ÚZ.

3.8 Správa audítora

Správa audítora je najdôležitejší dokument, z ktorého používatelia ÚZ získajú informácie o dôveryhodnosti ÚZ. ÚZ Spoločnosti sú spolu s audítorskými správami a výročnými správami zverejnené v registri ÚZ vo verejnej časti. Na komplexnú analýzu vplyvu pandémie Covid-19 sme porovnali všetky zverejnené správy audítora datujúce sa do roku 2018. V audítorských správach sme sledovali jednotlivé odstavce, ktoré sa musia uvádzať. Tieto sme spolu s ich obsahom premietli v tabuľke č. 4.

Tabuľka č. 4 Jednotlivé odstavce správy audítora s ich stanoviskom Spoločnosti

	Stanovisko
Názor	ÚZ poskytuje verný a pravdivý obraz v súlade so Zákonom o účtovníctve
Základ pre názor	Audit sa vykonal v súlade s ISA a Etickým kódexom. Získané audítorské dôkazy sú dostatočné a vhodné pre vyjadrenie názoru.
Iné skutočnosti	Iba k ÚZ k 31.3.2018. Odsek obsahuje informáciu, že ÚZ k 31.3.2017 nebola overená audítorskou spoločnosťou.
Zodpovednosť manažmentu	Štatutárny orgán je zodpovedný za vyhovotenie ÚZ, ktorá bude poskytovať pravdivý a verný obraz. Manažment Spoločnosti nesie zodpovednosť za zhodnotenie nepretržitého pokračovania v činnosti Spoločnosti. Manažment je zodpovedný za dohľad nad finančným vykazovaním Spoločnosti.
Zodpovednosť audítora	Zodpovednosťou audítora je identifikácia a posúdenie významnej nesprávosti, oboznámenie sa s internými kontrolami a zhodnotenie vhodnosti použitých účtovných zásad. Audítorské zhodnotenie správneho predpokladu manažmentu o nepretržitom pokračovaní v činnosti a celkové zhodnotenie štruktúry a obsahu ÚZ. Audítori získajú dostatočné uistenia sa, že ÚZ neobsahuje významné nesprávosti, avšak toto nie zárukou toho, že sa vždy tieto odhalia ak existujú.
Správa k informáciám uvedených vo výročnej správe	Za výročnú správu je zodpovedný manažment Spoločnosti a názor audítora uvedený v Správe audítora sa naňu nevzťahuje. Výročná správa ku dňu vydania správy audítora nebola k dispozícii.

Zdroj: vlastné spracovanie

V teoretickej časti tejto práce sme uviedli, že správa audítora musí uvádzať všetky dôležité informácie, ktoré ovplyvnili audit ÚZ. Audítorská spoločnosť vydala k ÚZ k 31. marcu 2020 nemodifikovanú správu dňa 16. júla 2020.

Odstavec Názor je zhodný vo všetkých zatiaľ vydaných audítorských správach pre manažment Spoločnosti. Jeho presné znenie v audítorskej správe k ÚZ k 31. marcu 2019 a 31. marcu 2020 je zobrazené na obrázku č. 8.

Obrázok č. 8 Názor audítora Spoločnosti

Názor Uskutočnili sme audit účtovnej závierky spoločnosti Jaguar Land Rover Slovakia s.r.o. („Spoločnosť“), ktorá obsahuje súvahu k 31. marcu 2019, výkaz ziskov a strát za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a poznámky, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód. Podľa nášho názoru, priložená účtovná závierka poskytuje pravdivý a verný obraz finančnej situácie Spoločnosti k 31. marcu 2019 a výsledku jej hospodárenia za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov („zákon o účtovníctve“).
Názor Uskutočnili sme audit účtovnej závierky spoločnosti Jaguar Land Rover Slovakia s.r.o. („Spoločnosť“), ktorá obsahuje súvahu k 31. marcu 2020, výkaz ziskov a strát za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a poznámky, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód. Podľa nášho názoru, priložená účtovná závierka poskytuje pravdivý a verný obraz finančnej situácie Spoločnosti k 31. marcu 2020 a výsledku jej hospodárenia za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov („zákon o účtovníctve“).

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Správa audítora 2019 a 2020 Spoločnosti

Základ pre názor je taktiež totožný vo všetkých doposiaľ zverejnených správach audítora. Obsah tohto odstavcu je na obrázku č. 9.

Obrázok č. 9 Základ pre názor audítora Spoločnosti

Základ pre názor Audit sme vykonali podľa medzinárodných audítorských štandardov (International Standards on Auditing, ISA). Naša zodpovednosť podľa týchto štandardov je uvedená v odseku Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky. Od Spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení zákona č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov („zákon o štatutárnom audite“) týkajúcich sa etiky, vrátane Etického kódexu audítora, relevantných pre náš audit účtovnej závierky a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky. Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš názor.
--

Zdroj: Správa audítora Spoločnosti k ÚZ k 31. marcu 2020

V tomto odstavci je najdôležitejšou informáciou, že aj napriek komplikáciám, ktorým boli audítori vystavení, všetky získané audítorské dôkazy poskytujú dostatočný a vhodný základ pre názor audítora. Obsah výročnej správy pokračuje oblasťou zodpovednosti manažmentu Spoločnosti. Ako sme uviedli v kapitole 3.6 Nepretržitá činnosť, nepretržitá činnosť po zostavení ÚZ k 31. marcu 2020 nebola manažmentom Spoločnosti vyhodnotená ako ohrozená. Audítor to uviedol aj vo svojej správe vid' obrázok č. 10.

Obrázok č. 10 *Zodpovednosť manažmentu*

Zodpovednosť štatutárneho orgánu a osôb poverených správou a riadením za účtovnú závierku

Pri zostavovaní účtovnej závierky je štatutárny orgán zodpovedný za zhodnotenie schopnosti Spoločnosti nepretržite pokračovať vo svojej činnosti, za opísanie skutočností týkajúcich sa nepretržitého pokračovania v činnosti, ak je to potrebné, a za použitie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti v účtovníctve, ibaže by mal v úmysle Spoločnosť zlikvidovať alebo ukončiť jej činnosť, alebo by nemal inú realistickú možnosť než tak urobiť.

Zdroj: Správa audítora Spoločnosti k ÚZ k 31. marcu 2020

Rovnaký názor audítor vyjadril vo všetkých svojich správach, ktoré vydal pre manažment Spoločnosti. Ďalšou náležitosťou, ku ktorej bolo potrebné vyjadrenia audítora sú informácie o významných nesprávnostiach. Konkrétne vyjadrenie je v obrázku č. 11.

Obrázok č. 11 *Zodpovednosť audítora*

Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky

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

S osobami poverenými správou a riadením komunikujeme okrem iného o plánovanom rozsahu a harmonograme auditu a o významných zisteniach auditu, vrátane všetkých významných nedostatkov internej kontroly, ktoré počas nášho auditu zistíme.

Zdroj: Správa audítora Spoločnosti k ÚZ k 31. marcu 2020

Zároveň sa v tejto časti správy audítora vyjadrujú aj informácie k priebehu komunikácie. Ako vidno na obrázku č. X, audítorská spoločnosť prediskutovala s manažmentom plánovaný rozsah auditu aj významné zistenia. Neuvádza sa však akým

spôsobom komunikácia prebiehala, čo by pomohlo utvoriť v pandemickej situácii lepšiu predstavu o kvalite komunikácie. Poslednou oblasťou, na ktorú audítor zamerl svoju pozornosť boli informácie o výročnej správe. Ako sme uviedli v tabuľke č. X, audítor nemal ku dňu vydania správy audítora výročnú správu k dispozícii. Jeho povinnosťou však je overiť aj výročnú správu. To audítor potvrdil aj v správe audítora, viď obrázok č. 12

Obrázok č. 12 Stanovisko audítora na výročnú správu

Keď získame výročnú správu, posúdime, či výročná správa Spoločnosti obsahuje informácie, ktorých uvedenie vyžaduje zákon o účtovníctve, a na základe prác vykonaných počas auditu účtovnej závierky vyjadríme názor, či:

- informácie uvedené vo výročnej správe zostavenej k 31. marcu 2020 sú v súlade s účtovnou závierkou za daný rok,
- výročná správa obsahuje informácie podľa zákona o účtovníctve.

Okrem toho uvedieme, či sme zistili významné nesprávnosti vo výročnej správe na základe našich poznatkov o Spoločnosti a situácii v nej, ktoré sme získali počas auditu účtovnej závierky.

Zdroj: Správa audítora Spoločnosti k ÚZ k 31. marcu 2020

S výročnou správou sa audítor oboznámil a dňa 26. marca 2021 k nej vydal Dodatok k nezávislej správe audítora. Obsah dodatku k práve audítora je zobrazený na obrázku č. 13.

Obrázok č. 13 Dodatok správy audítora k výročnej správe

Na základe prác vykonaných počas auditu účtovnej závierky, podľa nášho názoru, vo všetkých významných súvislostiach:

- tieto iné informácie uvedené vo výročnej správe zostavenej k 31. marcu 2020 sú v súlade s účtovnou závierkou zostavenou za to isté účtovné obdobie,
- výročná správa obsahuje informácie, ktorých uvedenie vyžaduje zákon o účtovníctve.

Okrem toho zákon o účtovníctve vyžaduje, aby sme uviedli, či sme na základe našich poznatkov o Spoločnosti a situácii v nej, ktoré sme získali počas auditu účtovnej závierky, zistili v týchto iných informáciách uvedených vo výročnej správe významné nesprávnosti. V tejto súvislosti neexistujú zistenia, ktoré by sme mali uviesť.

Zdroj: Dodatok správy nezávislého audítora Spoločnosti

Ako sme ukázali v tejto podkapitole v správe audítora sa nenachádza žiadna zmienka o negatívnom dopade pandémie Covid-19. Zo správy audítora sa dá vyčítať, že výsledkom auditu bolo potvrdenie prítomnosti pravdivého a verného obrazu ÚZ. Z oblastí, ktoré mohli byť zasiahnuté pandemiou Covid-19 sa spomína pokračovanie v nepretržitej činnosti

a dôkazné informácie. Nepretržitá činnosť bola audítorom na základe stanoviska manažmentu rovnako potvrdená a nepredpokladá sa, že je ohrozená. Rovnako audítorská spoločnosť považovala všetky získané audítorské dôkazy za postačujúce na to, aby mohli byť podkladom pre vytvorenie názoru na ÚZ.

Správa audítora k ÚZ k 31. marcu 2020 je zhodná so správou k ÚZ k 31. marcu 2019. Neboli sme schopný nájsť medzi nimi rozdiel. Po dôkladnom preskúmaní všetkých správ audítora, ktoré sú verejne dostupné sme vybrali dôležité časti vďaka, ktorým sme dospeli k zhodnoteniu auditu uvedeného v časti zhrnutie.

3.9 Audit v postpandemickej dobe

Dalo by sa očakávať, že dva roky od vypuknutia pandémie sa pracovný život audítorov vrátil do zaužívaného režimu. To najhoršie je už minulosťou, opatrenia sa pomaly rušia a obmedzenia sú minimálne. Ako sme sa dozvedeli od zamestnancov jednej z firiem Veľkej štvorky, od začiatku roku 2022 zamestnanci vykonali niekoľko desiatok auditov po starom, čiže osobne v priestoroch klienta. Pandémia Covid-19 sa však nevytratila a niektoré audity výrazne obmedzila. Potvrdil nám to audítor v rozhovore. *„Stalo sa nám pri jednom klientovi, že sme ráno prišli k nim na firmu, prešli sme si spolu ako budeme postupovať a členovia tímu sa rozprchli za svojimi povinnosťami. To nám vydržalo do obeda, kedy za nami prišla kolegyňa so správou, že je pozitívna. Oznámili sme to klientovi a všetci sa pobrali domov. V záujme ochrany zdravia, našich zamestnancov aj zamestnancov klienta, sa zvyšok auditu vykonal online.“*

Z rozhovoru sme sa ďalej dozvedeli, že v súčasnosti je pomer auditov, ktoré vykonáva člen Veľkej štvorky online a na mieste v pomere 1:1. Najčastejším dôvodom tohoto pomeru sú zdravotné problémy v súvislosti s pandemiou Covid-19 ako u klientov tak aj zo strany audítorov i pretrvávajúca obava niektorých klientov o zdravie svojich zamestnancov. Väčšina audítorov si myslí, že spôsob výkonu auditu pred pandemiou Covid-19 sa už nikdy nevráti vo svojej pôvodnej podobe. *„Niektorým klientom vyhovovalo, že sa audit vykonal online a radi by aj v budúcnosti ostali pri takomto spôsobe auditu.“*

V rozhovore pre denník Journal of accountancy tento názor potvrdili aj zahraniční audítori. Tí na otázku či podľa nich ostane audit na diaľku aj v budúcnosti, odpovedali, že online audit je obrovským prínosom pre mnohých ľudí. Audítorom prináša spokojnosť vďaka práci z domu a klientom sa audítori nepletú pod nohy počas riadnej prevádzky firmy. Z toho dôvodu sú názoru, že audit na diaľku zaručene ostane a stane sa populárnejším.

S istotou sa dá povedať, že v budúcnosti by sa k takémuto inovatívnemu riešeniu dospelo. Spoločnosti, ktoré na digitalizácií celej svojej prevádzky už začali, tvrdia, že ich spustenie sa chystalo až o 5 či 6 rokov neskôr. Z toho usudzujeme, že pandémie Covid-19 iba urýchlila nevyhnutný pokrok a audity na diaľku ako ich poznáme dnes sú iba začiatkom novej kapitoly výkonu auditov. Tú by mala výrazne podporiť digitalizácia účtovníctva, ktorá sa povolila od 1.1.2022. Audítori vďaka všetkým alebo aspoň väčšine účtovným záznamom v digitálnej podobe k nim budú mať výrazne uľahčený prístup. Bude možné tak vykonať všetky potrebné testy na celej vzorke a nie len na jej výberoch. Sme názoru, že táto digitalizácia účtovníctva sa bude naďalej rozširovať a tým pádom bude zabezpečený kvalitný, efektívny a rýchlejší výkon auditu, pri ktorom nebudú prekážkou ani hranice štátov.

Záver

Pandémia Covid-19 zasiahla naozaj všetky odvetvia ekonomiky i všetky povolania. Obmedzenia počas pandémie Covid-19 prinútili audítorov zmeniť prístup k vykonávaniu svojej profesie. Nielenže čelili novej situácii, s ktorou nikto z odvetvia nemal žiadne predošlé skúsenosti, ale prácu museli vykonávať za výrazne iných podmienok. Pandémia Covid-19 poukázala na nevyhnutnú potrebu modernizácie výkonu auditu. Dlhoročne zaužívané metódy a prístupy k zákazkám boli nevyhovujúce a tak audítori museli hľadať nové spôsoby ako zákazky zrealizovať. Bola to najrýchlejšia a najväčšia zmena akou pracovný život audítorov prešiel. Keďže prostredie založené na fyzickom kontakte bolo príliš obmedzené, muselo sa prejsť do virtuálneho prostredia. Tento prechod sa netýkal iba audítorských spoločností, ale všetkých podnikov, ktoré museli prejsť na nové spôsoby fungovania. To vytvorilo komplexnejšie obchodné modely, ktoré kladú väčšie požiadavky aj na odborníkov z oblasti auditu. Tie so sebou priniesli nielen výzvu, ale aj určité výhody.

Náhly prechod na prácu na diaľku audítorských firiem, pridal nový rozmer výzve, ktorej audítorské spoločnosti čelili pri rýchlo sa vyvíjajúcom korporátnom svete. Tento neplánovaný prechod na prácu na diaľku priniesol mnoho výziev, ktoré audítori museli riešiť. Boli nimi praktické otázky, v akej miere majú audítori komunikovať prostredníctvom online „chatov“, ako zabezpečiť citlivé informácie pri videokonferencii, ako zaškoliť nových zamestnancov. Dovoľme si zhodnotiť, že výkon auditu počas pandémie Covid-19 bol omnoho náročnejší predovšetkým z časového hľadiska. Toto spôsobili práve nedostatočné skúsenosti audítorov i klientov s novou formou výkonu auditu. V mnohých prípadoch to audítorom prinieslo aj viac práce. Tá začala už pri samotnom plánovaní auditu. Neexistovalo žiadne odporúčanie ako naplánovať audit za nepredvídateľných okolností. Audítori museli používať odhady na základe predošlých skúseností, ktoré neboli vždy relevantné. Hoci profesijné audítorské združenia a orgány pre dohľad nad auditom niektorých krajín sa snažili audítorom poskytnúť odporúčania, v tejto oblasti audítori mohli použiť iba metódu „pokus omyl“. Zistili sme, že najhoršie sa audítorom vykonávali audity tesne po vyhlásení núdzového stavu v Slovenskej republike. Môžeme skonštatovať, že audítori majú niekoľko typov zákaziek (podľa veľkosti a oblasti). Preto je najlepším spôsobom vykonať z každého typu jeden audit a na jeho základe odhadnúť plánovanie podobného typu zákazky až po nájdení spoločných znakov.

Ako sa postupom času ukázalo model práce z domu sa v oblasti auditu nielen rýchlo uchytil, ale audítori si ho chcú v trochu zmenenej podobe aj naďalej ponechať. Mnohé

audítorské spoločnosti uvažujú, že do kancelárií budú ich zamestnanci chodiť iba na niektoré dni v týždni. Tie budú slúžiť predovšetkým na konzultácie a diskusie, ktoré ako sa zistilo, je lepšie absolvovať osobne. Po náročných začiatkoch auditovania z domu sa ukázalo, že sú audítori v globálnom meradle efektívnejší a produktívnejší, nakoľko si svoj pracovný čas vedľa lepšie rozplánovať. Táto nová hybridná forma výkonov auditu musí so sebou nevyhnutne priniesť vyššiu mieru digitalizácie a zavedenie nových technológií. Technológie sú jednoznačne nevyhnutné k pokroku v audítorskej oblasti, ktorý so sebou prinesie budúcnosť. No je potrebné ich vyvíjať s dostatočným časovým predstihom pred ich implementáciou do pracovného cyklu a v neposlednom rade netreba zabudnúť ich pravidelne testovať. Zvýšenie automatizácie umožní audítorom venovať viac času samotnej problematike auditu a sústrediť sa na oblasti akou je komunikácia, ktorú technológia nedokáže posúdiť.

Komunikácia počas pandémie Covid-19 bola najpremenlivejšou súčasťou auditu. Komunikáciu je potrebné si vopred premyslieť a naplánovať. Audítor by si mal pred dohodnutím videohovoru prejsť naozaj všetky dokumenty, aby mohol nájsť prípadné nezrovnalosti a prediskutovať ich so zodpovednou osobou. Je nutné sa vyhnúť zdĺhavej komunikácii a neodporúčame ani konzultovať dôležité záležitosti na poslednú chvíľu. V komunikácii bola najdôležitejšiu úlohou príprava. Toto bolo pre audítorov omnoho náročnejšie z časového hľadiska, keďže nevedeli odhadnúť koľko času bude potrebné venovať jednotlivým procesom. Ďalšou zmenou pre audítorov bola nutnosť implementovať vyšší stupeň technologického vzdelania do svojho vedomostného portfólia.

Po dôkladnej analýze a oboznámení sa s ťažkosťami, ktorým boli audítori vystavení pri overovaní účtovnej závierky počas pandémie Covid-19 si nemyslíme, že i napriek snahe audítorov je vykonaný audit natoľko kvalitný, aby dokázal plnohodnotne posúdiť, či účtovná závierka poskytuje verný a pravdivý obraz.

V praktickej časti sme uviedli z akých častí sa skladá správa audítora a čo je obsahom jednotlivých častí. Na základe dôkladnej analýzy môžeme skonštatovať, že aj napriek predpísanej štruktúry a obsahu, všetky dosiaľ vydané správy audítora sú totožné. Rovnaké znenie správy audítora sa nevyskytuje len v prípade Spoločnosti, ale je to rozšírené v celej audítorskej komunite. Na základe správy audítora nie je možné spoznať, že výkon auditu čelil nejakým ťažkostiam. Podľa správy audítora používateľ nemá najmenšiu pochybnosť, že audit sa vykonal za rovnakých podmienok ako všetky predošlé audity Spoločnosti. S týmto tvrdením sa však nedá súhlasiť. Po preštudovaní množstva odborných článkov predovšetkým od zahraničných odborníkov na audit nám chýba informácia o vplyve

pandémie Covid-19 na audit Spoločnosti. Doplnili by sme správu audítora o odsek Iné skutočnosti, v ktorom by sme na túto informáciu upozornili. Práve tento odsek má obsahovať informácie, ktoré nie sú zahrnuté v účtovnej závierke. Myslíme si, že vzhľadom na množstvo improvizovaných auditov (vo všeobecnosti), ktoré sa vykonávali v čase, kedy nebolo úplne jasné ako sa bude vzhľadom na nepoznanú situáciu postupovať, mali v určitom bode zasiahnuť regulátori. Z dôvodu rozdielného priebehu pandémie Covid-19 a rozdielného prijímania opatrení vlád v každej časti sveta, regulátori mali na medzinárodnej úrovni zaviesť povinnosť uviesť zmienku o pandémii Covid-19 v správe audítora. Vzbudilo by to ešte väčšiu dôveryhodnosť účtovnej závierky.

Na záver môžeme zhrnúť, že pandémia nadobro zmenila pohľad na výkon auditu čo pre audítorov bude znamenať potrebu vyššej odbornosti a komplexnejšieho pohľadu na zákazky. Táto inovácia môže byť pre nich stratenou motiváciou. Bude sa však očakávať, že audítor sa stane nielen odborníkom na účtovníctvo, no svoje schopnosti a zručnosti zdokonalí aj v komunikácii s klientmi a prácou s technológiami. Audit ako sme ho poznali pred pandemiou Covid-19 sa už nikdy nevráti v rovnakej podobe. Z toho dôvodu bude musieť nastať aj úprava medzinárodnej legislatívy upravujúcej audit. Dá sa skonštatovať, že pandémia spôsobila najväčšiu revolúciu v oblasti auditu. Poukázala sa dlhodobu problematické oblasti a prinútila kompetentné authority, aby v budúcnosti sústreďovali ešte viac pozornosti na empirickú analýzu zmeny systémových štruktúr auditu. Hoci niektoré so zmien sú ešte len v procese prípravy už teraz je jasné, že pandémia v konečnom dôsledku bude mať na oblasť auditu pozitívny dopad.

Zoznam použitej literatúry

Knihy, monografie a vedecko-kvalifikačné práce

- [1] DVOŘÁČEK, Jiří. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C.H. Beck, 2005. 165 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9809-6
- [2] HENDL, Jan. *Kvalitativní výzkum: základní metody a aplikace*. Praha: Portál, 2005. 408 s. ISBN 80-736-7040-2
- [3] HENCZEL, Susan. *The information audit: a practical guide*. München: K.G. Saur, 2001. 271 s. ISBN 978-311-0974-645
- [4] KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. 192 s. Praha: C.H. Beck, 2009. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-121-5
- [5] KAREŠ, Ladislav. *Audítorstvo*. Bratislava: Iura Edition, 2010. 436 s. ISBN 978-80-8078-334-1
- [6] KAREŠ, Ladislav – KŇAŽKOVÁ, Veronika – KRIŠKOVÁ, Petra. *Audítorská dokumentácia*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. 264 s. ISBN 978-80-8168-145-5
- [7] ŠLOSÁROVÁ, Anna – BLAHUŠIAKOVÁ, Miriama. *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2017. 440 s. ISBN 978-80-8168-589-7
- [8] TUMPACH, Miloš. *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: Iura Edition. 2006. 473 s. ISBN 80-8078-072-2

Elektronické dokumenty:

- [9] ACCOUNTANCY EUROPE. *Going concern: recommendations to strengthen the financial reporting ecosystem* [online]. Brussels : Accountancy Europe, 2020. [cit. 2021-12-04]. Dostupné na internete: https://www.accountancyeurope.eu/wp_content/uploads/2020_Accountancy_europe_recommendations_Going-concern-summary.pdf
- [10] ACCOUNTANCY EUROPE. *Coronavirus crisis: implications on reporting and auditing* [online]. Brussels : Accountancy Europe, 2020. [cit. 2021-12-04]. Dostupné na internete: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/coronavirus-crisis-implications-on-reporting-and-auditing/>
- [11] ACCOUNTANCY EUROPE. *Coronavirus' impact on ongoing audits* [online]. Brussels : Accountancy Europe, 2020. 9 s. [cit. 2021-12-04]. Dostupné na internete: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/coronavirus-impact-on-ongoing-audits/>
- [12] AICPA. *FAQs — Audit Matters and Auditor Reporting Issues Related to COVID-19*. [online]. AICPA. 2020. 26 s. [cit. 2021-04-20]. Dostupné na internete: <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/downloadabledocuments/covid19/faqs-aa-issues-related-to-covid-19.pdf>

- [13] APPELBAUM, Deniz – BUDNIK, Shaun – VASARHELYI, Miklos A. *Auditing and Accounting During and After the COVID-19 Crisis*. [online]. The CPA Journal. 2020. [cit. 2021-04-20]. Dostupné na internete: <https://www.cpajournal.com/2020/07/08/auditing-and-accounting-during-and-after-the-covid-19-crisis/>
- [14] ARNOLD, Christopher. *Summary of Covid-19 Audit Considerations*. [online]. IFAC. 2020. [cit. 2021-02-18]. Dostupné na internete: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>
- [15] BDO. *FRC provides useful examples of COVID-19 related disclosures*. 2020. [online]. BDO. 2020. [cit. 2021-04-20]. Dostupné na internete: <https://www.bdo.co.uk/en-gb/insights/industries/financial-services/frc-provides-useful-examples-of-covid-19-related-disclosures>
- [16] BROWN, Maripat – COLEMAN, Derryck. *Coronavirus Triggers Going Concerns in Europe*. [online]. Audit Analytics. 2020. [cit. 2021-04-20]. Dostupné na internete: https://blog.auditanalytics.com/coronavirus-triggers-going-concerns-in-europe/?utm_source=campaign&utm_medium=email&utm_campaign=2020.03.20_BlogAlert_d
- [17] BUREAU VERITAS. *Auditovanie na diaľku riešenie od Bureau Veritas*. [online]. Bureau Veritas. [cit. 2021-02-18]. Dostupné na internete: <https://www.bureauveritas.sk/sites/g/files/zypfnx756/files/media/document/Remote%20Auditing%20Solution%20SK.PDF>
- [18] CEOAB. *CEAOB emphasises the following areas that are of high importance in view of Covid-19 impact on audits of financial statements* [online]. CEOAB. 2020. [cit. 2021-04-24]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/200325-ceaob-statement-covid-19_en.pdf
- [19] CVEČKOVÁ, Mária. *Ako lepšie porozumieť správe audítora?* [online]. Bratislava : Daňové centrum, 2013. [cit. 2021-04-24]. Dostupné na internete: <https://www.danovecentrum.sk/clanok-z-titulky/ako-lepsie-porozumiet-sprave-auditora.htm>
- [20] DELOITTE. *COVID-19: Zostavenie účtovnej závierky v časoch pandémie*. [online]. Deloitte. 2020. [cit. 2021-12-04]. Dostupné na internete: <https://www2.deloitte.com/sk/sk/pages/covid-19/articles/zostavenie-uctovnej-zavierky.html>
- [21] DELOITTE. *What is the impact of COVID-19 on your going concern assessment?* [online]. Deloitte. 2020. [cit. 2021-02-18]. Dostupné na internete: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/audit/deloitte-au-audit-what-impact-covid19-going-concern-assessment-210720.pdf>

- [22] FB CONSULTING. *Čo obsahuje správa od audítora?* [online]. Bratislava : FB Consulting. [cit. 2021-04-24]. Dostupné na internete: <https://www.fbconsulting.sk/co-obsahuje-sprava-od-auditora-a13-32>
- [23] FINSTAT. *Jaguar Land Rover Slovakia s.r.o..* [online]. Finstat. [cit. 2021-03-20]. Dostupné na internete: <https://finstat.sk/48302392>
- [24] GRANT THORNTON INTERNATIONAL. *IFRS - COVID 19: Going concern considerations* [online]. Grant Thornton International. 2020. [cit. 2021-03-20]. Dostupné na internete: <https://www.grantthornton.global/en/insights/supporting-you-to-navigate-the-impact-of-covid-19/ifrs-Going-concern-considerations/>
- [25] IAASB. *HIGHLIGHTING AREAS OF FOCUS IN AN EVOLVING AUDIT ENVIRONMENT DUE TO THE IMPACT OF COVID-19.* [online]. IAASB. 2020. [cit. 2021-04-20]. Dostupné na internete: <https://www.iaasb.org/publications/highlighting-areas-focus-evolving-audit-environment-due-impact-covid-19-1>
- [26] ICAEW. *Coronavirus (COVID-19): Considerations for inventory audit testing.* [online]. ICAEW. 2021. [cit. 2021-01-20]. Dostupné na internete: <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/quality-control/coronavirus-considerations-for-inventory-audit-testing>
- [27] IFAC. *Webinar 1: Planning the Audit in the Pandemic Environment.* [online]. IFAC. 2020. [cit. 2021-04-24]. Dostupné na internete: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Webinar-1_Audit-Planning_Summary-of-Key-Takeaways_Final_0.pdf
- [28] KEGALJ, Gabriela. *Impact of external events on the going concern assessment and disclosures.* [online]. Canada : KPMG, 2020. [cit. 2021-12-04]. Dostupné na internete: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-going-concern-3a.html>
- [29] MURPHY, Maria L.. *Assessing audit risks during the pandemic.* 2020. [online]. North Carolina : Journal of accountancy, 2020. [cit. 2021-03-01]. Dostupné na internet: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/dec/assess-audit-risks-during-coronavirus-pandemic.html>
- [30] PALKOVÁ, Dagmar – NOVOTNÁ, Lucie. *Zásoby.* [online]. 2017. 4 s. [cit. 2021-04-20]. Dostupné na internete: <https://www.kacr.cz/file/5367/casopis-auditor-c10-2017-zasoby.pdf>
- [31] SKAU. *Technológie posúvajú profesiu audítorov na výrazne vyššiu úroveň.* [online]. Bratislava : SKAU, 2021. [cit. 2021-01-20]. Dostupné na internete: <https://www.skau.sk/technologie-posuvaju-profesiu-auditorov-na-vyrazne-vyssiu-uroven/>
- [32] SMITH, Philip. *Going concern, audit evidence and accounting estimates are just some of the key issues auditors around the world are responding to during the Covid-19*

- crisis*. [online]. ACCA. 2020. [cit. 2021-04-25]. Dostupné na internete: <https://www.accaglobal.com/ie/en/member/member/accounting-business/2020/07-08/practice/challenges-coronavirus.html>
- [33] TÜV NORD Slovakia. *Audity na diaľku*. [online]. TÜV NORD Slovakia. [cit. 2021-01-20]. Dostupné na internete: https://www.tuvnord.com/fileadmin/Content/TUV_NORD_COM/TUV_SLOVAKIA/PDF/A00F050_Audity_na_dialku-info_pre_zakaznikov_sk.pdf
- [34] TYSIAC, Ken. *Embracing technology in audit*. [online]. Journal of accountancy. 2022. [cit. 2021-04-24]. Dostupné na internete: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2022/feb/embracing-technology-audit.html>
- [35] UDVA. *Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch*. [online]. Bratislava : UDVA, 2012. 324 s. [cit. 2021-04-20]. Dostupné na internete: https://www.udva.sk/images/standardy/ISAforSME_3rd_II_SVK_net.pdf

Právne normy

Etický kódex audítora

Medzinárodný audítorský štandard ISA 260

Medzinárodný audítorský štandard ISA 300

Medzinárodný audítorský štandard ISA 315

Medzinárodný audítorský štandard ISA 500

Medzinárodný audítorský štandard ISA 501

Medzinárodný audítorský štandard ISA 540

Medzinárodný audítorský štandard ISA 560

Medzinárodný audítorský štandard ISA 570

Medzinárodný audítorský štandard ISA 701

Zákon č. 198/2020