

Model audit file created for the practicing of the statutory audit profession: Implementation of statutory audit contract

František Maděra¹

¹University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accountancy and Auditing,
Dolnozemska 1a, 852 35 Bratislava, Slovakia
E-mail: frantisek.madera@euba.sk

Abstract: *The aim of the paper is to inform the reader about the vision (ideological intent) of content and methodological innovation and the modernization of the educational process of teaching the auditing at the University of Economics in Bratislava. The Department of Accountancy and Audit applied for financial support for a research project for the years 2018 - 2020, whose outputs are intended to be implemented in the teaching of the Auditory. The aim of this research is to demonstrate and systematically document the audit procedures performed by the Statutory Auditor in the performance of the audit engagement of the financial statements, using the generally available methodological and software audit support. We consider the significant contribution of the project to the fact that after the implementation of project results into pedagogical practice, students will be able to enter statutory audit not only in the theoretical and methodological level, but also at the level of real business processes supported by the application audit software, and also on the practical level.*

Key words: *audit of financial statements (statutory audit), software support audit, audit documentation, audit procedures, the model audit files*

JEL codes: M 42

1 Úvod do problematiky

Výučba auditingu na Ekonomickej univerzite v Bratislave má už dlhoročnú tradíciu reprezentovanú najmä predmetmi Audítorstvo I, ktorý sa sústreďuje viac na zorientovanie sa v problematike auditu, predovšetkým v oblasti jeho regulácie, otázok zodpovednosti, nezávislosti a etiky štatutárneho audítora, ale i výkonu audítorskej činnosti - audítorských metód a postupov a Audítorstvo II, ktorý sa sústreďuje na problematiku štandardov Medzinárodného výboru pre audit a uistovacie služby (IAASB) na zákazky zriadenom pri Medzinárodnej federácii účtovníkov (International Federation of Accountants – IFAC).

Vzhľadom na skutočnosť, že Katedra účtovníctva a audítorstva Fakulty hospodárskej informatiky Ekonomickej univerzity v Bratislave získala na predmet audítorstvo akreditáciu Asociácie certifikovaných účtovníkov so sídlom v Glasgowe – ACCA (EUBA, 2016), je žiadúce realizovať proces výučby v tomto predmete i v súlade so vzdelávacími štandardmi tejto celosvetovo uznávanej profesijnej organizácie

Pozn.: Skúšky, ktoré zložia študenti z predmetov audítorstvo na Ekonomickej univerzite v Bratislave sú rovnocenné so skúškou, ktorú skladajú frekventanti celosvetovo uznávaného certifikovaného vzdelávania účtovných odborníkov organizovaného ACCA (kvalifikácia ACCA vychádza zo svetových štandardov pre vzdelávanie týchto odborníkov vytvorených Medzinárodnou federáciou účtovníkov).

Hlavná zmena spočíva vo zvyšovaní podielu praktických skúsenosti a tvorivého myslenia absolventov kurzov auditu. Väčší dôraz budeme kladť na získavanie zručností riešením prípadových štúdií, ako na získavanie iba teoretických vedomostí, bez priamej väzby na reálnu audítorskú prax.

Za tým účelom sme začali s prípravou vzdelávacieho projektu (súboru prípadových štúdií), ktorý sa zameriava na dokumentovanie realizácie audítorskej zákazky overenia účtovnej závierky malej obchodnej spoločnosti za účtovné obdobie končiacie dňom 31. 12. 20xx.

Cieľom tohto príspevku je informovať čitateľov s našou predstavou obsahovej a metodologickej inovácie a modernizácie výučby odborného predmetu, ktorý sa špecializuje na otázky audítorskej dokumentácie - predmet Audítorstvo III.

Túto víziu sme zhmotnili i v návrhu výskumnej úlohy „Realizácia zákazky štatutárneho auditu (modelový spis audítora vytvorený na účely odbornej prípravy na výkon povolania štatutárneho audítora)“. S touto ideou výskumnej úlohy sme sa obrátili na grantovú agentúru MŠVaV SR KEPA so žiadosťou o finančnú podporu. Naš príspevok pojednáva o relevantných rysoch tejto výskumnej úlohy (projektu KEPA).

2 Metodológia a zdrojové údaje

x Pre potreby vykonania zákazky auditu účtovnej závierky (resp. štatutárneho auditu) a jej dokumentovania postupujeme podľa audítorského prístupu založeného na rizikách (orientovať sa budeme najmä na metodiku vytvorenú Medzinárodnou federáciou účtovných odborníkov (resp. jej Výborom pre menšie a stredne veľké praktizujúce firmy – Small and Medium Practices Committee – SMPC), ktorej cieľom je okrem iného pomôcť praktikom v implementácii štandardov ISA pri výkone auditu v malých a stredne veľkých účtovných jednotkách (SME) podnikateľského zamerania.

Základný bibliografický prameň normatívneho charakteru, ktorý budeme transponovať do realizačných výstupov nášho výskumu (projektu KEPA) sú nepretržite vydávané a aktualizované medzinárodné audítorské štandardy (ISA). V tomto roku vydala SKAU pod hlavičkou IFAC ich verziu pre audity účtovných závierok za obdobie, ktoré končí 15. 12. 2016 (IFAC, 2015).

Hlavné literárne zdroje metodického, avšak nenormatívneho charakteru, ktoré využijeme pri riešení výskumnej úlohy predstavujú implementačné príručky IFAC:

- Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch. Tretie vydanie. Zväzok 1 – Základné koncepcie (IFAC, 2012a),
- Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch. Tretie vydanie. Zväzok 2 - Praktická príručka (IFAC, 2012b)
- a
- Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch. Prvé vydanie (IFAC, 2007).

Túto metodiku organicky dopĺňa Príručka pro provádění auditu, ktorú vydala KAČR v spolupráci s audítorskou spoločnosťou Deloitte audit (KAČR – Deloitte, 2012). Podľa nášho názoru je táto príručka vhodná na implementáciu i pre slovenské prostredie. Pre riešiteľov budú dozaista inšpiratívne i skoršie vydania obdobných príručiek:

- Príručka pro provádění auditu u podnikatelů. (KAČR – Deloitte, 2006) a
- Príručka pro provádění auditu u podnikatelů (KAČR, 1995).

Tieto implementačné príručky na výkon auditu menších podnikateľských subjektov boli oficiálne odporúčané i pre slovenské prostredie.

Ďalej sa budeme opierať i o usmernenia a informácie SKAU, ktoré metodicky upravujú rôzne otázky výkonu auditu a dokumentovania týchto aktivít, napr. vzor zmluvy pre výkon štatutárneho auditu, metodické usmernenia k časovému rozsahu (dobe trvania) auditu, nezávislosti audítora, problematike formy a obsahu správy audítora, a i.

Nenahraditeľným informačným zdrojom výskumu budú poznatky a skúsenosti samotných riešiteľov projektu KEPA. Väčšina členov výskumného tímu má dostatočnú audítorskú prax na to, aby boli kompetentní zúročiť svoje audítorské know-how v rámci tejto výskumnej úlohy. Členovia tímu, ktorí nie sú, resp. neboli výkonnými audítormi, organicky dopĺňajú výskumný tím najmä, čo sa týka skúmania vecnej stránky overovania (predmetu audítorských zakaziek).

Základné informácie o tejto výskumnej úlohe obsahuje tabuľka 1:

Tabuľka 1 Hlavné parametre výskumnej úlohy

Obdobie výskumu	2018 – 2020
Počet plánovaných hodín výskumu	3050
Počet riešiteľov	5
Rozpočet výdavkov (v €)	22 178
Medzinárodná spolupráca	Datev cz. s.r.o.

Zdroj: Žiadosť o finančnú podporu výskumnej úlohy KEGA „Realizácia zákazky štatutárneho auditu (modelový spis audítora vytvorený na účely odbornej prípravy na výkon povolania štatutárneho audítora); Projekt č. 013EU-4/2018

3 Výsledky a diskusia

Katedra účtovníctva a audítorstva pre potreby výučby auditingu pripravuje didaktické pomôcky, ktoré sa venujú obsahovej a metodologickej inovácii výučby a orientujú sa na modernizáciu výchovno-vzdelávacieho procesu (najmä cvičenia a prednášky v rámci denného štúdia a konzultácie v rámci externého štúdia) i prostredníctvom implementovania nových informačných a komunikačných technológií. Na tieto otázky sa zameriava náš projekt KEGA.

Ako bolo už uvedené, pri riešení tohto projektu sa budeme opierať i o nenormatívnu reguláciu výkonu auditu vypracovanú Medzinárodnou federáciou účtovných odborníkov (IFAC) pre malé a stredné podniky (SME). Vzhľadom na veľmi podobné podnikateľské i legislatívne prostredie v SR a ČR sme sa rozhodli implementovať do výučby problematiky audítorskej dokumentácie metodiku štatutárneho auditu od spoločnosti Deloitte Audit, s. r. o. (KAČR – Deloitte, 2012).

Cieľom projektu KEGA je okrem iného demonštrovať a systematicky dokumentovať audítorské postupy, ktoré vykonáva štatutárny audítor pri výkone zákazky auditu účtovnej závierky, pri využití slovenskej audítorskej profesii všeobecne dostupnej softvérovej podpory auditu.

Projekt KEGA bude zakladať svoje realizačné výstupy na báze fiktívnej účtovnej jednotky pôsobiacej na území SR, ktorá s piatimi spoločníkmi a ďalšími 17 zamestnancami na plný úväzok vykonáva zákazky na audit, vedenie účtovníctva a školiace aktivity v oblasti auditu, účtovníctva a daní (ide o vyššie spomenutú zákazku auditu spoločnosti TestAudit, s. r. o.). Táto účtovná jednotka má jednoduchú štruktúru správy a riadenia, minimum riadiacich úrovní a nekomplikované spracovanie účtovných prípadov (transakcií). Na spracovanie svojho účtovníctva používa bežne dostupný, štandardný softvér a postupuje pri účtovaní a vykazovaní skutočností o finančnej situácii a výnosnosti podľa slovenského zákona o účtovníctve a vykonávacích predpisov k nemu.

Predstavme si, že ako zodpovedný audítor (resp. vedúci audítorského tímu) zvažujeme prijať zákazku na audit účtovnej závierky tejto účtovnej jednotky. V rámci riešenia našej výskumnej úlohy sa budeme venovať dokumentovaniu procesu auditu tejto audítorskej zákazky, výsledkom ktorého bude spis audítora (modelový spis audítora TestAudit, s. r. o.). Niektoré informácie potrebné na vykonanie uvedeného auditu sú už v súčasnosti prezentované v elektronických prílohách vysokoškolských skript pre predmet Audítorstvo III (Maděra, 2017a). Tieto prílohy sú a ďalšie budú dostupné na webovej stránke vydavateľstva Wolters Kluwer, s. r. o. (Wolters Kluwer, 2017).

Realizačné výstupy nášho výskumného projektu, primárne určené pre účely výučby v predmete Audítorstvo III (audítorská dokumentácia), podporíme okrem softvérového balíka programov MS Office (EXCEL, WORD, POWERPOINT) softvérovými nástrojmi - programami:

- ELIZE (slovenský softvér podporujúci výkon auditu a tvorbu audítorskej dokumentácie menších účtovných jednotiek - orientuje sa na parciálne otázky vykonania tejto zákazky auditu) a

- DATEV (v stredoeurópskom priestore známy softvér podporujúci výkon auditu v malých a stredných podnikoch - orientuje sa na komplexné spracovanie audítorskej dokumentácie tejto zákazky auditu).

Perspektívne plánujeme spracovať spis audítora zákazky auditu účtovnej závierky TestAudit, s. r. o. za podpory softvérových nástrojov (SW) auditu SKAU (v rámci spolupráce Katedry účtovníctva a audítorstva so SKAU), ktoré boli vytvorené za účasti nemeckých, francúzskych a belgických odborníkov.

Výsledky výskumného projektu sa budú teda opierať o softvérovú podporu štatutárneho auditu - audítorské programy DATEV (DATEV, 2017), ELIZE (RUZ, 2017), softvérové nástroje auditu SKAU (SKAU, 2017).

Z metodického hľadiska očakávame, že bude pre budúcich audítorov veľmi osožný i spis audítora zákazky auditu účtovnej závierky TestAudit, s. r. o., ktorý bude riešiteľmi výskumnej úlohy pripravený podľa už spomínanej metodiky Deloitte. Pri tejto verzii modelového spisu možno efektívne využiť i vybrané výstupy audítorských softvérových produktov ELIZE, DATEV alebo i SW nástrojov auditu SKAU.

Úspešným vyriešením výskumného projektu KEGA podporíme výučbu väčšiny tematických okruhov predmetu Audítorstvo III (audítorská dokumentácia).

Hlavným výstupom výskumného projektu bude kompletná audítorská dokumentácia štatutárneho (externého) audítora audítorskej zákazky overenia účtovnej závierky spoločnosti TestAudit, s. r. o. spracovaná v súlade s medzinárodnými úpravami [ISA, Etickým kódexom audítora SKAU (resp. IFAC) a ISQC] a národnou reguláciou štatutárneho auditu [zákon o štatutárnom audite a usmernenia profesijných organizácií (SKAU a UDVA)].

Očakávame, že naše riešiteľské výstupy budú predstavovať:

1. Didaktické pomôcky k dokumentácii audítorskej zákazky fiktívnej účtovnej jednotky TestAudit, s. r. o. (modelové spisy audítora) vytvorené za podpory

- metodiky IFAC a Deloitte 2012,
- audítorského programu ELIZE,
- audítorského programu DATEV AUDIT SME (SK) a
- SW nástrojov auditu SKAU.

2. Publikované výstupy v domácich, príp. zahraničných vedeckých a odborných časopisoch a vedeckých konferenciách.

3. Publikované elektronické dokumenty (na webe)

- modelový spis audítora pre výkon auditu v SME (podľa metodiky IFAC a Deloitte),
- modelový spis audítora pre výkon auditu v SME [podľa metodiky audítorského softvéru ELIZE, DATEV AUDIT SME (SK), SW nástroje auditu SKAU],
- kontrola kvality auditu účtovnej závierky modelovej účtovnej jednotky (z pozície ISA 220
- Kontrola kvality auditu finančných výkazov a ISQC1 - Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie služby a súvisiace služby),
- používateľský manuál k spracovaniu audítorskej zákazky účtovnej závierky modelovej účtovnej jednotky (metodika IFAC a Deloitte),
- používateľský manuál k spracovaniu audítorskej zákazky účtovnej závierky modelovej účtovnej jednotky (metodika audítorského softvéru ELIZE),
- používateľský manuál k spracovaniu audítorskej zákazky účtovnej závierky modelovej účtovnej jednotky [metodika audítorského softvéru DATEV AUDIT SME (SK)],
- používateľský manuál k spracovaniu audítorskej zákazky účtovnej závierky modelovej účtovnej jednotky (metodika softvérových nástrojov auditu SKAU).

4. Monografia (zameraná na audítorské postupy) a vysokoškolská učebnica (zameraná na audítorskú dokumentáciu).

Nutným predpokladom splnenia týchto cieľov je vyprojektovanie účtovníctva podnikateľského subjektu, ktorého účtovná závierka bude predmetom overovania (príprava relevantných účtovných záznamov modelovej podnikateľskej účtovnej jednotky

TestAudit, s. r. o. potrebných pre účely štatutárneho auditu, ako sú napr. vnútroorganizačné smernice, účtovné doklady, účtovné knihy, inventúrne súpisy a inventarizačný zápis, podklad pre daňové priznanie k dani z príjmov, účtovná závierka, výročná správa a i.). Vytvorenie a udržiavanie tohto účtovného systému možno považovať za neoddeliteľnú súčasť riešiteľských výstupov nášho projektu KEGA.

Pozn.: Pre potreby úspešného riešenia našej výskumnej úlohy nepovažujeme za nevyhnutné pracovať s aktuálnymi účtovnými záznamami a dátami. Očakávame, že rovnaké výchovno-vzdelávacie ciele a efekt možno dosiahnuť i za predpokladu práce s relevantnými, nie celkom aktuálnymi účtovnými záznamami (napr. kalendárnych rokov 2012 a 2013). Prípadná aktualizácia informácii potrebných pre výkon zákazky auditu účtovnej závierky by sa mohla dosiahnuť zameraním výskumu na "udržiavanie" fiktívnej účtovnej jednotky TestAudit, s.r.o. a jej účtovníctva v čase (pokračovaním v simulácii jej fungovania a tomu zodpovedajúceho účtovníctva – vnútroorganizačných smerníc, účtovných kníh, účtovných závierok a ďalších relevantných účtovných záznamov).

Obsahové zameranie projektu KEGA je podriadené aktuálnym požiadavkám kladeným na vhodnú a dostatočnú dokumentáciu audítorskej zákazky a to nielen z pohľadu procesu auditu a audítorských procedúr, ale i z aspektu etického správania sa audítora a požiadaviek kontroly kvality zákaziek a audítorských firiem. Treba znova zdôrazniť, že sa zameriame na audit v malých a stredných podnikateľských subjektoch (SME), pričom sa výskum bude orientovať i na možnosti využitia softvérovej podpory štatutárneho auditu.

Záver

Ciele našich výskumných projektov nadväzujú na vedecko-výskumnú činnosť Fakulty hospodárskej informatiky Ekonomickej univerzity v Bratislave, ktorá je primárne spojená s výučbou predmetov v jednotlivých študijných programoch. Katedra účtovníctva a audítorstva FHI Ekonomickej univerzity v Bratislave vychováva absolventov orientovaných na prácu so všetkými druhmi ekonomických a sociálnych informácií spojených s ich získavaním, vytváraním, spracúvaním, kontrolou a tvorbou informačných systémov.

Preto hlavným cieľom výskumnej úlohy KEGA „Realizácia zákazky štatutárneho auditu (modelový spis audítora vytvorený na účely odbornej prípravy na výkon povolania štatutárneho audítora)“ je obsahové a metodické inovovanie predmetu Audítorstvo III (audítorská dokumentácia), modernizácia edukačného procesu (prednášky, cvičenia, konzultácie, skúšanie) a implementovanie nových informačných a komunikačných technológií do jeho výučby.

V centre záujmu výskumného projektu je uskutočňovanie audítorských postupov so zameraním na systematické vytváranie audítorskej dokumentácie, ako sú kontrolné formuláre, programy auditu, audítorské pracovné listy, ako i dokumenty, ktorými sa zabezpečuje riadenie audítorskej zákazky a ďalšie relevantné dokumenty, obsahujúce potrebné informácie o činnostiach, ktoré audítor vykonal pred uzatvorením zmluvy, v súvislosti s komplexným poznaním klienta (posúdením rizika na základe poznania podniku a jeho systémov kontroly a účtovníctva), s plánovaním zákazky, s vykonaním zákazky (reakciou audítora na identifikované riziká audítorskej zákazky) a s vydaním správy audítora. Z pohľadu výchovno-vzdelávacieho procesu je cieľom projektu metodické a didaktické spracovanie požiadaviek na audítorskú dokumentáciu tak, aby bola dostatočná a vhodná pre účely, ktoré má plniť.

Našou ambíciou je poskytnúť študentom relevantné informácie o štatutárnom audite a aktivitách audítora pri výkone audítorských zákaziek a tak im umožniť hlbšie poznanie zložitej a náročnej činnosti, akou audítorstvo nesporne je. Zámerom projektu KEGA je sprostredkovať toto poznanie pomocou relevantnej audítorskej dokumentácie, ktorá obsahuje dostatočné podklady pre formulovanie názoru, ktorý na účtovnú závierku vyjadří audítor, je rozhodujúcim dôkazom vykonanej práce a uzáverov audítora prijatých v priebehu auditu.

Za významný prínos nášho projektu považujeme teda skutočnosť, že po zavedení jeho výstupov do pedagogickej praxe budú mať študenti možnosť hlbšie vniknúť do problematiky štatutárneho auditu nielen v teoretickej a metodickej rovine, ale i na úrovni

simulácie reálnych audítorských procesov, navyše podporovaných i aplikačným audítorským softvérom, teda i v praktickej rovine. Výstupy projektu umožnia aplikačne rozvinúť v predmete Audítorstvo III (audítorská dokumentácia) poznatky študentov získané v predmetoch Audítorstvo I (teória auditu) a Audítorstvo II (ISA).

Príslušnosť ku grantovej úlohe

KEGA 013EU-4/2018

Literárne zdroje a iné odkazy

Datev.cz. (2017). DATEV – AUDIT SME (SK). Dostupné na internete: <<https://www.datev.cz/106-datev-audit-sme-sk>>.

EUBA. (2016). Prvá akreditácia ACCA na Slovensku Dostupné na internete: <<https://www.euba.sk/univerzityne-udalosti/medzinarodna-akreditacia-FHI>>.

IFAC. (2007). Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch. Prvé vydanie (slovenský preklad). Bratislava : IFAC - UDVA, 2009. 355 s. ISBN 978-80-970174-0-8.

IFAC. (2012a). *Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch. Zväzok 1 – Základné koncepcie. Tretie vydanie* (slovenský preklad). Bratislava : IFAC - UDVA, 2012. 242 s. ISBN 978-80-970174-3-9. Dostupné na internete: <http://www.udva.sk/index.php?option=com_content&view=article&id=58&Itemid=53>.

IFAC. (2012b). *Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch. Zväzok 2 – Praktická príručka. Tretie vydanie* (slovenský preklad). Bratislava : IFAC - UDVA, 2012. 323 s. ISBN 978-80-970174-3-9. Dostupné na internete: <http://www.udva.sk/index.php?option=com_content&view=article&id=58&Itemid=53>.

IFAC. (2015). Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. Časť I (slovenský preklad). Bratislava : IFAC, 2017. 1046 s. ISBN: 978-1-60815-250-6.

KAČR. (1995). *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů*. Praha : KAČR, 1995.

KAČR - Deloitte. (2006). *Příručka pro provádění auditu podnikatelů*. Praha : KAČR – Deloitte, 2006, 609 s. ISBN 80-86679-07-1.

KAČR - Deloitte. (2012). *Příručka pro provádění auditu*. Praha : KAČR – Deloitte. 2012. 227 s. ISBN 978-80-86679-18-1. Dostupné na internete: <<http://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>>.

Maděra, F. (2017a). Audítorstvo III (audítorská dokumentácia) praktikum. Druhé, prepracované a doplnené vydanie, Bratislava : Wolters Kluwer, 2017, s. 136. ISBN 978-80-8168-580-4.

Maděra, F. (2017b). Žiadosť o finančnú podporu výskumnej úlohy KEGA „Realizácia zákazky štatutárneho auditu (modelový spis audítora vytvorený na účely odbornej prípravy na výkon povolania štatutárneho audítora); Projekt č. 013EU-4/2018.

RUZ. (2016). K audítorskému softvéru ELIZE Dostupné na internete: <<http://www.ruz.sk/Auditori.php#>>.

SKAU. (2017). Softvérové nástroje SKAU SME (*navigátor a súbor pracovných listov pre SME*) : interný materiál slovenskej audítorskej profesie. Bratislava : SKAU, 2017.

Wolters Kluwer. (2017). Prílohy k projektu TestAudit, s.r.o. Dostupné na internete: <<http://www.wolterskluwer.sk/sk/auditorstvo-iii-auditorska-dokumentacia-praktikum.p2962.html>>.

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