

Prosinec 2009

***Praktický
materiál***

26 *(revidované
znění)*

**DOKUMENTACE AUDITU
U MENŠÍCH ÚČETNÍCH
JEDNOTEK**

The Auditing Practices
Board

© Rada pro účetní výkaznictví (The Financial Reporting Council Limited - FRC) (2010). Přeloženo a zveřejněno se souhlasem FRC. Všechna práva vyhrazena.

THE AUDITING PRACTICES BOARD

Výbor pro auditorskou praxi (Auditing Practices Board, APB) je jedním z orgánů britské Rady pro účetní výkaznictví (Financial Reporting Council, FRC). Jeho úkolem je vydávat ve Velké Británii a Irské republice následující předpisy:

- * auditorské standardy a související vysvětlující předpisy,
- * standardy a související vysvětlující předpisy upravující prověrky mezitímních finančních informací prováděné auditorem účetní jednotky,
- * standardy a související vysvětlující předpisy upravující práce prováděné účetními znalci, kteří vydávají zprávy k prospektům emitentů,
- * standardy a související vysvětlující předpisy upravující integritu, objektivitu a nezávislost auditorů a účetních znalců vydávajících zprávy,

a to s cílem posílit důvěru veřejnosti v proces auditu a ve veřejném zájmu zkvalitnit auditorské služby a posílit jejich relevantnost.

Ve výboru jsou zastoupeni jak odborníci, kteří jsou oprávněni vykonávat auditorskou praxi, tak jiní odborníci, kteří tuto kvalifikaci nemají, přičemž osoby způsobilé vykonávat auditorskou praxi nesmí tvořit více než 40 % jeho členů.

APB ani FRC nepřebírají žádnou odpovědnost vůči žádné straně za jakékoli ztráty, škody či náklady, bez ohledu na způsob jejich vzniku, ať už vzniknou přímo, či nepřímo, na základě smlouvy, z titulu občanskoprávního deliktu nebo jiným způsobem, v souvislosti s jakýmkoli úkonem nebo rozhodnutím, které jakákoli osoba přijme (nebo nepřijme) v důsledku používání tohoto dokumentu, či ať už vzniknou v důsledku informací, které v tomto dokumentu chybějí.

Cílem praktických materiálů vydávaných APB je pomoci auditorům s uplatňováním obecných ustanovení auditorských standardů na konkrétní případy a odvětví ekonomiky. Praktické materiály nemají normativní, ale pouze ilustrativní charakter. Jsou však ukázkou „dobré praxe“, i když při přijímání neprocházejí všemi fázemi konzultací a připomínkových řízení, jimiž procházejí auditorské standardy.

PRAKTICKÝ MATERIÁL 26

DOKUMENTACE AUDITU U MENŠÍCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)

Obsah

1. Úvod
2. Účely dokumentace auditu
3. Zvláštní aspekty týkající se dokumentace auditu u menších účetních jednotek
4. Požadavky standardů ISA (pro Velkou Británii a Irsko) týkající se dokumentace auditu

Příloha A – Přehled požadavků na dokumentaci auditu a vysvětlujících předpisů ISA (pro Velkou Británii a Irsko)

Příloha B – Příklady dokumentace auditu

Odstavce

- 1–4
5–11
12–35
36–42

Úvod

1. Cílem tohoto praktického materiálu je auditorům názorně vysvětlit jak požadavky klarifikovaných Mezinárodních auditorských standardů (ISA) (pro Velkou Británii a Irsko)¹ efektivně uplatňovat při auditu účetních závěrek menších účetních jednotek. Materiál je třeba chápat v celkovém kontextu standardů ISA (pro Velkou Británii a Irsko), nejedná se o příručku, která by upravovala všechny aspekty uplatňování standardů ISA (pro Velkou Británii a Irsko) na audity menších účetních jednotek².
2. Tento praktický materiál je určen auditorům menších, jednodušších účetních jednotek, které se obvykle vyznačují následujícími znaky:
 - vlastnictví je koncentrováno do rukou několika málo fyzických osob (někdy jediné osoby), které se aktivně zapojují do řízení podnikatelských aktivit účetní jednotky;
 - provoz účetní jednotky je jednoduchý, má omezený počet zdrojů příjmů i činností;
 - účetní jednotka má jednoduché podnikové procesy i systém účetnictví;
 - počet vnitřních kontrol je omezený a tyto kontroly mohou mít neformální charakter.

Mezi tyto účetní jednotky budou patřit společnosti, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, ale které se pro audit přesto dobrovolně rozhodly, dále malé dceřiné společnosti, jiné menší účetní jednotky, jako např. charitativní organizace, a rovněž větší účetní jednotky relativně jednoduchého charakteru. Avšak i menší účetní jednotky se složitým provozem nebo komplikované a subjektivní záležitosti mohou od auditora vyžadovat detailnější a důslednější přístup.

3. Materiál se zaměřuje na ty oblasti, v nichž zkušenosti s uplatňováním standardů ISA (pro Velkou Británii a Irsko) z roku 2004 ukázaly, že by bylo dobré otázky týkající se dokumentace auditu blíže vysvětlit. Nemusí být například zřejmé, jak rozsáhlá dokumentace by měla prokazovat auditorovu znalost účetní jednotky, především jejího vnitřního kontrolního systému³.

1 Klarifikované standardy ISA (pro Velkou Británii a Irsko) byly vydány výborem APB v říjnu 2009 a jsou účinné pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2010 nebo později.

2 Standardy ISA (pro Velkou Británii a Irsko) rovněž obsahují vysvětlující ustanovení k aspektům specifickým pro menší účetní jednotky, jež mohou pomoci při jejich praktickém uplatňování.

3 V souladu s ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko) je auditor povinen zdokumentovat klíčové prvky svých znalostí o účetní jednotce, a to:

- * příslušné odvětví, regulatorní a další externí faktory, včetně příslušného rámce účetního výkaznictví;
- * povahu účetní jednotky;
- * která účetní pravidla účetní jednotka používá a jakým způsobem;
- * cíle a strategie účetní jednotky;
- * jakým způsobem účetní jednotka měří a posuzuje finanční výkonnost;
- * jednotlivé složky vnitřního kontrolního systému účetní jednotky (kontrolní prostředí, proces vyhodnocení rizik, informační systém, kontrolní činnosti a monitorovací kontroly).

4. Způsobů jak zpracovat dokumentaci auditu, aby byla v souladu s požadavky standardů ISA (pro Velkou Británii a Irsko), je celá řada. Příklady uvedené v příloze B tohoto materiálu naznačují několik možných cest, jak lze tyto požadavky naplnit, nicméně nejsou závazné.

Účely dokumentace auditu

5. V ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) „Dokumentace auditu“ se uvádí, že cílem auditora je připravit dokumentaci auditu, která bude obsahovat:
 - (a) dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech, které tvoří východisko zprávy auditora;
 - (b) důkazy o tom, že audit byl naplánován a proveden v souladu se standardy ISA (pro Velkou Británii a Irsko) a příslušnými zákony a jinými předpisy.
6. Dále ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) říká, že v zásadě platí, že jsou-li splněny jeho požadavky, bude za daných okolností dokumentace auditu dostatečná a přiměřená.
7. Požadavky týkající se dokumentace auditu jsou obsaženy i v některých dalších standardech ISA (pro Velkou Británii a Irsko), a to v ustanoveních vysvětlujících, jakým způsobem se ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) uplatňuje na konkrétní okolnosti upravené těmito standardy. Jestliže v některém standardu ISA (pro Velkou Británii a Irsko) požadavky týkající se dokumentace nejsou uvedeny, neznámá to, že dodržení jeho požadavků žádnou dokumentaci nevyžaduje.
8. ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) obsahuje rovněž další důležité ustanovení, podle něhož auditor nemusí ani nemůže zdokumentovat během auditu každou posuzovanou skutečnost nebo uplatněný odborný úsudek. Auditor dále nemusí samostatně zdokumentovat (např. v kontrolním přehledu) splnění požadavků, jejichž splnění je doloženo podklady založenými ve složce auditu (např. to, že auditor audit naplánoval, dokládá existence řádně zdokumentovaného plánu auditu).
9. Auditor je povinen zpracovat dokumentaci auditu včas. Podle ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) dostatečná, přiměřená a včas sestavená dokumentace auditu pomůže zvýšit kvalitu auditu a před vydáním zprávy auditora usnadní efektivní prověrku a hodnocení získaných důkazních informací a dosažených závěrů. Dokumentace sestavená v době provádění prací bude zřejmě přesnější než dokumentace sestavená později.
10. Kromě účelu uvedeného v odstavci 5 slouží dokumentace auditu celé řadě dalších cílů, mimo jiné:
 - pomáhá auditorskému týmu při plánování a realizaci auditu;

- členům auditorského týmu odpovědným za dohled pomáhá s řízením auditorských prací, dohledem nad nimi a s plněním jejich povinností v oblasti kontroly auditu v souladu s ISA 220 (pro Velkou Británii a Irsko) „Řízení kvality auditu účetní závěrky“;
- umožňuje auditorskému týmu nést odpovědnost za jeho práci;
- uchovává záznamy o skutečnostech, které jsou důležité i pro budoucí audity;
- umožňuje provést prověrku kontroly kvality a inspekce v souladu s mezinárodním standardem pro řízení kvality (ISQC) 1 (pro Velkou Británii a Irsko) „Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“;
- umožňuje provést externí inspekce v souladu s příslušnými zákony a jinými předpisy.

11. Dodržování požadavků standardů ISA (pro Velkou Británii a Irsko) týkajících se dokumentace auditu může auditorovi pomoci také při posuzování problémů souvisejících s významnými záležitostmi, které se v průběhu auditu objeví. Často má pozitivní vliv na kvalitu jeho následného uvažování, uplatněný úsudek i na závěry, k nimž dojde. Externí sledování auditů ve Velké Británii a v Irsku soustavně zdůrazňuje nutnost mít velice kvalitní dokumentaci k nejdůležitějším úsudkům, které auditor při formulování výroku použije. Jak je uvedeno v odstavci 13 níže, ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) obsahuje nyní výslovný požadavek na dokumentaci významných odborných úsudků, které auditor uplatnil při formulování důležitých závěrů.

Zvláštní aspekty týkající se dokumentace auditu u menších účetních jednotek

12. Na charakter a rozsah dokumentace auditu, která je přiměřená pro audit menší účetní jednotky, mají vliv specifické aspekty, jež jsou dány:
- kvalitativními znaky jednodušší účetní jednotky, vymezenými v odstavci 2:
 - koncentrace vlastnictví a vedení;
 - jednoduchý provoz;
 - jednoduchý systém účetnictví;
 - poměrně malý počet vnitřních kontrol a jejich neformální charakter;
 - rysy typickými pro auditorský tým menší účetní jednotky a pro způsob, jímž provádí auditorské práce, mimo jiné:
 - charakterem pracovního vztahu mezi menšími účetními jednotkami a jejich auditory;
 - relativně malou velikostí auditorského týmu;
 - používáním licencovaných auditorských systémů.

13. Bez ohledu na tyto specifické aspekty musí být audit účetní závěrky menší účetní jednotky v souladu se standardy ISA (pro Velkou Británii a Irsko) a veškerá dokumentace auditu musí být sestavena tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil:
- (a) povahu, časový rámec a rozsah auditorských postupů provedených v souladu se standardy ISA (pro Velkou Británii a Irsko) a příslušnými zákony a jinými předpisy;
 - (b) výsledky auditorských postupů a získané důkazní informace;
 - (c) významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při formulování těchto závěrů.

Koncentrace vlastnictví a vedení

14. Vlastnictví menší účetní jednotky je často soustředěno do rukou několika málo fyzických osob, z nichž alespoň jedna se aktivně podílí na průběžném řízení jejich podnikatelských aktivit. Dokumentace vlastnické struktury a opatření týkajících se správy a řízení bude tedy pravděpodobně poměrně stručná.
15. Zvláštní zřetel a prostor v dokumentaci je v některých případech nutné věnovat takovým záležitostem, jako jsou příbuzenské a jiné úzké vztahy, které mohou mít vliv na auditorovo vyhodnocení rizika týkajícího se spřízněných stran.

Jednoduchý provoz

16. Menší účetní jednotky často nabízejí omezený sortiment výrobků nebo služeb a mají provozy jen v několika lokalitách, takže jejich podnikové procesy a struktury jsou jednoduché. Má-li účetní jednotka nekomplikované podnikání, procesy a struktury, bude mít rovněž dokumentace auditorových znalostí o její provozní činnosti, o příslušném odvětví ekonomiky, regulačních a jiných externích faktorech, kterou vyžaduje ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko), pravděpodobně jednoduchou formu a bude poměrně stručná.
17. Tyto znalosti lze zdokumentovat např. formou volného komentáře nebo vyplněním strukturovaného dotazníku. Komentář lze archivovat samostatně nebo v rámci dokumentace k celkové strategii auditu, kterou vyžaduje ISA 300 (pro Velkou Británii a Irsko).
18. Soulad se standardy ISA (pro Velkou Británii a Irsko) nevyžaduje, aby auditor zdokumentoval veškeré své znalosti o účetní jednotce a záležitosti s ní související. Mezi nejdůležitější složky znalostí, které zdokumentuje, patří ty, z nichž bude vycházet při vyhodnocení rizik významné nesprávnosti v účetní závěrce.

Jednoduchý systém účetnictví

19. Účetní proces je u většiny menších účetních jednotek poměrně jednoduchý. Vedením účetních záznamů se v nich zabývá jen několik málo pracovníků, kteří v řadě případů zastávají i jiné činnosti, takže prostor pro oddělení pravomocí je jen omezený.

20. Účetní postupy a záznamy menších účetních jednotek jsou často jednoduché, popisy účetních zásad ani postupů obvykle nejsou zdokumentovány. Pro vedení účetnictví tyto účetní jednotky většinou používají komerčně dostupný účetní software. Znalosti o takovém účetním softwaru, včetně znalostí získaných během jiných auditů, auditorovi pomohou vytipovat ty oblasti, ve kterých v souvislosti s účetním systémem hrozí riziko významné nesprávnosti, a na tyto oblasti se zaměřit.
21. Dokumentace auditu týkající se účetního systému bude pravděpodobně poměrně jednoduchá. Bude se zaměřovat na to, jak fungují hlavní transakční cykly (včetně vzniku a zaznamenání transakce) a bude upozorňovat na rizika významné nesprávnosti, která vyplývají z charakteru účetního systému používaného účetní jednotkou⁴.

Poměrně malý počet vnitřních kontrol a jejich neformální charakter

22. Auditor se může u auditu menší účetní jednotky rozhodnout, že většinu důkazních informací získá prostřednictvím testů detailních údajů. Bez ohledu na to je v souladu s ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko) povinen se v rámci procesu vyhodnocení rizika významné nesprávnosti seznámit se složkami vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, které jsou relevantní pro audit (včetně například kontrolního prostředí, informačních systémů relevantních pro účetní výkaznictví a kontrolních činností) a své znalosti zdokumentovat.
23. Kvůli velikosti a ekonomickým aspektům je u menších účetních jednotek často omezený prostor pro formální kontrolní činnosti. Nicméně pro hlavní transakční cykly, jako jsou výnosy, nákupy nebo mzdové náklady, budou pravděpodobně nějaké elementární kontrolní činnosti existovat. Důležitým faktorem řízení podniků je už sám fakt, že vedení má přímou kontrolu nad klíčovými rozhodnutími a je schopno kdykoli osobně zasáhnout a zajistit adekvátní reakci na měnící se okolnosti. Například výhradní pravomoc vedení poskytnout úvěr odběratelům a schvalovat významné nákupy současně zajišťuje spolehlivou kontrolu nad příslušnými důležitými zůstatky účtů a transakcí, a tím snižuje, nebo dokonce zcela eliminuje potřebu provádět detailnější kontrolní činnosti. Vedení má také často osobní zájem na ochraně majetku účetní jednotky, na měření její výkonnosti a kontrole jejích činností, takže používá vlastní kontroly a zavádí vlastní výkonnostní kritéria.
24. Vedení menší účetní jednotky však může na druhé straně svou dominantní pozici zneužívat, což může vést k potlačování vnitřních kontrol a k chybným účetním záznamům. Navíc vlastník-manažer nemusí dostatečně oddělovat své osobní cíle od cílů podnikatelských, čímž se zvyšuje auditorské riziko. Například ohledy na daňové

4 Povinnosti auditorů britských společností upravuje § 498 zákona o obchodních společnostech z roku 2006, v souladu s nímž musí provést takové šetření, které jim umožní formulovat výrok k tomu, zda společnost vede dostačující účetní evidenci. Obdobné požadavky pro Irskou republiku se týkají náležitého vedení účetních knih a upravuje je § 193 zákona o obchodních společnostech z roku 1990.

plánování v oblasti daně z příjmů fyzických osob mohou vedení motivovat k ovlivňování údajů v účetní závěrce.

25. To, v jakém rozsahu a jakým způsobem se vedení podílí na vnitřním kontrolním systému menší účetní jednotky, bude hrát pravděpodobně klíčovou roli při dokumentování auditorových znalostí o účetní jednotce a vyhodnocení rizik, včetně např.:
- * Vyhodnocení kontrolního prostředí, včetně posouzení přístupu a motivů vedení na základě zkušeností z předchozích let a pozorování jednání vedení během auditu.
 - * Konkrétních kontrolních činností relevantních pro audit. Rozsah těchto činností bude nejspíš omezen, ale pravděpodobně k nim bude patřit přímé zapojení vedení do kontrol, které snižují riziko významné nesprávnosti, resp. dohled vedení nad těmito kontrolami.
 - * Hlavních kritérií, která vedení používá pro posuzování finanční výkonnosti.

Charakter pracovního vztahu mezi menšími účetními jednotkami a jejich auditory

26. Vedení menší účetní jednotky často potřebuje odbornou radu a pomoc s celou řadou účetních a souvisejících finančních a ekonomických otázek, které není schopné vyřešit interně. Auditorská firma mu tudíž běžně poskytuje i jiné než auditorské služby, například služby účetní nebo daňové. Díky těmto službám může auditor získat užitečné informace o účetní jednotce, o jejích cílech a strategii nebo o stylu a etickém charakteru vedení a znalosti o ní soustavně aktualizovat, aby mohl audit efektivně plánovat.
27. Jestliže auditorská firma poskytuje účetní jednotce i jiné než auditorské služby, auditor musí při formulování výroku k účetní závěrce dbát na zachování objektivnosti. Partner odpovědný za zakázku musí během formulování výroku, ale ještě před vydáním zprávy auditora k účetní závěrce dojít k obecnému závěru⁵, že všechny faktory ohrožující objektivnost a nezávislost byly náležitě ošetřeny v souladu s Etickými standardy APB, včetně etického standardu obsahujícího ustanovení pro malé účetní jednotky⁶, pokud je relevantní, a tento závěr musí zdokumentovat.
28. Při poskytování jiných než auditorských služeb musí dokumentace auditu splňovat následující:

5 V souladu s odstavci 48 a 64 etického standardu (ES) 1.

6 Standard *ES – Ustanovení pro malé účetní jednotky* obsahuje alternativní ustanovení pro auditory malých účetních jednotek (kritéria pro určení malé jednotky jsou definována v odstavci 4), jimiž jsou upravena některá rizika vyplývající z ekonomické závislosti a poskytování jiných než auditních služeb. Standard rovněž povoluje výjimky z některých ustanovení ES 1 až 5.

- * Aby byla dokumentace auditu úplná, musí obsahovat veškeré informace, které auditor získal při poskytování jiných služeb a které používá jako důkazní, resp. musí být opatřena odkazy na tyto informace.
- * Musí být zdokumentováno vyhodnocení auditorovy objektivnosti a nezávislosti, včetně popisu identifikovaných faktorů ohrožujících jeho objektivnost a nezávislost a opatření, která auditor přijal, aby tyto faktory eliminoval nebo snížil na přijatelnou úroveň⁷.
- * Povinnosti ředitelů (nebo jiných rovnocenných členů vedení) a auditora musí být zdokumentovány ve smluvním dopise. To je zvláště důležité v případě, že se auditorská firma podílí rovněž na sestavení účetní závěrky.

Relativně malá velikost auditorského týmu

29. Audit menších účetních jednotek může provádět malý auditorský tým skládající se z partnera odpovědného za zakázku pracujícího s jedním asistentem (případně i bez něj).
30. V ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) se uvádí, že v případě menší účetní jednotky je dokumentace auditu obecně méně obsáhlá než dokumentace týkající se auditu větší organizace. Jestliže navíc partner odpovědný za zakázku provádí veškeré auditorské práce sám, dokumentace nebude zahrnovat záležitosti, které by se musely dokumentovat jen kvůli poskytování informací nebo pokynů členům auditorského týmu nebo jako důkaz o provedení prověrky jinými členy týmu (např. nemusejí být zdokumentovány žádné záležitosti týkající se jednání týmu nebo dohledu nad jeho prací). Partner zakázky však musí splnit zásadní požadavek formulovaný v odstavci 13, tj. připravit dokumentaci auditu, která bude srozumitelná pro zkušeného auditora, protože dokumentace může být pro regulační nebo jiné účely předmětem prověrky ze strany externího subjektu.
31. V případě většího počtu členů auditorského týmu, nebo pokud jsou někteří jeho členové méně zkušení, může podrobnější dokumentace přispět k tomu, že tým získá o účetní jednotce náležité znalosti. Může se rovněž zvýšit počet prověrek prováděných v souladu se zásadami a postupy řízení kvality, nicméně na formát dokumentace k těmto prověrkám nemá velikost auditorského týmu vliv.
32. ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) dále říká, že při sestavování dokumentace auditu může být pro auditora menší účetní jednotky užitečné a efektivní zaznamenat různé aspekty auditu společně v jediném dokumentu, který bude doplněn odkazy na auditorovu pracovní dokumentaci. K záležitostem, které mohou být při auditu menší účetní jednotky zdokumentovány společně, patří seznámení s účetní jednotkou a jejím vnitřním kontrolním systémem, celková strategie a plán auditu, významnost stanovená v souladu s ISA 320 (pro Velkou Británii a Irsko) „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“, vyhodnocená rizika,

⁷ V souladu s ES 1, odstavec 64, a ES 5, odstavec 37.

významné záležitosti zjištěné během auditu a dále rovněž závěry, k nimž auditor dospěl.

Používání licencovaných auditorských systémů

33. Jestliže auditor menší účetní jednotky působí v malé auditorské firmě, je pravděpodobné, že bude používat metodiku auditu a auditorský software od externího dodavatele (licencované systémy). Tyto systémy jsou obvykle navrženy tak, aby pokrývaly širokou škálu situací, které se mohou u klienta vyskytnout. Aby je bylo možné používat účinně a efektivně, musí auditor pečlivě promyslet jak systém přizpůsobit specifikům jednotlivých klientů.
34. Pro zdokumentování znalostí o účetní jednotce, včetně jejích vnitřních kontrol, se u licencovaných systémů obvykle používají kontrolní dotazníky (checklisty), obsahující alternativní položky, nebo dotazníky s volnými políčky (technika vyplňování „bílých míst“). Existuje riziko, že se méně zkušení členové auditorského týmu budou domnívat, že všechny položky těchto systémů jsou povinné, aniž by svůj přístup přizpůsobili potřebám konkrétní účetní jednotky. Důsledkem toho bude zbytečně rozsáhlá a často nerelevantní a příliš nákladná dokumentace auditu. Tomuto riziku se lze vyhnout vhodným školením nových asistentů a dohledem nad nimi a dobrou komunikací v rámci auditorského týmu.
35. I v případě, že auditor používá licencovaný auditorský systém, může být vhodnou formou pro zdokumentování jeho znalostí o podnikání účetní jednotky a východisek pro vyhodnocení rizik plánovací memorandum. Toto memorandum lze navíc v následujících letech snadno aktualizovat.

Požadavky standardů ISA (pro Velkou Británii a Irsko) týkající se dokumentace auditu

36. Vedle ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) jsou konkrétní požadavky týkající se dokumentace auditu a související vysvětlující ustanovení obsaženy v několika dalších standardech ISA (pro Velkou Británii a Irsko).
37. Příloha A vychází z těchto požadavků a shrnuje hlavní záležitosti, které je třeba v rámci auditu zdokumentovat, pokud jsou pro danou zakázku relevantní. Požadavky jsou rozděleny podle jednotlivých fází auditu následujícím způsobem:
 - * všeobecné;
 - * přijetí nové zakázky a pokračování vztahu s klientem;
 - * plánování auditu;
 - * auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika;
 - * dokončení a kontrola auditu;
 - * zpráva auditora.
38. Jestliže nějaké požadavky pro danou účetní jednotku evidentně nejsou relevantní, auditor se o nich nemusí v pracovní dokumentaci vůbec zmiňovat. Například jestliže účetní jednotka nevyužívá služeb žádné servisní organizace, není třeba dokumentovat

požadavky ISA 402 (pro Velkou Británii a Irsko).

Kompletace finálního spisu auditora

39. ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) a ISQC 1 (pro Velkou Británii a Irsko) obsahují rovněž konkrétní požadavky a související vysvětlující ustanovení týkající se kompletace finálního spisu auditora a zachování důvěrnosti dokumentace zakázky, její bezpečné uložení, integritu, přístupnost a možnost jejího získání.
40. ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) obsahuje následující požadavky týkající se jednotlivých zakázek:
- * Auditor shromáždí dokumentaci auditu ve spisu auditora a administrativní proces kompletace finálního spisu dokončí v rozumném časovém horizontu po datu zprávy auditora (odstavce 14 a A21–A22).
 - * Po dokončení kompletace finálního spisu nesmí auditor před uplynutím doby, po kterou musí spis zůstat uložen, žádnou dokumentaci vymazat ani vyřadit (odstavce 15 a A23).
 - * Pokud auditor po kompletaci finálního spisu zjistí, že je nutné modifikovat stávající dokumentaci auditu nebo přidat novou dokumentaci, v jiných případech, než jsou případy popsané v odstavci 13⁸ ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko), zdokumentuje bez ohledu na povahu modifikace nebo přidaných informací následující skutečnosti:
 - (a) konkrétní důvody modifikace nebo přidání nové dokumentace;
 - (b) kdo a kdy úpravy provedl a kdo je zkontroloval (odstavce 16 a A24).

Změny dokumentace po datu zprávy auditora

41. ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) připouští, že výjimečně může nastat případ, kdy je nutné v dokumentaci auditu provést změny i po datu zprávy auditora, například jestliže auditor následně zjistí skutečnosti, které existovaly již k datu zprávy auditora a které by na ni měly vliv, pokud by je auditor znal.
42. Pokud nastanou takové výjimečné okolnosti, kvůli nimž auditor musí provést nové nebo dodatečné auditorské postupy nebo kvůli nimž dojde k novým závěrům, zdokumentuje:
- (a) okolnosti, které nastaly;
 - (b) nově nebo dodatečně provedené auditorské postupy, získané důkazní informace a dosažené závěry spolu s jejich dopadem na zprávu auditora;
 - (c) kdo a kdy změny dokumentace auditu provedl a kdo je zkontroloval (odstavce 13 a A20).

8 Výjimečné okolnosti, kdy auditor musí provést nové nebo dodatečné auditorské postupy, upravuje odstavec 13 ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko).

Příloha A – Přehled požadavků na dokumentaci auditu a vysvětlujících předpisů ISA (pro Velkou Británii a Irsko)

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
Všeobecné			
- Identifikace osoby, která provedla auditorské práce	ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko), „Dokumentace auditu“ 9(b)	Která osoba provedla auditorské práce a datum, kdy byly tyto práce dokončeny.	
- Případné odchýlení se od relevantního požadavku některého standardu ISA (pro Velkou Británii a Irsko)	ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) 12	Jakým způsobem použité alternativní auditorské postupy naplňují cíl daného požadavku a proč se auditor od tohoto požadavku odchýlil. ¹⁰	
- Provedené auditorské postupy	ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) 8	Dokumentace auditu musí být natolik podrobná, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil ¹¹ : (a) povahu, časový rámec a rozsah auditorských postupů provedených v souladu se standardy ISA (pro Velkou Británii a Irsko) a příslušnými zákony a jinými předpisy;	Příklad 11

9 Tento sloupeček shrnuje konkrétní požadavky standardů ISA (pro Velkou Británii a Irsko). V případné poznámce pod čarou jsou uvedena ustanovení souvisejících vysvětlujících odstavců. Podrobné znění konkrétních požadavků týkajících se dokumentace auditu a souvisejících vysvětlujících odstavců je nutné čerpat z textu příslušných standardů. Požadavky, které byly do standardů pro Velkou Británii a Irsko doplněny nad rámec ISA vydaných IAASB, jsou uvedeny v šedivém poli.

10 ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) říká, že toto ustanovení neplatí pro požadavky, které nejsou za daných okolností relevantní, tedy např. jestliže účetní jednotka nemá funkci interního auditu, neplatí to pro žádné z požadavků týkajících se interního auditu. Dále požadavek není relevantní v případech, kdy je vázán na nějakou podmínku a příslušná podmínka není splněna (odstavec A19).

11 V ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) se uvádí, že auditor nemusí zahrnovat do dokumentace auditu první návrhy auditních dokumentů, které byly nahrazeny novými verzemi, poznámky obsahující neúplné nebo předběžné úvahy, předchozí kopie dokumentů, v nichž byly opraveny překlepy nebo jiné chyby, ani duplikáty dokladů (odstavec A4).

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		(b) výsledky auditorských postupů a získané důkazní informace; (c) významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při formulování těchto závěrů.	
- Aspekty týkající se etických požadavků, především nezávislosti	ISA 220 (pro Velkou Británii a Irsko) „Řízení kvality auditu účetní závěrky“ 24(a), 24(b)	Zjištěné problémy týkající se dodržování příslušných etických požadavků a popis toho, jak byly tyto problémy vyřešeny. Závěry týkající se dodržování požadavků nezávislosti platných pro auditní zakázku a související diskuse v rámci auditorské firmy, které podporují tyto závěry.	
Přijetí nové zakázky a pokračování vztahu s klientem			
- Přijetí nové zakázky a pokračování vztahu s klientem	ISA 220 (pro Velkou Británii a Irsko) 24(c) ISQC 1 (pro Velkou Británii a Irsko) „Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“ 27(c)	Závěry, k nimž auditor dospěl, pokud jde o navázání a pokračování vztahu s klientem, resp. přijetí a pokračování auditní zakázky. Pokud byly v souvislosti s rozhodnutím navázat vztah s klientem, resp. pokračovat v něm, nebo v souvislosti s konkrétní zakázkou zjištěny nějaké problémy, jakým způsobem byly vyřešeny.	

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
- Podmínky zakázky	ISA 210 (pro Velkou Británii a Irsko) „Sjednávání podmínek auditních zakázek“ 10	Sjednané podmínky auditní zakázky musí být uvedeny ve smluvním dopisu nebo v jiné vhodné písemné dohodě a musí obsahovat ¹² : (a) cíl a rozsah auditu účetní závěrky; (b) povinnosti auditora; (c) povinnosti vedení ¹³ ; (d) vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví použitého k sestavení účetní závěrky; (e) informaci o očekávané formě a obsahu veškerých zpráv, které auditor vydá, a upozornění na to, že mohou nastat okolnosti, kdy se zpráva od očekávané formy a obsahu bude lišit.	

12 V odstavci 11 ISA 210 (pro Velkou Británii a Irsko) se říká, že jsou-li podmínky auditní zakázky popsány v odstavci 10 dostatečně podrobně upraveny zákonem nebo jiným předpisem, auditor je nemusí v písemné dohodě specifikovat. Stačí uvést odkaz na příslušný zákon nebo jiný předpis a skutečnost, že vedení uznává a uvědomuje si svou odpovědnost definovanou v odstavci 6(b) (viz pozn. 13). Ve vysvětlujících ustanoveních ISA 210 (pro Velkou Británii a Irsko) jsou vymezeny další záležitosti, které může auditor v písemné dohodě uvést.

13 Výčet povinností vedení, u nichž auditor musí získat od vedení souhlas s tím, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost za jejich plnění, je uveden v odstavci 6(b) ISA 210 (pro Velkou Británii a Irsko).

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
Plánování auditu			
- Celková strategie auditu	ISA 300 (pro Velkou Británii a Irsko) „Plánování auditu účetní závěrky“ 8, 12(a), 12(c)	Klíčová rozhodnutí, která jsou nutným předpokladem pro správné naplánování auditu a pro sdělování důležitých informací v rámci auditorského týmu (např. informací týkajících se celkového rozsahu, načasování a provádění auditu). Všechny významné změny, které byly během zakázky provedeny v celkové strategii auditu, a jejich důvody. Celková strategie auditu, kterou auditor nakonec zvolil, reflektující významné změny, jež nastaly v jeho průběhu. V souladu s odstavcem 8 ¹⁴ je auditor při stanovení celkové strategie auditu povinen: (a) určit znaky zakázky, které vymezují její rozsah; (b) stanovit cíle dané zakázky pro zprávy, aby mohlo být naplánováno načasování auditu a povaha požadovaných komunikací;	Příklady 1 a 2

14 Ve vysvětlujících ustanoveních v ISA 300 (pro Velkou Británii a Irsko) se uvádí, že jako dokumentace strategie aktuální auditní zakázky může sloužit stručné memorandum vypracované po dokončení předchozího auditu na základě kontroly auditních dokumentů a popisující záležitosti zjištěné během tohoto předchozího auditu, aktualizované v běžném období v návaznosti na diskuse s vlastníkem-manažerem, a to za předpokladu, že obsahuje záležitosti uvedené v odstavci 8 (odstavce A11 a A19). Příloha tohoto standardu obsahuje soupis záležitostí, k nimž může auditor přihlídnout při stanovení celkové strategie auditu.

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		<p>(c) zvážit faktory, které jsou podle odborného posouzení auditora významné pro směřování činnosti týmu provádějícího zakázku;</p> <p>(d) zvážit výsledky přípravných prací a v případě nutnosti i to, zda jsou informace získané z jiných zakázek prováděných partnerem odpovědným za zakázku pro danou účetní jednotku relevantní;</p> <p>(e) stanovit povahu, načasování a rozsah zdrojů potřebných pro realizaci zakázky.</p>	
- Významnost (materialita)	ISA 320 (pro Velkou Británii a Irsko) „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“ 14	<p>Následující částky a faktory zohledněné při jejich stanovení:</p> <p>(a) významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek;</p> <p>(b) úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje, je-li to relevantní;</p> <p>(c) prováděcí významnost (materialitu);</p> <p>(d) jakékoli přehodnocení významnosti (materiality) podle bodů (a)–(c) v průběhu auditu.</p>	Příklady 1 a 2

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
<p>- Plán auditu, včetně postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika</p>	<p>ISA 300 (pro Velkou Británii a Irsko) 9, 12(b), 12(c)</p>	<p>Popis¹⁶: (a) povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů vyhodnocení rizik, jak je uvedeno v ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko). (b) povahy, načasování a rozsahu plánovaných následných auditorických postupů prováděných na úrovni tvrzení, jak je uvedeno v ISA 330 (pro Velkou Británii a Irsko). (c) dalších plánovaných auditorických postupů, které musí být provedeny, aby zakázka splňovala požadavky standardů ISA (pro Velkou Británii a Irsko). Všechny významné změny, které byly během zakázky provedeny v celkovém plánu auditu, a jejich důvody. Celkový plán auditu, který auditor nakonec zvolil, reflektující významné změny, jež nastaly v průběhu auditu.</p>	

15 Ve vysvětlujících ustanoveních ISA 300 (pro Velkou Británii a Irsko) se uvádí, že auditor může použít standardní auditorické programy nebo kontrolní dotazníky (checklisty), které budou upraveny náležitým způsobem tak, aby byly zohledněny konkrétní podmínky zakázky (odstavec A17).

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
- Využití experta	ISA 620 (pro Velkou Británii a Irsko), „Využití práce auditorova experta“ ¹¹	Standard specifikuje záležitosti, které si auditor dohodne se svým expertem, a to případně i písemně, je-li to vhodné ¹⁶ . Ačkoliv se to ve standardu výslovně neuvádí, lze logicky předpokládat, že kopie takové písemné dohody bude součástí dokumentace auditu. Dohoda se týká následujících záležitostí: (a) povahy, rozsahu a cílů expertovy práce; (b) rolí a povinností auditora a experta; (c) povahy, načasování a rozsahu komunikace mezi auditorem a daným expertem, včetně podoby zprávy, kterou má expert předložit; (d) povinnosti experta dodržovat důvěrnost informací.	

16 Ve vysvětlujících ustanoveních ISA 620 (pro Velkou Británii a Irsko) se říká, že na míru detailnosti a oficiálnosti dohody mezi auditorem a auditorovým expertem i na rozhodnutí o tom, zda bude vůbec vhodné písemnou dohodu uzavřít, mohou mít vliv záležitosti týkající se povahy, načasování a rozsahu auditorových postupů (odstavec A24). Dále se v těchto vysvětlujících ustanoveních uvádí, že dohoda mezi auditorem a jeho externím expertem má často podobu smluvního dopisu – příloha standardu obsahuje přehled záležitostí, které může auditor zahrnout do takového smluvního dopisu nebo do jakékoli jiné formy dohody s auditorovým externím expertem (odstavec A25).

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
- Znalost účetní jednotky a jejího prostředí	ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko) „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“ 32(b)	Klíčové znalosti, které auditor získal ¹⁷ : (a) o příslušném odvětví, regulatorních a dalších externích faktorech, včetně příslušného rámce účetního výkaznictví; (b) o charakteru účetní jednotky, mimo jiné: (i) o její provozní činnosti, (ii) o její vlastnické struktuře a struktuře správy a řízení, (iii) o druhých investic, které účetní jednotka uskutečňuje nebo plánuje uskutečnit, včetně investic do tzv. účetních jednotek zvláštního určení (SPE), (iv) o způsobu, jakým je účetní jednotka strukturována a financována; (c) o výběru a použití účetních pravidel, včetně důvodů jejich změn; (d) o cílech a strategii účetní jednotky a o souvisejících	Příklady 3 a 4 (ad (a) až (e))

17 Ve vysvětlujících informacích v ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko) se uvádí, že způsob dokumentace těchto záležitostí závisí na auditorovi a jeho odborném úsudku. Při auditu malých účetních jednotek může být například dokumentace součástí dokumentace celkové strategie a plánu auditu. Podobně např. výsledky vyhodnocení rizik lze zdokumentovat buď zvlášť, nebo v rámci dokumentace následných auditorských postupů (viz níže ad odstavec 28 ISA 330 (pro Velkou Británii a Irsko)) (odstavec A131).

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		<p>podnikatelských rizicích, která mohou vést k riziku významné (materiální) nesprávnosti;</p> <p>(e) o měření a posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky;¹⁸</p> <p>(f) o vnitřním kontrolním systému, mimo jiné:</p> <p>(i) o kontrolním prostředí,</p> <p>(ii) o procesu vyhodnocení rizik účetní jednotkou,</p> <p>(iii) o informačním systému, včetně souvisejících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a předávání informací,</p> <p>(iv) o kontrolních činnostech týkající se auditu,</p> <p>(v) o monitorování kontrol.</p> <p>Zdroje informací, na jejichž základě auditor získal znalosti o účetní jednotce.</p> <p>Provedené postupy vyhodnocení rizik. Tyto postupy musí zahrnovat (odstavec 6):</p> <ul style="list-style-type: none"> • dotazování u vedení účetní jednotky a ostatních pracovníků 	Příklady 6 a 7 (ad (f))

¹⁸ Menší účetní jednotky často nemají zavedené interní procesy pro měření a posuzování finanční výkonnosti. Nicméně dotazováním u vedení může auditor zjistit, jaké klíčové ukazatele pro vyhodnocování finanční výkonnosti používají, a svá zjištění vhodně zdokumentovat.

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		<p>účetní jednotky, kteří podle názoru auditora mohou mít informace, jež mu pomohou při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu nebo chyby.</p> <ul style="list-style-type: none"> • analytické postupy, • pozorování a inspekci. 	
<p>- Využívání servisní organizace účetní jednotkou</p>	<p>ISA 402 (pro Velkou Británii a Irsko) „Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace“</p> <p><i>Tento standard neobsahuje žádné výslovné požadavky týkající se dokumentace auditu. Nicméně odstavec 9 definuje záležitosti, s nimiž je auditor v souladu s požadavky odstavce 11 ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko) povinen se seznámit v případě, že účetní jednotka používá služeb servisní organizace. A podle odstavce 32(b) ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko) je auditor povinen zdokumentovat klíčové znalosti o účetní jednotce, vymezené v odstavci 11.</i></p>	<p>(a) povahu služeb poskytovaných servisní organizací a význam těchto služeb pro uživatelskou účetní jednotku, včetně dopadu těchto služeb na vnitřní kontrolní systém uživatelské účetní jednotky;</p> <p>(b) povahu a významnost (materialitu) transakcí zpracovávaných nebo účtů či procesů účetního výkaznictví ovlivněných servisní organizací;</p> <p>(c) míru interakce činností servisní organizace s činnostmi uživatelské účetní jednotky;</p> <p>(d) povahu vztahu mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací, včetně příslušných smluvních podmínek vztahujících se na činnosti prováděné servisní organizací.</p>	

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		(e) Jestliže servisní organizace vede účetní záznamy uživatelské účetní jednotky, resp. jejich část, zda má tento vztah dopad na práci, kterou auditor provádí z titulu plnění svých povinností stanovených zákonem nebo jiným předpisem, jež se týkají vydání zprávy auditora k těmto účetním záznamům.	
- Vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, především rizik týkajících se podvodu ¹⁹	ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko) 32(a), 32(c), 32(d) ISA 240 (pro Velkou Británii a Irsko) „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“ 44(a), 44(b), 47	Diskuse v rámci auditorského týmu týkající se náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem; uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví na fakta a okolnosti týkající se dané účetní jednotky a významné závěry, k nimž auditor dospěl ²⁰ . Odhalená a vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky	Příklad 5 (ad plánovací schůzka) Příklady 8 a 9 (ad vyhodnocení rizik)

19 ISA 240 (pro Velkou Británii a Irsko) konkrétně specifikuje požadavky a vysvětlující ustanovení ISA 315 a 330 (pro Velkou Británii a Irsko). Specifikem tohoto standardu nad rámec ISA 315 a 330 (pro Velkou Británii a Irsko) je důraz na povinnost auditora zabývat se při auditu potenciálními podvody v účetní závěrce. Požadavky ISA 240 (pro Velkou Británii a Irsko) jsou relevantní v případě, že byly identifikovány záležitosti související s podvodem jako takovým.

20 Požadavek na diskusi v rámci auditorského týmu neplatí v případě, že audit provádí pouze samotný partner odpovědný za zakázku.

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		<p>a na úrovni tvrzení.</p> <p>Případná identifikovaná významná rizika a související kontroly, s nimiž se auditor seznámil.</p> <p>Identifikovaná rizika a související kontroly, jestliže není možné, resp. praktické získat dostatečné a vhodné důkazní informace pouze na základě testů věcné správnosti.</p> <p>Jestliže auditor došel k závěru, že u účtování výnosů nehrozí významné riziko podvodu, důvody, které k tomuto závěru vedly.</p>	
Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika			
- Celková reakce a konkrétní postupy	ISA 330 (pro Velkou Británii a Irsko) „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“ 28(a), 28(b) ISA 240 (pro Velkou Británii a Irsko) 45(a)	<p>Celkový způsob, jímž auditor reagoval na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky způsobené chybou nebo podvodem, dále povahu, načasování a rozsah následných auditorských postupů, které auditor provedl.</p> <p>Vazbu těchto postupů na rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem, která auditor vyhodnotil na úrovni tvrzení.</p>	Příklady 8 a 9 (ad celková reakce)

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
	ISA 330 (pro Velkou Británii a Irsko) 29	Pokud auditor hodlá použít důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané během předchozích auditů, je povinen uvést do dokumentace auditu závěry, k nimž došel, pokud jde o spoléhání se na kontroly testované během předchozího auditu.	
- Identifikace charakteristických identifikačních znaků konkrétních testovaných položek nebo záležitostí	ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) 9(a)	Při dokumentování povahy, načasování a rozsahu provedených auditorských postupů auditor zaznamená charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí ²¹ .	
- Výsledky	ISA 330 (pro Velkou Británii a Irsko) 28(c) ISA 240 (pro Velkou Británii a Irsko) 45(b)	Výsledky provedených auditorských postupů, včetně těch, které pokrývají riziko potlačování vnitřních kontrol vedením, a závěry, k nimž auditor dospěl, pokud tyto závěry nejsou zřejmé.	
- Soulad účetní závěrky s účetními záznamy	ISA 330 (pro Velkou Británii a Irsko) 30	Doklady o tom, že údaje v účetní závěrce odpovídají účetním záznamům, ze kterých tyto údaje vycházejí.	
- Významné záležitosti projednané s vedením a dalšími osobami	ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) 10	Významné záležitosti projednané s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a s dalšími osobami a rovněž povahu projednaných významných záležitostí, datum projednání a jména osob,	

21 Charakteristické identifikační znaky se budou lišit podle povahy auditorského postupu a testované položky nebo záležitosti. Příklady jsou uvedeny v odstavci A12 ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko).

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		se kterými auditor jednal ²² .	
- Informace, které nejsou konzistentní s konečnými závěry auditora týkajícími se významné záležitosti	ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) 11	Jak auditor vyřešil otázku informací, které neodpovídají jeho konečným závěrům ²³ .	
- Případy nesouladu se zákony a jinými předpisy	ISA 250 (pro Velkou Británii a Irsko) Část A: „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“ 29 Část B: „Právo a povinnost auditora informovat regulační orgány ve finančním sektoru“ 13, 16, A30	Zjištěný nesoulad s právními předpisy nebo podezření na něj a dále výsledky jednání s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením a ostatními subjekty mimo účetní jednotku ²⁴ . Některé zákony a jiné předpisy platné ve Velké Británii a Irsku ukládají auditorovi povinnost ohlásit příslušnému orgánu případy faktického nesouladu s předpisy nebo podezření na něj (např. porušení předpisů proti legalizaci výnosů z trestné činnosti). Vedle toho má auditor povinnost oznámit některé skutečnosti příslušným orgánům z titulu veřejného zájmu ²⁵ .	

22 Ve vysvětlujících ustanoveních ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) se říká, že dokumentace může zahrnovat i záznamy vyhotovené účetní jednotkou, např. zápisy z jednání. Auditor může projednat významné záležitosti s dalšími subjekty, což mohou být pracovníci účetní jednotky a externí subjekty, např. osoby poskytující účetní jednotce odborné poradenství (odstavec A14).

23 Ve vysvětlujících ustanoveních ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) se uvádí, že auditor nemusí uchovávat nesprávnou ani starou verzi dokumentace (odstavec A15).

24 Ve vysvětlujících ustanoveních ISA 250 (pro Velkou Británii a Irsko) (část A) se říká, že dokumentace auditu může obsahovat kopie záznamů nebo dokumentů, zápisy z jednání s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením nebo se subjekty mimo účetní jednotku (odstavec A21).

25 Vysvětlující ustanovení ISA 250 (pro Velkou Británii a Irsko) (část A) říká, že jestliže auditor zjistí nesoulad s nějakým zákonem nebo jiným předpisem nebo má takové podezření, přičemž jde o

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		<p>I když se to v tomto standardu výslovně neuvádí, lze logicky předpokládat, že kopie těchto zpráv budou rovněž součástí dokumentace auditu.</p> <p>Ve standardu to sice rovněž není výslovně řečeno, nicméně opět lze logicky předpokládat, že součástí dokumentace auditu budou i kopie veškerých hlášení podaných regulačním orgánům. Má-li prvotní hlášení ústní podobu, auditor musí současně vyhotovit jeho písemný záznam a záležitost potvrdit tím, že hlášení regulačnímu orgánu zašle rovněž v písemné podobě. Záležitosti, které auditor zahrne do písemného hlášení zaslaného regulačnímu orgánu nebo do písemného potvrzení ústního hlášení, definuje odstavec 16.</p> <p>V souladu s ustanovením odstavce A30 je auditor povinen se u záležitosti, která může vyžadovat ohlášení regulačnímu orgánu, ujistit, že skutečnosti a východiska jeho rozhodnutí (zda záležitost ohlásit, či nikoli) jsou odpovídajícím</p>	

případ, který nezakládá zákonnou povinnost oznámit tento nesoulad příslušnému orgánu, auditor zváží, zda se nejedná o záležitost, kterou by bylo třeba oznámit příslušnému orgánu z titulu veřejného zájmu. Jestliže po zvážení veškerých stanovisek předložených jménem dané účetní jednotky a se zřetelem k získaným právním radám auditor dojde k závěru, že záležitost by se ve veřejném zájmu měla příslušnému orgánu oznámit, uvědomí osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky písemně o svém stanovisku, a pokud účetní jednotka záležitost sama dobrovolně neoznámí nebo není schopna prokázat, že tak učinila, záležitost oznámí (odstavce A19-4 a A19-5).

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		způsobem zdokumentovány, aby mohl důvody svého rozhodnutí jednoznačně doložit, pokud to v budoucnu bude nutné.	
- Účetní odhady	ISA 540 (pro Velkou Británii a Irsko) „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“ 23	Podklady pro závěry auditora o přiměřenosti účetních odhadů (a o nich zveřejněných údajů), které jsou zdrojem významných rizik. Případné signály svědčící o možné předpojatosti vedení.	Příklad 10
- Spřízněné strany	ISA 550 (pro Velkou Británii a Irsko) „Spřízněné strany“ 28	Jména (názvy) identifikovaných spřízněných stran a povahu jejich vztahů.	
- Skupiny	ISA 600 (pro Velkou Británii a Irsko) „Zvláštní aspekty - auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“ 50	(a) Analýzu složek s uvedením těch složek, které jsou významné, a typu prací provedených ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek, (b) Jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek na významných složkách, včetně, pokud je to relevantní, jeho	Příklad 13 (ad (a) a (b))

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		<p>prověrky příslušných částí dokumentace vedené auditory jednotlivých složek a jejich závěrů.</p> <p>Odstavec A66-1 ISA 600 (pro Velkou Británii a Irsko) vysvětluje, že v souladu s britským zákonem o obchodních společnostech z roku 2006 musí auditoři skupiny pro účely auditu skupiny prověřit auditorské práce provedené jinými osobami a tuto prověrku zaznamenat.</p> <p>(c) Písemná sdělení mezi auditorským týmem skupiny a auditory jednotlivých složek týkající se požadavků stanovených auditorským týmem skupiny.</p>	
- Interní audit	ISA 610 (pro Velkou Británii a Irsko) „Využití práce interních auditorů“ 13	Pokud externí auditor využívá konkrétní práci interních auditorů, je do dokumentace auditu povinen uvést závěry, kterých dosáhl při vyhodnocení adekvátnosti práce interních auditorů, a auditorské postupy provedené externím auditorem za tímto účelem.	

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
- Případné pochyby ohledně nepřetržitěho trvání účetní jednotky	ISA 570 (pro Velkou Británii a Irsko) „Předpoklad nepřetržitěho trvání účetní jednotky“ A19-2 ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) 8(c), A8	Z ustanovení těchto dvou standardů vyplývá, že v souladu s požadavky ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavce 8(c), které auditorovi ukládají zdokumentovat významné záležitosti, jež se během auditu objeví, musí auditor zdokumentovat rovněž případné pochyby týkající se toho, zda bude účetní jednotka schopna nepřetržitě trvat.	Příklad 11
- Zpráva představenstva	ISA 720 (pro Velkou Británii a Irsko) Část B: „Zákonná povinnost auditora vydat zprávu o zprávě představenstva“ 12	Výsledky postupů, jejichž cílem je posoudit, zda informace ve zprávě představenstva jsou v souladu s účetní závěrkou, a podrobnosti o zjištěných významných rozporech a o tom, jak byly vyřešeny. Závěry, k nimž auditor dospěl, pokud jde o to, zda jsou informace ve zprávě představenstva v souladu s účetní závěrkou.	
Dokončení a kontrola auditu			
- Konzultace týkající se složitých nebo sporných záležitostí	ISA 220 (pro Velkou Británii a Irsko) 24(d)	Povahu a rozsah konzultací a z nich vyplývající závěry ²⁶ .	

26 Ve vysvětlujících ustanoveních ISA 220 (pro Velkou Británii a Irsko) se říká, že dostatečně rozsáhlá a podrobná dokumentace ke konzultacím přispívá k lepšímu pochopení konzultovaného problému i výsledků konzultace, včetně veškerých přijatých rozhodnutí, odůvodnění těchto rozhodnutí a způsobu jejich realizace (odstavec A35).

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
- Rozdíly v názorech jednotlivých členů auditorského týmu a dalších konzultovaných osob	ISQC 1 (pro Velkou Británii a Irsko) 44(a)	Závěry, k nimž auditor dospěl.	
- Vyhodnocení nesprávností	ISA 450 (pro Velkou Británii a Irsko) „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“ 15	(a) Hodnotu, do které budou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné; (b) Veškeré nesprávnosti shromážděné během auditu, a zda byly opraveny; (c) Závěr auditora, zda jsou neopravené nesprávnosti významné (materiální), a to jednotlivě nebo v součtu, a zdůvodnění tohoto závěru.	Příklad 12
- Případná komunikace týkající se podvodů	ISA 240 (pro Velkou Británii a Irsko) 46	Komunikaci s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením, regulačními orgány a dalšími subjekty o podvodech.	

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
- Významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému	ISA 265 (pro Velkou Británii a Irsko) „Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení“ 9, 10(a), 11	O významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému je třeba písemně informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky. O těchto nedostacích je třeba písemně informovat rovněž vedení na příslušné úrovni, s výjimkou případů, kdy by předání těchto informací přímo vedení nebylo za daných okolností vhodné ²⁷ . Takové písemné sdělení musí obsahovat následující informace: (a) popis nedostatků a vysvětlení jejich případných dopadů; (b) dostatečné informace, které umožní osobám pověřeným správou a řízením a vedení obeznámit se s kontextem předávaných informací. Auditor je povinen objasnit zejména to, že: (i) účelem auditu bylo umožnit mu vyjádřit výrok k účetní závěrce;	

²⁷ Ve vysvětlujících ustanoveních ISA 265 (pro Velkou Británii a Irsko) se říká, že míra podrobnosti, jakou mají mít předávané informace o významných nedostacích, závisí za daných okolností na auditorově odborném úsudku. V případě auditů menších účetních jednotek může auditor předávat informace osobám pověřeným správou a řízením méně strukturovaným způsobem, než by tomu bylo v případě větších jednotek (odstavce A15 a A18).

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		<p>(ii) audit zahrnoval posouzení vnitřního kontrolního systému relevantního pro sestavení účetní závěrky za účelem navržení auditorských postupů, které jsou za daných okolností vhodné, nikoli však za účelem vyjádření výroku k účinnosti vnitřního kontrolního systému;</p> <p>(iii) záležitosti, o kterých informuje, se omezují na nedostatky, které auditor identifikoval během auditu a u nichž došel k závěru, že jsou natolik významné, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením.</p>	

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
- Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením	ISA 260 (pro Velkou Británii a Irsko) „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“ 23	Záležitosti, o nichž je auditor v souladu s ISA 260 (pro Velkou Británii a Irsko) povinen informovat osoby pověřené správou a řízením a které jim byly sděleny ústně, včetně údaje o tom, kdy a komu je sdělil ²⁸ . Kopie písemných sdělení (týkajících se např. významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému – viz výše).	
- Identifikace osoby provádějící kontrolu auditorských prací	ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) 9(c)	Osobu, která zkontrolovala provedené auditorské práce, a datum a rozsah této kontroly ²⁹ .	
- Prověрка řízení kvality zakázky ³⁰	ISQC 1 (pro Velkou Británii a Irsko) 42 ISA 220 (pro Velkou Británii a Irsko) 25	Doklad o tom, že: (a) byly provedeny postupy, které jsou vyžadovány zásadami auditorské firmy týkajícími se řízení kvality zakázky, (b) řízení kvality zakázky bylo dokončeno k datu nebo před datem zprávy auditora,	

28 Ve vysvětlujících ustanoveních ISA 260 (pro Velkou Británii a Irsko) se uvádí, že jako tato dokumentace může sloužit kopie zápisu pořízeného účetní jednotkou, jestliže je tento zápis odpovídajícím záznamem předaných informací (odstavec A45).

29 Ve vysvětlujících ustanoveních ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko) se říká, že požadavek na zdokumentování toho, kdo zkontroloval provedené auditorské práce, neznamená nutnost uvádět u každého konkrétního auditního dokumentu potvrzení o kontrole. Nutné je ovšem zdokumentovat, které auditorské práce byly zkontrolovány a kdo a kdy je zkontroloval (odstavec A13).

30 Prověřky řízení kvality zakázky se nevyžadují u všech auditů. Další požadavky na povahu a náplň těchto prověrek jsou definovány v odstavcích 35 až 41 ISQC 1 (pro Velkou Británii a Irsko) a v odstavcích 19 až 21 ISA 220 (pro Velkou Británii a Irsko).

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Předmět	Příslušné odstavce ISA/ISQC (pro Velkou Británii a Irsko) s požadavky	Co je třeba zdokumentovat ⁹	Vzorová dokumentace v tomto praktickém materiálu
		(c) osoba provádějící kontrolu si není vědoma žádných nevyřešených záležitostí, na jejichž základě by se domnívala, že významné úsudky a závěry, ke kterým dospěl tým provádějící zakázku, nebyly správné.	
- Prohlášení předložená vedením účetní jednotky	ISA 580 (pro Velkou Británii a Irsko) „Písemná prohlášení“	Písemná prohlášení předložená vedením účetní jednotky ³¹ .	
Zpráva auditora			
	ISA 700 (pro Velkou Británii a Irsko) „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“	V ISA 700 (pro Velkou Británii a Irsko) se to sice výslovně neuvádí, nicméně je logické předpokládat, že auditor bude archivovat zprávu auditora.	

31 Ve vysvětlujících ustanoveních ISA 580 (pro Velkou Británii a Irsko) se říká, že vzhledem k důležitosti písemných prohlášení je vhodné, aby ta, která mají zásadní význam pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací auditorovi poskytly osoby odpovědné za správu a řízení účetní jednotky, nikoli její vedení (odstavec A2-1)

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Příloha B – Příklady dokumentace auditu

Tato příloha obsahuje řadu vzorových příkladů dokumentace auditu, které ukazují, jak může vypadat dokumentace k následujícím oblastem auditu:

- (i) K prvkům plánování auditu, mimo jiné ke znalostem o účetní jednotce, k vnitřnímu kontrolnímu systému a k vyhodnocení rizik. Právě v těchto oblastech totiž zavedení standardů ISA (pro Velkou Británii a Irsko) v roce 2004 přineslo nejvíce „nových“ požadavků a praktické zkušenosti ukázaly, že lepší vysvětlení požadavků týkajících se dokumentace auditu bude v těchto oblastech přínosem.
- (ii) K některým požadavkům na dokumentaci auditu obsaženým v klarifikovaných ISA (pro Velkou Británii a Irsko), které platí pro audity účetních závěrek sestavených za období k 15. prosinci 2010 nebo k pozdějšímu datu. Tyto příklady se týkají významnosti (materiality), vyhodnocení zjištěných nesprávností a obsahu plánovacího memoranda k auditu skupiny.
- (iii) K auditorským postupům prováděným na účetních odhadech.
- (iv) K závěrům auditora týkajícím se nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Způsobů, jak vyhovět požadavkům na dokumentaci auditu, je celá řada. Následující příklady je, včetně alternativních přístupů, ilustrují na auditu fiktivní společnosti Bulls Hotel and Restaurant Limited (výjimku představuje pouze příklad 13, který se týká skupiny společností). Příklady nemají představovat kompletní soubor auditních dokumentů a nejsou v nich nutně identifikována veškerá rizika, která z podnikání účetní jednotky takového charakteru vyplývají. Jejich cílem není normativně stanovit minimální rozsah dokumentace auditu a v praxi lze k dokumentaci auditu přistupovat i jinými způsoby. Bylo by například možné zpracovat jeden dokument k plánu auditu, který by pokrýval všechny záležitosti uvedené v příkladech 1 až 9. Míra podrobnosti dokumentace, kterou auditor musí k auditu zpracovat, bude záviset na konkrétních okolnostech týkajících se účetní jednotky a na rizicích, jimž je určitá oblast vystavena.

V příkladech nejsou používány krátké výčty obsahující zkratkovité formulace, které ale mohou být v praxi v určitých případech vhodné, pokud bude jejich význam pro uživatele jednoznačný.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Oblast dokumentace auditu	Ilustrativní příklad	Strana
Strategie auditu	Příklad 1 – Memorandum ke strategii auditu	36
	Příklad 2 – Strategie auditu odkazující na jiné dokumenty spisu auditora	40
Znalosti o účetní jednotce	Příklad 3 – Formou volných poznámek	42
	Příklad 4 – Formou kontrolního dotazníku (checklistu)	46
Plánovací schůzka auditorského týmu	Příklad 5 - Výtah z plánovací schůzky auditorského týmu s použitím předem stanovené agendy	51
Dokumentace ke kontrolám	Příklad 6 – Formou volných poznámek	55
	Příklad 7 – Formou kontrolního dotazníku (checklistu) a systémových diagramů	60
Vyhodnocení rizik	Příklad 8 – Podle identifikovaných rizik	64
	Příklad 9 – Podle tvrzení	66
Auditní dokumenty	Příklad 10 – Ocenění nemovitostí	68
	Příklad 11 – Předpoklad nepřetržitého trvání	70
Dokončení	Příklad 12 – Vyhodnocení nesprávností zjištěných v průběhu auditu	72
Poslední příklad je založen na jiné fiktivní společnosti:		
Audit skupiny	Příklad 13 – Výňatek z plánovacího memoranda k auditu skupiny	74

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Příklad 1 – Memorandum ke strategii auditu¹

Klient: Bulls Restaurant and Hotel Limited

Rozvahový den: 31. ledna 20X1

Charakteristika zakázky

- Malá soukromá společnost zapsaná v obchodním rejstříku Anglie a Walesu.
- Rodinná společnost se dvěma společníky, kteří nejsou členy rodiny, a s celou řadou transakcí realizovaných v průběhu roku se spřízněnými stranami.
- Účetní závěrku sestavuje v souladu se standardem účetního výkaznictví pro menší účetní jednotky (Financial Reporting Standard for Smaller Entities, FRSSE).
- Účetní služby, včetně zpracování mzdové agendy, zajišťuje účetní pracující na částečný úvazek.

Další informace týkající se znalostí o společnosti, o jejím kontrolním prostředí a vnitřním kontrolním systému jsou ve stálém spisu auditora.

Klíčová data

- Rozvahovým dnem je 31. leden.
- Práce u klienta během května.
- Schůzka partnera s jednatelem, kde se budou projednávat výsledky auditu, a podpis účetní závěrky v polovině června.

Důležité faktory

Významnost (materialita)

Významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek

Významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek byla stanovena na 13.500 liber. Částka byla určena jako 5 % odhadovaného zisku před zdaněním², který by měl činit 270.000 liber, což je v souladu s přístupem uplatněným při předchozích auditech. Neupravený zisk před zdaněním je pro tyto účely vhodný, protože se nevyskytly žádné mimořádné položky s dopadem na zisk před zdaněním a finanční ohodnocení jednatelů není nijak neobvykle vysoké

1 Požadavky na dokumentaci viz ISA 300 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 12(a) a ISA 320 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 14.

2 V tomto vzorovém příkladě byl jako kritérium použit zisk před zdaněním, ale vhodná mohou být na základě auditorova úsudku i jiná kritéria (např. tržby nebo celková bilanční suma), resp. jiný procentuální podíl.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Nižší úroveň významnosti (materiality) pro některé konkrétní položky

Uživateli účetní závěrky jsou společníci společnosti a banka. Nižší úroveň významnosti (materiality) byla stanovena pro následující skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje:

- Transakce mezi společností a jejími společníky, kteří jsou členy téže rodiny (důležité pro ostatní společníky) 6.000 liber

Prováděcí významnost (materialita)

Pro účely vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti a stanovení povahy, načasování a rozsahu následných auditorských postupů byla prováděcí významnost (materialita) stanovena na 10.000 liber (resp. 5.000 liber pro transakce mezi společností a společníky, kteří jsou členy téže rodiny). Tuto úroveň považujeme za dostatečnou, protože se na základě chyb odhalených při předchozích auditech (které se týkaly primárně časového rozlišení) domníváme, že pravděpodobnost, že by neopravené a nezjištěné nesprávnosti v souhrnu překročily celkový limit významnosti (materiality), je malá.

Vnitřní kontrolní systém

- V minulosti nebyly zjištěny případy potlačování vnitřních kontrol vedením. Auditorický personál bude nicméně instruován, aby tomuto riziku věnoval pozornost.
- Postoj vedení k vnitřním kontrolám je velmi pozitivní.
- Existují konkrétní vnitřní kontroly, na které se hodláme spoléhat.
- Tyto kontroly jsou zdokumentovány v informacích o systémech (viz C43).

Výsledky předchozích auditů

Během předchozího auditu jsme nezjistili žádné záležitosti, které by naznačovaly, že je nutná zásadní změna v přístupu k provádění auditu.

Změny týkající se podnikání společnosti

Manažer auditu měl 18. ledna předběžnou schůzku s vedením. Cílem schůzky bylo:

- projednat povahu, načasování a rozsah auditorských prací;
- zjistit, zda v podnikání společnosti nenastaly od předchozího auditu nějaké změny, které by mohly mít vliv na audit za běžné období.

Od předchozího auditu nenastaly v podnikání společnosti žádné významné změny a nedošlo ani k personálním výměnám. V důsledku současné nepříznivé ekonomické situace se snížil objem prodeje (obrat klesl o 10 % na 2,7 mil. liber), nicméně

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

jednatelé se domnívají, že výsledky společnosti jsou za daných okolností ještě poměrně dobré, a jsou přesvědčeni, že schopnost společnosti nepřetržitě trvat není ohrožena.

Nemovitý majetek vlastněný společností byl v minulém roce přeceněn na tržní hodnotu. Nicméně společnost se s ohledem na všeobecný pokles cen nemovitostí, k němuž od té doby došlo, domnívá, že letos bude nutné jeho hodnotu v účetních výkazech výrazně snížit.

Provedené postupy pro vyhodnocení rizik

Byla provedena předběžná analytická prověrka manažerských výkazů za prosinec 20X0 (viz B34). Údaje ve výkazech ukazují na snížení objemu prodeje v běžném období (což koresponduje s poklesem obsazenosti). Nebyly zjištěny žádné neobvyklé vztahy mezi údaji o hrubém zisku. Vypadá to, že podnikání společnosti pokračuje normálně.

Byla identifikována tato významná rizika:

- ocenění nemovitého majetku;
- neúplné záznamy o tržbách kvůli velkému objemu hotovostních transakcí.

Podrobnosti o těchto rizicích a další záležitosti zakládající významná rizika a navrhovaný způsob jejich řešení jsou zdokumentovány v sekci znalosti o účetní jednotce (viz AB2).

Povaha, načasování a rozsah alokovaných zdrojů

V uplynulých osmi letech byl partnerem odpovědným za zakázku Paul Cox. Manažerkou auditu je Sarah Cole, a to od auditu za rok 20W7. Hlavní auditorské práce letos provede asistent, který je již v posledním roce přípravy.

Časový plán auditu:

Plánování	<ul style="list-style-type: none">• Aktualizace strategie auditu• Aktualizace informací ve stálém spisu auditora• Příprava programů auditu	2 dny	leden 20X1
Fyzická inventura	Za účasti člena týmu provádějícího hlavní auditorské práce	1 den	1. února 20X1
Závěrečný audit	Začne v kanceláři plánovací schůzkou auditorského týmu, pak bude následovat přesun ke klientovi Prověrka provedená manažerkou Prověrka provedená partnerem	2 týdny	Od 10. května 20X1 19. května 21. května 20X1
Ukončení	Závěrečná schůzka s klientem ohledně schválení účetní závěrky a podpisu		Předběžné datum – 2. června 20X1

	Podpis zprávy auditora		polovina června 20X1
--	------------------------	--	-------------------------

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Zpracoval/a: Sarah Cole Datum: 18. ledna
20X1

Schválil/a: Paul Cox Datum: 20. ledna 20X1

**Obsah tohoto materiálu nebylo nutné
v průběhu auditu korigovat.**

Sarah Cole Datum: 19. května 20X1

Paul Cox Datum: 21. května
20X1

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Příklad 2 – Strategie auditu odkazující na jiné dokumenty spisu auditora³

Klient:	Bulls Restaurant and Hotel Limited
Rozvahový den:	31. ledna 20X1
Zpracoval/a:	Sarah Cole
Schválil/a:	Paul Cox 20. ledna 20X1
Zdroj informací:	Schůzka s vedením dne 18. ledna 20x1

Relevantní faktory	Poznámky	Viz č.						
Znaky zakázky								
<ul style="list-style-type: none"> Rámeček účetního výkaznictví Požadavky na zprávu auditora specifické pro dané odvětví Nutnost využití experta 	Malá rodinná společnost. Účetní závěrku sestavuje podle FRSSSE. Další podrobnosti v sekci znalosti o účetní jednotce.	AB1						
Cíle zprávy auditora, načasování auditu a charakter komunikace								
<ul style="list-style-type: none"> Časový harmonogram přípravy zprávy Schůzky s vedením a osobami pověřenými správou a řízením Komunikace auditorského týmu 	<p>Účetní závěrka by měla být podepsána do poloviny června.</p> <p>Závěrečná schůzka s jednatelem předběžně dojednána na 2. června 20X1.</p> <p>Fyzická inventura zásob 1. února 20x1.</p> <p>Plánovací schůzka auditorského týmu 10. května 20x1.</p> <p>Prověrka provedená manažerem u klienta 19. května 20x1.</p> <p>Prověrka provedená partnerem v kanceláři 21. května 20x1.</p>							
Důležité faktory								
<ul style="list-style-type: none"> Stanovení významnosti (materiality) na základě obrátu, zisku před zdaněním a čistých aktiv 	<table border="1"> <tr> <td>Významnost (materialita): Účetní závěrka jako celek</td> <td>13.500 £</td> </tr> <tr> <td>Konkrétní položky Transakce s rodinnými příslušníky</td> <td>6.000 £</td> </tr> <tr> <td>Prováděcí významnost (materialita): Účetní závěrka jako celek</td> <td>10.000 £</td> </tr> </table>	Významnost (materialita): Účetní závěrka jako celek	13.500 £	Konkrétní položky Transakce s rodinnými příslušníky	6.000 £	Prováděcí významnost (materialita): Účetní závěrka jako celek	10.000 £	AB10
Významnost (materialita): Účetní závěrka jako celek	13.500 £							
Konkrétní položky Transakce s rodinnými příslušníky	6.000 £							
Prováděcí významnost (materialita): Účetní závěrka jako celek	10.000 £							

3 Požadavky na dokumentaci viz ISA 300 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 12(a) a ISA 320 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 14.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Relevantní faktory	Poznámky		Viz č.
	Konkrétní položky: Transakce s rodinnými příslušníky	5.000 £	
Výsledky předběžných postupů			
<ul style="list-style-type: none"> • Oblasti s vysokým rizikem významné nesprávnosti • Výsledky předchozích auditů • Vnitřní kontrolní systém • Významné změny týkající se podnikání a jiné 	<p>Manažerské výkazy za prosinec 20X0 ukazují na snížení objemu prodeje (což koresponduje s poklesem obsazenosti). Nebyly zjištěny žádné neobvyklé vztahy mezi údaji o hrubém zisku. Podnikání společnosti pokračuje normálně.</p> <p>Významná rizika:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ocenění nemovitého majetku; • neúplné záznamy o tržbách kvůli velkému objemu hotovostních transakcí. <p>Viz sekce znalosti o účetní jednotce. Během předchozího auditu nezjištěny žádné záležitosti naznačující, že je nutná zásadní změna v přístupu k provádění auditu. Viz dokumentace ke kontrolám. Žádné významné změny v podnikatelských aktivitách.</p>		<p>B34</p> <p>AB2</p> <p>C43</p>
Povaha a rozsah zdrojů			
<ul style="list-style-type: none"> • Auditorský tým • Rozpočet 	<p>Partner zodpovědný za zakázku - Paul Cox</p> <p>Manažer auditu - Sarah Cole</p> <p>Zodpovídá - Richard Cannon</p> <p>Celkové rozpočtové náklady -15.000 £</p>		AD6

Obsah tohoto materiálu nebylo nutné v průběhu auditu korigovat.

Sarah Cole Datum: 19. května 20X1
 Paul Cox Datum: 21. května 20X1

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Příklad 3 – Znalosti o účetní jednotce formou volných poznámek⁴

Klient: Bulls Restaurant and Hotel Limited

Rozvahový den: 31. ledna 20X1

Povaha účetní jednotky

Společnost Bulls Restaurant and Hotel Limited vlastní a provozuje restauraci a hotel v centru Manchesteru. Nemovitosti společnosti tvoří třípatrová budova (v přízemí se nachází vinný bar, v prvním patře restaurace a v nejvyšší patře víceúčelový sál) a sousední luxusní hotel s deseti pokoji s příslušenstvím a dvěma velkými rodinnými apartmány.

Společnost splňuje podmínky pro malou společnost:

- obrat 3 mil. liber
- bilanční suma 3,5 mil. liber
- 25 stálých zaměstnanců a cca 15 brigádníků, které společnost využívá při různých mimořádných akcích

Společnost si nechává ověřovat účetní závěrku již řadu let, přestože se na ni před přeceněním nemovitostí na tržní hodnotu, k němuž došlo v roce 20X0, vztahovala výjimka. Jednatelé společnosti se pro audit rozhodli dobrovolně z několika důvodů. Lisa Swann (která je jedním ze společníků) argumentovala především tím, že to bude přínosem z hlediska kontroly i kvůli snadnější budoucí expanzi. Jakmile byly nemovitosti společnosti v účetní závěrce přeceněny na aktuální tržní hodnotu, výjimka pro společnost přestala platit.

Výnosy plynou společnosti ze dvou zdrojů – ze stravování (vinný bar, restaurace a víceúčelový sál) (70 %) a z hotelového ubytování (30 %). Významný podíl transakcí se realizuje v hotovosti, což vede k riziku podvodu spočívajícího v podhodnocení výnosů.

Veškeré alkoholické i nealkoholické nápoje dodává místní pivovar – dlouhodobý vztah. Hotel využívá služeb cestovní agentury a internetové rezervace.

4 Požadavky na dokumentaci viz ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 32(b).

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Odvětvové faktory

Revitalizace centra Manchesteru přivedla do této lokality před několika lety řadu nových konkurentů. Společnost udržela obsazenost na 80 % i průměrnou cenu pokojů, ale za cenu snížení marže, protože náklady na vstupy vzrostly.

Zákazníci v současnosti požadují vyšší úroveň kulinářských zážitků. Společnost je připravena jim je poskytnout a neplánuje žádat kvůli udržení stávající klientely o změnu licence, aby mohla prodloužit otevírací hodiny (vinný bar v současnosti zavírá ve 23 hod., restaurace ve 24 hod. a víceúčelový sál v 1 hod.).

Podnikání společnosti podléhá sezónním výkyvům. Nejvýraznější je to v prosinci, kdy se v souvislosti s vánočními akcemi obrat společnosti více než zdvojnásobí. Po většinu tohoto měsíce společnost také zaměstnává brigádníky.

Regulační faktory

- Ve společnosti jsou prováděny důkladné hygienické kontroly, které obvykle odhalí nějaké nedostatky, jež je třeba odstranit.
- Společnost musí dodržovat celostátní předpis o minimální mzdě.
- Sporné bylo zdaňování spropitného, HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs, britská daňová a celní správa) se na něm již dohodla.
- Společnost musí dodržovat předpisy týkající se bezpečnosti práce a požární předpisy – existuje zde celá řada rizikových prostředí, především v kuchyni.
- Společnost má licenci na prodej a dodávky alkoholu a poskytování zábavy, která je vázána na její nemovitosti.

Vlastnictví a správa a řízení

Jedná se o samostatnou společnost, kterou vlastní příslušníci jedné rodiny a jejich přátelé. Jednatelé a další společníci:

			Majetkový podíl
Jednatelé:	Fred Bull	bratr	40 %
	Jo Giles	sestra	40 %
Ostatní společníci:	Terry Bull	otec	10 %
	Mark Quinn	rodinný přítel	5 %
	Lisa Swann	rodinný přítel	5 %

Rozhodující pozici mají ve společnosti jednatelé, nicméně podle předchozích zkušeností se na činnosti společnosti aktivně podílejí i ostatní společníci a jejich

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

odborná kvalifikace (odhadce nemovitostí a auditorka/účetní znalkyně) přispívá k tomu, že jednatelé nemohou své postavení zneužít.

Spřízněné strany

V hotelu byla uspořádána řada velkých akcí pro rodinu a přátele jednatelů. Tyto akce jsou obvykle fakturovány za ceny nižší, než jsou ceny účtované ostatním zákazníkům. Nicméně nejedná se o významné (materiální) částky a platby byly provedeny rychle.

Terry Bull má společnost Melville Foods, která se zabývá distribucí masa v dané lokalitě. Velká část čerstvého masa spotřebovaného v restauraci a při akcích pořádaných v sále pochází právě od této společnosti. Její dodávky představují cca 20 % výdajů společnosti na nákup potravin.

Dlouhodobý majetek

Nemovitosti společnosti jsou průběžně renovovány, aby si zachovaly svou hodnotu.

Organizační struktura a financování

Finanční kapitál, se kterým společnost začínala, zahrnoval vklady společníků a bankovní úvěry (ty byly již splaceny). Společnost má kontokorentní úvěr v maximální výši 50.000 liber. Čerpaná částka obvykle během roku nepřesáhne 25.000 liber. Valná hromada se koná za účasti zástupců banky, s nimiž se tam projedná výše kontokorentu pro následující rok, podmínky, které společnost musí dodržovat, a případné poskytnutí dalších úvěrů.

Účetní pravidla

Společnost účtuje podle FRSSSE. V loňském roce jednatelé přecenili nemovitosti společnosti na tržní hodnotu a nyní musí toto ocenění aktualizovat.

Cíle a strategie společnosti a související podnikatelská rizika

Provoz společnosti je již řadu let stejný, což platí i pro používané informační technologie (elektronické pokladny, účetní software). Vedení chce zvýšit standard restaurace a získat vyšší rating v oficiálních žebříčcích hotelů a restaurací. Jednatelé zkoumají možnost otevřít další podnik (na venkově): tuto expanzi navrhují financovat především z bankovního úvěru.

Měření a kontrola finanční výkonnosti

Vedení provádí kontrolu měsíčních manažerských výkazů, které sestavuje účetní pracující ve společnosti na částečný úvazek. Tyto výkazy obsahují rovněž srovnání s rozpočtem, sestaveným jednateli. Společnost používá následující KPI (klíčové ukazatele výkonnosti): obsazenost, průměrná cena pokoje, počet kuvertů, obrat a hrubá marže jednak u ubytovacích a jednak u stravovacích služeb. Poté, co společnost musela tyto marže před časem snížit, jsou nyní již celou řadu let stejné.

Původně zpracoval/a: Sarah Cole Datum: 19. května 20W8

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Zdroje použitých informací:

- jednání s Fredem Bullem a Jo Gilesovou;
- obchodní rejstřík;
- prověrka účetní závěrky;
- manažerské výkazy;
- prověrka seznamu dlužníků a věřitelů;
- webové stránky společnosti (datum návštěvy 16. června 20W8).

Aktualizace pro audit za rok 20X1: Sarah Cole Datum: leden 20X1

Platnost těchto informací byla potvrzena na jednání s Fredem Bullem a účetní Stacey Burrowsovou dne 18. ledna.

Důsledky pro audit — riziko významné (materiální) nesprávnosti pro audit k 31. lednu 20X1

Na úrovni účetní závěrky

1. *Žádná rizika významné (materiální) nesprávnosti s rozsáhlým dopadem nebyla zjištěna. Riziko vyhodnocené na úrovni účetní závěrky je „nízké“.*

Na úrovni jednotlivých tvrzení

2. *Jedná se o rodinnou společnost, takže jsou pravděpodobné transakce se spřízněnými stranami, které ale nemusí být jako takové zařazeny (R102).*
3. *Případné nezaúčtované závazky z titulu pokut, případně další závazky vyplývající z proverek EHO (Environmental health officers, hygienické inspekce) a HMRC (britské daňové a celní správy) – v uplynulých letech existoval potenciální závazek z titulu zdaňování spopitného (R101).*
4. *Jednatelé se domnívají, že od loňského roku, kdy byly nemovitosti společnosti prvně přeceněny na tržní hodnotu, došlo k významné změně jejich hodnoty. Pro účely účetní závěrky provedou nový odhad. **Jedná se o významné riziko** (R103).*
5. *Velký objem transakcí je realizován v hotovosti, což může vést ke ztrátám způsobeným zpronevěrou. **Jedná se o významné riziko** (R104).*

Příklad 4 – Znalosti o účetní jednotce formou checklistu⁵

Klient:	Bulls Restaurant and Hotel Limited
Rozvahový den:	31. ledna 20X1
Cíl:	Získat takové znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí, které umožní identifikovat a vyhodnotit rizika významného (materiálního) zkresení účetní závěrky
Metoda:	Revize poznámek k auditu provedenému v předchozím roce, dotazování vedení, rešerše tisku o daném odvětví z poslední doby, prověrka manažerských výkazů.
Zdroje informací:	Obchodní rejstřík, manažerské výkazy, seznam dlužníků a věřitelů, webové stránky společnosti (datum návštěvy 16. června 16 June 20W8)

Relevantní faktory	Poznámky	Viz č.
Externí faktory týkající se odvětví, regulace a jiné		
Podmínky v odvětví		
<ul style="list-style-type: none"> • Trh a konkurence • Cyklická/sezónní činnost • Výrobní technologie • Dodávky energie a související náklady 	<p>Společnost vlastní a provozuje restauraci a hotel. Revitalizace přivedla do této lokality Manchesteru řadu nových konkurentů, konkurence je stále velká. Společnost udržela obsazenost na 80 % i průměrnou cenu pokojů, ale marže jsou malé. Zákazníci požadují vyšší úroveň kulinářských zážitků a společnost je připravena jim je poskytnout, ale bude muset ještě pracovat na tom, aby se takto prezentovala. Podnikání společnosti podléhá sezónním výkyvům. Nejvýraznější je to v prosinci, kdy se v souvislosti s vánočními akcemi obrátí společnost</p>	

5 Požadavky na dokumentaci viz ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 32(b).

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Relevantní faktory	Poznámky	Viz č.
	více než zdvojnásobí. Po většinu tohoto měsíce společnost také zaměstnává brigádníky.	
Regulované prostředí		
<ul style="list-style-type: none"> • Účetní zásady a specifické odvětvové postupy • Legislativa a regulace • Zdaňování • Státní politika • Ochrana životního prostředí 	<p>Hygienická inspekce provádí důkladné kontroly a upozorňuje na nedostatky. Společnost musí dodržovat minimální mzdu a předpisy týkající se bezpečnosti práce a požární předpisy. Sporné bylo zdaňování spropitného, HMRC se na něm již dohodla. Společnost má pro své nemovitosti příslušnou licenci.</p>	R101
Další faktory ovlivňující podnikání		
<ul style="list-style-type: none"> • Všeobecná úroveň ekonomické aktivity • Úrokové sazby • Inflace 	<p>Společnost udržela během roku svou výkonnost a podle manažerských výkazů a prognóz v běžném roce pravděpodobně vytvořila mírný zisk.</p>	
Povaha účetní jednotky		
Podnikatelská činnost		
<ul style="list-style-type: none"> • Zdroje tržeb • Produkty, služby a trhy • Provozní činnost • Spojení, společné podniky, outsourcing • E-commerce • Geografické rozšíření • Odvětvová segmentace • Klíčoví odběratelé • Významní dodavatelé • Zaměstnanci • Výzkum a vývoj 	<p>Výnosy plynou společnosti ze dvou zdrojů - vinný bar, restaurace a víceúčelový sál (70 %) a hotelového ubytování (30 %). Významný podíl mají transakce v hotovosti. Veškeré alkoholické i nealkoholické nápoje dodává místní pivovar, jde o dlouhodobý vztah. Hotel využívá služeb cestovní agentury a internetové rezervace. Jedná se o rodinnou</p>	R102

	společnost, takže jsou pravděpodobné transakce se	
--	--	--

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Relevantní faktory	Poznámky	Viz č.
<ul style="list-style-type: none">• Spřízněné strany	spřízněnými stranami, které ale nemusí být jako takové zařazeny. Jeden ze společníků, který je rodinným příslušníkem, má společnost Melville Foods, jež společnosti dodává maso. Její dodávky představují cca 20 % výdajů společnosti na nákup potravin.	
Investice		
<ul style="list-style-type: none">• Akvizice/fúze/prodeje• Cenné papíry a půjčky• Kapitálové investice• Investice do subjektů nezahrnutých do konsolidace	Nemovitosti společnosti jsou průběžně renovovány, aby si zachovaly svou hodnotu.	
Financování		
<ul style="list-style-type: none">• Struktura skupiny• Struktura cizích zdrojů• Leasing• Skuteční vlastníci• Spřízněné strany• Používání finančních derivátů	Jednatelé (F. Bull a J. Gilesová), kteří jsou sourozenci, mají 80% podíl na základním kapitálu. Podíl ostatních společníků na základním kapitálu se pohybuje v rozmezí 5-10 % a účinně brání vedení v případném zneužití jejich pozice. Finanční kapitál, se kterým společnost začínala, zahrnoval vklady společníků a bankovní úvěry (ty byly již splaceny). nyní má společnost má kontokorentní úvěr ve výši 50 tis. liber. Kontokorent je několikrát během roku využit v plné výši, ale obvykle nepřesahuje 25 tis. liber.	
Účetní výkaznictví		
<ul style="list-style-type: none">• Účetní zásady a specifické odvětvové postupy• Účtování výnosů	Společnost účtuje podle FRSSE. V loňském roce jednatelé přecenili	

<ul style="list-style-type: none">• Oceňování reálnou hodnotou• Zásoby• Cizí měny• Specifické odvětvové kategorie	nemovitosti na tržní hodnotu a nyní musí toto ocenění aktualizovat.	
--	---	--

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Relevantní faktory	Poznámky	Viz č.
<ul style="list-style-type: none"> • Neobvyklé nebo složité transakce • Sestavování a zveřejňování účetní závěrky 		
Cíle a strategie účetní jednotky a související podnikatelská rizika		
<p>Jakým způsobem klient řeší odvětvové, regulační a jiné externí faktory:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vývoj odvětví • Nové produkty a služby • Expanze podniku • Nové účetní požadavky • Regulační požadavky • Stávající a budoucí požadavky na financování • Používání informačních technologií <p>Jaký dopad bude mít zavedení této strategie na účetní jednotku?</p>	<p>Provoz společnosti je již řadu let stejný, včetně používaných informačních technologií (elektronické pokladny, účetní software). Vedení chce zvýšit standard restaurace a získat vyšší rating v oficiálních žebříčcích hotelů a restaurací. Vedení zkoumá možnost otevřít další podnik na venkově.</p>	
Měření a kontrola finanční výkonnosti		
<ul style="list-style-type: none"> • Klíčové poměrové ukazatele a provozní statistiky • Klíčové ukazatele výkonnosti • Kriteria pro měření výkonnosti zaměstnanců a výkonnostní stimuly • Trendy • Prognózy, rozpočty a analýzy odchylek • Zprávy finančních analytiků a zprávy o úvěrovém ratingu • Analýza konkurence • Vývoj finanční výkonnosti oproti předchozím obdobím 	<p>Vedení provádí kontrolu měsíčních manažerských výkazů, které sestavuje účetní pracující ve společnosti na částečný úvazek. Tyto výkazy obsahují rovněž srovnání s rozpočtem. Společnost používá následující KPI: obsazenost, průměrná cena pokoje, obrat a hrubá marže. Ta se již řadu let nemění.</p>	

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Riziko významné (materiální) nesprávnosti vyplývající ze znalostí o účetní jednotce

Žádná rizika významné (materiální) nesprávnosti s rozsáhlým dopadem nebyla zjištěna. Riziko vyhodnocené na úrovni účetní závěrky je „nízké“.

R101 - Případně nezaúčtované závazky z titulu pokut a další závazky vyplývající z prověrek EHO (hygienické inspekce) a HMRC (britské daňové a celní správy) - v uplynulých letech existoval potenciální závazek z titulu zdaňování spropitného.

R102 - *Jedná se o rodinnou společnost, takže jsou pravděpodobné transakce se spřízněnými stranami, které ale nemusí být jako takové zařazeny.*

R103 - Vysoká hodnota nemovitostí a nutnost každoročně posuzovat, zda u ní nedošlo k významné (materiální) změně, představuje významný účetní odhad. **Jedná se o významné riziko.**

R104 - Velký objem transakcí je realizován v hotovosti, což může vést ke ztrátám způsobeným zpronevěrou. **Jedná se o významné riziko.**

Příklad 5 – Výtah z plánovací schůzky auditorského týmu s použitím předem stanovené agendy⁶

Klient: Bulls Restaurant and Hotel Limited
Rozvahový den: 31. ledna 20X1
Datum schůzky: 10. května 20X1

Přítomni
Jméno: Paul Cox Funkce: PARTNER
Sarah Cole MANAŽER
Richard Cannon SENIOR

A. Náchylnost účetní závěrky k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem

Z hlediska auditora jsou relevantní dva typy podvodů, a to podvodné účetní výkaznictví a zpronevěra majetku. U obou typů se rizikové faktory dále klasifikují podle tří podmínek:

- Motivy nebo tlaky, které vedení a další osoby vedou k páčání podvodů;
- Příležitost k páčání podvodů, ať už faktická, nebo domnělá, např. jestliže vedení potlačuje vnitřní kontroly;
- Přístup, osobní vlastnosti, kultura, prostředí nebo soubor etických hodnot, které vedení a dalším osobám umožňují páčání podvodu si zdůvodnit.

Auditor je povinen uplatňovat během auditu profesní skepticismus a uvědomovat si možnou existenci významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu, a to bez ohledu na své předchozí zkušenosti s účetní jednotkou a své přesvědčení o poctivosti a integritě vedení a osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.

6 Požadavky na dokumentaci viz ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 32(a) a ISA 240 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 44(a).

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

1. Poznámky na základě diskuse týmu o známých externích a interních faktorech, které by mohly vést k podvodu:

- (a) Vzhledem k charakteru podnikání společnosti existuje riziko krádeže hotovosti nebo zásob alkoholických nápojů (R104, R105).
- (b) Firemní kultura/prostředí jsou obecně na dobré úrovni, vnitřní kontroly jsou zavedeny. Ale auditóři musí dávat pozor, zda nedochází k potlačování vnitřních kontrol vedením.
- (c) Oddělení pravomocí u tržeb je nastaveno, pravomoci jsou rozděleny mezi manažera restaurace, recepční a účetní.
- (d) Pozice vedení je dominantní, nicméně každý šek musí podepsat oba jednatelé a ostatní společníci se na činnosti společnosti aktivně podílejí.
- (e) Nákupy a prodeje od spřízněných stran (jednatelé a společnost Melville Foods) by nemusely být realizovány na principu tržního odstupu (R102).
- (f) Fred Bull si stěžoval na výši daně z příjmů právnických osob a DPH, které společnost musí platit, a zjišťoval, zda existují nějaké cesty, jak by se tyto daně daly snížit. Nicméně dal najevo, že by nechtěl, aby společnost záměrně oklamala HMRC a riskovala pokutu a penále (R106).

2. Reakce týmu na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, včetně dalších prací, které je třeba provést

- (a) Bude se řešit v rámci auditorských prací zaměřených na úplnost prodejů.
- (b) Pozorováním během auditu potvrdit povědomí vedení o kontrolách a při testování účetních zápisů a odhadů sledovat, zda vedení nepotlačuje vnitřní kontroly. Vytipovat transakce, které nejsou realizovány v rámci běžné podnikatelské činnosti.
- (c) Pozorováním a prostřednictvím testů průběhu transakce (walkthrough test) se ujistit, že je dodržováno oddělení pravomocí.
- (d) Provéřit na základě zápisů z jednání rady, zda se jich účastní společníci, kteří nejsou jednateli.

- (e) Prověřit faktury za akce pořádané pro jednatele (pravděpodobně nebude významné (materiální)) a faktury od společnosti Melville Foods.
- (f) Věnovat pozornost tomu, zda nedochází k nesprávnému způsobu účtování, především u záležitostí, které mají daňový dopad, např. náklady versus nákupy dlouhodobého majetku.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

B. Náchylnost účetní závěrky k významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou

„Chyba“ je nesprávnost v účetní závěrce, která je neúmyslná, včetně opomenutí částek nebo zveřejněných údajů. Chybou je např.:

- Omyl, který účetní jednotka udělá při shromažďování nebo zpracovávání údajů, z nichž se účetní závěrka sestavuje;
- Nesprávný účetní odhad z důvodu přehlédnutí faktů nebo jejich nesprávné interpretace;
- Omyl, který účetní jednotka udělá při uplatňování účetních zásad týkajících se oceňování, účtování, klasifikace, prezentace a zveřejňování údajů.

1. Poznámky na základě diskuse týmu o známých externích a interních faktorech, které by mohly vést k chybě

- (a) Velký počet malých transakcí, takže obecně platí, že pokud se vyskytnou chyby, měly by být malé.
- (b) Několik manuálních procesů, např. údaje z výpisů z pokladen se manuálně přenášejí do tabulkového procesoru, což by mohlo vést k chybám. Pokud by ale chyba byla významná, měla by ji zjistit prověrka tržeb (R201).
- (c) Fakt, že společnost nesestavuje seznam dlužníků, by mohl vést k chybám plynoucím z toho, že nebudou identifikovány některé pochybné pohledávky (R202).

2. Reakce týmu na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, včetně dalších prací, které je třeba provést

- (a) Obecná náchylnost k chybám je malá, ale závisí na míře chybovosti podle bodů b) a c) výše.
- (b) Není pravděpodobné, že by mohlo vést k významné (materiální) nesprávnosti: ověřit, zda účinně funguje kontrola odsouhlasení zůstatků bankovních účtů.
- (c) Vyzvat jednatele, aby k rozvahovému dni sestavili seznam dlužníků a pak spárovali faktury na platby došlé po rozvahovém dni.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

C. Komunikace s ostatními členy týmu

Partner zodpovědný za zakázku rozhodne, o kterých záležitostech je nutné informovat ty členy auditorského týmu, kteří se diskuse nezúčastnili.

Schůzky se zúčastnili všichni členové týmu, takže další komunikace není nutná.

CELKOVÝ ZÁVĚR

(v závislosti na bodech uvedených v závěrečných poznámkách)

Výše jsou uvedena konkrétní identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti a to, jak na ně budeme reagovat. Tyto skutečnosti jsou rovněž popsány v pracovní dokumentaci k vyhodnocení rizik. Riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky je omezené, protože účetní závěrku společnosti využívá jen malý počet externích uživatelů, společnost je dobře řízena a spřízněné strany se omezují pouze na rodinu.

Podpis: Paul Cox

Datum: 14. května

20X1

Příklad 6 – Dokumentace ke kontrolám formou volných poznámek⁷

Klient: Bulls Restaurant and Hotel Limited

Rozvahový den: 31. ledna 20X1

Kontrolní prostředí

Jednou za dva měsíce se koná schůzka jednatelů, na které se kontrolují manažerské výkazy a projednávají provozní záležitosti. Na schůzky jsou zváni rovněž ostatní společníci (jde mimo jiné o auditorku/účetní znalkyni a odhadce nemovitostí), kteří jsou osobními přáteli jednatelů nebo členy jejich rodiny. Společnost velmi spoléhá na svou účetní (pracuje na částečný úvazek) a na manažera restaurace. Oba působí ve společnosti již řadu let a při předchozích auditech nebyly v jejich práci zjištěny žádné závažné nedostatky. Účetní je členkou Institutu certifikovaných účetních.

Přístup vedení k vnitřním kontrolám je velmi pozitivní. Oba jednatelé si dávají záležet na kontrole tržeb z předchozího dne, kterou provádějí s příslušnými pracovníky. Taky se s personálem pravidelně scházejí, aby zdůraznili, jak je důležité udržet vysokou kvalitu i provádět kontroly.

Proces vyhodnocení rizik

Žádný formální proces není zaveden. Jednatelé vědí, jaká klíčová rizika jejich společnosti hrozí:

Riziko ztráty dobré pověsti:

* Možné selhání

systemů v oblasti hygieny, zdraví a bezpečnosti práce, které by vedlo k poškození dobré pověsti společnosti a případně i k pokutám nebo dalším investičním výdajům (R101).

* Ztráta klientely v důsledku negativních recenzí nebo

zkušeností hostů s hlučným
chováním personálu (R301).

7 Požadavky na dokumentaci viz ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 32(b).

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Finanční rizika: * Ztráty kvůli úbytkům zásob (R105).

- * Velký objem transakcí realizovaných v hotovosti, což vede k možným ztrátám z důvodu zpronevěry (R104).
- * Špatné řízení peněžních toků (R302).
- * Úvěrování klientů - právnických osob, které nejsou bonitní (R303).

Informační systémy

Prodej jídla a nápojů se eviduje v elektronických terminálech. Pro tržby hotelu existuje samostatný počítačový systém. Veškeré tržby se denně sečtou a manuálně vloží do účetního systému ACT. Všechny systémy společnost používá již řadu let. Se systémem ACT máme zkušenosti i u četných jiných malých klientů.

Monitorovací kontroly

Společnost má následující formální monitorovací kontroly:

- Jednatelé kontrolují údaje o měsíční inventuře a případné nadnormativní úbytky zásob řeší s pracovníky baru.
- Jeden z jednatelů kontroluje odsouhlasení zůstatků bankovních účtů, prováděné měsíčně.

Původně zpracoval/a: Sarah Cole Datum: červen 20W8

Platnost těchto informací byla potvrzena na jednání s Fredem Bullem a účetní Stacey Burrowsovou. Podle zjištění předchozích auditů tyto monitorovací kontroly v minulých letech fungovaly účinně. V běžném roce budou znovu testovány.

Poznámky o interních kontrolách pro audit za rok 20X1 aktualizoval/a:

Sarah Cole Datum: leden 20X1

Důsledky pro audit — riziko významné (materiální) nesprávnosti pro audit k 31. lednu 20X1

Velký objem transakcí realizovaných v hotovosti (v kombinaci s manuálním převodem údajů z výpisů z pokladen do tabulkového procesoru a následně

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

do účetního systému) zvyšuje u všech zdrojů příjmů riziko chyb během cyklu tržeb.

Informační systémy a kontrolní činnosti – výtah z poznámek k cyklu tržeb

Jedná se o výtah ze stálého spisu auditora k záležitostem týkajícím se prodeje alkoholických nápojů ve vinném baru, restauraci a víceúčelovém sále.

Tržby z prodeje alkoholických nápojů

Zdroj příjmů

Vinný bar (40 %), restaurace (35 %), víceúčelový sál (25 %)

Metody evidování objednávek

Alkoholické i nealkoholické nápoje jsou distribuovány z barových pultů nacházejících se ve vinném baru, restauraci a víceúčelovém sále. Ve vinném baru a ve víceúčelovém sále je postup úhrady následující:

- V hotovosti: údaje o objednaném nápoji se zadají do elektronického terminálu a zákazník platbu provede ihned, jakmile je obsloužen.
- Na úvěr: v elektronickém terminálu se otevře účet a pracovník baru si vezme platební kartu, z níž se účet při odchodu hosta uhradí, nebo je následující den na základě evidovaných údajů vystavena faktura.

V restauraci zadá obsluhující personál objednávku do terminálu pro číšníky a host konzumaci před odchodem uhradí. Nápoje jsou z barového pultu vydávány na základě toho, co je zadáno do systému.

Metoda zajišťující evidenci všech tržeb

Na konci dne (směny) se vytiskne celá „rolička“ výpisů z terminálu EPOS. Provede se celkový součet za daný den (směnu) a kontrolní součet na konci roličky se porovná s celkovým součtem za předchozí den (směnu). Celkové tržby za prodej nápojů se, společně s rozpisem částek uhrazených platebními kartami, částek v hotovosti a částek k fakturaci, zadají do tabulkového procesoru, který vede manažer restaurace.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Pokud jde o tržby za akce ve vícefunkčním sále, na ty vystavuje manažer restaurace nebo jeden z jednatelů fakturu na základě informací v elektronickém terminálu. Faktury se píše ručně na tiskopisy z bločku opatřené pořadovým číslem.

Účetní záznamy a způsob jejich používání

Účetní jednou týdně vezme údaj o celkových tržbách z tabulkového procesoru, vedeného manažerem restaurace, a zadá ho přímo do účetního systému ACT.

Na konci každého měsíce se provádí nezávislá fyzická inventura veškerých zásob na barech (včetně minibarů v hotelových pokojích). Konečné hodnoty zásob se zadají do hlavní knihy a jednatelé zkontrolují hrubou marži. Případné odchylky nad normu přirozených úbytků zásob se řeší s pracovníky baru.

Účetní sesouhlasí částky inkasované v hotovosti a platebními kartami s tržbami odvedenými do banky a s příjmy podle bankovních výpisů. Dále vede složku s neuhrazenými fakturami za akce ve víceúčelovém sále a případné peníze došlé poštou páruje s těmito fakturami. Složku namátkově kontroluje jeden z jednatelů, zákazníkům jsou podle potřeby zasílány upomínky.

Důsledky pro audit - rizika významné (materiální) nesprávnosti

R104 Ve společnosti existuje riziko podvodu, a to v souvislosti s možnou zpronevěrou peněžních prostředků v případě, že personál nezadá tržbu inkasovanou v hotovosti do terminálu EPOS. **Jedná se o významné riziko.** Toto riziko omezuje jedna kontrola, a to nezávislá měsíční inventura zásob, která upozorní na případné nadnormativní úbytky zásob (v minulosti došlo k tomu, že byl zaměstnanec v důsledku odhaleného manka propuštěn). **Tato kontrola bude otestována.**

R201 Velký objem transakcí realizovaných v hotovosti (v kombinaci s manuálním převodem údajů z výpisů z pokladen do tabulkového procesoru a následně do účetního systému) zvyšuje riziko chyb během cyklu tržeb.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

- R202 Společnost nevede seznam dlužníků, neuhrazené faktury jsou sledovány pouze namátkově. Tím vzniká riziko, že k pochybným pohledávkám nebude vytvořena opravná položka v odpovídající výši - předchozí zkušenosti ukazují, že společnost není ochotna si připustit, že některé pohledávky jsou pochybné. Akce pořádané během Vánoc a silvestra jsou významné a někteří dlužníci nemají své závazky uhrazené ani dva měsíce po konci roku.
- R203 Může dojít k tomu, že se zálohy přijaté předem za akce ve víceúčelovém sále účtují jako tržby k datu fakturace, nikoli k datu konání akce, čímž mohou vznikat chyby při časovém rozlišení.

Původně zpracoval/a: Sarah Cole Datum: červen 20W8

Platnost těchto informací byla potvrzena na jednání s Fredem Bullem a účetní Stacey Burrowsovou.

Pro audit za rok 20X1 aktualizoval/a: Sarah Cole Datum: leden 20X1

Příklad 7 – Dokumentace ke kontrolám formou checklistu a systémových diagramů⁸

Klient: Bulls Restaurant and Hotel Limited

Rozvahový den: 31. ledna 20X1

den:

Cíl: Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem společnosti v míře, která umožní identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěře

Metoda: Revize poznámek k auditu provedenému v předchozím roce, dotazování vedení, testy průběhu transakce (walkthrough test) na cyklech transakcí.

Relevantní faktory	Poznámky	Viz č.
Kontrolní prostředí		
<ul style="list-style-type: none">• Komunikace v rámci společnosti, prosazování integrity a etických hodnot• Důraz na odbornou způsobilost• Zapojení osob pověřených správou a řízením• Filozofie a řídicí styl vedení• Organizační struktura• Přidělování pravomocí a odpovědností• Zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů	<p>Přístup vedení k vnitřním kontrolám je velmi pozitivní. Jednatelé si dávají záležet na kontrole tržeb z předchozího dne, kterou provádějí s příslušnými pracovníky. Taky se s personálem pravidelně scházejí, aby zdůraznili, jak je důležité udržet vysokou kvalitu i provádět kontroly. Jednou za dva měsíce se koná schůzka jednatelů, na které se kontrolují manažerské výkazy a projednávají provozní záležitosti. Na schůzky jsou zváni rovněž ostatní společníci (včetně auditorky/účetní znalkyně a odhadce nemovitostí).</p> <p>Společnost velmi spoléhá na svou účetní (pracuje na částečný úvazek) a na manažera restaurace (oba působí ve společnosti již řadu let a při</p>	

⁸ Požadavky na dokumentaci viz ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 32(b).

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Relevantní faktory	Poznámky	Viz č.
Jak účetní jednotka vyhodnocuje rizika		
<ul style="list-style-type: none"> • Změny provozního prostředí • Noví zaměstnanci nebo informační systémy • Rychlý růst • Nové technologie, podnikatelské modely, výrobky nebo činnosti • Podniková restrukturalizace • Rozšíření zahraničních dceřiných společností • Nové účetní předpisy 	<p>Žádný formální proces není zaveden. Jednatelé vědí, jaká klíčová rizika jejich společnosti hrozí:</p> <ul style="list-style-type: none"> • riziko ztráty dobré pověsti (kvůli možnému selhání systémů v oblasti hygieny, zdraví a bezpečnosti práce a ztráta klientely v důsledku negativních recenzí); • finanční rizika (ztráty kvůli úbytkům zásob, z důvodu 	
Informační systémy		
<ul style="list-style-type: none"> • Infrastruktura a software • Zdokumentování cyklů jednotlivých transakcí • Role a odpovědnosti společníků a zaměstnanců • Finanční a účetní manuály 	<p>Prodej jídla a nápojů se eviduje v elektronických terminálech. Pro tržby hotelu existuje samostatný počítačový systém. Veškeré tržby se denně sečtou a manuálně vloží do účetního systému ACT. Na základě údajů v systému ACT účetní zpracovává předvahu.</p>	R201
Kontrolní činnosti		
<ul style="list-style-type: none"> • Prověrky výkonnosti • Zpracování informací • Fyzické kontroly • Oddělení pravomocí 	<p>Viz dokumentace systémů k cyklům transakcí v sekci výkaz zisku a ztráty:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prodej, nákup, mzdová agenda <p>Oddělení pravomocí u tržeb je nastaveno, pravomoci jsou rozděleny mezi manažera restaurace, recepční a účetní.</p>	P20-23

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Relevantní faktory	Poznámky	Viz č.
Monitorování kontrol		
<ul style="list-style-type: none">• Průběžně prováděné činnosti• Separátní posouzení• Interní audit• Používání externích informací	Jednatelé kontrolují výsledky měsíční inventury zásob a případné úbytky řeší s pracovníky baru. Jeden z jednatelů kontroluje měsíční odsouhlasení zůstatků bankovních účtů. Podle zjištění předchozích auditů tyto monitorovací	

Rizika významné (materiální) nesprávnosti vyplývající ze složek vnitřního kontrolního systému

R201 - Velký objem transakcí realizovaných v hotovosti (v kombinaci s manuálním převodem údajů z výpisů z pokladen do tabulkového procesoru a následně do účetního systému) zvyšuje riziko chyb během cyklu tržeb.

Rizika vyplývající z dokumentace systémů k tržbám za nápoje v P20

R104 - Ve společnosti existuje riziko podvodu, a to v souvislosti s možnou zpronevěrou peněžních prostředků v případě, že personál nezadá tržbu inkasovanou v hotovosti do terminálu EPOS. **Jedná se o významné riziko.** Toto riziko omezuje jedna kontrola, a to nezávislá měsíční inventura zásob, která upozorní na případné nadnormativní úbytky zásob (v minulosti došlo k tomu, že byl zaměstnanec v důsledku takto odhaleného manka propuštěn). **Tato kontrola bude otestována.**

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci
Cyklus tržeb za nápoje – dokumentace systémů

Viz č.: P20

Zahájení a zpracování transakce	Odpovědnost	Frekvence	Kontroly pokrývající tvrzení	Riziko	
<p>Údaje o objednaném jídle a nápojích se zadají do terminálu EPOS. V systému je veden kmenový ceník, každé položce se automaticky přiřadí cena.</p>	<p>Personál baru a restaurace</p>	<p>Při objednávce</p>	<p>U – Neexistuje žádná detailní kontrola. Jednatelé kontrolují celkovou denní tržbu. Pokud je nižší než obvykle, řeší to s příslušným personálem. V, S, K – Zákazník by si stěžoval, pokud nedostal jídlo a pití, které si objednal, nebo kdyby mu byla účtována vyšší částka.</p>	<p>celkovou denní tržbu.</p>	
<p>Zákazník provede platbu a ta se zadá do terminálu EPOS.</p>	<p>Personál baru a restaurace</p>	<p>Při objednávce nebo odchodu zákazníka</p>	<p>U – Jednatelé kontrolují hrubou marži a výsledky měsíční inventury. Případné úbytky řeší s barovým personálem. V, S – Celkové inkasované peněžní prostředky se na konci každé směny porovnávají s celkovou částkou účtovanou zákazníkům. Manažer restaurace řeší případné nesrovnalosti.</p>	<p>R104 – Zpronevěra peněžních prostředků v místě prodeje</p>	
<p>Z výpisů z pokladen a z faktur se údaje o celkových tržbách zadají do tabulkového procesoru.</p>	<p>Vystaví se faktury za akce ve víceúčelovém sále, rozpis ceny se vede v deníku akcí.</p>	<p>Manažer restaurace</p>	<p>Na konci směny</p>	<p>U, Z - Manažer zadá údaje z výpisů z jednotlivých pokladen do tabulkového procesoru a zkontroluje celkový součet za den (směnu). Jednatelé zkontrolují celkovou denní tržbu, a pokud je proti předpokladu nižší, řeší to. Faktury vystavované za akce ve víceúčelovém sále jsou přečíslovány. V, S – Měsíčně se provádí odsouhlasení zůstatků bankovních účtů, kontroluje jednatel.</p>	<p>R201 – Chyby při manuálním zadání</p>
<p>Údaje z tabulkového procesoru se převedou do účetního systému ACT.</p>	<p>Účetní</p>	<p>Týdně</p>	<p>U, V, S – Měsíčně se provádí odsouhlasení zůstatků bankovních účtů, kontroluje jednatel.</p>	<p></p>	

Legenda k tvrzením: V = výskyt, Ú = úplnost, S = správnost, Z = zaúčtování do správného období, K = klasifikace

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Příklad 8 – Vyhodnocení rizik podle identifikovaných rizik⁹

Cyklus tržeb za nápoje a pohledávky

TRŽBY a POHLEDÁVKY Z OBCHODNÍHO STYKU – SHRUTÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI a REAKCE AUDITORA

Identifikované riziko významné (materiální) nesprávnosti	Jde o významné riziko?	Interní kontroly snižující riziko	Pravděpodobnost, že riziko povede k významné (materiální) nesprávnosti	Dotčená tvrzení	Auditorské postupy <i>Niže uvedené auditorské postupy jsou relevantní pouze pro tento vzorový příklad. Nejedná se o jediné možné postupy v dané situaci. Navíc nemusí být za jiných okolností nutně vhodné, i když se bude jednat o podobná rizika.</i>	Program auditu – viz č.
R104 – Zpronevěra peněžních prostředků v místě prodeje	X (jde o riziko podvodu)	Nezávislá inventura zásob, která zjistí nadnormativní úbytky zásob.	Vysoká	Tržby: Úplnost Pohledávky: Úplnost	Provéřit záznamy z měsíční inventury zásob. Zjistit, zda se řeší případy, kdy marže neodpovídá předpokladům.	
R201 – Chyby při manuálním zadání údajů z výpisů z pokladen a faktur do účetního systému ACT (prostřednictvím tabulkového		Odsouhlasení zůstatků bankovních účtů odhalí případy, kdy společnost inkasovala peníze, ale	Střední	Tržby: Úplnost, správnost, klasifikace Pohledávky: Ocenění	Provéřit odsouhlasení zůstatků bankovních účtů, prováděné měsíčně, a ujistit se, že nespárované položky se další měsíc vyřeší. U vybraného vzorku dnů zkontrolovat	

procesoru)		nezaúčtovala tržby.			celkové tržby podle výpisů z pokladen a faktur na údaje v tabulkovém procesoru a účetním systému.	
------------	--	------------------------	--	--	--	--

9 Požadavky na dokumentaci viz ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 32(c) a (d), ISA 240 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 44(b) a 45(a), ISA 330 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 28(a) a (b).

Identifikované riziko významné (materiální) nesprávnosti	Jde o významné riziko?	Interní kontroly snižující riziko	Pravděpodobnost, že riziko povede k významné (materiální) nesprávnosti	Dotčená tvrzení	Auditorské postupy <i>Níže uvedené auditorské postupy jsou relevantní pouze pro tento vzorový příklad. Nejedná se o jediné možné postupy v dané situaci. Navíc nemusí být za jiných okolností nutně vhodné, i když se bude jednat o podobná rizika.</i>	Program auditu – viz č.
R202 – Pohledávky bez opravných položek, resp. neodepsané pohledávky			Střední	Pohledávky: Ocenění	Podle seznamu dlužníků spárovat faktury s peněžními prostředky inkasovanými po rozvahovém dni nebo zahrnout do agendy o pochybných pohledávkách.	
R203 – Nezaúčtované tržby, resp. tržby zaúčtované do nesprávného období			Střední	Tržby: Úplnost, Zaúčtování do správného období Pohledávky: Úplnost	Zkontrolovat vybraný vzorek akcí z deníku na faktury a na základě toho zjistit, zda byly tržby zaúčtovány. Zkontrolovat vybraný vzorek faktur na akce v deníku a na základě toho zjistit, zda byly tržby zaúčtovány ve správném období.	

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Příklad 9 – Vyhodnocení rizik podle tvrzení¹⁰

Cyklus tržeb za nápoje a pohledávek

TRŽBY a POHLEDÁVKY Z OBCHODNÍHO STYKU – SHRUTÍ VYHODNOCENÍ RIZIK A ZPŮSOBU PROVEDENÍ AUDITU

Na základě problémů posuzovaných během fáze plánování uveďte v této sekci rizika významné (materiální) nesprávnosti související s auditem:

- R104 (H) Vzhledem k charakteru podnikatelské činnosti klienta existuje riziko podvodu spočívající v drobných krádežích hotovosti. Může docházet k tomu, že personál baru nebo restaurace tržby nezadá do terminálu EPOS a příslušný obnos odcizí. **Jedná se o významné riziko.**
- R201 (M) Při manuálních převodech údajů z faktur, z výpisů z pokladen a z tabulkových procesorů může docházet k chybám.
- R202 (M) Klient nevede seznam dlužníků, neuhrazené faktury nejsou řešeny systematicky a k pochybným pohledávkám se netvoří opravné položky.
- R203 (M) Tržby zaúčtovány do nesprávného období.

Tvrzení	Rizika významné (materiální) nesprávnosti	Zavedená kontrola	Testy kontrol (odkaz na program)	Testy věcné správnosti (odkaz na program)
			<i>Níže uvedené auditorské postupy jsou relevantní pouze pro tento vzorový příklad. Nejedná se o jediné možné postupy v dané situaci. Navíc nemusí být za</i>	

			<i>jinych okolností nutně vhodné, i když se bude jednat o podobná rizika.</i>	
Tržby				
Výskyt	<i>Žádná</i>			
Úplnost	R104 - ad tržby za alkoholické nápoje	Významné odcizené částky odhalí nezávislá měsíční inventura a kontroly prováděné jednateli.	Prověřit záznamy z měsíční inventury zásob. Zjistit, zda se řeší případy, kdy marže neodpovídá předpokladům (TC 3).	Zkontrolovat vybraný vzorek akcí z deníku na faktury a na základě toho zjistit, zda byly tržby zaúčtovány.

10 Požadavky na dokumentaci viz ISA 315 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 32(c) a (d), ISA 240 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 44(b) a 45(a), ISA 330 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 28(a) a (b).

Tvzení	Rizika významné (materiální) nesprávnosti	Zavedená kontrola	Testy kontrol	Testy věcné správnosti
			<i>Níže uvedené auditorské postupy jsou relevantní pouze pro tento vzorový příklad. Nejedná se o jediné možné postupy v dané situaci. Navíc nemusí být za jiných okolností nutně vhodné, i když se bude jednat o podobná rizika.</i>	
	R201	Odsouhlasení zůstatků bankovních účtů odhalí případy, kdy společnost inkasovala peníze, ale nezaúčtovala tržby	Provéřit odsouhlasení zůstatků bankovních účtů, prováděné měsíčně, a ujistit se, že nespárované položky se další měsíc vyřeší (TC 6).	U vybraného vzorku dnů zkontrolovat celkové tržby podle výpisů z pokladen a faktur na údaje v tabulkovém procesoru a účetním systému (ST 4)
Správnost	R201	Viz výše - měsíční odsouhlasení zůstatků bankovních účtů	Viz výše - prověřit měsíční odsouhlasení zůstatků bankovních účtů	Viz výše - otestovat účetní zápisy u vybraného vzorku dnů
Zaúčtování do správného období	R203	Přečíslované faktury vystavované za akce ve víceúčelovém sále		Zkontrolovat vybraný vzorek faktur na akce v deníku a na základě toho zjistit, zda byly tržby zaúčtovány ve správném období (ST 7)
Klasifikace	R201	Viz výše - měsíční odsouhlasení zůstatků bankovních účtů	Viz výše - prověřit měsíční odsouhlasení zůstatků bankovních účtů	Viz výše - otestovat účetní zápisy u vybraného vzorku dnů
Pohledávky				
Existence	Žádná			
Práva a povinnosti	Žádná			
Úplnost	R104, R201, R203	Viz výše - nezávislá inventura a kontrola	Viz výše - Provéřit záznamy z měsíční	Viz výše - otestovat účetní zápisy u

		hrubé marže, měsíční odsouhlasení zůstatků bankovních účtů a předčíslované faktury	inventury zásob, prověřit odsouhlasení zůstatků bankovních účtů	vybraného vzorku dnů a zkontrolovat vybraný vzorek faktur na akce v deníku
Ocenění a alokace	R201	Viz výše - měsíční odsouhlasení zůstatků bankovních účtů	Viz výše - prověřit měsíční odsouhlasení zůstatků bankovních účtů	Viz výše - otestovat účetní zápisy u vybraného vzorku dnů
	R202	Žádná		Podle seznamu dlužníků spárovat faktury s peněžními prostředky inkasovanými po rozvahovém dni nebo zahrnout do agendy o pochybných pohledávkách (DT 5)

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Příklad 10 – Auditní dokument: ocenění nemovitostí¹¹

Klient: Bulls Restaurant and Hotel Limited

Rozvahový den: 31. ledna 20X1

Zpracoval/a: Sarah Cole Datum: 18. května 20X1

Zkontroloval/a: Paul Cox Datum: 21. května 20X1

Nemovitosti společnosti byly v loňském roce oceněny znaleckou firmou XYZ, a to na částku 2,5 mil. liber. V souladu s FRSSE se musí přeceněný dlouhodobý majetek vykazovat k rozvahovému dni v aktuální tržní hodnotě. Vzhledem k tomu, že během uplynulého roku zaznamenaly ceny nemovitostí obecně pokles, bylo pravděpodobné snížení hodnoty nemovitostí společnosti identifikováno jako významné riziko. Vedení nám potvrdilo, že i podle jeho názoru došlo k významné změně hodnoty nemovitostí, která by se měla do účetní závěrky promítnout.

Mark Quinn, jeden ze společníků, který je koncesovaným odhadcem nemovitostí (bylo ověřeno, že je uveden v aktuálním seznamu RICS (Royal Institution of Chartered Surveyors)) a specializuje se na komerční nemovitosti, odhadl současnou hodnotu nemovitostí společnosti na 2 mil. liber. Vycházel při tom z prodejní ceny podobného hotelového zařízení, nacházejícího se mimo centrum Manchesteru, které bylo v prosinci 20X0 prodáno za 2,3 mil. liber. Odhad snížil na základě toho, že prodaná nemovitost byla v lepším stavu a o něco větší. Snížení tržní hodnoty nemovitostí společnosti v částce 500 tis. liber bylo náležitě zaúčtováno a vykázáno ve výkazu úplného výsledku, protože se jím ruší část předchozího přecenění.

Zatímco v souladu s FRS15 musí být interní přecenění prověřeno externím odborným odhadcem, FRSSE požaduje pouze, aby přecenění provedl zkušený odhadce, externí ocenění se nevyžaduje. Společnost odhad tržní hodnoty nemovitostí tudíž nezadala externímu odbornému odhadci.

Práce provedené během auditu:

1. Východiska, z nichž se při odhadu vycházelo, definuje auditní dokument EI2. Ověřili jsme si prodejní cenu uvedené manchesterské nemovitosti a další podrobnosti o tomto prodeji a s Markem jsme projednali předpoklady, z nichž při odhadu vycházel. Podle našeho názoru jsou přiměřené. Prodiskutovali jsme rovněž alternativní předpoklady.

11 Požadavky na dokumentaci viz ISA 540 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 23.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

2. Bylo stanoveno rozpětí možných hodnot nemovitostí společnosti, a to na základě následujících informačních zdrojů:

<i>Zdroj informací</i>		<i>Potenciální ocenění</i>
Čtvrtletní index cen nemovitostí ve Velké Británii	Hodnota nemovitostí pro komerční účely klesla v roce 20X0 ve Velké Británii o 24 %	1,9 mil. £
Zpráva znalecké firmy XYZ o místním realitním trhu	Za minulý rok zaznamenala hodnota nemovitostí určených pro komerční účely v Manchesteru 12 % pokles	2,2 mil. £
Průzkum realitních cen pohostinských zařízení, provedený společností Christie & Co	Do září 20X0 klesly v severní Anglii ceny nemovitostí, jako jsou hotely, restaurace a výčepy, o 17,5 %	2,06 mil. £

3. Zkontrolovali jsme údaje zveřejněné v příloze účetní závěrky o ocenění dlouhodobého majetku a o pohybech oceňovacích rozdílů. Jasně z nich vyplývá, že s odhadem je spojena určitá nejistota a že současná hodnota byla stanovena interním odhadem.
4. Ocenění nemovitostí společnosti bude jednou z položek výslovně zmíněných v písemném prohlášení vedení.

Závěr:

1. Tržní hodnota nemovitostí společnosti se nachází v intervalu možných hodnot.
2. I když ocenění provedl jeden ze společníků, nic nenasvědčuje tomu, že je předpojaté.
3. Údaje zveřejněné v příloze účetní závěrky o nejistotě odhadů jsou postačující.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Příklad 11 - Auditní dokument: předpoklad nepřetržitého trvání¹²

Klient: Bulls Restaurant and Hotel Limited

Rozvahový den: 31. ledna 20X1

Zpracoval/a: Richard Cannon Datum: 18. května 20X1

Zkontroloval/a: Sarah Cole Datum: 19. května 20X1

Za současné ekonomické situace se objem prodeje oproti předchozím rokům snížil o 10 %, přestože se společnosti podařilo snížit náklady. Vedení zpracovalo prognózu peněžních toků na dobu jednoho roku od rozvahového dne (tj. pro období 1. února 20X1 až 31. leden 20X2) – viz spis auditora č. L12. Na prognóze se vedle jednatelů Freda a Jo podílel ještě další společník, a to Lisa Swannová (která je auditorkou). Prognóza byla použita pro jednání se zástupci banky, které se konalo v únoru 20X1 a na němž byl společností schválen kontokorent na další rok, tj. do 28. února 20X2.

Práce provedené během auditu:

1. S vedením jsme projednali jeho plány na následující rok a půl, tj. pro období do 31. července 20X2 (což bude více než rok po předpokládaném datu schválení účetní závěrky). Vedení očekává, že k dalšímu zhoršování úrovně prodeje už nedojde, takže maximální limit kontokorentního úvěru v tomto období už bude pouze 30 tis. liber, tj. o 20 tis. liber méně než v současnosti. Rozpočty, které vedení zpracovalo v minulosti, se ukázaly jako poměrně přesné.
2. Ověřili jsme údaje v prognóze peněžních toků zpracované na dobu jednoho roku, tj. do 31. ledna 20X2, která vychází z následujících předpokladů:
 - Objem prodeje bude až do sklonku roku 20X1 stabilní na úrovni dosažené v lednu 20X1, pak se začne mírně zlepšovat.
 - Hrubá marže zůstane na úrovni dosažené v poslední době.
 - Plánovaná expanze bude odložena minimálně na konec roku 20X2.
3. Prognózu pro první tři měsíce letošního roku jsme porovnali se skutečnými výsledky. U obrátu a hrubé marže jsme oproti skutečnosti nezjistili žádné významné rozdíly.

12 Požadavky na dokumentaci viz ISA 230 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 8(c) – významné záležitosti zjištěné během auditu.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

4. Získali jsme opis dopisu, kterým byl společnosti schválen kontokorentní úvěr na období do 28. února 20X2 (viz č. F40). Jednatelé společnosti prohlásili, že nemají důvod se domnívat, že by jim kontokorentní úvěr (který nezávisí na ocenění nemovitostí) nebyl v únoru 20X2 znovu poskytnut.

Závěr: I když je současný ekonomický výhled nejistý, nic nenasvědčuje tomu, že by společnost během jednoho roku od data schválení účetní závěrky nepokračovala v provozní činnosti. Informace zveřejněné v této souvislosti v účetní závěrce jsou jasné a srozumitelné.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Příklad 12 – Vyhodnocení nesprávností zjištěných v průběhu auditu¹³

Klient: Bulls Restaurant and Hotel Limited

Rozvahový den: 31. ledna 20X1

Všechny chyby zjištěné během testů jsou zdokumentovány v příslušných auditních dokumentech. Nesprávnosti s hodnotou menší než 100 liber se považují za jednoznačně bezvýznamné a nejsou níže uvedeny.

Rozpis úprav navržených auditorem

Opraveno

Celkový dopad chyb opravených v účetních výkazech na výsledek hospodaření je plus 995 £:

	Rozvaha		Výkaz zisku a ztráty		Viz č.
	Má dáti £	Dal £	Má dáti £	Dal £	
1 Výkaz zisku a ztráty – správní náklady			350		D24
Závazky – výdaje příštích období		350			
<i>Jedná se o chybné časové rozlišení spotřeby elektrické energie</i>					
2 Závazky – daň z příjmů	2 345				L65
Výkaz zisku a ztráty – daň z příjmů				2 345	
<i>Jedná se o úpravu výpočtu daně</i>					
3 Výkaz zisku a ztráty – správní náklady			1 000		D41
Závazky – výdaje příštích období		1 000			
<i>Jedná se chybné časové rozlišení pokuty vyměřené v souvislosti s licencí na prodej alkoholických nápojů</i>					
Dopad na výsledek hospodaření – zvýšení				995	

13 Požadavky na dokumentaci viz ISA 450 (pro Velkou Británii a Irsko), odstavec 15.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Neopraveno

Při provádění auditorských prací byla zjištěna rovněž následující chyba:

	Rozvaha		Výkaz zisku a ztráty		Viz č.
	Má dáti £	Dal £	Má dáti £	Dal £	
1 Výkaz zisku a ztráty – správní náklady			5 000		F33
Pohledávky – pohledávky z obchodního styku		5 000			
<i>Jedná se o pochybnou pohledávku, ke které nebyla vytvořena opravná položka</i>					
Dopad na výsledek hospodaření – snížení			5 000		

Při projednávání této pochybné pohledávky Fred Bull zastával jiný názor, pokud jde o její návratnost, a rozhodl se, že úprava představující tvorbu této opravné položky nebude v účetní závěrce provedena. Tento postoj pokládáme za příliš optimistický. Nicméně dopad této úpravy na účetní závěrku není významný (materiální). Navíc neopravená nesprávnost z loňského roku týkající se proplácení dovolené (3 580 £) byla letos zúčtována prostřednictvím výkazu zisku a ztráty, čímž se dopad na běžný rok zmínil.

Písemné prohlášení vedení společnosti (viz č. P13) výslovně potvrzuje, že jednatelé si nepřejí, aby v účetní závěrce společnosti byla tato úprava provedena, a uvádí i důvody tohoto jejich rozhodnutí.

Celkový závěr

Neopravené nesprávnosti nejsou významné (materiální), a to ani jednotlivě, ani v souhrnu.

Vzorová dokumentace: slouží pouze pro ilustraci

Příklad 13 – Výňatek z plánovacího memoranda k auditu skupiny¹⁴

Pro tento ilustrativní příklad byla použita jiná společnost než v předchozích případech uvedených v tomto praktickém materiálu. Skupina se, i když je malá, rozhodla sestavit účetní závěrku skupiny a nechat si ji ověřit auditorem, ačkoliv ne všechny dceřiné společnosti mají tuto povinnost.

Způsob provedení auditu skupiny

Významnost (materialita) pro skupinu jako celek byla stanovena na 22 500 liber. Prováděcí významnost (materialita) pro účetní závěrku skupiny činí 20 000 liber a významnost (materialita) pro audity dceřiných společností činí 15 000 liber. Rovněž pro audit obchodních podílů mateřské společnosti v dcerách byla významnost (materialita) stanovena na 15 000 £. Podrobnější informace o způsobu provedení auditu u jednotlivých dceřiných společností jsou uvedeny na následující straně.

14 Požadavky na dokumentaci viz ISA 600 (pro Velkou Británií a Irsko), odstavec 50(a) a (b).

Složka	Výnosy – v mil. £	Zisk – v mil. £	Významnost		Druh prací	Auditor	Rozsah zapojení do auditu
			Finanční významnost jednotlivě	Významná rizika			
Dcera 1	2,0	100	x		Plný audit do úrovně významnosti (materiality) 15 000 £	Auditorská firma z naší sítě	<ul style="list-style-type: none"> • Ve fázi plánování auditu zatelefonovat vedení složky a seznámit se změnami, k nimž došlo v jejím podnikání. • Ve fázi plánování auditu zatelefonovat sesterské auditorské společnosti, prodiskutovat hodnocení rizik a dojít k jednotnému závěru. • Vyžádat si od druhé auditorské firmy memorandum o zjištěných účinných v průběhu auditu o významných rizicích.
Dcera 2	2,5	300	x		Plný audit do úrovně významnosti (materiality) 15 000 £	Jiná auditorská firma	<ul style="list-style-type: none"> • Ve fázi plánování auditu se setkat s vedením složky. • Ve fázi plánování auditu se setkat s jinou auditorskou firmou, posoudit rizika a zkontrolovat její dokumentaci k rizikům. • Na konci roku zkontrolovat auditní dokumentaci.
Dcera 3	0,5	(10)			Prověrka účetních výkazů	Auditor skupiny	
Dcera 4	0,4	20		x	Audit investic	Auditor skupiny	-
Dcera 5	0,1	10			Analytické postupy na úrovni skupiny	Auditor skupiny	
	<u>5,5</u>	<u>450</u>					

UPOZORNĚNÍ PRO UŽIVATELE

© **The Auditing Practices Board**

Tento materiál pochází z webových stránek Rady pro účetní výkaznictví (Financial Reporting Council, FRC) a jejích přidružených orgánů, mezi něž patří také Výbor pro auditorskou praxi (Auditing Practices Board, APB). Používání těchto webových stránek se řídí UŽÍVACÍMI PODMÍNKAMI, uvedenými v jejich samostatné sekci. Uživatelé berou na vědomí, že i když FRC a její přidružené orgány usilují o tom, aby informace zveřejněné na webových stránkách byly správné, nejsou jim poskytovány žádné záruky, že tyto informace skutečně neobsahují žádné chyby a že jsou vhodné pro daný účel: definitivní znění textu obsahuje pouze vytištěná verze.

APB je součástí Financial Reporting Council Limited, společnosti s ručením omezeným zárukou, registrované v Anglii pod číslem 2486368. Sídlo: 5th Floor, Aldwych House, 71-91 Aldwych, Londýn WC2B 4HN.

CODE: UP/APBD-BI9237

Další výtisky (cena 12,00 £, poštovné se neúčtuje) lze získat na následující adrese:

FRC Publications

145 London Road

Kingston upon Thames

Surrey

KT2 6SR

Tel.: 020 8247 1264

Fax: 020 8247 1124

E-mail:

customerservices@cch.co.uk

nebo objednat prostřednictvím internetu:

www.frcpublications.com