

## Determination of statutory audit duration

Petra Krišková<sup>1</sup>, Ján Užík<sup>2</sup>

<sup>1</sup> University of Economics in Bratislava  
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing  
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovakia  
E-mail: petra.kriskova@euba.sk

<sup>2</sup> University of Economics in Bratislava  
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing  
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovakia  
E-mail: jan.uzik@euba.sk

**Abstract:** *Auditing as a highly qualified profession provides an independent opinion on the financial statements (Kareš, L., 2015). Independence is a key requirement for the audit of financial statements. One of the elements of ensuring independence is also the regulation of audit duration. Another factor is, that uniform audit duration ensures that the auditor is given the necessary attention to ensure that the audit is performed efficiently and with due care. This area is the subject of the Statutory Audit Act, but also the subject of the SKAU Code of Ethics for Auditors and, consequently, the guidance of the Slovak Chamber of Auditors. Three different approaches can be used to determine the audit duration. The aim of the paper is to illustrate the determination of the audit duration using each approach.*

**Keywords:** *statutory audit, duration of audit, audit engagement*

*JEL codes: M42*

### 1 Súčasný stav - úvod do problematiky

Štatutárny audit predstavuje v zmysle zákona o štatutárnom audite overovanie individuálnej alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovanie individuálnej alebo konsolidovanej výročnej správy, a to buď z titulu povinného overovania účtovnej závierky účtovných jednotiek, ktorým túto povinnosť ukladá zákon o účtovníctve alebo z titulu dobrovoľného overovania účtovnej závierky účtovných jednotiek, ktoré nemajú takúto povinnosť v zmysle zákona, ale rozhodnú sa dobrovoľne, prípadne z iného dôvodu (napr. žiadosť o bankový úver). Keďže štatutárny audit je z titulu profesijnej zodpovednosti významnou profesiou (Banociova, A. - Tusan, R., 2016) (Domoracká, D. - Hunyady K., 2016), je logické, že podlieha prísnej právnej regulácii. V Slovenskej republike je v tomto zmysle smerodajný 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 (ďalej len „zákon o štatutárnom audite“). V nadväznosti na ustanovenia tohto zákona, je audítor (a zároveň aj audítorské spoločnosti) povinný dodržiavať okrem požiadaviek samotného zákona aj požiadavky Medzinárodných audítorských štandardov, požiadavky Etického kódexu audítora SKAU a v neposlednom rade aj usmernenia vydané Slovenskou komorou audítorov alebo Úradom pre dohľad nad výkonom auditu. Vychádzajúc z vyššie uvedeného, regulácia v oblasti štatutárneho auditu je výrazná a týka sa aj regulácie, resp. určenia, za aký čas by mal byť audit účtovnej závierky vykonaný. Keďže povinnému auditu (t. z. auditu účtovnej závierky účtovných jednotiek, ktorým túto povinnosť ukladá zákon o účtovníctve) podliehajú rôzne účtovné jednotky, ktoré sa líšia vo veľkosti, počte zamestnancov, ďalej oblasti, v ktorej podnikajú alebo pôsobia a pod. (Kareš, L. - Kňažková, V., 2016), nie je možné, aby vykonanie auditu účtovnej závierky trvalo rovnakú dobu univerzálne pre všetky účtovné jednotky, ktoré povinne podliehajú auditu účtovnej závierky. Ďalším faktorom je, že prostredníctvom stanovenia doby trvania auditu účtovnej závierky by bolo možné ovplyvňovať cenu za audit, čím by mohlo dôjsť k ohrozeniu nezávislosti samotného audítora. I z dôvodu zachovania a podpory nezávislosti audítora je oblasť stanovenia doby trvania auditu účtovnej závierky súčasťou regulácie v záujme uplatňovania jednotného postupu pri určení, koľko času zaberie vykonanie auditu účtovnej závierky tak, aby bol audit vykonaný riadne a efektívne.

Slovenská komora audítorov ako profesijná organizácia vydala v roku 2018 Usmernenie č. 15/ETIKA/2018 – Doba trvania zákazky štatutárneho auditu (ďalej len „Usmernenie“). Toto Usmernenie nahradilo prechádzajúce Usmernenie č. 15/ETIKA/2010 a prinieslo audítorom a audítorským spoločnostiam väčšie spektrum možností pri stanovovaní doby trvania auditu účtovnej závierky. Cieľom Usmernenia je:

- a) zvyšovať požadovanú kvalitu štatutárneho auditu v súlade so všetkými Medzinárodnými audítorskými štandardmi (ISA) a ich zmenami v poslednom období,
- b) zabezpečiť súlad s Etickým kódexom audítora najmä Oddiel 240 a 290 Honoráre a iné odmeny,
- c) pomôcť audítorom transparentnejšie plánovať dobu trvania zákazky a zdôvodniť jej trvanie pri komunikácii s klientom,
- d) znížiť počet zistení pri následných kontrolách zabezpečenia kvality auditu vyplývajúcich často z nepostačujúcej doby trvania zákazky,
- e) vytvoriť bázu na ľahšiu identifikáciu výrazne podhodnotených zákaziek pre účely ich prípadného zahrnutia do plánu previerok kvality, a v neposlednom rade
- f) zlepšiť obraz profesie štatutárneho audítora v spoločnosti.

Ako bolo uvedené vyššie, regulácia stanovovania doby trvania auditu podporuje zachovanie nezávislosti audítora a audítorských spoločností. Samotný zákon o štatutárnom audite v § 21 – Nezávislosť ustanovuje, že audítor alebo audítorská spoločnosť pred prijatím zákazky na audit účtovnej závierky (alebo pri jej obnovení) posudzuje:

- či nie je ohrozený predpoklad nezávislosti (t. j. či neexistujú prekážky, ktoré by ohrozovali nezávislosť),
- či existuje ohrozenie nezávislosti a prípadné opatrenia, ktoré by toto ohrozenie zmiernili,
- v prípade audítorskej spoločnosti, či je kľúčový audítorský partner zapísaný v zozname štatutárnych audítorov a
- či má audítor (alebo audítorská spoločnosť) čas, zdroje a zamestnancov na výkon štatutárneho auditu v požadovanom rozsahu.

Z uvedených požiadaviek práve posledný bod vyžaduje, aby audítori (audítorské spoločnosti) pri prijatí zákazky alebo pri jej obnovení zvážili, či majú také zdroje, počet zamestnancov a čas, aby boli schopní zákazku na audit účtovnej závierky vykonať s dostatočnou starostlivosťou a venovať jej pozornosť v potrebnom rozsahu. Usmernenie vydané Slovenskou komorou audítorov zabezpečuje práve to, aby bolo možné tieto faktory posúdiť a zistiť, či je možné príslušnú zákonnú požiadavku na prijatie zákazky (príp. jej obnovenie) splniť. Dalším faktorom tohto Usmernenia je, že keď je audítor schopný stanoviť dobu trvania auditu účtovnej závierky, v tejto nadväznosti je schopný stanoviť aj primeranú cenu prislúchajúcu k príslušnej zákazke na audit účtovnej závierky tak, aby boli splnené aj požiadavky Etického kódexu audítorov SKAU týkajúce sa honorárov a iných odmien za audit účtovnej závierky v úzkej nadväznosti na požiadavku nezávislosti.

Na stanovenie doby trvania auditu účtovnej závierky vplyvujú rôzne faktory, ktoré zvyšujú/znižujú náročnosť zákazky a v tej súvislosti predlžujú/skracujú potrebný čas na riadne vykonanie zákazky na audit účtovnej závierky. Ide napríklad o tieto faktory:

- a) účtovný rámec, ktorý bol použitý na zostavenie účtovnej závierky,
- b) predmet zákazky (či ide o individuálnu alebo konsolidovanú účtovnú závierku, či je súčasťou zákazky aj overenie výročnej správy a pod.),
- c) veľkosť účtovnej jednotky,
- d) funkčnosť a efektívnosť vnútorného kontrolného prostredia účtovnej jednotky,
- e) zvolená metodológia auditu,
- f) vyššie/nížšie riziko zákazky auditu,
- g) odvetvie, v ktorom účtovná jednotka pôsobí,
- h) potreba zapojenia expertov a pod.

V zmysle Usmernenia a jeho pokynov je potrebné na základe dostupných informácií o účtovnej jednotke stanoviť možné rozpätie dĺžky trvania zákazky na audit, pričom dôraz sa kladie na spodnú hranicu rozpätia (t. z. že je potrebné rozpätie stanoviť tak, aby bol zabezpečený dostatočný čas na naplnenie všetkých požiadaviek zákona o štatutárnom audite, ISA, Etického kódexu audítorov a usmernení Slovenskej komory audítorov alebo Úradu pre dohľad nad výkonom auditu).

## 2 Metodológia a zdrojové údaje

Objektom skúmania tohto príspevku je doba trvania auditu a jej regulácia v podmienkach Slovenskej republiky. Predmetom analýzy sú rôzne postupy pri stanovení doby trvania auditu podľa odporúčaní Slovenskej komory audítorov, ktorá ako profesijná organizácia vydala v roku 2018 Usmernenie č. 15/ETIKA/2018 – Doba trvania zákazky štatutárneho auditu (ďalej len „Usmernenie“). Nové usmernenie komory nahradilo prechádzajúce Usmernenie č. 15/ETIKA/2010 – Doba trvania auditu, ktoré definovalo dobu trvania auditu len na základe veľkostných kritérií účtovnej jednotky.

## 3 Výsledky a diskusia

Prijatím Usmernenia v roku 2018 sa audítorom umožnilo pri stanovovaní doby trvania auditu účtovnej závierky uplatňovať tri možné prístupy. Audítor (audítorská spoločnosť) si vyberie jeden z Usmernením ponúkaných prístupov alebo ich uplatní viac, výsledky porovná a vyberie jeden variant, ktorý najreálnejšie odzrkadľuje okolnosti zákazky v nadväznosti na faktory, ktoré zákazku ovplyvňujú.

**Prvý prístup** – ide o prístup na základe **veľkosti účtovnej jednotky**. Táto možnosť stanovenia doby trvania auditu bola obsahom aj predchádzajúceho usmernenia ako jediná možnosť stanovenia doby trvania auditu. Ide o jednoduchý prístup, kedy sa rozpätie na určenie trvania auditu účtovnej závierky stanoví na základe veľkosti účtovnej jednotky podľa súčtu majetku v netto hodnote a tržieb (účtová skupina 60) a finančných výnosov (účtová skupina 66). Doba trvania zákazky na audit účtovnej závierky sa následne stanovuje v zmysle tabuľky č. 1.

**Tabuľka 1** Stanovenie doby trvania auditu na základe veľkosti účtovnej jednotky

TOTAL (mil. EUR)		Minimálny počet hodín		
Od	Do			
0	0,4	20	-	35
0,4	1	30	-	50
1	2	40	-	60
2	4	50	-	80
4	10	70	-	120
10	20	100	-	200
20	63	180	-	360
63	166	300	-	700
atď.		atď.		

**Zdroj:** Usmernenie SKAU č. 15/ETIKA/2018

Je potrebné upozorniť, že pri výpočte počtu hodín sa vychádza z údajov účtovnej závierky za overované obdobie (Kubaščíková, Z. - Juhászová, Z., 2016). Ak sa zákazka prijíma a začne sa vykonávať pred zostavením účtovnej závierky, v tom prípade sa pri výpočte vychádza z údajov účtovnej závierky za predchádzajúce účtovné obdobie alebo z prepočítaných údajov z účtovníctva za overované účtovné obdobie.

Prvý prístup sa dá primerane aplikovať aj pre stanovenie doby trvania auditu pre obce, nadácie, politické strany, vyššie územné celky, občianske združenia a pod., pričom suma majetku v netto hodnote sa spočíta s príjmovou časťou plnenia rozpočtu.

**Príklad č. 1:** Účtovná jednotka vykázala v účtovnej závierke za rok 2018 sumu majetku v netto hodnote vo výške 365 280 eur, tržby vo výške 2 647 526 eur a finančné výnosy vo výške 6 430 eur. Aká by mala byť doba trvania auditu v nadväznosti na vykázané údaje? V zmysle tabuľky č. 1 účtovná jednotka patrí do kategórie od 2 do 4 mil. EUR, a teda rozpätie doby trvania auditu by malo byť minimálne 50 - 80 hodín.

**Druhý prístup** – ide o prístup podľa **náročnosti zákazky na audit účtovnej závierky**. Tento prístup pomáha audítorovi zaradiť predmetnú zákazku na audit do jednej z troch kategórií, a to ako *jednoduchú zákazku, stredne náročnú zákazku alebo komplexnú zákazku*. Audítor postupuje tak, že na základe jednotlivých kritérií zaraďuje zákazku na audit do jednej z troch kategórií. V tej kategórii, kde má najviac „odpovedí áno“, tak tá najvernejšie prisudzuje dobu trvania auditu pre príslušnú zákazku. Pričom kritéria stanovené Usmernením sú rámcové a audítor si môže podľa potreby doplniť aj ďalšie kritéria, ktoré v prípade posudzovanej zákazky pomáhajú upresniť dobu trvania auditu účtovnej závierky. V zmysle Usmernenia by doba trvania auditu pre jednotlivé kategórie mala byť nasledovná:

- a) jednoduchá zákazka: 50 – 150 hodín
- b) stredne náročná zákazka: 100 – 400 hodín
- c) komplexná zákazka: 300 a viac hodín.

Pre ilustráciu v nasledujúcej tabuľke uvádzame vybrané kritéria, na základe ktorých sa zákazky zaraďujú do jednotlivých kategórií podľa náročnosti.

**Tabuľka 2** Stanovenie doby trvania auditu na základe náročnosti zákazky (vybrané kritéria)

Kritéria (vybrané)	Jednoduchá zákazka	Stredne náročná zákazky	Komplexná zákazka
Zmluva o audite	Obnovená zákazka	Nová zákazka so spolaľnosťou sa na predchádzajúceho audítora	Nová zákazka bez spolaľnosti sa na predchádzajúceho audítora
Účtovný rámc	Zákon o účtovníctve	Zákon o účtovníctve, skupinové účtovné politiky	Zákon o účtovníctve, skupinové účtovné politiky, IFRS
Odvetvie	Obchod, služby	Priemysel, stavebníctvo ...	Finančný sektor, regulované odvetvia
Stanovenie významnosti	Štandardný prístup	Zníženia hladina významnosti	Znížená hladina významnosti
Vnútny kontrolný systém	Jednoduchý – jasne definovaný	Nedefinovaný nedostatky v kontrolnom systéme	Komplexný kontrolný systém, automatické kontroly v IT prostredí
Spriaznené osoby	Nízky počet – plne odsúhlasené	Väčší počet – zostatky a transakcie odsúhlasené v rámci významnosti	Veľký rozsah – riziko v oblasti odsúhlasovania a ocenenia
Použitie experta	Nie	Možné	Možné
Správa audítora	Predpoklad nemodifikovanej správy	Možná modifikácia správy	Možná modifikácia správy/správa pre subjekt verejného záujmu

**Zdroj:** vlastné spracovanie podľa Usmernenia

**Tretí prístup** – v tomto prípade Usmernenie navrhuje stanovenie doby trvania auditu **podľa štandardov ISA**. V zmysle uvedeného prístupu audítor stanoví približný čas v hodinách, ktorý „strávi naplnením požiadaviek“ príslušného štandardu. Podľa nášho názoru, pri aplikácii tohto prístupu, by audítor mal mať skúsenosti s podobnými zákazkami, aby vedel primerane odhadnúť čas potrebný na splnenie požiadaviek ISA. Pri štandardoch, ktorých obsah a požiadavky nie sú relevantné pre príslušnú zákazku, sa priraduje 0 hodín. Ako príklad možno uviesť zákazku, kde sa nevyužíva oddelenie interného auditu (alebo ho účtovná jednotka nemá) a v takomto prípade nie je potrebné štandardu ISA 610 – Využitie práce interných audítorov priradovať hodiny, lebo sa jeho požiadavky neaplikujú. Znovu pre ilustráciu v tabuľke č. 3 uvádzame vybrané štandardy a k nim priradené hodiny.

**Tabuľka 3** Stanovenie doby trvania auditu účtovnej závierky na základe štandardov ISA (vybraných)

<b>Standard ISA</b>	<b>Počet hodín (odhad audítora)</b>
ISA 210 Dohodnutie podmienok zakaziek na audit	3 hod.
ISA 230 Audítorská dokumentácia	60 hod.
ISA 300 Plánovanie auditu účtovnej závierky	5 hod.
ISA 505 Externé potvrdenia	8 hod.
ISA 530 Výber vzorky v audite	25 hod.
ISA 620 Použitie práce experta nominovaného audítorom	0 hod.
ISA 700 Formovanie názoru na účtovnú závierku a správa k účtovnej závierke	10 hod.
<b>Spolu (len ilustratívne na vybraných ISA)</b>	<b>111 hod.</b>

**Zdroj:** vlastné spracovanie podľa Usmernenia

Každý z možných prístupov prináša audítorovi iný pohľad na stanovenie doby trvania auditu. Audítor sa má právo rozhodnúť a na základe svojho úsudku si vybrať, ktorý z ponúkaných prístupov mu umožní čo najvernejšie odhadnúť dobu trvania auditu a v tom kontexte audit naplánovať a vykonať. Pričom odchýlka pod minimálnu dobu trvania auditu musí byť v rámci audítorskej dokumentácie riadne vysvetlená a zdôvodnená. V prípade, ak sa audítor rozhodne stanoviť dobu trvania auditu účtovnej závierky použitím každého prístupu a porovnať jednotlivé výsledky a vzniknú mu výrazné odchýlky, Usmernenie odporúča prikloniť sa k druhému prístupu, ktorý považuje za prístup, ktorý poskytuje najvernejšie stanovenie doby trvania auditu.

## Záver

Štatutárny audit účtovnej závierky a výročnej správy, či už individuálnej alebo konsolidovanej, predstavuje dôležitý proces z hľadiska zvyšovania hodnovernosti účtovných údajov pre rôzne skupiny používateľov (Tumpach, M. - Juhászová, Z. - Meluchová, J., 2013). Preto sú nevyhnutné vysoké nároky na kvalitu činnosti štatutárnych audítorov (Kršíková, V. - Rybka, L., 2012). Jedným z predpokladov kvalitne vykonaného štatutárneho auditu je dostatok času na jeho výkon. Slovenská komora audítorov novým usmernením umožnila štatutárnym audítorom a audítorským spoločnostiam tri rôzne prístupy k stanoveniu primeranej doby trvania auditu, podľa veľkosti účtovnej jednotky, podľa náročnosti zákazky a podľa štandardov ISA. Štatutárni audítori tak majú možnosť pri

plánovaní doby trvania auditu lepšie zohľadniť špecifiká klienta, špecifiká zákazky ako aj špecifiká vlastných audítorských postupov.

### **Príslušnosť ku grantovej úlohe / Acknowledgments**

Príspevok je spracovaný ako výstup grantovej úlohy APVV-16-0602 Zvyšovanie relevantnosti účtovných informácií v SR - od nákladov k hodnote Agentúry na podporu výskumu a vývoja.

### **Literárne zdroje a iné odkazy / References**

Banociova, A. - Tusan, R. (2016) Settings of audit procedures on the auditing of the financial statements of the municipality. In PROCEEDINGS OF THE 11TH INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE PUBLIC ADMINISTRATION 2016, vol., no., pp. 9-21. ISBN 978-80-7560-040-0

Domoracká, D. - Hunyady K. (2016). Objective and Purpose of Financial Statement Audit and Forensic Audit - Registered: Web of Science. In Účetníctví a auditing v procesu světové harmonizace. Mezinárodní vědecká konference. Účetníctví a auditing v procesu světové harmonizace : sborník z mezinárodní vědecké konference : Vranov nad Dyjí, Česko, 13. - 15. září 2016. - Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2016, p. 40 - 43.

Kršíková, V. - Rybka, L. (2012) Audit risk in the context of the audit profession. - Registered: Web of Science. In European financial systems 2012 : international scientific conference, 21st and 22nd June 2012, Brno, Czech Republic. - Brno : Masaryk University, 2012. ISBN 978-80-210-5940-5, s. 102-106.

Kubaščíková, Z. - Juhászová, Z. (2016). Analysis of financial statements focusing on detection of Ponzi schemes using XBRL. - Registered: Web of Science. In European financial systems 2016. International scientific conference. European financial systems 2016 : proceedings of the 13th international scientific conference : June 27-28, 2016 Brno, Czech Republic. - Brno : Masaryk university, 2016. ISBN 978-80-210-8308-0, p. 408-412. VEGA 1/0935/16

Kareš, L. (2015) Teória auditu. Bratislava Wolters Kluwer, 1. vyd

Kareš, L. - Kňázková, V. (2016). Interpretation of the results of control of the organization providing assurance services. - Registered: Web of Science. In Účetníctví a auditing v procesu světové harmonizace. Mezinárodní vědecká konference. Účetníctví a auditing v procesu světové harmonizace : sborník z [16.] mezinárodní vědecké konference : Vranov nad Dyjí, Česko, 13. - 15. září 2016. - Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2016. ISBN 978-80-245-2157-2, s. 84-91

Tumpach, M. - Juhászová, Z. - Meluchová, J. (2013) Is there any relevance of business-related financial reporting in Slovakia. 9th international scientific conference. Ostrava - Mariánské hory, Czech Republic, pp. 987 - 994

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

Usmernenie č. 15/ETIKA/2018 Doba trvania zákazky štatutárneho auditu, Slovenská komora audítorov, 2018

Usmernenie č. 15/ETIKA/2010 Doba trvania auditu, Slovenská komora audítorov, 2010