

Úlohou audítora pri audite darovaného dlhodobého hmotného majetku (DHM) je získať znalosti o kontrolných postupoch, potrebných na plánovanie a zrealizovanie auditu. Tomu predchádza hodnotenie informácií (poznatkov) o kontrolnom prostredí, a účtovnom systéme. Interný audítor musí kontrolnú akciu darovaného DHM dôkladne pripraviť; dokumentovať postup prác pri výkone interného auditu, pričom kontrolná akcia spočíva v etapách:

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

V prípravnej etape je dôležitý spôsob a možnosti získavania informácií o darovanom DHM. Na zabezpečenie podrobných informácií o danej oblasti sa zostaví konkrétny postup kontrolného zamerania v programe kontrolnej akcie. Program zahŕňa presné vymedzenie výkonu akcie, overované obdobie, časový harmonogram postupu prác, konkrétne personálne obsadenie audítorského tímu a jeho zodpovednosti, reálny plán audítorskej činnosti, cieľ kontrolnej akcie, stanovenie základných foriem, metód, štúdium dokladov, rozhovory, zabezpečenie pomôcok, výber a stanovenie priestoru (objektu), kde bude kontrola a audit prebiehať, ak si to situácia vyžaduje - charakter a rozsah spolupráce iných orgánov, kritéria pre hodnotenie výsledkov. Program a plán interného auditu sú súčasťou dokumentácie interného audítora.

Programy kontrolných akcií by mali obsahovo nadväzovať na plán a mali by byť odsúhlasené manažmentom, aby nekolidovali s inými aktivitami účtovnej jednotky. Program kontrolnej akcie je vhodné doplniť harmonogramom, ktorý zahŕňa etapy prípravy interného auditu. Interní audítori sú zodpovední za splnenie programu a plánu kontrolnej akcie. Na jej zabezpečenie majú určité oprávnenia, ako sú: vstupovať do všetkých priestorov účtovnej jednotky, uskutočňovať prehliadky majetku, požadovať predloženie rôznych potrebných písomností, robiť si z nich výpisky, opisy, fotokópie, vyžadovať ústne alebo písomné vysvetlenia a vyjadrenia, uskutočniť opatrenia na zabezpečenie kontrolovaného majetku a dokumentácie (aby sa napríklad dodatočne neupravovali údaje, ...).

### 2. *Etapa uskutočnenia kontrolných postupov a kontrolného zisťovania*

V priebehu kontrolnej akcie je interný audítor povinný vykonávať audit darovaného DHM v súlade s účtovnou legislatívou [1; 6], ale aj ďalšími právnymi normami, ako je napríklad občiansky zákonník [4], zákon o dani z príjmov [2], zákon o dani z pridanej hodnoty (ďalej DPH) [3], zákonník práce [5].

Predmetom kontrolnej akcie (audit) darovaného DHM je interná smernica účtovnej jednotky platiteľa/neplatiteľa DPH.

Interný audítor potrebuje presnú evidenciu darovaného DHM (inventárnu knihu, inventárne karty DHM), na základe ktorej porovnáva účtovný a skutočný stav majetku. V oblasti DHM je i na tento účel nutná podrobná analytická evidencia.

Pri internom audite je dôležitá identifikácia konkrétneho druhu darovaného DHM (odpisovaný, neodpisovaný). Nadobudnutý darovaný **neodpisovaný** DHM je v účtovníctve obdarovaného ocenený reprodukčnou obstarávacou cenou (na základe znaleckého posudku) a zaúčtovaný na ľarchu účtu obstarania (účet 042) alebo ihneď na majetkový účet (v účtovej skupine 03) a súvzťažne je súčasťou výnosov bežného účtovného obdobia (účet 648), príjem

(účet 648) je ocenený pre daňové účely podľa zákona o dani z príjmov [2; § 25 ods. 1 písm. g)] obstarávacou cenou, a u obdarovaného nie je daňovým príjmom.

Pri internom audite DHM **odpisovaného** sú dôležité informácie aj o osobe, ktorá darovala DHM na základe účtovného a daňového dokladu (darovacej zmluvy). Majetok nadobudnutý darovaním od spoločníka je v účtovníctve obdarovaného DHM ocenený reprodukčnou obstarávacou cenou a zaúčtovaný na ľarchu účtu obstarania (účet 042) alebo ihneď na majetkový účet (v účtovej skupine 02) a je súvzťažne súčasťou vlastného imania (účet 413), ak DHM nadobudnutý darovaním je od inej osoby ako spoločník, v obchodnej spoločnosti - u obdarovaného sa premietne v účtovníctve vo forme odpisov. Pri výpočte základu dane z príjmov je v posledný deň zdaňovacieho obdobia vypočítaný daňový odpis výdavkom zahrnovaným do základu dane z príjmov, pričom daňové odpisy majetku sa počítajú zo vstupnej ceny. Pri audite je nutné prikladať dôraz na identifikáciu darcu, lebo vstupnou cenou je obstarávacía cena majetku zistená u darcu – fyzickej osoby, len ak ide o majetok, ktorý u darcu nebol zahrnutý do obchodného majetku, pričom pri jeho predaji uskutočnenom v deň darovania by sa naň nevzťahovalo oslobodenie [2; § 25 ods. 1 písm. a)] a zostatková cena je pri majetku zistená u darcu – právnickej osoby pri vyradení v dôsledku jeho darovania alebo pri darcovi – fyzickej osobe, pri vyradení z obchodného majetku, ak ide o majetok, ktorý bol u darcu zahrnutý v obchodnom majetku, pričom pri jeho predaji uskutočnenom v deň darovania by sa naň nevzťahovalo oslobodenie [2; § 25 ods. 1 písm. f)].

Na audit správneho ocenenia darovaného DHM musí byť v internej smernici uvedené, čo tvoria vedľajšie náklady súvisiace s nadobudnutím daru (napríklad pri nehnuteľnosti kolky, poplatky notárovi, služby advokáta).

Pri identifikácii vstupnej ceny je nutný audit operatívnej evidencie technického zhodnotenia darovaného DHM, súčasťou vstupnej ceny je technické zhodnotenie v tom zdaňovacom období, v ktorom bolo dokončené a zaradené do užívania [2; § 25 ods. 2].

V súvislosti s darovaným DHM zúčtovanie výnosov budúcich období (účet 384) do výnosov bežného účtovného obdobia (účet 648) v sume odpisov nie je daňovým príjmom (odpočítateľná položka výnosov v daňovom priznaní k dani z príjmov).

Identifikácia správneho ocenenia je dôležitá aj kvôli auditu práva na odpočet **DPH** zo základu dane. Ak účtovná jednotka nadobudla neodpisovaný a odpisovaný dlhodobý majetok od platiteľa DPH (darcu), obdarovaná účtovná jednotka má právo na odpočítanie DPH. Právo na odpočítanie DPH sa účtuje na ľarchu účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty so súvzťažným zápisom pri neodpisovanom dlhodobom majetku na účte 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti; pri odpisovanom dlhodobom majetku na účte 384 – Výnosy budúcich období. Pri audite platiteľa DPH je pri ocenení a správnosti zaúčtovania DPH dôležité aj preskúmanie, či darca DHM je z tuzemska alebo zo zahraničia.

Ak sa pri inventarizácii DHM nadobudnutého darovaním zistí úbytok, v prípade škody, straty alebo nepreukázania zamestnancom v stanovenom termíne, úbytok DHM v zostatkovej cene musí byť správne ocenený, zaevidovaný a zaúčtovaný, pričom u platiteľa DPH je dôležité pri inventarizačnom rozdiely zrevidovať aj správnosť zaúčtovania daňovej povinnosti DPH zo zisteného inventarizačného rozdielu. Úbytky musia byť zdokladované (nahlásením na políciu). Úbytok môže vzniknúť aj v dôsledku vrátenia darovaného DHM, ak darca napadol darovaciu zmluvu a dar mu bol vrátený [4; § 630]. Pri neodpisovanom DHM je vrátenie daru nákladom (účet 548) súvzťažne s príslušným majetkovým účtom (v účtovej

skupine 03) v ocenení nadobúdocou cenou (reprodukčnou obstarávacou cenou), nákladový účet 548 nie je daňovým výdavkom. Pri odpisovanom DHM sa majetok doodpisuje v zostatkovej cene a zúčtuje sa aj účet časového rozlíšenia (účet 384) do výnosov (účet 648). Daňový výdavok v sume daňového odpisu je možné uplatniť si len v prípade, že dar je vo vlastníctve obdarovaného v posledný deň zdaňovacieho obdobia. Ak obdarovaný dar už nevlastní, uhradí darcovi peňažnú sumu (účet 211, 221) v sume zostatkovej ceny DHM.

Pri úbytku DHM je potrebné zrevidovať informácie aj zo súvisiacej problematiky (napríklad pracovno-právna a mzdová agenda, t. j. či účtovná jednotka zamestnáva zamestnancov, v akom pracovnom pomere, či súčasťou pracovnej zmluvy sú dohody o hmotnej zodpovednosti zamestnancov a v akom rozsahu; poistenie DHM, .....). Kvôli plynulej podnikateľskej činnosti treba uskutočniť aj kontrolu bezpečnosti práce (ochrana proti požiarom, zabezpečenie proti krádežiam).

Na konci účtovného obdobia je dôležitá revízia ocenenia darovaného DHM, v prípade dočasného zníženia trhovej ceny oproti oceneniu v účtovníctve je rozdiel ocenenia zaúčtovaný ako tvorba opravnej položky, ak sa trhovú cenu zvýši, rozdiel ocenenia je zaevidovaný ako tichá rezerva.

O priebehu kontrolnej akcie darovaného DHM je interný audítor povinný vypracovať tieto výstupy:

1. Zoznamy kontrolných otázok zostavených tak, aby po ich zodpovedaní bolo možné konštatovať splnenie alebo nespĺnenie cieľa kontrolnej akcie.
2. Pracovný list z vykonanej práce každého člena kontrolného tímu; mal by byť dostatočne podrobný, slúži hlavne pre zdokumentovanie zistených nedostatkov. Ak interný audítor použije metódu výberu vzorky, člen kontrolnej akcie zaznamená jej metodiku v „Pracovnom liste na výber vzorky dokumentácie“ alebo v správe.

Interný audítor môže v priebehu kontrolnej akcie vytvoriť niekoľko pracovných listov v závislosti od počtu overovaných cieľov alebo od novozistených skutočností spojených s novými rizikami.

## **2. Etapa ukončenia kontrolnej akcie**

Interný audítor v záverečnej fáze kontrolnej akcie vyhotoví:

1. 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 SR a Európskej únie,
  - vytvoril podklad pre vypracovanie správy z kontrolnej akcie,
  - vytvoril podklad pre ročné správy interných audítorov,
  - umožnilo overenie a vyhodnotenie kvality vykonanej kontrolnej akcie zo strany predstavených vedúceho a členov kontrolnej akcie, orgánov Európskej komisie a Najvyššieho kontrolného úradu SR, ...
  - umožnil prístup oprávnenej tretej strany k informáciám (napríklad externého audítora).

2. Správa o vykonaní kontrolnej akcie – obsahovo zameraná na súhrnný a 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.

3. Správa o vykonaní následnej kontroly. Pri následnej kontrole sa uplatňujú v zásade rovnaké metódy a postupy ako pri uskutočnení riadnej kontrolnej akcie a vecne je zameraná hlavne na overenie odstránenia nedostatkov zistených počas výkonu riadnej kontrolnej akcie.

## **Záver**

Interný audítor v kontrolovanom objekte vedie vlastnú dokumentáciu, ktorá je dôkazom, že auditoval dlhodobý hmotný majetok nadobudnutý darovaním v súlade s národnou legislatívou, zodpovedne v jednotlivých etapách, na základe dokladov overoval oceňovanie, účtovanie a evidenciu, a uviedol zistenia, nezrovnalosti, odchýlky, ktoré môžu mať vplyv na pravdivý a verný obraz o účtovnej jednotke, vo významných odchýlkach a nezrovnalostiach aj na existenciu účtovnej jednotky. Interný audítor počas výkonu auditu dáva návrh na riešenie zistených nedostatkov a požaduje ich odstrániť v čo najkratšom čase, prípadne navrhuje vyvodit' dôsledky voči zodpovedným osobám.

## **Abstrakt**

Interný audítor musí v podnikateľskom subjekte každú kontrolnú akciu dôkladne pripraviť. Interný audítor dokumentuje postup prác pri výkone interného auditu, od fázy plánovania a programovania, aj fázu samotného výkonu kontroly a auditu, v ktorej sa skúma, analyzuje, hodnotí, monitoruje vhodnosť a efektívnosť systému účtovníctva, odvodových povinností a systému internej kontroly na overovanom predmete, napríklad v oblasti darovaného dlhodobého hmotného majetku. V záverečných hodnoteniach interný audítor prerokuje zistenia auditu so zainteresovanými osobami a zdokumentuje súhrnné vyjadrenie o výsledkoch svojej auditorskej práce, aj zistených nedostatkoch, argumentuje odporúčania a riešenia na zmiernenie rizík a na zlepšenie zistenej situácie v oblasti darovaného dlhodobého hmotného majetku. Následne sa interný audítor uistí, že k zdokumentovaným zisteniam sú prijaté príslušné opatrenia.

**Klíčová slova:** interný audítor, dokumentácia interného audítora, darovaný dlhodobý

## **Summary**

An internal auditor needs to prepare for each control process in a business entity. The internal auditor documents the sequence of work at the internal audit: the planning, programming and the control process itself. In the control process the efficiency of the accounting, levy duties and the internal control system, for example in the field of received property, plant and equipment, is being analysed, evaluated and monitored. In the final evaluation the internal auditor consults the results of audit with involved persons and writes an overall statement that incorporates observed shortcomings, as well as advice and possible solutions on increasing safety and improving the present situation in the field of received property, plant and