

Audit pohledávek a výnosů vybrané společnosti

Bc. Tomáš Guček

Diplomová práce
2023



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Bc. Tomáš Guček
Osobní číslo:	M21380
Studijní program:	N0412A050011 Finance
Specializace:	Finance podniku
Forma studia:	Prezenční
Téma práce:	Audit pohledávek a výnosů vybrané společnosti

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Vypracujte literární rešerši a zpracujte teoretické poznatky zaměřené na problematiku auditu účetní závěrky.

II. Praktická část

- Zpracujte předběžné procedury předcházející auditním testům vybrané oblasti účetní závěrky.
- Provedte audit pohledávek a výnosů.
- Vyjádřete se ke zjištěným skutečnostem a navrhněte opravy případných nesprávností.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

ELDER, Randal J., Mark S. BEASLEY, Chris E. HOGAN and Alvin A. ARENS. *Auditing and assurance services: international perspectives*. Seventeenth edition. Harlow: Pearson, 2020, 839 s. ISBN 978-1-292-31198-2.
MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. Druhé přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE., 2017, 387 s. ISBN 978-80-245-2233-3.
MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. Čtvrté vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 223 s. ISBN 978-80-7598-907-9.
ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. Třetí aktualizované vydání. Praha: Grada, 2021, 294 s. ISBN 978-80-271-3184-6.
WHITTINGTON, Ray and Kurt PANY. *Principles of auditing & other assurance services*. Twenty-second edition. New York: McGraw-Hill Education, 2022, 951 s. ISBN 978-1-260-59808-7.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. David Homola, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **10. února 2023**
Termín odevzdání diplomové práce: **21. dubna 2023**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2023

PROHLÁŠENÍ AUTORA

BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: Bc. Tomáš Guček

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práca sa zameriava na problematiku auditu účtovnej zvierky. Práca si dáva za cieľ vykonať audit v oblasti pohľadávok a výnosov vybranej spoločnosti. Podstatou bolo zistiť či auditované oblasti podávajú verný a poctivý obraz príslušného rámca účtovného výkazníctva. Pred auditovaním konkrétnych oblastí, bolo nevyhnutné vypracovať predbežné procedúry. Predbežné procedúry, ktoré výrazným spôsobom napomáhajú pochopiť testované oblasti, obsahujú najmä základné údaje o spoločnosti, analýzy kľúčových výkonnostných ukazovateľov, analýzy pervazívnych rizík, prípadne stanovenie hladiny významnosti na základe odborného úsudku. Práca obsahuje analýzu rizík na úrovni jednotlivých tvrdení v oblasti pohľadávok a výnosov. Reakcie na tieto riziká boli vykonané pomocou audítorských procedúr, testov kontrol a testov vecnej správnosti. Navrhnuté riešenie obsahuje okrem doporučení pre auditovanú spoločnosť, tiež požiadavku na opravu jednotlivých nesprávností. Na základe zistených skutočností, je možné vyjadriť sa k jednotlivým oblastiam a konštatovať výrok bez výhrad.

Kľúčové slová: audit, účtovná zvierka, riziko, výnosy, pohľadávky

ABSTRACT

The thesis focuses on the audit of financial statements. The thesis aims to audit the receivables and revenues of the selected company. The aim was to determine whether the audited areas give an accurate and fair view of the respective financial reporting framework. Before auditing specific areas, it was necessary to develop preliminary procedures. The preliminary procedures, which significantly help to understand the tested areas, contain in particular primary data about the company, analyses of key performance indicators, pervasive risk analyses, or determination of materiality level based on professional judgement. The thesis contains risk analysis at the level of individual claims in the assertions of receivables and revenues. The response to these risks was carried out using audit procedures, tests of control and substantive procedures. The proposed solution contains, in addition to recommendations for the audited company, also a requirement to correct individual errors. Based on the findings, it is possible to comment on individual areas and to state an unqualified opinion.

Keywords: audit, financial statements, risk, revenues, receivables

Ďakujem pánovi Ing. Davidovi Homolovi, Ph.D. za odborné vedenie diplomovej práce. Taktiež ďakujem predovšetkým rodine a všetkým tým, ktorí ma počas doterajšieho štúdia podporovali.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE	13
I TEORETICKÁ ČASŤ	15
1 POJEM AUDIT A JEHO CIELE	16
1.1 AUDIT	16
1.2 DRUHY AUDITOV	16
1.2.1 Externý audit	17
1.2.2 Interný audit	17
1.3 LEGISLATÍVNE HLADISKO.....	17
1.3.1 Zákon o audítorech.....	17
1.3.2 Účtovné predpisy Českej republiky	18
1.3.3 Medzinárodné audítorské štandardy	18
1.4 KOMORA AUDÍTOROV ČESKEJ REPUBLIKY	18
1.5 AUDÍTOR	19
1.5.1 Odborný úsudok	20
1.5.2 Audítorský tím	20
1.6 RIADENIE KVALITY AUDÍTORskej ČINNOSTI.....	20
1.6.1 ISQM 1	21
1.6.2 ISQM 2.....	21
1.7 DOKUMENTÁCIA AUDITU	22
1.8 CIELE AUDITU	22
2 AUDÍTORSKÉ ZÁKAZKY	24
2.1 ČINNOSTI PRED UZATVORENÍM ZMLUVY	24
2.1.1 Posúdenie rizika zákazky a reakcie na nich	24
2.1.2 Stanovenie podmienok zákazky	24
2.2 PRIJATIE ZÁKAZKY	24
2.3 POROZUMENIE ČINNOSTI KLIENTA.....	25
2.3.1 Interné kontroly	25
2.4 RIZIKÁ.....	26
2.4.1 Audítorské riziko.....	27
2.4.2 Prirodzené riziko	28
2.4.3 Podnikateľské riziko.....	28
2.4.4 Riziko podvodu	28
2.4.5 Kontrolné riziko	30
2.4.6 Zisťovacie riziko	30
2.5 PLÁNOVANIE AUDITU	30
2.6 STRATÉGIA AUDITU	31

2.6.1	Substantívny prístup.....	32
2.6.2	Systémovo založený audit.....	32
2.6.3	Rizikovo orientovaný audit.....	32
3	AUDÍTORSKÉ POSTUPY	33
3.1	STANOVENIE VÝZNAMNOSTI	33
3.1.1	Provád'acia významnosť.....	34
3.2	REAKCIE NA RIZIKÁ.....	35
3.3	VÝBER VZORIEK.....	36
3.3.1	Metódy neštatistického výberu vzoriek	36
3.3.2	Metódy štatistického výberu vzoriek	37
3.3.3	Výber vzoriek podľa metódy peňažných jednotiek	37
3.3.4	Stratifikácia	38
3.3.5	Výberové riziko.....	38
3.4	TESTY KONTROL.....	38
3.5	ANALYTICKÉ TESTY VECNEJ SPRÁVNOSTI	39
3.6	TESTY DETAILNÝCH ÚDAJOV	40
4	ZÁVEREČNÁ FÁZA AUDITU	41
4.1	SPRIAZNENÉ STRANY.....	41
4.2	POSÚDENIE VÝROČNEJ SPRÁVY	42
4.3	NÁSLEDNÉ UDALOSTI	42
4.4	PREHLÁSENIE VEDENIA SPOLOČNOSTI.....	43
4.5	ZHODNOTENIE DÔKAZNÝCH INFORMÁCIÍ	43
4.6	LIST VEDENIU SPOLOČNOSTI.....	44
4.7	NEPRETRŽITÉ TRVANIE ÚČTOVNEJ JEDNOTKY	44
4.8	SPRÁVA AUDÍTORA.....	44
4.8.1	Skutočnosti v správe audítora	45
4.8.2	Nemodifikovaný výrok	45
4.8.3	Modifikovaný výrok.....	46
5	DEFINOVANIE TESTOVANÝCH OBLASTÍ.....	47
5.1	DEFINÍCIA POHĽADÁVOK.....	47
5.2	AUDIT POHĽADÁVOK.....	47
5.3	DEFINÍCIA VÝNOSOV	47
5.4	AUDIT VÝNOSOV	48
II	PRAKTICKÁ ČASŤ.....	49
6	PREDBEŽNÉ PROCEDÚRY	50
6.1	ZÁKLADNÉ ÚDAJE O SPOLOČNOSTI	50
6.2	PRIJATIE ZÁKAZKY	50
6.3	STRATÉGIA AUDITU	50

6.4	POROZUMENIE ČINNOSTI ÚČTOVNEJ JEDNOTKY	51
6.4.1	Organizačná štruktúra	51
6.4.2	Účtovné postupy	51
6.4.3	Odmeňovanie členov vedenia	51
6.4.4	Financovanie spoločnosti	52
6.4.5	Ekonomické faktory a situácia na trhu	52
6.4.6	Odhady	52
6.4.7	Ostatné skutočnosti	52
6.5	KONTROLNÝ SYSTÉM	53
6.5.1	IT prostredie	53
6.6	POROZUMENIE PROCESU PREDAJA	53
6.7	PREDBEŽNÉ ANALYTICKÉ POSTUPY – PRIEBEŽNÝ AUDIT	54
6.7.1	Analýza majetkovej a finančnej štruktúry	54
6.7.2	Analýza čistého pracovného kapitálu	55
6.7.3	Analýza pomerových ukazovateľov	56
6.7.4	Analýza výsledkov hospodárenia	57
6.8	IDENTIFIKOVANÉ RIZIKÁ NA ÚROVNI ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY	59
6.8.1	Riziko podvodu	59
6.8.2	Podnikateľské riziká	59
6.8.3	Kontrolné riziká	61
6.8.4	Audítorské riziko	61
6.9	STANOVENIE VÝZNAMNOSTI	62
6.9.1	Hladina významnosti pre priebežný audit	62
6.9.2	Projekcia tržieb na celé účtovné obdobie	63
6.9.3	Hladina významnosti pre finálny audit	64
7	TESTOVANIE POHĽADÁVOK	65
7.1	VNÚTORNÉ SMERNICE ÚČTOVNEJ JEDNOTKY	65
7.2	ANALÝZA POHĽADÁVOK	65
7.2.1	Doba obratu pohľadávok	66
7.2.2	Obratovosť pohľadávok	68
7.2.3	Veková štruktúra pohľadávok	69
7.3	IDENTIFIKOVANÉ RIZIKÁ NA ÚROVNI TVRDENÍ	70
7.4	VÝBER VZORIEK	71
7.4.1	Výber vzoriek pre confirmácie pohľadávok	71
7.4.2	Výber vzoriek pre test následných platieb	74
7.4.3	Výber vzoriek k overeniu dlhodobých pohľadávok	74
7.5	ANALYTICKÉ TESTY VECNEJ SPRÁVNOSTI	76
7.5.1	Overenie opravných položiek k pohľadávkam	76
7.5.2	Prepočet zostatkov v cudzích menách	76
7.6	TESTY DETAILNÝCH ÚDAJOV	77
7.6.1	Confirmácie pohľadávok	77

7.6.2	Test následných platieb	78
7.6.3	Test vystavených dobropisov	78
7.6.4	Overenie dlhodobých pohľadávok	79
8	TESTOVANIE VÝNOSOV	80
8.1	VNÚTORNÉ SMERNICE ÚČTOVNEJ JEDNOTKY	80
8.2	ANALÝZA VÝNOSOV	80
8.2.1	Korelačná analýza tržieb	82
8.2.2	Analýza sezónnosti výnosov	83
8.2.3	Analýza transakcií v tržbách	85
8.3	IDENTIFIKOVANÉ RIZIKÁ NA ÚROVNI TVRDENÍ	87
8.4	VÝBER VZORIEK	88
8.4.1	Výber vzoriek pre priebežný audit	88
8.4.2	Výber vzoriek pre finálny audit	89
8.4.3	Výber vzoriek pre cut-off test	90
8.5	TESTY KONTROL	92
8.5.1	Párovanie objednávka – faktúra – dodací list; priebežný audit	92
8.5.2	Párovanie objednávka – faktúra – dodací list; finálny audit	93
8.5.3	Automatická kontrola – cenník; priebežný audit	93
8.6	TESTY DETAILNÝCH ÚDAJOV	93
8.6.1	Zaučtovanie výnosu do správneho obdobia; finálny audit	93
8.6.2	Kontrola zaučtovanej čiastky s cenníkom; priebežný audit	94
8.6.3	Kontrola zaučtovanej čiastky s cenníkom; finálny audit	94
8.6.4	Kontrola dane z pridanej hodnoty; priebežný audit	95
8.6.5	Kontrola dane z pridanej hodnoty; finálny audit	95
8.6.6	Použitie správneho menového kurzu; priebežný audit	96
8.6.7	Použitie správneho menového kurzu; finálny audit	97
9	ZÁVEREČNÁ FÁZA AUDITU	98
9.1	NEPRETRŽITÉ TRVANIE ÚČTOVNEJ JEDNOTKY	98
9.2	ZHODNOTENIE DÔKAZNÝCH INFORMÁCIÍ	99
9.3	IDENTIFIKOVANÉ NESPRÁVNOSTI A ODPORUČENIE	100
9.3.1	Opravné položky k pohľadávkam	101
9.3.2	Použitie menových kurzov	102
9.4	SPRÁVA AUDÍTORA	104
	ZÁVER	105
	ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	108
	ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK	112
	ZOZNAM OBRÁZKOV	113
	ZOZNAM TABULIEK	114

ÚVOD

Práca si kladie za cieľ vykonať audit pohľadávok a výnosov vybranej spoločnosti. Audit účtovnej závierky je záležitosťou celej rady firiem či už z dôvodu legislatívnej požiadavky, prípadne dobrovoľne. Práca poukazuje na jednotlivé kroky, ktoré je nutné pri audite účtovnej závierky vykonať, pričom svoju pozornosť zameriava najmä na oblasť pohľadávok a výnosov. Výnosy boli vybrané z toho dôvodu, že sa jedná veľmi rizikóvu oblasť, pri ktorej je audítor povinný predpokladať možné riziká podvodu. Nakoľko pohľadávky priamo súvisia s výnosmi a sú nimi priamo ovplyvnené, budú preto v tejto práci tiež auditované.

Táto diplomová práca môže slúžiť ako metodická pomôcka pre začínajúcich audítorov, asistentov audítorov, prípadne iným záujemcom o problematiku auditu. Práca je založená najmä na využívaní odborného úsudku a profesijného skepticizmu. Auditovanou spoločnosťou je výrobný podnik, ktorému vyplýva legislatívna povinnosť auditu účtovnej závierky za rok 2022.

Teoretická časť diplomovej práce spracováva dôležité poznatky a fakty, ktoré sú kľúčové pre pochopenie problematiky auditu účtovnej závierky. Mimo iného, sa táto časť zameriava na samotnú definíciu termínu audit, nakoľko druhov auditov existuje celá rada. Okrem toho, sú definované jednotlivé druhy rizík, s ktorými sa audítorský tím bežne stretáva. Na identifikované riziká je nutné relevantným spôsobom reagovať pomocou vhodných audítorských postupov a procedúr, ktoré sú spracované v treťom bode diplomovej práce.

Praktická časť pozostáva z troch fáz auditu, ktoré na seba bezprostredne nadväzujú. K tomu, aby bolo možné vykonať procedúry pre overenie poctivého a verného obrazu pohľadávok a výnosov v rámci príslušného účtovného výkazníctva, je nevyhnutné vykonať predbežné procedúry. Účelom týchto procedúr je dokonale porozumieť činnosti účtovnej jednotky a jej kontrolnému systému tak, aby bolo možné identifikovať a analyzovať riziká na úrovni celej účtovnej závierky a následne i na úrovni jednotlivých tvrdení. Neodmysliteľnou súčasťou predbežných procedúr je stanovenie hladiny významnosti, ktorá umožňuje vyhodnotiť podstatnosť, respektíve významnosť zistených nesprávností.

Samotnej identifikácii rizík na úrovni jednotlivých tvrdení v oblasti výnosov a pohľadávok predchádza podrobné porozumenie a zoznámenie sa s týmito oblasťami v prostredí konkrétnej účtovnej jednotky. Nakoľko, budú auditované oblasti pohľadávok a výnosov, je

v tejto časti definovaný proces predaja v auditovanej účtovnej jednotke. Na identifikované riziká je reagované prostredníctvom audítorských procedúr testov kontrol, analytických testov vecnej správnosti a testov detailných údajov. Výber vzoriek pre príslušné audítorské procedúry je realizovaný pomocou štatistických i neštatistických metód. Jedná sa najmä o výber metódou podľa peňažných jednotiek, náhodný výber s pomocou generátora náhodných čísiel, typický výber, viacstupňový výber, prípadne možnosť stratifikácie. Cieľom je, zistené nesprávnosti na jednotlivých vzorkách projektovať na celý základný súbor a následne porovnať s hladinou významnosti. Ak sa zistené nesprávnosti ukážu ako podstatné, je nutná konzultácia s vedením účtovnej jednotky a tiež stanovenie ďalších nevyhnutných krokov.

Záverečná fáza auditu je zameraná hlavne na zhodnotenie dôkazných informácií zistených v priebehu celého auditu. Jedná sa najmä o uistenie či získané dôkazné informácie sú dostatočné a vhodné pre vyvodenie záveru auditu. V závere sú analyzované zistené nesprávnosti a ich dopad na účtovnú závierku. Súčasťou záverečnej fáze auditu sú takisto navrhnuté odporúčania. Rovnako je zvážené riziko nepretržitého trvania účtovnej jednotky. Cieľom je vypracovať správu o zistených skutočnostiach a vyjadriť sa či pohľadávky a výnosy poskytujú verný a poctivý obraz v súlade s českými účtovnými predpismi.

CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE

Téma diplomovej práce je veľmi dôležitá, nakoľko reaguje najmä na legislatívnu požiadavku mať účtovnú závierku overenú audítorom. Hranicu pre povinný audit účtovnej závierky prekračuje čoraz viac spoločností. Diplomová práca bude skúmať či vybrané oblasti pohľadávok a výnosov odpovedajú konkrétnemu rámcu účtovného výkazníctva. Audit účtovnej závierky za rok 2022 bude vykonaný na vybranej spoločnosti, ktorou je stredne veľká výrobná spoločnosť. Všetky tabuľky a obrázky uvedené v diplomovej práci sú vlastného spracovania.

Audit účtovnej závierky je tvorený jednotlivými krokmi, ktoré na seba bezprostredne nadväzujú. Práca využíva metódy odborného úsudku a profesijného skepticizmu, ktoré sú nevyhnutnou súčasťou pre overenie vybraných skutočností.

Kladenie otázok členom vedenia účtovnej jednotky, prípadne iným dôležitým zamestnancom auditovanej spoločnosti, predstavuje jednu z využitých empirických metód. Okrem toho, práca využíva metódu analýzy. Analýza je využívaná najmä pri identifikácii rizík na úrovni celej účtovnej závierky a na úrovni jednotlivých tvrdení v oblasti pohľadávok a výnosov. Súčasťou predbežných procedúr sú tiež analýzy vybraných ukazovateľov majetkovej a finančnej štruktúry, čistého pracovného kapitálu, pomerových ukazovateľov a výsledkov hospodárenia. Jednotlivé kroky predbežných procedúr umožňujú pomocou syntézy pochopiť účtovnú jednotku a jej chovanie ako jedného celistvého subjektu.

Hladina významnosti je pri priebežnom audite stanovená s využitím regresného prediktívneho ekonometrického modelu. Jedná sa o regresnú analýzu časových radov, ktorá s využitím metódy najmenších štvorcov, odhaduje výšku tržieb pre zbytok účtovného obdobia, nakoľko je materialita stanovená z tržieb. Pri finálnom audite je hladina významnosti znovu prehodnotená na základe skutočne dosiahnutých tržieb.

Na identifikované riziká na úrovni jednotlivých tvrdení je reagované s využitím auditorských procedúr. Týmito procedúrami sú hlavne testy kontrol, analytické testy vecnej správnosti a testy detailných údajov. Identifikácii rizík na úrovni jednotlivých tvrdení, predchádza analýza pohľadávok a výnosov. Ako jedny z možných procedúr analýzy výnosov boli aplikované korelačná analýza a taktiež analýza sezónnosti tržieb s využitím modelu proporcionálnej sezónnosti s lineárnym trendom.

Pri testoch kontrol a testoch detailných údajov je tiež aplikovaná štatistická inferencia, podľa ktorej, je na základe vybranej vzorky odhadovaná populačná charakteristika. Metódy výberu vzoriek aplikované v práci sú najmä, výber podľa peňažných jednotiek alebo náhodný výber s využitím generátora náhodných čísiel. Okrem toho, je využitý i neštatistický prístup k výberu vzoriek, ktorým je typický výber na základe odborného úsudku autora práce. Využitý je tiež stratifikovaný alebo viacstupňový výber.

Projekcia jednotlivých nesprávností na celý základný súbor umožňuje usudzovať o celej populačnej charakteristike, a s prihliadnutím k hladine významnosti vyvodit' záver. V tomto prípade, je záverom posúdenie či zistené nesprávnosti sú materiálne významné, a či ich dopad narúša poctivý a verný obraz príslušného rámca účtového výkazníctva.

V konečnej fáze auditu je na základe odborného úsudku autora práce vyjadrený výrok, ktorý dáva primeranú istotu užívateľom účtovnej závierky. Pred vydaním výroku je nutné podrobne posúdiť a zhodnotiť relevantnosť získaných dôkazných informácií. Neodmysliteľným cieľom práce, je vyhodnotiť zistené nesprávnosti v priebehu auditu a posúdiť ich dopad na účtovnú závierku. Vyjadrený výrok v sebe obsahuje tiež zohľadnenie skutočnosti, či je účtovná jednotka schopná vo svojej činnosti nepretržite pokračovať. Toto konštatovanie je overené s využitím bankrotného modelu Altmanovho Z-skóre s využitím ďalších vybraných ukazovateľov pre posúdenie finančného zdravia auditovanej účtovnej jednotky.

I. TEORETICKÁ ČASŤ

1 POJEM AUDIT A JEHO CIELE

1.1 Audit

Catlin a Watkins (2021, s. 37) definujú pojem audit ako proces identifikácie, zhromažďovania, skúmania, analýzy a vyhodnocovania informácií pre vytvorenie názoru na konkrétnu tému. Všeobecne by sa teda dal audit definovať ako vyhodnotenie niečoho, čo vedie k záveru.

Pojem audit tiež definujú Müllerová a Králíček (2017, s. 19), ktorí tvrdia, že sa jedná o systematický proces objektívneho získavania informácií a ich následného vyhodnocovania so zámerom porovnať súlad medzi skutočne zistenými informáciami a stanoveným predpokladom, respektíve kritériami. V poslednej fáze sú výsledky odovzdané zainteresovaným osobám.

Na druhú stranu, Šteker a Otrusinová (2021, s. 258) priamo definujú pojem audit účtovnej závierky, podľa nich na jedná o skúmanie účtovnej závierky nezávislým audítorom, pričom výsledkom by mal byť názor audítora v podobe výroku.

1.2 Druhy auditov

Elder et al. (2020, s. 38 - 39) uvádzajú tri primárne typy auditov:

- **Prevádzkový audit:** výsledkom tohto auditu je vypracovanie odporúčaní pre zlepšenie operácií v podniku. Tento typ auditu hodnotí efektívnosť a účelnosť metód a postupov v spoločnosti, jedná sa teda skôr o manažérske poradenstvo. Môže sa jednať o hodnotenie organizačnej štruktúry, marketingu alebo napríklad IT zariadení, kontroly sa teda nezameriavajú len na účtovníctvo.
- **Audit dodržiavania predpisov:** ten typ auditu sa používa preto, aby sa skontrolovalo, či spoločnosť dodržiava stanovené predpisy a pravidla. Môže sa napríklad jednať o preskúmanie dodržiavania minimálnej mzdy, prípadne preskúmanie, či spoločnosť splňuje zákonné požiadavky pri uzatváraní zmlúv s veriteľmi a ďalšie.
- **Audit finančných výkazov:** cieľom je overiť účtovnú závierku spoločnosti a zistiť, či je v súlade so špecifikovanými kritériami. Tieto kritéria môžu byť napríklad medzinárodné účtovné štandardy, účtovné štandardy pre USA, prípadne iné predpisy.

Oproti tomu, Müllerová a Králíček (2020, s. 1) zmiňujú nasledujúce konkrétne druhy auditov: forenzný audit, audit akosti, ekologický audit, personálny audit, audit informačných systémov, interný audit a v neposlednom rade audit účtovnej závierky.

1.2.1 Externý audit

Jedná sa o nezávislé porovnanie účtovnej závierky a výročnej správy s cieľom vydať objektívny názor, pričom užívateľmi sú okrem vlastníkov tiež banky, veritelia, štát, potencionálni investori a ďalší. Externý audit je zákonom jasne regulovaný a je vykonávaný prevažne raz ročne. (Králíček a Molín, 2014, s. 49)

1.2.2 Interný audit

Králíček a Molín (2014, s. 49) vidia rozdiel oproti externému auditu v tom, že cieľom interného auditu je zlepšovanie efektívnosti riadenia rizík, kontrolných procesov alebo riadenia organizácie. Užívateľmi sú najmä vrcholný management a iní riadiaci členovia podniku. Všeobecná právna úprava pre interný audit neexistuje a interný audítor je spravidla zamestnanec podniku, čo pri externom audite neplatí. Interný audit je vykonávaný priebežne a je zameraný na všetky vnútorné činnosti podniku.

1.3 Legislatívne hľadisko

Oblasť auditu je vysoko regulovaná, je to najmä z toho dôvodu, že výsledky práce sú určené nie len pre zákazníka, ale najmä pre širokú verejnosť, ktorá nie je schopná zistiť, či audit bol vykonaný riadnym spôsobom. Regulácia je najmä vo forme zákonov, vyhlášok, štandardov, etického kódexu, prípadne iných požiadaviek na prácu audítora. (Müllerová a Králíček, 2017, s. 37)

1.3.1 Zákon o auditorech

Zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech (Česko) upravuje výkon audítorskej činnosti, pôsobnosť komory audítorov Českej republiky, pôsobnosť Rady pre verejný dohľad nad auditom a rovnako spracováva príslušné predpisy Európskej únie.

Okrem iného, tento zákon vymedzuje základné pojmy, vydanie audítorského oprávnenia, správu audítora, práva a povinnosti audítora, kárne previnenia, priestupky, kontrolu kvality a ďalšie.

1.3.2 Účtovné predpisy Českej republiky

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví (Česko) okrem toho, že upravuje rozsah a spôsob vedenia účtovníctva, upravuje tiež požiadavky na jeho preukaznosť a podmienky zverejňovania informácií. Zákon rovnako definuje, ktoré účtovné jednotky sú povinné mať účtovnú závierku overenú audítorom.

Okrem Zákona o účetnictví, je tiež nutné brať v úvahu Vyhlášky k zákonu o účetnictví a tiež České účtovné štandardy.

1.3.3 Medzinárodné audítorské štandardy

Rada pre medzinárodné audítorské štandardy a overovacie štandardy IAASB vydáva štandardy, ktoré upravujú audity a iné previerky, ktoré sú v súlade medzinárodnými štandardmi. Je však potrebné zmieniť, že tieto štandardy nie sú nadradené miestnym zákonom a predpisom pre audit účtovných závierok, ktoré musia byť dodržiavané v súlade s národnými štandardmi.

Okrem iného, IAASB upravuje pôsobnosť štandardov, ktoré vydáva:

- Medzinárodné audítorské štandardy ISA, ktoré sú aplikované pri auditu historických finančných informácií.
- Medzinárodné štandardy pre overovanie ISRE sú aplikované pri overovaní historických finančných informácií.
- Medzinárodné štandardy pre overovacie zákazky ISAE
- Medzinárodné štandardy pre súvisiace služby ISRS
- Medzinárodné štandardy pre riadenie kvality ISQC.

Vyššie uvedené štandardy ISA, ISRE, ISAE a ISRS sú v súhrne označované ako zväzok štandardov IAASB. (IFAC, 2021, s. 7 – 8)

1.4 Komora audítorov Českej republiky

Podľa Müllerovej a Králíčka (2020, s. 24) je cieľom Komory audítorov Českej republiky (ďalej len „komora audítorov“) vykonávať prísnu kontrolu nad kvalitou audítorskej profesie a tým zabezpečiť vysokú kvalitu auditných zákazkách tak, aby bola porovnateľná s úrovňou auditov vo vyspelých krajinách. K naplneniu tohto cieľa vydáva komora

audítorov smernice pre audítorské postupy, smernice pre chovanie audítorov a v neposlednom rade organizuje audítorské skúšky.

Zákon o auditorech (Česko, 2009) ďalej definuje orgány komory audítorov, ktorými sú snem, výkonný výbor a prezident komory, dozorčia komisia a kárna komisia. Najvyšším orgánom komory je snem, pričom právo účasti na sneme majú všetci zapísaní štatutárny audítori.

Okrem komory audítorov, je však v § 37 a ďalších, tohto zákona, definovaná rovnako pôsobnosť Rady pre verejný dohľad nad auditom, ktorej hlavnou činnosťou je najmä kontrolovať a vykonávať dohľad nad dodržiavaním tohto zákona a tiež ostatných vymedzených predpisov, teda aj dohľad nad orgánmi komory audítorov.

1.5 Audítor

Podľa § 2 Zákona o auditorech (Česko, 2009), je nutné rozlišovať medzi pojmami štatutárny audítor, ktorým je fyzická osoba, ktorej bolo komorou audítorov udelené audítorské oprávnenie a audítorskou spoločnosťou. Audítorskou spoločnosťou je právnická osoba, ktorej bolo vydané audítorské oprávnenie, z čoho vyplýva, že audítorom môže byť štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť.

Aby fyzická osoba mohla získať audítorské oprávnenie, je nutné splniť podmienky, ktoré upravuje § 4 Zákona o auditorech. Jedná sa najmä vysokoškolské vzdelanie, plnú svojprávnosť, bezúhonnosť, zloženie audítorskej skúšky, absolvovanie praxe a ďalšie.

Tento zákon tiež zmieňuje, že audítor musí uplatňovať profesijný skepticizmus, čo zahŕňa kritické myslenie, všímavosť a citlivosť na kľúčové oblasti. Rovnako audítor musí byť nezávislý, čo znamená, že nemôže existovať akýkoľvek finančný, obchodný, prípadne iný ďalší vzťah voči účtovnej jednotke, ktorá je auditovaná. Pojem nezávislosť je kompletne definovaný v § 14 tohto zákona.

Etický kódex (IESBA, 2021, s. 16) definuje základné etické princípy, ktoré je povinný audítor dodržiavať. Jedná sa o integritu, nestrannosť, odbornú spôsobilosť a riadnu starostlivosť, svedomité jednanie, mlčanlivosť a profesionálne jednanie. Etický kódex tieto pojmy následne detailne definuje.

Mainardi (2021, s. 54) zmieňuje, že audítor by mal disponovať zručnosťami, respektíve predispozíciami ako sú komunikátor, poslucháč, mysliteľ, činiteľ, účastník alebo

pomocník. Audítor by mal počas svojej kariéry tieto predispozície stále rozvíjať a zlepšovať.

1.5.1 Odborný úsudok

Štandard ISA 200 hovorí, že odborný úsudok predstavuje základný predpoklad riadneho vykonania auditu, pretože rozhodnutia audítora vyžadujú relevantné znalosti a skúsenosti. Okrem toho, znalosti a skúsenosti sú nutné pri interpretácii etických požiadaviek a štandardov ISA. Odborný úsudok je nutný audítor aplikovať počas celého priebehu auditu a tiež je povinný jeho aplikovanie riadne zdokumentovať. Odborný úsudok sa využíva najmä pri stanovovaní materiality a audítorského rizika, pri audítorských postupoch, pri posúdení dôkazných informácií, pri posúdení splnenia príslušného rámca účtovného výkazníctva alebo pri formulovaní záveru na základe zhromaždených dôkazov a ďalšie. (IFAC, 2021, s. 59)

1.5.2 Audítorský tím

Handa et al. (2019, s. 28) tvrdia, že každý člen tímu by mal mať stanovenú svoju rolu, pričom každý člen by mal byť schopný objektívne plniť svoje povinnosti. Catlin a Watkins (2021, s. 67) k tomu dodávajú, že členovia sú do tímu pridelovaní na základe dostupnosti, skúseností i znalostí s daným predmetom podnikania. Audítorský tím tiež zahrnuje jeho vedenie, prípadne manažéra auditu a audítorov, pričom audítorský tím obvykle definuje všetkých členov, ktorí budú na zákazke pracovať.

Okrem pojmu audítorský tím, sa môžeme stretnúť tiež s termínom: „tím vykonávajúci zákazku,“ ktorý podľa IFAC (2021, s. 15) zahrnuje všetkých partnerov a zamestnancov vykonávajúcich zákazku, pričom tu nie sú zahrnutí externí špecialisti alebo osoby z klientovho interného auditu.

1.6 Riadenie kvality audítorskej činnosti

Whittington a Pany (2022, s. 54 - 55) poukazujú na to, že audítorská spoločnosť, by mala zaviesť postupy kontroly kvality preto, aby poskytovala primeranú istotu, že dodržiava profesionálne štandardy pri každej zákazke. Týmto zároveň spoločnosť poskytne aj uistenie voči klientom a verejnosti. Avšak je nutné logicky dodať, že konkrétne postupy kontroly kvality budú odlišné pre firmu s jednou kanceláriou orientujúcu sa len na malé podniky a audítorskú firmu, ktorá má stovky kancelárií. Whittington a Pany definujú šesť základných oblastí kontroly kvality, jedná sa o:

- vedúcu zodpovednosť za kvalitu v rámci firmy,
- príslušné etické požiadavky,
- akceptáciu a pokračovanie klientskych vzťahov,
- ľudské zdroje,
- precíznosť vykonaných úkonov,
- monitoring.

Elder et al. (2020, s. 63) k tomu dodávajú, že kontrola kvality sa odlišuje od audítorských štandardov, i keď s nimi priamo súvisí. Kontrola kvality je zavedená pre individuálnu firmu, avšak audítorské štandardy sú použiteľné pre jednotlivé vykonávané úkony. Elder et al. sa zhodujú s Whittingtonom a Panym v tom, že systém kontroly kvality poskytuje iba primeranú istotu, nejedná sa o záruku dodržiavania profesijných štandardov.

Je potrebné brať do úvahy najmä medzinárodné štandardy pre riadenie kvality:

- ISQC 1 - Riadenie kvality u spoločností vykonávajúcich audity a previerky účtovných závierok, ostatné overovacie zákazky a súvisiace služby.
- ISQM 1 - Riadenie kvality u firiem vykonávajúcich audity alebo previerky účtovných závierok, ostatné overovacie zákazky či zákazky na súvisiace služby.
- ISQM 2 - Kontrola kvality zákazky.

1.6.1 ISQM 1

ISQM 1 sa týka systému kontroly kvality vo firmách, ktoré vykonávajú audity účtovných závierok, iné overovacie zákazky, prípadne služby. Štandard kladie dôraz na to, aby spoločnosť menovala osobu, ktorá bude vykonávať kontrolu kvality zákazky a tiež, aby spoločnosť posúdila jej spôsobilosť. Štandardu je potrebné porozumieť v súvislosti s príslušnými etickými požiadavkami. Štandard ďalej obsahuje najmä požiadavky, ktoré musí firma naplniť, aplikačné informácie, prípadne ďalšie podrobné definície jednotlivých pojmov. Tento štandard nadobúda účinnosť od 15. decembra 2022. (IAASB, 2020, s. 1 - 6)

1.6.2 ISQM 2

Kontrola kvality v štandarde ISQM 2 predstavuje reakciu na riziká ohrozujúcu kvalitu v súlade s ISQM 1. Cieľom štandardu je, aby audítorská spoločnosť menovala osobu, ktorá bude objektívne hodnotiť významné úsudky audítorského tímu. Samozrejme táto osoba

musí disponovať príslušnými odbornými predpokladmi a schopnosťami. Audítorská spoločnosť musí zaviesť pravidla a postupy pre kontrolu kvality zákazky, pričom štandard menuje oblasti, ktoré musí kontrola kvality obsahovať. Jedná sa napríklad o prevedenie kontroly kvality v hodných termínoch počas realizácie zákazky a tiež, že partner zodpovedný za zákazku nemôže datovať svoju správu o zákazke do vtedy, pokiaľ neobdrží oznámenie o dokončení kontroly kvality. Štandard ďalej definuje povinnosti osoby vykonávajúcu kontrolu kvality zákazky. Tento štandard je účinný pre audity a previerky účtovných závierok za obdobie začínajúce 15. decembra 2022. (IAASB, 2020, s. 1 - 8)

1.7 Dokumentácia auditu

Od auditovanej spoločnosti je vyžadované, aby zasielala všetky potrebné podklady pre vykonanie auditu v čas a naopak, audítorská spoločnosť je povinná všetky svoje kroky počas auditu zaznamenávať vo svojej dokumentácii. Táto dokumentácia je v Zákone o auditorech pomenovaná ako spis audítora, pričom môže byť vedený v elektronickej, tak i papierovej forme. (Müllerová a Králíček, 2020, s. 77 - 78)

Whittington a Pany (2022, s. 183) dodávajú, že auditná dokumentácia obsahuje všetky vykonané audítorské postupy a tiež všetky závery, ku ktorým audítor dospeje. Je teda potrebné zdokumentovať, na základe čoho audítor dospel k záveru, rovnako je potrebné zaznamenať doklady ohľadom plánovania auditu. Spis audítora pomáha najmä pri kontrole kvality, pri inšpekcii, prípadne nástupníckemu audítorovi. Je nutné, aby bola označená osoba, ktorá dokumentáciu vykonala a revidovala s detailným uvedením dátumu.

Whittington a Pany ďalej tvrdia, že spis audítora okrem iného obsahuje rôzne analýzy účtovných kníh, organizačné schémy, korešpondenciu, konfirmácie, výsledky testov, obťaženia, ktoré sa vyskytli počas uplatňovania audítorských postupov, harmonogramy, zoznamy a ďalšie dokumenty. Dokumentácia by mala byť tak podrobná, aby obsahovala všetky audítorove uistenia a tiež, aby inému skúsenému audítorovi umožnila porozumieť všetkým vykonaným postupom a tiež dosiahnutým významným záverom.

1.8 Ciele auditu

Ako uvádzajú Elder et al. (2020, s. 119), cieľom auditu je vydať výrok audítora a tým poskytnúť užívateľom účtovnej závierky záver o tom, či je účtovná závierka zostavená vo všetkých významných ohľadoch poctivo a v súlade s platným rámcom finančného účtovníctva. Niektoré audítorské spoločnosti, najmä tie väčšie, môžu prikladať tiež správu

o internej kontrole nad účtovným výkazníctvom. Audítorskou povinnosťou je informovať užívateľov účtovnej závierky o tom, ak prehlásenia nie sú pravdivé, prípadne, že nie je schopný dospieť k relevantnému záveru kvôli nedostatku dôkazov.

K tomu, aby audítor vydal výrok o tom, či je účtovná závierka zostavená v súlade s príslušným účtovným rámcom, musí získať primeranú istotu o tom, že účtovná závierka neobsahuje významnú materiálnu nesprávnosť. V prípade, ak audítor nie je schopný, respektíve nemôže získať primeranú istotu, je nútený svoj výrok modifikovať, prípadne prísť až k takému kroku, že od zákazky odstúpi, ak to je možné. V tomto zmysle je nutné, aby audítor použil svoj profesijný skepticizmus a odborný úsudok, čo v jednoduchosti znamená uplatnenie svojich znalostí a skúseností a tiež odbornej prípravy. (IFAC, 2021, s. 52, 54)

2 AUDÍTORSKÉ ZÁKAZKY

2.1 Činnosti pred uzatvorením zmluvy

Müllerová a Králíček (2020, s. 79) rozdeľujú činnosti pred uzatvorením zmluvy do dvoch po sebe idúcich krokov, jedná sa o:

2.1.1 Posúdenie rizika zákazky a reakcie na nich

Audítor musí posúdiť, či je riziko zákazky obvyklé, prípadne vyššie ako obvyklé. Po tomto posúdení vykoná audítor rozhodnutie o prijatí alebo neprijatí zákazky. (Müllerová a Králíček, 2020, s. 80)

2.1.2 Stanovenie podmienok zákazky

Podmienky zákazky sú upravené v zmluve, pričom zmluva by mala byť písomná a definovať potreby a požiadavky klienta i audítora. Zmluva ďalej obsahuje ciele, rozsah a podmienky zákazky a rovnako aj mieru zodpovednosti klienta a audítora, a iné ujedania. Pri opakovaných auditoch je nutné podmienky zákazky znovu prehodnotiť. (Müllerová a Králíček, 2020, s. 81)

Podľa štandardu ISA 210, zjednávanie podmienok auditných zákazok, je audítor povinný zjednať podmienky auditnej zákazky s vedením spoločnosti, prípadne osobami poverenými správou a riadením. Rovnako, audítor nesmie prikývnuť na nedostatočne odôvodnenú požiadavku na zmenu podmienok. Ak však príde ku zmene podmienok zákazky, audítor má povinnosť zjednať nové podmienky písomne. (IFAC, 2021, s. 70)

2.2 Prijatie zákazky

Müllerová a Králíček (2017, s. 185 – 186) uvádzajú, že vo fáze prijatia zákazky sa audítor rozhoduje, respektíve posudzuje, či bude schopný vykonať zákazku a tiež, aké riziká sú so zákazkou spojené. Je potreba, aby boli splnené predpoklady podmieňujúce vykonanie auditu a tiež, aby audítor a najmä osoby poverené správou a riadením chápali podmienkam rovnako. Podmienkami pre splnenie predpokladu auditu sú najmä určenie, či je prijateľné použiť daný rámec účtovného výkazníctva k zostaveniu účtovnej závierky, získanie prehlásenia vedenia spoločnosti ohľadom zodpovednosti za zostavenie účtovnej závierky, zodpovednosti za vnútorný kontrolný systém, zodpovednosť za poskytnutie všetkých informácií a iné.

2.3 Porozumenie činnosti klienta

Aby audítorská spoločnosť získala dostatočné znalosti klienta, je nutné podľa Handu et al. (2019, s. 40) postupovať v nasledujúcich štyroch krokoch:

- definovať klienta a zúčastnené strany,
- definovať účel auditu,
- definovať dôkazy potrebné od klienta,
- definovať a overiť interné kontroly klienta.

Na druhú stranu Hayes et al. (2014, s. 184 – 185) dodávajú, že vo fáze akceptácie klienta získa audítor materiály o účtovnej jednotke, ktoré sú ľahko získateľné. Jedná sa napríklad o výpisy z verejných registrov, výročné správy, prípadne verejne dostupné správy a informácie.

Tieto znalosti sú však v dobe plánovania pre audítora nedostatočné, preto musí audítor zvýšiť svoje porozumenie účtovnej jednotky. Hayes et al. poukazujú na viacero možností zvýšenia povedomia o klientovi. Je nutné viesť rozhovor s vedením, od ktorého sa očakáva aj vyšší informačný potenciál, ale tiež i s ďalšími osobami v auditovanej spoločnosti. Rovnako je nutné preskúmať aj očakávania stakeholderov, ako sú zákazníci, dodávatelia, akcionári a ďalší. Ako ďalšie postupy autori odporúčajú využiť analytické procedúry, pozorovanie a inšpekciu alebo diskusiu audítorského tímu. Zdrojmi dát môžu byť tiež potvrdenia od právneho poradcu, vládne štatistiky, časopisy, noviny a ďalšie.

Audítor musí pochopiť účtovnú jednotku a jej prostredie, vrátane vnútornej kontroly účtovnej jednotky tak, aby bol schopný posúdiť a identifikovať riziká významných materiálnych nesprávností v dôsledku chyby alebo podvodu v účtovnej závierke. Okrem toho, že dostatočná znalosť účtovnej jednotky poskytuje audítorovi možnosť identifikácie rizík, poskytuje tiež základ pre navrhnutie a realizáciu reakcií na posúdené riziká významných materiálnych nesprávností. Pri posudzovaní rizík môže získať audítor dôkazy o relevantných tvrdeniach alebo účinnosti kontrol. (AICPA, 2019, s. 69)

2.3.1 Interné kontroly

Interné, respektíve vnútorné kontroly a postupy v spoločnosti zabezpečujú, aby boli všetky transakcie správne zaznamenané v účtovných záznamoch. Audítor by teda mal

identifikovať systém, preskúmať jeho spoľahlivosť s využitím kontrolných vzoriek a následne vyvodiť záver ohľadom spoľahlivosti. (Millichamp a Taylor, 2022, s. 143 - 144)

Okrem toho, Millichamp a Taylor (2022, s. 144) upozorňujú, že ak sú systémy spoľahlivé, môžu do istej miery nahradiť množstvo testov jednotlivých transakcií a šetrení. Je to však len za predpokladu preukaznosti systému vnútornej kontroly tak, že všetky transakcie sú evidované správne a môžu byť základ pre zostavenie účtovnej závierky.

Podľa AICPA (2019, s. 85), vnútorná kontrola by mala byť flexibilný proces zameraný na dosahovanie cieľov účtovnej jednotky, ktorý obsahuje množstvo úloh a činností prispôbených organizačnej štruktúre, pričom ju vykonávajú ľudia, ktorí musia poznať svoje povinnosti a právomoci. Rovnako AICPA zdôrazňuje, že vnútorná kontrola môže vždy poskytovať iba primeranú istotu, nie absolútnu.

Millichamp a Taylor (2022, s. 141) k tomu dodávajú, že audítor je nútený porozumieť i špecifickým otázkam týkajúcich sa vnútornej kontroly. Jedná sa najmä o analýzu rizík spojených s využívaním IT, problémy vyplývajúce z odhadov hodnôt, praktické problémy v konkrétnej lokalite, prípadne je potrebné zoznámiť sa s operáciami vyžadujúce špecifické zručnosti.

2.4 Riziká

Predtým, ako začne audítor posudzovať riziká, je nutné, aby „pochopil“ účtovnú jednotku, teda účtovný systém a systém vnútornej kontroly. Následne môže na základe niektorých dôkazov identifikovať riziko významnej materiálnej nesprávnosti. Autori dodávajú, že riziká na úrovni účtovnej závierky ako celku sú všadeprítomné a môžu mať potenciálny dopad na veľký počet položiek účtovnej závierky. Naopak, riziká na úrovni tvrdení zasahujú obmedzené množstvo tvrdení v účtovnej závierke. (Hayes et al., 2014, s. 194 – 195)

Porter et al. (2014, s. 333 – 334) tvrdia, že audítor je povinný na základe svojho úsudku vyhodnotiť všetky významné a relevantné riziká materiálnych nesprávností. Samozrejme, nezabúdajúc na zisťovanie významných rizík nesprávnosti na úrovni účtovnej závierky ako celku a na úrovni jednotlivých tvrdení. Tieto riziká sa často týkajú tých transakcií, ktoré sa svojimi vlastnosťami vymykajú bežnému priebehu, napríklad veľkosťou, nepravidosťou výskytu, prípadne tie transakcie, ktoré sú náchylné k chybám. Rovnako by audítor mimo iného nemal opomenúť možnosti podvodu, nedodržiavania platnej legislatívy alebo

napríklad riziko nepretržitého trvania účtovnej jednotky. Audítora môže efektívne naplánovať audítorské postupy len v tom prípade, ak správne identifikuje a vyhodnotí riziká významných nesprávností na úrovni celej účtovnej závierky, na úrovni tvrdení a iné významné riziká.

Podľa štandardu ISA 315 sa tvrdenia o skupinách transakcií a udalostí rozdeľujú do kategórii výskyt, úplnosť, správnosť, správne obdobie, klasifikácia a vykázanie. Tvrdenia o zostatkoch účtoch sa rozdeľujú na existenciu, práva a povinnosti, úplnosť, správnosť, ocenenie, alokácia, klasifikácia a vykázanie. Uvedené tvrdenia môže audítora po relevantnej úprave rovnako aplikovať pre posúdenie potencionálnych nesprávností, ktoré sa priamo netýkajú skupín transakcií a udalostí, prípadne zostatkov účtov. (IFAC, 2021, s. 213)

Müllerová a Králíček (2017, s. 142) dodávajú, že riziká na úrovni tvrdení sú tvorené dvomi časťami, ktorými sú prirodzené a kontrolné riziko.

V odbornej literatúre sa môžeme najčastejšie stretnúť s delením rizík na audítorské, prirodzené, podnikateľské, kontrolné, zisťovacie, výberové riziká a v neposlednom rade riziká podvodu.

2.4.1 Audítorské riziko

Whittington a Pany (2022, s. 153, 157) charakterizujú audítorské riziko ako vydanie nemodifikovaného výroku, respektíve výroku bez výhrad na účtovnú závierku, ktorá obsahuje významnú materiálnu nesprávnosť. Inými slovami to je vydanie nesprávneho výroku na účtovnú závierku, ktorá je vo významnej miere nesprávna. Audítora sa snaží znížiť audítorské riziko na primerane nízku úroveň vykonaním primeraného množstva úkonov a získaním spoľahlivých a relevantných dôkazov, respektíve informácií. Podľa autorov by sa audítorské riziko dalo kvantifikovať nižšie uvedeným vzťahom, kde AR je audítorské riziko, PR predstavuje prirodzené riziko, KR je kontrolné riziko a VR je výberové riziko. Súčinom prirodzeného a kontrolného rizika získame riziko materiálnej nesprávnosti. Rovnako je možné využiť i nekvantifikovaný prístup.

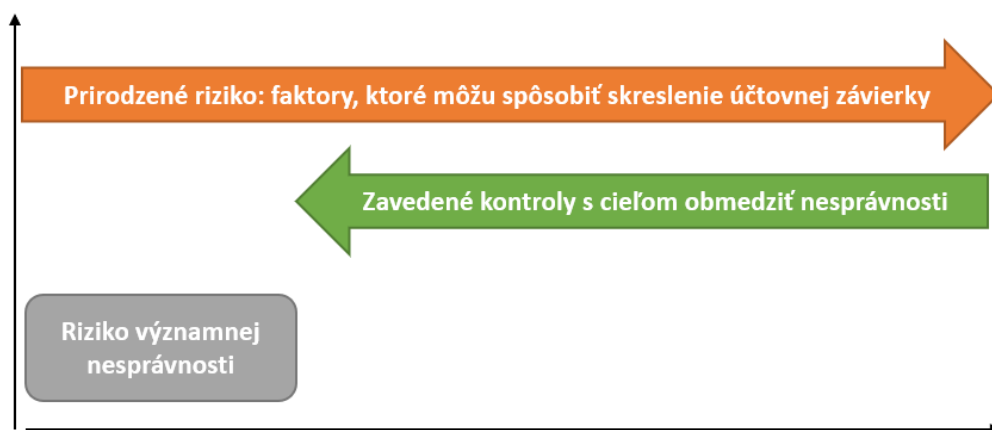
$$AR = PR \times KR \times VR \quad (1)$$

Millichamp a Taylor (2022, s. 133) tvrdia, že cieľom audítora je znížiť audítorské riziko na minimum, nakoľko by vydanie nedbalého výroku mohlo viesť k poškodeniu audítorskej spoločnosti. Autori rovnako upozorňujú, že audítorské riziko nie je to isté, ako riziko podnikateľské.

2.4.2 Prirodzené riziko

Prirodzené riziko môže vzniknúť dvomi spôsobmi, jedná sa riziko chyby, čo znamená, že určité tvrdenia v účtovnej závierke disponujú väčšou náchylnosťou k omylom, ktoré by mohli byť materiálne. Druhým spôsobom je riziko podvodu, ktorý je definovaný v bode 2.4.4. (Lessambo, 2018, s. 184)

Podľa Príručky k uplatňovaniu medzinárodných audítorských štandardov pri audite malých a stredných účtovných jednotiek (ďalej len „príručka“), nie je možné pri vyhodnocovaní prirodzených rizík brať do úvahy kontroly, ktoré tieto riziká znižujú. Ako ukazuje obrázok č. 1, vedenie spoločnosti by malo zaviesť relevantné procedúry a vnútorné kontroly tak, aby prirodzené riziko znížili na akceptovateľnú úroveň, pričom táto úroveň predstavuje zvyškové riziko významnej materiálnej nesprávnosti. Rovnako, medzi prirodzené riziká patrí tiež podnikateľské riziko, ktoré je vysvetlené v bode 2.4.3. (IFAC, 2010, s. 130, 188)



Obrázok 1 Schéma prirodzeného rizika (vlastné spracovanie podľa IFAC, 2010, s. 130)

2.4.3 Podnikateľské riziko

Podľa štandardu ISA 315, podnikateľské riziko predstavuje riziko, že vedenie účtovnej jednotky stanoví nesprávne ciele a stratégie, ktoré negatívne ovplyvnia schopnosť účtovnej jednotky naplňovať svoje ciele. Respektíve, existujú iné významné podmienky, udalosti a okolnosti, ktoré môžu túto schopnosť ohroziť. (IFAC, 2021, s. 175)

2.4.4 Riziko podvodu

Basu (2016, s. 10) upozorňuje, že riziko podvodu je jedným zo spôsobov zavinenia nesprávností v účtovnej závierke, tou druhou možnosťou je chyba. Podvod je úmyselné skreslenie výsledkov spoločnosti s cieľom dosiahnuť nejaké obohatenie konkrétnej osoby, na ktoré nemá nárok. Jedná sa o úmyselný, nezákonný, neoprávnený čin jedného alebo

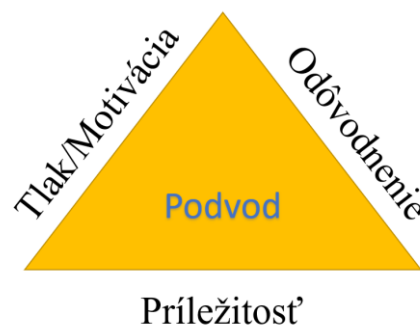
viacerých členov vedenia účtovnej jednotky, prípadne iného zamestnanca, alebo tretej osoby.

Müllerová a Králíček (2017, s. 24 - 25) tvrdia, že podvodným jednaním môže byť sprenevera a podvodné účtovné výkazníctvo. Sprenevery sa môže týkať napríklad rozkrádanie, prípadne odcudzenie majetku. Existuje celá rada dôvodov pre spáchanie podvodov, napríklad sa môže jednať o väzbu na odmeňovanie, snaha o získanie majetkového prospechu, pocit nespravodlivosti alebo nedostatočného ohodnotenia a ďalšie. Müllerová a Králíček sa zhodujú s Basuom v tom, že podvod môže byť vykonaný členmi vedenia spoločnosti, pričom, by sa jednalo o manažérsky podvod. Môže sa tiež jednať o podvod zo strany zamestnancov, čo by sa dalo nazvať ako zamestnanecký podvod.

Králíček a Molín (2014, s. 110 – 111) tvrdia, že každé podvodné jednanie vo vnútri podniku je možné rozdeliť do kategórií ako neoprávnené nakladanie s aktívami spoločnosti, skresľovanie výkazov a korupčné jednanie. Každá táto kategória má svoje typické vlastnosti:

- neoprávnené nakladanie s aktívami spoločnosti sa týka najmä finančných prostriedkov alebo ostatných hmotných a nehmotných aktív,
- pod skresľovaním výsledkov je možné hľadať účtovné výkazy a rovnako neúčtovné informácie,
- korupčné jednanie predstavuje najmä úplatkárstvo, ekonomické vydieranie alebo napríklad prijímanie nelegálnych odmien.

Viacerí autori odbornej literatúry veľmi často uvádzajú tzv. trojuholník podvodu, ktorý je zobrazený v obrázku č. 2. Jeho tri strany predstavujú tri podmienky, ktoré obvykle stoja za podvodom. Jedná sa o tlak, respektíve motiváciu, odôvodnenie a príležitosť.



Obrázok 2 Trojuholník podvodu (vlastné spracovanie)

2.4.5 Kontrolné riziko

Podľa Eldera et al. (2020, s. 245) kontrolným rizikom meria audítor možnosť, že systém vnútornej kontroly auditovanej spoločnosti včas neodhalí, nezabráni a nenapraví významnú materiálnu nesprávnosť. Audítor môže tiež prehlásiť neúčinnosť vnútorných kontrol, čo sa týka odhalenia a nápravy nesprávností. Čím účinnejšia kontrola, tým nižší rizikový faktor. Neúčinná kontrola môže mať rizikový faktor i 100 %. Účinné vnútorné kontroly znižujú pravdepodobnosť nesprávností, čo audítorovi následne umožňuje znížiť dôkazné prostriedky. Je však kľúčové, aby audítor dokonale pochopil vnútornú kontrolu a testoval jej účinnosť. Vnútorné kontroly sú detailnejšie definované v bode 2.3.1.

2.4.6 Zisťovacie riziko

Zisťovacie, respektíve detekčné riziko podľa štandardu ISA 200 predstavuje to riziko, že audítorské testy s cieľom znížiť audítorské riziko na prijateľnú úroveň neodhalia významnú materiálnu nesprávnosť, prípadne skupinu nesprávností. (IFAC, 2021, s. 53)

Müllerová a Králíček (2017, s. 143) k tomu dodávajú, že čím je vyššie riziko významnej materiálnej nesprávnosti, tým nižšia bude prijateľná úroveň zisťovacieho rizika a o to viacej dôkazných informácií bude audítor nutný získať. Zisťovacie riziko je závislé na účinnosti audítorských postupov, najmä povahy, načasovania a rozsahu postupov. Je vhodné využiť pri audítorských postupoch opatrenia ako sú správne plánovanie, využívanie profesijného skepticizmu, alebo napríklad i vhodný výber členov audítorského tímu.

2.5 Plánovanie auditu

Podľa Hayesa et al. (2014, s. 182) cieľom plánovania je, aby si audítor vytvoril časový rozvrh. Tento časový rozvrh ako Hayes et al. uvádzajú, by nemal opomenúť nasledujúce plánovacie procedúry:

- pochopenie činnosti účtovnej jednotky a jeho prostredia,
- posúdenie významných rizík materiálnej nesprávnosti,
- stanovenie hladiny významnosti,
- pripravenie programu auditu obsahujúce reakcie na vyhodnotenú riziká.

Štandard ISA 300 okrem iného zdieľuje, že audítor je povinný plánovať audit účtovnej závierky. Pričom, plán mu napomáha venovať značnú pozornosť dôležitým oblastiam

auditu, ako napríklad včas identifikovať potencionálne problémy a tiež na nich efektívne reagovať. Riadne organizovaná zákazka uľahčuje riadenie členov tímu a tiež pomáha koordinovať prácu jednotlivých zložiek a expertov. Štandard ISA 300 k tomu ďalej dodáva, že audit by mal efektívne využívať audítorove zdroje. Avšak je zrejmé, že pre každú jednu zákazku bude predstavený unikátny plán, vzhľadom na veľkosť a zložitosť klienta, skúsenosť členov audítorského tímu s účtovnou jednotkou, prípadne iných okolnostiach. (IFAC, 2021, s. 166 – 167)

AICPA (2019, s. 36) sa zhoduje v tom, že audit musí byť naplánovaný tak, aby bol uskutočnený efektívnym spôsobom, avšak ešte k tomu dodáva, že plánovanie auditu je zodpovednosť audítora. Pričom odporúča, aby plán prejedal s vedením auditovanej spoločnosti s cieľom uľahčenia prevedenia zákazky. Plán môže obsahovať i zapojenie iného audítora, napríklad kvôli inventúram vo vzdialenom meste. Auditný plán by sa dal de facto nazvať ako návod, upravený podľa potreby v súvislosti s okolnosťami zákazky tak, aby v neposlednom rade zvyšoval produktivitu angažovaných pracovníkov a tým pádom viedol k ziskovejšej zákazke.

2.6 Stratégia auditu

Pri stanovení stratégie auditu môže audítor podľa štandardu ISA 300 prihliadnuť na celé množstvo okolností v oblasti vlastnosti zákazky, ako cieľa v oblasti výkazníctva a načasovania auditu, v oblasti významných faktorov, povahe, načasovanie a rozsah zdrojov a ďalšie. Konkrétne okolnosti môžu byť napríklad rámec účtovného výkazníctva, mena vykazovania, rozsah auditu, existencia interného auditu, možnosť spolupráce s pracovníkmi klienta, dostupnosť údajov, vplyv informačných technológií, nutnosť špeciálnych znalostí a ďalšie. (IFAC, 2021, s. 171 – 172)

Autori Sana et al. (2017, s. 2.5) odporúčajú, pri príprave programu auditu stanoviť nasledujúce kroky, ktoré by mal audítor pri príprave dodržiavať. V prvom rade musí byť stanovený rozsah auditu, následne je nutné rozdeliť povinnosti členom audítorského tímu vzhľadom na ich kvalifikáciu a skúsenosti. Ďalej je stanovená doba nutná ku splneniu jednotlivých častí a v neposlednom rade sa jedná o rozhodnutie, ktoré techniky auditu budú použité.

Podľa Millichampa a Taylora (2022, s. 149) sú v zásade tri rôzne spôsoby prístupov k stratégii auditu, uvádzajú:

2.6.1 Substantívny prístup

Tento typ prístupu je typický pre malé spoločnosti s nízkym počtom zamestnancov a veľmi slabým vnútorným systémom. Účtovníctvo tiež pravdepodobne vedie účtovník alebo účtovníčka na čiastočný úväzok. Obvykle sa jedná o organizácie typu charita alebo drobná rodinná spoločnosť. (Millichamp a Taylor, 2022, s. 149 - 150)

2.6.2 Systémovo založený audit

Systémovo založený prístup je aplikovaný zvyčajne na firmy, ktoré sú presným opakom firiem uvedených v body 2.6.1. Jedná sa teda o väčšie firmy s riadnou vnútornou kontrolou a dostatočným počtom zamestnancov. Tento prístup sa opiera o interné kontroly. Samozrejme až po tom, čo ich audítor dostatočne vyhodnotí. Tieto testy kontrol audítor doplní o vykonané testy vecnej správnosti a následne už môže audítor vyvodiť záver o spoľahlivosti účtovných záznamov. (Millichamp a Taylor, 2022, s. 150)

2.6.3 Rizikovo orientovaný audit

Rizikovo orientovaný audit súvisí s rozvojom silných IT systémov, nakoľko sa jedná o čoraz viac efektívnejšiu formu auditu. Je to najmä z toho dôvodu, že tento vysoký rozvoj IT zapríčiňuje nemožnosť použitia doterajších audítorských postupov, respektíve ich robí zbytočnými. Ak systémovo založený audit bol aplikovaný na veľké firmy s riadnou vnútornou kontrolou, tak rizikovo orientovaný audit je určený najmä pre väčšie organizácie s dokonale prepracovanou vnútornou kontrolou. Audítori nie sú nútení vykonávať tak veľké množstvo testov, nakoľko z každodenných transakcií nesprávnosti nevzniknú a môžu sa viac sústrediť na analýzu podnikateľských rizík. Je však nutné, aby mal audítor dostatočnú dôveru v systém klienta a tiež, aby audítor disponoval dostatočne skúseným audítorským tímom. (Millichamp a Taylor, 2022, s. 150 - 151)

3 AUDÍTORSKÉ POSTUPY

3.1 Stanovenie významnosti

Maximálna chyba, ktorú môže určitá oblasť účtovnej závierky obsahovať bez toho, aby kazila poctivý a verný obraz príslušného rámca výkazníctva je tolerovaná chyba, respektíve prijateľná chyba, ktorá predstavuje hladinu významnosti. Autor dopĺňa, že nie je účelom auditu prejsť úplne všetky položky a zistiť či sú absolútne správne, čo znamená, že chyby sa môžu vyskytnúť, avšak nič to nezmení na poctivom a vernom obraze. (Basu, 2016, s. 95 - 96)

Ako uvádza Lessambo (2018, s. 135), audítor by mal stanoviť úroveň materiality pre účtovnú závierku ako celok so zohľadnením všetkých významných a relevantných faktorov. Výsledkom stanovenia hladiny významnosti je špecifikovaná čiastka z účtovných výkazov. V prípade, ak účtovné výkazy nie sú k dispozícii, môže audítor túto čiastku odhadnúť na základe predbežných výkazov so zohľadnením všetkých významných budúcich transakcií. V momente, ak sa vyskytuje oblasť, u ktorej by mala nižšia nesprávnosť vplyv na rozhodnutie užívateľov účtovnej závierky, je na zváženie stanoviť špecifickú, respektíve samostatnú hladinu materiality pre túto oblasť.

Elder et al. (2020, s. 210 – 211) prirovnávajú hladinu významnosti k veľkosti nesprávnosti, ktoré či už samostatne, prípadne v úhrne ovplyvnia rozhodnutia užívateľov účtovnej závierky. Elder et al. ďalej popisujú päť krokov pre stanovenie materiality:

- a) audítor by mal v prvom kroku stanoviť hladinu významnosti pre účtovnú závierku ako celok.
- b) V druhom kroku by mal audítor určiť výkonnostnú významnosť, teda špecifickú hladinu významnosti pre určité segmenty účtovnej závierky. Môže sa jednať napríklad o skupiny transakcií, zostatky na účtoch a ďalšie.
- c) V treťom kroku audítor odhadne súčet nesprávnosti v segmente.
- d) Štvrtý krok predstavuje odhad agregovanej nesprávnosti.
- e) V poslednom piatom kroku by mal audítor porovnať agregovaný odhad nesprávností s predbežným úsudkom o hladine významnosti.

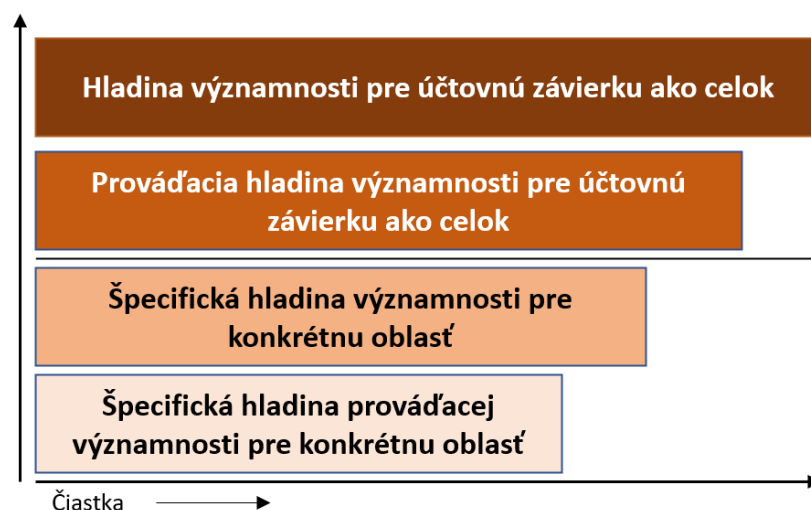
Podľa štandardu ISA 320: „Audítor preskúma materialitu pre účtovnú závierku ako celok alebo významnosť pre určité skupiny transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia,

v prípade, že v priebehu auditu získa informáciu, ktorá by spôsobila, že audítor pôvodne stanovil inú čiastku.“ (IFAC, 2021, s. 249)

Hladina významnosti by mala byť stanovená z takého prvku účtovnej závierky, ktorej jej užívatelia venujú najväčšiu pozornosť. Môže to byť zisk, výnosy, náklady, aktíva, prípadne iné. Je však dôležité, aby stanovené kritérium nebolo príliš volatilné. Napriek tomu, že štandardy ISA neuvádzajú konkrétny návod pre stanovenie hladiny významnosti, nakoľko by konkrétna hodnota mala byť založená na odbornom úsudku audítora. Príručka odporúča zvoliť určité percento z vybraného kritéria, ako napríklad 1 až 3 % z výnosov alebo aktív, prípadne 3 až 5 % z vlastného kapitálu. (IFAC, 2010, s. 59, 61)

3.1.1 Provád'acia významnosť

Príručka charakterizuje provád'áciu významnosť ako isté bezpečnostné pásmo, ktoré dáva audítorovi určitú istotu, že v prípade, ak vyjdú najavo ďalšie nesprávnosti, tak spolu s neopravenými nesprávnosťami s najväčšou pravdepodobnosťou neprekročia celkovú hladinu významnosti. Stanovenie provád'acej významnosti vyžaduje odborný úsudok audítora so zohľadnením rizikových faktorov. Príručka udáva, že hladina provád'acej významnosti sa zvyčajne pohybuje medzi 60 až 85 % z celkovej, respektíve špecifickej úrovne materiality. Čím vyššie percento je zvolené, tým je nižšie riziko. (IFAC, 2010, s. 57 – 61)



Obrázok 3 Hladina celkovej a provád'acej významnosti (vlastné spracovanie podľa IFAC, 2010, s. 54)

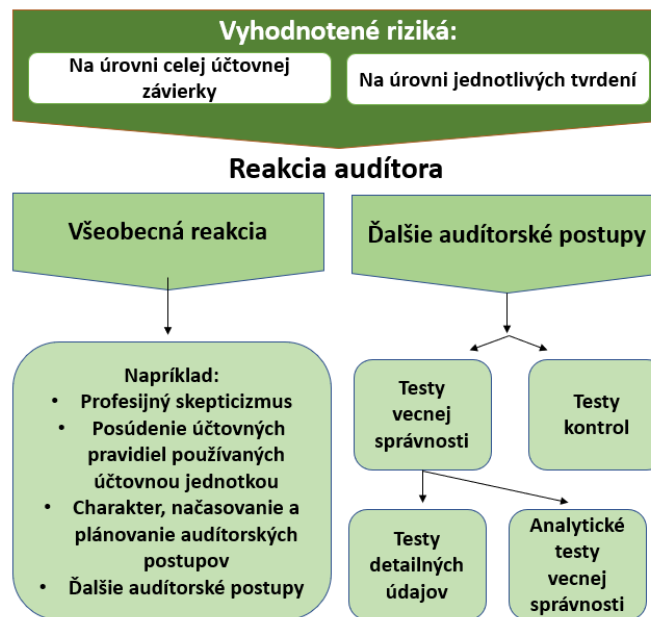
3.2 Reakcie na riziká

Cieľom je navrhnúť a vykonať vhodné reakcie na riziká významných materiálnych nesprávností na úrovni celej účtovnej závierky i na úrovni jednotlivých tvrdení. To znamená, že audítor musí získať dostatočné dôkazné informácie. Príručka upozorňuje, že audítor musí pripraviť stratégiu „šitú na mieru“ pre konkrétnu spoločnosť so zohľadnením konkrétnych okolností a nie je možné, aby použil určitý štandardný program auditu. Základom pre vhodné reakcie je vypracovaný súpis vyhodnotených rizík. (IFAC, 2010, s. 198 - 199)

Na pervazívne riziká, teda významné riziká na úrovni celej účtovnej závierky je nutné reagovať návrhom a realizáciou všeobecnej reakcie. Je na odbornom úsudku audítora, ktoré ďalšie audítorské postupy pre vyhodnotenú riziká na úrovni tvrdení alebo na úrovni účtovnej závierky využije tak, aby znížil audítorské riziko na prijateľnú úroveň. Ako zobrazuje obrázok č. 4, audítor môže ako ďalšie audítorské postupy využiť testy vecnej správnosti, prípadne testy kontrol. (IFAC, 2010, s. 199 – 201)

Komora audítorov (2017, s. 8) tvrdí, že audítor môže na vyhodnotenú riziká reagovať substantívnym prístupom, čo znamená vykonanie testov vecnej správnosti, prípadne môže využívať testy kontrol. Komora audítorov tiež dodáva, že tieto reakcie musia byť obsiahnuté v pláne auditu a následne po vykonaní príslušných postupov riadne zdokumentované.

Medzinárodný audítorský štandard ISA 330 k tomu dodáva, že audítor je povinný zvážiť dôvody, ktoré viedli k vyhodnoteniu rizika materiálnej nesprávnosti. Ďalej je povinný zvážiť pravdepodobnosť a rozsah nesprávnosti a tiež, či vyhodnotenú riziká berú v úvahu kontroly, ktoré ošetrujú toto riziko. Rovnako je potreba brať v úvahu tvrdenie, že čím je vyššie riziko, tým presvedčivejšie dôkazy musí audítor získať. Audítor musí vykonať taký rozsah audítorských postupov, aby bol schopný posúdiť, či celková prezentácia účtovnej závierky spĺňa príslušný rámec účtovného výkazníctva. Rovnako musí audítor zvážiť klasifikáciu a popis finančných informácií, udalosti, štruktúru a obsah účtovnej závierky a tiež ďalšie faktory. (IFAC, 2021, s. 254, 257)



Obrázok 4 Reakcie na vyhodnotenú riziká (vlastné spracovanie podľa IFAC, 2010, s. 199)

3.3 Výber vzoriek

Podľa AICPA (2020, s. 15), by sa dal pojem výber vzoriek definovať ako výber menej než 100 % z celej populácie a ich následným vyhodnotením. Je podstatné, aby bola vzorka dostatočne reprezentatívna a poskytla primeraný základ pro závery o celej populácii. K výberu vzoriek môžeme pristupovať dvomi prístupmi, jedná sa štatistický a neštatistický prístup.

Európska komisia (2017, s. 15 – 16) upozorňuje, že rámec pre výpočet veľkosti vzorky obsahuje dva prvky. Prvým je schéma zberu dát a druhý predstavuje následný postup projekcie, teda odhadu. Neštatistický model na rozdiel od štatistického trpí tou nevýhodou, že neumožňuje výpočet presnosti odberu vzoriek. Čo znamená, že nie je možné kontrolovať auditné riziko a teda, nie je možné zaistiť, že vzorka bude dostatočne reprezentatívna, preto sa chyba musí vyhodnotiť empirickým spôsobom. Štatistická metóda nám umožňuje na základe reprezentatívneho výberu extrapoláciu vzorku na celú populáciu a tým odhadnúť chybu a zistiť, či celá populácia obsahuje významnú materiálnu nesprávnosť.

3.3.1 Metódy neštatistického výberu vzoriek

Medzi neštatistické metódy výberu môžeme zaradiť typický výber, ktorý sa spolieha na odborný úsudok audítora, ďalej námatkový výber, ktorý sa snaží napodobniť náhodný

výber alebo výber na základe rizika, ktorý vyberá položky na základe rôznych zvolených vlastností. (Európska komisia, 2017, s. 16 – 17)

3.3.2 Metódy štatistického výberu vzoriek

Štatistické metódy sa delia na dve možné techniky, sú nimi náhodný a systematický výber, ktorý podľa Whittingtona a Panyho (2022, s. 370) zahrnuje výber každej i-tej položky v náhodnom vychádzajúcom bode v populácii.

Whittington a Pany (2022, s. 371 – 372) ďalej uvádzajú, že štatistické vzorkovacie plány, čo sú postupy zberu vzoriek k dosiahnutiu cieľov auditu môžu zahŕňať rôzne typy, ako sú napríklad:

- atribút vzorkovania, ktorý sa často používa pri testoch kontrol, kde audítorovi umožňuje odhadnúť mieru výskytu určitých charakteristík v populácii.
- Výber peňažnou jednotkou, ktorý je veľmi známy pod svojim anglickým ekvivalentom monetary unit sampling a skratkou MUS, prípadne sa označuje tiež výber jednotiek v dolároch. Táto systematická metóda využíva vzorkovaciú teóriu atribútov k odhadu celkových chýb v populácii v peňažných jednotkách. Základnou jednotkou je každý dolár (prípadne iná peňažná jednotka) tvoriaci hodnotu základného súboru. To, že bude určitá transakcia vybraná odpovedá pravdepodobnosti úmernej jej veľkosti.

3.3.3 Výber vzoriek podľa metódy peňažných jednotiek

Podľa príručky (IFAC, 2010, s. 227) je nutné navrhnuť faktor spoľahlivosti, pričom čím vyšší faktor je zvolený, tým väčšia bude dosiahnutá úroveň zníženia rizika i veľkosť vzorky. Je možné pracovať s tromi úrovňami zníženia rizika, jedná sa o malé, stredné a veľké.

Rovnako je odporúčané, zo základného súboru vyradiť kľúčové položky, prípadne položky s vysokou hodnotou. Následne sa vypočíta selekčný interval podľa schémy (2). Napokon je nutné zvoliť vychádzajúci bod pre výber prvej vzorky, ktorý sa môže pohybovať od 1 až do selekčného intervalu. Každá ďalšia položka bude vybraná spôsobom hodnota predchádzajúceho výberu zvýšená o jeden selekčný interval. Veľkosť reprezentatívnej vzorky sa podľa peňažných jednotiek vypočíta podľa schémy (3). (IFAC, 2010, s. 228)

$$\text{Selekčný interval} = \frac{\text{Provád'acia významnosť}}{\text{Faktor spoľahlivosti}} \quad (2)$$

$$\text{Veľkosť vzorky} = \frac{\text{Základný súbor}}{\text{Selekčný interval}} \quad (3)$$

3.3.4 Stratifikácia

Stratifikáciou sa rozumie rozdelenie základného súboru do niekoľkých skupín, z ktorých sa odoberajú nezávislé vzorky. Cieľom je, aby v každej vrstve bola zastúpená dielčia populácia, čo následne môže viesť k zvýšeniu presnosti, prípadne zmenšenie veľkosti vzorky. (Európska komisia, 2017, s. 24)

3.3.5 Výberové riziko

Podľa štandardu ISA 530 predstavuje výberové riziko pravdepodobnosť, že záver založený na základe výberu vzoriek sa môže líšiť od postupu, ktorý by testoval celý základný súbor. Môže sa teda stať, že audítora bude konštatovať, že kontroly sú účinné, respektíve účinnejšie, aj keď tomu tak nie je. Prípadne bude konštatovať pri detailných testoch, že riziko podstatnej materiálnej nesprávnosti neexistuje i keď v skutočnosti existuje. Rovnako môže audítora prísť k presne opačným zisteniam. (IFAC, 2021, s. 331)

3.4 Testy kontrol

Testy kontrol sú nevyhnutným audítorským postupom v prípade, že sa na základe stratégie bude audítora spoliehať na účinnosť vnútorných kontrol. Tieto testy poskytujú dôkazy o účinnosti kontrol a tiež zisťujú, do akej miery sa odchyľujú od predpísaného kontrolného postupu. Niektoré testy kontrol je možné testovať pomocou výberu vzoriek, avšak pri niektorých táto možnosť nie je k dispozícii. V prípade využitia vzoriek musí audítora dbať na to, aby bola vzorka dostatočne reprezentatívna, aby neboli skreslené prípadné závery o celkovom súbore. (AICPA, 2020, s. 16 – 17)

Komora audítora (2017, s. 16) uvádza ako možné príklady testov kontrol, kontroly oddelení právomocí, teda či transakcia bola schválená riadne a či bola zachovaná kontrola štyroch očí. Tiež sa môže jednať o kontrolu prítomnosti podpisov v prípade, že účtovná jednotka využíva možnosť obehu dokladov v papierovej podobe. Komora audítora upozorňuje, že najznámejším využívaným testom kontrol je inventarizácia.

Je potrebné zmieniť, že je možné testovať len takú kontrolu, ktorá je zmysluplná v danom kontexte a je navrhnutá tak, aby pokrývala príslušné riziko. Ak plánuje audítora vykonávať testy kontrol už na predaudite, je potrebné, aby sa venoval kontrolám v celom auditovanom období. Za istých okolností, je umožnené audítora využiť tiež testy kontrol

z predchádzajúcich období, pričom je nutnosť vykonávať danú kontrolu jedenkrát za tri roky. (KAČR, 2017, s. 17)

Napriek tomu, že testy kontrol nie sú povinné, je audítor nútený sa zoznámiť s vnútorným kontrolným systémom, nakoľko z toho vychádza pri vyhodnocovaní rizík významných materiálnych nesprávností. (KAČR, 2017, s. 16)

3.5 Analytické testy vecnej správnosti

Analytické testy sú rýchle a presvedčivé testy založené na hľadaní zmysluplných vzťahov medzi finančnými, respektíve finančnými a nefinančnými veličinami, pričom je potrebné aby boli „šité priamo na mieru.“ Ich spoľahlivosť je závislá od spoľahlivosti vstupných dát. Analytické testy nemajú presne stanovenú podobu, a tak záleží na odbornom úsudku a kreativite audítora, aby vymyslel výstižný analytický test. (KAČR, 2021, s. 10 – 12)

Výhoda týchto testov sa oproti testom detailných údajov dá zobrazit' v tom, že pracujú s kumulovanými číslami, pričom nie je potreba vyberať vzorky a tým sa logicky audítor vyhne výberovému riziku. Nevýhodou týchto testov je najmä to, že dokážu určitý údaj spochybniť, avšak nedokážu zvyčajne presne kvantifikovať, aký údaj tam mal byť správne. Každopádne, analytické testy napomáhajú audítorovi identifikovať riziká významných materiálnych nesprávností, pričom základným príkladom môže byť prosté medziročné porovnanie. (KAČR, 2021, s. 10 – 12)

Podľa štandardu ISA 520, je audítor povinný posúdiť vhodnosť konkrétnych analytických testov, vyhodnotiť spoľahlivosť zdrojových údajov, stanoviť očakávané čiastky, prípadne ukazovatele a určiť rozdiel medzi skutočnými hodnotami a odhadovanými. Audítor môže analytické testy použiť samostatne, prípadne v kombinácii s testami detailných údajov. (IFAC, 2021, s. 326)

V prípade, ak audítor zistí nekonzistentné vzťahy, prípadne iné výkyvy, je povinný zistiť príčinu týchto odchýlok, či už dopytovaním sa vedenia, prípadne vykonaním ďalších audítorských postupov. (IFAC, 2021, s. 327)

Príručka k tomu dodáva, že využitím nefinančných údajov môže audítor prísť ku kvalitnejším výsledkom, napríklad sa môže jednať o počet zamestnancov alebo počet expedovaných výrobkov. Každopádne, je nutné overiť spoľahlivosť použitých nefinančných údajov. Rovnako dodáva, že kľúčové je definovať očakávanie a až následne porovnať so skutočnosťami. (IFAC, 2010, s. 234)

3.6 Testy detailných údajov

Tieto testy predstavujú najúčinnější prostriedok pre stanovenie úplnosti a presnosti daného zostatku na účte. Jedná o podrobné testy, ktoré testovaním transakcií vedú, či už priamo k testovaniu samotného zostatku, prípadne vedú ku vzniku zostatku na účte. (Porter et al., 2014, s. 437)

Podľa príručky, testami detailov získava audítor dôkazy v podobe tvrdenia, existencie, správnosti alebo ocenenia, pričom účelom detailných testov je zhromaždiť dôkazné informácie tak, aby doložili určitú čiastku v účtovnej závierke. (IFAC, 2010, s. 117)

4 ZÁVEREČNÁ FÁZA AUDITU

Podľa Müllerovej a Králička (2020, s. 105 - 110) by sa záver auditu dal zhrnúť do nasledujúcich krokov:

- a) posúdenie následných udalostí,
- b) získanie prehlásenia vedenia spoločnosti,
- c) príprava zhrnutí záveru auditu,
- d) revízia a kontrola spisu audítora,
- e) list vedeniu spoločnosti.



Obrázok 5 Záverečná fáza auditu (vlastné spracovanie podľa IFAC, 2010, s. 266)

4.1 Spriaznené strany

Audítor musí riadne reagovať na riziká nesprávností vznikajúce v dôsledku transakcií medzi spriaznenými stranami. Audítor má povinnosť identifikovať riziká materiálnych nesprávností s pomocou takých postupov, ktoré mu zabezpečia dostatočné dôkazné informácie. Medzi tieto postupy patrí najmä dopytovanie sa vedenia i ďalších osôb s ohľadom na existenciu a zmeny v spriaznených stranách a tiež o uzatvorených a vykonaných transakciách medzi spriaznenými stranami. (KAČR, 2019, s. 7)

Štaandard ISA 550 dodáva, že audítor pri formulovaní výroku musí riadne vyhodnotiť, či vzťahy a transakcie so spriaznenými stranami boli riadne zaúčtované a zverejnené. Rovnako je audítor povinný vyhodnotiť, či dopady vzťahov a transakcií so spriaznenými stranami vedú k zavádzaniu v účtovnej závierke, prípadne bránia tomu, aby účtovná závierka podávala verný obraz skutočnosti. (IFAC, 2021, s. 387)

4.2 Posúdenie výročnej správy

Výročná správa podľa Hakalovej et al. (2021, s. 30) ucelene, vyvážene a komplexne informuje o hospodárení účtovnej jednotky, pričom povinnosť jej zostavenia majú auditované spoločnosti. Výročná správa obsahuje najmä účtovnú závierku, správu audítora, prípadne ďalšie dokumenty.

§ č. 21 Zákona o účetnictví (Česko, 1991) dodáva, že výročná správa okrem vyššie uvedených dokumentov musí obsahovať informácie o:

- významných skutočnostiach k naplneniu výročnej správy, ktoré nastali až po rozvahovom dni,
- predpokladanom trvaní účtovnej jednotky,
- aktivitách v oblasti výskumu a vývoja,
- aktivitách v oblasti životného prostredia a pracovnoprávných vzťahov,
- nadobudnutí vlastných akcií alebo podielov a ďalšie.

Štandard ISA 720 hovorí, že cieľom audítora je riadne posúdiť, či existuje materiálny nesúlad medzi účtovnou závierkou a ostatnými informáciami, ktorými je myslená i výročná správa a prípadne vhodne reagovať a uviesť skutočnosti v správe audítora. Audítor je tiež povinný zistiť, kedy bude výročná správa vydaná, z akých dokumentov sa skladá a tiež zaistiť, aby mu bola výročná správa predložená, ešte pred dátumom správy audítora, pokiaľ to je možné. (IFAC, 2021, s. 586 – 587)

4.3 Následné udalosti

Štandard ISA 560 tvrdí, že účtovnú závierku môžu ovplyvniť udalosti, ktoré nastanú až po dátume účtovnej závierky. Je však nutné rozlišovať medzi udalosťami, ktoré existovali už k dátume účtovnej závierky a udalosťami, ktoré vznikli až po dátume účtovnej závierky. Z tohto dôvodu musí audítor získať dôkazné informácie, či udalosti vzniknuté medzi dňom účtovnej závierky a dňom správy audítora vyžadujú úpravu v samotnej účtovnej závierke, prípadne v jej zverejnení. Rovnako, musí audítor zohľadniť skutočnosti, ktoré vyšli najavo až po dátume účtovnej závierky, ktoré by mohli viesť k úprave správy, ak by o nich pred vydaním správy audítor vedel. (IFAC, 2021, s. 399)

Komora audítorov (2022, s. 7) dodáva, ak sa udalosti vzťahujú k nasledujúcemu obdobiu, mali by byť popísané v prílohe účtovnej závierky, jedná sa o neupravujúce udalosti.

V prípade, ak sa jedná o udalosti, ktoré vyjasňujú podmienky terajšej účtovnej závierky, je nutné ich zobrazit' nie len v prílohe ale tiež vo výkazoch, jedná sa teda o upravujúce udalosti.



Obrázok 6 Časová os udalostí po dátume účtovnej závierky (vlastné spracovanie podľa IFAC, 2010, s. 155)

4.4 Prehlásenie vedenia spoločnosti

Po dokončení audítorskej zákazky by mal audítor získať od vedenia spoločnosti uznanie zodpovednosti za účtovnú závierku spolu s ďalšími skutočnosťami v písomnej forme. V prehlásení sa najčastejšie udávajú skutočnosti, ako sú prehlásenie vedenia spoločnosti ohľadom zodpovednosti za účtovnú závierku, potvrdenia, že účtovná závierka obsahuje všetky transakcie, zodpovednosť za vnútorný kontrolný systém, potvrdenie, že neexistujú ďalšie záväzky mimo zverejnených a ďalšie. (Müllerová a Králíček, 2020, s. 107)

4.5 Zhodnotenie dôkazných informácií

Štandard ISA 220 hovorí, že partner zodpovedný za zákazku musí vykonať kontrolu dokumentácie auditu a diskusiu s audítorským tímom aby sa uistil, že boli získané dostatočné a vhodné dôkazné informácie na podporu dosiahnutých záverov. Táto kontrola sa musí vykonať ku dňu vypracovania správy audítora alebo ešte pred týmto dňom (IFAC, 2021, s. 85)

Rovnako je podľa tohto štandardu partner zodpovedný za zákazku povinný prevziať zodpovednosť za audítorský tím, čiže v prípade vzniku spornej situácie bude všetko konzultovať. Tiež je povinný sa presvedčiť, že členovia tímu vykonali patričné konzultácie

v rámci tímu alebo napríklad určiť, či boli realizované závery vyplývajúce z konzultácií. (IFAC, 2021, s. 85 - 86)

4.6 List vedeniu spoločnosti

Dopisy pre vedenie spoločnosti často definujú menej závažné problémy týkajúce sa systému vnútornej kontroly, prípadne iných prevádzkových problémov alebo iného aspektu podnikania a návrhov na vykonanie zlepšení. Tieto informácie môžu byť pre klienta prínosné. Listy vedeniu spoločnosti nie sú vyžadované, audítori ich však pripravujú ako službu s pridanou hodnotou auditu. Odporúčania sú častokrát predané okrem obsiahnutia v dopise i ústne. (Elder et al., 2020, s. 108, 351)

4.7 Nepretržité trvanie účtovnej jednotky

Podľa štandardu ISA 570, uplatnenie predpokladu nepretržitého trvania účtovnej jednotky znamená, že účtovné výkazy sú zostavené v súlade s očakávaním, že spoločnosť bude v budúcnosti pokračovať vo svojej činnosti. Podľa niektorých rámcov účtovného výkazníctva, musí vedenie posúdiť a vysvetliť v účtovnej závierke, či je podnik schopný nepretržite pokračovať vo svojej činnosti. (IFAC, 2021, s. 406)

Audítor je povinný zistiť, či vedenie použilo predpoklad nepretržitého trvania pri zostavovaní účtovných výkazov. Toto musí audítor podložiť získanými dôkaznými informáciami a sám tento predpoklad následne posúdiť, respektíve zvážiť, či bol predpoklad použitý vhodne. Rovnako je cieľom audítora posúdiť a vyjadriť sa v správe audítora, či existuje významná neistota s udalosťami alebo podmienkami, ktoré môžu tento predpoklad spochybniť (IFAC, 2021, s. 406 – 407)

4.8 Správa audítora

Štandard ISA 700 tvrdí, že cieľom audítora je vyjadriť názor prostredníctvom písomnej správy na základe vyvodенých záverov zo získaných informácií. Aby mohol audítor konštatovať, že získal primeranú istotu ohľadom toho, že účtovná závierka neobsahuje materiálnu nesprávnosť, musí zohľadniť svoje závery podľa ISA 330 (Reakcie na vyhodnotené riziká) a tiež svoje závery podľa ISA 450 (Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu). Rovnako je audítor povinný vyhodnotiť nasledujúce konštatovanie: „Účtovná závierka je zostavená vo všetkých materiálnych ohľadoch v súlade s požiadavkami príslušného rámca účtovného výkazníctva.“ Audítor je tiež okrem

iného, povinný vyhodnotiť, či sú v účtovnej závierke vysvetlené použité významné účtovné pravidla, či účtovná jednotka používa účtovné pravidla v súlade s príslušným rámcom účtovného výkazníctva alebo napríklad, či informácie v účtovnej závierke sú zrozumiteľné, spoľahlivé, relevantné a zrovnateľné. (IFAC, 2021, s. 490 - 491)

Müllerová a Králíček (2020, s. 111) dodávajú, že správa audítora je výsledkom celého procesu auditu, ktorá je určená primárne vlastníkom, avšak jej užívateľmi sú častokrát aj iné subjekty, ako napríklad banky alebo obchodný partneri. Audítorská správa, ktorá má predpísanú štruktúru je podložená výrokom, ktorý môže poskytovať užívateľom uistenie o spoľahlivosti informácií alebo v opačnom prípade poskytovať informácie o významných nesprávnostiach.

Zo správy audítora musí podľa ISA 700 jasne vyplývať, že sa jedná o správu nezávislého audítora, ktorá musí ďalej obsahovať najmä príjemcu, výrok audítora, základ pre výrok, nepretržité trvanie podniku, hlavné náležitosti auditu, ostatné informácie, zodpovednosť za účtovnú závierku, zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky, meno partnera odpovedaného za zákazku, podpis audítora, adresu audítora alebo dátum správy audítora. (IFAC, 2021, s. 492 – 496)

4.8.1 Skutočnosti v správe audítora

Audítor by mal podľa štandardu ISA 706 užívateľov účtovnej závierky upozorniť na skutočnosti, ktoré síce nie sú vysvetlené a popísané v účtovnej závierke, ale sú podstatné pre pochopenie účtovnej závierky, prípadne inú ďalšiu relevantnú skutočnosť potrebnú pre pochopenie auditu.

Audítor môže použiť odstavec obsahujúci zdôraznenie skutočností, ktorý upozorňuje na náležite vykázané alebo popísané zásadné skutočnosti v účtovnej závierke. Prípadne, môže použiť odstavec obsahujúci zdôraznenie iných skutočností, ktorý upozorňuje na relevantné skutočnosti, nevykázané ani nevysvetlené v účtovnej závierke. (IFAC, 2021, s. 560)

4.8.2 Nemodifikovaný výrok

Tento typ výroku použije audítor podľa štandardu ISA 700 v prípade, ak je účtovná závierka vo všetkých vyznaných ohľadoch zostavená v súlade s príslušným rámcom účtovného výkazníctva, čo znamená, že audítor vydá výrok: „Bez výhrad.“ (IFAC, 2021, s. 491, 510)

4.8.3 Modifikovaný výrok

Ako uvádza štandard ISA 705, modifikovaný výrok môže byť:

- výrok s výhradou, kedy autor nie je schopný získať dôkazné informácie, aby si utvoril názor o účtovnej závierke, avšak rozsah nezistených materiálnych nesprávností by nebol rozsiahly. Prípadne, audítor dôkazné informácie získal a prišiel k záveru, že materiálne nesprávnosti nemajú rozsiahly dopad na účtovnú závierku.
- Záporný výrok je vydaný v prípade, ak zistené nesprávnosti na základe dôkazných informácií majú rozsiahly dopad na účtovnú závierku.
- Odmietnutie výroku je aplikované najmä v prípade, kedy audítor nebol schopný získať dostatočné dôkazné informácie, aby si bol schopný vytvoriť názor na účtovnú závierku. Prípadne, môže audítor odmietnuť výrok, ak existuje celá rada neistôt, ktoré by mali kumulovaný účinok na účtovnú závierku. (IFAC, 2021, s. 539)

5 DEFINOVANIE TESTOVANÝCH OBLASTÍ

5.1 Definícia pohľadávok

Ako uvádzajú Šteker a Otrusinová (2021, s. 92), pohľadávka môže predstavovať majetkové právo na úhradu peňazí, prípadne nárok na zboží alebo službu pri uplatnení zálohy. V tomto vzťahu vystupuje osoba veriteľ'a, ktorý má neuspokojený nárok na určité plnenie a osoba dlžníka, ktorý je povinný plniť.

Je dôležité rozlišovať pohľadávky krátkodobé a dlhodobé. Krátkodobé pohľadávky majú k rozvahovému dňu splatnosť kratšiu ako jeden rok, naopak dlhodobé pohľadávky majú k rozvahovému dňu splatnosť dlhšiu ako jeden rok a odloženú daňovú pohľadávku. (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 92)

Bližšie legislatívne vymedzenie poskytuje Zákon o účetnictví, Vyhláška k zákonu o účetnictví, České účtovné štandardy pre podnikateľov a Smerná účtovná osnova pre podnikateľov.

5.2 Audit pohľadávok

Audítor je povinný vyhodnotiť riziká v oblasti pohľadávok. Avšak, než tak učiní, mal by sa zoznámiť s vnútornými smernicami účtovnej jednotky zabývajúce sa pohľadávkami a relevantne posúdiť zvolené účtovné metódy, posúdiť uplatňovanie opravných položiek, a správnu klasifikáciu na krátkodobé a dlhodobé pohľadávky.

Pri vyhodnocovaní rizík sa odporúča, aby audítor vzal do úvahy najmä druhy vznikajúcich pohľadávok, zákazníkov účtovnej jednotky, bežné obchodné podmienky, ako napríklad incoterms podmienky, pohľadávky so spriaznenými stranami, vyhodnocovanie rizík účtovnej jednotky s platobnou morálkou odberateľov a ďalšie. Na vyhodnotenú riziká je odporúčané reagovať prostredníctvom testov vecnej správnosti, avšak odporúčajú sa tiež testy kontrol. (KAČR a Deloitte, 2022, s. 120 - 121)

5.3 Definícia výnosov

Výnosy definujú Šteker a Otrusinová (2021, s. 211) ako výstupy hospodárskej činnosti účtovnej jednotky, ktoré zvyšujú výsledok hospodárenia a tým i vlastný kapitál spoločnosti. Jedná sa o iný spôsob zvýšenia vlastného kapitálu než vkladmi vlastníkov. Výnosy zvyšujú ekonomický prospech spoločnosti zvýšením aktív alebo prípadne

znížením závazkov. Najčastejšie vznikajú výnosy pri predaji výrobkov, zboží alebo služieb zákazníkovi, teda účtuje sa o nich v období, kedy boli výkony uskutočnené.

Bližšie legislatívne vymedzenie poskytuje Zákon o účetníctví, Vyhláška k zákonu o účetníctví, České účtovné štandardy pre podnikateľov a Smerná účtovná osnova pre podnikateľov.

5.4 Audit výnosov

Podľa Komory audítorov a Deloitte (2022, s. 77 - 78) je účtovanie o výnosoch spojené s rizikami výskytu podvodu, čo je audítor povinný predpokladať. Stanovenie okamžiku, kedy výnos nastal predstavuje hlavné úskalie účtovania o výnosoch. Nakoľko, audítor musí predpokladať existenciu rizík, ktoré vedú k podvodu. Audítor je tiež nútený vyhodnotiť druhy výnosov, výnosové transakcie a tvrdenia, ktoré môžu k týmto rizikám smerovať.

Rovnako, ako pri audite oblasti pohľadávok, by sa mal audítor najskôr zoznámiť a vyhodnotiť vnútorné smernice zamerané na účtovanie o výnosoch a najmä posúdiť definíciu okamžiku realizácie výnosu.

Pri vyhodnocovaní rizík sa odporúča brať v úvahu najmä typy realizovaných výnosov, znalosť okruhu zákazníkov, informácie o distribučných cestách, uplatňované obchodné a dodacie podmienky, poskytované zľavy, sezónnosť, výnosy so spriaznenými stranami, reklamácie a iné. Reakcie na vyhodnotené riziká sa najčastejšie vykonávajú testami vecnej správnosti, avšak nie je vylúčené tiež pokrytie testami kontrol.

II. PRAKTICKÁ ČASŤ

6 PREDBEŽNÉ PROCEDÚRY

6.1 Základné údaje o spoločnosti

Auditovaná spoločnosť je českou výrobnou spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá je na trhu viac ako desať rokov. Predmetom podnikania spoločnosti je výroba kancelárskeho nábytku. Táto činnosť spadá pod CZ-NACE 31010. Podľa § 1b Zákona o účtovníctví, sa jedná o strednú účtovnú jednotku. Spoločnosť má štyroch spoločníkov, ktorý vlastní rovnaký podiel na spoločnosti. Okrem toho, že spoločnosť pôsobí na domácom trhu, výrazným spôsobom sa tiež orientuje na export do zahraničia. Do zahraničia spoločnosť vyváža približne 85 % celkových výrobkov. Hlavnou stratégiou spoločnosti je získať nových zákazníkov, pričom spoločnosť rokuje najmä s možnými odberateľmi v zahraničí.

V súčasnej dobe má spoločnosť kľúčového odberateľa, ktorý odoberá približne 55 % všetkých vyrobených výrobkov. Jedná sa však o spoločnosť, ktorá má svoje siete po celej Európskej únii a i v krajinách mimo Európu. Dlhodobým cieľom účtovnej jednotky je znížiť závislosť na kľúčovom zákazníkovi.

6.2 Prijatie zákazky

Spoločnosť je auditovaná už piatym rokom rovnakou audítorskou spoločnosťou, pričom oproti predchádzajúcemu roku neprišlo k zmene podmienok zákazky ani rozsahu poskytovaných služieb. Auditovaným obdobím je kalendárny rok 2022. Jedná sa o povinný audit podľa českých účtovných predpisov. Oproti minulému roku sa rovnako nevyskytli žiadne okolnosti, ktoré by zvýšili riziko zákazky. Rovnako, je nutné zmieniť, že zákazka nevyžaduje zapojenie špecialistov. Časový harmonogram kapacity audítorskej spoločnosti umožňuje prijať zákazku. Všetky predpoklady pre vykonanie auditu sú splnené.

Okrem iného, boli overené verejne dostupné registre, ako obchodný register, evidencia skutočných majiteľov, údaje o subjektoch DPH, živnostenský register alebo register dotácií.

6.3 Stratégia auditu

- Rámcom účtovného výkazníctva sú české účtovné predpisy.
- Jedná o štatutárny audit a overenie ostatných informácií.

- Významné externé faktory pôsobiace na zákazku sú najmä rastúce ceny vstupov a ceny energií, prípadne iné dopady vojny na Ukrajinu.
- Významnosť bude stanovená z tržieb, nakoľko sa jedná o obchodnú spoločnosť, ktorej core business je výroba a predaj vlastných výrobkov. Významnosť je stanovená v bode 6.9.
- Oblasťou s významným rizikom nesprávnosti sú riziká podvodu vo výnosoch a obchádzanie kontrol vedením.
- Na vnútorné kontroly klienta je možné sa spoľahnúť, kontrolný systém je analyzovaný v bode 6.5.
- Plán a stratégia testov jednotlivých oblastí sú definované v bodoch 7.3 a 8.3.

6.4 Porozumenie činnosti účtovnej jednotky

6.4.1 Organizačná štruktúra

Spoločnosť má pevne danú organizačnú štruktúru s presným rozpisom členov vedenia účtovnej jednotky a ich funkciami, pričom v roku 2022 neboli prepustení žiadny kľúčoví zamestnanci. Vedenie, ktoré predstavuje osoby poverené správou a riadením spoločnosti je stabilné s dlhoročnými skúsenosťami v obore. Rovnako, neprišlo k žiadnym zmenám vo vlastníckej štruktúre spoločnosti ani k žiadnej výraznej zmene v podnikaní účtovnej jednotky. Spoločnosť nemá oddelenie interného auditu.

6.4.2 Účtovné postupy

V auditovanom období neprišlo ani k zmenám v účtovných postupoch. Spoločnosť nevyužíva žiadne neobvyklé účtovné postupy. Účtovná jednotka využíva vlastného účtovníka, ktorý má dlhoročné skúsenosti a v spoločnosti pracuje už šesť rokov.

6.4.3 Odmeňovanie členov vedenia

Spoločnosť má odmeny naviazané na hospodársky výsledok. Trináste a štrnáste platy pre členov vedenia účtovnej jednotky sú vyplácané na základe ukazovateľa EBITDA. Ostatní pracovníci majú vyplácané prémie na základe kľúčových ukazovateľov výkonnosti KPI, ktoré majú na starosti.

6.4.4 Financovanie spoločnosti

Spoločnosť je financovaná najmä prostredníctvom dlhodobých bankových úverov, leasingu a kontokorentných úverov. Z toho vyplýva, že spoločnosť musí voči banke plniť zmluvné kovenanty. Okrem iného, je pre banku kľúčový najmä ukazovateľ EBITDA a tiež ďalšie KPI. Pre vedenie spoločnosti sú kľúčové najmä ukazovatele EBITDA, EAT, ROS, veková štruktúra pohľadávok alebo ukazovateľ obratu a iné KPI.

6.4.5 Ekonomické faktory a situácia na trhu

Na túto spoločnosť, ako i na iné spoločnosti momentálne výrazným spôsobom pôsobí inflácia. Inflácia zvyšuje najmä ceny vstupov a rovnako v súčasnej dobe „ubíjajú“ trh predovšetkým vysoké ceny energií. Spoločnosti sa zvýšili ceny energií v rádoch miliónov. Spoločnosť spadá pod zastropovanie cien energií, rovnako v súvislosti s energiami žiada spoločnosť o dotácie.

Trh, na ktorom spoločnosť pôsobí je konkurenčný. Spoločnosti sa dlhodobo darí držať si svoj trhový podiel, prípadne sa snaží ho rozšíriť hlavne na zahraničnom trhu.

6.4.6 Odhady

Medzi kľúčové odhady podľa vedenia účtovnej jednotky v účtovnej závierke patria doba životnosti majetku, odložená daň, opravné položky k pohľadávkam a zásobám, a rezervy. Okrem toho, bol posúdený výsledok účtovných odhadov uvedených v účtovnej závierke za minulé účtovné obdobie. Tieto odhady neboli identifikované ako odhady s vysokým stupňom neistoty, ktoré by viedli k významným rizikám. Nejedná sa o riziká s vysokou mierou subjektivity. Výpočty a postupy sú konzistentné s predchádzajúcimi obdobiami.

6.4.7 Ostatné skutočnosti

Spoločnosť v súčasnej dobe neeviduje žiadne právne, daňové, prípadne iné spory. Neexistencia právnych sporov bola potvrdená confirmáciou od právneho zástupcu spoločnosti.

Spoločnosť pravidelne vypracováva rozpočty a plány, ktoré sa snaží dosiahnuť. Tieto odhady budúceho vývoja je rovnako spoločnosť povinná zasielať do banky. Porovnanie očakávania spoločnosti so skutočnosťou je uvedené v rámci analýzy výnosov v bode 8.2.

Zo strany vedenia spoločnosti bolo potvrdené, že neposkytujú zákazníkovi žiadne zľavy alebo skonta.

6.5 Kontrolný systém

Vedenie účtovnej jednotky je rozdelené na jednotlivé segmenty. Organizáciu každého segmentu má na starosti zodpovedná osoba. Táto osoba má pridelené svoje právomoci, zodpovednosť a taktiež má pridelených pracovníkov, ktorý vykonávajú kontrolnú činnosť, ktorú im stanoví vedúci jednotlivého segmentu. Management spoločnosti sa snaží pri dôležitých rozhodovaniach, ako sú investície alebo financovanie znižovať riziká na minimum.

Spoločnosť sa často riadi pravidlom štyroch očí, týka sa to obzvlášť bankových platieb. Platby pripravuje pán účtovník pre pána riaditeľa. Platbu nie je možné vykonať bez toho, aby ju pán riaditeľ nepotvrdil. Rovnako pán riaditeľ podpisuje všetky významné dokumenty. Bežné dokumenty podpisujú zodpovedné osoby. Spoločnosť má schválené vnútorné smernice, ktorými sa riadi.

Pán riaditeľ vykonáva dohľad nad všetkými dôležitými procesmi v účtovnej jednotke a organizuje pravidelné i nepravidelné porady. Na týchto poradách sa rozoberá najmä vývoj na trhu, analyzujú sa dosiahnuté výsledky a vykonávajú sa predikcie. Spoločnosť pravidelne zostavuje plány, ktoré sa snaží následne dosiahnuť, jedná sa o plány krátkodobé i dlhodobé.

Taktiež, spoločnosť využíva pravidelný reporting. Ich reportingová správa obsahuje kľúčové výkonnostné ukazovatele, informácie o výrobe alebo tiež informácie o pohľadávkach po splatnosti. Spoločnosť tiež vykonáva pravidelný reporting pohľadávok a záväzkov s obchodnými partnermi.

6.5.1 IT prostredie

Spoločnosť využíva pre účtovníctvo informačný systém Pohoda. Spoločnosť tento software využíva dlhodobo, pričom chybovosť je minimálna. Každý zamestnanec má svoje prístupové práva, ktoré mu umožňujú dostať sa iba do tých oblastí, ktoré odpovedajú jeho zodpovednosti a právomoci. IT systém spoločnosti a taktiež kybernetické zabezpečenie bolo konzultované so zodpovedným zamestnancom.

6.6 Porozumenie procesu predaja

Vzhľadom k tomu, že pre audit v rámci diplomovej práce sú vybrané oblasti pohľadávok a výnosov, je nutné podrobne popísať proces predaja. Výnosy boli vybrané z toho dôvodu,

že sa jedná veľmi rizikovou oblasť, kde je audítor povinný predpokladať možné riziká podvodu. Pohľadávky boli vybrané, pretože sú priamo ovplyvnené výnosmi a priamo s nimi súvisia.

Obchodný proces predaja sa uskutočňuje objednávkami, ktoré zbierajú obchodníci. Následne je objednávka zo strany spoločnosti schválená a potvrdená odberateľovi. Predtým však, než je objednávka, respektíve zmluva potvrdená odberateľovi, musí byť podpísaná, respektíve schválená riaditeľom spoločnosti. Objedávke je automaticky priradené poradové číslo a je zaradená do informačného systému. Objedávka od odberateľa slúži ako podklad pre objednávku vstupného materiálu. Neskôr je realizovaný výdaj do výroby v informačnom systéme, ktorý je prepojený so systémom určenom pre výrobu. Spoločnosť má spárovanú výdajku zo skladu s faktúrou a objednávkou. Dodací list je vystavený akonáhle je zákazka pripravená k vyzdvihnutiu odberateľom. Ako bolo už zmienené vyššie, zákazníkom nie sú poskytované žiadna zľavy alebo skonta. Platobné podmienky sa líšia podľa konkrétneho odberateľa.

6.7 Predbežné analytické postupy – priebežný audit

Na základe obdržaných dát k 30. júnu 2022 boli zostavené priebežné analýzy. Jedná sa o analýzy vybraných kľúčových ukazovateľov. Cieľom týchto analýz je stanoviť očakávanie ohľadom vývoja spoločnosti v porovnaní s predchádzajúcimi rokmi a najmä v kontexte vývoja ekonomiky. Výrazné, prípadne neočakávané výkyvy a rozdiely budú predmetom diskusie s vedením spoločnosti. Je však potrebné brať do úvahy skutočnosť, že za rok 2022 sa jedná o neúplné dáta, teda iba po mesiac jún. Ostatné roky predstavujú stavy a hodnoty k rozvahovému dňu.

6.7.1 Analýza majetkovej a finančnej štruktúry

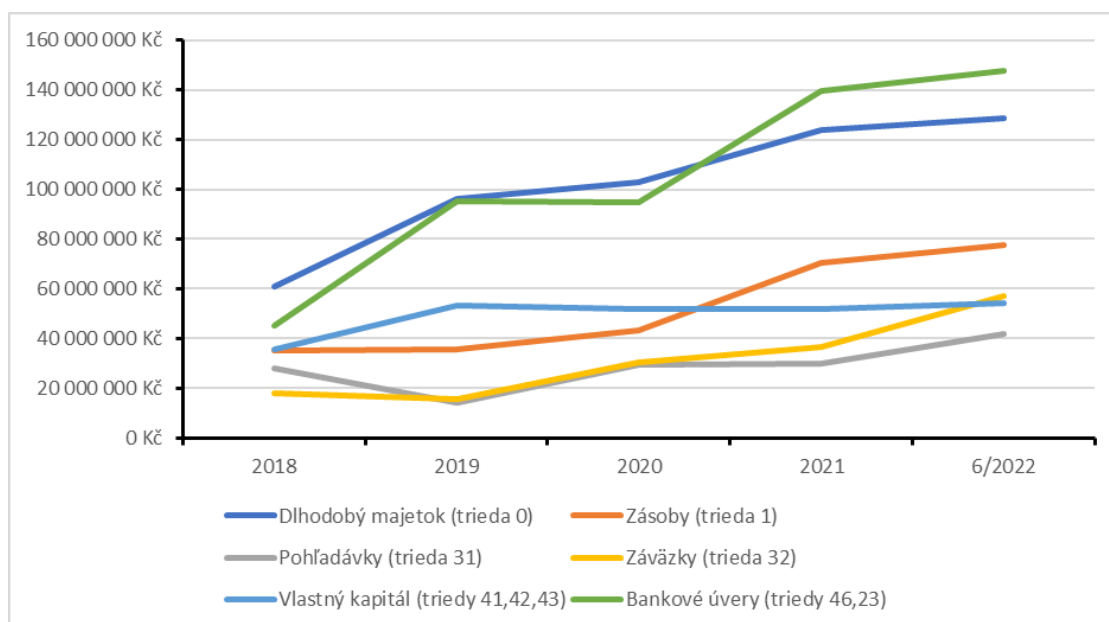
V nasledujúcich tabuľkách č. 1 až 2 sú analyzované vybrané majetkové a finančné ukazovatele. Takmer všetky tieto ukazovatele majú rastúci trend ako naznačuje obrázok č. 7. Kľúčové sú najmä bankové úvery, ktoré sa od roku 2018 zvýšili viac ako trikrát. Okrem dlhodobých bankových úverov spoločnosť využíva tiež kontokorentné úvery. Avšak, ako je možné vidieť z tabuľky č. 1, spoločnosť tieto financie investovala do rozvoja svojho podnikania, najmä nákupom najmodernejších zariadení, čo má za následok zvýšenie produkcie. Zvýšená produkcia sa odráža následne v náraste pohľadávok, záväzkov a zásob.

Tabuľka 1 Analýza majetkových a finančných ukazovateľov v celých Kč

	2018	2019	2020	2021	6/2022
Dlhodobý majetok (trieda 0)	60 924 331	96 268 011	103 067 341	123 686 076	128 581 138
Zásoby (trieda 1)	35 249 170	35 449 389	43 134 236	70 558 105	77 626 221
Pohľadávky (trieda 31)	27 989 532	14 135 373	29 396 526	30 035 357	41 972 587
Závázky (trieda 32)	18 171 091	15 409 346	30 269 966	36 777 018	57 054 793
Vlastný kapitál (triedy 41,42,43)	35 745 509	53 072 653	51 729 169	51 809 628	54 437 727
Bankové úvery (triedy 46,23)	45 368 379	95 354 361	94 922 343	139 483 325	147 775 960

Tabuľka 2 Horizontálna analýza majetkových a finančných ukazovateľov

	19/18	20/19	21/20	22/21
Dlhodobý majetok (trieda 0)	58%	7%	20%	4%
Zásoby (trieda 1)	1%	22%	64%	10%
Pohľadávky (trieda 31)	-49%	108%	2%	40%
Závázky (trieda 32)	-15%	96%	21%	55%
Vlastný kapitál (triedy 41,42,43)	48%	-3%	0%	5%
Bankové úvery (triedy 46,23)	110%	0%	47%	6%



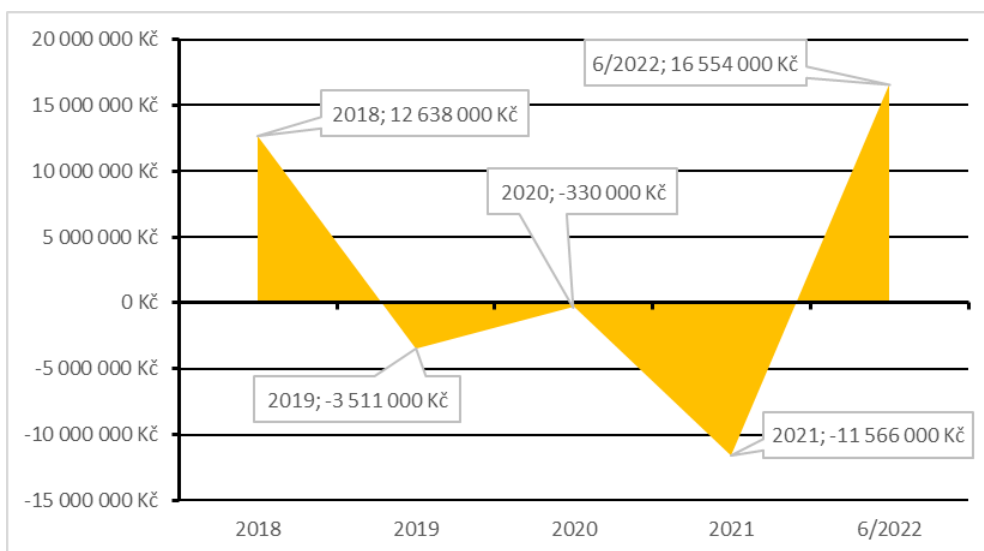
Obrázok 7 Trendová analýza majetkových a finančných ukazovateľov

6.7.2 Analýza čistého pracovného kapitálu

Z analýzy čistého pracovného kapitálu vyplýva, že čistý pracovný kapitál v analyzovanom období výrazne fluktuuje. Tento fakt taktiež dokladá tabuľka č. 3 a obrázok č. 8, pričom hodnoty sú aritmeticky zaokrúhlené na tisíce. Napriek tomu, že prevažnú časť je čistý pracovný kapitál v záporných hodnotách, pozitívom je, že v priebehu auditovaného roku sa dostal opäť do kladných hodnôt. V spojitosti s čistým pracovným kapitál je však podstatné zmieniť krátkodobé bankové úvery, ktoré výrazne ovplyvňujú výsledky. Ak by spoločnosť nevidovala krátkodobé bankové úvery, dosahovala by kladný čistý pracovný kapitál v každom roku v desiatkach miliónov korún.

Tabuľka 3 Analýza čistého pracovného kapitálu v celých Kč

	2018	2019	2020	2021	6/2022
Obežné aktíva	66 305 000	61 458 000	87 344 000	113 756 000	125 066 000
Krátkodobé záväzky	53 667 000	64 969 000	87 674 000	125 322 000	108 512 000
Čistý pracovný kapitál	12 638 000	-3 511 000	-330 000	-11 566 000	16 554 000



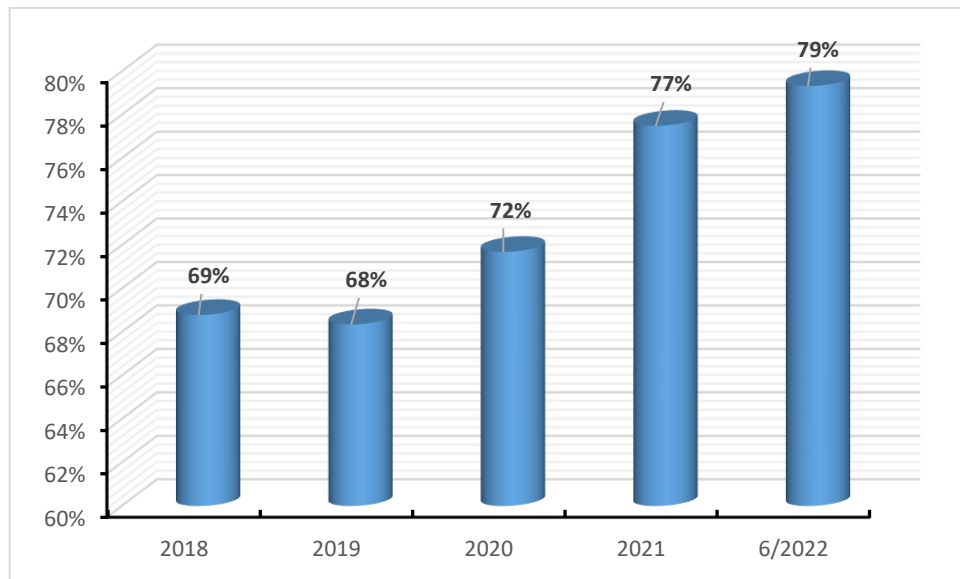
Obrázok 8 Trendová analýza čistého pracovného kapitálu

6.7.3 Analýza pomerových ukazovateľov

Z analýzy vybraných pomerových ukazovateľov je viditeľné ich zhoršenie v priebehu analyzovaných rokov. Spoločnosť sa stále viac a viac zadlžuje, čo potvrdzuje i obrázok č. 9. Kľúčové je najmä porovnanie medzi rokmi 2021 a 2022, pričom z tohto porovnania vyplýva celkom výrazné zhoršenie vo viacerých ukazovateľoch, najmä v dobe obratu zásob. Je nutné brať do úvahy, že za rok 2022 sa jedná o priebežné dáta, pričom ostatné roky poukazujú na končené dáta k rozvahovému dňu.

Tabuľka 4 Analýza vybraných pomerových ukazovateľov

	2018	2019	2020	2021	6/2022
Celková zadlženosť (CZ/A)	69%	68%	72%	77%	79%
Miera zadlženosti (CZ/VK)	2,24	2,19	2,58	3,49	3,84
Bežná likvidita (OA/Krát. záv.)	1,24	0,95	1,00	0,91	1,15
Rentabilita tržieb (EBT/Tržby)	3%	-8%	0%	1%	-2%
Rentabilita celkového kapitálu (EBT/A)	6%	-11%	1%	1%	-1%
Doba obratu zásob (Zás./T*360) v dňoch	47,83	53,39	68,46	81,24	139,89
Obrat celkových aktív (T/A)	2,28	1,40	1,22	1,34	0,76



Obrázok 9 Trendová analýza zadlženosti

6.7.4 Analýza výsledkov hospodárenia

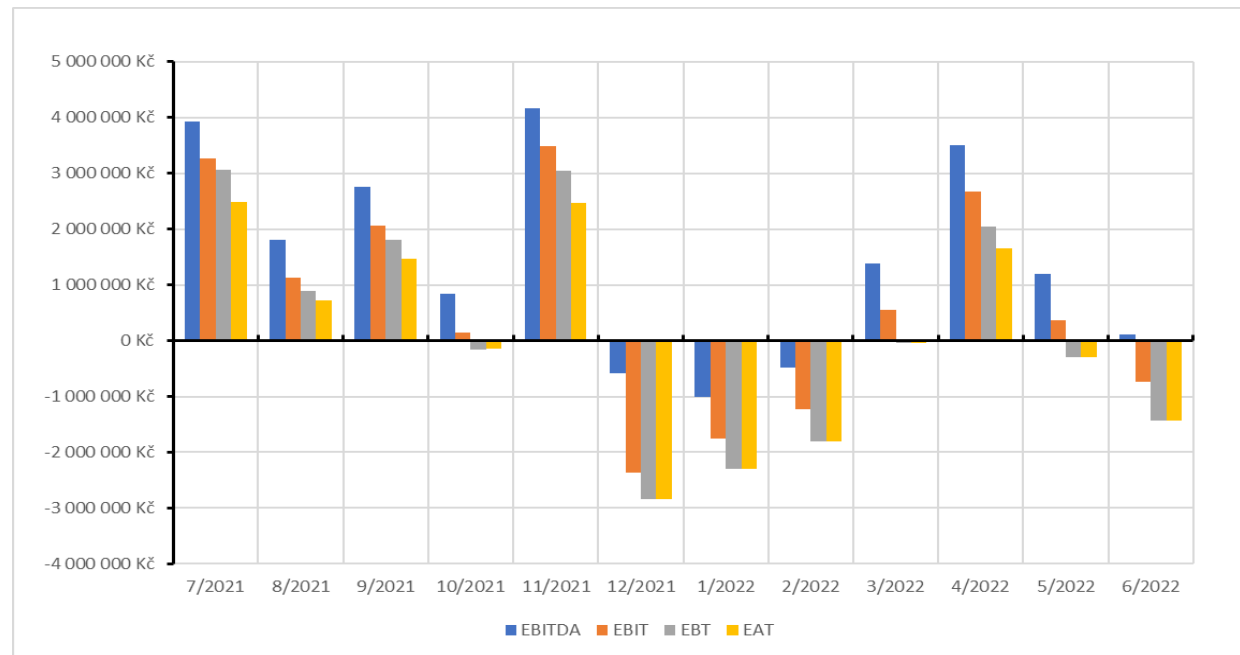
Ukazovatele výsledkov hospodárenia patria pre užívateľov účtovnej závierky medzi tie najdôležitejšie. Zaujímavý je najmä výkyv medzi decembrom 2021 a februárom 2022, kedy sa výsledky spoločnosti v týchto mesiacoch mierne prepadli. Tento prepad je možné do istej miery dať za vinu najmä poklesu výnosov v decembri 2021 a februári 2022, a nárastu nákladov v januári 2022. Je potrebné konštatovať, že ukazovateľ EBITDA, ktorý je i bankami veľmi sledovaný, je vo všetkých mesiacoch v kladných hodnotách, vynímajúc zmieným obdobím na prelome rokov 2021 a 2022. Tabuľka č. 5 a obrázok č. 10, analyzujú vývoj ukazovateľov výsledkov hospodárenia za každý mesiac samostatne. Kumulovaný ukazovateľ EBT za prvých šesť mesiacov 2022 je na hodnote - 3 824 733 Kč.

V prípade, ak vyšiel v tabuľke č. 5 ukazovateľ EBT v kladnej hodnote, bola z tohto ukazovateľa odpočítaná daň z príjmu, čo predstavuje ukazovateľ EAT. V prípade záporného výsledku ukazovateľa EBT, daň odpočítaná nebola, a teda ukazovateľ EBT bol totožný s hodnotou EAT. Z dvanástich analyzovaných mesiacov, dosiahla spoločnosť kladný ukazovateľ EBT v piatich prípadoch a záporný v siedmych prípadoch.

Za zmienku taktiež stoja nákladové úroky, ktoré sa medzi júlom 2021 a júnom 2022 zvýšili o približne pol milióna korún. V júní 2022 vynaložila spoločnosť na nákladové úroky čiastku 701 tis. Kč. Ak by spoločnosť platila takto vysokú čiastku nákladových úrokov za dvanásť po sebe nasledujúcich mesiacoch, v úhrne by to bola čiastka približne 8,4 mil. Kč. Za celý rok 2021 zaplatila spoločnosť na nákladových úrokoch čiastku 2,6 mil. Kč.

Tabuľka 5 Krátkodobá analýza výsledkov hospodárenia v celých Kč

	7/2021	8/2021	9/2021	10/2021	11/2021	12/2021	1/2022	2/2022	3/2022	4/2022	5/2022	6/2022
EBITDA	3 924 538	1 804 123	2 751 980	839 590	4 169 010	-582 278	-1 003 603	-476 504	1 386 322	3 500 342	1 189 603	105 611
EBIT	3 262 627	1 133 014	2 058 240	150 677	3 480 097	-2 359 274	-1 757 186	-1 230 087	557 759	2 671 779	361 073	-737 967
EBT	3 063 572	889 924	1 816 075	-166 065	3 051 558	-2 831 692	-2 292 142	-1 810 021	-45 174	2 050 942	-289 724	-1 438 615
EAT	2 481 494	720 838	1 471 021	-166 065	2 471 762	-2 831 692	-2 292 142	-1 810 021	-45 174	1 661 263	-289 724	-1 438 615
Náklady	28 618 048	28 906 707	28 203 968	29 438 145	37 094 981	29 116 259	34 603 755	25 140 496	37 168 828	33 259 189	37 940 896	38 675 062
Výnosy	31 681 620	29 796 631	30 020 043	29 272 079	40 146 539	26 284 567	32 311 613	23 330 475	37 123 654	35 310 131	37 651 172	37 236 447
Nákladové úroky	199 055	243 090	242 165	316 742	428 539	472 417	534 956	579 934	602 933	620 837	650 797	700 648
Odpisy	661 911	671 109	693 740	688 913	688 913	1 776 996	753 583	753 583	828 563	828 563	828 530	843 578



Obrázok 10 Krátkodobá trendová analýza výsledkov hospodárenia

6.8 Identifikované riziká na úrovni účtovnej závierky

6.8.1 Riziko podvodu

Vedenie neidentifikovalo žiadne podozrivé transakcie, ktoré by sa vymykali bežnému podnikaniu účtovnej jednotky, rovnako nemá ani podozrenie. Okrem toho, v spoločnosti prebiehajú inventúry dvakrát do roka, kedy sa kontroluje najmä majetok a zásoby. Podľa potreby sa tiež vykonávajú náhodné inventúry. Pri dotaze na vedenie spoločnosti, ako hodnotia riziko, že by účtovná závierka mohla byť významne skreslená vplyvom podvodu, bolo odpovedané, že také riziko hodnotia ako nízke.

Jednotlivé riziká podvodu na úrovni tvrdení budú analyzované pri testovaní konkrétnych oblastí účtovnej závierky. Z rizík podvodu na úrovni celej účtovnej závierky bolo identifikované riziko obchádzania kontrol vedením. Riziko materiálnej nesprávnosti účtovnej závierky v dôsledku obchádzania kontrol vedením predstavuje významné riziko podvodu. Jedná sa o riziko, ktoré je audítor povinný predpokladať u každého auditu.

Reakcie na toto pervazívne riziko budú prebiehať prostredníctvom kontroly správnosti účtovných zápisov v hlavnej knihe, prípadne ďalších úprav, ktoré by vykazovali znaky možného podvodu. Ak sa ukážu významné neobvyklé transakcie, budú vyžiadané a následne zhodnotené podnikateľské odôvodnenia. Rovnako budú overené a zhodnotené účtovné odhady, či nie sú predpojaté. Okrem toho, bude prebiehať reakcia prostredníctvom zamerania sa na transakcie so spriaznenými stranami.

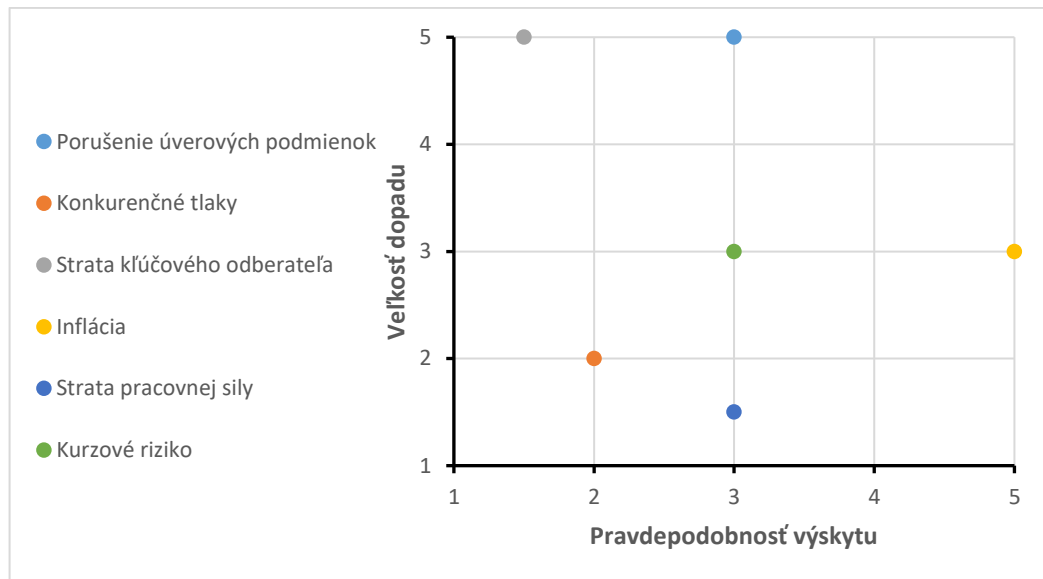
6.8.2 Podnikateľské riziká

Predmetom analýzy boli podnikateľské riziká, ktoré môžu mať vplyv na účtovnú jednotku. Obrázok č. 11 pritom poukazuje na pravdepodobnosť ich výskytu a veľkosti dopadu, pričom tento obrázok je spracovaný na základe odborného úsudku. Pravdepodobnosť výskytu i veľkosť dopadu bola hodnotená na základe škály od 1 do 5, kde jednotka predstavuje najnižšiu hodnotu a päť predstavuje najvyššiu hodnotu.

- Finančné riziko – porušenie úverových podmienok. Riziko, že spoločnosť nebude schopná plniť kovenanty môže viesť k hrozbe, že banka bude požadovať predčasné splatenie úveru. Hrozba tohto rizika je na základe odborného úsudku označená ako stredná. Kľúčové výkonnostné ukazovatele spoločnosti nasvedčujú, že táto hrozba je aktuálna. Vedenie spoločnosti je však optimistické, a toto riziko považuje za

nízke. Riziko podvodu a následné reakcie vzhľadom k plneniu kovenantov je definované v tabuľke č 29.

- Trhové riziko – konkurencia. Toto riziko predstavujú najmä konkurenčné tlaky. Spoločnosť sa snaží analyzovať konkurenciu a prípadne reagovať, napríklad i prostredníctvom cenovej politiky. Spoločnosť neeviduje a nepredpokladá prepád predaja z dôvodu straty svojej pozície na trhu.
- Trhové riziko – závislosť na významnom odberateľovi. V prípade, ak by spoločnosť stratila svojho významného odberateľa, ktorý pokrýva značnú časť ich obratu, mohlo by to pre spoločnosť predstavovať významné následky v schopnosti nepretržite pokračovať vo svojej činnosti. Ako bolo uvedené vedením spoločnosti, spoločnosť je s týmto významným odberateľom zmluvne zaviazaná na niekoľko rokov vopred. Okrem toho, management vyvíja neustále aktivitu v hľadaní nových obchodných partnerov najmä v zahraničí, ale i v tuzemsku. Zo strany vedenia spoločnosti bola rovnako oznámená príležitosť uzavrieť kontrakt s novým významným obchodným partnerom, ktorý je vo fáze rokovania.
- Ekonomické riziko – ceny energií a vstupov. Podľa vedenia spoločnosti i reálnych dát, vzrástli náklady na energie i vstupy rádovo o milióny korún. Vedenie spoločnosti sa snaží hľadať iné alternatívy energií, ako napríklad fotovoltická elektrárň. Rovnako spoločnosť využíva zastropovanie cien energií a dotácie.
- Personálne riziko – stabilizácia pracovnej sily. Existuje reálne riziko, že niektorí zamestnanci odídu zo spoločnosti. Avšak je vysoká pravdepodobnosť, že spoločnosť získa postupne i nových zamestnancov. Nových zamestnancov je následne potrebné dostatočne zaškoliť. Spoločnosť sa snaží stabilizovať a motivovať pracovníkov rôznymi formami benefitov.
- Kurzové riziko – nakoľko spoločnosť má hlavný odbyť v zahraničí, existuje kurzové riziko u pohľadávok. Nakoľko mena v auditovanom období výrazne fluktuuje, je toto riziko do istej miery pravdepodobné.



Obrázok 11 Analýza podnikateľských rizík

Z obrázku č. 11 vyplýva, že spoločnosť podľa tejto analýzy aktuálne nečelí bezprostredne rizikám, ktoré by mali vysokú pravdepodobnosť výskytu a zároveň veľký dopad. Spoločnosť „bojuje“ najmä s infláciou, nakoľko nie je možné zvyšujúce ceny vstupov priamo úmerne odraziť v cenách výstupov. Navyše, podľa slov vedenia pri finálnom audite, situácia na trhu je taká, že sa od odberateľov čaká viac-menej pokles ceny, než presný opak. Spotrebiteľia už nie sú ochotní tak veľa míňať svoje úspory, ako napríklad počas prvých dvoch kvartálov roku 2022, teda v období po celosvetovej pandémie.

6.8.3 Kontrolné riziká

Vnútrošný kontrolný systém je nastavený vzhľadom k veľkosti a organizačnej štruktúre spoločnosti relatívne dobre. Riziko, že by kontrolný systém účtovnej jednotky včas neidentifikoval nesprávnosť je celkom nízka. Prevádzková funkčnosť kontrolného systému bola overená a je možné sa na neho spoľahnúť. Vzhľadom k tomu, je možné na základe odborného úsudku kontrolné riziko nastaviť na hladinu 25 %, čo predstavuje 75 % uistenie.

6.8.4 Audítorské riziko

Audítorské riziko je stanovené hodnotou 5 %. Audítorské riziko bolo vypočítané podľa schémy (1). Prirodzené riziko bolo stanovené podľa odborného úsudku na hodnotu 25 %, kontrolné riziko podľa bodu 6.8.3 na hodnotu tiež 25 %. Súčinom prirodzeného a kontrolného rizika vyjde hodnota 6,25 %, čo predstavuje riziko významnej materiálnej nesprávnosti. Zisťovacie riziko bolo stanovené na hodnotu 80 %. Toto zisťovacie riziko

bude pokryté najmä vykonaním autorských postupov, ktoré budú reagovať na zistené riziká a najmä uplatnením profesijného skepticizmu.

6.9 Stanovenie významnosti

6.9.1 Hladina významnosti pre priebežný audit

Pre výpočet významnosti boli na základe odborného úsudku zvolené tržby za vlastné výkony a zboží, jedná sa o súčet účtov 601, 602 a 604. Hlavnými užívateľmi účtovnej závierky sú najmä vlastníci, banky a obchodný partneri. Tržby boli vybrané z toho dôvodu, že predstavujú jeden z kľúčových výkonnostných ukazovateľov spoločnosti, ktorý nie je tak volatilný, respektíve je stabilnejší ako napríklad ukazovateľ EAT alebo EBITDA. Rovnako, navýšenie tržieb predstavuje pre spoločnosť jeden zo strategických cieľov, preto sa na neho často zameriavajú a sledujú ho. Vzhľadom k tomu, že pri priebežnom audite nie sú k dispozícii stavy účtov za celé účtovné obdobie, ale iba za prvé dva kvartály, hodnota výnosov bola projektovaná na celé účtovné obdobie v bode 6.9.2.

Pre stanovenie hodnoty významnosti boli zvolené 2 %, ktoré odpovedajú povahe stredne rizikovej zákazky, pričom sa jedná o stabilnú spoločnosť, ktorá plní svoje predikcie a dosahuje stanovené ciele.

Provádacia významnosť bola na základe odborného úsudku stanovená ako hodnota 80 % z celkovej hladiny významnosti. Zvážené boli predovšetkým druhy nesprávností a najmä významné nesprávnosti z predchádzajúcich auditov.

Limitná hodnota nepodstatných nesprávností bola stanovená ako 2 % z celkovej hladiny významnosti. Jedná o akceptovateľnú hodnotu s ohľadom na riziko a povahu zákazky. Vypočítané ukazovatele významnosti boli zaokrúhlene na tisíce nadol. Akákoľvek nesprávnosť presahujúca hladinu pre limitne nepodstatné nesprávnosti bude predmetom diskusie s vedením spoločnosti.

Nebola identifikovaná žiadna oblasť účtovnej závierky, ktorá by vyžadovala zapojenie špecifickej hladiny významnosti.

Tabuľka 6 Stanovenie hladiny významnosti pre priebežný audit v celých Kč

	Bežné obdobie	Minulé obdobie
Tržby za vlastné výkony a zboží	376 317 573	312 662 368
Zvolené percento: 2%	7 526 351	6 253 247
Hladina významnosti	7 526 000	6 253 000
Provádacia významnosť: 80%	6 020 000	5 002 000
Limitná hodnota nepodstatných nesprávností: 2%	150 000	125 000

6.9.2 Projekcia tržieb na celé účtovné obdobie

Vzhľadom k tomu, že v období preauditú nie sú dispozícii dáta za celé účtovné obdobie, bol stav tržieb pre účely stanovenia významnosti projektovaný na celé obdobie. K dispozícii sú údaje za prvé dva kvartály roku 2022. Nakoľko sa jedná o lineárnu funkciu, bola využitá regresná analýza časovej rady. Hodnoty regresných parametrov sú odhadnuté metódou najmenších štvorcov pomocou normálnych rovníc.

Tabuľka 7 Časová rada tržieb za vlastné výkony a zboží po kvartáloch v Kč

Obdobie	Tržby za vlastné výkony a zboží	Súčet za roky
2018Q1	53 798 148,16	265 311 466,14
2018Q2	70 555 074,54	
2018Q3	69 737 220,17	
2018Q4	71 221 023,27	
2019Q1	69 859 490,27	239 018 984,59
2019Q2	34 221 807,36	
2019Q3	67 125 531,76	
2019Q4	67 812 155,20	
2020Q1	56 476 502,02	226 828 631,44
2020Q2	48 833 219,15	
2020Q3	52 050 835,72	
2020Q4	69 468 074,55	
2021Q1	69 401 251,83	312 662 368,14
2021Q2	61 915 550,52	
2021Q3	89 963 497,37	
2021Q4	91 382 068,42	
2022Q1	91 453 187,17	376 317 573,38
2022Q2	108 312 256,58	
2022Q3	87 316 669,62	
2022Q4	89 235 460,02	

Tabuľka č. 7 zobrazuje časovú radu tržieb za vlastné výkony a zboží za roky 2018 až 2022. Hodnoty pre tretí a štvrtý kvartál roku 2022 boli odhadnuté funkciou č. 6 na základe sústavy dvoch rovníc o dvoch neznámych zo schémy č. 4. Projektované tržby na celý rok s odhadom tretieho a štvrtého kvartálu dosahujú 376 317 573, 38 Kč.

$$\begin{aligned} Ta_0 + a_1 \sum t &= \sum y_t \\ a_0 \sum t + a_1 \sum t^2 &= \sum y_t t \end{aligned} \quad (4)$$

$$y_t = a_0 + a_1 x_t \quad (5)$$

$$y_t = 50 859 651,95 + 1 918 790,404 x_t \quad (6)$$

6.9.3 Hladina významnosti pre finálny audit

Na základe dát za celé účtovné obdobie pri finálnom audite, dosiahla spoločnosť hodnotu tržieb 331 742 348,08 Kč. Jedná sa o nižšiu hodnotu ako bol predpoklad na základe projekcie z bodu 6.9.2. Spoločnosť dosiahla hodnotu tržieb nižšiu o 44 575 225,3 Kč.

Prepad tržieb bol predmetom diskusie s vedením spoločnosti. Podľa slov vedenia spoločnosti sa jedná o zníženie odbytu od kľúčového odberateľa v druhej polovici roku 2022. Vedenie tvrdí, že tento prepád oproti očakávaniu nijakým spôsobom nemá vplyv na pokračovanie účtovnej jednotky vo svojej činnosti. Spoločnosť obdržala za zníženie odbytu od odberateľa kompenzáciu a od roku 2023 sa odbyt postupne vráti na zmluvne dohodnuté hodnoty.

Vzhľadom k tomu, že parameter, z ktorého bola pri priebežnom audite vypočítaná hladina významnosti sa znížil, je nutné prehodnotiť hladinu významnosti.

Tabuľka 8 Stanovenie hladiny významnosti pre finálny audit v celých Kč

	Priebežný audit	Finálny audit
Tržby za vlastné výkony a zboží	376 317 573	331 742 348
Zvolené percento: 2%	7 526 351	6 634 847
Hladina významnosti	7 526 000	6 634 000
Provádčacia významnosť: 80%	6 020 000	5 307 000
Limitná hodnota nepodstatných nesprávností: 2%	150 000	132 000

Ako vyplýva z tabuľky č. 8, hladina významnosti bola znížená. Pri už aplikovaných procedúrach bude prehodnotené, či znížená hladina významnosti môže mať vplyv na dosiahnuté výsledky procedúr.

7 TESTOVANIE POHLĀDĀVOK

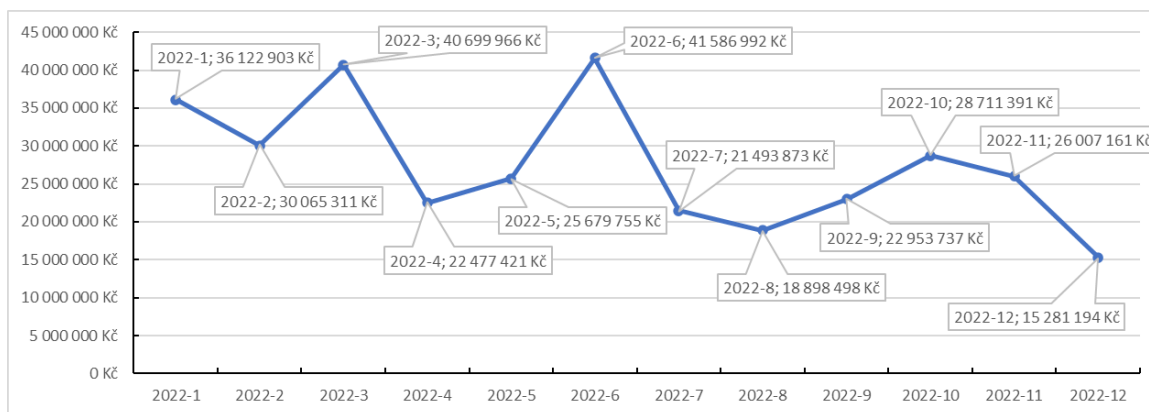
V kontexte pohľadávok je potrebné brať do úvahy, že účtovná jednotka neúčtuje o derivátových transakciách. Zákazníkov spoločnosti predstavuje dominantný odberateľ a ďalší viacerí odberatelia. Účtovná jednotka nemá žiadne pohľadávky voči spriazneným stranám. Podľa vyjadrení účtovnej jednotky, spoločnosť neviduje žiadne pohľadávky, ktoré by náležali do bežného i nasledujúceho účtovného obdobia. Rovnako bolo vedením potvrdené, že účtovná jednotka nevyužíva konsignačný sklad.

7.1 Vnútorne smernice účtovnej jednotky

Na základe odborného úsudku, nie je úplne možné konštatovať, že vnútorné smernice spoločnosti v súvislosti s pohľadávkami sú primerané a vhodné. Podľa posúdenia, účtovná jednotka správne klasifikuje pohľadávky na dlhodobé a krátkodobé, rovnako však nedefinuje metódy pri uplatňovaní opravných položiek k pohľadávkam.

7.2 Analýza pohľadávok

Obrázok č. 12 poukazuje na trend vývoja sáld krátkodobých pohľadávok z obchodných vzťahov v rámci auditovaného roku 2022. Hodnoty pohľadávok sú zaznamenané k poslednému dňu každého mesiaca. Medzi januárom a decembrom sa saldo pohľadávok znížilo o viac ako 20 mil. Kč. Na konci druhého kvartálu, teda v júny dosahuje saldo viac ako 41 mil. Kč. V druhej polovici roku však saldo pohľadávok relatívne prudko klesá až na konečnú hodnotu 15,3 mil. Kč. Z trendovej analýzy vyplýva, že medzi šiestym a dvanástym mesiacom sa saldo pohľadávok znížilo o približne 26 mil. Kč. Pokles v druhej polovici roku je spôsobený poklesom odbytu, čo bolo potvrdené i zo strany vedenia auditovanej spoločnosti.



Obrázok 12 Saldo krátkodobých pohľadávok z obchodných vzťahov za rok 2022

7.2.1 Doba obratu pohľadávok

Doba obratu pohľadávok bola analyzovaná kvartálne od roku 2018 až po auditovaný rok, teda 2022. Zvýraznené riadky v tabuľke č. 9 označujú dobu obratu pohľadávok na konci každého roka. Za tržby boli vložené končené stavy triedy 60 za daný rok a hodnotu pohľadávok predstavujú krátkodobé pohľadávky z obchodných vzťahov. Pohľadávky v každom jednom kvartály sú k poslednému dňu daného kvartálu.

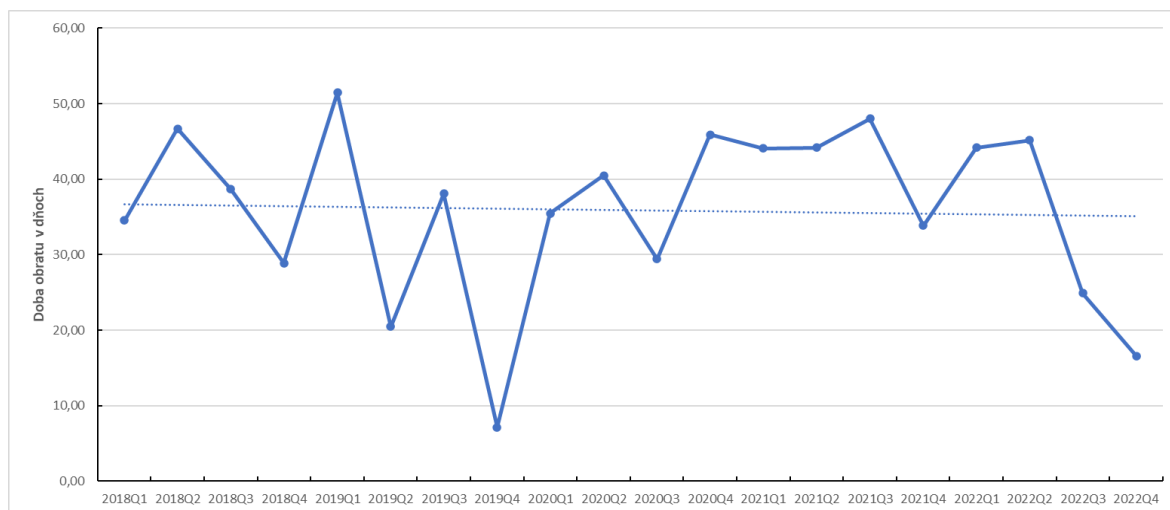
Doba obratu pohľadávok v druhej polovici auditovaného roku nadobúda prudký klesavý trend. Najmä na konci roka je možné prisúdiť tento klesavý trend nižšiemu odbytu. Nie je teda možné konštatovať, že by spoločnosť svojím vlastným zámerom znižovala dobu obratu pohľadávok. Doba obratu pohľadávok na konci štvrtého kvartálu roku 2022 je 17 dní. Nižšiu hodnotu spoločnosť dosiahla naposledy vo štvrtom kvartály roku 2019 a to 7 dní. Spoločnosti sa v posledných dvoch kvartáloch roku 2022 znížili tržby oproti prvej polovici roku 2022, čo sa prejavilo i nižšou dobou obratu pohľadávok. Ak by spoločnosť dosahovala v druhej polovici roku 2022 podobné tržby ako v prvej polovici roku 2022, je vysoko pravdepodobné, že by sa zvýšilo i saldo pohľadávok a tým i samotná doba obratu. Pre koniec štvrtého kvartálu roku 2022 je možné konštatovať, že proces okamžiku predaja až po inkaso platby od odberateľov trvá 17 dní. Čím dlhšia táto doba je, tým vyššie náklady bude musieť spoločnosť pravdepodobne vynaložiť na kontokorentný úver.

Priemerná doba obratu pohľadávok najbližšej konkurencie na konci roka 2021 je 46 dní. Jedná sa o priemer spoločností, ktoré predstavujú pre auditovanú spoločnosť značnú konkurenciu na domácom trhu. I keď v posledných rokoch sa čoraz častejšie objavujú rôzne nepredvídateľné okolnosti, je faktom, že konkurencia na miestom trhu dosahuje vyššiu dobu obratu pohľadávok. Jedna nemenovaná konkurenčná spoločnosť, ktorá má výrazne vyšší obrat, dosahuje dokonca dobu obratu pohľadávok iba 25 dní. Pozitívom je, že auditovaná spoločnosť dosiahla doby obratu pohľadávok koncom roka 2022 o osem dní nižšiu ako uvedený konkurent.

Tabuľka 9 Doba obratu pohľadávok v dňoch

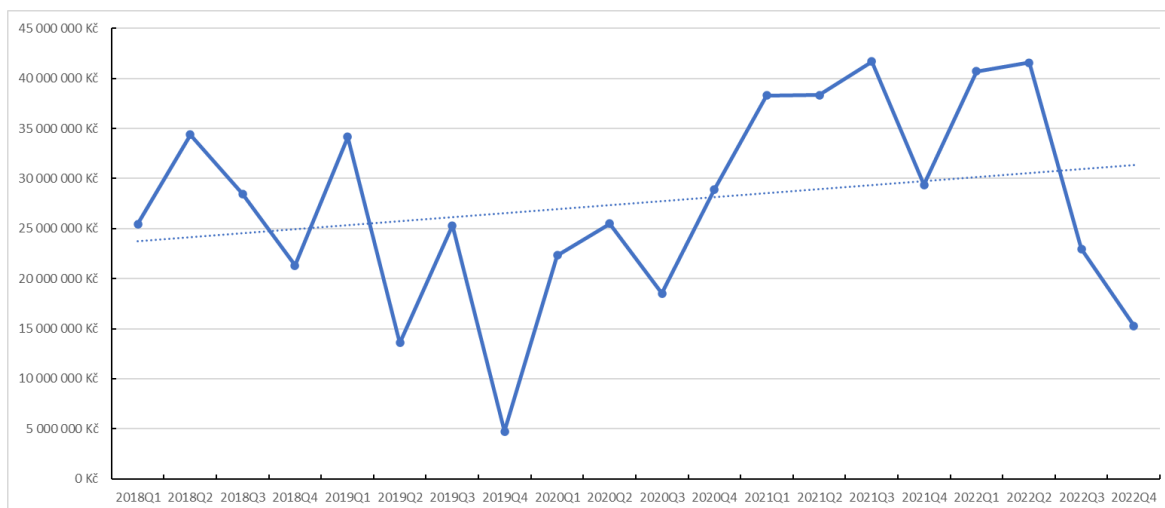
Obdobie	Tržby	Stav pohľadávok	Doba obratu pohľadávok
2018Q1	265 311 466	25 440 510,13	34,52
2018Q2		34 384 959,74	46,66
2018Q3		28 484 868,82	38,65
2018Q4		21 293 715,02	28,89
2019Q1	239 018 985	34 149 985,67	51,44
2019Q2		13 580 875,51	20,45
2019Q3		25 290 071,78	38,09
2019Q4		4 753 430,99	7,16
2020Q1	226 828 631	22 345 339,12	35,46
2020Q2		25 500 263,29	40,47
2020Q3		18 538 979,29	29,42
2020Q4		28 916 967,42	45,89
2021Q1	312 662 368	38 286 527,98	44,08
2021Q2		38 348 585,03	44,15
2021Q3		41 677 543,26	47,99
2021Q4		29 388 117,04	33,84
2022Q1	331 742 348	40 699 965,71	44,17
2022Q2		41 586 991,51	45,13
2022Q3		22 953 736,61	24,91
2022Q4		15 281 193,64	16,58

Z obrázku č. 13 vyplýva, že trend doby obratu pohľadávok v analyzovanom období výrazne fluktuuje a dosahuje hodnôt od 7 dní až po 51 dní. Medzi kvartálmi nie je viditeľný súvislejší trend, jedná sa viac-menej o skokové posuny. Nakoľko sa tržby spoločnosti postupne zvyšujú, je vhodné, že doba obratu pohľadávok postupom klesá. Rovnakú pozitívnu skutočnosť však nie je možné konštatovať v dobe obratu pohľadávok v posledných dvoch kvartáloch roku 2022. I keď môže vyzerať priaznivo, že sa doba obratu pohľadávok výrazne znížila, je to spôsobené prepadom v tržbách oproti očakávaniu.



Obrázok 13 Trend doby obratu pohľadávok v dňoch

Rovnako výrazná fluktuácia, aká je viditeľná pri dobe obratu pohľadávok, je zreteľná i pri salde pohľadávok. Tento fakt vyplýva z obrázku č. 14. Napriek tomu, že v roku 2022 saldo krátkodobých pohľadávok z obchodných vzťahov veľmi prudko klesá, tak dlhodobý trend nadobúda skorej rastúci charakter.



Obrázok 14 Trend salda krátkodobých pohľadávok z obchodných vzťahov

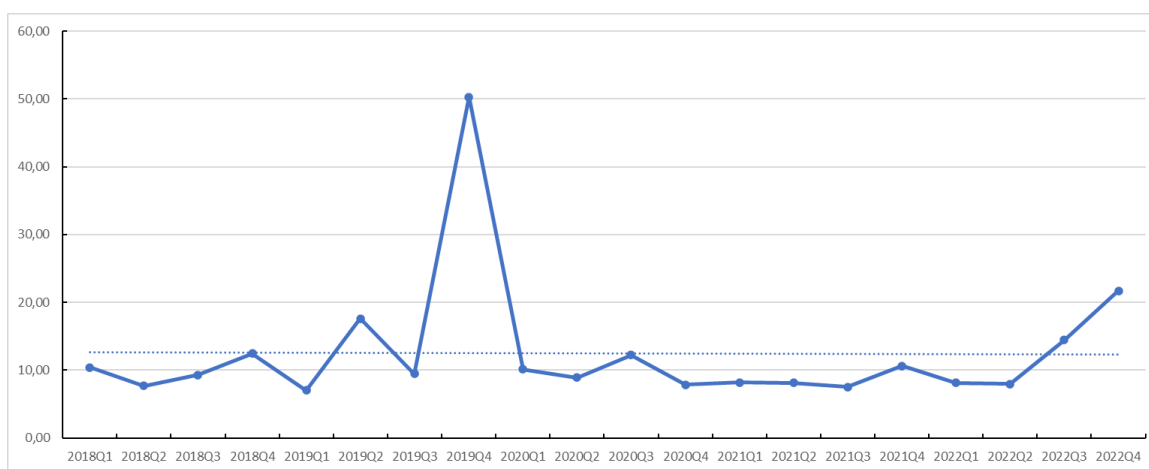
7.2.2 Obratovosť pohľadávok

Obratovosť pohľadávok bola vypočítaná podelením tržieb za triedu 60 ku koncu daného roka a krátkodobých pohľadávok z obchodných vzťahov na konci každého kvartálu. Analyzované údaje výrazne ovplyvňuje výkyv vo štvrtom kvartály roku 2019. Koefficient obratovosti pohľadávok narastá hlavne v druhej polovici auditovaného roka. Rovnako, ako pri dobe obratu pohľadávok je však potrebné zmieniť, že výsledok v druhej polovici roku 2022 je ovplyvnený nižším odbytom. Dlhodobá obratovosť pohľadávok sa podľa obrázku č. 15 pohybuje najviac v rozmedzí medzi sedem až dvanásť. Z dlhodobého hľadiska je možné konštatovať viditeľne nižšiu fluktuáciu než v prípade doby obratu pohľadávok. Je však potrebné zdôrazniť, že sa jedná koefficient.

Oproti dobe obratu pohľadávok, dosahuje konkurencia pri ukazovateli obratovosti pohľadávok veľmi podobných hodnôt. Na konci roka 2021 dosiahli konkurenti na miestnom trhu v priemere koefficient 10, čo je de facto takmer rovnaká hodnota ako v prípade auditovanej spoločnosti. Jedna z týchto konkurenčných spoločností, ktorá má výrazne vyšší obrat, dosiahla hodnotu tohto ukazovateľa 14,8. K takto vysokej hodnote sa auditovaná spoločnosť priblížila len niekoľkokrát, avšak v druhej polovici roka 2022 prekonáva i túto hranicu.

Tabuľka 10 Obratovosť pohľadávok

Obdobie	Tržby	Stav pohľadávok	Obratovosť pohľadávok
2018Q1	265 311 466	25 440 510,13	10,43
2018Q2		34 384 959,74	7,72
2018Q3		28 484 868,82	9,31
2018Q4		21 293 715,02	12,46
2019Q1	239 018 985	34 149 985,67	7,00
2019Q2		13 580 875,51	17,60
2019Q3		25 290 071,78	9,45
2019Q4		4 753 430,99	50,28
2020Q1	226 828 631	22 345 339,12	10,15
2020Q2		25 500 263,29	8,90
2020Q3		18 538 979,29	12,24
2020Q4		28 916 967,42	7,84
2021Q1	312 662 368	38 286 527,98	8,17
2021Q2		38 348 585,03	8,15
2021Q3		41 677 543,26	7,50
2021Q4		29 388 117,04	10,64
2022Q1	331 742 348	40 699 965,71	8,15
2022Q2		41 586 991,51	7,98
2022Q3		22 953 736,61	14,45
2022Q4		15 281 193,64	21,71



Obrázok 15 Trendová analýza obratovosti pohľadávok

7.2.3 Veková štruktúra pohľadávok

Veková štruktúra pohľadávok bola analyzovaná v bežnom, predchádzajúcom a minulom období. Hodnoty pohľadávok vychádzajú z knihy pohľadávok k poslednému dňu každého účtovného obdobia. Podiel pohľadávok v splatnosti je v auditovanom roku nižší, než je tomu v predchádzajúcom období, rozdiel je 9 %. V absolútnom vyjadrení je taktiež hodnota pohľadávok v splatnosti nižšia. Je to spôsobené tým, že i celková hodnota pohľadávok v knihe pohľadávok je výrazne nižšia, než je tomu v predchádzajúcom období. V predchádzajúcom období, teda v roku 2021, eviduje spoločnosť najnižší percentuálny

podiel pohľadávok po splatnosti na celku. V absolútnom vyjadrení sa však jedná stále o vyššiu hodnotu, než je tomu v auditovanom roku. Za zmienku však stojí, že od roku 2020 sa auditovanej spoločnosti darí výraznejšie eliminovať pohľadávky po splatnosti v rozmedzí 1 až 29 dní. V roku 2021 dokonca spoločnosť dosiahla podiel pohľadávok po splatnosti 1 až 29 dní iba 4 %. Výška pohľadávok, ktoré sú po splatnosti viac ako 30 dní sa v absolútnom vyjadrení v roku 2022 oproti rokom 2021 i 2020 znížila. Vzhľadom k tomu, že sa jedná o tak výrazný podiel pohľadávok po splatnosti v auditovanom roku, bude nutné reagovať prostredníctvom analytického testu vecnej správnosti a vypočítať predpoklad opravnej položky a následne ho porovnať s klientovým odhadom.

Tabuľka 11 Analýza vekovej štruktúry pohľadávok v Kč

Splatnosť	Hodnota	Podiel na celku v bežnom období
v splatnosti	13 463 176,81	66%
po splatnosti 1 až 29 dní	1 459 587,20	7%
po splatnosti 30 a viac dní	5 332 148,38	26%
Splatnosť	Hodnota	Podiel na celku v predchádzajúcom období
v splatnosti	26 037 904,87	75%
po splatnosti 1 až 29 dní	1 485 028,38	4%
po splatnosti 30 a viac dní	6 992 558,79	20%
Splatnosť	Hodnota	Podiel na celku v minulom období
v splatnosti	21 706 811,03	63%
po splatnosti 1 až 29 dní	5 954 507,15	17%
po splatnosti 30 a viac dní	6 668 680,49	19%

7.3 Identifikované riziká na úrovni tvrdení

Nasledujúca tabuľka č. 12 definuje identifikované riziká v pohľadávkach na úrovni jednotlivých tvrdení. Okrem samotného popisu rizika obsahuje tabuľka tiež vybranú procedúru pre pokrytie tohto rizika. Žiadne z týchto rizík nie je identifikované ako významné. Testovanie pohľadávok bude prebiehať iba pri finálnom audite. Použitými procedúrami budú testy vecnej správnosti, ktoré predstavujú analytické testy vecnej správnosti a testy detailných údajov. V prípade, ak sa objavia skutočnosti, prípadne nesprávnosti, ktoré môžu naznačovať existenciu ďalších významných nesprávností, bude nutné tento plán prehodnotiť. Pri predchádzajúcich auditoch neboli identifikované žiadne významné, respektíve materiálne nesprávnosti v oblasti pohľadávok.

Tabuľka 12 Analýza rizík v pohľadávkach

Popis rizika	Tvrdenie	Je riziko významné?	Zvolená procedúra
Opravné položky môžu byť podhodnotené	Ocenenie	Nie	Analytický test vecnej správnosti - vykonanie odhadu hodnoty opravných položiek z obchodných vzťahov a následné porovnanie s klientovým odhadom
Zostatky pohľadávok v cudzích menách môžu byť nesprávne prepočítané	Ocenenie	Nie	Analytický test vecnej správnosti - prepočet zostatkov pohľadávok v cudzích menách na CZK k rozvahovému dňu
Pohľadávky môžu byť vykázané v nesprávnej výške	Existencia, Úplnosť, Správnosť	Nie	Test detailných údajov - výber vzoriek ku confirmáciám na konci roka. Odoslanie confirmačných listov pod dohľadom audítora. Confirmácie budú porovnané so zaúčtovanou čiastkou
Podhodnotenie pohľadávok, pretože platba bola prijatá v bežnom účtovnom období, avšak zaúčtovaná až v nasledujúcom účtovnom období	Správne obdobie	Nie	Test detailných údajov - vykonanie testu následných platieb, k náhodne vybraným obchodným pohľadávkam ku koncu účtovného obdobia budú vyžiadané bankové výpisy, na ktorých bude overené, či platba bola skutočne prijatá až v nasledujúcom účtovnom období
Pohľadávky môžu byť nadhodnotené, pretože vystavené dobropisy neboli zaúčtované do salda pohľadávok	Existencia	Nie	Test detailných údajov - vyžiadanie reklamačných záznamov a porovnanie so skutočne zaúčtovanými dobropismi
Pohľadávky môžu byť nesprávne klasifikované z dôvodu neevidovania splatnosti dlhodobých pohľadávok	Správnosť	Nie	Test detailných údajov - overenie dokumentácie ohľadom splatnosti dlhodobých pohľadávok

7.4 Výber vzoriek

7.4.1 Výber vzoriek pre confirmácie pohľadávok

Od auditovanej spoločnosti bola obdržaná kniha pohľadávok ku dňu 31. 12. 2022. Kniha pohľadávok bola podľa tabuľky č. 13 zoradená podľa abecedy. Na základe odborného úsudku autora práce boli z populácie pomocou neštatistického typického výberu vyňaté tri najvýznamnejšej spoločnosti. Zároveň sa jedná o zostatky, ktoré svojou výškou výrazne prevyšujú ostatné a je nutné ich confirmovať ako prvé. Položky vybrané pomocou metódy typického výberu sú vyznačené žltou farbou.

Tabuľka 13 Výber vzoriek pre confirmácie - typický výber v Kč

Spoločnosť	K likvidácii	Percentuálny podiel
A	15 755,78	0%
B	4 973 718,75	25%
C	63 864,80	0%
D	238 950,00	1%
E	382 320,00	2%
F	1 082 800,00	5%
G	4 738 550,00	23%
H	887 790,00	4%
I	104 770,00	1%
J	56 980,00	0%
K	200 350,00	1%
L	1 996 182,00	10%
M	332 690,00	2%
N	332 690,00	2%
O	9 605,18	0%
P	456 603,30	2%
Q	487 123,00	2%
R	3 025,00	0%
S	7 260,00	0%
T	10 195,46	0%
U	5 027,19	0%
V	3 791 291,59	19%
W	23 491,46	0%
X	53 878,88	0%
Celkom	20 254 912,39	100%
Typický výber	13 503 560,34	67%
Neotestovaná populácia	6 751 352,05	33%

Čiastka neotestovanej populácie je vyššia ako hladina provádzacej významnosti pri finálnom audite. Vzhľadom k tejto skutočnosti, bude v druhom kroku populácia po vyradení už vybraných vzoriek rozdelená pomocou stratifikácie. Dvadsaťjeden neotestovaných firiem je rozdelených v tabuľke č. 14 podľa celkovej čiastky do troch častí po siedmych spoločnostiach. Cieľom je, aby bola vzorka zachytená z každej časti.

Z každej časti sú vybrané dve vzorky s použitím generátora náhodných čísiel. Jednotlivým spoločnostiam je pridelené poradové číslo, na základe ktorého generátor náhodných čísiel vyberá vzorky z jednotlivých častí, teda (1;7), (8;14), (15;21).

Tabuľka 14 Výber vzoriek pre konfirmácie - stratifikácia s využitím generátora náhodných čísiel v Kč

Poradové číslo	Spoločnosť	K likvidácii	Percentuálny podiel
1	L	1 996 182,00	30%
2	F	1 082 800,00	16%
3	H	887 790,00	13%
4	Q	487 123,00	7%
5	P	456 603,30	7%
6	E	382 320,00	6%
7	M	332 690,00	5%
8	N	332 690,00	5%
9	D	238 950,00	4%
10	K	200 350,00	3%
11	I	104 770,00	2%
12	C	63 864,80	1%
13	J	56 980,00	1%
14	X	53 878,88	1%
15	W	23 491,46	0%
16	A	15 755,78	0%
17	T	10 195,46	0%
18	O	9 605,18	0%
19	S	7 260,00	0%
20	U	5 027,19	0%
21	R	3 025,00	0%
Celkom		6 751 352,05	100%
Náhodný výber		3 253 052,96	48%
Neotestovaná populácia		3 498 299,09	52%

Výber vzoriek pre konfirmácie pohľadávok bol vykonaný v dvoch fázach. V prvej fáze bola vybraná vzorka metódou typického výberu na základe odborného úsudku. V druhej fáze bola neotestovaná populácia pomocou stratifikácie rozdelená do troch rovnako veľkých častí po siedmych spoločnostiach. Následne s pomocou generátora náhodných čísiel boli vybrané v každej časti dve vzorky. Ako vyplýva z tabuľky č. 15, otestované bude celkovo 83 % populácie. Neotestovaná časť populácie predstavuje približne 3,5 mil. Kč, čo je čiastka nižšia ako provádacia hladina významnosti pri finálnom audite. Vzhľadom k tejto skutočnosti, nie je potrebné vyberať ďalšie vzorky.

Tabuľka 15 Sumarizácia výberu vzoriek pre konfirmácie pohľadávok v Kč

	Čiastka	Percentuálny podiel
Celková populácia	20 254 912,39	100%
Typický výber	13 503 560,34	67%
Náhodný výber	3 253 052,96	16%
Otestovaná populácia	16 756 613,30	83%
Neotestovaná populácia	3 498 299,09	17%

7.4.2 Výber vzoriek pre test následných platieb

Vzorky pre test následných platieb sú vybrané s použitím metódy výberu podľa peňažných jednotiek. K vybraným pohľadávkam budú od spoločnosti vyžiadané bankové výpisy. Nakoľko je snahou pokryť čo najväčšie množstvo položiek, bude aplikovaný faktor spoľahlivosti 3. Zo základného súboru boli vyradené pohľadávky voči odberateľom, ktoré sú po splatnosti viac ako 1000 dní a zároveň, je nepravdepodobné ich inkaso. Čiastka vyňatých položiek je 4 973 718, 75 Kč.

S využitím generátora náhodných čísiel bol vybraný vychádzajúci bod pre výber vzoriek. Náhodne vybrané číslo je 3 457. Každý ďalší výber bol vykonaný na základe predchádzajúceho výberu zvýšeného o čiastku selekčného intervalu. Tabuľka č. 17 zobrazuje konkrétne vybrané vzorky.

Tabuľka 16 Výpočet veľkosti vzorky pre test následných platieb

	Hodnota
Hladina významnosti	6 634 000
Provádčacia významnosť	5 307 200
Faktor spoľahlivosti	3,0
Selekčný interval	1 769 067
Veľkosť základného súboru	15 281 194
Veľkosť vzorky (zaok. nahor)	9

Tabuľka 17 Vybrané vzorky pohľadávok pre test následných platieb v Kč

Číslo	Hodnota	Dátum splatnosti	Partner
22FVI01303	113 960,00	15.1.2023	A
22FVI01305	1 895 050,00	26.1.2023	B
22FVI01306	1 852 780,00	26.1.2023	C
22FVI01256	47 790,00	5.1.2023	D
22FVI01304	1 860 130,00	20.1.2023	E
22FVI01262	56 980,00	5.1.2023	F
22FVO00353	746 906,42	25.12.2022	G
22FVO00367	222 380,33	7.1.2023	H
20FVO00009	53 878,88	4.2.2020	I

7.4.3 Výber vzoriek k overeniu dlhodobých pohľadávok

Overenie klasifikácie dlhodobých pohľadávok bude prebiehať s využitím knihy pohľadávok a súpisu poskytnutých záloh na syntetickom účte 314 k rozvahovému dňu. Zostatok poskytnutých záloh k rozvahovému dňu predstavuje čiastku 2 522 647,08 Kč. Nakoľko sa jedná o nemateriálnu hodnotu, bude výber vzoriek prebiehať v úhrne z jednej populácie zahŕňajúcu knihu pohľadávok a súpis záloh na syntetickom účte 314. Výber vzoriek bude prebiehať kombináciou metód viacstupňového výberu a náhodného výberu.

Tabuľka č. 18 poukazuje na veľkosť vzorky, ktorých je desať. Faktor spoľahlivosti je s ohľadom na účel testu a rizikovosť zákazky nastavený na hodnotu 2,3.

Tabuľka 18 Výpočet veľkosti vzorky pre overenie dlhodobých pohľadávok

	Hodnota
Hladina významnosti	6 634 000
Provádčacia významnosť	5 307 200
Faktor spoľahlivosti	2,3
Selekčný interval	2 307 478
Veľkosť základného súboru	22 777 559
Veľkosť vzorku (zaok. nahor)	10

Viacstupňový výber v prvom stupni zobrazuje zoradených obchodných partnerov podľa abecedy, ktorým je priradené poradové číslo. S využitím generátora náhodných čísel je vybraných desať spoločností. Ak je voči danej spoločnosti viacero pohľadávok, je každej položke taktiež priradené poradové číslo. V druhom stupni výberu je pri každej vybranej spoločnosti s pomocou generátora náhodných čísel vybraná jedna položka. Celkovo je teda vybraných desať položiek pri desiatich spoločnostiach, čo potvrdzuje i tabuľka č. 19.

Tabuľka 19 Vybrané vzorky pre overenie dlhodobých pohľadávok v Kč

Dátum vzniku	Číslo	Typ	Čiastka
6.12.2022	22FVI01255	Vydaná faktúra	152 560,00
9.12.2022	22FVI01265	Vydaná faktúra	56 980,00
9.12.2022	22FVI01268	Vydaná faktúra	104 770,00
16.12.2022	22FVI01283	Vydaná faktúra	56 980,00
21.12.2022	22FVI01304	Vydaná faktúra	1 860 130,00
16.12.2022	22FVI01295	Vydaná faktúra	47 790,00
6.12.2022	22FVI01261	Vydaná faktúra	47 790,00
27.10.2022	22FVO00370	Vydaná faktúra	165 487,98
29.11.2022	ČOEU1760004	Poskytnutá záloha	141 754,61
20.12.2022	ČOUS0320003	Poskytnutá záloha	829 579,97

Z populácie bola vybraná vzorka o celkovej hodnote 3 463 822,56 Kč, čo predstavuje podiel na základnom súbore 15,2 %. Neotestovaná populácia predstavuje podiel na celkovom súbore 84,8 %. Na základe odborného úsudku autora práce je možné vybranú vzorku považovať za dostatočne reprezentatívnu, nakoľko každá jedna položka mala rovnakú šancu, že bude vybraná. Rovnako je možné konštatovať, že sú vybrané položky nižšej, strednej ale aj vysokej hodnoty, čo taktiež prispieva k reprezentatívnosti vzorky.

7.5 Analytické testy vecnej správnosti

7.5.1 Overenie opravných položiek k pohľadávkam

Na základe knihy pohľadávok boli prepočítané účtovné a daňové opravné položky k rozvahovému dňu v tabuľke č. 20. Všetky uvedené pohľadávky spĺňajú pravidla pre tvorbu daňových opravných položiek podľa Zákona o rezervách pre zistenie základu dane. Nakoľko sa všetky uvedené položky nachádzajú viac ako 30 mesiacov po splatnosti, môžu byť daňové opravné položky tvorené v 100% výške.

Účtovné opravné položky od firiem A až D môžu byť tvorené vo výške 100 %, nakoľko sa jedná o pohľadávky po splatnosti viac ako 1090 dní. Pohľadávka od firmy E môže byť tvorená vo výške 80 %. Ostatné pohľadávky po splatnosti nevyžadujú zatiaľ tvorbu opravných položiek.

Spoločnosť doposiaľ vytvorila účtovné opravné položky vo výške 76 tis. Kč a daňové vo výške 27 tis. Kč. Nakoľko vypočítaný odhad je výrazne iný ako odhad spoločnosti, účtovná jednotka je vyzvaná k tomu, aby si prepočítala výpočet opravnej položky.

Tabuľka 20 Predpoklad opravných položiek pre pohľadávky v Kč

Firma	Číslo	K likvidácii	Splatnosť	Dni po splatnosti	Percento daňovej OP	Čiastka	Percento účtovnej OP	Čiastka
A	19FVS00001	3 887 639,44	21.10.2019	1167	100%	3 887 639,44	100%	3 887 639,44
B	19FVS00002	724 354,31	06.12.2019	1121	100%	724 354,31	100%	724 354,31
C	19FVS00003	180 862,50	06.12.2019	1121	100%	180 862,50	100%	180 862,50
D	19FVS00004	180 862,50	06.12.2019	1121	100%	180 862,50	100%	180 862,50
E	20FVO00009	53 878,88	04.02.2020	1061	100%	53 878,88	80%	43 103,10

7.5.2 Prepočet zostatkov v cudzích menách

Z knihy pohľadávok v cudzích menách boli prepočítané všetky zostatky. Podľa vnútorných smerníc účtovnej jednotky, sú zostatky na účtoch prepočítané podľa platného kurzu Českej národnej banky k 31.12. Všetky transakcie sú v mene Euro. Pre prepočet zostatku bol použitý kurz Českej národnej banky ku dňu 30. 12. 2022. Všetky prepočítané zostatky sú v rovnakej výške ako prepočítala auditovaná spoločnosť. Neboli zistené žiadne nezrovnalosti. Túto skutočnosť taktiež dokladá tabuľka č. 21.

Tabuľka 21 Prepočet zostatkov v cudzích menách na Kč

Hodnota v pôvodnej mene	Mena	Kurz ČNB k 30.12.2022	Prepočet	Prepočet spoločnosti	Rozdiel
201,97	EUR	24,115	4 870,51	4 870,51	0
451,39	EUR	24,115	10 885,27	10 885,27	0
6 862,45	EUR	24,115	165 487,98	165 487,98	0
3 340,88	EUR	24,115	80 565,32	80 565,32	0
2 425,77	EUR	24,115	58 497,45	58 497,45	0
6 305,31	EUR	24,115	152 052,55	152 052,55	0
5 050,00	EUR	24,115	121 780,75	121 780,75	0
5 050,00	EUR	24,115	121 780,75	121 780,75	0
10 100,00	EUR	24,115	243 561,50	243 561,50	0
16 636,92	EUR	24,115	401 199,33	401 199,33	0
30 972,69	EUR	24,115	746 906,42	746 906,42	0
12 036,70	EUR	24,115	290 265,02	290 265,02	0
3 653,18	EUR	24,115	88 096,44	88 096,44	0
25 043,32	EUR	24,115	603 919,66	603 919,66	0
9 221,66	EUR	24,115	222 380,33	222 380,33	0
17 736,22	EUR	24,115	427 708,95	427 708,95	0
22,31	EUR	24,115	538,01	538,01	0
41 998,26	EUR	24,115	1 012 788,04	1 012 788,04	0
-104,11	EUR	24,115	-2 510,61	-2 510,61	0

7.6 Testy detailných údajov

7.6.1 Konfirmácie pohľadávok

Po výbere pohľadávok pre konfirmácie v bode 7.4.1, boli jednotlivým spoločnostiam zaslané konfirmačné dopisy. Aby sa zabránilo manipulácii, konfirmačné dopisy odoslal priamo audítor. Jednotlivým spoločnostiam bolo zdôraznené, aby konfirmácie zasielali priamo audítorovi. Všetky konfirmácie boli obdržané prostredníctvom pošty. Obdržané konfirmácie nevykazovali žiadne znaky podvodu, pričom časť z nich bola overená i priamo telefonicky. Rovnako, bola na všetkých obdržaných konfirmáciách skontrolovaná adresa odosielateľa.

Pri konfirmáciách bola porovnávaná čiastka evidovaná v systéme auditovanej spoločnosti, s čiastkou uvedenou na konfirmácii. Všetky konfirmácie od nezávislej strany potvrdili správnosť čiastky v evidencii a neboli zistené žiadne nezrovnalosti. Tento fakt dokazuje taktiež tabuľka č. 22. V prípade, ak by niektoré konfirmácie obdržané neboli, bol by aplikovaný test následných platieb. Od auditovanej účtovnej jednotky by boli vyžiadané bankové výpisy, ktoré by mali doložiť následné inkaso platby. V tomto prípade, však táto uvedená procedúra na vybrané položky pre konfirmácie aplikovaná byť nemusela.

Tabuľka 22 Konfirmácie pohľadávok v Kč

Spoločnosť	Čiastka evidovaná	Čiastka konfirmovaná	Rozdiel
B	4 973 718,75	4 973 718,75	0
G	4 738 550,00	4 738 550,00	0
V	3 791 291,59	3 791 291,59	0
L	1 996 182,00	1 996 182,00	0
H	887 790,00	887 790,00	0
D	238 950,00	238 950,00	0
I	104 770,00	104 770,00	0
A	15 755,78	15 755,78	0
O	9 605,18	9 605,18	0
Projektovaná nesprávnosť			0

7.6.2 Test následných platieb

K vybraným vzorkám faktúr z bodu 7.4.2 boli vyžiadané bankové výpisy o prichádzajúcej platbe. Následná platba nebola evidovaná pri položke u obchodného partnera I. Jedná sa však o pohľadávku splatnú v roku 2020, voči ktorej je tvorená opravná položka. Nie je teda možné konštatovať, že sa jedná o úmyselnú nesprávnosť. U všetkých ostatných položiek bola evidovaná prijatá platba v roku 2023. Na základe vykonaného testu je možné tvrdiť, že k vybraným obchodným pohľadávkam bola platba skutočne prijatá až v nasledujúcom účtovnom období.

Tabuľka 23 Test následných platieb v Kč

Číslo	Hodnota	Dátum splatnosti	Partner	Dátum platby
22FVI01303	113 960,00	15.1.2023	A	19.1.2023
22FVI01305	1 895 050,00	26.1.2023	B	30.1.2023
22FVI01306	1 852 780,00	26.1.2023	C	30.1.2023
22FVI01256	47 790,00	5.1.2023	D	5.1.2023
22FVI01304	1 860 130,00	20.1.2023	E	23.1.2023
22FVI01262	56 980,00	5.1.2023	F	5.1.2023
22FVO00353	746 906,42	25.12.2022	G	5.1.2023
22FVO00367	222 380,33	7.1.2023	H	19.1.2023
20FVO00009	53 878,88	4.2.2020	I	Nezaplatené

7.6.3 Test vystavených dobropisov

Spoločnosť eviduje minimálne množstvo reklamácií. V predchádzajúcom roku boli zaznamenané reklamácie v celkovej čiastke 42 tis. Kč a v roku 2020 iba 15 tis. Kč. V auditovanom roku sa spoločnosti podarilo znížiť čiastku reklamácii na 4 tis. Kč. Čistka 4 tis. Kč je nižšia ako hladina pre limitnú hodnotu pre nepodstatné nesprávnosti. Reklamačné záznamy potvrdili skutočne zaúčtované dobropisy. Je teda možné konštatovať, že

pohľadávky nie sú nadhodnotené z dôvodu nezaúčtovaných dobropisov do sald pohľadávok.

7.6.4 Overenie dlhodobých pohľadávok

Podľa knihy pohľadávok sú evidované v rozvahovému dňu pohľadávky v celkovej hodnote 20 254 912,39 Kč. Čiastka poskytnutých záloh na syntetickom účte predstavuje výšku 2 522 647,08 Kč. Podľa bodu 7.4.3 bola vybraná vzorka faktúr a záloh, pri ktorých bola overená klasifikácia medzi dlhodobé a krátkodobé pohľadávky. K vybraným vzorkám bola vyžiadaná dokumentácia, pričom vybrané položky boli taktiež predmetom diskusie s vedením spoločnosti. Pri práci so súpisom poskytnutých záloh na syntetickom účte 314 k rozvahovému dňu, boli taktiež odsúhlasené všetky čiastky v súlade s evidenciou v hlavnej knihe.

Tabuľka 24 Overenie dlhodobých pohľadávok v Kč

Dátum vzniku	Číslo	Typ	Čiastka	Klasifikácia
6.12.2022	22FVI01255	Vydaná faktúra	152 560,00	Krátkodobé
9.12.2022	22FVI01265	Vydaná faktúra	56 980,00	Krátkodobé
9.12.2022	22FVI01268	Vydaná faktúra	104 770,00	Krátkodobé
16.12.2022	22FVI01283	Vydaná faktúra	56 980,00	Krátkodobé
21.12.2022	22FVI01304	Vydaná faktúra	1 860 130,00	Krátkodobé
16.12.2022	22FVI01295	Vydaná faktúra	47 790,00	Krátkodobé
6.12.2022	22FVI01261	Vydaná faktúra	47 790,00	Krátkodobé
27.10.2022	22FVO00370	Vydaná faktúra	165 487,98	Krátkodobé
29.11.2022	ČOEU1760004	Poskytnutá záloha	141 754,61	Krátkodobé
20.12.2022	ČOUS0320003	Poskytnutá záloha	829 579,97	Krátkodobé

Po overení splatnosti jednotlivých pohľadávok je možné konštatovať, že pohľadávky auditovanej spoločnosti sú správne klasifikované. Spoločnosť eviduje všetky pohľadávky z knihy pohľadávok vrátane poskytnutých záloh na syntetickom účte 314 ako krátkodobé. V tomto zmysle neboli v rámci testu zistené žiadne nezrovnalosti.

8 TESTOVANIE VÝNOSOV

Dominantnú väčšinu výnosov tvoria tržby z predaja vlastných výrobkov. Spoločnosť má väčšinu zákazníkov stálych, avšak niektorý drobný odberatelia relatívne často fluktuujú. Ceny výrobkov sú stanovené na základe dohodnutých cenníkov s odberateľmi. Spoločnosť nerealizuje kusovú výrobu, jedná sa o hromadnú výrobu určitých druhov výrobkov. Spoločnosť nemá žiadne iné divízie. Podľa vedenia spoločnosti nie sú zákazníkom poskytované žiadne zľavy ani skonta. Spoločnosť nerealizuje výnosy so spriaznenými stranami. Všetky podstatné informácie ohľadom výnosov boli predmetom diskusie s vedením spoločnosti.

8.1 Vnútorne smernice účtovnej jednotky

Po kontrole vnútorných smerníc zabývajúcich sa účtovaním o výnosoch je možné konštatovať, že ich primeranosť a vhodnosť je dostatočná. Spoločnosť podľa vnútornej smernice účtuje o výnosoch v ten okamžik, kedy je výrobok odvezený odberateľom.

8.2 Analýza výnosov

Tržby tvoria dominantnú väčšinu vo výnosoch, čo dokazujú i tabuľky č. 25 a 26. Vzhľadom i na tento fakt, budú predovšetkým tržby kľúčovou časťou auditu výnosov. V roku 2022 je viditeľný pokles v podiele tržieb na celkových výnosoch. Tento rozdiel je spôsobený i tým, že kľúčový odberateľ poskytol kompenzáciu za zníženie odbytu v druhej polovici auditovaného roka. Táto kompenzácia dosiahla výšky takmer 20 mil. Kč.

Tabuľka 25 Podiel tržieb na celkových výnosoch v celých Kč

	2018	2019	2020	2021	2022
Tržby (trieda 60)	265 311 466	239 018 985	226 828 631	312 662 368	331 742 348
Výnosy celkom	267 430 482	263 622 425	256 188 788	320 822 602	369 242 855

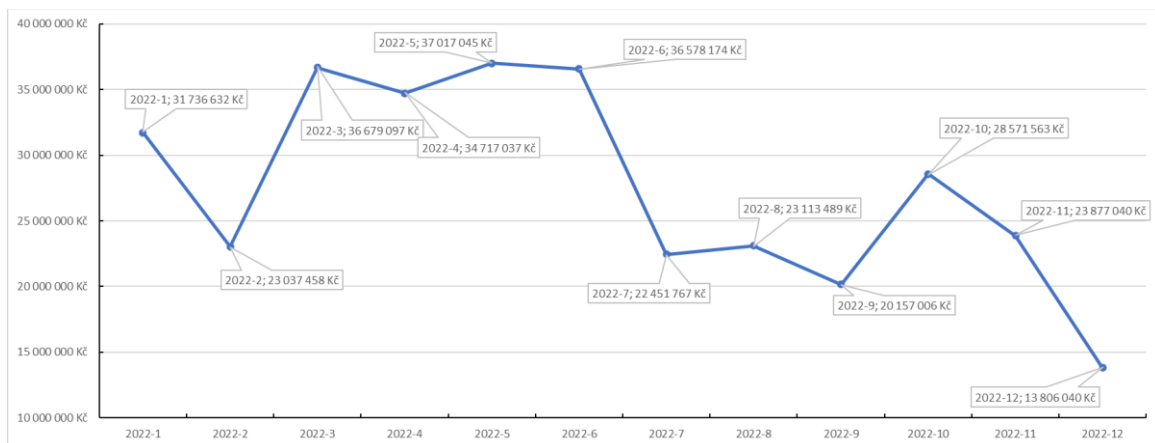
Tabuľka 26 Percentuálny podiel tržieb na celkových výnosoch

	2018	2019	2020	2021	2022
Tržby (trieda 60)	99,21%	90,67%	88,54%	97,46%	89,84%
Výnosy celkom	100%	100%	100%	100%	100%

V rámci krátkodobého vývoja tržieb v účtovnej triede 60 podľa obrázka č. 16, je viditeľný výrazný pokles v tržbách v druhej polovici roka. V rámci auditovaného roka dosahuje spoločnosť najvyššie tržby v treťom až šiestom mesiaci. Ako bolo už vysvetlené vyššie, v druhej polovici auditovaného roka nastal výrazný pokles v tržbách z dôvodu poklesu odbytu. Tento fakt má za následok, že v decembri dosiahla spoločnosť výšky tržieb iba

13,8 mil. Kč. Naopak v ich najsilnejšom mesiaci, teda v máji, hodnota tržieb prekročila hranicu 37 mil. Kč. Rozdiel medzi najsilnejším a najslabším mesiacom predstavuje až takmer 23,2 mil. Kč.

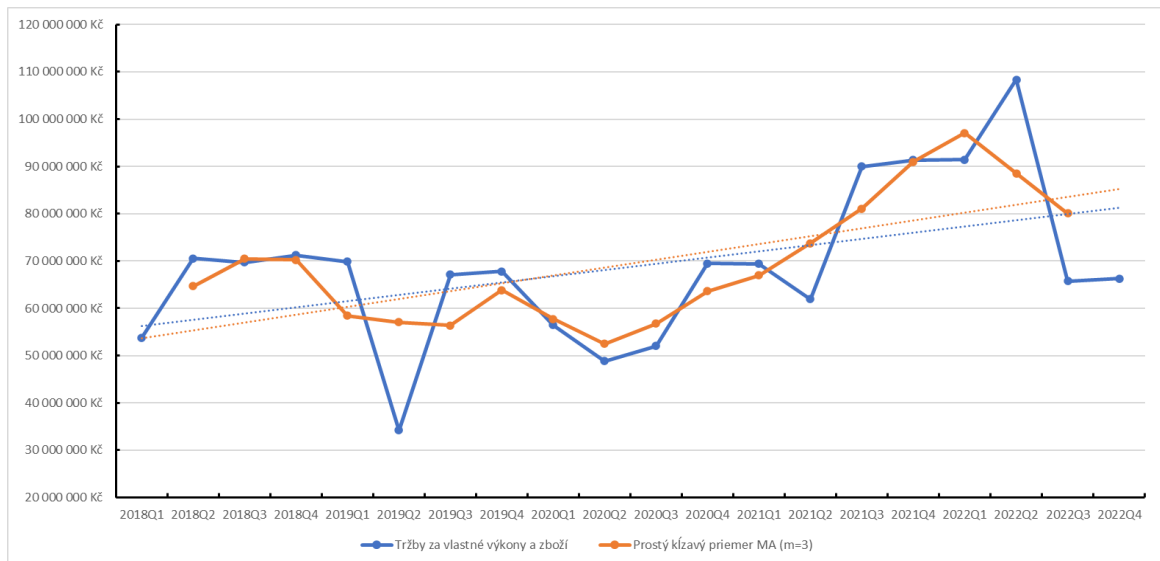
Spoločnosť musí jednoznačne stabilizovať tržby. Vzhľadom k tomu, že obvykle v druhých poloviciach rokov dosahuje spoločnosť v priemere vyššie tržby, nie je tohtoročný pokles v tržbách zanedbateľný. Je však potrebné zmieniť, že spoločnosť naplnila svoj plán, ktorý si predsavzala pred začiatkom roka. Plánom bolo prekročiť hranicu tržieb 330 mil. Kč. Pozitívom je, že spoločnosť naplnila svoj vlastný cieľ a dosiahla výšky tržieb necelých 332 mil. Kč. Na druhú stranu, vývoj tržieb v druhej polovici roka je veľmi znepokojujúci. Ak by spoločnosť nezaznamenala takto výrazný prepád a trend z prvej polovice roka by pokračoval, dosiahla by spoločnosť výšky tržieb podľa bodu 6.9.2 376 mil. Kč. Je kľúčové, aby sa spoločnosť okamžite spamätala z tohto nepriaznivého vývoja, a čo najskôr sa vrátila na pôvodnú výkonnosť. Napokon, i tento fakt bol potvrdený vedením spoločnosti, pričom cieľom spoločnosti pre rok 2023 je prekročiť výšku tržieb 350 mil. Kč.



Obrázok 16 Krátkodobá trendová analýza tržieb v rámci auditovaného roku

Dlhodobý trend tržieb z kvartálneho porovnania v obrázku č. 17 nadobúda mierne rastúci charakter. Je vidieť, ako sa spoločnosť každým rokom snaží zvyšovať ukazovateľ tržieb. V analyzovanom období dosiahla spoločnosť najnižšiu hodnotu tržieb v druhom kvartály roku 2019 a to iba 34 mil. Kč. Naopak, najvyššej hodnoty dosiahla spoločnosť v druhom kvartály roku 2022 a to 108 mil. Kč. Strategickým cieľom spoločnosti je výšku tržieb každým rokom postupne navyšovať. Obrázok č. 17 rovnako zobrazuje prostý kĺzavý priemer, ktorý je pre kĺzavý priemer MA ($m = 3$) vypočítaný podľa schémy (7).

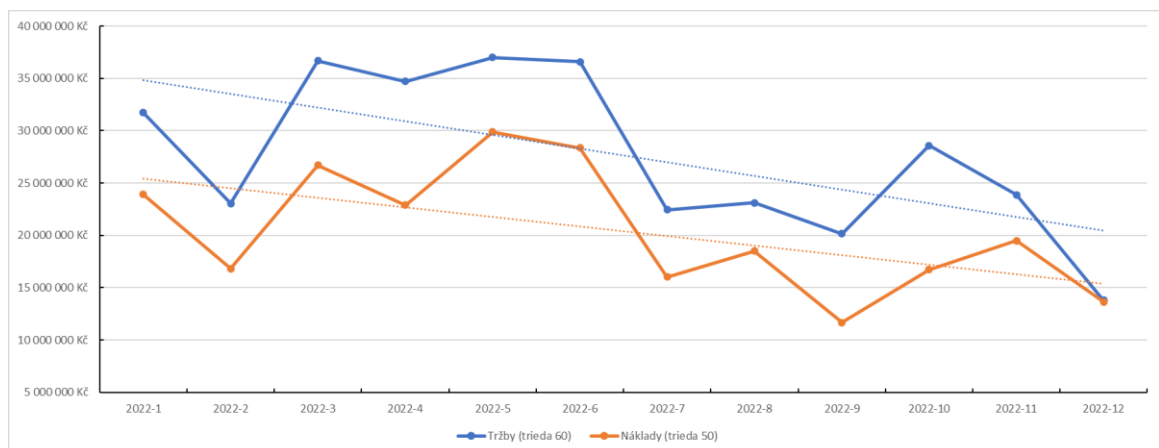
$$\bar{y}_t = \frac{1}{(2p+1)} \sum_{i=-p}^p y_{t+i} \quad (7)$$



Obrázok 17 Dlhodobá trendová analýza tržieb

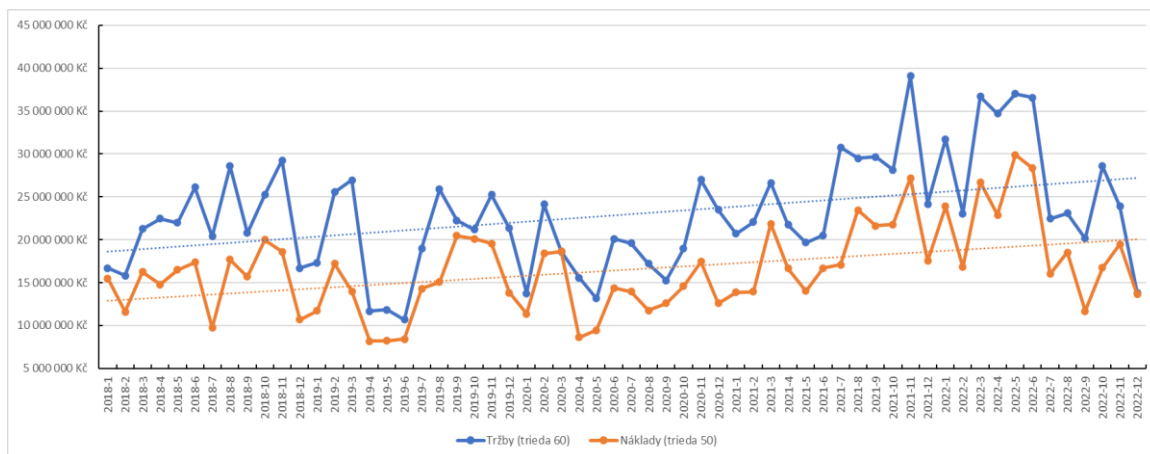
8.2.1 Korelačná analýza tržieb

V rámci korelačnej analýzy boli analyzované výnosy v triede 60 a náklady v triede 50. Vizuálne je vidieť veľmi silnú koreláciu, čo dopĺňa i pozitívny korelačný koeficient 0,91. Cieľom tejto korelačnej analýzy je nájsť možný odchýľ z korelácie, ktorý by bol následne predmetom podrobného testovania. Počas prvého až deviateho mesiaca sa jedná o takmer dokonalú koreláciu. Avšak v novembri a decembri sa k sebe hodnoty výrazne približujú, až sa napokon na konci roka takmer stretnú v jednej hodnote. Tento odchýľ z korelácie bude podrobne skúmaný, či už prostredníctvom testu v bode 8.6.1, prípadne v rámci ostatných testov v rámci výnosov. Zaujímavosťou je, že korelačný koeficient za prvý až deviaty mesiac dosahuje pozitívnej hodnoty 0,96. I tento fakt dokazuje zníženie, respektíve oslabenie korelácie v poslednom kvartály auditovaného roka.



Obrázok 18 Krátkodobá korelačná analýza tržieb a nákladov

Dlhodobá korelačná analýza v obrázku č. 19 potvrdzuje relatívne silnú koreláciu v rámci tržieb triedy 60 a nákladov v triede 50. Korelačný koeficient dosahuje pozitívnej hodnoty 0,88. Jedná sa teda o mierne nižšiu koreláciu ako v prípade krátkodobej korelačnej analýzy. V rámci analyzovaného obdobia nie je viditeľný výrazný výkyv z korelácie. Iba mierna odchýlka z korelácie je viditeľná v treťom mesiaci roku 2020 a následne v zmieňovanom štvrtom kvartály roku 2022.



Obrázok 19 Dlhodobá korelačná analýza tržieb a nákladov

8.2.2 Analýza sezónnosti výnosov

Analýza sezónnosti tržieb za vlastné výkony a zboží je vykonaná s využitím modelu proporcionálnej sezónnosti s lineárnym trendom. Aplikované sú dáta za celé účtovné obdobie. Jednotlivé roky sú rozdelené podľa kvartálov. Analýza bola vykonaná s využitím schém (8) až (11).

Parameter $(1+c_j)$, ktorý v tabuľke č. 27 predstavuje sezónny index, poukazuje na to, že spoločnosť prechádza sezónnymi výkyvmi tržieb. Priemerne je najsilnejší štvrtý kvartál a naopak najslabší je druhý kvartál. Prvý a tretí kvartál dosahuje priemerne podobných hodnôt. Je však potrebné konštatovať, že sezónnosť pri tejto spoločnosti nie je príliš významná.

Parameter T_i , ktorý predstavuje dlhodobú trendovú zložku, poukazuje v tabuľke č. 27 na to, že tržby v každom jednom roku narastajú. Spoločnosť teda na základe tejto analýzy dosahuje rastúci trend tržieb.

Tabuľka 27 Analýza sezónnosti tržieb s využitím modelu proporcionálnej sezónnosti s lineárnym trendom v Kč

	2018	2019	2020	2021	2022	(1+c _j)
Q1	53 798 148,16	69 859 490,27	56 476 502,02	69 401 251,83	91 453 187,17	0,9967
Q2	70 555 074,54	34 221 807,36	48 833 219,15	61 915 550,52	108 312 256,58	0,9535
Q3	69 737 220,17	67 125 531,76	52 050 835,72	89 963 497,37	65 722 261,36	0,9941
Q4	71 221 023,27	67 812 155,20	69 468 074,55	91 382 068,42	66 254 642,97	1,0558
Celkom	265 311 466,14	239 018 984,59	226 828 631,44	312 662 368,14	331 742 348,08	
T_i	58 452 932,55	63 615 561,23	68 778 189,92	73 940 818,61	79 103 447,29	

$$(1 + c_j) = \frac{\sum_{i=1}^m y_{ij} T_i}{\sum_{i=1}^m T_i^2} \quad (8)$$

$$T_i = a_0 + a_1(i - \bar{i}) \quad (9)$$

$$a_0 = \frac{1}{rm} \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^r y_{ij} = \bar{y} \quad (10)$$

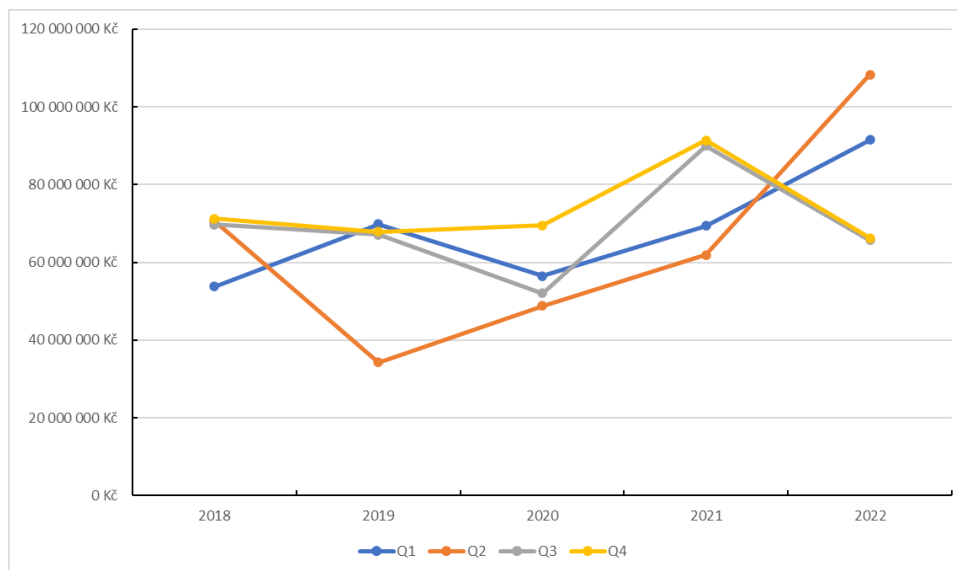
$$a_1 = \frac{12}{m(m^2-1)} \sum_{i=1}^m (i - \bar{i}) \bar{y}_i \quad (11)$$

Tabuľka č. 28 zobrazuje percentuálny podiel jednotlivých kvartálov na tržbách za celý rok. Z tabuľky je však možné vyčítať, že štvrtý kvartál roku 2022 nie je násilnejší, ako naznačuje sezónny index modelu proporcionálnej sezónnosti s lineárnym trendom. V tomto prípade sa však jedná o zníženie odbytu, čo je vysvetlené v predchádzajúcich bodoch.

Tabuľka 28 Percentuálny podiel jednotlivých kvartálov na tržbách za celý rok

	2018	2019	2020	2021	2022
Q1	20%	29%	25%	22%	28%
Q2	27%	14%	22%	20%	33%
Q3	26%	28%	23%	29%	20%
Q4	27%	28%	31%	29%	20%
Celkom	100%	100%	100%	100%	100%

Obrázok č. 20 zobrazuje trendovú analýzu tržieb jednotlivých kvartálov v priebehu analyzovaných rokov. Na základe tohto obrázku je možné konštatovať, že prvý a druhý kvartál v roku 2022 boli najsilnejšie kvartály v analyzovanom období, čo sa týka absolútnej hodnoty tržieb. Tretí a štvrtý kvartál roku 2022 tak silný už nebol a tržby nedosiahli očakávanej výšky.



Obrázok 20 Trendová analýza tržieb v jednotlivých kvartáloch

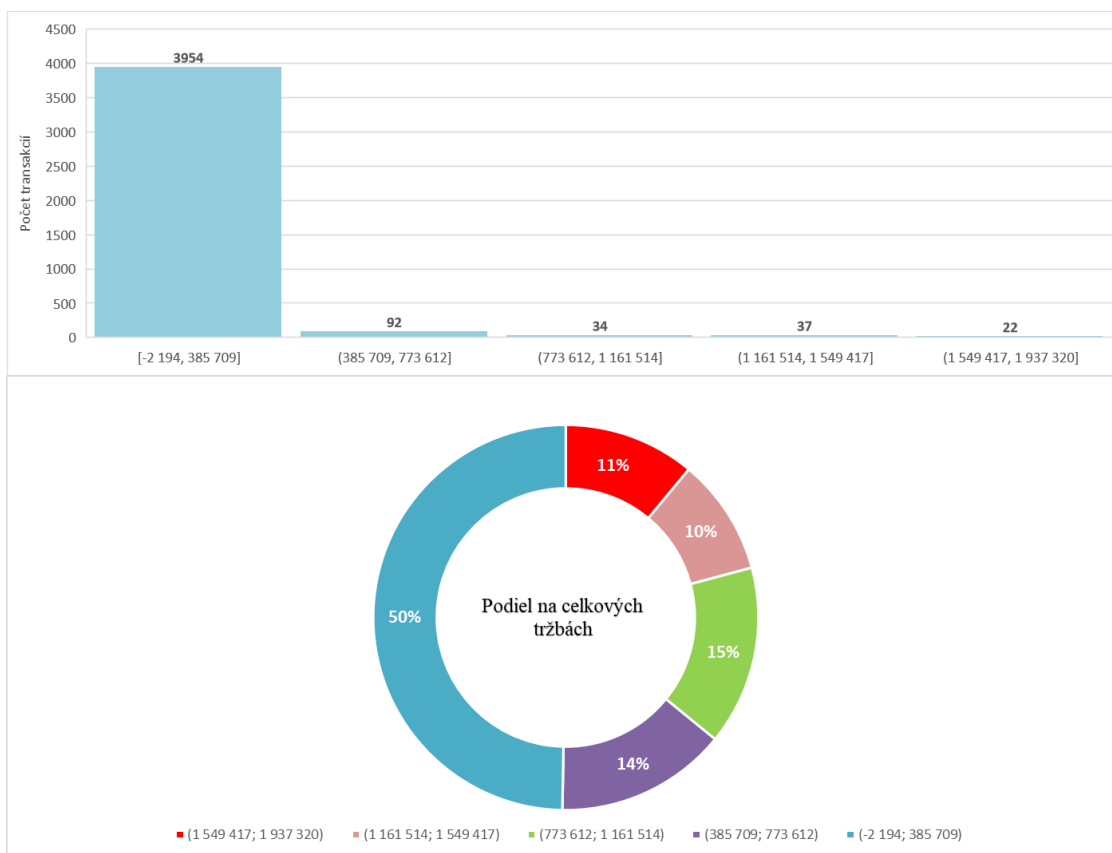
8.2.3 Analýza transakcií v tržbách

Obrázok č. 21 poukazuje na analýzu transakcií zaznamenaných v účtovnej triede 60, teda v tržbách. Túto analýzu tvorí histogram, ktorý je rozdelený do piatich intervalov podľa výšky transakcií a prstencový graf, ktorý poukazuje na percentuálny podiel jednotlivého počtu transakcií na celkových tržbách. Cieľom tejto analýzy je pochopiť štruktúru zaúčtovaných jednotlivých tržieb a nájsť prípadné viditeľné nezrovnalosti.

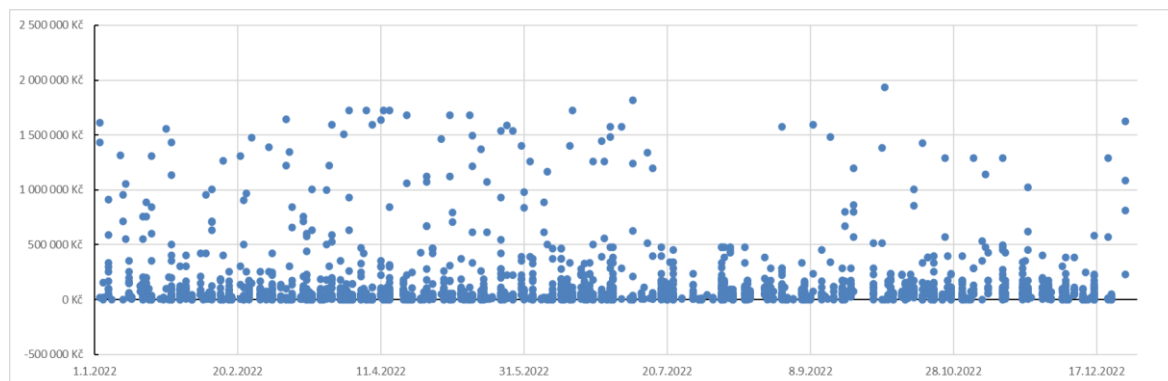
Celkovo bolo počas účtovného obdobia zaznamenaných 4 139 transakcií. Z analýzy vyplýva, že 3 954 transakcií má celkový podiel na tržbách iba 50 %, čo znamená, že 4,5 % transakcií má 50% podiel na celkových tržbách. Transakcie v prvom intervale (- 2 194; 385 709) dosahujú výšky približne 165 mil. Kč. Iba 22 transakcií v intervale (1 549 417; 1 937 320) tvorí 0,5 % všetkých transakcií, avšak podieľa sa až na 11 % celkových tržieb. Týchto 22 transakcií predstavuje čiastku 36,6 mil. Kč. 37 transakcií v intervale (1 161 514; 1 549 417) tvorí iba 0,8 % z celkového počtu transakcií, ale podieľa sa na výške celkových tržieb čiastkou približne 32,5 mil. Kč.

Po analýze transakcií v tržbách v účtovnej triede 60 je možné konštatovať, že všetkých päť intervalov z histogramu predstavuje materiálne významnú celkovú čiastku. Štruktúra zaznamenaných transakcií je v súlade s predchádzajúcimi obdobiami a neprišlo k výraznej zmene v tejto štruktúre. V súvislosti s bodom 6.8.1 bola skontrolovaná značná časť účtovných zápisov v hlavnej knihe, pričom transakcie v intervale (1 549 417; 1 937 320) boli skontrolované všetky. Zaznamenané účtovné zápisy nevykazujú žiadne nezrovnalosti a nejavia žiadne znaky podvodu. Kontrola v súvislosti s bodom 6.8.1 bude vo výnosoch

prebiehať i v priebehu testov kontrol a testov vecnej správnosti na základe zostaveného auditného plánu v tabuľke č. 29.



Obrázok 21 Analyza zaznamenaných transakcií v triede 60 a podiel na celkových tržbách. Obrázok č. 22 zobrazuje výšku jednotlivých transakcií v priebehu roku 2022 na syntetickom účte 601 v celých korunách. Z obrázku je zrejmé, že v druhej polovici roka 2022 je výrazne nižší objem transakcií vyšších ako milión korún. V prvej polovici auditovaného roka je výrazne vyššia koncentrácia transakcií v hodnote nad milión korún i nad 1,5 milióna korún. Obrázok č. 22 rovnako potvrdzuje, že dominantná väčšina všetkých transakcií sa nachádza pod hranicou približne 100 tis. Kč.



Obrázok 22 Výskyt transakcií na syntetickom účte 601 v priebehu auditovaného roku

8.3 Identifikované riziká na úrovni tvrdení

Nasledujúca tabuľka č. 29 definuje identifikované riziká vo výnosoch na úrovni jednotlivých tvrdení. Okrem samotného popisu rizika obsahuje tabuľka tiež vybranú procedúru pre pokrytie tohto rizika. Na identifikované riziká je reagované prostredníctvom testov kontrol a testov detailných údajov. Tabuľka by sa dala tiež nazvať ako plán, respektíve program testovania výnosov. Vzhľadom na prirodzenú rizikovosť výnosov, ich testovanie bude prebiehať pri priebežnom i finálnom audite.

V prípade, ak sa objavia skutočnosti, prípadne nesprávnosti, ktoré môžu naznačovať existenciu ďalších významných nesprávností, bude nutné tento plán prehodnotiť. Môže sa to týkať nesprávností zistených počas priebežného auditu i v priebehu auditu finálneho. Pri predchádzajúcich auditoch neboli identifikované žiadne významné, respektíve materiálne nesprávnosti v oblasti výnosov.

Tabuľka 29 Analýza rizík vo výnosoch

Popis rizika	Tvrdenie	Je riziko významné?	Zvolená procedúra
Vedenie spoločnosti môže mať snahu manipulovať s výnosmi k naplneniu kritérií pre vlastné odmeňovanie, prípadne pre plnenie bankových koventantov	Existencia, Správnosť, Ocenenie	Áno	Testy kontrol - Kontrola párovania: Objednávka - Faktúra - Dodací list - priebežný i finálny audit; Automatická kontrola cenník - priebežný audit
Vedenie môže mať snahu minimalizovať daňovú povinnosť a tým ku koncu roku podhodnotiť tržby	Úplnosť, Správne obdobie	Nie	Test detailných údajov - kontrola zaúčtovaných výnosov na základe vyžiadania faktúr a dodacích listov pred koncom účtovného obdobia a na začiatku nasledujúceho účtovného obdobia - finálny audit
Fakturovaná čiastka nie je zaúčtovaná na základe platných cenníkov, prípadne dohodnutých zmlúv	Ocenenie	Nie	Test detailných údajov - kontrola čiastky na cenníku so vzorkou vybraných faktúr - priebežný i finálny audit
Daň z pridanej hodnoty nebola správne vypočítaná a zaúčtovaná na správny účet v správnom období	Správne obdobie, Ocenenie	Nie	Test detailných údajov - na vzorke vybraných faktúr skontrolovaná daň z pridanej hodnoty - priebežný i finálny audit
Spoločnosť nepoužila správny menový kurz podľa vnútorných predpisov účtovnej jednoty	Ocenenie	Nie	Test detailných údajov - na základe vybranej vzorky faktúr vykonanie kontroly použitia správneho menového kurzu - priebežný i finálny audit

8.4 Výber vzoriek

8.4.1 Výber vzoriek pre priebežný audit

Na základe analýzy rizík vo výnosoch musí byť vybraná vzorka dokladov. Na tejto vzorke dokladov, ktorá predstavuje podpornú dokumentáciu, budú vykonané procedúry v reakcii na identifikované riziká v tabuľke č. 29.

Metódou výberu podľa peňažných jednotiek sú vybrané zaúčtované výnosy, ku ktorým sú od auditovanej spoločnosti vyžiadané všetky potrebné podklady pre overenie príslušných rizík. Výber vzoriek je vykonaný na základe dát ku dňu 31. august 2022. Pri priebežnom audite boli testované iba tržby na účte 601, nakoľko iné výnosové účty, ktoré by mali byť predmetom testovania neprekročili hladinu významnosti samostatne, prípadne v úhrnne.

S využitím schém (2) a (3), bolo vybraných 9 vzoriek výnosov, čo dokladá i tabuľka č. 30. Tabuľka č. 31 zobrazuje konkrétne vybrané výnosy. Vychádzajúci bod pre výber vzoriek bol určený na základe náhodného čísla vybraného generátorom náhodných čísiel. Náhodne vybrané číslo je 20 567 478, pričom každý ďalší výber je vykonaný na základe predchádzajúceho výberu zvýšeného o čiastku selekčného intervalu. Vybrané vzorky sú určené pre všetky testy výnosov v rámci priebežného auditu, ak nie je pri konkrétnom teste uvedené inak.

Tabuľka 30 Výpočet veľkosti vzorky pre priebežný audit

	Hodnota
Hladina významnosti	7 526 000
Provádacia významnosť	6 020 800
Faktor spoľahlivosti	0,2
Selekčný interval	30 104 000
Veľkosť základného súboru	243 037 452
Veľkosť vzorku (zaok. nahor)	9

Tabuľka 31 Vybrané vzorky výnosov pre priebežný audit v Kč

Číslo	Hodnota	Dátum	Účet	Partner
22FVI00016	1 315 892,76	10.1.2022	601	A
22FVO00037	35 955,00	4.2.2022	601	B
22FVI00230	1 643 148,00	9.3.2022	601	C
22FVI00300	929 875,80	31.3.2022	601	D
22FVI00389	1 062 715,20	20.4.2022	601	E
22FVI00450	1 372 673,80	16.5.2022	601	F
22FVI00520	1 166 500,00	8.6.2022	601	G
22FVI00644	47 790,00	30.6.2022	601	H
22FVI00763	477 900,00	8.8.2022	601	I

8.4.2 Výber vzoriek pre finálny audit

Z tabuľky č. 32 vyplýva, že hladinu významnosti presahuje iba účet 601. Z tohto účtu bude realizovaný výber vzoriek samostatne. Výber vzoriek z účtu 601 bude realizovaný za zbytok roku 2022, teda za obdobie od 1. septembra do konca účtovného obdobia.

Syntetické účty 602, 604, 641 a 642 samostatne neprekračujú hladinu významnosti. Nakoľko však, tieto účty prekračujú hladinu významnosti v úhrne, je nutné ich testovať. Vyššie uvedené účty budú testované za celé účtovné obdobie, nakoľko pri priebežnom audite testované neboli.

Tabuľka 32 Konečný stav vybraných výnosových účtov pre výber vzoriek v celých Kč

Účet	Konečný zostatok
601	328 266 526
602	2 407 328
604	1 068 495
641	1 727 038
642	2 728 337

Zo syntetického účtu 601 boli vybrané za neotestovanú časť roka 2022 štyri vzorky. Výber vzoriek je realizovaný s využitím metódy výberu podľa peňažných jednotiek. Hodnota faktoru spoľahlivosti bola zachovaná rovnaká ako v počas priebežného auditu, nakoľko sa neobjavili významné nesprávnosti. Vychádzajúci bod pre výber vzoriek bol určený na základe generátora náhodných čísiel. Ako vychádzajúci bod bolo vybrané číslo 3 657 807. Každý ďalší výber je vykonaný na základe predchádzajúceho výberu zvýšeného o čiastku selekčného intervalu.

Tabuľka 33 Výpočet veľkosti vzorky, účet 601 pre finálny audit

	Hodnota
Hladina významnosti	6 634 000
Provádacia významnosť	5 307 200
Faktor spoľahlivosti	0,2
Selekčný interval	25 536 000
Veľkosť základného súboru	85 229 074
Veľkosť vzorku (zaok. nahor)	4

Tabuľka 34 Vybrané vzorky výnosov, účet 601 pre finálny audit v Kč

Číslo	Hodnota	Dátum	Účet	Partner
22FVI00960	284 900,00	30.9.2022	601	A
22FVO00365	155 504,10	21.10.2022	601	B
22FVI01175	430 110,00	15.11.2022	601	C
22FVI01305	1 082 620,00	27.12.2022	601	D

Zo syntetických účtov 602, 604, 641 a 642 boli vybrané vzorky za celé účtovné obdobie. Výber vzoriek je realizovaný s využitím metódy výberu podľa peňažných jednotiek. Nakoľko sa jedná o menšiu populáciu, faktor spoľahlivosti bol na základe odborného úsudku nastavený na hodnotu 2,3. Rovnako, aj v tomto prípade bol pre vychádzajúci bod využitý generátor náhodných čísiel. Náhodne vybrané číslo je 89 765, pričom každý ďalší výber je vykonaný na základe predchádzajúceho výberu zvýšeného o čiastku selekčného intervalu. Vybrané vzorky výnosových účtov sú určené pre všetky testy výnosov pri finálnom audite, ak nie je pri konkrétnom teste uvedené inak.

Tabuľka 35 Výpočet veľkosti vzorky, účty 602, 604, 641, 642 pre finálny audit

	Hodnota
Hladina významnosti	6 634 000
Provádacia významnosť	5 307 200
Faktor spoľahlivosti	2,3
Selekčný interval	2 307 478
Veľkosť základného súboru	7 931 197
Veľkosť vzorku (zaok. nahor)	4

Tabuľka 36 Vybrané vzorky výnosov, účty 602, 604, 641, 642 pre finálny audit v Kč

Číslo	Hodnota	Dátum	Účet	Partner
22FVO00133	40 000,00	20.4.2022	642	A
22FVO00243	409 199,60	30.6.2022	641	B
22FVO00345	81 540,00	30.9.2022	602	C
22FVO00449	556 281,80	19.12.2022	641	D

8.4.3 Výber vzoriek pre cut-off test

Cut-off test, respektíve test zaúčtovania výnosov do správneho obdobia, vyžaduje špeciálny výber vzoriek. Tento výber vzoriek je realizovaný okrem bežného roku aj v roku nasledujúcom. Analyzované boli zaúčtované výnosy za obdobie posledných štrnásť dní decembra 2022 a prvých štrnásť dní januára 2023. Skúmané boli syntetické účty 601, 602, 604, 641 a 642.

Za posledných štrnásť dní roku 2022 bolo zaúčtovaných do výnosov 101 položiek o celkovej výške 9 627 937,82 Kč. Naopak, za prvých štrnásť dní roku 2023 bolo na rovnaké účty zaúčtovaných 62 položiek s celkovou výškou 4 373 649,54 Kč.

Zaúčtované výnosy z decembra boli zoradené podľa čiastky od najväčšieho po najmenšie. Z populácie bolo vyňatých sedem zaúčtovaných výnosov, ktoré svojou čiastkou výrazne prevyšujú ostatné a je preto nutné ich skontrolovať. Jedná sa o položky z tabuľky č. 38. Položky sú vybrané s využitím odborného úsudku, najmä so zameraním na najväčšie

položky. Vybrané položky dosahujú podielu na celkovej populácii za posledných štrnásť dní auditovaného roka 68 %.

Cieľom testu je pokryť čo najväčšiu časť populácie tak, aby neotestovaná časť populácie v úhrne za posledných štrnásť dní a prvých štrnásť dní neprekračovala hladinu významnosti. Cieľ je založený na predpoklade, že tržby realizované v tomto období sú výrazne rizikové, vzhľadom na možnosť manipulácie s daňovou povinnosťou. Z tohto dôvodu nebola vzorka vybraná štatistickým spôsobom, nakoľko by i reprezentatívna vzorka nezabezpečovala, že neotestovaná časť populácie neprekročí hladinu významnosti.

Alternatívu môže predstavovať štatisticky vypočítaná veľkosť vzorky. Štatistický výber prostredníctvom reprezentatívnej vzorky je vhodný predovšetkým v prípade, ak je populácia príliš veľká a nie je možné pokryť tak veľké množstvo položiek. Pre príklad, pri aplikácii faktoru spoľahlivosti 3,0, by veľkosť vzorky podľa schém (2) a (3) za december dosiahla výšky päť a za január dve. Tento výber, by i pri zvolení najväčších položiek, nepokryl tak veľkú populáciu, ako v aplikovanom spôsobe uvedenom vyššie, pričom je stále zachovaná efektívnosť.

Tabuľka 37 Výber vzoriek pre cut-off test za december 2022 v Kč

	Čiastka	Percentá
Celková populácia	9 627 937,82	100%
Otestovaná populácia	6 518 670,40	68%
Neotestovaná populácia	3 109 267,42	32%

Tabuľka 38 Vybrané vzorky pre cut-off test za december 2022 v Kč

Číslo	Hodnota	Dátum	Účet	Partner
22FVI01306	1 624 860,00	27.12.2022	601	A
22FVI01304	1 290 330,00	21.12.2022	601	B
22FVI01305	1 082 620,00	27.12.2022	601	C
22FVI01305	812 430,00	27.12.2022	601	D
22FVO00442	582 348,60	16.12.2022	601	E
22FVI01304	569 800,00	21.12.2022	601	F
22FVO00449	556 281,80	19.12.2022	641	G

Rovnako, i položky z januára 2023 boli zoradené podľa čiastky od najvyššej po najmenšiu. Z populácie bolo vyňatých sedem najvyšších položiek, ktoré svojou čiastkou prevyšujú ostatné položky. Vzhľadom k tomu, že bolo na základe typického výberu s využitím odborného úsudku vybraných 49 % z populácie, nie je nutné vyberať ďalšie vzorky. Sedem vybraných položiek je rozpísaných v tabuľke č. 40.

Neotestovaná časť populácie v súčte za posledných štrnásť dní decembra 2022 a prvých štrnásť dní januára 2023 predstavuje čiastku 5,3 mil. Kč. Táto neotestovaná časť populácie predstavuje čiastku, ktorá je nižšia ako celková hladina významnosti pri finálnom audite.

Tabuľka 39 Výber vzoriek pre cut-off test za január 2023 v Kč

	Čiastka	Percentá
Celková populácia	4 373 649,54	100%
Otestovaná populácia	2 159 409,00	49%
Neotestovaná populácia	2 214 240,54	51%

Tabuľka 40 Vybrané vzorky pre cut-off test za január 2023 v Kč

Číslo	Hodnota	Dátum	Účet	Partner
23FVI00022	477 900,00	11.1.2023	601	A
23FVI00010	341 880,00	3.1.2023	601	B
23FVI00023	334 530,00	11.1.2023	601	C
23FVI00034	286 740,00	12.1.2023	601	D
23FVI00012	284 900,00	3.1.2023	601	E
23FVO00004	242 299,00	10.1.2023	601	F
23FVI00014	191 160,00	11.1.2023	601	G

8.5 Testy kontrol

8.5.1 Párovanie objednávka – faktúra – dodací list; priebežný audit

Cieľom tohto testu je overiť, že faktúra bola vystavená na základe objednávky a spárovaná s prepravnými dokumentami. K vybraným zaúčtovaným výnosom boli vyžiadané faktúry, objednávky a dodacie listy. Preverené boli vybrané vzorky z bodu 8.4.1.

Tabuľka 41 Test párovanie objednávka – faktúra – dodací list; priebežný audit

Faktúra	Objednávka	Dodací list	Súhlasí spárovanie?
22FVI00016	24968	22FVI00016	Áno
22FVO00037	45566143	22VHV00020	Áno
22FVI00230	25151	22FVI00230	Áno
22FVI00300	25275	22FVI00300	Áno
22FVI00389	25372	22FVI00389	Áno
22FVI00450	25250	22FVI00450	Áno
22FVI00520	25556	22FVI00520	Áno
22FVI00644	25692	22FVI00644	Áno
22FVI00763	25781	22FVI00763	Áno

Test potvrdil, že doklady sú spárované správne a neboli zistené žiadne nezrovnalosti, prípadne nesprávnosti. Všetky uvedené doklady v tabuľke č. 41, boli fyzicky skontrolované.

8.5.2 Párovanie objednávka – faktúra – dodací list; finálny audit

Na základe obdržaných a skontrolovaných faktúr, objednávok a dodacích listov je možné skonštatovať, že párovanie je správne. Doklady boli vyžiadané na základe vybranej vzorky z bodu 8.4.2. V tomto zmysle neboli zistené žiadne nezrovnalosti.

Tabuľka 42 Test párovanie objednávka – faktúra – dodací list; finálny audit

Faktúra	Objednávka	Dodací list	Súhlasí spárovanie?
22FVI00960	25982	22FVI00960	Áno
22FVO00365	45580043	22VHV00160	Áno
22FVI01175	26202	22FVI01175	Áno
22FVI01305	26314	22FVI01305	Áno
22FVO00133	45569174	22VHV00079	Áno
22FVO00243	45573880	22VHV00105	Áno
22FVO00345	45577974	22VHV00149	Áno
22FVO00449	45583563	22VHV00195	Áno

8.5.3 Automatická kontrola – cenník; približný audit

Predpokladom je, že v informačnom systéme sa automaticky načíta vo vystavenej faktúre cena priamo z predajného cenníku pre konkrétneho odberateľa. Pričom, cenu následne nie je možné na faktúre nijako zmeniť.

Na príkladoch bol fyzicky overený vyššie uvedený predpoklad. Skutočnosťou je, že načítaná cena odpovedá platnému predajnému cenníku, ktorá sa na faktúre nedá zmeniť. Test kontrol potvrdil správnosť automatickej kontroly. Neboli zistené žiadne nezrovnalosti týkajúce sa účinnosti a spoľahlivosti tejto kontroly.

8.6 Testy detailných údajov

8.6.1 Zaúčtovanie výnosu do správneho obdobia; finálny audit

Na základe vybraných vzoriek z bodu 8.4.3 boli od auditovanej spoločnosti vyžiadané vybrané faktúry a taktiež dodacie listy. Všetky faktúry i dodacie listy boli fyzicky skontrolované. Vyžiadané doklady nejavia žiaden náznak nesprávnosti. Je možné konštatovať, že neboli zistené žiadne nesprávnosti a výnosy sú zaúčtované do správneho obdobia. Tabuľka č. 43 potvrdzuje, že neboli zistené žiadne nezrovnalosti.

Tabuľka 43 Realizácia cut-off testu v Kč

Číslo	Zaučtovaná hodnota	Dátum	Účet	Partner	Správne obdobie?	Nesprávnosť
22FVI01306	1 624 860,00	27.12.2022	601	A	áno	0
22FVI01304	1 290 330,00	21.12.2022	601	B	áno	0
22FVI01305	1 082 620,00	27.12.2022	601	C	áno	0
22FVI01305	812 430,00	27.12.2022	601	D	áno	0
22FVO00442	582 348,60	16.12.2022	601	E	áno	0
22FVI01304	569 800,00	21.12.2022	601	F	áno	0
22FVO00449	556 281,80	19.12.2022	641	G	áno	0
23FVI00022	477 900,00	11.1.2023	601	A	áno	0
23FVI00010	341 880,00	3.1.2023	601	B	áno	0
23FVI00023	334 530,00	11.1.2023	601	C	áno	0
23FVI00034	286 740,00	12.1.2023	601	D	áno	0
23FVI00012	284 900,00	3.1.2023	601	E	áno	0
23FVO00004	242 299,00	10.1.2023	601	F	áno	0
23FVI00014	191 160,00	11.1.2023	601	G	áno	0

8.6.2 Kontrola zaučtovanej čiastky s cenníkom; priebežný audit

K vybraným položkám výnosov z bodu 8.4.1 boli vyžiadané faktúry, cenníky, prípadne zmluvy. Cieľom je overiť, že fakturovaná čiastka bola vypočítaná správne na základe platného cenníka alebo zmluvy. Vedením spoločnosti bolo potvrdené, že zákazníkom nie sú poskytované žiadne zľavy ani skonta.

Tabuľka 44 Kontrola zaučtovanej čiastky s cenníkom; priebežný audit v Kč

Faktúra	Čiastka na faktúre	Čiastka v cenníku	Rozdiel
22FVI00016	1 315 892,76	1 315 892,76	0
22FVO00037	35 955,00	35 955,00	0
22FVI00230	1 643 148,00	1 643 148,00	0
22FVI00300	929 875,80	929 875,80	0
22FVI00389	1 062 715,20	1 062 715,20	0
22FVI00450	1 372 673,80	1 372 673,80	0
22FVI00520	1 166 500,00	1 166 500,00	0
22FVI00644	47 790,00	47 790,00	0
22FVI00763	477 900,00	477 900,00	0
Projektovaná nesprávnosť			0

Neboli zistené žiadne nezrovnalosti. Test potvrdil, že nie je žiadny rozdiel medzi čiastkami na faktúre a čiastkami podľa cenníku. Projektovaná nesprávnosť na celý súbor je teda nula.

8.6.3 Kontrola zaučtovanej čiastky s cenníkom; finálny audit

K vybraným vzorkám výnosov z bodu 8.4.2 boli vyžiadané faktúry a cenníky, prípadne zmluvy, ak cenníky nie sú k dispozícii. Nakoľko spoločnosť poskytla všetky cenníky, zmluvy žiadané neboli. Test potvrdil, že fakturované čiastky boli správne vypočítané

a zaúčtované na základe platných cenníkov. Neboli zistené žiadne nezrovnalosti a projektovaná nesprávnosť je nulová.

Tabuľka 45 Kontrola zaúčtovanej čiastky s cenníkom; finálny audit v Kč

Faktúra	Čiastka na faktúre	Čiastka v cenníku	Rozdiel
22FVI00960	284 900,00	284 900,00	0
22FVO00365	155 504,10	155 504,10	0
22FVI01175	430 110,00	430 110,00	0
22FVI01305	1 082 620,00	1 082 620,00	0
22FVO00133	40 000,00	40 000,00	0
22FVO00243	409 199,60	409 199,60	0
22FVO00345	81 540,00	81 540,00	0
22FVO00449	556 281,80	556 281,80	0
Projektovaná nesprávnosť			0

8.6.4 Kontrola dane z pridanej hodnoty; priebežný audit

Účelom testu je overiť, že daň z pridanej hodnoty na faktúre je vypočítaná správne, zaúčtovaná na správny účet a v správnom období. Testované boli položky z bodu 8.4.1.

Tabuľka 46 Kontrola dane z pridanej hodnoty; priebežný audit v Kč

Faktúra	Čiastka bez DPH	Sadzba DPH	DPH faktúra	DPH prepočet	Rozdiel
22FVI00016	1 315 892,76	Oslobodené	-	-	-
22FVO00037	35 955,00	21%	7 550,55	7 550,55	0
22FVI00230	1 643 148,00	Oslobodené	-	-	-
22FVI00300	929 875,80	Oslobodené	-	-	-
22FVI00389	1 062 715,20	Oslobodené	-	-	-
22FVI00450	1 372 673,80	Oslobodené	-	-	-
22FVI00520	1 166 500,00	Oslobodené	-	-	-
22FVI00644	47 790,00	Oslobodené	-	-	-
22FVI00763	477 900,00	Oslobodené	-	-	-
Projektovaná nesprávnosť					0

Prepočet dane z pridanej hodnoty bol možný iba pre jednu z uvedených položiek. Ostatné položky sú podľa § 64 a 66 Zákona o dani z pridanej hodnoty plnenia oslobodené s nárokom na odpočet dane. Prepočet dane z pridanej hodnoty neodhalil žiadnu nesprávnosť. Rovnako je možné tiež konštatovať, že daň bola zaúčtovaná na správny účet a v správnom období, nakoľko i táto skutočnosť bola overená.

8.6.5 Kontrola dane z pridanej hodnoty; finálny audit

Prepočet dane z pridanej hodnoty pri finálnom audite je možný pre tri položky. Rovnako, ako pri priebežnom audite, cieľom testu je overiť, že daň je správne vypočítaná, zaúčtovaná na správny účet a v správnom období. Vzorky, u ktorých prepočet možný

nebol, predstavujú položky, ktoré sú podľa § 64 Zákona o dani z pridanej hodnoty plnenia oslobodené s nárokom na odpočet dane. Neboli zistené žiadne nezrovnalosti a projektovaná nesprávnosť je teda nulová. Túto skutočnosť dokladá taktiež nižšie uvedená tabuľka č. 47.

Tabuľka 47 Kontrola dane z pridanej hodnoty; finálny audit v Kč

Faktúra	Čiastka bez DPH	Sadzba DPH	DPH faktúra	DPH prepočet	Rozdiel
22FVI00960	284 900,00	Oslobodené	-	-	-
22FVO00365	155 504,10	21%	32 655,86	32 655,86	0
22FVI01175	430 110,00	Oslobodené	-	-	-
22FVI01305	1 082 620,00	Oslobodené	-	-	-
22FVO00133	40 000,00	21%	8 400,00	8 400,00	0
22FVO00243	409 199,60	Oslobodené	-	-	-
22FVO00345	81 540,00	21%	17 123,40	17 123,40	0
22FVO00449	556 281,80	Oslobodené	-	-	-
Projektovaná nesprávnosť					0

8.6.6 Použitie správneho menového kurzu; priebežný audit

Cieľom tohto testu je zistiť, respektíve skontrolovať, či spoločnosť používa pri účtovaní o cudzích menách správny kurz podľa vnútorných smerníc účtovnej jednotky.

Podľa smerníc účtovnej jednotky, účtovné prípady sa prepočítavajú na českú menu pri vzniku účtovného prípadu podľa colného mesačného kurzu. Overenie správnosti kurzov bolo aplikované na uvedené vybrané prípady výnosov, ktoré boli vybrané v bode 8.4.1.

Tabuľka 48 Použitie správneho menového kurzu; priebežný audit v Kč

Faktúra	Dátum	Hodnota v pôvodnej mene	Mena	Správny kurz	Použitý kurz	Prepočet	Zaučtovaná hodnota	Rozdiel
22FVI00016	10.1.2022	1 315 892,76	CZK	-	-	-	1 315 892,76	-
22FVO00037	4.2.2022	1 410,00	EUR	24,31	25,5	34 277,10	35 955,00	-1 677,90
22FVI00230	9.3.2022	1 643 148,00	CZK	-	-	-	1 643 148,00	-
22FVI00300	31.3.2022	929 875,80	CZK	-	-	-	929 875,80	-
22FVI00389	20.4.2022	1 062 715,20	CZK	-	-	-	1 062 715,20	-
22FVI00450	16.5.2022	1 372 673,80	CZK	-	-	-	1 372 673,80	-
22FVI00520	8.6.2022	1 166 500,00	CZK	-	-	-	1 166 500,00	-
22FVI00644	30.6.2022	47 790,00	CZK	-	-	-	47 790,00	-
22FVI00763	8.8.2022	477 900,00	CZK	-	-	-	477 900,00	-
Projektovaná nesprávnosť								-1 260 194,19

Test odhalil nesprávnosť pri jednom vzorku vo výške 1 677,9 Kč. Nesprávnosť bola projektovaná na celý základný súbor účtu 601, pričom táto identifikovaná nesprávnosť neprekračuje provád'áciu významnosť v rámci priebežného auditu. Pre projekciu chýb bola využitá metóda priemerného percenta nesprávnosti.

Celková percentuálna nesprávnosť vzoriek je 4,67 %. Celková percentuálna nesprávnosť predstavuje súčet nesprávností pri jednotlivých vzorkách, čo však v tomto prípade znamená nesprávnosť iba u jednej vzorky. Priemerná percentuálna nesprávnosť dosahuje

0,52 %, táto nesprávnosť sa vypočítala ako celková percentuálna nesprávnosť podelená celkovým počtom vzoriek. Projektovaná nesprávnosť bola vypočítaná ako súčin priemernej percentuálnej nesprávnosti a celkovej populácie na účte 601.

Je tiež potrebné dodať, že z vybraného vzorku je iba jedna položka v cudzej mene, čo môže mať za následok skreslenie výsledkov. Na základe tohto zistenia, bude pri finálnom audite venovaná zvýšená pozornosť použitiu správneho menového kurzu. Vzorka bude rozšírená a bude obsahovať i obdobie priebežného auditu.

8.6.7 Použitie správneho menového kurzu; finálny audit

Vzhľadom k tomu, že pri priebežnom audite bola zistená nesprávnosť, budú v tomto teste prekontrolované všetky transakcie týkajúce sa vydaných faktúr. Nevychádza sa teda z vybranej vzorky, ale kontrolujú sa všetky transakcie za celé účtovné obdobie, kde je použitý rozdielny kurz.

Pri 84 vydaných faktúrach bol zistený rozdielny kurz, ako mala spoločnosť použiť podľa internej smernice. Celková zistená nesprávnosť predstavuje v úhrne čiastku 477 121,01 Kč. Jedná sa teda nesprávnosť nižšiu než je prováďacia významnosť. Vzhľadom k tomu, že nesprávnosť nie je materiálna, nebude mať vplyv na modifikáciu výroku. Na tento fakt však spoločnosť bude upozornená a bude jej doporučené, aby vo smerniciach uviedla správny kurz, ktorý používa.

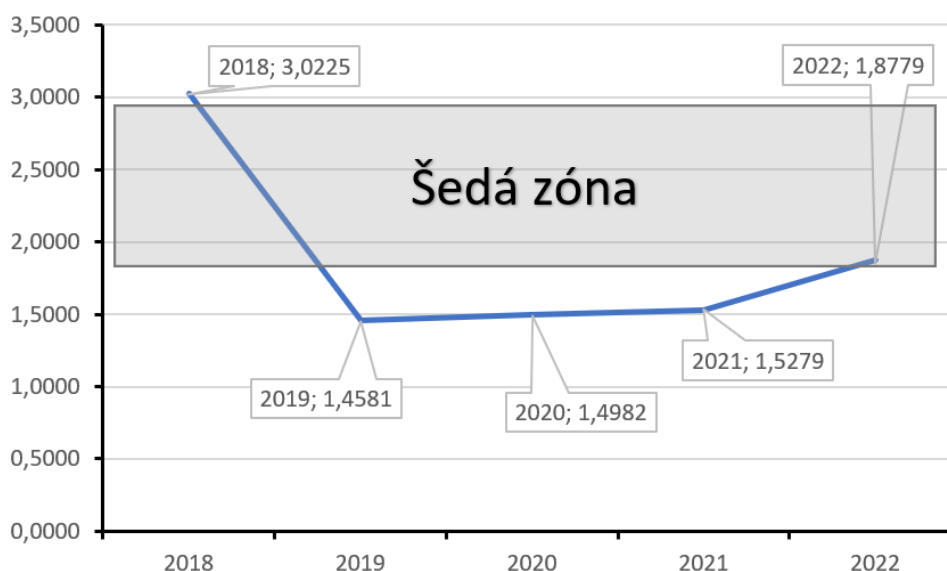
9 ZÁVEREČNÁ FÁZA AUDITU

9.1 Nepretržité trvanie účtovnej jednotky

Auditovaná spoločnosť potvrdila, že účtovná zvierka je zostavená za predpokladu nepretržitosti trvania účtovnej jednotky. Napriek tejto skutočnosti, bol pre posúdenie rizika nepretržitého trvania účtovnej jednotky zostavený Altmanov model Z-skóre. Z trendovej analýzy v obrázku č. 23 vyplýva, že spoločnosť sa prevažnú dobu nachádza v pásme finančných problémov. Najlepšie sa spoločnosti darilo v roku 2018, od vtedy je však hodnota Z-skóre pod šedou zónou. Pozitívom je posunutie do šedej zóny v roku 2022. Zvýšenie Z-skóre je spôsobené hlavne kladným výsledkom hospodárenia a zvýšením čistého pracovného kapitálu.

Tabuľka 49 Výpočet Altmanovho Z-skóre

		2018	2019	2020	2021	2022
X_1	1,2 x Prac. Kap./A	0,1302	-0,0247	-0,0021	-0,0594	0,0915
X_2	1,4 x Nerozdel. zisky/A	0,1128	0,1257	0,0014	0,0022	0,0192
X_3	3,3 x EBIT/A	0,2348	-0,3195	0,0456	0,0744	0,1799
X_4	0,6 x VK/CZ	0,2676	0,2735	0,2329	0,1718	0,2014
X_5	1 x T/A	2,2772	1,4032	1,2204	1,3390	1,3860
Z-skóre		3,0225	1,4581	1,4982	1,5279	1,8779



Obrázok 23 Trendová analýza Altmanovho Z-skóre

Oproti predpokladu sa výrazným spôsobom zlepšili vybrané ukazovatele z tabuľky č. 50. Za zmienku stojí vyšší ukazovateľ EBITDA o viac ako 19 mil. Kč. Pri predpoklade výsledku hospodárenia za rok 2022, sa jedná o súčet ukazovateľov za rok 2022 z tabuľky č. 5. Nakoľko vyšiel ukazovateľ EBT k júnu 2022 záporne, nebola počítaná daň

a ukazovateľ EAT bol ponechaný vo výške ukazovateľa EBT. V súvislosti s výsledkom hospodárenia je však nevyhnutné zmieniť kompenzáciu od významného odberateľa za obmedzenie dohodnutého odbytu vo výške 20 mil. Kč. Bez tejto kompenzácie by spoločnosť dosiahla záporný výsledok hospodárenia. Napriek tomu, že sa spoločnosti podarilo znížiť celkovú zadlženosť i mieru zadlženosti, v absolútnom vyjadrení sa bankové úvery znížiť nepodarilo.

Tabuľka 50 Porovnanie predpokladu kľúčových ukazovateľov so skutočnosťou

	Predpoklad z 6/22	Skutočnosť z 12/22	Rozdiel
Celková zadlženosť (CZ/A)	79,33%	74,42%	-4,91%
Miera zadlženosti (CZ/VK)	3,84	3,01	-0,83
Rentabilita tržieb (EBT/Tržby)	-1,91%	1,41%	3,32%
Čistý pracovný kapitál	16 554 000	18 243 000	1 689 000
Bankové úvery (trieda 46,23)	147 775 960	149 232 373	1 456 414
EBITDA	4 701 772	23 819 695	19 117 924
EBIT	-134 628	13 048 963	13 183 592
EBT	-3 824 733	4 669 000	8 493 733
EAT	-3 824 733	3 781 890	7 606 623

Napriek tomu, že sa výsledky auditovanej spoločnosti oproti minulému roku, prípadne oproti predpokladu zo šiesteho mesiaca zlepšili, riziko nepretržitého trvania účtovnej existuje. Ak by spoločnosť neobdržala kompenzáciu vo výške 20 mil. Kč, dosiahla by stratu, čo by malo vplyv i na bankové kovenanty. Existuje určité riziko, že spoločnosť nemusí byť schopná v budúcnosti plniť bankové kovenanty. Najmä v prípade, ak sa bude stále viac zadlžovať a to v relatívnej ale hlavne i absolútnej hodnote.

Ak sa spoločnosti podarí dosahovať výsledky odbytu ako v prvej polovici roka 2022, je vysoko pravdepodobné, že bude postupne svoje bankové úvery schopná splácať. Ak sa však situácia v súvislosti s odbytom nezlepší, je riziko nepretržitého trvania účtovnej jednotky do budúcnosti nezanedbateľne vysoké. Vzhľadom na uvedené skutočnosti bol management spoločnosti vyzvaný k tomu, aby znovu posúdil predpoklad nepretržité pokračovať vo svojej činnosti.

9.2 Zhodnotenie dôkazných informácií

Získané a zhromaždené dôkazné informácie je možné označiť ako dostatočné a relevantné pre formulovanie záverov. Dôkazné informácie znižujú riziká nesprávností v účtovnej závierke na prijateľnú úroveň. Získané dôkazné informácie od externých strán v rámci konfirmácii pohľadávok si neodporujú. Nie je nutné vykonávať ďalšie audítorské postupy. V priebehu auditu nenastali žiadne sporné situácie, ktoré by si vyžadovali dodatočné

konzultácie, prípadne zapojenie tretích strán. V rámci auditu sa nevyskytli žiadne skutočnosti, ktoré by vyžadovali úpravu pôvodne identifikovaných rizík. Rovnako neboli identifikované žiadne nové rizikové faktory.

Neboli zistené žiadne informácie a skutočnosti ohľadom potlačovania vnútornej kontroly vedením. Účtovné zásady a pravidla sú účtovnou jednotkou v tomto zmysle uplatňované konzistentne, s výnimkou prepočtu cudzej meny na českú korunu pri vzniku účtovného prípadu. Táto nesprávnosť je identifikovaná v bodoch 8.6.6 a 8.6.7 a vyhodnotená v bode 9.3.2.

Stanovená hladina významnosti v rámci priebežného auditu bola pri finálnom audite prehodnotená. Nakoľko spoločnosť dosiahla nižšej hodnoty tržieb ako bol predpoklad, došlo k zníženiu hladiny významnosti v rámci finálneho auditu. Zníženie hladiny významnosti nemá na základe odborného úsudku autora práce vplyv na zistené skutočnosti v rámci priebežného auditu. Teda charakter, načasovanie a rozsah vykonaných auditorských postupov je správny. Rovnako je možné konštatovať, že vzhľadom na dosiahnuté finančné výsledky spoločnosti, je hladina celkovej a provádacej významnosti v rámci finálneho auditu správne nastavená. Nie je nutné znovu prehodnocovať stanovenú hladinu celkovej a provádacej významnosti. Rovnako, v rámci auditu nebolo nutné stanoviť špecifickú hladinu významnosti.

Vykonané postupy nenaznačujú, že by identifikované riziká podvodu boli skutočne naplnené. Zistené nesprávnosti sú analyzované v bode 9.3, je však možné konštatovať, že tieto nesprávnosti nejavia znaky podvodu.

V súvislosti s bodom 6.8.1 boli námatkovo kontrolované účtovné zápisy so zameraním na nezvyčajné transakcie na strane výnosov. Na základe tejto kontroly neboli zistené žiadne nesprávnosti ani nezrovnalosti. Rovnako sú v bode 9.3 posúdené dopady zistených neopravených nesprávností na audit. Žiadne faktory nenaznačujú tomu, že môžu existovať ďalšie nesprávnosti, ktoré by či už samostatne, prípadne v úhrne s ostatnými nesprávnosťami boli materiálne významné. Nie je teda nutné prehodnotiť stratégiu a plán auditu.

9.3 Identifikované nesprávnosti a odporúčenie

V priebehu auditu pohľadávok a výnosov boli zistené dve nesprávnosti. Prvou nesprávnosťou je výrazný rozdiel v odhade auditovanej spoločnosti ohľadom zaúčtovania

opravných položiek k pohľadávkam. Druhú nesprávnosť predstavujú použité menové kurzy pri vzniku účtovného prípadu, kedy sa spoločnosť odchyľuje od ich vnútorných smerníc. Cieľom je posúdiť dopad zistených neopravených nesprávností na účtovnú závierku. V priebehu auditu neboli zistené žiadne iné nesprávnosti, ktoré by prekračovali hladinu pre jednoznačne nepodstatné nesprávnosti.

9.3.1 Opravné položky k pohľadávkam

Predpoklad opravných položiek bol vypočítaný na základe knihy pohľadávok k 31.12.2022. Z prepočtu účtovných a daňových opravných položiek vyplýva skutočnosť, že výška účtovnej opravnej položky môže byť 5 016 821,85 Kč. Výška daňovej opravnej položky k pohľadávkam bola vypočítaná vo výške 5 027 597,63 Kč. Prepočet opravných položiek k pohľadávkam je uskutočnený v bode 7.5.1.

Auditovaná účtovná jednotka doposiaľ zaúčtovala ako účtovné opravné položky k pohľadávkam čiastku 75 724,73 Kč. Ako daňovú opravnú položku k pohľadávkam spoločnosť zaúčtovala čiastku 26 939,44 Kč. Z uvedeného vyplýva, že stanovený predpoklad sa výrazne odlišuje od výpočtu účtovnej jednotky. Tento fakt potvrdzuje i tabuľka č. 51. Z uvedenej tabuľky vyplýva, že samotný rozdiel medzi predpokladom opravnej položky a doposiaľ zaúčtovanou čiastkou, je veľmi blízko hladine prováďacej materiality. I keď čiastka neopravenej nesprávnosti neprekročí prováďaciu významnosť a nebude mať za následok skreslenie účtovných výkazov, je možné ju považovať za podstatnú a zmeniť ju v správe audítora. Spoločnosti bolo oznámené, že stanovený predpoklad sa výrazne odlišuje od výpočtu účtovnej jednotky. Spoločnosti nie je predložená presná čiastka opravnej položky, ktorú má zaúčtovať, ale je vyzvaná k tomu, aby svoj odhad prehodnotila. Zistená nesprávnosť sa týka oblasti pohľadávok, konkrétne sa jedná o tvrdenie ocenenia. Povaha zistenej nesprávnosti a jej okolnosti nenaznačujú, že môže v tomto zmysle existovať ďalšia nesprávnosť v oblasti pohľadávok. V tomto prípade je možné konštatovať, že vedenie si nesprávne interpretovalo niektoré skutočnosti, ktoré viedli v chybnému výpočtu.

Tabuľka 51 Porovnanie predpokladu opravnej položky a výpočtu auditovanej účtovnej jednotky v Kč

	Čiastka
Vypočítaný predpoklad opravnej položky	5 027 597,63
Výpočet účtovnej jednotky	102 664,17
Rozdiel	4 924 933,46

Účtovná jednotka sa rozhodla svoj odhad prehodnotiť a dospela k rovnakému záveru ako v prípade výpočtu v bode 7.5.1. Spoločnosť odúčtovala účtovnú opravnú položku vo výške 75 724,73 Kč na vrub syntetického účtu 391 a v prospech účtu 559. Následne, spoločnosť doúčtovala daňovú opravnú položku vo výške 5 000 658,19 Kč na ťarchu syntetického účtu 558 a v prospech účtu 391. Nakoľko bola nesprávnosť v celej výške opravená, v súvislosti s opravnými položkami k pohľadávkam nie sú evidované žiadne nezrovnalosti.

Spoločnosti je odporúčané, aby posúdila nedostatky vo vnútornom kontrolnom systéme. Nakoľko uvedená, už opravená nesprávnosť vznikla z nedostatku vo vnútornom kontrolnom systéme. Spoločnosť by mala prijať kontrolné opatrenia, aby sa podobné nesprávnosti už nevyskytovali. V tomto zmysle by mala spoločnosť prijať zásady pre tvorbu a rušenie opravných položiek a popísať ich vo vnútorných smerniciach, teda najmä pre účtovné opravné položky. Spoločnosť musí zohľadňovať zásadu opatrnosti. Zostavené smernice tieto skutočnosti doposiaľ neobsahujú.

Rovnako je spoločnosť vyzvaná k tomu, aby dostatočne posudzovala kreditné riziká a bonitu pri potencionálnych odberateľoch. V súčasnej dobe spoločnosť podľa odborného úsudku autora práce nedostatočne vyhodnocuje riziká spojené s platobnou morálkou odberateľov. Spoločnosť by mala venovať zvýšenú pozornosť svojím potencionálnym odberateľom a dostatočne posúdiť z verejne dostupných informácií, či bude spoločnosť schopná splniť svoje záväzky v dohodnutej výške a dohodnutom čase.

Spoločnosť by mala posúdiť verejne dostupné registre odberateľa a vypočítať niektoré ukazovatele finančnej analýzy, ako napríklad likviditu alebo zadlženosť, respektíve posúdiť ich finančnú stabilitu. I keď zverejnené údaje nemusia poskytovať všetky potrebné informácie, pri auditovaných účtovných jednotkách je miera vierohodnosti a spoľahlivosti výrazne vyššia. Je logické, že spoločnosť nemôže úplne pokryť riziko prípadnej platobnej neschopnosti odberateľa, uvedenými procedúrami však môže toto riziko znížiť na prijateľnú úroveň. Ak spoločnosť identifikuje určité riziká, mala by podľa nich upraviť platobné podmienky, napríklad s využitím zálohových platieb, zárukou tretej osoby, prípadne zárukou banky alebo záložným právom. Spoločnosť nemusí teda ihneď potencionálneho odberateľa odmietnuť, ale musí identifikované riziká dostatočne pokryť.

9.3.2 Použitie menových kurzov

Pri teste v bode 8.6.6 počas priebežného bolo zistené, že spoločnosť použila iný menový kurz v okamžiku vzniku účtovného prípadu, než uvádza vo svojich smerniciach. Nakoľko

projektovaná nesprávnosť na celý základný súbor dosiahla výšky 1,26 mil. Kč, boli pri finálnom audite skontrolované všetky položky vydaných faktúr za celé účtovné obdobie. Po kontrole bolo pri 84 položkách zistené použitie rozdielneho kurzu. Celková nesprávnosť je v absolútnom vyjadrení 477 121,01 Kč. Nakoľko boli skontrolované všetky položky, nesprávnosť nemusela byť projektovaná. Nie je možné konštatovať, že spoločnosť nadhodnotila výnosy o takmer pol milióna korún, nakoľko sa jedná o čiastku v absolútnom vyjadrení, teda raz spoločnosť použila nižší a raz vyšší kurz.

Táto neopravená nesprávnosť má pôvod v nedostatku vo vnútorných smerniciach. Nakoľko spoločnosť často používa iný menový kurz, je možné považovať vnútorné smernice v tomto zmysle za neaktuálne. Účtovná jednotka má vo svojej internej smernici uvedené, že používa colný mesačný kurz, pričom túto skutočnosť je možné považovať za neaktuálnu. Spoločnosti je doporučené, aby uvedené údaje vo smernici prehodnotila a aktualizovala tak, aby používala kurz, ktorý bude uvedený vo vnútorných smerniciach. Spoločnosť môže podľa Zákona o účtovníctví použiť buď pevný kurz alebo denný kurz. Spoločnosť sa môže rozhodnúť, ktorý kurz bude používať. Je však nutné, aby spôsob prepočtu uviedla vo svojej internej smernici. K rozvahovému dňu spoločnosť prepočítava zostatky na účtoch podľa platného kurzu Českej národnej banky, čo bolo i pri teste v bode 7.5.2 potvrdené.

Neopravená nesprávnosť nepresahuje prováďaciu hladinu významnosti, preto je možné ju nazvať ako nemateriálnu. Rovnako, nesprávnosť nejaví známky výskytu podvodu, jedná sa však o nedostatok vo vnútornom kontrolnom systéme. Na základe odborného úsudku autora práce je zhodnotené, že identifikovaná nesprávnosť nemá za následok možnú existenciu ďalších nesprávností.

Vzhľadom k tomu, že zistené nesprávnosti pramenia najmä z neaktuálnych smerníc, je účtovná jednotka vyzvaná k tomu, aby smernice opravila, prípadne napísala nové. Chýba hlavne dopracovanie pravidiel, ktoré by popisovali postupy tvorby a používania opravných položiek k jednotlivým zložkám majetku, najmä k pohľadávkam. Taktiež chýba aktuálny postup, ktorý by ozrejmoval, aký menový kurz bol použitý pri vzniku účtovného prípadu. Z interných smerníc musí byť jasne zrejmé, ktoré účtovné pravidla boli použité, respektíve, interné smernice musia spoľahlivo popisovať pravidlá, podľa ktorých sa v jednotlivých prípadoch postupuje.

9.4 Správa audítora

Vykonaný audit účtovnej závierky v oblasti pohľadávok a výnosov potvrdil, že tieto oblasti podávajú verný a poctivý obraz v súlade s českými účtovnými predpismi. Audit uvedených oblastí bol vykonaný v súlade so Zákonom o audítoroch a štandardami Komory audítorov Českej republiky pre audit, ktorými sú medzinárodné štandardy pre audit. V priebehu auditu boli zistené dve nesprávnosti. Spoločnosť netvorila opravné položky k pohľadávkam dostatočnej výške, respektíve, vypočítaný odhad a odhad spoločnosti s významne líšil. Po upozornení na túto skutočnosť a zdôraznenie jej významnosti, účtovná jednotka vykonala úpravu a doúčtovala opravné položky v dostatočnej výške. Jedinou neopravenou nesprávnosťou zostávajú rozdiely pri použití menového kurzu pri vzniku účtovného prípadu u vydaných faktúr. Príčiny týchto nesprávností poukazovali na neaktuálnosť, prípadne nedostatočnosť vo vnútornom kontrolnom systéme.

Zistené neopravené nesprávnosti v priebehu auditu nemajú natoľko významný a rozsiahly dopad na účtovnú závierku, že by muselo v ich súvislosti prísť k modifikácii výroku. Vzhľadom k tomu, že získané dôkazné informácie sú dostatočné, vhodné a neobsahujú významnú materiálnu nesprávnosť, je možné konštatovať výrok bez výhrad.

V tejto správe je však nutné upozorniť na riziko nepretržitého trvania účtovnej jednotky. Je preto nevyhnutné aplikovať odstavec obsahujúci zdôraznenie skutočností. Napriek tomu, že sa finančné výsledky auditovanej spoločnosti v roku 2022 mierne zlepšili, spoločnosť je nútená dodržiavať bankové kovenanty. Vzhľadom k tomu, že výška bankových úverov sa neustále v absolútnom vyjadrení navyšuje, neplnenie bankových kovenantov môže mať za následok požiadavku zo strany banky na predčasné splatenie úveru. Táto skutočnosť by mala s najvyššou pravdepodobnosťou pre spoločnosť fatálne následky v zmysle pokračovania vo svojej činnosti.

ZÁVER

Výsledkom diplomovej práce je tvrdenie, že oblasť pohľadávok a výnosov podáva verný a poctivý obraz v súlade s českými účtovnými predpismi. Tomuto záveru predchádzali auditorské postupy, ktoré bolo nutné v jednotlivých po sebe nadväzujúcich krokoch vykonať.

Auditovanou spoločnosťou bola stredne veľká česká výrobná spoločnosť, ktorá podniká v oblasti výroby kancelárskeho nábytku. Nakoľko boli splnené všetky predpoklady pre vykonanie auditu, auditorská zákazka bola prijatá. Na základe konzultácie s vedením spoločnosti bolo zistené, že spoločnosť má pevne stanovenú organizačnú štruktúru. Spoločnosť v priebehu auditu neaplikovala žiadne neobvyklé účtovné postupy. Jej financovanie je tvorené najmä dlhodobými bankovými úvermi a kontokorentnými úvermi. V tejto súvislosti je spoločnosť povinná voči banke dodržiavať kovenanty.

Pri analýze kontrolného systému boli identifikované jednotlivé segmenty, z ktorých spoločnosť pozostáva. Spoločnosť dbá na to, aby bolo dodržiavané pravidlo štyroch očí. Riaditeľ spoločnosti dohliada nad všetkými dôležitými procesmi v účtovnej jednotke, pričom je v nej každodenne prítomný. Spoločnosť využíva pravidelný reporting, v rámci ktorého sleduje kľúčové ukazovatele výkonnosti, prípadne ukazovatele o výrobe. Pre účtovanie je využívaný informačný systém Pohoda. Chybovosť tohto systému je na základe skúseností minimálna.

Nakoľko sú predmetom auditu pohľadávky a výnosy vzhľadom na ich rizikovosť, bol podrobne zdokumentovaný proces predaja. Obchodný proces predaja je uskutočňovaný prostredníctvom objednávok, ktoré sú následne potvrdené odberateľovi. Objednávka slúži ako podklad pre objednávku vstupného materiálu. Spoločnosť má spárovanú výdajku zo skladu s faktúrou a objednávkou. Vedením spoločnosti bolo potvrdené, že zákazníkom nie sú poskytované žiadne zľavy ani skonta.

Hladina významnosti bola stanovená z tržieb za vlastné výkony a zboží. Tento ukazovateľ bol zvolený z dôvodu, že predstavujú jeden z kľúčových výkonnostných ukazovateľov. Ukazovateľ tržieb je relatívne menej volatínny ako ostatné výkonnostné ukazovatele. V rámci priebežného auditu bola hladina významnosti projektovaná na celé účtovné obdobie s využitím prediktívneho modelu regresnej analýzy časovej rady. V rámci finálneho auditu bola hladina významnosti prehodnotená na základe reálnej výšky tržieb za celé účtovné obdobie. Na základe odborného úsudku autora práce nemá zníženie hladiny

významnosti vplyv na zistené skutočnosti v rámci priebežného auditu. Rovnako, nebola aplikovaná špecifická hladina významnosti.

Pri analýze pohľadávok, ktorá predchádzala identifikácii rizík na úrovni tvrdení, bola analyzovaná najmä doba obratu pohľadávok, prípadne samotná trendová analýza pohľadávok. Z analýzy vyplynulo, že v priebehu druhej polovice auditovaného roka sa výrazne znížil odbyt spoločnosti, čo malo zásadný vplyv na ukazovatele pohľadávok. V tomto zmysle sa znížila doba obratu pohľadávok a tiež samotné saldo pohľadávok v priebehu posledných dvoch kvartálov auditovaného roka.

Na základe identifikovaných rizík v oblasti pohľadávok, bol zostavený plán procedúr, ktoré zahrňovali analytické testy vecnej správnosti a testy detailných údajov. Vykonané procedúry identifikovali nesprávnosť v prepočte opravných položiek k pohľadávkam. V tomto zmysle sa výrazným spôsobom odlišoval audítorský predpoklad s výpočtom spoločnosti. Spoločnosti bol zdôraznený dopad zistenej nesprávnosti, pričom bola vyzvaná k tomu, aby svoj odhad prehodnotila. Neopravenie tejto nesprávnosti by nemalo za následok skreslenie účtovnej závierky, nakoľko by nesprávnosť neprekročila hladinu provád'acej významnosti. S vysokou pravdepodobnosťou, by však bolo nutné upozorniť na túto neopravenú nesprávnosť v správe audítora. Účtovná jednotka sa rozhodla doučtovať daňovú opravnú položku, pričom je možné konštatovať, že stanovený predpoklad je totožný s výpočtom účtovnej jednotky. V rámci auditu pohľadávok je teda možné konštatovať, že neexistujú žiadne neopravené nesprávnosti. Na základe tejto opravenej nesprávnosti bolo účtovnej jednotke odporúčané, aby posúdila nedostatky vo svojom kontrolnom systéme. Týka sa to najmä prijatia zásad pre tvorbu a rušenie opravných položiek.

V rámci analýzy výnosov, bola vykonaná analýza časovej rady tržieb, korelačná analýza a tiež analýza sezónnosti. Analýza sezónnosti tržieb s využitím modelu proporcionálnej sezónnosti s lineárnym trendom poukázala na to, že štvrtý kvartál je v priemere najsilnejší, naopak najslabší je druhý kvartál. Výsledky tejto analýzy však nepotvrdili reálne dáta za druhú polovicu auditovaného roka. Hladina tržieb sa oproti prvej polovici roka výrazne znížila z dôvodu poklesu odbytu od kľúčového odberateľa.

V rámci analýzy rizík v oblasti výnosov bolo ako významné, identifikované riziko manipulácie s výnosmi pre naplnenie bankových kovenantov, prípadne pre vlastné odmeňovanie členov managementu. Na vyhodnotená riziká bolo reagované prostredníctvom testov kontrol a testov detailných údajov. Aplikované audítorské

procedúry identifikovali v oblasti výnosov nesprávnosť požitia menového kurzu pri vzniku účtovného prípadu u vydaných faktúr. Neopravená nesprávnosť dosahuje absolútnej výšky 477 121,01 Kč. Neopravená nesprávnosť má pôvod v nedostatku vo vnútorných smerniciach účtovnej jednotky. Spoločnosť bola vyzvaná k tomu, aby údaje vo svojej internej smernici prehodnotila a aktualizovala tak, aby bolo zrejmé, ktorý menový kurz bol aplikovaný. Neopravená nesprávnosť nie je materiálna a nemá za následok modifikáciu výroku.

Nakoľko, nazbierané dôkazné informácie boli dostatočné a neobsahovali významnú materiálnu nesprávnosť, bolo možné konštatovať výrok bez výhrad. V správe audítora však bolo zdôraznené riziko nepretržitého trvania účtovnej jednotky. Spoločnosť má výrazné bankové úvery, pričom je nútená dodržiavať bankové kovenanty. Prípadné nesplnenie týchto kovenantov, môže mať za následok požiadavku na predčasné splatenie úverov, čo by znamenalo fatálne konsekvencie pre budúci vývoj spoločnosti.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATURY

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, 2020. *Audit Guide: Audit Sampling*. Durham: AICPA, 193 s. ISBN 978-1-950688-34-0.

ASSOCIATION OF INTERNATIONAL CERTIFIED PROFESSIONAL ACCOUNTANTS., 2019. *Audit and Accounting Manual: Nonauthoritative Practice Aid*. Durham, USA: AICPA & CIMA, 775 s. ISBN 978-1-95068-800-5.

BASU, Sanjib Kumar, 2016. *Auditing and Assurance*. Second edition. Noida: Pearson, 590 s. ISBN 978-93-325-6784-9.

CATLIN, Raven a Cecilia WATKINS, 2021. *Agile auditing: fundamentals and applications* [online]. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 300 s. [cit. 2023-01-08]. ISBN 978-1-119-69348-2. Dostupné z: <https://onlinelibrary-wiley-com.proxy.k.utb.cz/doi/book/10.1002/9781119693529>

ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb.: Zákon o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 107/1991. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

ČESKO. Zákon č. 93/2009 Sb.: Zákon o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 30/2009. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93>

ELDER, Randal J. et al., 2020. *Auditing and assurance services : international perspectives*. Seventeenth edition. Harlow: Pearson, 839 s. ISBN 978-1-292-31198-2.

EUROPEAN COMMISSION, 2017. *Guidance on sampling methods for audit authorities: Programming periods 2007-2013 and 2014-2020*. Brusel: EUROPEAN COMMISSION. Dostupné také z: https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/wikiguide/egesif_16_0014_01_gn_on_sampling_methods.pdf

HAKALOVÁ, Jana et al., 2021. *Účetnictví, audit, daně a pojistné v České republice v pojmech: česko-anglicky = Accounting, auditing, taxation and insurance in the Czech Republic : Czech-English terms*. Brno: Tribun EU, 100 s. ISBN 978-80-263-1627-5.

HANDA, Pawan, Jean PAGANI a Denise BEDFORD, 2019. *Knowledge assets and knowledge audits*. United Kingdom: Emerald publishing, 279 s. ISBN 978-1-78973-774-5.

HAYES, Rick Stephan, J. C. A. GORTEMAKER a Philip WALLAGE, 2014. *Principles of auditing : an introduction to international standards on auditing*. Third edition. Harlow: FT Prentice Hall, 714 s. ISBN 978-0-273-76817-3.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD, 2020. *International Standard on Quality Management 2* [online]. 20 s. [cit. 2023-01-09]. Dostupné z: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-2-Engagement-Quality-Reviews.pdf>

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD, 2020. *International Standard on Quality Management 1* [online]. 73 s. [cit. 2023-01-16]. Dostupné z: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms.pdf>

INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS, 2021. *Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky* [online]. IESBA, 283 s. [cit. 2023-01-09]. ISBN 978-1-60815-464-7. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/7032/eticky-kodex-cz-handbook-iesba-2021-final-na-web-15112022.pdf>

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2010. *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek: První díl* [online]. Druhé vydání. New York: IFAC, 236 s. [cit. 2023-01-15]. ISBN 978-80-86679-12-9. Dostupné z: https://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/P%C5%99%C3%ADru%C4%8Dka%20k%20uplat%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD%20ISA%20p%C5%99i%20audit%C5%99u%20SME/Aktualizace_p%C5%99eklad%202011/ISA_Volume_1_CZ.pdf

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANT, 2021. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* [online]. 892 s. [cit. 2023-01-10]. ISBN 978-1-60815-507-1. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/7068/iaasb-2021-handbook-volume-1.pdf>

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2010. *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek: Druhý díl* [online]. Druhé vydání. New York: IFAC, 320 s. [cit. 2023-01-11]. ISBN 978-80-86679-12-9. Dostupné z: https://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/P%C5%99%C3%ADru%C4%8Dka%20k%20uplat%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD%20ISA%20p%C5%99i%20audit%C5%99u%20SME/Aktualizace_p%C5%99eklad%202011/ISA_Volume_2_CZ.pdf

0uplat%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD%20ISA%20p%C5%99i%20auditu%20SME/Aktualizace_p%C5%99eklad%202011/ISA_Volume_2_CZ.pdf

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2021. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky* [online]. Praha: Komora auditorů ČR, 2021(2), 32 s. [cit. 2023-01-13]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6406/2-auditor-2021.pdf>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2017. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky* [online]. Praha: Komora auditorů ČR, 2017(5), 24 s. [cit. 2023-01-13]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/4407/casopis-auditor-c-5-2017.pdf>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2019. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky* [online]. Praha: Komora auditorů ČR, 2019(8), 36 s. [cit. 2023-01-15]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5907/2019-auditor-8.pdf>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2022. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky* [online]. Praha: Komora auditorů ČR, 2022(10), 32 s. [cit. 2023-01-13]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/7064/10-auditor-2022.pdf>

KOMORA AUDITORŮ ČR a DELOITTE, 2022. *Příručka pro provádění auditu: Auditorské postupy* [online]. Štvrté vydanie. Praha: Komora auditorů České republiky [cit. 2023-01-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit-2022>; https://www.kacr.cz/file/957/C%C3%A1st%202_Auditorsk%C3%A9%20postupy_souvisl%C3%BD%20text.pdf

KRÁLÍČEK, Vladimír a Ján MOLÍN, 2014. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer, 231 s. ISBN 978-80-7478-557-3.

LESSAMBO, Felix I., 2018. *Auditing, Assurance services, and Forensics: A Comprehensive approach*. New Britain, CT: Palgrave Macmillan, 494 s. ISBN 978-3-319-90521-1.

MAINARDI, Robert L., 2021. *Beyond audit: auditing remotely and delivering value* [online]. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 238 s. [cit. 2023-01-09]. ISBN 978-1-119-78962-8. Dostupné z: <https://onlinelibrary-wiley-com.proxy.k.utb.cz/doi/book/10.1002/9781119789635>

MILLICHAMP, Alan a John TAYLOR, 2022. *Auditing*. Twelve edition. Hampshire, UK: Cengage Learning EMEA, 593 s. ISBN 978-1-4737-7899-3.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK, 2017. *Auditing*. Vydání 2. přepracované. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 387 s. ISBN 978-80-245-2233-3.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK, 2020. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 223 s. ISBN 978-80-7598-907-9.

PORTER, Brenda, David J. HATHERLY a Jon SIMON, 2014. *Principles of external auditing*. Fourth edition. Chichester: John Wiley, 861 s. ISBN 9781118783894.

SANA, Ashish Kumar et al., 2017. *Auditing: Principles and Practices*. Chennai: McGraw Hill Education. 556. ISBN 978-93-5260-559-0.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2021. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 294 s. ISBN 978-80-271-3184-6.

WHITTINGTON, Ray a Kurt PANY, 2022. *Principles of auditing & other assurance services*. Twenty-second edition. New York, NY: McGraw-Hill Education, 951 s. ISBN 978-1-260-59808-7.

ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK

A	Aktíva
AICPA	Association of International Certified Professional Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CZ	Cudzie zdroje
EAT	Čistý zisk
EBIT	Zisk pred úrokmi a zdanením
EBITDA	Zisk pred úrokmi, zdanením a odpismi
EBT	Zisk pred zdanením
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board
IESBA	The International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	The International Federation of Accountants
KAČR	Komora auditorů České republiky
KPI	Klíčové ukazovatele výkonnosti
OA	Obežné aktíva
OP	Opravná položka
Q	Kvartál
ROS	Rentabilita tržieb
T	Tržby
VK	Vlastný kapitál

ZOZNAM OBRÁZKOV

Obrázok 1 Schéma prirodzeného rizika (vlastné spracovanie podľa IFAC, 2010, s. 130)..	28
Obrázok 2 Trojuholník podvodu (vlastné spracovanie)	29
Obrázok 3 Hladina celkovej a provádacej významnosti (vlastné spracovanie podľa IFAC, 2010, s. 54).....	34
Obrázok 4 Reakcie na vyhodnotenú riziká (vlastné spracovanie podľa IFAC, 2010, s. 199)	36
Obrázok 5 Záverečná fáza auditu (vlastné spracovanie podľa IFAC, 2010, s. 266)	41
Obrázok 6 Časová os udalostí po dátume účtovnej závierky (vlastné spracovanie podľa IFAC, 2010, s. 155)	43
Obrázok 7 Trendová analýza majetkových a finančných ukazovateľov	55
Obrázok 8 Trendová analýza čistého pracovného kapitálu	56
Obrázok 9 Trendová analýza zadlženosti	57
Obrázok 10 Krátkodobá trendová analýza výsledkov hospodárenia.....	58
Obrázok 11 Analýza podnikateľských rizík	61
Obrázok 12 Saldo krátkodobých pohľadávok z obchodných vzťahov za rok 2022	65
Obrázok 13 Trend doby obratu pohľadávok v dňoch	67
Obrázok 14 Trend salda krátkodobých pohľadávok z obchodných vzťahov	68
Obrázok 15 Trendová analýza obratovosti pohľadávok	69
Obrázok 16 Krátkodobá trendová analýza tržieb v rámci auditovaného roku	81
Obrázok 17 Dlhodobá trendová analýza tržieb.....	82
Obrázok 18 Krátkodobá korelačná analýza tržieb a nákladov	82
Obrázok 19 Dlhodobá korelačná analýza tržieb a nákladov.....	83
Obrázok 20 Trendová analýza tržieb v jednotlivých kvartáloch	85
Obrázok 21 Analýza zaznamenaných transakcií v triede 60 a podiel na celkových tržbách	86
Obrázok 22 Výskyt transakcií na syntetickom účte 601 v priebehu auditovaného roku.....	86
Obrázok 23 Trendová analýza Altmanovho Z-skóre.....	98

ZOZNAM TABULIEK

Tabuľka 1 Analýza majetkových a finančných ukazovateľov v celých Kč	55
Tabuľka 2 Horizontálna analýza majetkových a finančných ukazovateľov.....	55
Tabuľka 3 Analýza čistého pracovného kapitálu v celých Kč	56
Tabuľka 4 Analýza vybraných pomerových ukazovateľov	56
Tabuľka 5 Krátkodobá analýza výsledkov hospodárenia v celých Kč.....	58
Tabuľka 6 Stanovenie hladiny významnosti pre priebežný audit v celých Kč.....	62
Tabuľka 7 Časová rada tržieb za vlastné výkony a zboží po kvartáloch v Kč	63
Tabuľka 8 Stanovenie hladiny významnosti pre finálny audit v celých Kč.....	64
Tabuľka 9 Doba obratu pohľadávok v dňoch	67
Tabuľka 10 Obratovosť pohľadávok	69
Tabuľka 11 Analýza vekovej štruktúry pohľadávok v Kč.....	70
Tabuľka 12 Analýza rizík v pohľadávkach	71
Tabuľka 13 Výber vzoriek pre konfirmácie - typický výber v Kč	72
Tabuľka 14 Výber vzoriek pre konfirmácie - stratifikácia s využitím generátora náhodných čísiel v Kč	73
Tabuľka 15 Sumarizácia výberu vzoriek pre konfirmácie pohľadávok v Kč.....	73
Tabuľka 16 Výpočet veľkosti vzorky pre test následných platieb	74
Tabuľka 17 Vybrané vzorky pohľadávok pre test následných platieb v Kč.....	74
Tabuľka 18 Výpočet veľkosti vzorky pre overenie dlhodobých pohľadávok	75
Tabuľka 19 Vybrané vzorky pre overenie dlhodobých pohľadávok v Kč	75
Tabuľka 20 Predpoklad opravných položiek pre pohľadávky v Kč.....	76
Tabuľka 21 Prepočet zostatkov v cudzích menách na Kč	77
Tabuľka 22 Konfirmácie pohľadávok v Kč.....	78
Tabuľka 23 Test následných platieb v Kč	78
Tabuľka 24 Overenie dlhodobých pohľadávok v Kč	79
Tabuľka 25 Podiel tržieb na celkových výnosoch v celých Kč.....	80
Tabuľka 26 Percentuálny podiel tržieb na celkových výnosoch	80
Tabuľka 27 Analýza sezónnosti tržieb s využitím modelu proporcionálnej sezónnosti s lineárnym trendom v Kč	84
Tabuľka 28 Percentuálny podiel jednotlivých kvartálov na tržbách za celý rok.....	84
Tabuľka 29 Analýza rizík vo výnosoch.....	87
Tabuľka 30 Výpočet veľkosti vzorky pre priebežný audit	88
Tabuľka 31 Vybrané vzorky výnosov pre priebežný audit v Kč.....	88
Tabuľka 32 Konečný stav vybraných výnosových účtov pre výber vzoriek v celých Kč...	89

Tabuľka 33 Výpočet veľkosti vzorky, účet 601 pre finálny audit.....	89
Tabuľka 34 Vybrané vzorky výnosov, účet 601 pre finálny audit v Kč.....	89
Tabuľka 35 Výpočet veľkosti vzorky, účty 602, 604, 641, 642 pre finálny audit.....	90
Tabuľka 36 Vybrané vzorky výnosov, účty 602, 604, 641, 642 pre finálny audit v Kč	90
Tabuľka 37 Výber vzoriek pre cut-off test za december 2022 v Kč.....	91
Tabuľka 38 Vybrané vzorky pre cut-off test za december 2022 v Kč.....	91
Tabuľka 39 Výber vzoriek pre cut-off test za január 2023 v Kč	92
Tabuľka 40 Vybrané vzorky pre cut-off test za január 2023 v Kč	92
Tabuľka 41 Test párovanie objednávka – faktúra – dodací list; priebežný audit.....	92
Tabuľka 42 Test párovanie objednávka – faktúra – dodací list; finálny audit	93
Tabuľka 43 Realizácia cut-off testu v Kč	94
Tabuľka 44 Kontrola zaúčtovanej čiastky s cenníkom; priebežný audit v Kč	94
Tabuľka 45 Kontrola zaúčtovanej čiastky s cenníkom; finálny audit v Kč.....	95
Tabuľka 46 Kontrola dane z pridanej hodnoty; priebežný audit v Kč.....	95
Tabuľka 47 Kontrola dane z pridanej hodnoty; finálny audit v Kč	96
Tabuľka 48 Použitie správneho menového kurzu; priebežný audit v Kč	96
Tabuľka 49 Výpočet Altmanovho Z-skóre.....	98
Tabuľka 50 Porovnanie predpokladu kľúčových ukazovateľov so skutočnosťou	99
Tabuľka 51 Porovnanie predpokladu opravnej položky a výpočtu auditovanej účtovnej jednotky v Kč.....	101