

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE

FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo:103002/I/2017/36097107975052036

**VÝZNAM A NEVYHNUTNOSŤ AUDÍTORskej
DOKUMENTÁCIE PRE PRÁCU AUDÍTORA**

Diplomová práca

2017

Romana Andrašková, Bc.

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

VÝZNAM A NEVYHNUTNOSŤ AUDÍTORskej
DOKUMENTÁCIE PRE PRÁCU AUDÍTORA

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor: Účtovníctvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Ladislav Kareš, PhD.

Bratislava 2017

Romana Andrašková, Bc.

ZADANIE

Čestné vyhlásenie

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

Dátum:

.....

Bc. Romana Andrašková

Pod'akovanie

Moje pod'akovanie v prvom rade patrí manželovi a rodine, za neustálu podporu a porozumenie v priebehu štúdia. Rada by som pod'akovala pánovi doc. Ing. Ladislavovi Karešovi, PhD. za užitočné rady, usmernenie a podnetné konzultácie pri písaní práce.

ABSTRAKT

ANDRAŠKOVÁ, Romana: *Význam a nevyhnutnosť audítorskej dokumentácie pre prácu audítora* – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. - Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Ladislav Kareš, PhD.- Bratislava: FHI EU, 2017, 75 str.

Cieľom diplomovej práce je posúdiť nevyhnutnosť audítorskej dokumentácie a odôvodniť, prečo je pre audítora významná, dokonca nevyhnutná. Dokumentácia je dôkazom toho, že sa audit vykonal, a audítor ju vedie v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi. Záverečná práca je rozdelená do štyroch kapitol a obsahuje dvanásť tabuliek. V prvej kapitole sa čitateľ oboznamuje s národnými a nadnárodnými požiadavkami na audítorskú dokumentáciu. Následne je zadaný jej pojem a význam. Poskytuje pohľad na to, prečo je audítorská dokumentácia významným nástrojom pre audítora. Kapitola je ďalej venovaná obsahu, rozsahu a formám dokumentácie. Poukazuje na jednu z jej foriem, ktorou je softvérová podpora pre audítorskú dokumentáciu. Posledné časti tejto kapitoly sú venované spisu audítora a archivačnej dobe, na akú je audítor povinný dokumentáciu archivovať. Spis audítora pozostáva z jedného alebo viacerých zakladačov, ktoré obsahujú záznamy o audítorskej dokumentácii ku konkrétnej zákazke. Spis môžu tvoriť aj iné archivačné médiá obsahujúce tieto záznamy, a to buď v elektronickej alebo fyzickej forme. Druhá kapitola je venovaná celkovému cieľu záverečnej práce, ktorý pozostáva z čiastkových cieľov. V ďalšej kapitole sú popísané metódy, ktoré sa aplikovali pre dosiahnutie stanoveného cieľa. Záverečná štvrtá kapitola sa venuje vymedzeniu medzinárodného audítorského štandardu ISA 230 - Audítorská dokumentácia. Tento štandard je uvedený z dôvodu nevyhnutnosti dodržania súladu dokumentácie so štandardmi. Následné sú uvedené druhy dokumentov používaných pri jednotlivých fázach auditu, a ich názorná ukážka na fiktívnej firme. Výsledkom riešenia danej problematiky je posúdenie potreby audítorskej dokumentácie pri vykonávaných audítorských postupoch v jednotlivých fázach auditu a použité zjednodušených ukážok na objasnenie jej obsahu.

Kľúčové slová:

audítorská dokumentácia, medzinárodné audítorské štandardy, audítor, audit, spis audítora

ABSTRACT

ANDRAŠKOVÁ, Romana: *The importance and necessity of audit documentation for the work of the auditor.* – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. - Tutor doc. Ing. Ladislav Kareš, PhD.- Bratislava: FHI EU, 2017, 75 pages.

The aim of the diploma thesis is to assess the necessity of audit documentation and to rationalize why it is so important and required for the auditor. Audit documentation provides evidence that the audit has been conducted in accordance with international auditing standards. The diploma thesis is divided into four chapters and contains twelve tables. In the first chapter, the reader is getting familiar with national and supranational requirements for audit documentation. Subsequently, the thesis describes its concept and meaning. It provides some insight into why audit documentation is such an important tool for every auditor. This chapter is further devoted to the content, scope and forms of documentation. It points to one of its forms, which is software support for audit documentation. The last sections of this chapter focus on the file of the auditor and the archiving period for which the auditor is required to archive the documentation. The audit file consists of one or more binders containing records of audit documentation for particular order. The archive may also be comprised of other archiving media containing these records, either in electronic or physical form. The second chapter concentrates on overall goal of the diploma thesis which is consisting of partial objectives. The third chapter describes the methods that have been applied to achieve the determined goal. The final fourth chapter deals with the definition of the International Auditing Standard ISA 230 - Audit Documentation. This Standard is important as the audit documentation needs to comply with it. Subsequently, particular document types, applied in specific audit phases, are defined in the thesis and demonstrated on a fictitious company. The result of the solution to this issue is to assess the need for audit documentation in the audit procedures conducted at each audit phase and to use simplified examples to clarify its content.

Keywords:

audit documentation, international auditing standards, auditor, audit, audit file

OBSAH

Zoznam tabuliek	10
Zoznam skratiek.....	11
Úvod.....	12
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	13
1.1 Národná a nadnárodná úprava audítorskej dokumentácie	14
1.2. Definícia a význam audítorskej dokumentácie	19
1.2.1 Audítorská dokumentácia ako významný nástroj audítora.....	20
1.3. Obsah, rozsah a forma audítorskej dokumentácie.....	20
1.4. Softvérová podpora pre oblasť audítorskej dokumentácie.....	24
1.5 Audítorská dokumentácia ako formalizovaný výsledok audítorských prác	25
1.6 Spis audítora.....	28
1.7 Archivácia dokumentácie.....	29
2 Cieľ práce	32
3 Metodika práce a metódy skúmania	33
4 Výsledky práce a diskusia	34
4.1 Medzinárodný audítorský štandard 230 Audítorská dokumentácia.....	34
4.2 Audítorská dokumentácia prvej fázy auditu – predzmluvná fáza.....	39
4.2.1 Posúdenie rizika a stanovenie podmienok zákazky.....	40
4.3 Audítorská dokumentácia druhej fázy auditu – poznanie klienta	46
4.3.1 Zoznámenie sa s činnosťou a oblasťou podnikania klienta, jeho kontrolným a účtovným systémom	46
4.3.2 Diskusia audítorského tímu.....	51
4.4 Audítorská dokumentácia tretej fázy auditu – plán a stratégia auditu	53
4.4.1 Plánovanie auditu	53
4.4.2 Zhodnotenie audítorského rizika a jeho zložky.....	54
4.4.3 Plánovanie audítorského prístupu	55
4.4.4 Vypracovanie celkovej stratégie auditu	56
4.5 Audítorská dokumentácia štvrtej fázy auditu - vykonanie auditu.....	59
4.5.1 Vykonanie testov spoľahlivosti (testy kontrol)	59
4.5.2 Vykonanie testov vecnej správnosti (substantívne testy)	60
4.5.3 Zhrnutie výsledkov a posúdenie účtovnej závierky	64

4.6	Audítorská dokumentácia záverečnej fázy auditu	65
4.6.1	<i>Zhodnotenie dôkazných informácií</i>	65
4.6.2	<i>Posúdenie následných udalostí</i>	65
4.6.3	<i>Predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti</i>	66
4.6.4	<i>Vyhlásenie vedenia spoločnosti</i>	67
4.6.5	<i>Súhrnné záverečné memorandum</i>	68
4.6.6	<i>Správa audítora</i>	68
4.6.7	<i>Záverečná kontrola spisu</i>	68
	Záver	71
	Zoznam použitej literatúry	73

Zoznam tabuliek

Tabuľka 1 Posúdenie rizík na úrovni transakcií - zásoby	41
Tabuľka 2 Prijatie novej zákazky	44
Tabuľka 3 Zistenie závažného nedostatku v internej kontrole	47
Tabuľka 4 Analytické postupy aplikované na položkách majetku spoločnosti JEJO s.r.o.	49
Tabuľka 5 dokumentácia významnosti na úrovni účtovnej závierky	51
Tabuľka 6 Ukážka diskusie tímu	52
Tabuľka 7 Ukážka dokumentácie stratégie auditu.....	57
Tabuľka 8 Testy kontrol	60
Tabuľka 9 Testy detailov - výber vzorky	63
Tabuľka 10 Názorná ukážka dokumentácie – následné udalosti pre audit spoločnosti JEJO s.r.o.....	66
Tabuľka 11 Predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti v spoločnosti JEJO s.r.o....	67
Tabuľka 12 Záverečná kontrola spisu audítora vo firme JEJO s.r.o.	69

Zoznam skratiek

CA	Computer Aided
CAAT	Computer Assisted Audit Techniques
IAASB	Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby
IFAC	Medzinárodná federácia účtovníkov
ISA	Medzinárodné auditorské štandardy
ISAE	Medzinárodné štandardy na uisťovacie služby
ISQC 1	Medzinárodný štandard na kontrolu kvality 1
ISRE	Medzinárodné štandardy na zákazky na preverenie
ISRS	Medzinárodné štandardy na súvisiace služby
SKAU	Slovenská komora audítorov
ÚZ	Účtovná závierka

Úvod

Audítorská dokumentácia je záznamom o vykonaných audítorských postupoch, získaných dôkazoch a záveroch, ku ktorým audítor dospel. Pri dokumentácií platí zásada, že čo nemá audítor zdokumentované, to sa ani nestalo. Z uvedeného nám vyplýva, že audítor do dokumentácie môže zaznamenať iba skutočnosti, ktoré boli reálne vykonané a prispeli k vytváraniu a formulovaniu jeho názoru na overovanú účtovnú závierku. Preto môžeme tvrdiť, že pre prácu audítora je audítorská dokumentácia potrebná, dokonca až nevyhnutná. Jej existencia je znakom zodpovedného prístupu audítora k zákazke a kvality vykonaného auditu. Samozrejme, jej rozsah a obsah je pri každej zákazke iný a audítor si ju prispôsobuje svojim potrebám a požiadavkám. Audítorská dokumentácia tvorí základ pre správu audítora, ktorá je výsledkom práce vykonanej audítorom. V tejto práci sme sa rozhodli venovať významu a nevyhnutnosti audítorskej dokumentácie pre prácu audítora z dôvodu zvyšujúcej sa potreby vypracovania audítorskej dokumentácie na vysokej úrovni. Práca má čitateľovi objasniť, prečo je audítorská dokumentácia pre audítora potrebná a nevyhnutná, aké funkcie plní, a aké všetky činnosti sa musia vykonať pre vydanie správy audítora.

Cieľom záverečnej práce je potvrdiť význam a nevyhnutnosť audítorskej dokumentácie pre prácu audítora. Pre tento účel budeme uvádzať jednotlivé druhy dokumentácie používané v jednotlivých fázach auditu. Čiastkovým cieľom práce je zdôrazniť potrebu súladu audítorskej dokumentácie s legislatívou na národnej a nadnárodnej úrovni. Zvláštny dôraz bude kladený na poukázanie jej súladu s medzinárodným audítorským štandardom ISA 230 – Audítorská dokumentácia.

Na začiatku sa budeme venovať národným a nadnárodným požiadavkám na audítorskú dokumentáciu. Charakterizujeme definíciu a význam audítorskej dokumentácie aj ako významného nástroja audítora. Uvedieme, aké formy dokumentácie si audítor môže zvoliť, a možnosti softvérovej podpory pre jej tvorbu. Zameriame sa aj na povinnosť audítora archivovať audítorskú dokumentáciu, pričom získané informácie rozdeľuje do jednotlivých typov kartoték. Takto vymedzený teoretický základ nám poslúži pre praktickú časť práce, v ktorej sa budeme venovať audítorskej dokumentácii týkajúcej sa jednotlivých fáz auditu s uvedením názornej obsahovej ukážky dokumentov.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Audítorská dokumentácia je výsledkom vykonaného auditu. Audit je činnosť spočívajúca v nezávislom získavaní a vyhodnocovaní dôkazov o tvrdeniach, vzťahujúcich sa na ekonomické transakcie a udalosti účtovnej jednotky. Cieľom auditu je preverenie súladu týchto tvrdení s vopred stanovenými kritériami a prezentácia výsledkov auditu záujmovým osobám. Audit možno chápať aj ako činnosť súvisiacu s overovaním účtovnej závierky. Cieľom overovania je vyslovenie názoru audítora na majetkovú, finančnú a výnosovú situáciu účtovnej jednotky a dodržania zásady preukázateľnosti, správnosti a úplnosti vedenia účtovníctva a zostavenia účtovnej závierky v súlade so zákonmi a predpismi. Povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom stanovuje *Zákon o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov v § 19 odsek 1*, v zmysle ktorého, musí mať riadnu individuálnu účtovnú závierku a mimoriadnu individuálnu účtovnú závierku overenú audítorom tá účtovná jednotka, ktorá je obchodnou spoločnosťou, ak má povinnosť tvoriť základné imanie alebo družstvo. Uvedené účtovné jednotky musia mať splnené podmienky definované týmto zákonom. Povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom má aj účtovná jednotka, ktorá je obchodnou spoločnosťou alebo družstvom a ich cenné papiere sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu, účtovná jednotka, ktorej túto povinnosť ustanovuje osobitný predpis, alebo ktorá zostavuje účtovnú závierku podľa § 17 odsek a uvedeného zákona. Účtovnú závierku overenú audítorom musí mať aj právnická osoba vymedzená v osobitnom predpise.

Individuálna priebežná účtovná závierka a konsolidovaná priebežná účtovná závierka sa nemusí overovať audítorom. Audítor má povinnosť overiť účtovnú závierku do jedného roka, pokiaľ to nie je inak ustanovené osobitným predpisom, a to od skončenia účtovného obdobia za ktoré sa účtovná závierka zostavuje. Audítor počas overovania, čiže vykonávania auditu vedie audítorskú dokumentáciu.

1.1 Národná a nadnárodná úprava audítorskej dokumentácie

Audítor je povinný počas celého procesu spracovávania audítorskej dokumentácie, počnúc zdokumentovaním činností vykonaných pred rozhodnutím prijať zákazku na audit, cez vyhodnocovanie získaných audítorských dôkazov, až po archiváciu dokumentácie dodržiavať tieto právne predpisy :

- Zákon č. 423/ 2015 Z. z. o štatutárnom audite (ďalej len zákon o štatutárnom audite) a o zmene a doplnení zákona č. 431/ 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, v súčinnosti s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014,
- Smernicou Európskeho parlamentu a Rady č. 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok,
- Medzinárodné audítorské štandardy (ISA),
- Medzinárodné štandardy na kontrolu kvality (ISQC 1), - kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie služby,
- Etický kódex audítora SKAU,
- usmernenia a informácie vydávané Slovenskou komorou audítorov,
- vnútorné predpisy vydávané Úradom pre dohľad nad výkonom auditu, týkajúce sa audítorskej činnosti vykonávanej audítormi alebo audítorskými spoločnosťami,
- interné smernice audítorských spoločností vykonávajúcich audit.

Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite je účinný od 17.06.2016 a nahradil zákon č. 540 / 2007 Z. z. o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu.“ Predmetom úpravy zákona o štatutárnom audite sú:

- *podmienky na vykonávanie štatutárneho auditu,*
- *postavenie a činnosť štatutárnych audítorov, audítorských spoločností a asistentov štatutárneho auditu,*
- *dohľad nad výkonom štatutárneho auditu a pôsobnosť Slovenskej komory audítorov a Úradu pre dohľad nad výkonom auditu“¹.*

Štatutárni audítori a audítorské spoločnosti sú povinní počas celého výkonu auditu uplatňovať prvok profesionálneho skepticizmu. To znamená, že pri preverovaní

¹ Zákon č. 423/ 2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/ 2002 Z. z. o účtovníctve

skutočností, ktoré sú predmetom auditu, musia pripustiť možnosť existencie významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby. Takisto musia byť nezávislí od auditovaného subjektu. Podmienku nezávislosti je vyžadované dodržiavať nie len počas výkonu auditu, ale aj v priebehu obdobia, na ktoré sa vzťahuje auditovaná účtovná závierka. Dodržiavanie uvedených zásad je audítor povinný náležite zdokumentovať do audítorskej dokumentácie, ktorej definíciu stanovuje „§ 22 *Audítorská dokumentácia, zákona o štatutárnom audite. Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť sú povinní viesť o priebehu výkonu štatutárneho auditu audítorskú dokumentáciu. Do dokumentácie audítor uvádza o každom auditovanom subjekte jeho názov, adresu a miesto podnikania, meno kľúčového audítorského partnera, poplatky za štatutárny audit a za ostatné služby v jednotlivých účtovných obdobiach. Súčasťou audítorskej dokumentácie je aj zmluva, na základe ktorej je vykonávaný audit, plán a program auditu, správa audítora, individuálna účtovná závierka alebo konsolidovaná účtovná závierka, výročná správa alebo konsolidovaná výročná správa a ďalšie doklady dokumentujúce priebeh výkonu auditu*“². Z pohľadu zákona o štatutárnom audite musí audítorská dokumentácia obsahovať:

- „zmluvu o audite,
- plán auditu,
- program auditu,
- správu audítora,
- individuálnu alebo konsolidovanú účtovnú závierku,
- individuálnu alebo konsolidovanú výročnú správu,
- ďalšie doklady, ktoré dokumentujú priebeh vykonania auditu“².

Audítorská dokumentácia je majetkom audítora. Právo k nahliadnutiu majú len osoby oprávnené vykonávať dohľad Úradom pre dohľad nad výkonom auditu (UDVA), alebo previerku zabezpečenia kvality auditu z poverenia komory audítorov. Toto právo má aj súd a podobné orgány činné v trestnom konaní, ak sa toto trestné konanie týka audítora alebo audítorskej spoločnosti. Audítor môže poskytnúť informácie z dokumentácie len so súhlasom klienta. Od klienta je audítor oprávnený vyžadovať informácie dôležité pre výkon auditu. So súhlasom klienta možno požadovať napríklad odovzdanie informácií

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

od banky, ktorá audítorovi poskytne informácie ktoré majú o danom klientovi v banke vedené. Audítor má takisto právo pre potrebu primeraného uistenia sa zúčastniť inventarizácie majetku a záväzkov klienta, prípadne požadovať vykonanie inventarizácie tej oblasti, v ktorej audítor zistil nedostatky.

V paragrafe je definovaná správa audítora ako výsledok vykonaného auditu audítorom. Audítor je povinný pri vyhotovení správy vychádzať zo všetkých skutočností, ktoré zistil, pričom každú zistenú skutočnosť hodnotí jednotlivo a zároveň v ich vzájomnej súvislosti. Audítor nesmie zamlčať žiadnu zistenú skutočnosť, ktorá môže mať podstatný vplyv na závery správy audítora, a o priebehu a výsledkoch výkonu auditu.

Časť zákona sa zaoberá previerkou kvality auditu, výkonom dohľadu a medzinárodnou spoluprácou. Povinnosť zabezpečenia previerky kvality auditu majú všetci audítori a audítorské spoločnosti. Kontrolu vykonávajú kontrolóri menovaní komorou audítorov alebo Úradom pre dohľad nad výkonom auditu.

Smernica Európskeho parlamentu a Rady č. 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok

Cieľom smernice je zosúladienie požiadaviek týkajúcich sa štatutárneho auditu. Snahou smernice je zabezpečiť, aby audítori dodržiavali etický kódex *IFAC- Medzinárodná federácia účtovníkov*, súlad štatutárnych auditov s ISA, prijatie univerzálneho textu audítorskej správy. Smernica sa venuje aj problematike nezávislosti, zodpovednosti a etike audítora. Všetci štatutárni audítori a audítorské spoločnosti sa musia správať v súlade s pravidlami profesijnej etiky, týkajúcej sa „*bezúhonnosti, nestrannosti, odbornej spôsobilosti a riadnej starostlivosti audítora a jeho úlohy v oblasti verejného záujmu*“³. Okrem tejto smernice sa na štatutárnych audítorov, audítorské spoločnosti, subjekty verejného záujmu a Úrad pre dohľad nad výkonom auditu vzťahuje aj osobitný predpis, ktorým je *Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014* zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu .

³ Smernica Európskeho parlamentu a Rady č. 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok

Keďže audítorská profesia súvisí aj s prijatím zodpovednosti audítora konať vo verejnom záujme, je audítor povinný sa riadiť etickým kódexom. *Etický kódex SKAU-Slovenská komora audítorov*, vychádza z etického kódexu IFAC - *Medzinárodná federácia účtovníkov (ďalej len IFAC)*. IFAC predpokladá, že príprava konkrétnych etických požiadaviek je úlohou členských orgánov každej krajiny, a to z dôvodu rozdielov na národnej úrovni v oblasti jazyku, kultúry, sociálnych a právnych systémoch. Tieto orgány nesú zodpovednosť aj za začlenenie etických požiadaviek do práce audítora. Pri tvorbe etických kódexov je nutné zohľadniť očakávania používateľov a verejnosti a brať do úvahy aj ich názor. Všeobecné etické požiadavky upravujú potrebu zachovania pravidiel etiky, pri vykonávaní akejkoľvek činnosti. Audítor si musí zachovať pri výkone činnosti, objektivitu a nezávislosť, musí byť odborne kvalifikovaný a túto kvalifikovanosť je povinný si udržiavať. Audítor z hľadiska dôvernosti získaných informácií je povinný dodržiavať ich dôverný charakter, pre udržanie profesionálnych a obchodných vzťahov. Tieto informácie audítor nemá právo sprístupňovať tretím osobám, pokiaľ mu to neprikazuje zákonná alebo profesionálna povinnosť. Samozrejme tieto informácie audítor nemôže použiť ani vo svoj osobný prospech ani v prospech tretej osoby. Audítor musí zachovávať dôvernosť informácií uvedených v audítorskej dokumentácii:

- „v spoločenskom prostredí,
- informácií získaných od potenciálneho klienta alebo zamestnávateľa,
- v rámci firmy alebo zamestnávateľskej organizácie,
- u osôb, ktoré sú pod kontrolou audítora a u osobách, od ktorých získava profesionálne rady a pomoc“⁴.

Zásadu mlčanlivosti musí audítor dodržiavať aj po skončení profesionálneho vzťahu medzi ním a klientom. Audítor môže získané skúsenosti využiť pri zmene zamestnania alebo pri získaní nového klienta. Ak sa audítor rozhoduje, či by sa dôverné informácie mali sprístupniť, mal by zvážiť nasledovné faktory:

- ak by mu klient poskytol súhlas na sprístupnenie informácií, musí zvážiť, či by nedošlo k poškodeniu záujmov zúčastnených strán a tretích osôb,

⁴ Etický kódex audítora SKAU

- *adresnosť a typ očakávaného oznámenia,*
- *posúdenie i osôb ako vhodných príjemcov, ktorým je oznámenie adresované, a pod“⁴.*

Etický kódex sa zaoberá ďalej úsudkom audítora pri stanovení odmeny za jeho prácu, spôsoby marketingu a získavania klientov, vzťahmi k ostatným audítorom.

Medzinárodný štandard na kontrolu kvality 1(ISCQ 1) – Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby

ISQC 1 vyžaduje od audítorských firiem ustanovenie zásad a postupov pre včasnú kompletizáciu spisu audítora. Lehota na skompletizovanie spisu audítora je maximálne 60 dní po dátume vydania správy audítora. Pri záverečnej kompletizácii sa môžu robiť zmeny v audítorskej dokumentácii administratívnej povahy. Príkladmi zmien sú zmazanie alebo vyradovanie nahradenej dokumentácie, vytváranie krížových odkazov na dokumentáciu a pod. Firmy by vo svojej internej smernici mali mať stanovenú dobu archivácie audítorskej dokumentácie. Táto doba je zvyčajne 5 rokov⁵, odo dňa vydania správy audítora. Audítor môže po kompletizácii spisu audítora považovať za nevyhnutné upraviť existujúcu audítorskú dokumentáciu, čo je možné len ak táto potreba vyplýva z nutnosti objasniť dokumentáciu na základe zistení z monitorovacích kontrol.

Legislatívna úprava audítorskej dokumentácie v Slovenskej republike

V Slovenskej republike je problematika audítorskej dokumentácie upravená *Zákonom 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, v súčinnosti s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014, a medzinárodným audítorským štandardom ISA 230 – Audítorská dokumentácia*. Uvedený štandard poskytuje návod, ako vypracovať audítorskú dokumentáciu, aby bola v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi.

Medzinárodné audítorské štandardy sú výsledkom snahy o zabezpečenie spoľahlivého overovania účtovných závierok na vysokej odbornej úrovni a stanovenia

⁵ Podľa 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 je doba archivácie audítorskej dokumentácie 10 rokov.

princípov, ktorými sa má audítor pri overovaní účtovnej závierky riadiť. ISA pripravuje a vydáva Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby (IAASB). V súvislosti so štandardmi vydávanými IAASB na zákazky, kde okrem ISA patria aj medzinárodné štandardy na zákazky na preverenie (ISRE), medzinárodné štandardy na uisťovacie služby ISAE) a medzinárodné štandardy na súvisiace služby (ISRS) je nutné zároveň aplikovať na všetky služby patriace do uvedených štandardov Medzinárodný štandard na kontrolu kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby(ISQC 1).

Medzinárodný audítorský štandard ISA 230 - Audítorská dokumentácia sa zaoberá zodpovednosťou audítora za vypracovanie audítorskej dokumentácie k auditu finančných výkazov. Audítorská dokumentácia poskytuje dôkazy o tom, že audítor objasnil základ, podľa ktorého dospel k záveru týkajúceho sa dosiahnutia celkového cieľa audítora a dôkaz o tom, že audit bol naplánovaný a vykonaný v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi a v súlade s požiadavkami platných právnych predpisov a iných predpisov.

1.2. Definícia a význam audítorskej dokumentácie

V priebehu auditu pracuje audítor s množstvom dôkazov, ktoré obsahujú významné informácie dôležité pre audit. Audítor určuje významnosť informácií na základe svojho odborného úsudku, pričom prihliada na požiadavky používateľov informácií z účtovnej závierky. Stratégiou audítora je získať čo naj dôveryhodnejšie audítorské dôkazy, ktoré musia byť dostatočné a kvalifikované. Dostatočné z hľadiska ich objemu a druhu, a kvalifikované, z hľadiska ich hodnoty a relevantnosti. Vo všeobecnosti, sa za vierohodnejšie dôkazy považujú dôkazy získané od nezávislých zdrojov, získané samotným audítorom, alebo tie, ktoré boli získané v prípade nízkeho kontrolného a inherentného rizika. Kvalifikované dôkazy získava audítor prostredníctvom skúmania, pozorovania, alebo pomocou výpočtov. Dôkazy obsahujú účtovné údaje z denníkov, účtovných kníh a pracovných formulárov, ktoré tvoria základ účtovnej závierky. Môžu obsahovať aj podporné informácie napríklad z faktúr, alebo zmlúv, ktoré dopĺňajú účtovné údaje. Podstatou dokumentácie je zaznamenať získané informácie, s cieľom posúdenia skutočností, či účtovná závierka zodpovedá finančnému postaveniu auditovanej účtovnej jednotky, jej výsledku hospodárenia a peňažným tokom v súlade so všeobecne prijatými účtovnými zásadami.

1.2.1 Audítorská dokumentácia ako významný nástroj audítora

„Audítorská dokumentácia predstavuje záznam o vykonaných audítorských postupoch, získaných relevantných audítorských dôkazoch a záveroch, ku ktorým audítor dospel“⁶. V praxi sú zaužívané aj alternatívne pomenovania ako pracovná dokumentácia, alebo pracovné podklady audítora. V rukách audítora je dokumentácia dôkazom o primeranom naplánovaní zákazky na audit, o zodpovednom vedení a vykonaní kontroly auditu. Dokumentácia je spravidla základňou pre vyslovenie stanoviska audítora k účtovnej závierke. Často je východiskovým nástrojom audítora pri príprave a plánovaní ďalších zákaziek na audit, pretože v praxi je bežné, že ten istý audítor vykonáva audit pre klienta každoročne, čo umožňuje audítorovi účinne spoznávať účtovnú jednotku a zefektívniť vykonávanie audítorských prác a postupov. Audítorská dokumentácia plní pre audítora významný hodnoverný a argumentačný dôkaz o vykonaní auditu. Platí to najmä v prípade vzniknutých sporov, pochybností alebo nedorozumení s klientom, prípadne s inými kompetentnými orgánmi. Audítorská dokumentácia je pre audítora významná aj z dôvodu trvalého dôkazu negatívnych a pozitívnych poznatkov, ku ktorým sa môže audítor v prípade potreby kedykoľvek vrátiť. Hoci dokumentácia nie je jediným dôkazom seriózneho a zodpovedného prístupu audítora, jej absencia je signálom nezodpovedného prístupu audítora, či už voči sebe samému, alebo voči okoliu, avšak v konečnom dôsledku najmä voči klientovi.

1.3. Obsah, rozsah a forma audítorskej dokumentácie

Audítor sa sám rozhoduje, aký bude mať audítorská dokumentácia obsah a rozsah, a v akej forme bude vedená. Obsahovo aj formálne je dokumentácia ku každej zákazke na audit diferentná, pretože ju audítor prispôsobuje svojim potrebám a požiadavkám. Logicky nám z toho vyplýva, že pri audite veľkého, verejne obchodovateľného subjektu, bude audítorská dokumentácia obširnejšia, ako pri zdokumentovaní auditu menšieho súkromného subjektu. Pri rozhodovaní musí brať audítor do úvahy viacero faktorov:

- „charakter zákazky,
- veľkosť a zložitosť účtovnej jednotky,

⁶ IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I a II a III, vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, ISA 230 Audítorská dokumentácia

- *forma audítorskej správy,*
- *predmet uistenia,*
- *podmienky u klienta,*
- *rozsah kontrolného, detekčného a inherentného rizika,*
- *potreba kontroly a vedenia vykonaných prác za určitých okolností“⁷.*

Pri tvorbe audítorskej dokumentácie všeobecne platí zásada, podľa ktorej audítor môže do dokumentácie zaznamenať iba skutočnosti, ktoré boli reálne vykonané a ktoré prispeli k vytváraniu a formulovaniu jeho názoru na overovanú účtovnú závierku. V zmysle tejto zásady každá dokumentácia alebo záznam zodpovedá zrealizovaným audítorským prácam, čím sa zabraňuje zamlčaniu vykonaných činností. Ako sme už spomínali, audítorskú dokumentáciu tvoria všetky záznamy, ktoré si audítor pri výkone auditu vytvoril sám, alebo získal od klienta, prípadne od tretích strán. Zaznamenávajú sa v nej všetky činnosti súvisiace s auditom, počnúc prípravou plánu auditu, získavaním dôkazov a ich následným spracovaním, zaznamenávaním a v poslednom procese vyhodnocovaním, odovzdávaním a archivovaním informácií. Tieto informácie sa týkajú:

- *„predmetu audítorskej zákazky,*
- *organizácií vykonávania prijatej zákazky na audit,*
- *zvolených metódach auditu,*
- *zvolených technikách auditu,*
- *priebehu audítorskej zákazky“⁷.*

Audítor musí vypracovať audítorskú dokumentáciu tak, aby pomáhala tímu pracujúcemu na zákazke pri tvorbe plánu auditu a vykonávaní auditu a niesť zodpovednosť za vykonanú prácu. Členovi audítorského tímu zodpovednému za dohľad, pomáha riadiť a dohliadať na audítorské práce, a napomáha k splneniu ich povinností týkajúcej sa vykonania previerky v súlade s ISA 220 – *Kontrola kvality auditu finančných výkazov*. Dokumentácia by mala tiež umožniť skúsenému audítorovi vykonať previerku kontroly kvality a jej preskúmanie v súlade s ISCQ 1 – *Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audit a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uistovacie a súvisiace služby*, a takisto mu umožniť vykonať externé preskúmanie v súlade s platnými zákonnými predpismi a požiadavkami.

⁷ MADĚRA, F. 2014. Audit a audítorstvo (Regulácia profesie a výkonu jej činnosti). 1. Vyd. Bratislava: Wolters Kluwer s r.o., 2014. 124 s. ISBN978-80-8168-147-9.

K uvedeným skutočnostiam prispieva aj rozhodnutie audítora o tom, v akej forme bude audítorskú dokumentáciu viesť. Či sa už audítor rozhodne pre všeobecne grafickú, písomnú alebo verbálnu podobu, mal by brať do úvahy niekoľko kritérií. Zvolená forma dokumentov musí zabezpečiť súlad nie len celej dokumentácie, ale aj identifikovateľnosť každého dokumentu zvlášť. Z tohto dôvodu, by mal každý dokument obsahovať okrem vlastného obsahu aj trvalé náležitosti, a to :

- „*presný názov zodpovedajúci obsahu,*
- *autorizačnú symboliku pozostávajúcu z názvu a sídla audítorskej firmy, ideálne jej pečiatky, mena, zodpovedného pracovníka za spracovanie dokumentu a mena zodpovedného audítora,*
- *identifikačný znak dokumentu, vyjadrujúci jeho vzťah a väzbu ku konkrétnym auditorským úkonom,*
- *miesto na vysvetlivky a komentár spracovateľa, na uplatnené kritéria a ich odôvodnenie, na odporúčania spracovateľa k ďalšej manipulácii, podpis, dátum a miesto vyhotovenia dokumentu*“⁸.

Zvolená forma audítorskej dokumentácie musí zaručiť dlhodobú fixáciu jej obsahu. Taktiež musí byť zrozumiteľná a prehľadná, pre pochopenie a ľahkú orientáciu pre všetkých členov audítorského tímu pracujúceho na zákazke, čo zamedzuje vytváraniu duplicitných záznamov a neefektívnej činnosti členov tímu. Všetky tieto aspekty vplývajú na realnosť použitia dokumentácie.

Hlavným kľúčom audítora pre usporiadanie audítorskej dokumentácie je identifikácia jej položiek. Keďže dokumentáciu možno považovať aj za tzv. „mapu“ vykonaného auditu, audítor rozdelí dokumentáciu na jednotlivé súbory, a to:

- „*úvodná dokumentácia účtovnej jednotky,*
- *dokumentácia globálneho auditu účtovnej jednotky,*
- *dokumentácia auditu súvahových položiek a výsledkových položiek účtovnej závierky,*
- *dokumentácia auditu výročnej správy klienta,*
- *dokumentácia auditu prílohy účtovnej závierky*“⁸.

⁸ NAGY J., LAUČÍK Z. 2000 Auditorské postupy II. – Auditorská dokumentácia. 1. Vyd. Bratislava: Súvaha, spol. s r.o., 2000. 224 s. ISBN 80-88727-40-5

V rámci každého súboru následne audítor rozčlení dokumentáciu na podkladovú, pracovnú, výslednú a archivovanú.

Podkladová audítorská dokumentácia je zvyčajne produktom klienta, ktorú odovzdáva audítorovi pre výkon auditu.

Pracovná dokumentácia je medziproduktom vznikajúcim v procese práce audítora s podkladmi.

Výsledná dokumentácia je obvykle produktom vyhodnotenia pracovných medzivýsledkov. Pracovná a výsledná dokumentácia sú jedinými druhmi, ktoré sú novým a vlastným produktom audítora.

Archivovaná dokumentácia sa vyčleňuje uváženým výberom výslednej dokumentácie a výberom ostatných druhov. Program a plán auditu sú osobitnou zložkou vstupnej pracovnej audítorskej dokumentácie, a správa audítora je osobitnou zložkou výslednej audítorskej dokumentácie. Toto zaradenie dokumentov má určitú logiku, pretože program a plán auditu vychádza zo všetkej vstupnej dokumentácie a zakončením celej výslednej dokumentácie je práve správa audítora.

Pre audítora má splnenie uvedených požiadaviek na formu dokumentácie veľký význam, pretože dokumentácia je pre neho významným nástrojom pri výkone auditu a dôkazom toho, že audit bol skutočne vykonaný. V súčasnosti čoraz viac audítorov využíva pre spracovanie dokumentácie počítačové systémy. Hlavným prínosom týchto systémov je zjednodušenie výkonu auditu, či už sa to týka procesu spracovania, realizácie audítorských postupov alebo riadenia zákazky na audit. Audítor od počítačového systému očakáva, že mu pomôže naplniť požiadavku uchovávať auditované dáta na svojom počítači pre potreby analýzy, a celkovo mu uľahčia proces tvorby audítorskej dokumentácie, ktorá bude prehľadnejšia a preukázateľnejšia. Tento spôsob tvorby audítorskej dokumentácie dáva audítorovi možnosť jej prepojenia z hľadiska času, pretože pre vykonanie budúcich auditov si audítorov môže dopomôcť prenosom dát z auditov vykonaných v minulých obdobiach, čo šetrí čas audítora.

1.4. Softvérová podpora pre oblasť audítorskej dokumentácie

Počítačová podpora (CA – Computer Aided – počítačom podporovaný) je informačná technológia a technika podporovaná vhodným softvérom. Pri vykonávaní audítorských postupov sa využíva počítačový systém CAAT (Computer Assisted Audit Techniques – audítorské techniky s použitím počítačov). Tento systém spracováva dáta dôležité pre audit, ktoré audítor využíva pri audítorských postupoch. Dôsledky využívania CAAT systému pri vykonávaní auditu vedú k zvýšeniu efektívnosti audítorskej činnosti, zabezpečeniu jej kvality a k zníženiu nákladov vynaložených na vykonávanie tejto činnosti.

Hlavné smery využitia CAAT:

- „kontrola účtovných údajov a zostáv klienta (denník, hlavná kniha, bilančná kontinuita a podobne),
- horizontálna a vertikálna analýza závierkových údajov,
- výber vzoriek,
- analýza rizík,
- stanovenie hranice významnosti,
- podpora práce tímu audítorov pracujúcich na zákazke,
- podpora plánovania a výkonu auditu,
- komplexné spracovanie auditu a spisu audítora na jednom softvéri⁹.

Novinkou v oblasti softvérov pre spracovanie audítorskej dokumentácie je od spoločnosti DATEV.cz s.r.o. a to software DATEV – AUDIT podľa ISA, ktorý je vhodný najmä pre prácu audítorov, fyzické osoby a pre malé audítorské spoločnosti.

CAAT sa považuje za neodmysliteľnú podmienku udržania audítorskej profesie, pretože audítorská dokumentácia je primárnym dôkazom zodpovedného prístupu audítora k svojej práci je vedenie audítorskej dokumentácie.

⁹ MADĚRA, F. 2014. Audit a audítorstvo (Regulácia profesie a výkonu jej činnosti). 1. Vyd. Bratislava: Wolters Kluwer s r.o., 2014. 124 s. ISBN978-80-8168-147-9.

1.5 Audítorská dokumentácia ako formalizovaný výsledok audítorských prác

V literatúre sa stretávame s charakteristikou audítorskej dokumentácie ako dokumentu s konkrétnym obsahom, ktorý je formalizovaným výsledkom audítorských prác, používaný pre rôzne účely a potreby, alebo ako činnosť súvisiacu so zaznamenávaním dôležitých audítorských dôkazov. Prezentácia výsledkov auditu je povinnosťou audítora, a môže mať buď písomnú alebo ústnu formu. Jednotlivé formy na seba obsahovo vzájomne nadväzujú a dopĺňajú sa. Každá z uvedených foriem je adresovaná odlišným užívateľom. Z hľadiska vzťahu používateľov k účtovnej závierke rozlišujeme používateľov blízkych a výkonných, ktorým sa prezentujú výsledky vo všetkých formách, alebo používateľov vzdialených, ktorým sa poskytuje minimálna prezentácia.

Z hľadiska písomnej formy prezentácie výsledkov auditu rozlišujeme:

- potvrdzovaciu doložku,
- správu o audite,
- audítorskú dokumentáciu.

Potvrdzovacia doložka vo forme nepodmienenej doložky. Doložka v tom zmysle sa uplatní vtedy, ak k výsledku overovania nie sú žiadne námietky. Znenie nepodmienenej doložky je: „*Účtovníctvo a ročná účtovná závierka na základe môjho (nášho) povinného overovania, zodpovedajú zákonným predpisom. Ročná účtovná závierka podľa zásad riadne vedeného účtovníctva poskytuje voči skutočným vzťahom zodpovedajúci obraz o majetkovej, finančnej a výnosovej situácii spoločnosti. Výročná správa spoločnosti je v súlade s účtovnou závierkou*“¹⁰. Takéto znenie je postačujúce, pretože odpovedá používateľom na všetky minimálne informačné záujmy.

Správa o audite

Správa audítora je prostriedkom komunikácie medzi audítorom a používateľmi tejto správy. Plní funkciu písomného oznámenia o predmete auditu, t. j. oznamuje o tom, čo

¹⁰ NAGY, J., a kol. 1999. Audítorské postupy. 1. Vyd. Bratislava: Súvaha. Spol. s r.o., 1999. 275 s. ISBN 80-88727-27-8.

bolo auditované, opis zodpovednosti audítora a zodpovednosti manažmentu a na záver oznamuje názor audítora na účtovnú závierku a súlad účtovnej závierky s výročnou správou. Obsahovú náplň audítorskej správy¹¹ upravuje § 27 *Zákona o štatutárnom audite*. Základnými údajmi obsiahnutými v správe o audite na začiatku správy je názov a adresát správy, a na konci správy sú uvedené údaje o audítorovi a audítorskej spoločnosti, číslo licencie audítora, jeho podpis a adresa, dátum vydania správy audítora. Okrem uvedených základných údajov sú na konci audítorskej správy obsiahnuté nasledujúce odseky:

- *Úvodný odsek* vymedzujúci účtovnú závierku, ktorá je predmetom overovania audítora. Súčasťou odseku je názov auditovaného podniku, deň, ku ktorému sa účtovná závierka zostavila a účtovné obdobie, za ktoré bola zostavená.
- *Odsek vymedzujúci rozsah auditu* vzhľadom na použité medzinárodné audítorské štandardy.
- *Názor audítora* na overovanú účtovnú závierku, čo poskytuje verný a pravdivý obraz o finančnej situácii a výsledku hospodárenia účtovnej jednotky. Názor audítora môže byť nepodmienený, podmienený, záporný alebo audítor odmietne vydať názor. Za štandardnú správu sa považuje správa s nepodmieneným názorom, ostatné správy sú považované za modifikované:
 - nepodmienený názor vydáva audítor v prípade, ak súhlasí, že overovaná účtovná závierka poskytuje verný a pravdivý obraz o finančnej situácii a výsledku hospodárenia účtovnej jednotky,
 - podmienený názor vysloví audítor, ak nesúhlasí s riadiacim orgánom o aplikovaných účtovných zásadách a metódach, ako aj o spôsobe uvádzania údajov v účtovnej závierke. Podmienený názor vydá audítor aj v prípade, ak nemohol získať dostatočné a vhodné dôkazy na výkon auditu, pričom tento nesúhlas nie je ešte natoľko významný, aby vydal záporný názor alebo odmietol vydať názor.
 - záporný názor vysloví audítor v prípadoch uvedených v podmienenom názore, avšak s tým rozdielom, že vplyv nesúhlasu s riadiacim orgánom je natoľko významný, že vyslovenie podmieneného názoru by neoblo postačujúce,

¹¹ Podrobné náležitosti správy nezávislého audítora sú špecifikované v revidovanom štandarde ISA 700 – formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom

- audítor odmietne vydať názor , ak nastalo významné obmedzenie rozsahu auditu, v dôsledku čoho audítor nemohol získať dostatočné vhodné dôkazy pre výkon auditu.
- *Odsek obsahujúci popis významných skutočností* uvedených v overovanej účtovnej závierke, a tieto skutočnosti sú z pohľadu audítora natoľko významné, že ich je nutné zdôrazniť. Týka sa to najmä dodržania zásady nepretržitého pokračovania v činnosti a ďalších neistôt, ktoré do budúcnosti môžu ovplyvniť účtovnú závierku.

Pracovná dokumentácia audítora

Pracovná dokumentácia audítora je osobitnou formou prezentácie výsledkov auditu, ktorá sa od ostatných foriem líši najmä tým, že sa nezverejňuje. Netreba však zabúdať, že okrem toho, že dokumentuje priebeh vykonaného auditu a je podkladom pre vyslovenie názoru audítora, plní ako reálna forma písomnej prezentácie auditu tri významné **funkcie** a to, dôkazovú, kontrolnú a informačnú funkciu.

- a) *Dokumentácia je dôkazom toho*, ktoré položky sa akými metódami a do akej hĺbky overili, kedy a kto realizoval overovanie, aké podklady boli pri overovaní k dispozícii, a v konečnom dôsledku aj dôkazom výsledkov jednotlivých overovacích krokov. Pomocou audítorských dôkazov audítor dokumentuje celý priebeh auditu. Preto tieto informácie musia byť dostatočné, vhodné a spoľahlivé.
- b) *Kontrolnú funkciu* plní dokumentácia ako nástroj kontroly pre prácu audítora, asistentov a členov tímu, kontrolné orgány a pre tretie oprávnené osoby.
- c) *Informačná funkcia dokumentácie* spočíva v tom, že je v nej možné zaznamenať aj také informácie, ktorých platnosť je nad rámec vykonaného auditu. Kompletná účtovná závierka spolu so správou audítora ubezpečuje verejnosť o kvalite tejto účtovnej závierky, pretože u používateľov informácií má overená účtovná závierka vyšší faktor dôveryhodnosti ako neoverená účtovná závierka.

Z hľadiska ústnej formy prezentácie výsledkov auditu rozlišujeme:

- bežnú komunikáciu audítora k čiastkovým a špecifickým cieľom,
- záverečné rokovanie o konečných výsledkoch auditu.

Pri ústnej prezentácii sa najväčší význam prikladá záverečnému rokovaniu, ktoré je podložené písomnou správou. Toto rokovanie dáva možnosť obidvom stranám prezentovať svoje postoje ešte pred konečným zostavením správy audítora.

Záverečné rokovanie dáva priestor audítorskej strane na zhrnutie najdôležitejších výsledkov auditu a prezentáciu princípov hodnotiacej stupnici audítora, uplatnenej pri rozlišovaní dôležitosti jednotlivých výsledkov. Taktiež dáva priestor audátorovi vyvrátiť možné námietky od klienta. Umožňuje mu aj poskytnúť postačujúce objasnenie tých výsledkov, ktoré môžu vyvolať pochybnosti a dáva audátorovi priestor poskytnúť klientovi rady pre riešenie konkrétneho problému. Na druhej strane, čiže pre organizáciu poskytuje záverečné rokovanie priestor na vypočutie si informácií týkajúcich sa výsledkov auditu, formuláciu námietok spolu s doložením nových dôkazov na ich podporu. Umožňuje aj prijímať možnosti riešenia konkrétnych problémov a informovať o právomociach a postavení manažmentu podniku v záujmových oblastiach overovania.

1.6 Spis audítora

V zmysle *ISCQ 1 – Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú auditu a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby* je poslednou povinnosť audítora v rámci dokumentácie k zákazke zostavenie záverečného spisu audítora. Lehotu na zostavenie záverečného spisu audítora by mali mať audítorské spoločnosti stanovené vo svojich interných smerniciach, pričom pri jej stanovovaní musia zohľadniť potrebu včasného dokončenia záverečného spisu. Ak zákon alebo predpis neustanovujú inak, väčšina audítorských firiem majú stanovenú lehotu maximálne 60 dní od dátumu správy audítora.

Spis audítora „*tvorí jeden alebo viac zakladačov alebo iných archivačných médií vo fyzickej alebo elektronickej forme, so záznamami zahrňajúcimi audítorskú dokumentáciu ku konkrétnej zákazke*“¹². Býva zvykom deliť audítorský spis na stálu a bežnú zložku. Stála zložka spisu obsahuje údaje trvalejšieho charakteru. Táto zložka sa pri nasledujúcich auditoch aktualizuje o nové informácie. Bežná zložka na druhej strane obsahuje údaje týkajúce sa overovaného účtovného obdobia. Kompletizácia záverečného spisu audítora je v podaní KAREŠA (2014) administratívnym procesom, v priebehu

¹² MÜLLEROVÁ, L., KRÁLÍČEK, V. a kol. 2014. Auditing, vysokoškolská učebnica. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Prahe, nakladateľstvo OECONOMICA 2014. 460 s. ISBN 978-80-245-2018-6 , cit. str. 219

ktorého sa môžu vykonať zmeny v audítorskej dokumentácii len ak sú administratívnej povahy. Takýmito zmenami sú napríklad:

- „vyradenie alebo vymazanie nahradenej dokumentácie,
- triedenie a zhromažďovanie dokumentácie
- vytváranie krížových odkazov medzi dokumentáciou,
- odsúhlasenie kontrolných kompletizačných zoznamov týkajúcich sa procesu zostavovania spisu,
- zdokumentovanie audítorských dôkazov, ktoré audítor získal, prediskutoval a odsúhlasil s relevantnými členmi tímu pracujúceho na zákazke pred dátumom správy audítora“¹³.

Týmto sa v procese kompletizácie záverečného spisu audítora nevykonávajú žiadne nové audítorské postupy ani nedochádza k tvorbe nových záverov.

1.7 Archivácia dokumentácie

Hlavným faktorom ovplyvňujúcim dobu uchovávania je najmä potreba získania záznamu týkajúceho sa záležitostí trvalého charakteru, ktoré sú významné pre budúce zákazky. Ďalšími faktormi môžu byť špecifické obdobia nariadené miestnymi zákonmi a predpismi pre vybrané typy zákaziek. V prípade zákazky na audit je doba uchovávania desať rokov od dátumu audítorskej správy¹⁴. Firma počas archivovaní dokumentácie k zákazke dodržiava postupy, ktoré umožňujú kedykoľvek prístup k dokumentácii a v prípade potreby poskytnúť záznam o vykonaných zmenách v dokumentácii uskutočnených po zostavení spisu audítora, oprávneným tretím osobám umožnia prístup na účely kontroly kvality, prípadne iné účely.

Niektoré informácie súvisiace s audítorskou zákazkou, sa archivujú mimo pracovných materiálov audítora, pretože tieto informácie sú predmetom stáleho záujmu a teda sa zaznamenávajú do stálej kartotéky, ktorú si zdefinujeme v nasledujúcom odseku. Spôsoby a skupiny triedenia informácií môžu byť v každej firme odlišné. Okrem bežných

¹³ KAREŠ, L., KŇAŽKOVÁ, V., KRIŠKOVÁ, P. 2014. Audítorská dokumentácia. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2014. 264 s. ISBN 978-80-8168-145-5

¹⁴ V zmysle ISCQ 1 – Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby je doba archivácie audítorskej dokumentácie 5 rokov.

kartoték s pracovnými materiálmi existujú tri typy kartoték, ktoré spravidla vedie každá audítorská firma pre každého klienta, a to:

- stála kartotéka,
- kartotéka s korešpondenciou,
- daňová kartotéka.

Stála kartotéka obsahuje informácie stáleho záujmu, súvisiace so zákazkou na audit. Táto kartotéka by sa mala počas každej zákazky na audit dopĺňať a mali by byť s ňou oboznámení všetci zamestnanci, ktorí klienta nepoznajú. Stála kartotéka môže obsahovať napríklad informácie o histórii firmy, stanovách jej založenia, jej organizačnej schéme a podobne.

Kartotéka s korešpondenciou sa zvykne nazývať aj ako administratívna kartotéka. Jej obsahom je všetka korešpondencia s klientom. Svoje užitočné miesto nachádza najmä pri plánovaní auditu.

Daňová kartotéka obsahuje všetky dôležité informácie získané počas audítorskej zákazky týkajúce sa daní klienta. Tieto informácie súvisia s minulými, súčasnými a budúcimi daňovými záväzkami klienta. Je základom pri príprave daňového priznania za bežný rok, alebo iných služieb v oblasti daní. Môže obsahovať napríklad daňové priznanie k dani z príjmu za minulý rok.

V praxi sa už väčšinou využívajú možnosti modernej techniky a dokumentácia ktorá bola pôvodne spracovaná v papierovej podobe sa naskenuje, s dôrazom na dodržanie zachovania integrity dostupnosti a uľahčenie prístupu a orientácie v dokumentácií. Pre zabezpečenie takejto integrity si audítorské spoločnosti v internej smernici stanovujú firemné postupy, V internej smernici si audítorská spoločnosť pre zabezpečenie spomínanej integrity stanovuje firemné postupy, z ktorých plynú požiadavky na členov tímu pracujúceho na zákazke aby vytvorili naskenované kópie vrátane vlastnoručných podpisov, anotácií a krížových odkazov a tieto kópie založili do spisov k zákazke vrátane požadovanej signatúry. Firme môžu povinnosť uchovávania pôvodnej papierovej naskenovanej dokumentácie ukladať zákony alebo predpisy. Bez ohľadu na to, či je dokumentácia k zákazke zaznamenávaná v papierovej, elektronickej forme alebo na iných médiách, firma musí mať zavedené kontroly pre zabránenie neoprávneným zmenám alebo dokonca strate dokumentácie. Tieto kontroly sú zamerané na to, aby bolo jasne vymedzené, kto danú dokumentáciu vytvoril, preveril alebo zmenil, zabezpečujú

nadväznosť informácií najmä pri ich výmene medzi členmi tímu, zabraňujú neoprávneným zmenám dokumentácie a umožňujú oprávneným osobám prístup k dokumentácií pre splnenie svojich povinností.

2 Cieľ práce

Cieľom diplomovej práce je potvrdiť nevyhnutnosť audítorskej dokumentácie pre prácu audítora. Pre tento účel sme uviedli používanie dokumentácie v jednotlivých fázach auditu a zároveň tým potvrdiť odôvodnenosť daného tvrdenia. Cieľom záverečnej práce je zdôrazniť potrebu súladu audítorskej dokumentácie s medzinárodnými audítorskými štandardmi. Vzhľadom na to, že problematika našej témy je rozsiahla, nemáme možnosť poskytnúť komplexnú ukážku audítorskej dokumentácie. Preto sme pre dosiahnutie nášho cieľa uviedli zjednodušené ukážky dokumentácie počas fáz auditu.

Pri riešení problematiky záverečnej práce sme si vymedzili nasledujúce čiastkové ciele, ktoré nám pomohli dosiahnuť hlavný cieľ záverečnej práce:

- oboznámenie sa s národnou a nadnárodnou úpravou audítorskej dokumentácie,
- zadefinovanie podstaty a významu audítorskej dokumentácie,
- vymedzenie audítorskej dokumentáciu ako významného nástroja audítora,
- vyčlenenie obsahu, rozsahu a možné formy audítorskej dokumentácie,
- softvérová podpora pre tvorbu audítorskej dokumentácie,
- vymedzenie audítorskej dokumentácie ako formalizovaného výsledku audítorských prác,
- definovanie spisu audítora,
- vymedzenie doby a možnosti archivácie dokumentácie,
- zatriedenie audítorskej dokumentácie do jednotlivých fáz auditu,
- uvedenie praktických ukážok dokumentácie vo vymedzených fázach,

Pre potrebu dosiahnutia stanoveného hlavného cieľa a čiastkových cieľov sme využili metódy popísané v ďalšej kapitole – Metodika práce a metódy skúmania.

3 Metodika práce a metody skúmania

Pred začatím spracovania problematiky našej práce sme nazhromaždili dostupné literárne zdroje od slovenských a zahraničných autorov. Taktiež sme počas písania práce vychádzali z legislatívy platnej pre audítora, z internetových zdrojov, z ktorých sme čerpali hlavne príručky pre audit a názorné ukážky audítorskej dokumentácie spracované pomocou školiaceho audítorského spisu. Všetky použité zdroje uvádzame v zozname použitej literatúry. Pri začatí písania tejto práce sme si vymedzili jej hlavný cieľ a čiastkové ciele. Následne sme si vymedzili relevantné informácie pre danú problematiku s ohľadom na možný rozsah diplomovej práce. Potrebu audítorskej dokumentácie pre prácu audítora sme rozčlenili do piatich fáz auditu, pričom v rámci každej fázy sme uviedli čiastkové práce audítora.

Pri spracovaní sme využili metódy skúmania a to metódu selekcie, grafického spracovania, dedukcie, syntézy, analýzy a abstrakcie:

- metódu selekcie – aplikovanú výberom odbornej literatúry a údajov pre praktické spracovanie ukážok,
- metódu grafického spracovania – pomocou tabuliek sme prehľadnejšie zobrazili ukážky audítorskej dokumentácie,
- metóda dedukcie – využitá pri aplikácii získaných informácií na príklady audítorskej dokumentácie,
- metóda syntézy – získané čiastočné poznatky sme spojili do komplexného celku.
- metóda analýzy a abstrakcie – získané údaje sme analyzovali a abstrahovali sme podľa nášho uváženia podstatné informácie od informácií menej podstatných.

4 Výsledky práce a diskusia

Audítor pri výkone auditu sa riadi medzinárodnými audítorskými štandardmi, pričom je povinný dodržať súlad audítorskej dokumentácie s ISA. Hlavným usmerňujúcim štandardom pre splnenie požiadavky daného súladu je *ISA 230 - Audítorská dokumentácia*. Predmetom úpravy štandardu je zodpovednosť audítora za vypracovanie audítorskej dokumentácie k auditu účtovnej závierky. Štandard je platný pre audity účtovných závierok za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

4.1 Medzinárodný audítorský štandard 230 Audítorská dokumentácia

Audítorská dokumentácia, ktorá zodpovedá požiadavkám uvedeného štandardu a špecifickým požiadavkám ostatných ISA zaoberajúcich sa dokumentáciou spĺňa funkciu dôkazu. V prvom rade je dôkazom o naplánovaní a vykonaní auditu v súlade s požiadavkami ISA a s požiadavkami platných právnych a iných predpisov. V druhom rade je dôkazom zdôvodnení záverov audítora, pričom základom pre vyslovenie záveru je naplnenie hlavného cieľa audítora. Cieľom audítora je získať primerané uistenie, že účtovná závierka ako celok neobsahuje významné nesprávnosti, z dôvodu podvodu alebo chyby. Dokumentácia pomáha členom audítorského tímu naplánovať a vykonať audit, a dáva im možnosť niesť zodpovednosť za svoju prácu. Členom tímu zodpovedným za dohľad pomáha riadiť audítorské práce a vykonávať ich previerky kontroly kvality v súlade s ISQC 1 alebo v súlade s vnútroštátnymi požiadavkami a plnenie si povinností vyplývajúcich z vykonávaním previerky v súlade s *ISA 220 – Kontrola kvality auditu finančných výkazov*. Pri určovaní postupov previerky kontroly kvality v súlade s *ISCQ 1 - Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby*, berie firma ohľad na to, aby prácu, ktorú vykonali členovia tímu s menšími skúsenosťami, preverovali skúsenejší členovia tímu. Partner zodpovedný za zákazku sa najneskôr ku dňu, ku ktorému sa zostavila správa audítora uistí, že získané audítorské dôkazy sú dostatočné a vhodné na podporu záverov, ku ktorým sa dospelo a sú vhodné pre vydanie správy audítora.

Definície

Štandardom sú definované pojmy ako audítorská dokumentácia, audítorský spis a skúsený audítor.

- a) *Audítorskou dokumentáciou* sa rozumejú záznamy dokumentujúce priebeh vykonaných audítorských postupov, dôkazy, ktoré audítor počas výkonu auditu získal a sú základom pre správu audítora.
- b) *Audítorský spis* je tvorený jedným alebo viacerými zakladačmi, poprípade inými archivačnými médiami obsahujúcimi záznamy s audítorskou dokumentáciou ku konkrétnej zákazke na audit v elektronickej alebo fyzickej forme.
- c) *Skúseným audítorom* je externý alebo interný pracovník firmy, ktorý má praktické audítorské skúsenosti a dostatočné poznatky o audítorských procesoch a podnikateľskom prostredí, v ktorom pôsobí účtovná jednotka. Skúsený audítor by mal mať samozrejme dostatočné poznatky o medzinárodných audítorských štandardoch, požiadavkách platných zákonov a nariadení a taktiež o skutočnostiach, ktoré sú z hľadiska odvetvia účtovnej jednotky relevantné a týkajú sa auditu a finančného vykazovania účtovnej jednotky.

Štandard ako príklady audítorskej dokumentácie uvádza:

- „program auditu,
- analýzy,
- memorandá o dôležitých skutočnostiach,
- prehľad významných skutočností.
- potvrdzujúci list a vyhlásenie,
- kontrolné záznamy,
- korešpondencia (vrátane emailov) týkajúca sa významných skutočností¹⁵“.

Do dokumentácie môže audítor zahrnúť aj kópie významných a konkrétnych dohôd spoločnosti. Treba mať však na pamäti, že audítorská dokumentácia nenahrádza účtovné záznamy spoločnosti.

Požiadavky

Povinnosťou audítora je vypracovať dokumentáciu včas a v dostatočnom rozsahu. Audítorská dokumentácia vypracovaná priebežne počas auditu je presnejšia a je zostavená včas pred vydaním správy audítora. Dokumentácia musí byť vypracovaná vhodným

¹⁵ IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I a II a III, vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, ISA 230 Audítorská dokumentácia

spôsobom, tak aby bola pochopiteľná aj pre skúseného audítora, ktorý nemal predchádzajúci kontakt s auditom v danej účtovnej jednotke. Pre splnenie tejto požiadavky berie audítor do úvahy pri rozhodovaní o obsahu, forme a rozsahu dokumentácie viaceré kritéria:

- „ veľkosť a zložitosť účtovnej jednotky,
- charakter audítorských postupov, ktoré treba vykonať,
- identifikované riziká významných nesprávností,
- dôležitosť získaných audítorských dôkazov,
- charakter a rozsah identifikovaných výnimiek,
- potrebu zdokumentovať záver alebo skutočnosť, z ktorých záver vychádza a ktoré nie je možné bezprostredne určiť na základe zdokumentovaných vykonaných prác alebo získaných audítorských dôkazov“¹⁶.

Po zohľadnení daných faktorov by audítorská dokumentácia mala umožniť skúsenému audítorovi porozumieť nasledovným skutočnostiam:

1. Povahe, rozsahu a načasovaniu vykonaných audítorských postupov v súlade s požiadavkami ISA a platných právnych predpisov a iných predpisov.
2. Získaným audítorským dôkazom a výsledkom vykonaných audítorských postupov,
3. Významným skutočnostiam ktoré prispeli k prijatým záverom.

Zdokumentovanie povahy, rozsahu a načasovania vykonaných audítorských postupov a súlad s ISA

Audítor do dokumentácie zaznamenáva identifikačné znaky konkrétnych testovaných položiek. Tieto identifikačné znaky sú pre každú položku diferentné, čo záleží od jej povahy a povahy audítorských postupov. Napríklad, ak audítor si zvolí spôsob získavania informácií od konkrétnych pracovníkov auditovanej účtovnej jednotky, do dokumentácie zaznamená deň získania informácie, meno pracovníka od ktorého danú informáciu získal a pracovnú funkciu, ktorú vo firme vykonáva. Ak si zvolí postup pozorovania, audítor zdokumentuje informácie o predmete alebo procese pozorovania, miesto, čas a popis relevantných osôb s príslušnými povinnosťami. V dokumentácii musí

¹⁶ IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I a II a III, vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, Medzinárodný audítorský štandard 230 Audítorská dokumentácia

byť zaznamenané aj meno osoby, ktorá dané auditorské práce vykonala, preverila a dátum ich ukončenia.

Významné skutočnosti

Audítor zdokumentuje významné skutočnosti, ktoré posudzuje na základe analýzy faktov a okolností. Takýmito skutočnosťami sú najmä zistenia, smerujúce k modifikácii názoru audítora, ale aj príčiny, ktoré vyvolávajú vznik závažných rizík významnej nesprávnosti, pri ktorých audítor usúdi, že im je nutné venovať v rámci auditu osobitnú pozornosť. Audítor môže významné skutočnosti spolu so spôsobom jeho riešenia zdokumentovať formou prehľadu, nazývaného záverečné memorandum.

Treba mať však na pamäti, že audítora tento štandard neobmedzuje na zahrnutie len tých záznamov do dokumentácie ktoré sám vypracoval, ale obsahom dokumentácie môžu byť aj iné vhodné záznamy s významnými skutočnosťami. V prípade prediskutovania týchto skutočností s manažmentom alebo inými osobami, zahrnie do dokumentácie zápisnice zo zasadnutí s uvedením predmetu diskusie, údajov o osobách, ktorými diskusia prebehla a dátum uskutočnenia.

Súlad dokumentácie s ISA230 – Auditorská dokumentácia

Súlad auditorskej dokumentácie s uvedeným štandardom zaručuje, že za daných okolností bude v zásade primeraná a postačujúca. Ostatne štandardy obsahujú špecifické požiadavky na dokumentáciu za konkrétnych okolností týchto ISA. Aj keď dokumentácia poskytuje súlad auditu s ISA, nie je nevyhnutné a ani možné, aby do dokumentácie audítor zaznamenal všetky zvažované skutočnosti počas auditu.

Audítor nemusí osobitne zdokumentovať dodržiavanie požiadaviek týchto ISA, ak ich splnenie potvrdzujú dokumenty v auditorskom spise. Ako príklady môžeme uviesť nasledujúce dokumenty:

- *„vhodne zdokumentovaný plán auditu svedčí o audítorovom naplánovaní auditu,*
- *podpísaný zákazkový list svedčí o dohode medzi audítorom a manažmentom, alebo s osobami poverenými spravovaním o podmienkach vykonania auditu,*

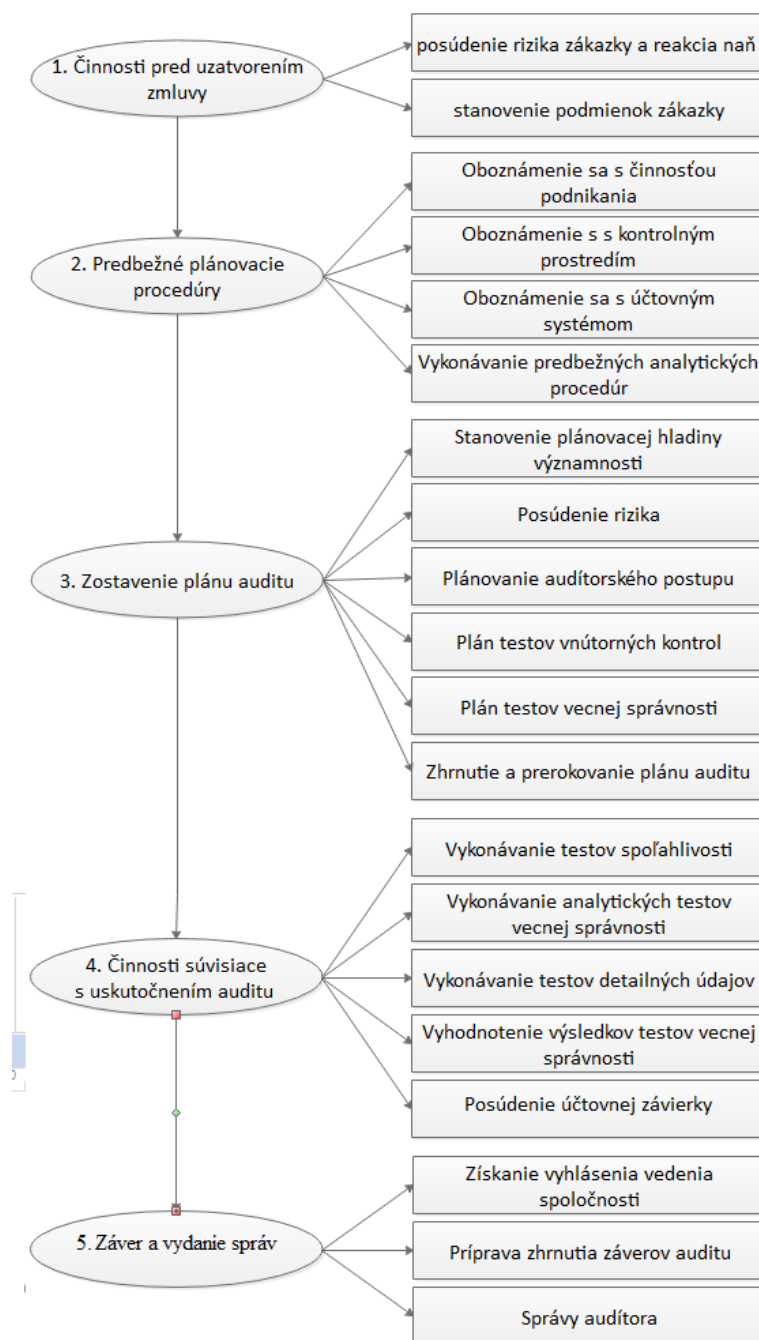
- *o splnení požiadavky na vyjadrenie primerane podmieneného názoru za podmienok zadefinovaných v ISA vypovedá audítorská správa s primerane podmieneným názorom audítora na účtovnú závierku*¹⁷.

Splnenie požiadaviek ktoré sú všeobecne platné počas celého výkonu auditu môže audítor dokázať v audítorskom spise niekoľkými spôsobmi. Požiadavku na profesionálny skepticizmus splní uplatnením špecifických postupov pre získanie odpovedí od manažmentu pre potvrdenie informácií. Požiadavka na prevzatie zodpovednosti nad riadením, výkonom a dohľadom nad auditom partnerom zodpovedným za zákazku môže audítor splniť záznamom o včasnom zapojení partnera zodpovedného za zákazku do tímových diskusií. V rámci diskusií rokujú o sklone účtovnej závierky na významné nesprávnosti a aplikácií platného rámca finančného vykazovania.

Ako sme už viackrát uviedli, o celom postupe svojej práce vedie audítor audítorskú dokumentáciu. Po objasnení všetkých požiadaviek na dokumentáciu v zmysle štandardu ISA 230 – Audítorská dokumentácia, si v ďalšej časti tejto kapitoly popíšeme činnosti, ktoré audítor vykonáva v jednotlivých fázach auditu a ich náležitú dokumentáciu.

¹⁷ IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I a II a III, vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, Medzinárodný audítorský štandard 230 Audítorská dokumentácia

Obrázok 1 schéma audítorského postupu



Zdroj: Polončák, 2004, s. 78,79¹⁸

4.2 Audítorská dokumentácia prvej fázy auditu – predzmluvná fáza

V predzmluvnej fáze auditu audítor dokumentuje vykonané postupy pre posúdenie rizika zákazky a reakcie na zistené riziká. Po vyhodnotení prijateľnosti rizika sa audítor

¹⁸ POLONČÁK, M. 2004, Audítorstvo. 1. vyd. Bratislava: Vydavateľstvo Ekonóm, 2004. 192 s. ISBN 80-114-1813-1,

rozhoduje či zákazku prijme. Po prijatí zákazky stanoví audítor jej podmienky, ktoré budú súčasťou zmluvy o vykonaní auditu.

4.2.1 Posúdenie rizika a stanovenie podmienok zákazky

Každá zákazka na audit prináša so sebou pre audítora určitú mieru rizika. Audítor pred prijatím zákazky by mal posúdiť, či riziko zákazky je na zvyčajnej úrovni, alebo je úroveň rizika zvýšená. Faktory vplývajúce na úroveň rizika sú predmetom záujmu audítora a ako príklady môžeme uviesť:

- riziko podvodu,
- obchodné vzťahy,
- kontrolný proces,
- povaha podnikateľského prostredia a podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky,
- organizačná štruktúra účtovnej jednotky a dôveryhodnosť vedenia účtovnej jednotky,
- finančné výsledky,
- poznatky audítora o podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky,
- platobnú schopnosť účtovnej jednotky uhradiť dohodnutú odmenu za audit a pod.

Posúdenie rizík sa začína získavaním informácií o účtovnej jednotke z interných alebo externých zdrojov. Internými zdrojmi sú rozpočty, účtovná závierka, správy, ukazovatele finančnej výkonnosti a pod. Súlad informácií získaných z interných zdrojov sa posudzuje s externými zdrojmi z internetu, s informáciami od veriteľov, médií a pod. Na základe takto získaných a posúdených informácií audítor vyhodnotí mieru rizika a rozhodne sa, či zákazku prijme alebo odmietne. Toto rozhodnutie závisí od ochoty audítora, akú mieru rizika je ochotný podstúpiť. Ak prijme zákazku so zvýšeným rizikom, musí tomu prispôbiť plán auditu a uplatniť postupy na zníženie zvýšeného rizika na prijateľne nízku úroveň. Eliminovať zvýšené riziko môže spoluprácou s externými spolupracovníkmi, menším spoliehaním sa na vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky, alebo inými postupmi. Všetky opatrenia akceptované pre zníženie rizika zákazky, zaznamená audítor vo svojej dokumentácii. Audítor pri novej zákazke účtovnej jednotky, ktorá bola auditovaná aj v predchádzajúcom období, môže vyhodnotiť riziko na základe informácií získaných od predchádzajúceho audítora. Pokiaľ audítor posudzuje riziko pri opakujúcej sa zákazke, využíva svoje poznatky z predchádzajúceho auditu, ktoré musí aktualizovať k súčasným okolnostiam. Taktiež je povinný pri vyhodnotení rizika

každej zákazky posúdiť svoju nezávislosť voči klientovi. Ak audítor pozná skutočnosti ohrozujúce jeho nezávislosť k danému klientovi, je tieto skutočnosti povinný zaznamenať do dokumentácie prislúchajúcej k danej zákazke na audit. Proces hodnotenia rizika zákazky, s rozhodnutím o jej prijatí, definitívne nekončí. Počas celého auditu audítor naďalej získava nové informácie o účtovnej jednotke, v dôsledku ktorých prehodnotí pôvodne prijaté závery.

V priebehu auditu posudzuje audítor riziká na úrovni účtovnej závierky ako celku a na úrovni tvrdení a k nim navrhuje zodpovedajúce audítorské postupy. Pre praktické zobrazenie si uvedieme skrátenú verziu dokumentácie zaoberajúcej sa posúdením rizík na úrovni tvrdení.

Tabuľka 1 Posúdenie rizík na úrovni transakcií - zásoby

Zásoby		
<i>Úroveň tvrdení a významné oblasti ÚZ a zverejnení</i>	<i>Procesy zmierňujúce riziko transakcií</i>	<i>Odôvodnenie posúdenia miery rizika</i>
Nesprávne vyhodnotenie fyzickej inventúry	Protokol o fyzickej inventúre podpisujú tri osoby, z ktorých je jedna skladník, ktorý má podpísanú hmotnú zodpovednosť.	Po vykonaní fyzickej inventúry zásob je tento stav porovnávaný s účtovným stavom a prípadné rozdiely musí skladník vysvetliť alebo uhradiť
Chýbajúce zásoby	Fyzická inventúra	Fyzická inventúra sa oficiálne vykonáva 1 x za účtovné obdobie. Okrem toho si skladníci robia inventúry individuálne.
Dočasné zníženie hodnoty	Sledovanie pomalej obrátkovosti zásob a zastaraných zásob	Počas fyzickej inventúry sú sledované zásoby s nižšou obrátkovosťou a tieto sú samostatne vykazované.
Nesprávne ocenenie vnútroorganizačných zásob	Mesačný rozbor hospodárenia	Pri mesačnom rozbere hospodárenia sa sledujú a kontrolujú náklady na jednotlivé druhy výrobkov ako aj marže.

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – audítorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností 2012

Zdokumentovaním prvotného posúdenia rizika zákazky audítor získa dôkaz o tom, že:

- je nezávislý a prijatím zákazky nenastane konflikt záujmov,
- pre vykonanie auditu má k dispozícii požadované zdroje s dostatočným časovým rozvrhnutím,
- akceptuje riziká súvisiace s výkonom auditu,
- nezistil žiadne nové informácie, ktoré by pri skoršom zistení viedli k odmietnutiu zákazky.

Stanovenie podmienok zákazky

Cieľom audítora je jasne vymedziť podmienky zákazky, aby sa predišlo nedorozumeniam medzi audítorom a klientom. Nedorozumenia sa týkajú hlavne služieb poskytovaných audítorom, pretože sa manažment často neprávom domnieva, že vydaním správy audítora sa zbavuje zodpovednosti za auditovanú účtovnú závierku. Preto je potrebné, aby sa všetky dohodnuté podmienky s manažmentom zaznamenali v zákazkovom liste, ktorý sa založí do audítorského spisu. „*Obsahom zákazkového listu je:*

- *cieľ a rozsah pôsobnosti auditu účtovnej závierky,*
- *zodpovednosť audítora,*
- *zodpovednosť manažmentu,*
- *platný rámec finančného vykazovania,*
- *spôsob vykonania auditu,*
- *riešenia možných sporov,*
- *forma a obsah správy vydávaných audítorom,*
- *zloženie tímu pracujúceho na zákazke*“¹⁹.

Pri opakujúcich sa auditoch sa audítor rozhodne, či je potrebné zákazkový list upraviť podľa nových okolností a či nie je potrebné účtovnej jednotke pripomenúť existujúce podmienky zákazky. Každá zmena podmienok zákazky na audit či sa už jedná o zákazku na prvý audit alebo opakujúci sa audit, musí byť zaznamenaná v zákazkovom liste. Tieto zmeny môžu byť vyvolané zmenou vo vyššom manažmente, významnou

¹⁹ IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, ISA 210 – Dohodnutie podmienok zákaziek na audit

zmenou vo vlastníctve, ak účtovná jednotka zmení prijatý rámec pre finančné vykazovanie, alebo náznak, že manažment nechápe cieľu a rozsahu auditu.

Rozhodnutie o prijatí zákazky

Rozhodnutie o prijatí zákazky je jedným z najdôležitejších rozhodnutí, ktoré musí firma vykonať. Zlé rozhodnutie môže mať za následok stratu dobrého mena, nevyplatené úhrady, nevyfakturovateľný čas, dodatočný stres partnerov a zamestnancov, alebo dokonca následkom môžu byť aj potenciálne súdne spory. Cieľom audítora je prijať zákazku na audit a dohodnúť sa, na akom základe sa audit vykoná. Audítor zisťuje splnenie základných predpokladov na vykonanie auditu a uistí sa, že všetky kompetentné osoby chápu podmienky auditu.

Pre akceptáciu klienta alebo opätovné prijatie zákazky by audítorské firmy mali mať vypracované a zdokumentované postupy zamerané na charakteristiku klienta a toleranciu voči riziku. Pred rozhodnutím o prijatí zákazky musí audítor určiť prijateľnosť rámca finančného vykazovania a zhodnotiť schopnosť firmy dodržiavať relevantné etické požiadavky. Nevyhnutnou podmienkou pre prijatie zákazky je uznanie manažmentu, že rozumie svojej zodpovednosti. Audítor zdokumentuje vyjadrenie manažmentu, že nesie zodpovednosť za:

- „zostavenie účtovnej závierky,
- interné kontroly, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby,
- poskytnutie prístupu audítorovi k informáciám, ktoré budú potrebné pre vykonanie auditu a spoluprácu osôb v účtovnej jednotke“²⁰.

Ak manažment odmietne uznať svoju zodpovednosť, audítor by mal odmietnuť danú zákazku na audit. Odmietnutie zákazky sa v tomto prípade odporúča z dôvodu obmedzenia audítora získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy pre vyslovenie záverov.

Názorná ukážka dotazníka audítora pre rozhodnutie o prijatí zákazky na audit a pokračovanie vo vzťahu s klientom je uvedená v nasledujúcej tabuľke. V tomto príklade

²⁰ IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, ISA 240 – Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov

predpokladáme, že ide o novú zákazku na audit firmy JEJO s.r.o.za účtovné obdobie 31.12.2016. Audítor posudzuje, či je miera rizika spojená s prijatím zákazky a akceptovaním klienta prijateľná, či má primerané skúsenosti a kapacity, a či posúdil nezávislosť od klienta. Účtovná jednotka používa účtovné zásady a metódy v súlade s postupmi účtovania pre podnikateľov a nevzťahujú sa na ňu žiadne špecifické legislatívne požiadavky.

Tabuľka 2 Prijatie novej zákazky

Kontrola kvality. Je prijatie tejto zákazky v rozpore s firemnou politikou akceptácie klienta? Spoločnosť JEJO s.r.o. spĺňa podmienky pre prijatie zákazky. Kontrolu kvality vykoná audítor 1.
História - máte dostatočne spoľahlivé informácie o potenciálnom klientovi? Ak nie, využili ste dostupné informácie verejných zdrojov? S klientom sme sa skontaktovali a získali sme od neho všeobecné informácie o činnosti účtovnej jednotky, o jej majiteľoch a informácie o vybraných ukazovateľoch z účtovnej závierky za rok 2016.
Integrita vedenia spoločnosti – posúdenie všetkých okolností a udalostí, ktoré by mohli narušiť integritu vlastníkov a vedenie spoločnosti. Spoločnosť vlastní dvaja bývalí vysokoškolskí spolužiaci. Každý zo spoločníkov vlastní 50 % hlasovacích a majetkových práv. Na základe informácií získaných z internetových zdrojov sme zistili, že ani jeden z vlastníkov účtovnej jednotky sa nevyskytuje ako spoločníci ani konatelia v iných odborných spoločnostiach. Podľa predbežných informácií od Martina Mrkvičku (konateľ 1), možno konštatovať, že účtovná jednotka JEJO s.r.o. nevedie žiadne súdne spory, a oproti majiteľom nie sú vedené žiadne súdne spory ani exekučné konanie.
Zistenia predchádzajúceho audítora? Ide o prvý audit. Spoločnosť vznikla 3. januára 2015.
Aké sú rizikové faktory zákazky? (potenciálny užívateľia, negatívne trendy v odvetvím slabé kontrolné prostredie, neefektívne / neskúsené vedenia spoločnosti a pod.)

Užívateľmi účtovnej závierky okrem bežných užívateľov je len FLEXI BANKA a.s., ktorá poskytla spoločnosti tri úvery. Spoločnosť podniká v odvetví zákazkovej výroby nábytku na mieru. Koniec auditu je naplánovaný na druhú polovicu marca 2017. Organizačná štruktúra je jednoduchá, výrobný závod sídli v Žiline. Majitelia denne operatívne riadia a kontrolujú chod spoločnosti. Účtovná jednotka neobchoduje so spriaznenými osobami a ani neplánuje ukončenie ani obmedzenie činnosti spoločnosti.
Požiadavky na audítora – disponuje audítor dostatočnými zdrojmi na ukončenie zákazky? (<i>pracovníci spoločnosti, zapojené externých odborníkov, nezávislá previerka kontroly kvality</i>) Do výkonu auditu plánujeme zapojiť 1 asistenta, ktorý má znalosti z oblasti výroby nábytku. Nepredpokladáme zapojenie externých spolupracovníkov. Kontrolu kvality urobí audítor 1.
Posúdenie nezávislosti audítora: neexistujú žiadne zákazky ani služby, ktoré by bránili prijatiu zákazky ? Neexistuje žiadne potenciálne ohrozenie nezávislosti. Vykonáme len overenie účtovnej závierky. Všetci členovia auditorského tímu podpíšu vyhlásenie o nezávislosti pri auditoch spoločnosti (spoločný zoznam klientov spoločnosti).
Ohrozenie nezávislosti – existuje presvedčenie, že neexistuje žiadne významné ohrozenie nezávislosti? Ide o prvý audit a pre spoločnosť JEJO s.r.o. sme doteraz neposkytli žiadne služby.
Predbežné zhodnotenie zákazky (<i>posúdenie, či je účtovníctvo vhodne vedené pre správne zhotovenie ÚZ, či vedenie uznalo svoju zodpovednosť</i>) Z predbežného posúdenia spoločnosti nevyplýva riziko zákazky.

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – auditorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností ,2012

Pred uzatvorením zmluvy by sa mala konať diskusia s manažmentom o stanovených podmienkach zákazky. Záznam z diskusie by mal byť tiež súčasťou dokumentácie audítora, s uvedením mien osôb zúčastnených stretnutia, dátum uskutočnenia diskusie a dohodnuté skutočnosti. Po rozhodnutí o prijatí zákazky a podpísanom zákazkovom liste podpíše audítor zmluvu s klientom o poskytovaní auditorských služieb.

4.3 Audítorská dokumentácia druhej fázy auditu – poznanie klienta

Po uzavretí zmluvy nasleduje fáza predbežných plánovacích procedúr. Audítor sa oboznamuje s oblasťou, v ktorej klient podniká, s jeho vnútorným kontrolným systémom a účtovným systémom. V poslednej časti tejto fázy vykoná predbežné analytické postupy a stanoví plánovaciu hladinu významnosti

4.3.1 Zoznámenie sa s činnosťou a oblasťou podnikania klienta, jeho kontrolným a účtovným systémom

Nevyhnutným predpokladom pre schopnosť audítora identifikovať a vyhodnotiť riziká významných nesprávností v účtovnej závierke a navrhnúť audítorské postupy je zoznámenie sa účtovnou jednotkou a jej prostredím. Pri určovaní potrebného rozsahu poznania účtovnej jednotky, jej prostredia a vnútorného kontrolného systému audítor využíva svoj profesionálny úsudok. Medzi rizikové oblasti, ktorým audítor môže venovať zvýšenú pozornosť patria napríklad transakcie so spriaznenými osobami. Audítor po zdokumentovaní poznania účtovnej jednotky posudzuje, či účtovnú jednotku dostatočne spoznal pre posúdenie rizík významných nesprávností. Medzi postupy vyhodnotenia rizík patrí:

- získavanie informácií kladením otázok manažmentu účtovnej jednotky a ďalším pracovníkom v účtovnej jednotke,
- analytické postupy využívané na odhaľovanie neobvyklých transakcií,
- pozorovanie a preskúmanie aktivít účtovnej jednotky, dokumentov, manuálov o internej kontrole, vykonanie obhliadky priestorov a výrobných zariadení účtovnej jednotky.

Audítor sa ďalej zoznamuje s kontrolným prostredím. „*Kontrolné prostredie je proces navrhnutý a zachovávaný manažmentom účtovnej jednotky, pre účely dosiahnutia spoľahlivosti finančného vykazovania*“²¹. Pokiaľ manažment nemá dostatočný záujem o úroveň systému vnútornej kontroly, dochádza k zníženiu spoľahlivosti systému pre audítora. Žiadny vnútorný kontrolný systém nie je stopercentne spoľahlivý, pretože nemusí zabrániť podvodnému jednaniu zamestnancov, ktorí tento systém dobre poznajú. Z toho

²¹ IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, ISA 315 – Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia

dôvodu poskytuje kontrolný systém audátorovi len primerané uistenie. Audítor hodnotí proces fungovania internej kontroly, jeho efektívnosť a spoľahlivosť, skúma kto, kde, a ako často kontrolu vykonáva. Pochopenie vnútorného kontrolného systému je dôležité pre stanovenie miery spoľahlivosti, ktorú audítor zaznamená do dokumentácie. Okrem miery spoľahlivosti audítor primerane zdokumentuje názor na kvalitu systému. Tento názor si vytvára na základe informácií získaných od poverených zamestnancov. Audítor musí identifikovať kritické miesta a následne posúdi, či je vnútorný kontrolný systém spoľahlivý alebo nie a jeho správne fungovanie a konzistentnosť počas celého obdobia a nie len počas výkonu auditu.

Najčastejšími formami dokumentácie internej kontroly sú:

- slovný opis alebo záznam,
- vývojové diagramy,
- kombinácia predchádzajúcich dvoch možností,
- dotazníky,
- kontrolné zoznamy.

Ak audítor zistí závažný nedostatok v internej kontrole, mal by to prediskutovať s manažmentom. Zistenými nedostatkami môžu byť slabé kontrolné prostredie, zlý postoj k internej kontrole, zistené prípady obchádzania kontrol manažmentom. Audítor do dokumentácie zaznamená zistení nedostatky a výsledky diskusie s manažmentom o zistených nedostatkoch. Pri dokumentácii nedostatkov je vhodné venovať viac času opisu dôsledkov nedostatkov a návrhu reakcie audítora na zistené nedostatky. Ak sa audítor rozhodne manažmentu odporučiť postup na nápravu zistených nedostatkov, zaznamená to do dokumentácie.

Tabuľka 3 Zistenie závažného nedostatku v internej kontrole

Ktorý rizikový faktor alebo tvrdenie bude ovplyvnené?	Predaj/ služby zaúčtované v nesprávnom účtovnom období.
Opíšte identifikovaný nedostatok	Členovia manažmentu si navzájom dôverujú a nie sú ochotní zavádzať nákladné politiky ktoré by boli zamerané na riziko podvodu
Aký je potenciálny vplyv na účtovnú závierku?	Manažment môže obísť kontrolu a významne zmanipulovať účtovnú závierku
Významný nedostatok	Áno

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – auditorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností, 2012

Porozumenie účtovnému systému

Účtovný systém sa skladá z postupov spracovania a vyhotovenia účtovných dokladov a iných písomností. Tvorí ho aj súbor kontrol, ktoré v účtovnej jednotke slúžia na identifikáciu, spracovanie a vykazovanie hospodárskych operácií a zabezpečenie zodpovednosti za majetok.

Pre vyjadrenie názoru audítora, že informácie uvedené v účtovnej závierke sú správne, musí chápať a posúdiť správnosť celého procesu, ktorý predchádza zostaveniu účtovnej závierky. V rámci účtovného systému audítor spoznáva transakčné cykly, ich vstupy a výstupy. Príkladmi cyklov sú objednávanie, príjem a spracovanie nákupov, spracovanie záväzkov a ich účtovanie. Keďže v dnešnej dobe je samozrejmosťou, že účtovný systém je spracovávaný informačným systémom, audítor by mal primerane zdokumentovať:

- do akej miery je klient závislý na výpočtovej technike,
- zhodnotenie prostredia výpočtovej techniky,
- popis účtovného systému s vymedzením a dokumentáciou významných transakčných cyklov a ich spoľahlivosť.

Vykonanie predbežných analytických postupov

Predbežnými analytickými postupmi audítor overuje účtovné zostatky účtov hlavnej knihy a vzájomné väzby medzi nimi. Využíva pri tom metódy finančnej analýzy pre identifikovanie neobvyklých alebo neočakávaných zostatkov, ktorých dôsledkom môžu byť významné nesprávnosti v účtovnej závierke.“ *Predbežné analytické postupy sa realizujú v troch krokoch, pričom každý je dôkladne spísaný v audítorskej dokumentácii:*

1. *audítor získa informácie o zostatkoch účtov za každý mesiac a to komplexne za účtovnú jednotku a aj individuálne za jednotlivé vnútorné útvary,*
2. *následne porovná zistené zostatky s očakávanými hodnotami,*
3. *porovnaním výsledkov analytických postupov audítor zistí, či je jeho predstava o účtovnej jednotke správna a či je účtovná jednotka schopná pokračovať v podnikaní v budúcnosti*²².

²² SEDLÁČEK, J., Základy auditu. 1.vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. 183s. ISBN 80-210-4168-4. str. 61

Audítora do dokumentácie zaznamená vykonané analytické postupy a závery ktoré zohľadní pri tvorbe plánu auditu. To platí aj v prípade zistenia neočakávaných skutočností, ktoré nie sú v súlade s audítorskými informáciami a audítora by mal tento fakt zvážiť pri riziku zákazky.

Tabuľka 4 Analytické postupy aplikované na položkách majetku spoločnosti JEJO s.r.o.

Položka	2015 (€)	2016 (€)	Zmena v €	%
Dlhodobý nehmotný majetok	2 532	85 000	82 468	3 257 %
Dlhodobý hmotný majetok	6 674 342	5 613 000	-1 061 342	- 16 %
Zásoby	474 255	1 400 000	925 745	195 %
Dlhodobé pohľadávky		48 000	48 000	
Krátkodobé pohľadávky	819 297	1 000 000	180 703	22 %
Finančné účty	98 723	810 000	711 277	720 %
Časové rozlíšenie aktívne	13 483	10 000	-3783	-27 %
Majetok spolu	8 082 632	8 966 000	883 368	11 %

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – audítorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností, 2012

Stanovenie plánovacej hladiny významnosti

V praxi je prirodzené, že audítora nie je schopný overiť všetky účtovné doklady a transakcie týkajúce sa auditovaného účtovného obdobia. Overená účtovná závierka by mala poskytovať jej používateľom informácií uistenie, že neobsahuje významné nesprávnosti, ktoré by mohli ovplyvniť ich rozhodovanie. Preto si audítora musí stanoviť hladinu významnosti. *„Za významné sa považujú informácie, ktorých neuvedenie alebo nesprávne uvedenie by mohlo ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov prijaté na základe účtovnej závierky. Audítora určuje významnosť na základe svojho odborného úsudku, pričom zohľadňuje požiadavky používateľov účtovnej závierky“*²³. Koncept významnosti je audítora povinný uplatňovať nie len pri plánovaní a vykonávaní auditu, ale aj pri hodnotení účinku zistených nesprávností na audit, na účtovnú závierku a aj pri formulovaní názoru v audítorskej správe.

Audítora pri stanovení plánovacej hladiny významnosti rozlišuje kvantitatívnu, kvalitatívnu a vykonávaciu významnosť. *Kvantitatívna významnosť* sa

²³ IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I a II a III, vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, ISA 320 Významnosť (materialita) pri plánovaní a vykonávaní auditu

vyjadruje číselnou hodnotou vypočítanou percentom z vybranej základne. Zvolenie týchto dvoch veličín je vecou profesionálneho úsudku audítora, pričom pri zvolení základni vychádza z potrieb používateľov informácií z ÚZ. Najčastejšou zvolenou hraničnou hodnotou sú 2 % zo zvolenej základne. *Kvalitatívna významnosť* sa využíva v situácií, a keď kvantitatívne nevýznamné nesprávnosti majú významný dopad na ÚZ a tým aj na rozhodnutia jej používateľov. *Vykonávacia významnosť* sa stanovuje za predpokladu, že v účtovnej závierke po ukončení auditu zostanú nesprávnosti, ktoré audítor zistil, ale účtovná jednotka ich neopravila. Vykonávacia významnosť väčšinu predstavuje 60% – 90 % stanovenej významnosti²⁴.

Ako sme už spomenuli, audítor stanovuje hladinu významnosti buď na základe vlastného profesionálneho úsudku alebo volí príslušnú základňu a aplikuje vhodnú percentuálnu sadzbu na túto základnú výšku. Audítor by mal rešpektovať tieto odporúčenia:

- 0,5 – 1,5 % celkových aktív,
- 0,5 -1,5 % tržieb,
- 5-10 % zisku pred zdanením z bežnej činnosti.²⁴

Audítor určuje sadzbu podľa svojho úsudku, môže byť nižšia než vyššie uvedené odporúčené hodnoty, ale nemala by ich prekročiť. Audítor posudzuje zistené nesprávnosti počas auditu porovnávaním s plánovanou hladinou významnosti. Ak sa jej zistené nesprávnosti blížia, zváži, či nie je hladina nastavená príliš nízko.

Do dokumentácie audítora zahrnie nasledovné hodnoty a faktory zohľadnené pri ich určení:

- významnosť pre účtovnú závierku ako celok,
- úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne druhy transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnenia,
- významnosť pre vykonávanie,
- všetky opravy predchádzajúcich bodov vykonané počas auditu.

²⁴ Európsky dvor audítorov, 2012. Príručka na vykonávanie finančného auditu a auditu zhody, s.282. [online], [cit.2016-11-15]. Dostupné na: <http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_SK.pdf>.

Zjednodušenou ukážkou dokumentácie významnosti sa zameriame na určenie významnosti na úrovni účtovnej závierky ako celku.

Tabuľka 5 dokumentácia významnosti na úrovni účtovnej závierky

Základ pre určenie významnosti	Bežné obdobie	Predchádzajúce obdobie	Navrhovaná významnosť (0,5 % – 2 %) / €
Tržby z hlavnej činnosti a pokračujúcich činností	8 000 375 €	1 398 659 €	0,5 % / 40 000 €
Netto aktíva	9 135 207 €	8 082 632 €	0,5 % / 45 000 €

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – auditorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností, 2012

Audítor posúdi, že celková významnosť pri plánovaní v hodnote 45 000 € sa ani pri záverečnej fáze nezmení, pretože pri plánovaní sa netto aktíva javia ako vhodné na určenie základu pre výpočet významnosti vzhľadom na ich ustálenú hodnotu.

4.3.2 Diskusie auditorského tímu

Kľúčovým prvkom úspechu každej zákazky na audit je dobrá komunikáciu medzi členmi auditorského tímu. Komunikácia sa začína určením členov tímu, zorganizovaním stretnutia tímu, aby sa naplánovala zákazka a ďalej pokračuje počas celej zákazky. Členovia auditorského tímu by mali na stretnutia chodiť pripravení klásť otázky a vymieňať si informácie s postojom profesionálneho skepticizmu. Nemali by sa počas diskusie spoliehať na to, že manažment a osoby poverené spravovaním sú čestní a bezúhonní.

Kľúčovým oblastami, ktoré by mali byť predmetom diskusií auditorského tímu sú:

- výmena poznatkov o účtovnej jednotke, napríklad o histórii a cieľoch podnikania, firemnej kultúry, zamestnancoch,
- poznatky o charaktere a štruktúre vedenia účtovnej jednotky, jeho postoju k internej kontrole, možné motívy páchania podvodu a pod.,
- známe rizikové faktory vychádzajúce zo skúseností z predchádzajúceho auditu, významných faktorov podnikateľského rizika a podobne.

Diskusie členov audítorského tímu sa nemusia obmedzovať len na plánovacie stretnutia. Audítorský tím by mal navzájom komunikovať a podeliť sa o zistené informácie získané počas auditu vo všetkých fázach auditu.

Tabuľka 6 Ukážka diskusie tímu

Prediskutovať potreby užívateľov ÚZ, významnosť, zmeny v spoločnosti, kľúčových osôb a časovanie a audítorský prístup, negatívne skúsenosti z minulosti, očakávané oblasti auditu ÚZ
S tímom sme prediskutovali stratégiu auditu, načasovanie prác, ako aj riziká vyplývajúce z auditu.
Prediskutovať náchylnosť účtovnej jednotky chybám a podvodom
Podľa predbežného posúdenia spoločnosti je väčšina riadiacich prác v rukách konateľa Martina Mrkvičku, ktorý je aj spoločníkom. Druhý konateľ Dezider Nový sa skôr zaoberá marketingovou prácou a komunikáciou s obchodnými partnermi. Z tohto dôvodu môže byť náchylnosť na nesprávne odhady. Musíme sa zamerať na udalosti, po súvahovom dni. Spoločnosť má tri úvery, kde banka požaduje dodržanie finančných ukazovateľov. Je potrebné sa zamerať na nadhodnotenie zisku.
Identifikácia potenciálnych podvodov
Podľa predbežného posúdenia vedenie spoločnosti neje náchylné na k podvodom
Diskusia k vykonaniu efektívneho auditu
Nepočítame s použitím špecifických audítorských postupov
Prediskutujte a odsúhlaste stratégiu auditu
Pre audit použijeme štandardné testy a pracovnú dokumentáciu. Nepočítame s použitím experta. Spoločnosť nám pripraví štandardné podklady, ktorých zoznam zašle spoločnosť Senior 1 do 5.12. 2016.
Všeobecné poznámky
Každý člen tímu musí podpísať dodatok k zoznamu o nezávislosti. Termín: 15.03.2016. všetky zistenia a odchýlky od očakávaných trendov treba okamžite komunikovať s Audítor 1. V prípade zistenia tendencií podvodu zachovať profesionálnu mlčanlivosť a o tejto skutočnosti informovať len v rámci tímu.

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – audítorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností, 2012

Dokumentácia

Audítor zdokumentuje v audítorskej dokumentácii:

- diskusiu medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke v prípade zistenia náchylnosti účtovnej závierky na významné nesprávností, a prijaté významné rozhodnutia,
- kľúčové poznatky o aspektoch účtovnej jednotky (odvetvové, regulačné a iné externé faktory) a o jej prostredí, vrátane všetkých súčastí internej kontroly ,zdroje informácií, z ktorých poznatky získal, a vykonané postupy na posúdenie rizík,
- identifikované a posúdené riziká významných nesprávností na úrovni účtovnej závierky a na úrovni tvrdení,

4.4 Audítorská dokumentácia tretej fázy auditu – plán a stratégia auditu

4.4.1 Plánovanie auditu

Vhodné naplánovanie auditu zvyšuje jeho efektívnosť uistením audítora, že nevykoná zbytočné nepotrebné množstvo práce. V pláne auditu naplánuje audítor audítorské postupy, ktoré musia byť za daných okolností vhodné pre získanie dôkazných informácií. Na začiatku plánovania musí audítor na základe svojich skúseností odhadnúť počet hodín potrebných na audit. Po dohode s manažmentom stanoví pri plánovaní auditu predpokladaný dátum ukončenia auditu. Členovia tímu sú povinný do dokumentácie zaznamenávať skutočný počet hodín venovaných auditu. Časové rozvrhnutie môže zvýšiť efektívnosť auditu, ale môže vytvárať aj nátlak na audítorov čo sa prejaví v kvalite auditu. Po zostavení časového rozvrhu auditu sa stanovuje konečná odmena za audit.

„Výhody plánovania auditu:

- *členovia tímu sa učia zo skúseností partnera a iných kľúčových zamestnancov,*
- *zákazka je náležite zorganizovaná, personálne zabezpečená a riadená,*
- *skúsenosti získané zo zákaziek z predchádzajúcich období a iných úloh sú dôkladne využité,*
- *dôležitým oblastiam auditu sa venuje náležitá pozornosť,*
- *včas sa identifikujú a riešia potenciálne problémy,*
- *včas sa preverí dokumentácia audítorského spisu,*

- *koordinuje sa práca vykonávania inými osobami*“²⁵.

Úlohy plánovania sú rozdelené do 4 oblastí:

1. úlohou plánovania je identifikácia prístupu, ktorý sa má uplatňovať pri vykonaní auditu,
2. pomáha vedúcim pracovníkom audítorského tímu delegovať prácu svojim podriadeným pracovníkom ,
3. identifikovať oblasti s vysokou mierou rizika, ku ktorým sa v pláne auditu prideli dlhšie obdobie a skúsenejší členovia tímu,
4. plánovanie umožňuje dokončenie auditu čo najskôr s najnižšími nákladmi.

Plán auditu predstavuje základnú stratégiu auditu. Plánovanie auditu znamená vytvorenie celkovej stratégie auditu pre zákazku a vypracovanie plánu auditu s cieľom znížiť riziko auditu na prijateľne nízku úroveň. Plánovacie činnosti sú odlišné podľa veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky, predchádzajúcich skúseností audítora s účtovnou jednotkou a podľa zmien počas auditu. Je dôležité poznamenať, že plánovanie nie je samostatnou fázou auditu. Proces plánovania prebieha nepretržite počas celého výkonu auditu a prispôsobuje sa skutočnostiam zisteným počas auditu.

4.4.2 Zhodnotenie audítorského rizika a jeho zložky

Audítorské riziko je rizikom, že audítor nevedome vysloví nesprávny výrok na účtovnú závierku. Toto riziko závisí od dvoch oblastí, ktoré audítor ovplyvniť nemôže, ale môže ich kvantifikovať. Audítor nemôže ovplyvniť externé faktory napr. oblasť podnikania, a vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky. Oblasť ktorú audítor môže ovplyvniť je rozsah testovania. Platí, že čím vyššia je kvalita kontrolného systému a čím nižšia je miera vonkajších vplyvov, o toľko menej testovania musí audítor uskutočniť. Riziko auditu sa skladá z troch rizík, a to z prirodzeného, kontrolného a detekčného rizika.

²⁵ IFAC,2011, Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch , Zväzok 1,2 – Základné koncepcie. 3. vyd. 2011. 324 s. ISBN 978-80-970174-3-9, . [online], [cit. 2016-11-11]. Dostupné na:

<http://www.udva.sk/images/publikacie/isaforsme_3rd_i_svk_net.pdf>,

- a) **Prirodzené riziko** je riziko významnej nesprávnosti, vzťahujúcej sa na účtovný zostatok, transakcie, alebo informácie zverejnené vo finančných výkazoch,
- b) **Kontrolné riziko** je rizikom kontrolného systému účtovnej jednotky, že interný systém neodhalí alebo nezabráni vzniku nesprávnosti.
- c) **Detekčné riziko** je riziko, pri ktorom napriek uskutočneniu auditu, audítor neodhalí významnú nesprávnosť vo finančných výkazoch.

Prirodzené a kontrolné riziko sa nevzťahuje na úsudok audítora, audítor vyhodnocuje len ich výšku, tieto dve riziká spolu tvoria riziko významnej nesprávnosti. Detekčné riziko je ich opakom, pretože je výsledkom neefektívnych alebo nesprávnych audítorských postupov.

Zvyčajne sa ako prípustná výška audítorského rizika uvádza 5%, tzn. že audítor vydáva svoj názor s 95% istotou, že jeho názor zodpovedá správnosti, či nesprávnosti účtovnej závierky. Namiesto percentuálneho výpočtu sa niekedy používa aj zjednodušená verzia, ktorou je matica prípustného detekčného rizika.

4.4.3 Plánovanie audítorského prístupu

Audítor by mal vykonať testy v dostatočnom množstve, aby získal primerané uistenie na vyjadrenie názoru. Zvolený audítorský prístup je výhradne na jeho posúdení, pričom musí zvážiť vyhodnotenú riziká, významnosť a mieru istoty, ktorú chce dosiahnuť s ohľadom na efektívny priebeh auditu. *„Plán auditu by mal obsahovať časový plán uskutočnenia auditu, rozpočet, identifikáciu rizikových oblastí a reakciu na ne a v poslednej rade návrhy testovania. Audítor má možnosť stanoviť pre každé potenciálne riziko metódu testovania spoľahlivosti kontrol alebo vecnej správnosti, avšak vzhľadom na prepojenosť procesov stanovuje obecné jeden typ metódy pre testovanie všetkých procesov.“*²⁶

Plánovanie testovania

Po zhodnotení audítorského rizika prechádza audítor k plánovaniu testov. V závislosti na cieľoch auditu, možno k základným postupom ako sú pozorovanie, dokumentácia, overovanie, porovnávanie, mechanické testy a zisťovanie využiť spracovanie buď kontrolných testov alebo substantívnych testov.

²⁶BUZGOVA, Ľudmila. Audítorstvo. 1. vyd. Bratislava: Súvaha, 2005. str. 314. ISBN 80-887-2793-6. , str. 50.

Testy spoľahlivosti (testy kontrol)

Kontrolnými testami preveruje audítor účinnosť vnútorného kontrolného systému. Tieto testy audítor vykoná len v prípade, ak sa rozhodol do určitej miery na daný systém spoliehať. Vnútorný kontrolný systém by mal zabráňovať vzniku významných chýb a keď tieto chyby vzniknú, mal by byť schopný ich odhaliť. Kontrolu môže audítor vykonávať buď manuálne alebo automaticky pomocou výpočtovej techniky. Audítor sa pri kontrole najskôr zameria na skutočnosti, či nenastali výrazné zmeny v nastaveniach kontrolného systému. Úlohou audítora je identifikovať kontroly oprávneného prístupu, autorizáciu a schvaľovanie operácií, porovná a odsúhlasí aktíva s príslušnými záznamami. Po kontrole efektívnosti a účelnosti daných kontrol audítor navrhne testy na preverenie ich spoľahlivosti.

Testy vecnej správnosti (substantívne testy)

Testy vecnej správnosti sa nazývajú aj substantívnymi testami. Sú zamerané na identifikáciu závažných chýb alebo tých účtov ktoré tieto chyby môžu obsahovať. Substantívne testy sú zložené zo skúmania podrobností a analytických metód. Sú to audítorské postupy, ktorých cieľom je zistiť závažné chyby alebo identifikovať účty, ktoré pravdepodobne môžu tieto chyby obsahovať a neboli odhalené alebo opravené vnútornými kontrolami. Existujú dva druhy substantívnych testov, a to :

- analytické testy,
- testy detailných zostatkov.

4.4.4 Vypracovanie celkovej stratégie auditu

Stratégia auditu je záznamom kľúčových rozhodnutí dôležitých pre plánovanie auditu a komunikovanie o významných záležitostiach s tímom pracujúcim na zákazke. Stratégia dokumentuje rozhodnutia prijaté na základe postupov plánovania. Dokumentácia bude teda obsahovať informácie o vykonaných predbežných aktivitách súvisiacich s akceptáciou zákazky, získané relevantné informácie o účtovnej jednotke, personálne zabezpečenie zákazky, v prípade potreby sa zaznamenávajú mená osôb vykonávajúcich kontrolu kvality zákazky a iných expertov. Ďalej sa v dokumentácii zaznamenávajú plánované stretnutia audítorského tímu, ktorých predmetom diskusie bude náchylnosť účtovnej závierky na významné nesprávnosti. Naplánujú sa vhodné termíny na realizáciu každej súčasti auditorskej práce.

Následne sa do dokumentácie zaznačia reakcie na posúdené riziká, čiže sa zdokumentuje stanovená významnosť pre účtovnú závierku ako celok a taktiež vykonávací významnosť. Po posúdení rizík významných nesprávností sa celková stratégia auditu finalizuje a následne sa vypracuje podrobný plán auditu. Tento plán obsahuje auditorské postupy na úrovni tvrdení reagujúce na identifikované a posúdené riziká. Na začiatku vykonania auditu sa môžu vyskytnúť zmeny v pláne auditu a v stratégií a tieto zmeny musia byť aj náležite zdokumentované.

Informovanie manažmentu a osôb poverených spravovaním o pláne auditu

Audítor osobám povereným spravovaním poskytne prehľad o plánovanom vecnom rozsahu a časovom rozvrhu auditu. Pravidelná komunikácia o plánovanom rozsahu a časovom harmonograme auditu napomáhajú manažmentu pochopiť výsledky auditorskej práce, prediskutovať záležitosti týkajúce sa rizík a koncepcie významnosti s audítorm a identifikovať oblasti, v ktorých môžu audítora požiadať o vykonanie dodatočných postupov.

Audítor musí do auditorskej dokumentácie zaznamenať:

- celkovú stratégiu auditu,
- plán auditu,
- všetky významné zmeny urobené počas auditu v celkovej stratégií a pláne auditu aj s uvedením dôvodu vykonania týchto zmien.

Zjednodušený návrh stratégie auditu pre spoločnosť JEJO s.r.o., uvádzame v tabuľke č. 7. V stratégií je povinnosťou audítora popísať rozhodujúce aspekty auditu v jednom dokumente s možnými odkazmi na ďalšiu pracovnú dokumentáciu. Účelom dokumentu je pomôcť všetkým členom auditorského tímu v organizácii a riadení zákazky a v príprave vhodnej stratégie auditu. Na konci dokumentu audítor uvedie, či došlo k zmenám stratégie auditu počas auditu.

Tabuľka 7 Ukážka dokumentácie stratégie auditu

Predbežné činnosti na zákazke
- Získali sme základné informácie o spoločnosti
Identifikovanie použitých účtovných zásad a metód, špeciálne legislatívne požiadavky na zverejnenia a účtovníctvo.
Postupy pre účtovanie podnikateľov. Špeciálne požiadavky na zverejnenia nie sú.

Rozhodujúce dátumy
Očakávaný dátum schválenia ÚZ: marec 2017 Stretnutie audítorského tímu: stretnutie a rozdelenie práv november 2016 a marec 2017 Začiatok a koniec prác: 4. november 2016 – 13. marec 2017 Kontrola spisu: 13.3. 2017 Stretnutie s vedením spoločnosti: po ukončení plánovacej časti a pred vydaním správy audítora.
Audítorský prístup
Významnosť na úrovni účtovnej závierky
45 000€
Predbežné určenie významných zostatkov účtov, transakcií a zverejnení
Všetky zostatky účtov okrem časového rozlíšenia.
Popíšte významné zmeny vo vlastníckej štruktúre a vedenie spoločnosti, akvizície, zlúčenia a predaje, nové zákony a predpisy, nové výrobky a služby, financovanie a investície, informačné technológie.
Spoločnosť bola založená 3.1. 2015 a neboli zmeny vo vlastníckej štruktúre. V roku 2016 bolo navýšené základné imanie a zákonný rezervný fond. Spoločnosť má 3 úvery. Technologické zariadenie je na vysokej úrovni.
Predbežné určenie oblastí, kde je predpoklad rizík významných nesprávností (podvody, zostatky a transakcie, účtovné odhady a pod.)
Neidentifikovali sme tendencie podvodu.
Ostatné významné faktory pri plánovaní (požiadavky na špecialistu, dopady zmien v účtovných metódach a zásadách, používanie externých účtovných spoločností, spolupráca so skupinovým audítorom)
Audit vykonáme vlastnými zdrojmi. Neuvažujeme s použitím špecialistu. Spoločnosť nemá dcérske spoločnosti a ani nie je v skupine podnikov.
Stratégia auditu
Aké je predbežné hodnotenie rizika na úrovni účtovnej závierky ?
Celkové zhodnotenie rizika na úrovni účtovnej závierky hodnotíme ako stredné. Pre vybrané účty a zostatky skupín účtov určíme individuálne riziko.

Popíšte reakcie na uvedené riziká (skúsenosti audítorského tímu, požiadavky na špecialistov, previerka kontroly kvality, načasovanie, rozsah a charakter audítorských procedúr)	
Reakcie sú uvedené v WP 270 Členovia tímu majú skúsenosti v audite nábytkovej výroby. Všetci členovia tímu podpíšu dokument o nezávislosti pre JEJO s.r.o., ktorý je zahrnutý vo firemnom zozname klientov. Previerka kontroly kvality bude vykonaná Audítorom 1 pred vydaním správy. Predbežný audit: 21.- 23.11.2016 Účasť na inventúre zásob: 30.12.2016 Zaslanie potvrdzujúcich listov: január 2017 Záverečný audit: 4.-8.3. 2017 Kompletizácia: 10. - 15.3.2017	
Charakter , načasovanie a rozsah zdrojov	
Aký je honorár? (pracovný list 220)	10 000 €, 250 hodín
Určite členov audítorského tímu	Audítor 1, Senior 1, Asistent 1
Komunikácia	
Spôsob komunikácie o stratégií auditu: a) S členmi audítorského tímu b) S vedením spoločnosti (ústne)	a) Pravidelné stretávanie sa pri audite a zápis od pracovnej dokumentácie b) 21.11.2016 a 12.3.2017

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – audítorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností, 2012

4.5 Audítorská dokumentácia štvrtej fázy auditu - vykonanie auditu

Audítor na základe dohodnutých podmienok zákazky a spoznaní klienta naplánuje audit. Po zostavení plánu auditu prichádza k samotnému výkonu auditu realizáciou naplánovaných audítorských postupov. V tejto fáze audítor vykonáva:

- testy spoľahlivosti – testy kontrol,
- testy vecnej správnosti – substantívne testy,
- výber vzorky,
- posúdenie účtovnej závierky a zhrnutie výsledkov.

4.5.1 Vykonanie testov spoľahlivosti (testy kontrol)

Vykonaním týchto testov audítor identifikuje oblasti, ktoré by mohli obsahovať potenciálne riziko auditu a na ktoré audítor upriami svoju pozornosť pri detailnom testovaní. Audítor pri testoch kontrol overuje ich spoľahlivosť a funkčnosť buď ich

pozorovaním, alebo položením otázok o ich funkčnosti tím zamestnancom, ktorí priamo vykonávajú kontrolnú činnosť, alebo audítor opätovne sám vykoná operáciu. V praxi audítor väčšinou postupuje tak, že najskôr získa informácie o postupe spracovania transakcie od zodpovedného zamestnanca a následne audítor pri určitej transakcii sleduje tok dokladov od jej spracovania až po jej ukončenie.

Podľa záverov zistených vykonaním testov kontrol audítor stanovuje rozsah testov vecnej správnosti. Ak kontroly fungujú správne, spoľahlivo a konzistentne počas celého obdobia, stanoví audítor kontrolné riziko na nízku úroveň, čím môže vykonať testy detailov zostatkov v menšom rozsahu. Naopak, ak na základe zistených nedostatkov v kontrolnom systéme si audítor stanoví špecifické riziko na vysokej úrovni, audítor by mal vykonať substantívne testy v plnom rozsahu na všetky položky, pri ktorých boli posúdené vnútorné kontroly ako nepostačujúce alebo neexistujúce.

Tabuľka 8 Testy kontrol

Kontrolné prostredie	
Riziko	Absencia zásad a postupov v oblasti ľudských zdrojov
Identifikujte príslušnú kontrolu a príslušnú dokumentáciu	Vysoká fluktuácia pracovníkov vo výrobných profesiách z dôvodu prísnej pracovnej
Znižuje navrhnutá kontrola riziko?	Nie
Popis spôsobu, akým pôsobí vykonávaná kontrola	Kontrola má opačný efekt. Požiadavka na dodržiavanie pracovnej disciplíny pôsobí demotivačne.
Je kontrola vykonávaná?	Áno

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – auditorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností, 2012

4.5.2 Vykonanie testov vecnej správnosti (substantívne testy)

Audítor uskutočňuje testy vecnej správnosti dvoma spôsobmi, a to buď vykonaním analytických alebo detailných testov. Vykonanie týchto testov patrí z časového hľadiska k najnáročnejšej časti celej zákazky. Pri ich realizácii je väčšinou potrebná úzka spolupráca so zamestnancami účtovnej jednotky.

Analytické testy

Základným analytickým testom sme sa venovali už pri druhej fáze auditu kde sa aplikovali na účtovnú závierku ako celok. V tejto fáze sa však analytickými testami kontrolujú významné syntetické alebo analytické účty. Prostredníctvom týchto postupov audítor hodnotí finančné informácie, vyplývajúce zo vzájomných vzťahov medzi finančnými a nefinančnými údajmi. Audítor overuje zistené nezrovnalosti, ktoré nie sú konzistentné s inými informáciami relevantnými pre audit a ktoré sú významne odlišné od predpokladaných hodnôt. Pri vykonávaní analytických testov audítor zaznamenáva do dokumentácie nasledovné postupy:

1. *„Určenie testovanej základne a zhromaždenie údajov,*
2. *Odhad očakávanej hodnoty vykazovaných položiek,*
3. *Určenie limitnej hodnoty (maximálny tolerovaný rozdiel medzi očakávanou a skutočne vykazovanou hodnotou, bez ďalšieho preverovania) s ohľadom na významnosť,*
4. *Porovnanie skutočnosti a odhadu,*
5. *Preverenie rozdielov presahujúcich limitné hodnoty vo forme zisťovania alebo uskutočnením ďalšej analýzy,*
6. *Vyhodnotenie výsledkov²⁷“.*

Detailné testy

Cieľom audítora pri vykonaní detailných testov je zistiť významné nesprávnosti v zostatkoch na syntetických alebo analytických účtoch v účtovnej závierke. Medzi detailnými a kontrolnými testami existuje významný rozdiel. Kontrolné testy sú tzv. nástrojom hodnotenia kontrolného rizika, pretože poskytujú dôkaz o pravdepodobnosti, že nejaká chyba nastane. Naopak, substantívnymi testami ako nástrojom kontroly detekčného rizika audítor získava dôkaz, že nesprávnosť skutočne existuje.

Do pracovného listu pre detailné testy sa zdokumentujú vykonané postupy:

1. identifikácia zvolených položiek na testovanie

²⁷ SEDLÁČEK, J. Základy auditu. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006, 169 s. ISBN 80-210-4168-4., s.73

2. preverenie potenciálnych nesprávností z viacerých hľadísk (úplnosť, existencia, vlastníctvo, ocenenie a podobne). Audítor napríklad z hľadiska úplnosti overuje, či sú zaevidované všetky existujúce aktíva, ktoré sú majetkom účtovnej jednotky, či je toto aktívum ocenené v správnej výške a vykázané a zverejnené v súlade s platným rámcom.
3. Spôsob zvolený pre získavanie dôkazov
4. zhodnotenie výsledkov a vyslovenie záveru – audítor posúdi, či hodnota zistených nesprávností je vyššia alebo nižšia ako stanovená hranica významnosti. Na základe vykonaného posúdenia sa audítor rozhoduje, či plánovaný rozsah testov rozšíri.

Výber vzorky

*„Výberom vzorky pre účely auditu sa rozumie použitie audítorských postupov pri menej než 100 % položiek základného súboru relevantného z hľadiska auditu s cieľom vytvoriť primeraný základ, z ktorého bude môcť audítor vyvodiť závery platné pre celý súbor“.*²⁸ Z hľadiska času a veľkosti auditovanej účtovnej jednotky je pochopiteľné, že audítor nie je schopný skontrolovať všetky položky v populácii. Z toho dôvodu audítor pristúpi k výberu vzorky, ktorú podrobí testovaniu a od ktorej očakáva, že mu poskytne primerané uistenie o vernosti a pravdivosti údajov v účtovnej závierke. Pri rozhodovaní o veľkosti vzorky musí dbať na to, aby vybranou vzorkou znížil výberové riziko na prijateľnú úroveň. V praxi niekedy nastane situácia, že audítor je schopný otestovať všetky položky v populácii a to v prípade, ak súbor obsahuje malý počet položiek. V opačnom prípade audítor pristupuje k výberu vzorky kde má možnosť štatistického alebo neštatistického výberu vzorky. Pri štatistickom výbere audítor vyberá položky do vzorky náhodným spôsobom a uplatňuje teóriu pravdepodobnosti pre hodnotenie výsledkov vzorky. Každá položka má rovnakú pravdepodobnosť, že bude vybraná. Ostatné metódy výberu vzorky sa označujú ako neštatistické. Pri výbere vzorky uplatňuje audítor svoj odborný úsudok, pričom pri štatistickom výbere musí vzorka reprezentatívna.

„Medzi hlavné metódy výberu vzorky patrí:

- *vrstvený výber,*

²⁸ IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I a II a III, vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, ISA 530 – Výber vzorky v audite

- *náhodný výber – využitie počítačového generátora náhodných čísiel, alebo bez využitia akéhokoľvek systematického postupu.*
- *výber podľa peňažných jednotiek – výber na základe váženej hodnoty, u ktorého sa veľkosť vzorky, výber a vyhodnotenie premieta do peňažných čiastok.*
- *systematický výber – základný súbor sa vydeli veľkosťou vzorky X , následne sa vyberie každá X -tá položka*²⁹.

Spôsobom, akým audítor vyberie položky do vzorky a rozhodnutím o jej veľkosti ovplyvňuje kontrolné riziko. Najvyššiu mieru uistenia audítor dosiahne vtedy, ak otestuje všetky položky v populácii. S výberovým rizikom sa audítor musí vysporiadať pri testovaní vybranej vzorky. Pri výberovom testovaní hrozí riziko, že vybraná vzorka na nie je vždy typickým zástupcom populácie. Z tohto dôvodu existuje neistota, že záver, ktorý audítor vyslovil pri výberovom testovaní sa môžu odlišovať od záver, ku ktorým by dospel ak by testoval celú množinu. Audítor môže výberové riziko znížiť zväčšením vzorky. Pretože výberové riziko môže byť jednoducho znížené zväčšením veľkosti vzorky, mení sa výberové riziko nepriamo úmerne veľkosti vzorky: čím väčšia veľkosť vzorky, tým menšie riziko výberu. Audítor okrem výberového rizika čelí aj nevýberovému riziku. Nevýberové riziko môže byť výsledkom zlyhania ľudského faktora, alebo zlej interpretácie významnej skutočnosti v testovanej množine.

Názorná ukážka testov detailov s výberom vzorky zo zásob. Cieľom testu je preveriť, či vybrané položky zásob existujú a sú správne ocenené. Testovaný súbor zásob obsahuje relatívne nízky počet položiek účtov nedokončenej výroby a hotových výrobkov (menej ako 100 položiek). Základom pre výber vzorky bude odborný úsudok audítora, pričom pri očakávanej nesprávnosti výskytu 1 chyby, sa zvýši vzorka o ďalších 5 vzoriek.

Tabuľka 9 Testy detailov - výber vzorky

Výber vzorky	Detaily
Charakteristika populácie	Materiál – cca 600 položiek NV – aktuálny stav – 78 typov HV – aktuálny stav – 57 typov
Stratifikácia. Existujú veľké hodnoty,	V prípade overenia prvotného ocenenia

²⁹ IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I a II a III, vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, ISA 530 – Výber vzorky v audite

ktoré je potrebné samostatne testovať ? ak áno, určite o ktoré prvky sa jedná a navrhnete účelné rozdelenie populácie na menšie skupiny.	materiálu navrhujeme rozdeliť skupinu na 4 podskupiny a následne vybrať z nich náhodným generátorom čísiel 25 druhov materiálu.
Tolerovateľná chyba	22 500€
Neštatistický výber vzorky	
Spôsob výberu vzorky	Generátor náhodných čísiel
Ako bola vybraná reprezentatívna vzorka? Vzorka by mala byť dostatočne veľká pre zníženie rizika zo vzorky na prijateľne nízku úroveň a mala by zamedziť akékoľvek skreslenie vo vybranej vzorke.	Podľa generátora náhodných čísiel sme vybrali 25 položiek materiálu a skontrolovali ich prvotné ocenenie. Nezistili sme žiadne chyby, takže sme nemuseli rozšíriť vzorku-

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – auditorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností, 2012

Zhrnutie uskutočnených testov: od spoločnosti sme získali interné smernice o oceňovaní nedokončenej výroby a hotových výrobkov. Zároveň sme získali z analytickej evidencie náklady spojené s výrobou. Z týchto skutočných nákladov sme prepočítali analyticky priradenie jednotlivých nákladov k nedokončenej výrobe a aj hotovým výrobkom. Následne sme takto prepočítanú priemernú cenu použili pre porovnanie s plánovanými kalkuláciami, ktoré používa spoločnosť. Tieto plánované kalkulácie sú určené pred začiatkom účtovného obdobia a sú platné počas celého účtovného obdobia. Spoločnosť v internej smernici určila, že mzdové náklady a výrobná réžia bude v nedokončenej výrobe zaúčtovaná vo výške 50 % z kalkulovanej hodnoty.

Porovnaním výsledkov fyzickej inventúry a účtovným stavom s nami prepočítanými priemernými cenami sme došli k záveru, že tieto obsahujú minimálne rozdiely. Záverom vykonania testov je, že testovanú položku nebolo nutné vymeniť a test dosiahol svoj cieľ.

4.5.3 Zhrnutie výsledkov a posúdenie účtovnej závierky

Dôkazy získané testovaním významných účtov tvoria pre audítora základ pre vykonanie rozhodnutia, či účtovná závierka klienta podáva pravdivý a verný obraz o stave majetku, zdrojoch jeho financovania a v konečnom dôsledku aj o hospodárení klienta za

auditované obdobie. Audítor okrem súvahy a výkazu ziskov a strát overuje aj poznámky. Poznámky obsahujú doplňujúce informácie k údajom uvedených vo výkazoch a pomáhajú používateľom účtovnej závierky pri rozhodovaní. Z tohto dôvodu je potrebné, aby audítor overil pravdivosť a správnosť údajov aj v uvedenom dokumente. Pri overovaní sa zameria aj na správnosť použitia účtovných metód, spôsob tvorby a použitia rezerv, na tvorbu opravných položiek, prepočet cudzej meny a podobne.

4.6 Audítorská dokumentácia záverečnej fázy auditu

Po vyhodnotení rizík a reakcií na riziká zodpovedajúcimi audítorskými postupmi môže začať audítor pracovať na správe audítora.

4.6.1 Zhodnotenie dôkazných informácií

V tejto fáze audítor kontroluje dokumentáciu auditu, porady audítorského tímu a zmeny, ktoré vykonal v pláne auditu na základe výsledkov audítorských postupov. Audítor sa uisťuje, či boli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy pre vykonanie záverov a formulovanie správy audítora. Ako sme už spomínali, hodnotenie, či sú získané informácie dostatočné a vhodné záleží od odborného úsudku audítora.

4.6.2 Posúdenie následných udalostí

„Následnými udalosťami sú udalosti, ktoré nastanú medzi dátumom účtovnej závierky a dátumom správy audítora a skutočností, ktoré boli zistené po dátume správy audítora“³⁰.

Z časového hľadiska sa delia na:

- *udalosti, ktoré vznikli medzi dátumom účtovnej závierky a audítorskej správou – v prípade identifikácie takýchto udalostí sa zvažuje ich vplyv na účtovnú závierku,*
- *udalosti zistené po dátume správy audítora ale pred dátumom zverejnenia účtovnej závierky – audítor nie je povinný po vydaní audítorskej správy vykonať ďalšie audítorské postupy smerujúce k odhaleniu skutočností ovplyvňujúce účtovnú*

³⁰ IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I a II a III, vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, ISA 560- Následné udalosti

závierku. Ak by však audítor takúto skutočnosť zistil, vykoná ďalšie postupy na základe vplyvu zistenej udalosti na účtovnú závierku,

- *udalosti, ktoré sa zistili po zverejnení účtovnej závierky* - od okamihu zverejnenia účtovnej závierky už audítor nemá povinnosť analyzovať tieto udalosti.

Ak by audítor v prípade vzniku posledných dvoch možností následných udalostí usúdil, že ak by o nich vedel skôr, spôsobili by zmenu alebo doplnenie informácií v audítorskej správe, má na riešenie vzniknutej situácie viacero možností. Buď zistenú skutočnosť prediskutuje s manažmentom, alebo zváži, či je nutné účtovnú závierku zmeniť a doplniť. Ak áno, audítor overuje ako chce manažment zistenú skutočnosť zverejniť v účtovnej závierke. a následne získava informácie o zámeroch manažmentu s vyriešením zistenej skutočnosti v účtovnej závierke.

Tabuľka 10 Názorná ukážka dokumentácie – následné udalosti pre audit spoločnosti JEJO s.r.o.

Procedúry vedenia spoločnosti (získajte informácie o všetkých postupoch vedenia spoločnosti pri získavaní informácií o následných udalostiach
Prediskutovali sme túto problematiku s vedením spoločnosti
Požiadavky na vedenie spoločnosti (či následnú udalosti ku ktorým došlo majú vplyv na ÚZ, či boli tieto udalosti predmetom rokovania, aktuálny stav položiek, ktoré boli zaúčtované ako odhady)
S vedením spoločnosti sme diskutovali o udalostiach, ktoré nastali po dni súvahy. Neidentifikovali sme žiadne nežiaduce trendy.
Identifikácia následných udalostí
Neboli zaznamenané transakcie naznačujúce ohrozenie princípu ďalšieho fungovania spoločnosti. Oproti spoločnosti sa nevedie žiaden súdny spor, nepredala svoj majetok a neplánuje urobiť organizačné zmeny ani ukončenie svojej činnosti. Spoločnosť JEJO s.r.o. nezískala nové zdroje financovania.
Získajte a preverte všetky významné skutočnosti, ktoré nastali po dátume, ku ktorému sa zostavuje ÚZ a uistite sa, že nemali byť predmetom účtovníctva za obdobie, ku ktorému sa pripravuje ÚZ
Zamerali sme sa na zaúčtovanie do správneho účtovného obdobia a preverili sme účtovný denník. Nezistili sme žiadne podozrivé transakcie a ani skutočnosti, ktoré by mali dopad a ÚZ k 31.12.2015.

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – audítorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností, 2012

4.6.3 Predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti

Audítor od začiatku audítorských práv až do vydania správy audítora venuje pozornosť informáciám, ktorá by mohli signalizovať pochybnosti o predpoklade

nepretržitého pokračovania v činnosti. V prípade vzniku tejto pochybnosti je povinný vykonať dodatočné postupy na jeho preverenie.

Tabuľka 11 Predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti v spoločnosti JEJO s.r.o.

Prediskutovanie s vedením spoločnosti, či identifikovali udalosti alebo okolnosti, ktoré by zásadným spôsobom mohli ovplyvniť schopnosť spoločnosti nepretržite pokračovať v činnosti. Ak boli takéto skutočnosti identifikované, získajte informáciu, čo plánuje urobiť vedenie spoločnosti	Spoločnosť pravidelne mesačne vyhodnocuje hospodárske výsledky. Neidentifikovali skutočnosti, ktoré by naznačovali ohrozenie tohto princípu.
Zvážte, či niektoré indikácie ohrozenia nepretržitého pokračovania v činnosti ste neidentifikovali pri iných audítorských postupoch. Zamerajte sa na financovanie, nepriaznivé zmeny na trhu, regulačné a zákonné obmedzenia	Posúdili sme indikácie, a podľa nášho názoru nie je ohrozený princíp nepretržitého fungovania spoločnosti.

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – audítorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností, 2012

4.6.4 Vyhlásenie vedenia spoločnosti

Väčšinou má formu písomného stanoviska manažmentu, ktoré si audítor zakladá do audítorského spisu. Manažment ho poskytuje audítorovi pre potvrdenie audítorských dôkazov alebo iných skutočností. Audítor získava od manažmentu písomné vyhlásenia popisujúce zodpovednosť vedenia spoločnosti, písomné vyhlásenie o ich zodpovednosti za zostavenie účtovnej závierky v súlade s platným rámcom finančného vykazovania a jej vernú prezentáciu. Ďalším vyhlásením manažmentu je jeho zodpovednosť za poskytnuté relevantné informácie audítorovi a za úplnosť transakcií, ktoré sú zaznamenané v účtovnej závierke. Samozrejme je audítor oprávnený vyžadovať okrem spomenutých písomných vyhlásení aj iné. V prípade, ak vedenie spoločnosti jedno alebo všetky vyhlásenia

neposkytne, audítor zvažuje česťnosť manažmentu a vydá výrok s výhradou alebo odmietne výrok³¹.

4.6.5 *Súhrnné záverečné memorandum*

Pred vydaním správy audítora audítor zhrnie v záverečnom memorande všetky významné skutočnosti, ktoré zistil v jednotlivých fázach auditu. Cieľom memoranda je zdokumentovať vhodnosť záverov, ktoré audítor prijal a zhodnotiť primeranosť audítorskej práce, ktorá bola vykonaná.

4.6.6 *Správa audítora*

Správe audítora sme venovali už v teoretickej časti diplomovej práce, kde sme uviedli, náležitosti správy a možné modifikácie správy audítora. Preto si teraz zhrnieme len celkový význam správy audítora vo vzťahu k vykonanému auditu. „*Správa audítora je písomný najdôležitejší výstup audítorovej činnosti, ktorý obsahuje údaje o tom, čo bolo predmetom auditu, aká je zodpovednosť audítora, manažmentu a aký je názor audítora na účtovnú závierku. Štruktúru správy audítora upravuje ISA 700 – Formovanie názoru na účtovnú závierku a správa k účtovnej závierke. K správe sa prikladá predmetná účtovná závierka.*“³² Audítor sformuluje svoj výrok po tom, čo posúdil konečnú verziu účtovnej závierky, dokončil a vyhodnotil výsledky všetkých testov, posúdil primeranosť dôkazných informácií, dokončil dokumentáciu audítorskej práce a záverov, dokončil všetky previerky a vyriešil všetky ostatné problémy, preveril udalosti po dátume účtovnej závierky a získal všetky potrebné vyjadrenia vedenia auditovanej účtovnej závierky

4.6.7 *Záverečná kontrola spisu*

Pri záverečnej kontrole spisu audítor kontroluje, či vykonal a náležite zdokumentoval všetky aktivity vykonané pred prijatím zákazky a počas auditu, reakcie na riziká, informácie týkajúce sa účtovnej závierky a správy audítora.

31 IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I a II a III, vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1, ISA 580 Písomné vyhlásenia

32 SEDLÁČEK, J., Základy auditu. 1.vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. 183s. ISBN 80-210-4168-4., str. 87

Tabuľka 12 Záverečná kontrola spisu audítora vo firme JEJO s.r.o.

Aktivity pred prijatím zákazky	
1.Zdokumentovanie postupov pre prijatie zákazky alebo pokračovanie zákazky, súlad s etickým kódexom audítora	Áno
2.Prediskutovanie s klientom podmienky zákazky, plánovaný rozsah a načasovanie prác, schválenie audítora na valnom zhromaždení	Áno
3.Vykonanie revízie určenej významnosti na úrovni ÚZ ako celku a tolerovateľnej chyby	Áno
4.Prediskutovanie s tímom očakávané riziká na základe zistení počas auditu	Áno
5.Či bolo nutné upraviť stratégiu auditu na základe zistení počas auditu	
6.Vykonanie postupov hodnotenia rizík na základe audítorovho poznania účtovnej jednotky	Áno
7.Či boli upravené posúdenia rizík ako reakcia na výsledky auditorských postupov	Nie
8.Prediskutovanie s vedením spoločnosti zistené chyby interných kontrol	Áno
Reakcia na riziká	
9.Boli navrhnuté celkové reakcie na riziká na úrovni ÚZ vhodne implementované a zdokumentované?	Áno
10. Ak ste naplánovali dodatočné auditorské postupy, boli vykonané a zdokumentované?	Nie/ Áno
11.Boli vypracované pracovné listy podpísané a je na nich uvedený dátum ukončenia prác?	Áno
12.Boli po záverečnej kontrole vymazané nepotrebné informácie?	Áno
13.Zaznamenali ste do rozpočtu skutočne odpracované hodiny a vysvetlili ste rozdiely?	Áno
14. Mohol by nezávislý odborník, ktorý sa nepodieľal na zákazke porozumieť tejto dokumentácii?	Áno
Účtovná závierka	
15.Dospeli ste k názoru, že pripravená ÚZ je zostavená na základe účtovníctva, ktoré Vám predložila spoločnosť?	Áno
16. Poznámky sú vypracované ako podpora súvahy a výkazu ziskov a strát. Uistili ste sa o správnosti uvedených údajov v poznámkach?	Áno
17.Korešpondujú zverejnené účtovné zásady a metódy v poznámkach s účtovníctvom?	Áno
18.Obsahuje účtovná závierka všetky požadované údaje podľa Opatrenia MF SR ?	Áno
19.Vykonalí ste analytické postupy do dátumu vydania auditorskej správy?	Áno
Správa	
20.Prediskutovali ste s vedením spoločnosti Vaše zistenia?	Áno
21. Preverili ste nasledujúce udalosti do dňa vydania správy?	Áno
22. Prediskutovali ste s vedením spoločnosti návrh správy?	Áno
23. Obsahuje auditorská správa požadované informácie a dátum vydania a podpis?	Áno

24. Máte v dokumentácii založené: - vyhlásenie vedenia spoločnosti - list vedeniu spoločnosti	Áno
25. ak je potrebná previerka kontroly kvality zákazky nezávislým odborníkom, bola táto vykonaná pred dátumom vydania správy ?	Áno

Zdroj: SKAU: Školiaci spis – auditorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností, 2012

Záver

V záverečnej práci sme sa snažili dokázať dôležitosť audítorskej dokumentácie. Pre audítora plní dokumentácia funkciu významného a hodnoverného argumentačného dôkazu o vykonaní auditu. Hoci dokumentácia nie je jediným dôkazom seriózneho a zodpovedného prístupu audítora, jej absencia je signálom jeho nezodpovedného prístupu, či už voči sebe samému, alebo voči okoliu, najmä však v neposlednom rade voči klientovi. Audítor si musí pri výkone činnosti zachovávať objektivitu a nezávislosť, a samozrejme zásadu mlčanlivosti. Túto zásadu musí dodržiavať aj po skončení profesionálneho vzťahu medzi ním a klientom. Obsahovo a formálne je dokumentácia ku každej zákazke rozdielna, pretože je prispôbena potrebám a požiadavkám audítora. Audítorská dokumentácia sa v praxi zvykne nazývať aj ako pracovná dokumentácia audítora. Táto dokumentácia je osobitnou formou prezentácie výsledkov auditu a na rozdiel od ostatných foriem sa nezverejňuje. Ako reálna forma písomnej prezentácie plní tri významné funkcie, a to funkciu dôkazu, kontroly a informačnú funkciu. Zvolená forma dokumentácie vplýva aj na reálnosť jej použitia. Audítor musí dbať na to, aby bola pre všetkých členov audítorského tímu zrozumiteľná a prehľadná, čo zabraňuje tvorbe duplicitných záznamov. V súčasnosti väčšina audítorov alebo audítorských spoločností využíva pre spracovanie dokumentácie počítačové systémy. Ich hlavným prínosom je zjednodušenie výkonu auditu, či už sa to týka procesu spracovania, realizácie audítorských postupov alebo riadenia zákazky na audit. Okrem toho, že audítor pri tvorbe audítorskej dokumentácií dodržiava zákony a predpisy, je povinný dodržiavať jej súlad s medzinárodnými audítorskými štandardmi. Kľúčový štandard je ISA 230 – Audítorská dokumentácia, ktorý audítorovi ukladá povinnosť vypracovať dokumentáciu včas a v dostatočnom rozsahu. Ak je vypracovaná priebežne počas auditu, tak je dokumentácia presnejšia a je zostavená včas pred vydaním správy audítora. Ako sme už spomenuli, audítor vo svojej dokumentácii zaznamenáva celý priebeh auditu, vrátane všetkých vykonaných postupov. Pre audítora je audítorská dokumentácia významná a potrebná, pretože poskytuje audítorovi jasný dôkaz, čo všetko bolo vykonané v rámci každej fázy auditu, aké významné skutočnosti sa zistili a k akým záverom dospel. Pri dokumentovaní predzmluvnej fázy auditu, audítor zaznamenáva činnosti pred uzatvorením zmluvy a jeho rozhodnutie o prijatí, alebo neprijatí zákazky. Do audítorského spisu sa založí zoznam rizikových faktorov, požiadavka nezávislosti a zákazkový list. V zákazkovom liste sú obsiahnuté dohodnuté podmienky zákazky, aby sa

predišlo nedorozumeniam medzi audítorom a klientom. Následne po podpísaní zmluvy s klientom sa audítor zoznamuje s oblasťou, v ktorej klient podniká, s jeho vnútorným kontrolným systémom. Zdokumentovanie poznania účtovnej jednotky umožňuje audítorovi posúdiť, či účtovnú jednotku spoznal v dostatočnom rozsahu pre posúdenie rizík významných nesprávností. Zaznamenanie zistených informácií o internej kontrole pomáha audítorovi posúdiť spoľahlivosť a správne fungovanie vnútorného kontrolného systému. Ďalej v tejto fáze audítor dokumentuje vykonané predbežné analytické postupy, ktorými overil účtovné zostatky účtov hlavnej knihy a vzájomné väzby medzi nimi. Poslednou oblasťou, ktorú audítor zdokumentuje v tejto fáze auditu je stanovenie plánovacej hladiny významnosti, pretože audítor nemôže overiť všetky účtovné doklady a transakcie uskutočnené počas účtovného obdobia. Audítor zaeviduje významnosť stanovenú pre účtovnú závierku ako celok a vykonávaciu významnosť. Audítorská dokumentácia tretej fázy auditu obsahuje záznamy o celkovej stratégii auditu, plánu auditu a záznamy o ich všetkých významných zmenách. Vypracovaním plánu auditu a vytvorením celkovej stratégie auditu pomáha audítorovi znížiť riziko auditu na prijateľne nízku úroveň. Do dokumentácie týkajúcej sa štvrtej fázy auditu – vykonanie auditu audítor zdokumentuje vykonanie testov spoľahlivosti, testov vecnej správnosti, výber vzorky a posúdenie účtovnej závierky. V poslednej fáze auditu kontroluje audítor vypracovanú dokumentáciu. Audítor sa uisťuje, či boli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy pre vykonanie záverov a formulovanie správy audítora. Súčasťou spisu audítora je aj súhrnné záverečné memorandum v ktorom je zaznamenaná vhodnosť záverov a primeranosť vykonanej audítorskej práce.

Na záver môžeme zhrnúť, že dokumentácia je nevyhnutná pre prácu audítora. Obsahuje dôkazy o tom, aké položky boli ktorými metódami overené a do akej hĺbky, kto a kedy toto overenie vykonal. Okrem toho, že je nástrojom kontroly umožňuje zaznamenať aj informácie nad rámec vykonaného auditu. Výsledkom vykonaného a zdokumentovaného auditu je správa audítora. Kompletná účtovná závierka spolu so správou audítora ubezpečuje verejnosť o kvalite tejto účtovnej závierky, pretože u používateľov informácií má overená účtovná závierka vyšší faktor dôveryhodnosti ako neoverená účtovná závierka.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

- [1] BUZGOVA, Ľ. 2005 Audítorstvo. 1. vyd. Bratislava: Súvaha spol. s r.o., 2005. str. 314. ISBN 80-887-2793-6,
- [2] IAASB. Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, Zväzok I a II a III, vydanie 2014, ISBN 978-1-60815-185-1,
- [3] KAREŠ, L., KŇAŽKOVÁ, V., KRIŠKOVÁ, P. 2014. Audítorská dokumentácia. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2014. 264 s. ISBN 978-80-8168-145-5,
- [4] KAREŠ, L., 2014. Audítorské postupy. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2014. 142 s. ISBN 978-80-8168-061-8,
- [5] KAREŠ, L., 2015. Teória auditu. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2014. 135 s. ISBN 978-80-8168-149-3,
- [6] KAREŠ, L., KRIŠKOVÁ, P. 2013. Správa audítora. 1. vyd. Bratislava: Súvaha, spol. s r.o., 2013. 161 s. ISBN 978-80-89265-23-7,
- [7] KASZASOVÁ, K., PAULE, I. a kol. 2005 Audítorstvo. 1. vyd. Bratislava: Súvaha, spol. s r.o., 2005. 314 s. ISBN 80-89029-90-6,
- [8] MADĚRA, F. 2014. Audit a audítorstvo (Regulácia profesie a výkonu jej činnosti). 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2014. 124 s. ISBN 978-80-8168-147-9,
- [9] MADĚRA, F. 2015. Audítorstvo III.1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2015. 124 s. ISBN 978-80-8168-171-4,
- [10] MÜLLEROVÁ, L., KRÁLIČEK, V. a kol. 2014. Auditing, vysokoškolská učebnica, 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Prahe, nakladatelství OECONOMICA, 2014. 460 s. ISBN 978-80-245-2018-6,
- [11] NAGY, J., a kol. 1999. Audítorské postupy. 1. vyd. Bratislava: Súvaha, spol. s r.o., 1999. 275 s. ISBN 80-88727-27-8,
- [12] NAGY, J., LAUČÍK, Z. 2000. Audítorské postupy II. – Audítorská dokumentácia. 1. vyd. Bratislava: Súvaha, spol. s r.o., 2000. 224 s. ISBN 80-88727-40-5,
- [13] POLONČÁK, M. 2004, Audítorstvo. 1. vyd. Bratislava: Vydavateľstvo Ekonóm, 2004. 192 s. ISBN 80-114-1813-1,

- [14] RICCHIUTE, D.N.1994. Audit. 1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4,
- [15] SEDLÁČEK, J. Základy auditu. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4168-4.
- [16] SKAU: Školiaci spis – audítorská dokumentácia pri audite menších stredných spoločností, 2012

Právne normy

- Smernicou Európskeho parlamentu a Rady č. 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok,
- Zákon č. 431/ 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov,
- Zákon č. 423/ 2015 o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/ 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, v súčinnosti s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014.

Elektronické zdroje

- [1] Európsky dvor audítorov, 2012.Príručka na vykonávanie finančného auditu a auditu zhody, s.282. [online], [cit. 2016-11-28]. Dostupné na: <http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_SK.pdf>,
- [2] IFAC,2011, Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch , Zväzok 1,2 – Základné koncepcie. 3. vyd. 2011. 324 s. ISBN 978-80-970174-3-9, . [online], [cit. 2016-11-11]. Dostupné na: <http://www.udva.sk/images/publikacie/isaforsme_3rd_i_svk_net.pdf>,
- [3] IFAC, 2010, Príručka k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe. 2. vyd. 2010. s. 177 ISBN 978-80-86679-09-9 . [online], [cit. 2016-11-16]. Dostupné na: <http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/P%C5%99%C3%ADru%C4%8Dka%20k%20%C5%99%C3%ADzen%C3%AD%20kvality%20p%C5%99i%20audit%C5%99u%20SMP/Aktualizace%20p%C5%99ekladu_2011/IFAC%20QC%20Guide%20FINAL1_v%C4%8Detn%C4%9B%20tituln%C3%AD%20strany.pdf>,

[4] KAČR, 2012 Příručka pro provádění auditu.183 s. ISBN 978-80-86679-18-1
[online], [cit. 2016-10-18]. Dostupné na:
<<http://www.kacr.cz/hledat?searchtext=pr%C3%ADru%C4%8Dka&article=1&file=2#listdoc>>.