

# DOKUMENTÁCIA PRÁCE INTERNÉHO KONTROLÓRA<sup>1</sup>

## Documentation of work of internal controller

*Mária Vépyová, Sylvia Kastlerová*

---

### Úvod

Interný kontrolór ako subjekt poverený manažmentom účtovnej jednotky výkonom kontrolnej činnosti aj ako zamestnanec sa musí na každú kontrolnú akciu dôkladne pripraviť.

Príprava kontrolnej akcie spočíva v etapách: plánovanie a programovanie. Podľa plánu resp. nariadenia (príkazu) zo strany manažmentu nastupuje fáza samotného výkonu kontroly a po poslednom kontrolnom postupe dochádza k záverečným hodnoteniam (analýzam). Vo všetkých etapách kontrolnej akcie je interný kontrolór povinný viesť vlastnú dokumentáciu.

### 1. *Fáza prípravy na kontrolnú akciu*

Každá kontrolná akcia (ďalej KA), ak má byť úspešne a zároveň efektívne realizovaná, musí byť dôkladne pripravená. Príprava KA závisí od jej zamerania (technická, ekonomická, právna a pod.), rozsahu (celková, čiastková – napr. posúdenie technického stavu určitej skupiny dlhodobého majetku), periodicity daného zamerania, ako aj od znalostí a skúseností členov tvoriacich kontrolný tím (príp. zdatnosti samotného kontrolóra). V prípravnej etape je nevyhnutné uvažovať aj o spôsobe získavania informácií o danej oblasti. Poznanie týchto informácií je podkladom pre zostavenie konkrétneho postupu kontrolného zamerania uvedeného v programe KA. Program zahŕňa presné vymedzenie výkonu akcie, konkrétne personálne obsadenie kontrolného tímu a jeho zodpovednosti, cieľ ktorý sa má KA dosiahnuť (KA môže byť zameraná napr. len ako preventívne opatrenie pred možnou hrozbou vzniku negatívnej odchýlky), overované obdobie (ak ide napr. o ekonomické deje) a ďalšie.

Plán kontrolných aktivít vrátane konkretizovaných programov sú súčasťou dokumentácie interného kontrolóra. Ak sa v účtovnej jednotke (ďalej ÚJ) koncipuje samostatný útvar internej kontroly, vedením dokumentácie býva spravidla poverený jeho vedúci. Plán by mal byť odsúhlasený manažmentom; spravidla sa koncipuje ako ročný plán. Programy KA by mali obsahovo nadväzovať na plán a mali by byť takisto odsúhlasené, nakoľko by mohli kolidovať s niektorými inými aktivitami ÚJ (napr. celozávodná dovolenka, plánovaná deratizácia, rozsiahle rekonštrukčné práce a pod.), prípadne vedenie ÚJ by nemuselo súhlasiť s personálnym zabezpečením akcie a pod. Súčasťou základnej dokumentácie by mali byť aj aktualizované údaje o ÚJ (rozšírenie resp. útlm pôvodných aktivít, novozriadené prevádzky, vklady spoločníkov alebo akcionárov a ďalšie skutočnosti, ktoré by mohli znamenať rozšírenie príp. zúženie kontrolného zamerania či rozsahu. Program KA je vhodné doplniť harmonogramom, ktorý zahŕňa etapy prípravy (napr. štúdiom dokladov), začiatok KA (dátum), výkon kontroly s uvedením predmetu a predpokladanej doby celého úkonu, spracovanie predbežných verzií správ/záznamov z vykonaných pridelených činností s uvedením dátumu, vzájomné porovnanie a zosúladenie výsledkov overovaní v peňažných jednotkách, všetkých zistení a ďalšie dôkazy a dokumenty (napr. pracovné listy z vykonanej práce kontrolóra, zoznamy kontrolných otázok a podobne), ako aj vyhotovenie a prerokovanie konečnej (súhrnnej) správy z kontrolnej akcie.

---

<sup>1</sup> Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov výskumného projektu VEGA č. 1/0284/08 „Metodologické aspekty účtovníctva, audítorstva a kontroly v mikroekonomickom prostredí s dôrazom na potreby teórie a praxe v kontexte národných a nadnárodných požiadaviek.“

Táto dokumentácia je dôkazným materiálom o pripravenosti KA, o personálnom zabezpečení a súčasne o tom, že ÚJ sama má záujem na zabezpečení ochrany majetku pred stratou, znehodnotením, na dodržiavaní bezpečnosti pri práci, právnych noriem a pod.

## 2. *Fáza uskutočnenia kontrolných postupov*

V priebehu kontrolnej akcie je interný kontrolór povinný vypracovať tieto dokumenty:

- a) Zoznamy kontrolných otázok (ďalej KO), ktoré je potrebné zostaviť tak, aby po vyplnení všetkých KO bolo možné konštatovať splnenie alebo nesplnenie čiastkového cieľa KA. Vypracovaný zoznam KO schvaľuje vedúci kontrolnej akcie čím garantuje, že tento okruh KO je dostatočne podrobný na to, aby sa zabezpečilo splnenie cieľov stanovených v programe KA. Schválený zoznam KO možno počas vykonávania kontroly individuálne rozširovať o ďalšie otázky, ktoré sú potrebné pre príslušného člena kontrolnej akcie.
- b) Pracovný list z vykonanej práce každého člena kontrolného tímu, sa vypracováva v priebehu KA a slúži na zaznamenanie všetkých skutočností a dokladov, ktoré člen overil počas kontrolnej akcie a slúži hlavne pre zdokumentovanie zistených nedostatkov. Pracovný list by mal byť dostatočne podrobný, aby poskytol jasný výsledok overovania aj pre nezainteresovanú tretiu stranu. Kontrolór by mal zdokumentovať všetky skutočnosti, ktoré sú dôležité na zabezpečenie dôkazov a na dosiahnutie cieľov KA. Pri vypracovaní pracovného listu kontrolór vychádza najmä z údajov zaznamenaných v zozname KO.

V pracovnom liste sa uvádzajú informácie o overených dokumentoch v ich platných zneniach v čase preverovania (napr. manuály, zmluvy, operačné programy, a pod.).

Najdôležitejšia časť pracovného listu je popis vykonanej práce kontrolóra, t.j. podrobné uvedenie vykonaných procedúr a preverenej dokumentácie, s výsledkom preverenia danej oblasti či dokumentácie. Uvádzajú sa tu tiež prípadné zistenia či odchýlky od požadovaného stavu vyplývajúce z preverovania.

- c) Pracovný list na výber vzorky dokumentácie (operácií). Pri použití metódy výberu vzorky dokumentácie člen kontrolnej akcie zaznamená jej metodiku v „Pracovnom liste na výber vzorky dokumentácie“ alebo v správe.

K výberu vzorky dokumentácie na kontrolu možno pristupovať nasledovne:

1. výber všetkých položiek, v prípade, ak to počet a časová náročnosť preverovania dovoľuje, kontrolór otestuje 100 % položiek súboru (populácie). Toto testovanie je vhodné použiť pri kontrolných akciách s malou populáciou, alebo ak všetky jednotlivé položky súboru sú významné,
2. výber špecifických položiek na základe svojho úsudku založeného na pochopení podstaty a charakteristík súboru položiek. Pri takomto výbere nie je zachovaný princíp, pri ktorom každá položka má šancu byť predmetom overovania. Medzi špecifické položky môžu patriť:
  - kľúčové položky alebo položky s vysokou hodnotou – napr. nezvyčajné, podozrivé položky, mimoriadne rizikové položky alebo také položky, pri ktorých sa v minulosti vyskytovali chyby,
  - všetky položky preyšujúce určitú sumu a podobne,
3. výber vzorky na kontrolu – výber vzorky predstavuje výber menej ako 100 % položiek súboru, pričom platí zásada, že každá položka má šancu byť vybraná do vzorky. Aby kontrolór mohol vyvodiť závery o celom súbore, je nevyhnutné, aby vzorka bola reprezentatívnou vzorkou tohto súboru, z ktorého bola vybraná. Ak sa vykonáva výber vzorky, kontrolór vykonáva kontrolné postupy tak, aby sa uistil, že informácie, na základe ktorých sa výber vzorky vykonáva, sú dostatočné, úplné a správne.

Interný kontrolór môže v priebehu KA vytvoriť niekoľko pracovných listov v závislosti od počtu cieľov alebo od novozistených skutočností spojených s novými rizikami. K identifikácii rizík interný kontrolór pristupuje metodicky, s cieľom identifikovať všetky významné činnosti v organizácii a definovať všetky riziká vyplývajúce z týchto činností.

### 3. Fáza ukončenia kontrolnej akcie

Dokumentáciu interného kontrolóra/audítora v záverečnej fáze kontrolnej akcie tvorí:

- a) spis z kontrolnej akcie, t.j. skompletizovanie pracovnej dokumentácie aby sa:
  - preukázalo vykonanie kontrolnej akcie,
  - zdokumentovala vykonaná práca, použité postupy, techniky a metódy a ich zhoda s legislatívnymi predpismi ES a SR,
  - vytvoril podklad pre vypracovanie správy z kontrolnej akcie,
  - vytvoril podklad pre ročné správy interných kontrolórov,
  - umožnilo overenie a vyhodnotenie kvality vykonanej kontrolnej akcie zo strany predstavených vedúceho a členov kontrolnej akcie, orgánov Európskej komisie a Najvyššieho kontrolného úradu SR a pod.,
  - umožnil prístup oprávnenej tretej strany k informáciám (napr. externého audítora);
- b) správa o vykonaní kontrolnej akcie – obsahovo zameraná na súhrnné vyjadrenie zistených nedostatkov, ktoré vzhľadom na svoju povahu a rozsah môžu závažným spôsobom narušiť činnosť overovaného objektu, odporúčania pre overovaný objekt na odstránenie zistených nedostatkov vrátane odôvodnenia nevyhnutnosti zohľadnenia navrhovaných odporúčaní, podrobný opis všetkých zistených nedostatkov a odporúčaní pre overovaný objekt na odstránenie zistených nedostatkov, odporúčaní na zdokonalenie vnútorného kontrolného systému a na predchádzanie alebo zmiernenie rizík;
- c) správa o vykonaní následnej kontroly. Pri *následnej kontrole* sa uplatňujú v zásade rovnaké metódy a postupy ako pri uskutočnení riadnej kontrolnej akcie (aj v prípade, že ju vykonávajú tie isté osoby, ktoré boli poverené jej výkonom) a vecne je predovšetkým zameraná na overenie odstránenia nedostatkov zistených počas výkonu riadnej kontrolnej akcie.

### Záver

Kontrolujúci subjekt je povinný viesť dokumentáciu o svojej pracovnej aktivite hlavne z toho dôvodu, že jeho práca (výkon) je nemerateľná, ale každá ÚJ si uvedomuje, že pre správne fungovanie procesov je nevyhnutná. V prípade hodnotenia jeho prínosu pre ÚJ by mala práve dokumentácia byť dôkazom, že interný kontrolór má opodstatnené miesto aj v riadiacom procese. Neúplná a nesprávne vedená dokumentácia môže znamenať, že interný kontrolór

- a) dokumentáciu funkciu kontrolnej akcie zanedbal, hoci kontrolnú činnosť vykonával, alebo
- b) sám nepovažuje svoju prácu napr. za dôležitú a dokumentáciu vedie v rozsahu, v akom skutočne kontrolné pôsobenie v ÚJ vykonáva (v obmedzenom rozsahu, nedôsledne),
- c) kontrolu nevykonáva v intenciách schváleného plánu, ale dokumentáciu vedie, ako keby ju vykonával (pravda, nemôže uviesť odhalené nedostatky).

V uvedených prípadoch sa však dokumentácia stáva dôkazným materiálom proti kontrolórovi: ak sa v dokumentácii neuvedú ním zistené odchýlky (a preto nebudú môcť byť odstránené v čo najkratšom čase) a možný spôsob ich odstránenia, ale nedokumentované negatívne odchýlky budú mať významný vplyv na činnosť ÚJ, môžu byť voči nemu vyvozené dôsledky.

## Abstrakt

Práca s dokumentáciou interného kontrolóra v účtovnej jednotke vyžaduje, aby ňou interný kontrolór preukázal postup prác na vybranom (overovanom) predmete, prípadne argumentoval navrhované riešenia na zlepšenie zistenej situácie. Dokumentácia je fundamentálnym základom aj pre samotné hodnotenie práce interného kontrolóra, dokázanie fungovania alebo aspoň pôsobenia vnútorného kontrolného systému a nepochybne môže znamenať obmedzenie analytických alebo substantívnych testov pri výkone externého auditu.

**Kľúčové slová:** interný kontrolór, dokumentácia interného kontrolóra

## Summary

Work with the documentation of internal controller in the accounting entity is required to prove its internal controller work selected (validation) subject arguments proposed solutions to improve the situation observed. Documentation is the fundamental basis for the assessment of the work itself internal controller, or at least demonstrates the operation of the internal control system, and certainly can mean restriction analysis or substantives tests in the performance of external audit.

**Key words:** internal controller, documentation of internal controller

**JEL klasifikácia:** M40

## Použitá literatúra

- [1] Metodické usmernenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 2 – 8 k vypracovaniu programu kontrolnej akcie, vrátane príloh. 2008
- [2] Vyhláška č. 21/2009 Z. z. MF SR z 21. januára 2009, ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona č. 502/2001 Z. z. o finančnej kontrole a vnútornom audite a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- [3] <http://www.finance.gov>; [www.mf.sk](http://www.mf.sk)

## Kontakt

Mária Vépyová, Ing., Ph.D., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska 1/b, 852 35 Bratislava, tel: +421 2 67295766 [vepyova@euba.sk](mailto:vepyova@euba.sk)

Sylvia Kastlerová, Ing., Ph.D., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska 1/b, 852 35 Bratislava, tel: +421 2 67295766 [kastlero@euba.sk](mailto:kastlero@euba.sk)