

Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek

Druhý díl – Praktická část

Druhé vydání



International Federation
of Accountants

Výbor pro malé a střední auditorské praxe
Mezinárodní federace účetních
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Tuto implementační příručku vydává Výbor pro malé a střední auditorské praxe Mezinárodní federace účetních (IFAC), který zastupuje zájmy auditorů působících v malých a středních auditorských praxích a dalších auditorů poskytujících služby malým a středním účetním jednotkám.

Schválené znění publikace v anglickém jazyce je k dispozici zdarma na webových stránkách IFAC: www.ifac.org.

Posláním IFAC je sloužit veřejnému zájmu, v celosvětovém měřítku posilovat postavení účetní profese a přispívat k rozvoji silných mezinárodních ekonomik vydáváním a prosazováním vysoce kvalitních odborných standardů, podporou jejich mezinárodního sblížení a zaujímáním stanoviska k otázkám veřejného zájmu, u nichž je odborný názor účetní profese nanejvýš relevantní.

Pokud máte zájem o další informace, pište prosím na paulthompson@ifac.org.

Copyright© Říjen 2010, Mezinárodní federace účetních (IFAC). Všechna práva vyhrazena. Pořizovat kopie této publikace je možné pouze pro studijní účely a osobní potřebu. Kopie nesmějí být prodávány ani rozšiřovány a každá musí být opatřena následující poznámkou: „Copyright© Říjen 2010, Mezinárodní federace účetních (IFAC). Všechna práva vyhrazena. Použito se svolením IFAC“. V ostatních případech je k reprodukci, ukládání nebo přenášení tohoto dokumentu vyžadováno písemné svolení IFAC, s výjimkou případů, kdy jsou tyto činnosti povoleny zákonem. Kontaktujte permissions@ifac.org.

ISBN: 978-80-86679-12-9

Obsah

První díl	Primární odkaz na standardy ISA	Strana
Předmluva		5
Výzva k předkládání připomínek		6
1. Jak příručku používat		8
2. Klarifikované standardy ISA		13
Core Concepts		19
3. Audit založený na vyhodnocení rizik – úvodní přehled	Různé	20
4. Etika, standardy ISA a řízení kvality	ISQC 1, 200, 220	38
5. Vnitřní kontrolní systém – účel a složky	315	51
6. Tvzení v účetní závěrce	315	77
7. Významnost (materialita) a auditorské riziko	320	84
8. Postupy vyhodnocení rizik	240, 315	94
9. Reakce na vyhodnocená rizika	240, 300, 330, 500	104
10. Další auditorské postupy	330, 505, 520	115
11. Účetní odhady	540	136
12. Spřízněné strany	550	145
13. Události po datu účetní závěrky	560	154
14. Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	570	161
15. Přehled dalších požadavků ISA	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720	171
16. Dokumentace auditu	ISQC 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330	205
17. Formulace výroku k účetní závěrce	700	218

Druhý díl	Primární odkaz na standardy ISA	Strana
Předmluva		5
Výzva k předkládání připomínek		6
1. Jak příručku používat		8
2. Úvod k případovým studiím		13
FÁZE 1: Vyhodnocení rizik		24
3. Vyhodnocení rizik – úvodní přehled		24
Přípravné práce		27
4. Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu	ISQC 1, 210, 220, 300	27
Plánování auditu		43
5. Celková strategie auditu	300	43
6. Stanovení významnosti (materiality) a její používání	320, 450	54
7. Porady auditorského týmu	240, 300, 315	70
Provedení postupů vyhodnocení rizik		79
8. Přirozená rizika – identifikace	240, 315	79
9. Přirozená rizika – vyhodnocení	240, 315	107
10. Významná rizika	240, 315, 300	117
11. Seznámení s vnitřním kontrolním systémem	240, 315	127
12. Posouzení vnitřního kontrolního systému	315	141
13. Informování o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému	265	170
14. Dokončení fáze vyhodnocení rizik	315	183
FÁZE II: Reakce na vyhodnocená rizika		193
15. Reakce na vyhodnocená rizika – úvodní přehled	–	193
16. Plán auditu reagující na vyhodnocená rizika	260, 300, 330, 500	196
17. Stanovení rozsahu testů	330, 500, 530	219
18. Dokumentování provedených prací	230, 500	248
19. Písemná prohlášení	580	252
FÁZE III: Příprava zprávy auditora		264
20. Příprava zprávy auditora – úvodní přehled	–	264
21. Zhodnocení důkazních informací	220, 330, 450, 520, 540	267
22. Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	260, 450	284
23. Modifikace zprávy auditora	705	295
24. Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti	706	308
25. Srovnávací informace	710	314

Předmluva

Cílem druhého vydání této příručky, zpracované na objednávku Výboru pro malé a střední auditorské praxe (SMP) Mezinárodní federace účetních (IFAC) a určené auditorům malých a středních účetních jednotek (SME), je podporovat konzistentní uplatňování mezinárodních auditorských standardů (ISA).

Příručka je dílem Kanadského institutu autorizovaných účetních znalců (CICA), nicméně Výbor SMP IFAC převzal za její obsah plnou odpovědnost. Na její revizi se podílel odborný personál Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) a globální poradní panel, v němž bylo zastoupeno široké spektrum členských organizací IFAC.

Příručka nemá normativní charakter a obsahuje pouze návodné informace k uplatňování ISA. Jejím cílem není nahradit studium ISA, ale má sloužit jako doplňující materiál, který může auditorům pomoci standardy lépe pochopit a konzistentně je při auditu účetních závěrek SME uplatňovat. Příručka nicméně nepokrývá všechny aspekty standardů ISA a nelze na jejím základě posuzovat ani prokazovat soulad s těmito standardy.

Smyslem příručky je jednotlivé mezinárodní standardy vysvětlit a ilustrovat jejich uplatňování, a tím přispět k prohloubení znalostí o auditech prováděných v souladu se standardy ISA. Příručka popisuje praktický návod, který lze použít při auditu SME založeném na vyhodnocení rizik. Měla by auditorům pomoci provádět v praxi audity SME kvalitněji a s menšími náklady, aby mohli lépe sloužit veřejnému zájmu. Předpokládá se rovněž, že ji členské organizace IFAC, auditorské společnosti i další subjekty budou využívat pro vzdělávání a školení účetních a studentů.

Členské organizace IFAC i auditorské společnosti mohou příručku používat ve stávajícím stavu nebo si ji mohou přizpůsobit svým konkrétním potřebám a platné legislativě. Příručka může být základem pro vývoj dalších produktů, např. školicích materiálů, auditorského softwaru, kontrolních seznamů či formulářů.

Výbor SMP IFAC zve k návštěvě mezinárodního centra pro malé a střední auditorské praxe na svých webových stránkách (www.ifac.org/smp), kde je zdarma k dispozici celá řada dalších publikací a informačních zdrojů.

Sylvie Voghel

Předsedkyně Výboru SMP IFAC

Říjen 2010

Výzva k předkládání připomínek

Tato publikace obsahuje druhé vydání příručky. I když jsme přesvědčeni, že příručka je pro uživatele přínosná a maximálně kvalitní, vždy existuje prostor pro zlepšení. Proto bychom chtěli příručku průběžně aktualizovat tak, aby odrážela současné znění mezinárodních standardů a byla co nejužitečnější.

Vítáme proto jakékoli připomínky od národních orgánů vydávajících standardy, členských organizací IFAC, auditorů i dalších subjektů. Připomínky odborné veřejnosti nám umožní posoudit skutečný přínos této příručky a zkvalitnit její třetí vydání. Uvítáme, když nám zašlete své názory týkající se následujících oblastí.

1. K jakým účelům příručku používáte? Používáte ji např. pro účely školení, v praxi jako referenční zdroj nebo nějakým jiným způsobem?
2. Je příručka dostatečně přizpůsobena potřebám auditu SME?
3. Je podle vás příručka přehledná? Pokud ne, jaká opatření byste v tomto směru navrhovali?
4. V čem ještě by se dala příručka zlepšit, aby byla užitečnější?
5. Víte o nějakých produktech, např. školicích materiálech, auditorském softwaru, kontrolních seznamech, formulářích nebo programech pro provádění auditu, které vznikly s použitím této příručky? Pokud ano, o jaké se jedná.

Své připomínky zasílejte prosím Paulu Thompsonovi (Senior Technical Manager) na následující adresu:

Email: paulthompson@ifac.org

Fax: +1 212-286-9570

Adresa: Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017, USA

Omezení odpovědnosti

Cílem této příručky je poskytovat podporu auditorům při auditu účetních závěrek malých a středních účetních jednotek v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), nikoli tyto standardy nahrazovat. Auditor by měl při používání této příručky uplatňovat svůj odborný úsudek a zohledňovat konkrétní okolnosti a podmínky prováděného auditu. IFAC nepřebírá žádnou zodpovědnost ani závazky, které by mohly být přímým či nepřímým důsledkem aplikace této příručky.

1. Jak příručku používat

Cílem této příručky je poskytnout praktický návod auditorům pro účely auditu malých a středních účetních jednotek (SME). Žádná část příručky však nemá nahrazovat:

- **Prostudování standardů ISA**
Předpokládá se, že auditoři se již seznámili s mezinárodními auditorskými standardy (ISA) ve znění zveřejněném v publikaci nazvané *Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb z roku* (příručka IFAC), která je zdarma k dispozici na webových stránkách IFAC web.ifac.org/publications. V souladu s odstavcem ISA 200.19 se auditor musí seznámit s úplným zněním každého relevantního standardu ISA, včetně jeho aplikační a vysvětlující části, aby rozuměl jeho cílům a dokázal správně uplatňovat jeho požadavky. Text standardů ISA, doplněný o „často kladené otázky“ a další materiály, je k dispozici rovněž na webových stránkách Clarity Center web.ifac.org/clarity-center/index.
- **Uplatňování odborného úsudku**
Auditor musí v závislosti na konkrétních skutečnostech a okolnostech týkajících se dané auditorské společnosti a zakázky a v případech vyžadujících interpretaci ustanovení jednotlivých standardů uplatňovat svůj vlastní odborný úsudek.

Tato příručka je určena všem auditorům, jimž by měla pomáhat při implementaci standardů ISA v souvislosti s auditu SME, nicméně předpokládá se, že významnou skupinou jejich uživatelů budou malé a střední auditorské praxe (SMP).

Příručku lze využívat k následujícím účelům:

- Lepší pochopení auditů prováděných v souladu se standardy ISA;
- Zpracování manuálů (podle potřeby doplněných o požadavky vyplývající z legislativy daného státu a z interních zásad dané auditorské společnosti) pro auditorský personál, které budou používány v každodenní praxi pro referenční účely, pro účely školení, samostudia i k diskusím;
- Zajištění konzistentního přístupu auditorského personálu k plánování a provádění auditu.

V příručce se často hovoří o auditorském týmu, tedy o situaci, kdy auditní zakázku provádí skupina několika osob. Nicméně stejné obecné principy platí i pro auditu prováděné jedním auditorem.

1.1 Rozmnožování, překlady a adaptace příručky

IFAC podporuje rozmnožování, překládání a adaptování svých publikací. V případě zájmu o reprodukci, překlad nebo adaptaci této příručky kontaktujte permissions@ifac.org.

1.2 Obsah a organizace příručky

Příručka ne zvolila cestu prosté sumarizace obsahu jednotlivých standardů, tak jak jsou chronologicky řazeny. Místo toho je rozdělena do následujících dvou dílů:

- První díl – Základní koncepty
- Druhý díl – Praktická část

Tento druhý díl příručky je věnován praktickému uplatňování základních konceptů, popsaných v prvním dílu. Jeho struktura sleduje obvyklé fáze provádění auditu, od přijetí zakázky přes plánování, vyhodnocení rizik, reakci na vyhodnocená rizika, zhodnocení shromážděných důkazních informací až po formulování výroku auditora.

Aby se text zbytečně neopakoval, druhý díl již znovu neuvádí požadavky standardů ISA týkající se specifických oblastí auditu, jako jsou odhady, spřízněné strany, události po datu účetní závěrky, předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky a další, jimž jsou v prvním díle věnovány samostatné kapitoly, případně jsou popsány v kapitole 15 nazvané Přehled dalších požadavků ISA.

Organizace jednotlivých kapitol

Jednotlivé kapitoly příručky mají následující strukturu:

- **Název kapitoly**
- **Schéma procesu auditu – výňatek**
Většina kapitol začíná výňatkem ze schématu procesu auditu (pokud je to relevantní), v němž jsou zvýrazněny aktivity, které kapitola popisuje.
- **Obsah kapitoly**
Stručně se popisuje obsah a cíl kapitoly.
- **Odkaz na příslušné standardy ISA**
Úvodní část většiny kapitol příručky obsahuje výňatky ze standardů ISA, které jsou pro její obsah relevantní. Obvykle se jedná o citace požadavků standardů, v některých případech rovněž o jejich cíle (které jsou někdy, jestliže je předmětem kapitoly jeden konkrétní standard ISA, uvedeny samostatně), vybrané definice a aplikační ustanovení. Citování určitých výňatků neznamena, že ostatní části daného standardu či ostatní standardy ISA týkající se daného tématu není nutné brát v úvahu. Například požadavky takových standardů jako ISA 200, ISA 220 nebo ISA 300 se uplatňují v celém procesu auditu, i když jejich číslo je v příručce uvedeno pouze u jedné nebo dvou kapitol.
- **Úvodní přehled a další informace**
Úvodní přehled obsahuje:
 - Citace ustanovení příslušných standardů ISA,
 - Přehled problematiky, jíž je kapitola věnována.

Po úvodním přehledu následuje podrobnější rozbor předmětu kapitoly a praktické návody spolu s metodikou jak konkrétní standard uplatňovat. Text je doplněn případnými odkazy na relevantní standardy ISA. Příručka se zaměřuje primárně na standardy ISA (s výjimkou č. 800 a výše), které upravují audit historických finančních informací, nicméně zohledňuje rovněž požadavky Etického kodexu pro auditory a účetní znalce vydaného Mezinárodní radou pro etické standardy pro účetní odborníky (Etický kodex IESBA) a požadavky mezinárodního standardu pro řízení kvality č. 1 (ISQC 1), Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby.

- **Praktická poznámka**

V textu příručky je uvedena celá řada „praktických poznámek“, v nichž lze nalézt praktické rady zaměřující se na záležitosti, které se v praxi někdy snadno přehlédnou nebo u nichž mají auditori často potíže s výkladem a aplikací některých konceptů.

- **Ilustrativní případové studie**

Do druhého dílu příručky byly zařazeny dvě případové studie, na nichž je názorně předvedeno praktické použití mezinárodních auditorských standardů. V závěru většiny kapitol druhého dílu jsou diskutovány vždy dva možné způsoby aplikace požadavků vyplývajících z těchto standardů. Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu této příručky.

Obě studie i související dokumentace slouží čistě pro ilustrativní účely. Uvedená dokumentace představuje krátký výňatek z typického spisu auditora a popisuje pouze jeden z možných způsobů jak splnit požadavky mezinárodních auditorských standardů. Na prezentovaných údajích, analýzách a komentářích jsou ilustrovány pouze některé okolnosti a aspekty, které musí auditor během auditu pokrýt. Jako vždy se musí řídit svým odborným úsudkem.

První případová studie pojednává o fiktivní společnosti Dephta Furniture. Jedná se o místní rodinnou firmu vyrábějící nábytek, která zaměstnává 10 pracovníků na plný úvazek. Její struktura řízení je jednoduchá, jen s několika úrovněmi vedení, a zpracování transakcí probíhá též nekomplikovaným způsobem. Pro účely účetnictví se používá komerčně dostupný software. Druhá případová studie se zabývá další fiktivní společností, a to Kumar & Co. V tomto případě jde o velmi malou společnost se dvěma zaměstnanci na plný úvazek a jedním vlastníkem, pro kterou ještě na částečný úvazek pracuje účetní.

Další publikace IFAC

Jako doplněk k této příručce si lze prostudovat rovněž *Příručku k řízení kvality pro malé a střední auditorské praxe* (SMP), která je zdarma k dispozici na webových stránkách IFAC

<http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>

1.3 Glossář termínů

Příručka používá řadu termínů definovaných v Etickém kodexu IESBA, v glosáři termínů a ve standardech ISA (vydaných v příručce IFAC „Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb“ pro rok 2010). Tyto definice musí znát jak partneři, tak ostatní členové auditorského týmu.

Kromě toho příručka používá následující termíny:

Kontroly k zamezení podvodu

Jedná se o kontroly, které vedení účetní jednotky navrhlo s cílem předcházet podvodům, resp. pro účely jejich následného odhalování a zavádění nápravných opatření. Vzhledem k riziku potlačování vnitřních kontrol vedením nemusí být tyto kontroly schopny podvodu zabránit, ale plní odstrašující funkci a ztěžují zastírání spáchaných podvodů. Níže uvádíme typické příklady těchto kontrol:

- Interní zásady a postupy, které rozšiřují okruh odpovědných osob, např. požadavek na schvalování účetních zápisů podpisem;
- Kvalitnější přístupové kontroly u citlivých údajů a transakcí;
- „Tichý alarm“;

- Reportování nesrovnalostí a odchylek;
- „Audit trail“ – průkazný záznam o provedení transakce;
- Krizové plány pro řešení podvodů;
- Postupy v oblasti lidských zdrojů, např. vytipování/monitorování osob, u nichž je pravděpodobnost páchaní podvodu nadprůměrná (např. osoby s finančně velmi náročným životním stylem);
- Mechanismy pro anonymní oznamování potenciálních podvodů.

Celopodnikové kontroly

Celopodnikové kontroly slouží k ošetření zásadních (pervazivních) rizik. Vytvářejí v účetní jednotce celkovou etickou atmosféru („tone at the top“) a vymezují, co lze od kontrolního prostředí účetní jednotky obecně očekávat. Jsou sice ve srovnání s kontrolami na úrovni podnikových procesů obvykle méně hmatatelné, ale mají zásadní a významný vliv na všechny ostatní vnitřní kontroly. Vytvářejí důležitý základ, ze kterého (případně) ostatní vnitřní kontroly vycházejí. Příkladem celopodnikových kontrol je např. důraz, který vedení účetní jednotky klade na etické jednání, přístup k vnitřnímu kontrolnímu systému, nábor kompetentních pracovníků, mechanismy bránící podvodům nebo sestavení účetní závěrky. Tyto kontroly mají dopad na všechny ostatní podnikové procesy fungující v rámci účetní jednotky.

Vedení

Osoba(y) s řídicí zodpovědností za výkon činností účetní jednotky. U některých účetních jednotek v některých právních systémech pojem vedení zahrnuje několik nebo všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky – například výkonné členy orgánů společnosti nebo vlastníka-manažera.

Osoby pověřené správou a řízením

Osoba(y) nebo organizace (např. svěřenský správce) s odpovědností za dohled nad strategickým vedením účetní jednotky a s povinnostmi, které se týkají vyvozování odpovědnosti za účetní jednotku. To zahrnuje i dohled nad procesem účetního výkaznictví. U některých účetních jednotek v některých právních systémech mohou osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zahrnovat členy vedení – například výkonné členy orgánů společnosti účetních jednotek ze soukromého i veřejného sektoru nebo vlastníka-manažera.

Vlastník-manažer

Jedná se o vlastníky účetní jednotky, kteří se podílejí na řízení jejího každodenního chodu. Vlastník-manažer bude ve většině případů současně osobou pověřenou správou a řízením účetní jednotky.

Malé a střední auditorské praxe/společnosti (SMP)

Jedná se o auditorské praxe/společnosti vyznačující se následujícími rysy: jejich klienty jsou většinou malé a střední účetní jednotky (SME), interní odborné zdroje, které jsou omezené, jsou doplňovány zdroji externími a rovněž počet odborných zaměstnanců takové auditorské společnosti je omezený. Nicméně konkrétní charakter SMP bude v různých právních systémech různý.

1.4 Použité zkratky

Tvrzení (kombinovaná)	C = Úplnost E = Existence A = Správnost a správné období V = Ocenění
CAAT	Auditorské techniky využívající počítač
IAASB	Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy
Etický kodex IESBA	Etický kodex pro auditory a účetní znalce
IFAC	Mezinárodní federace účetních
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
ISA	Mezinárodní auditorské standardy
ISAE	Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky
IAPS	Mezinárodní auditorské pokyny pro praxi
ISQC	Mezinárodní standardy pro řízení kvality
ISRE	Mezinárodní standardy pro prověrky
ISRS	Mezinárodní standardy pro související služby
IT	Informační technologie
RMM	Riziko významné (materiální) nesprávnosti
SME	Malé a střední účetní jednotky
SMP	Malé a střední auditorské praxe

2. Úvod k případovým studiím

Praktická aplikace různých aspektů procesu auditu je ilustrována na dvou případových studiích. První studie je založena na středně velké fiktivní společnosti, zatímco druhá na velmi malé fiktivní společnosti. V první studii (případová studie A) figuruje společnost Dephta Furniture, Inc., která zaměstnává 10 lidí. Ve druhé studii (případová studie B) figuruje společnost Kumar & Co., která je velmi malá a zaměstnává dva lidi. Její hlavní činnost spočívá v dodávání zboží společnosti Dephta Furniture, Inc. Obě společnosti sestavují účetní závěrku podle IFRS.

Upozorňujeme čtenáře, že obě případové studie jsou čistě ilustrativní. Uvedená dokumentace představuje krátký výňatek z typického spisu auditora a zobrazuje pouze jeden z možných způsobů jak splnit požadavky mezinárodních auditorských standardů. Pro účely auditu má auditor posoudit a zvážit všechny relevantní okolnosti a alternativy a při této činnosti se musí vždy řídit svým odborným úsudkem. Údaje, analýza a komentáře v obou studiích zahrnují posouzení a zvážení pouze některých okolností a alternativ.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Základní informace o společnosti

Dephta Furniture, Inc., je rodinná firma vyrábějící nábytek. Nabízí různé druhy dřevěného nábytku do domácnosti, a to jak standardního, tak i na zakázku. Díky vysoké kvalitě svých výrobků se společnost těší vynikající pověsti.

Společnost má tři hlavní výrobní řady: sestavy ložnicového nábytku, sestavy jídelního nábytku a stoly všeho druhu. Standardní kusy nábytku je navíc možné upravit podle konkrétního přání zákazníka. Vzhledem k masovému rozšíření internetu společnost přistoupila k vytvoření webových stránek, na nichž si lidé mohou nábytek koupit přímo a zaplatit za něj kreditní kartou. V minulém roce společnost vyexpedovala objednávky na zakázku až do míst vzdálených 900 kilometrů.

Výrobní areál se nachází na pozemku o rozloze jednoho akru, který sousedí s domem majitele podniku, jímž je Suraj Dephta. Přístavba na západní straně Surajova domu slouží jako prodejna nábytku. O důležitých věcech se často rozhoduje u jídelního stolu (mimochodem je to zároveň první stůl, který spolu sestavili Suraj a jeho otec). Suraj miluje symboliku stolování na výrobku, který jeho rodině zajišťuje finanční prostředky na živobytí.

Odvětvové trendy

Ještě nedávno se společnost rychle rozvíjela. V současné době však nábytkářský průmysl zažívá těžké časy.

Příčinou je

- upadající ekonomika v důsledku světové recese;
- případní zákazníci méně utrácejí za výběrové zboží, tedy i za nábytek;
- konkurence;
- snaha o zvýšení prodeje snižováním cen výrobků; a
- někteří výrobci nábytkových dělů končí s podnikáním a tím dochází k výpadkům ve výrobě.

Řízení

Společnost založil roku 1952 otec Suraje Dephty, Jeewan Dephta. Začínal tím, že na jediném soustruhu v malé dílně vedle rodinného domku vyráběl dřevěná zábradlí a jejich koncové sloupky.

Společnost nemá formální strukturu řízení. Každý rok Jeewan a Suraj sestavují podnikatelský plán a jednou za měsíc se scházejí s úspěšným místním podnikatelem Ravim Jainem, aby spolu s ním posoudili plnění plánu. Ravi Jain se za úplatu vyjadřuje k tomu, zda jsou jejich nové podnikatelské sny a nápady reálné, a dále kontroluje výsledky jejich hospodaření a radí jim, jak se mají vypořádat s konkrétními problémy.

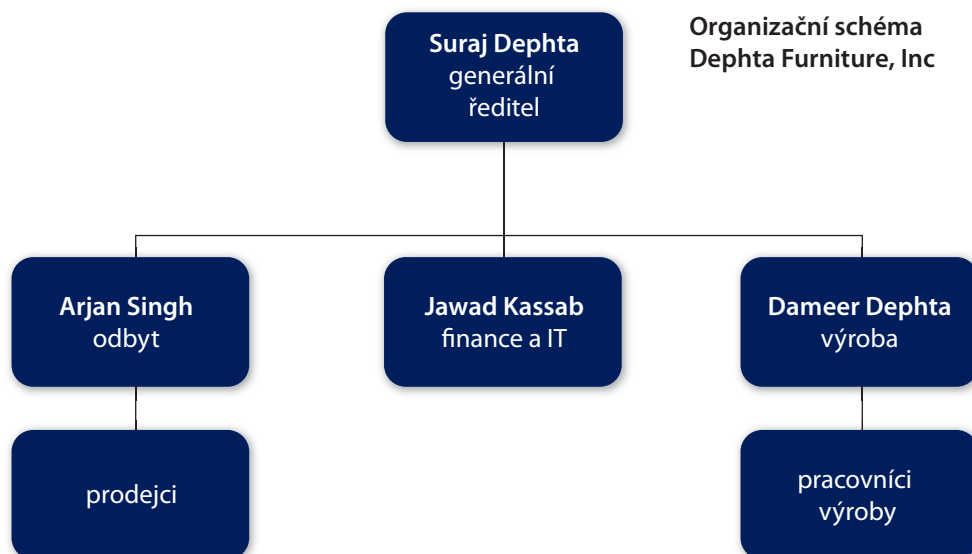
Na jednání se Surajem a Jeewanem obvykle Raviho doprovází jeho dcera Parvin (vystudovaná právnička). Parvin poskytuje právní poradenství, ale ze všeho nejraději se věnuje marketingu a propagaci. Byl to právě její nápad, aby společnost Dephta Furniture rozšířila své podnikání a začala výrobky prodávat přes internet. Přišla i s dalším nápadem, a to na rozšíření podnikání za hranice jejich regionu, a dokonce až do sousedních států. Možná právě tato rozšířená obchodní činnost přispěje k udržení úrovně prodeje v podmínkách hospodářského útlumu.

Zaměstnanci

Společnost Dephta Furniture, Inc., zaměstnává na plný úvazek 10 zaměstnanců. Šest z nich je různým způsobem spřízněno s rodinou. Vedle své běžné pracovní náplně, která je popsána v níže uvedeném schématu, se v případě potřeby většina rodinných příslušníků podílí i na výrobě. V obdobích, kdy je hodně práce, společnost najímá dva až čtyři dočasné pracovníky. I když se někteří z dočasných pracovníků vrací pravidelně, díky nejistotě zaměstnání je fluktuace celkem vysoká.

Suraj Dephta jako generální ředitel dohlíží na všechny aspekty podnikové činnosti. Arjan Singh řídí odbyt a jeho asistenty jsou dva prodejci zaměstnaní na plný úvazek. Surajův bratr Dameer má na starosti výrobu, konkrétně objednávání materiálu a řízení zásob. Díky tomu, že areál společnosti není velký, Suraj a Dameer to nemají k výrobní hale daleko a mohou se tak dělit o dohled nad dvěma zaměstnanci.

Jawad Kassab (Surajův synovec) řídí finanční úsek a je také odpovědný za informační technologie. Ve své skupině má dva zaměstnance.



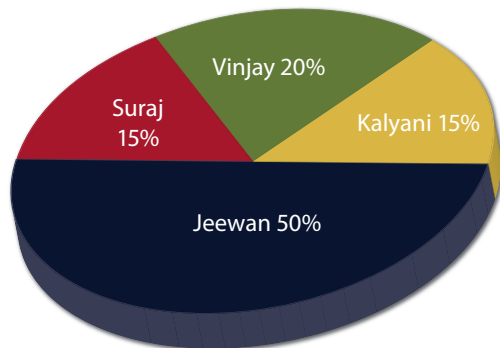
Vlastnická struktura

Jeewan je hlavním akcionářem s 50% podílem ve společnosti. Plánuje zahájit převod akcií na svého syna Suraje, pokud Suraj bude společnost řídit na plný úvazek a společnost bude zisková.

Suraj a jeho sestra Kalyani drží každý po 15% podílu.

Zbývajících 20 % vlastní rodinný přítel Vinjay Sharma. Vinjay je bohatý investor, který poskytl většinu kapitálu nezbytného pro rozvoj společnosti.

Vlastnická struktura společnosti Dephta Furniture, Inc.



Kalyani je známá zpěvačka, která hodně cestuje. Na řízení společnosti se aktivně nepodílí a starost o svůj podíl zcela nechává na svém otci a bratrovi.

Každý rok v červnu Jeewan organizuje formální obchodní setkání. Akcionáři se scházejí již ráno (primárně za účelem prodiskutování a schválení účetní závěrky). Odpoledne se pak koná party pro všechny zaměstnance. Při této příležitosti Suraj informuje zaměstnance o výsledcích společnosti a o plánech do budoucna.

Provozní činnost

Společnost začínala výrobou židlí, stolů, zábradlových sloupků a zábradlí, ale od té doby výrobní program rozšířila o jednoduchý nábytek pro domácnosti, jako jsou toaletní stolky, prádelníky nebo šatní skříně. Společnost Dephta Furniture výrazně expanduje díky následujícím strategiím:

- Nabízet lokálním odběratelům kvalitní výrobky za příznivé ceny.
- Přijímat větší objednávky na nábytek od maloobchodníků z celého státu. U větších zakázek je stanoven pevný termín dodání (za nedodržení termínů je velké penále) a zisková marže je nižší než v případě nábytku vyrobeného na zakázku.
- Stát se první společností v regionu prodávající (omezený sortiment výrobků) přes internet.
- Vyrábět pro ostatní lokální výrobce nábytku takové díly, jako jsou zábradlové sloupky nebo nohy ke stolům. Díky této úspěšné strategii společnost pořídila drahé soustruhy a speciální nářadí, které si jiné společnosti nemohou dovolit.

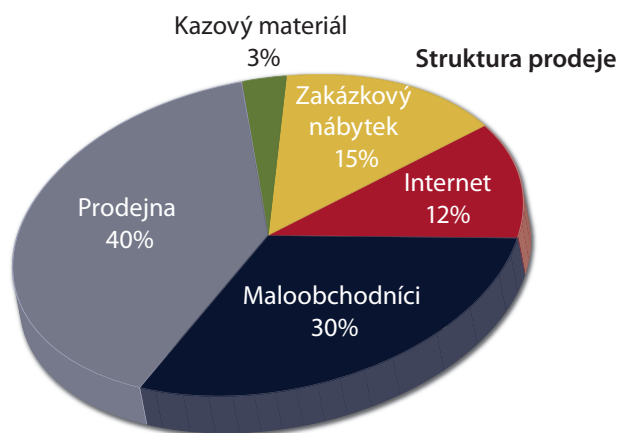
Společnost Dephta ve svém areálu zároveň prodává za hotové kazový nábytek a dřevo (kusy, které neprošli kontrolou jakosti).

Kromě toho zvažuje možnosti vývozu nábytku do sousedních států. Suraj si je vědom toho, že vývoz bude znamenat vyšší přepravní náklady, jednání s celními úřady, kurzové riziko a riziko poškození během přepravy. Vyšší náklady, které si prodej do sousedních zemí vyžádá, by měly být kompenzovány získáním nových odběratelů. Navíc Parvin zná řadu lidí v místní správě a je přesvědčena, že může pomoci s dalším papírováním, které v souvislosti s exportem přibude.

Prodej

Přibližné členění prodeje:

- | | |
|--|-----|
| • Prodej standardního nábytku (z katalogu) sjednaný přímo na prodejně: | 40% |
| • Prodej maloobchodníkům s nábytkem: | 30% |
| • Zakázkový nábytek: | 15% |
| • Prodej po internetu: | 12% |
| • Prodej kazového materiálu z výrobního závodu: | 3% |



Arjan Singh je skvělý obchodník. Při jednání s odběrateli je neodbytný a obvykle dosáhne svého, i když ziskové marže jsou občas nízké. I přes světový hospodářský pokles si nedávno koupil krásný rodinný dům s výhledem do údolí.

• Poznámky k prodejnímu systému

- Pro maloobchodní a specializované zakázky se uzavírají prodejní smlouvy. U všech objednávek na zakázku se vybírá 15% záloha, která se zaúčtuje jako tržba v okamžiku, kdy je záloha přijata. Dva z větších maloobchodníků požadují, aby společnost Dephta měla po dobu 30 dnů k dispozici zásoby tak, aby objednaný nábytek mohl být v případě potřeby ihned odeslán do obchodů. Součástí těchto smluv je též ustanovení, že pokud se nábytek nepodaří prodat v určitém termínu, pak se vrací zpět společnosti Dephta.
- Prodejní objednávky se vyplňují ručně v okamžiku prodeje s výjimkou nábytku prodaného přímo na prodejně nebo jiných menších předmětů, které jsou skladem. Všechny objednávky nad 500 eur a objednávky, jejichž prodejní cena je nižší než minimální prodejní cena, musí schválit Arjan. Faktury se vystavují v okamžiku, kdy jsou položky vyexpedovány a odeslány odběrateli.
- V případě prodeje uskutečněného v obchodě se faktury vystavují v okamžiku samotného prodeje a jsou zaneseny do systému, který automaticky očísluje jednotlivé prodejní transakce a na požádání vydá potvrzení o převzetí objednávky.
- Z webových stránek společnost stahuje přehled denního prodeje po internetu. Pak se zpracují údaje o objednaných položkách a předají se do výrobního oddělení. Současně se vystaví a do výnosů zaúčtuje faktura, jelikož odběratel položku již zaplatil kreditní kartou. Faktura opatřená nápisem „plně uhrazeno“ je připojena ke všem odeslaným zakázkám prodaným přes internet.
- Arjan jen zřídka kontroluje platební schopnost odběratelů. Většinu jich zná osobně. Odběratelé dříve platili hotově při převzetí zboží, společnost ale zavedla i prodej na úvěr, aby udržela krok s konkurenty. Z tohoto důvodu si musela sjednat u banky úvěrovou linku. Počet nedobytných pohledávek se každoročně zvyšuje.
- Ke konci každého měsíce Suraj kontroluje detailní výpis prodeje a pohledávek, zda neobsahují zjevné chyby, a osobně telefonuje každému odběrateli, jehož nezaplacený zůstatek je po splatnosti více než 90 dnů.
- Každý pracovník oddělení odbytu (včetně Arjana) dostává ke své minimální základní mzdě 15% provizi z každého prodeje. Společnost prodejce motivuje tak, že jejich základní mzda je hluboko pod mzdou většiny ostatních zaměstnanců. Počítačový systém zaznamenává prodeje podle jednotlivých prodejců. Jawad každý měsíc vytiskne přehled a připraví soupis provizí, které budou další týden vyplaceny spolu se mzdou. Suraj nebo Dameer zkontroluje soupis provizí a prodeje, aby bylo zajištěno, že každému pracovníkovi bude vyplacena správná částka. Arjan dostává zdaleka nejvyšší prodejní provizi.

Informační technologie

Systém se skládá ze šesti osobních počítačů a serveru, který slouží pro hosting internetových stránek. Interní systém se používá zejména pro e-mail, příjem objednávek a pro účetnictví.

Společnost provádí týdenní zálohování účetního systému na externí pevný paměťový disk, který je uchovávan v bezpečnostní schránce vedle počítačové místnosti. V uplynulých dvou letech společnost zavedla firewallovou ochranu a ochranu heslem. Z kanceláří byly v minulém roce ukradeny dva osobní počítače. Přístup do kanceláří je nyní lépe střežen, osobní počítače jsou připevněny ke stolům a server je zamčen ve zvláštní a speciálně klimatizované místnosti.

Internetový prodej řídí Jawad. Společnost má uzavřenou smlouvu s bankou, na základě které banka před schválením odeslání zásilky zpracuje platbu kreditní kartou. Za tuto službu společnost hradí poplatek ve výši 7 % z každé zpracované objednávky. SW aplikace pro internetový prodej poskytuje podrobné údaje o každém prodeji, včetně jména a adresy odběratele, i o každé objednané položce. Z webových stránek se každý den stahují internetové transakce a na jejich základě se pak připravuje seznam objednávek, který se předává do výroby.

Lidské zdroje a zpracování mezd

Veškerá rozhodnutí o zaměstnávání pracovníků provádějí Dameer a Suraj. Suraj, stejně jako jeho otec, se snaží zaměstnávat kvalifikované pracovníky a od svých zaměstnanců očekává loajalitu.

Zaměstnanci dostávají mzdu v hotovosti vždy na začátku týdne. Karla Winstonová, Jawadova asistentka, nese odpovědnost za mzdovou agendu. Má k dispozici seznam zaměstnanců a vypočítává mzdy a srážky na základě výpisu z pracovních karet, který jí dodává Dameer. Suraj každé pondělní dopoledne kontroluje mzdy a teprve potom může Karla na jeho pokyn rozdat zaměstnancům obálky. Zaměstnanci obálku přebírají proti podpisu na seznamu zaměstnanců. Společnost nevede formální záznamy o zaměstnancích.

Nákup a výroba

Dameer odpovídá za nákup a výrobu. Systém řízení zásob není příliš propracovaný, a tak Dameer někdy objednává nadměrné množství některých položek, které pak leží ve skladu ladem. Tato situace je však vždy lepší než objednání nedostatečného množství zásob, což pak vede ke zdržení výroby.

• Poznámky k nákupní funkci

- Před schválením nákupu nad 5.000 eur musí být předloženy alespoň dvě cenové nabídky. Výjimku tvoří dřevo dodávané místní pilou, pro jehož dodávky společnost Dephta uzavřela pětiletou exkluzivní dodavatelskou smlouvu.
- Společnost připravuje nákupní objednávky pro veškeré nákupy zásob či investiční nákupy přesahující částku 1.000 eur.
- Dameer schvaluje všechny nové dodavatele a podrobné údaje předává Jawadovi. Jawad pak zadá dodavatele do systému a následně zadává údaje o přijatých fakturách.

Účetnictví a finance

Jawad studoval účetnictví na univerzitě a má praxi v účetních a finančních záležitostech. Když před dvěma roky nastoupil do společnosti Dephta, urychleně zavedl softwarový balík „Sound Accounting“ od firmy Onion Corp., který obsahuje integrované moduly účtů závazků, pohledávek a dlouhodobého majetku.

• Poznámky k účetní a finanční funkci

- Ve společnosti není v současné době zaveden systém průběžného účtování zásob. Fyzická inventura se uskutečňuje dvakrát za rok, a to ke konci roku a v pololetí. Tímto postupem je zajištěno, že hrubá marže je správně vypočtena alespoň dvakrát ročně.
- Jawad je z nedostatečné kontroly zásob nešťastný. Navrhl Surajovi, aby inventura zásob probíhala alespoň čtyřikrát do roka, čímž se zajistí průběžná kontrola marží. Suraj jeho návrh zamítl s tím, že by četné inventury příliš narušovaly chod výroby a společnost by nemusela stihnout stanovené termíny.
- I když je společnost Dephta v zisku, hrubé marže tomu neodpovídají. Jawad neumí vysvětlit, proč se náklady na zásoby nesledují podle výrobní řady.
- Suraje dost dráždí, že musí platit jakoukoliv formu daně z příjmů, a obvykle nutí Jawada, aby zajistil, že položky časového rozlišení budou „více než přiměřené“.

Pozn.: Následující výkaz zisku a ztráty a rozvaha byly sestaveny vedením. Příloha účetní závěrky ani přehled o peněžních tocích přiloženy nebyly.

Příloha A

Dephta Furniture, Inc.

Výkaz zisku a ztráty

(v eurech (€))

	Za rok končící k 31. prosinci		
	20X2	20X1	20X0
Tržby	1.437.317€	1.034.322€	857.400€
Náklady vynaložené na prodané výrobky	879.933	689.732	528.653
Hrubá marže	<u>557.384</u>	<u>344.590</u>	<u>328.747</u>
Distribuční náklady	64.657	41.351	39.450
Administrativní náklady	323.283	206.754	197.248
Finanční náklady	19.471	19.279	15.829
Odpisy	23.499	21.054	10.343
	<u>430.910</u>	<u>288.438</u>	<u>262.870</u>
Zisk před zdaněním	126.474	56.152	65.877
Daň z příjmů	31.619	14.038	16.469
Výsledek hospodaření	<u><u>94.855€</u></u>	<u><u>42.114€</u></u>	<u><u>49.408€</u></u>

Příloha B

Dephta Furniture, Inc.

Rozvaha

(v eurech (€))

	K 31. prosinci		
	20X2	20X1	20X0
<i>AKTIVA</i>			
Oběžná aktiva			
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	22.246€	32.522€	22.947€
Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky	177.203	110.517	82.216
Zásoby	156.468	110.806	69.707
Náklady příštích období a ostatní časové rozlišení	12.789	10.876	23.877
	<u>368.706</u>	<u>264.721</u>	<u>198.747</u>
Dlouhodobý majetek			
Pozemky, budovy a zařízení	195.821	175.450	103.430
	<u>564.527€</u>	<u>440.171€</u>	<u>302.177€</u>
<i>PASIVA</i>			
Krátkodobé závazky			
Bankovní úvěry a půjčky	123.016€	107.549€	55.876€
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	113.641	107.188	50.549
Splatná daň z příjmů	31.618	14.038	16.470
Úročené úvěry - část splatná v běžném roce	10.000	10.000	10.000
	<u>278.275</u>	<u>238.775</u>	<u>132.895</u>
Dlouhodobé závazky			
Úročené úvěry	70.000	80.000	90.000
Vlastní kapitál			
Základní kapitál	18.643	18.643	18.643
Nerozdělený zisk minulých let	197.609	102.753	60.639
	<u>564.527€</u>	<u>440.171€</u>	<u>302.177€</u>

Případová studie B – Kumar & Co.

Základní informace o společnosti

Společnost Kumar & Co. založil v roce 1990 Rajesh (Raj) Kumar. Jedná se o akciovou společnost, která má pouze dva pracovníky ve výrobě, dále Rajeshe jako vlastníka a manažera a pak účetní asistentku na částečný úvazek.

Jako chlapec se Raj vyučil řezbářskému řemeslu u svého otce Sanjaye, který ke své radosti u syna záhy rozpoznal přirozené vlohy k práci se dřevem.

Po smrti otce v roce 1976 se Raj rozhodl investovat své malé úspory do otevření vlastního obchodu s nábytkem, který nazval Kumar & Co.

Obchodní záměr

Zpočátku se Raj soustředil na výrobu drobného dřevěného nábytku pro domácnosti. Brzy po zahájení výroby se však na něho obrátil bratranec Suraj (ze společnosti Dephta Furniture) se zajímavým obchodním návrhem. Suraj po něm chtěl, aby svůj čas a zájem věnoval převážně výrobě sloupků a noh ke stolům pro nábytek vyráběný společností Dephta. Společnost byla ochotná zaplatit mu za práci tolik, že zisková marže těchto výrobků přesahovala marže všech jeho ostatních výrobků. Raj nabídku přijal.

Dephta navíc koupila 15% vlastnický podíl na společnosti Kumar, aby tak podpořila Rajův zájem na výrobě pro její potřeby. Prodejem společnost Kumar získala prostředky na nákup nových soustruhů a nářadí, čímž se zvýšila efektivita výroby.

Odvětvové trendy

Nábytkářský průmysl se nyní potýká s hospodářskou krizí. Společnost Kumar & Co. se od svého založení utěšeně rozvíjí, ale nyní může být objem prodeje ohrožen případným poklesem poptávky po výrobcích společnosti Dephta. Raj vyrábí i nábytek na zakázku, nicméně zhruba 90 % jeho výrobků odebírá společnost Dephta.

Výroba

Raj vlastní 85 % akcií společnosti Kumar & Co. a zároveň ji řídí. Kromě něho zde na plný úvazek pracují dva zaměstnanci ve výrobě. Raj obvykle pracuje přesčas a po většinu víkendů, aby zvládl vyrobit zakázky od společnosti Dephta.

Nicméně v současné době je v kanceláři nebo dílně jen zřídka. Na rozdíl od minulosti jen v nezbytně nutné míře plní výrobní požadavky a téměř vůbec se nezabývá schvalováním objednávek, nákupem zásob či vedením dokumentace. Evidentně ho trápí nějaké rodinné problémy. U Rajova pubertálního syna se objevily zdravotní potíže, které mohou ohrozit pověst rodiny.

Začátkem roku společnost Kumar získala od banky nový úvěr na nákup potřebného materiálu a na obměnu některého zastaralého zařízení. V souvislosti s poskytnutím úvěru banka stanovila podmínky, které společnost musí plnit, jinak by mohla o tyto prostředky přijít.

Objednávky vyřizuje Raj přímo s pracovníky společnosti Dephta a zapisuje je do notebooku. Účetní pak vystavuje faktury a inkasuje platby. Osobně zařizuje odeslání zásilek a vede knihu objednávek a odeslaných zásilek.

Raj vede záznamy dobře a pravidelně aktualizuje následující údaje:

- kniha objednávek a odeslaných zásilek: datum přijetí objednávky, množství, druh, cenová kalkulace, slíbený termín dodání, způsob dodání, prodané či odeslané množství, datum odeslání zásilky, a zda byla zaplacená;
- kniha prodeje: jméno odběratele, datum odeslání zásilky, údaje o zakázce (druh výrobku, množství, druh dřeva, zvláštní požadavky apod.), cena, uhrazená částka;
- kniha nákupu: rozdělena na materiál a ostatní položky.

Jednou týdně Raj páruje knihu odeslaných zásilek s knihou prodeje a zjišťuje tak, zda byly všechny zásilky vyřízeny.

Účetnictví

Ve společnosti Kumar & Co. je na částečný úvazek zaměstnána účetní Ruby, která s Rajem pracuje více než deset let a má potřebné odborné znalosti. Vede účetnictví a připravuje měsíční a roční účetní výkazy. Ruby se domnívá, že Raj si její práce příliš neváží. V posledních třech letech jí totiž ani jednou nezvýšil plat. Ruby si navíc dělá starosti, z čeho zaplatí školné svým dvěma dětem, které se chystají studovat na vysoké škole.

Příloha A

Kumar & Co.

Výkaz zisku a ztráty – sestavilo vedení

	Za rok končící k 31. prosinci		
	20X2	20X1	20X0
Tržby	231.540€	263.430€	212.818€
Náklady vynaložené na prodané výrobky	118.600	122.732	100.220
Hrubá marže	112.940	140.698	112.598
Distribuční náklady	13.002	19.450	12.890
Administrativní náklady	71.532	91.318	68.101
Finanční náklady	6.480	0	0
Odpisy	11.541	6.871	5.020
	102.555	117.639	86.011
Zisk před zdaněním	10.385	23.059	26.587
Daň z příjmů	5.765	6.420	8.988
Výsledek hospodaření	4.620€	16.639€	17.599€

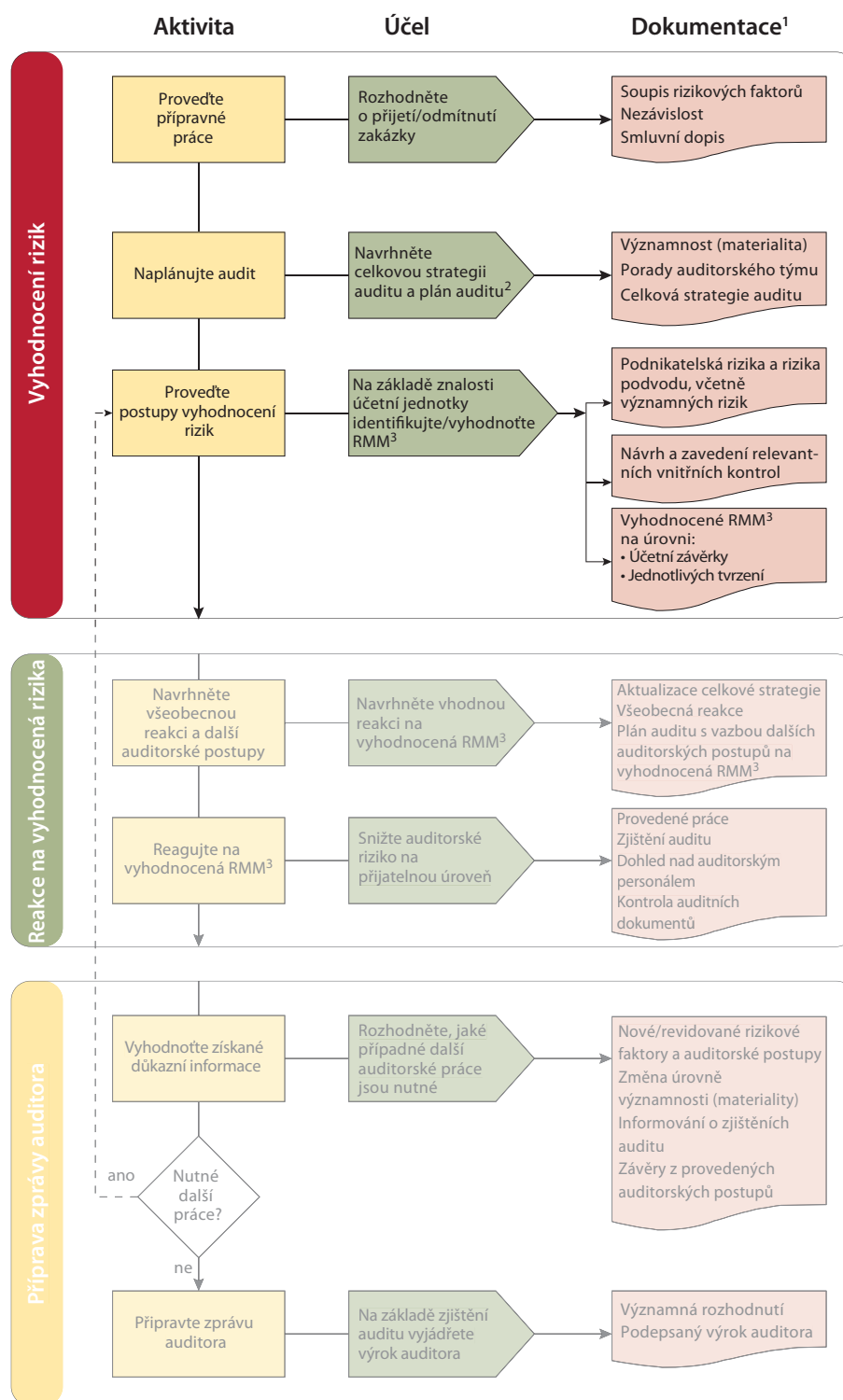
Příloha B

Kumar & Co.

Rozvaha – sestavilo vedení

	K 31. prosinci		
	20X2	20X1	20X0
<i>AKTIVA</i>			
Oběžná aktiva			
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	1.255€	10.822€	6.455€
Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky	67.750	65.110	34.100
Zásoby	34.613	15.445	12.607
	<u>103.618</u>	<u>91.377</u>	<u>53.162</u>
Pozemky, budovy a zařízení	54.430	22.468	20.216
	<u>158.048€</u>	<u>113.845€</u>	<u>73.378€</u>
<i>PASIVA</i>			
Krátkodobé závazky			
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	53.100€	48.820€	36.500€
Úročené úvěry - část splatná v běžném roce	4.000	0	0
	<u>57.100</u>	<u>48.820</u>	<u>36.500</u>
Dlouhodobé závazky			
Úročené úvěry	31.000	0	0
Vlastní kapitál			
Základní kapitál	10.580	10.580	10.580
Nerozdělený zisk minulých let	59.368	54.445	26.298
	<u>158.048€</u>	<u>113.845€</u>	<u>73.378€</u>

3. Vyhodnocení rizik – úvodní přehled



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
315.3	Cílem auditora je identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky nebo tvrzení, ať již z důvodu chyby nebo podvodu, na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, což bude základem pro navržení a realizaci reakcí na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti.

Následující schéma ilustruje tři hlavní fáze auditu založeného na vyhodnocení rizik.

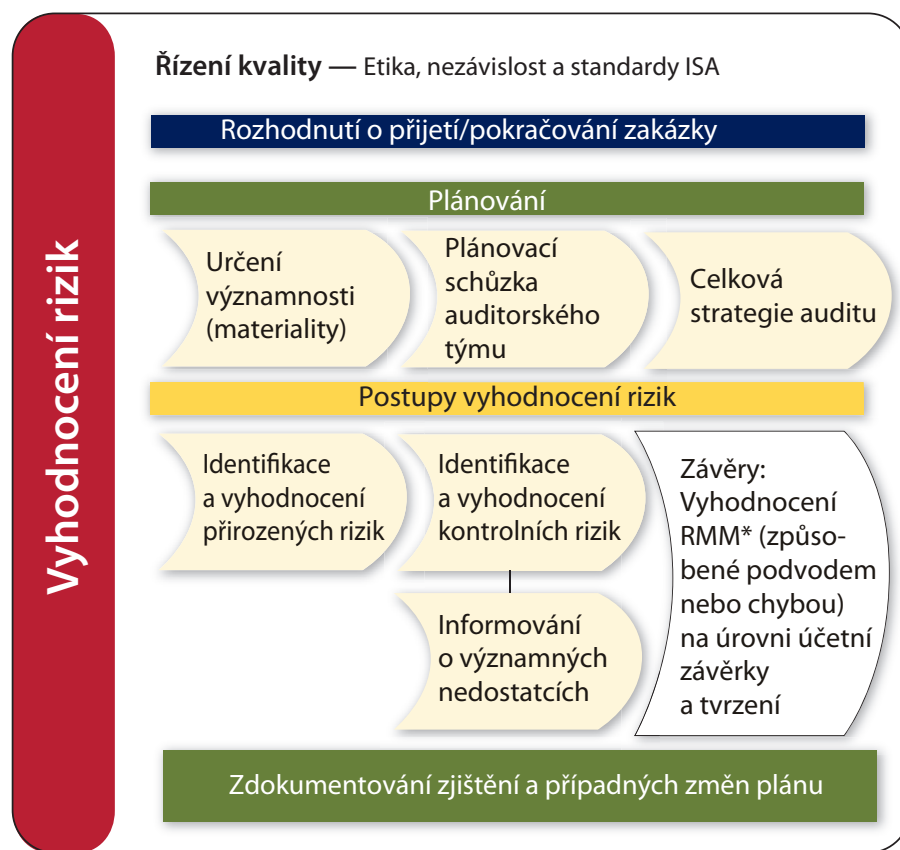
Schéma 3.0-1



- * „Událost“ je riziková okolnost odrážející podnikatelské riziko nebo riziko podvodu (viz popis v kapitole 3 prvního dílu ve schématu 3.2-2), která by v případě, že k ní skutečně dojde, měla negativní vliv na schopnost účetní jednotky splnit daný cíl, tj. sestavit účetní závěrku neobsahující významnou (materiální) nesprávnost v důsledku chyby nebo podvodu. Patří sem rovněž rizika vyplývající z nedostatečného vnitřního kontrolního systému, který nesnižuje riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.

Další schéma popisuje hlavní kroky, z nichž se skládá fáze vyhodnocení rizik, a to v pořadí, v němž jsou obvykle realizovány.

Schéma 3.0-2



* RMM = Rizika významné (materiální) nesprávnosti

Následující tabulka shrnuje základní koncepty vážící se k fázi vyhodnocení rizik.

Fáze vyhodnocení rizik – základní koncepty	Díl a kapitola
Vnitřní kontrolní systém	V1 - 5
Tvrzení v účetní závěrce	V1 - 6
Významnost (materialita) a auditorské riziko	V1 - 7
Postupy vyhodnocení rizik	V1 - 8

4. Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu

Obsah kapitoly

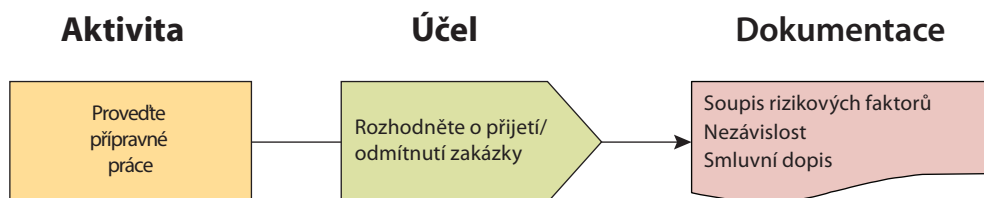
Kapitola vysvětluje, jaké postupy musí auditor provést, aby:

- Identifikoval a vyhodnotil rizikové faktory relevantní pro jeho rozhodnutí o tom, zda má auditní zakázku přijmout, nebo odmítnout;
- Sjednal a zdokumentoval podmínky zakázky.

Odkaz na příslušné standardy ISA/ISQC 1

210, 220, 300
and ISQC 1

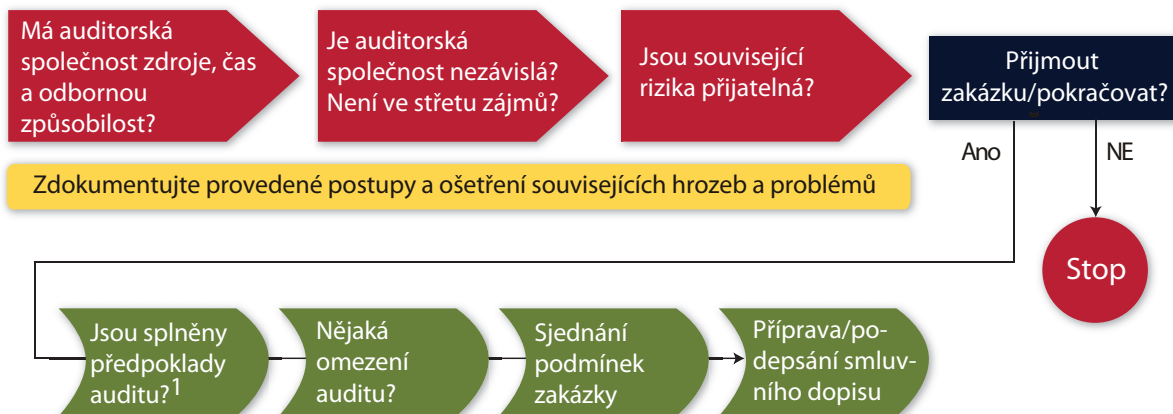
Schéma 4.0-1



Následující schéma popisuje hlavní kroky procesu přijímání zakázky/rozhodování o pokračování smluvního vztahu.

Schéma 4.0-2

Proces přijímání zakázky/rozhodování o pokračování smluvního vztahu



1 Podrobnější informace viz kapitola 4.3 druhého dílu.

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
210.3	<p>Cílem auditora je přijmout novou auditní zakázku, nebo pokračovat v realizaci stávající auditní zakázky, pouze v případě, že byla dohodnuta východiska, na jejichž základě bude zakázka provedena, a to:</p> <p>(a) stanovením toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení auditu, a</p> <p>(b) potvrzením toho, že auditor i vedení a případně osoby pověřené správou a řízením shodně chápou podmínky auditní zakázky.</p>

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA/ISQC 1
ISQC 1.26	<p>Společnost je povinna stanovit zásady a postupy pro přijetí a pokračování vztahů s klientem a přijetí konkrétních zakázek, které jí poskytnou přiměřenou jistotu, že naváže pouze takové vztahy nebo bude pokračovat v takových vztazích a zakázkách, kdy společnost:</p> <p>(a) je způsobilá provádět zakázku a má k jejímu provedení schopnosti, včetně času a zdrojů, (viz odstavce A18, A23)</p> <p>(b) je schopna splnit relevantní etické požadavky a</p> <p>(c) posoudila integritu klienta a nemá informace, které by ji vedly k závěru, že klient postrádá dostatečnou integritu (viz odstavce A19 - A20, A23)</p>
ISQC 1.27	<p>Takové zásady a postupy musí obsahovat požadavky na to, aby:</p> <p>(a) společnost obdržela takové informace, které považuje za nezbytné při rozhodování o tom, zda přijme zakázku pro nového klienta, zda bude pokračovat v realizaci stávající zakázky nebo zda přijme novou zakázku pro stávajícího klienta, (viz odstavce A21, A23)</p> <p>(b) pokud je zjištěn potenciální konflikt zájmů při rozhodování o přijetí zakázky pro nového nebo stávajícího klienta, společnost se rozhodla, zda je vhodné přijmout takovou zakázku,</p> <p>(c) pokud byly zjištěny problémy a společnost se přesto rozhodne přijmout zakázku, pokračovat ve vztahu s klientem nebo přijmout konkrétní zakázku, společnost zdokumentovala, jak byly tyto problémy vyřešeny.</p>
ISQC 1.28	<p>Společnost je povinna stanovit zásady a postupy pro pokračování zakázky a vztahu s klientem za okolností, že získá informace, které by za předpokladu, že by byly k dispozici dříve, vedly k odmítnutí zakázky. Takové zásady a postupy musí zahrnovat posouzení:</p> <p>(a) odborné a právní odpovědnosti ve vztahu ke konkrétní situaci, včetně toho, zda existuje požadavek, aby společnost předkládala zprávu osobě nebo osobám, které ji jmenovaly, nebo v některých případech i regulačním orgánům, a</p> <p>(b) možnosti odstoupení od zakázky nebo jak od zakázky, tak i od klientského vztahu. (viz odstavce A22–A23)</p>
210.4	<p>Níže uvedený výraz se ve standardech ISA používá v následujícím významu:</p> <p>předpoklady auditu – audit je založen na předpokladu, že vedení sestavuje účetní závěrku v souladu s přijatelným rámcem účetního výkaznictví a že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením souhlasí s premisou, z níž auditor při provádění auditu vychází.</p>
220.12	<p>Partner odpovědný za zakázku se musí ujistit, že byly dodrženy vhodné postupy týkající se přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování auditních zakázek a je povinen určit, zda učiněné závěry ohledně těchto aspektů jsou přiměřené. (viz odstavce A8–A9)</p>

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA/ISQC 1
220.13	Pokud partner odpovědný za zakázku získá informace, které by za předpokladu, že by byly k dispozici dříve, vedly k odmítnutí zakázky, pak je povinen tyto informace sdělit neprodleně společnosti, aby mohla společnost a partner odpovědný za zakázku učinit nezbytná opatření. (viz odstavec A9)
300.13	Před zahájením první auditní zakázky je auditor povinen provést následující činnosti: (a) postupy stanovené ISA 220 týkající se schválení vztahu s klientem a konkrétní zakázky auditu a (b) výměna informací s předchozím auditorem, došlo-li ke změně auditora, v souladu s příslušnými etickými požadavky. (viz odstavec A20)

4.1 Úvodní přehled

Jedno z nejdůležitějších rozhodnutí, které auditorská společnost musí udělat, se týká toho, jakou zakázku přijmout, resp. se kterým klientem pokračovat ve smluvním vztahu. Špatné rozhodnutí může mít za následek nemožnost vyfakturovat si čas strávený na zakázce, nezaplacenou odměnu, psychické vypětí partnerů i personálu, ztrátu dobré pověsti a v nejhorším případě potenciální soudní spory.

V souladu s ISQC 1 a ISA 220 jsou auditorské společnosti povinny vyvinout, zavést a zdokumentovat procesy řízení kvality týkající se zásad přijímání nových klientů a pokračování stávajících smluvních vztahů.

V optimálním případě by tyto zásady a procesy měly pokrývat rovněž úroveň rizika (toleranci vůči riziku) a charakteristické znaky klienta (jako je např. nedostatečná integrita vedení, vysoce rizikové odvětví ekonomiky, veřejně obchodovaná společnost), které jsou pro auditorskou společnost nepřijatelné.

Podrobnější informace viz ISQC 1, ISA 220 a Příručka k řízení kvality pro malé a střední auditorské praxe (IFAC Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices).

Dříve, než auditorská společnost rozhodne o tom, zda zakázku přijme, resp. zda prodlouží smluvní vztah s klientem, auditor musí:

- Posoudit přijatelnost navrhovaného rámce účetního výkaznictví;
- Vyhodnotit, zda auditorská společnost bude schopna dodržet příslušné etické požadavky;
- Vyžádat si od vedení souhlas s tím, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost:
 - Za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
 - Za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nutný pro sestavení účetní závěrky, jež neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou,
 - Za to, že auditorovi bude poskytnut přístup k veškerým informacím relevantním pro sestavení účetní závěrky a rovněž další informace, které si auditor od vedení pro účely auditu vyžádá, a neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle auditora nutné důkazní informace získat;
- Provést postupy posuzující přijetí nové zakázky, resp. pokračování smluvního vztahu. Tyto postupy jsou svým charakterem podobné postupům vyhodnocení rizik, které jsou popsány v kapitole 8 prvního dílu. Výsledky těchto postupů lze následně (v případě přijetí zakázky) použít rovněž pro účely vyhodnocení rizik.

Vyhodnocení rizik souvisejících se zakázkou, a to jak před jejím přijetím, tak v následujících letech, auditorské společnosti pomůže ujistit se o tom, že:

- Je nezávislá a že se nedostala do střetu zájmů;
- Je schopná práci provést, pokud jde o požadované zdroje a čas potřebný pro realizaci zakázky;
- Je ochotná akceptovat rizika vyplývající z provedení auditu. V této souvislosti auditorská společnost posuzuje integritu vedení a jeho přístup k vnitřnímu kontrolnímu systému, odvětvové trendy, dostupnost vhodných důkazních informací a další faktory, např. zda bude klient schopen uhradit odměnu auditora;
- O stávajícím klientovi se neobjevily žádné nové informace, které by v případě, že by byly auditorské společnosti známy při rozhodování o přijetí zakázky, vedly k jejímu odmítnutí.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Předmětem auditu může být rovněž velice malá účetní jednotka řízená vlastníkem-manažerem, který má jen minimum formálně zdokumentovaných vnitřních kontrol (pokud vůbec nějaké), a může je tudíž všechny snadno potlačit. V těchto případech musí auditor posoudit, zda fakt, že daná účetní jednotka neprovádí žádné kontrolní činnosti nebo nemá jiné složky vnitřní kontroly, nepovede k tomu, že auditor nebude moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Pokud tomu tak bude, auditor uplatní odborný úsudek, na jehož základě rozhodne, zda je třeba zakázku odmítnout nebo vydat modifikovaný výrok.

V této souvislosti je třeba zvážit následující faktory:

- Kontrolní prostředí dané účetní jednotky. Například: je její vlastník důvěryhodný, kompetentní a má k vnitřní kontrole pozitivní přístup?
- Je možné navrhnout všeobecnou reakci a další auditorské postupy, které budou vhodně reagovat na vyhodnocené rizikové faktory? Například: bude možné prostřednictvím testů věcné správnosti určit, zda byly všechny výnosy a závazky správně zaúčtovány v účetních záznamech?

Jakmile auditorská společnost rozhodne o přijetí zakázky, resp. o pokračování smluvního vztahu s klientem:

- Ověří si, že jsou splněny tzv. předpoklady auditu;
- Potvrdí si s vedením (a případně s osobami pověřenými správou a řízením), že obě strany shodně chápou podmínky auditní zakázky.

4.2 Přijetí zakázky

Prvním krokem procesu přijímání zakázky/rozhodování o pokračování smluvního vztahu je posouzení toho, zda bude auditorská společnost schopna zakázku provést a jaká rizika budou se zakázkou spojena. Následující tabulka uvádí některé aspekty, které je v této souvislosti nutné posoudit.

Schéma 4.2-1

Zvažované aspekty	Otázky, na které je třeba si odpovědět
Požadavky auditorské společnosti na řízení kvality	Má auditorská společnost takové interní zásady a postupy (obecné celofiremní i konkrétní pro danou zakázku), aby měla přiměřenou jistotu, že naváže jen takový smluvní vztah, resp. bude pokračovat jen v takovém smluvním vztahu, u něhož: <ul style="list-style-type: none"> • Bude moci dodržet požadavky standardů ISA; • Související rizika nepřekročí toleranci, kterou si auditorská společnost stanovila?

Zvažované aspekty	Otázky, na které je třeba si odpovědět
Jaké práce jsou požadovány?	<ul style="list-style-type: none"> • Jaký je charakter auditu a jeho předmět? • Podle jakého rámce účetního výkaznictví bude účetní závěrka sestavena? • Pro jaké účely bude zpráva auditora a účetní závěrka použita? • Je stanoven nějaký termín dokončení auditu?
Má auditorská společnost dostatečnou odbornou způsobilost, zdroje a časové možnosti na realizaci zakázky?	<ul style="list-style-type: none"> • Má auditorská společnost dostatek pracovníků s potřebnou odbornou způsobilostí a schopnostmi? • Mají vybraní pracovníci auditorské společnosti: <ul style="list-style-type: none"> – Znalosti z příslušného oboru podnikání nebo předmětu zakázky? – Zkušenosti s příslušnými regulačními předpisy nebo požadavky týkajícími se výkaznictví? – Jsou schopni účinně získat potřebné dovednosti a znalosti? • Jsou v případě potřeby k dispozici experti? • Pokud je to relevantní, jsou k dispozici kvalifikované osoby pro provádění kontroly kvality zakázky? • Jsou auditorská společnost a její pracovníci schopni (s ohledem na zakázky realizované pro další klienty) dokončit zakázku ve stanoveném termínu?
Je auditorská společnost nezávislá?	<ul style="list-style-type: none"> • Může auditorská společnost a tým provádějící zakázku dodržet etické požadavky? • Jestliže auditorská společnost zjistila konflikt zájmů, omezení nezávislosti nebo jiné hrozby: <ul style="list-style-type: none"> – Byla podniknuta příslušná opatření k odstranění těchto hrozeb nebo jejich zmírnění na přijatelnou úroveň? – Nebo byly podniknuty kroky k odstoupení od zakázky? • Jestliže je auditovaná účetní jednotka složkou větší skupiny, může si auditorský tým ověřující účetní závěrku skupiny vyžádat provedení určitých auditorských prací na účetních informacích složky. V takovém případě si auditorský tým skupiny zjistí následující skutečnosti: <ul style="list-style-type: none"> – Zda auditor složky zná etické požadavky relevantní pro audit skupiny (včetně požadavků týkajících se nezávislosti) a zda je bude dodržovat, – Zda má auditor složky odpovídající odbornou způsobilost, – Zda auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na práci auditora složky v rozsahu, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací, – Zda auditor složky působí v regulovaném prostředí, v němž je profese auditora předmětem aktivního dohledu.

Zvažované aspekty	Otázky, na které je třeba si odpovědět
Jsou rizika související se zakázkou přijatelná?	<ul style="list-style-type: none"> • Jestliže se jedná o novou zakázku, informovala se auditorská společnost (v souladu s ISA 300.13) u předchozího auditora na to, zda neexistují nějaké důvody pro odmítnutí zakázky? • Provedla auditorská společnost průzkum prostřednictvím internetu a prodiskutovala se svými pracovníky a třetími stranami (např. finančními institucemi), zda neexistují nějaké důvody pro odmítnutí zakázky? • Jaké hodnoty (etická atmosféra – „tone at the top“) účetní jednotka vyznává a jaké cíle si do budoucna stanovila? • Jak kompetentní je vrcholové vedení účetní jednotky a ostatní zaměstnanci? • Bude v případě účetní jednotky nutné řešit nějaké časově náročné problémy (účetní pravidla, odhady, dodržování právních předpisů atd.)? • Došlo v posledním roce k nějakým změnám, které budou mít na zakázku vliv (nové ekonomické trendy a aktivity, personální změny, změny v účetním výkaznictví, informačních systémech, pořízení/prodej majetku, předpisy atd.)? • Je účetní jednotka v centru zájmu veřejnosti a médií? • Je účetní jednotka v dobré finanční situaci a bude schopna auditorovi uhradit odměnu? • Bude účetní jednotka poskytovat auditorské společnosti podporu při shromažďování informací, zpracovávání podkladů, analyzování zůstatků, poskytování datových souborů atd.?
Jedná se o důvěryhodného klienta?	<ul style="list-style-type: none"> • Existují nějaká omezení auditu, jako např. nerealistické termíny nebo nemožnost získat požadované důkazní informace? • Existují nějaké důvody (nebo událost, k níž došlo v poslední době) zpochybňující integritu hlavních vlastníků účetní jednotky, jejího vrcholového vedení a osob pověřených správou a řízením? Podívejte se na provozní činnost účetní jednotky, její obchodní praktiky, renomé, minulé případy porušování etických pravidel nebo předpisů. • Existují nějaké signály svědčící o tom, že by se účetní jednotka mohla podílet na praní špinavých peněz nebo na jiné trestné činnosti? • Jaké má účetní jednotka spřízněné strany? Jaká je jejich pověst? • Má vedení účetní jednotky špatný přístup k vnitřní kontrole a agresivně interpretuje účetní standardy? Podívejte se na firemní kulturu účetní jednotky, její organizační strukturu, toleranci vůči riziku, na to, jak složité transakce realizuje, atd.

Kontrola informací od klienta

Abyste měli jistotu, že informace získané od klienta jsou správné, je vhodné si je u klíčových aspektů vyhodnocení rizik ověřit informacemi z nezávislých zdrojů. Tímto jednoduchým krokem předejdete pozdějším problémům. Pro tyto účely lze používat předchozí účetní závěrky, přiznání k dani z příjmů, zprávy pro věřitele nebo (poté, co od potenciálního klienta obdržíte souhlas) informace od klíčových poradců klienta, např. finančních atd.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Dříve, než se auditorská společnost při sbírání informací o klientovi obrátí na třetí strany, musí podniknout opatření, která zajistí, že všichni partneři a personál auditorské společnosti budou seznámeni se:

- Zásadami auditorské společnosti týkajícími se ochrany důvěrných informací poskytnutých klientem;
- Předpisy upravujícími ochranu osobních údajů;
- Požadavky příslušného etického kodexu.

4.3 Předpoklady auditu

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
210.6	<p>Aby auditor mohl stanovit, zda jsou splněny předpoklady auditu, je povinen:</p> <p>(a) určit, zda je rámec účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky, přijatelný, (viz odstavce A2–A10)</p> <p>(b) získat od vedení souhlas s tím, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost: (viz odstavce A11–A14 a A20)</p> <p>(i) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení, (viz odstavec A15)</p> <p>(ii) za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nutný pro sestavení takové účetní závěrky, jež neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a (viz odstavce A16–A19)</p> <p>(iii) za to, že auditorovi bude poskytnut/budou poskytnuty:</p> <p>a. přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům;</p> <p>b. další informace, které si auditor od vedení pro účely auditu vyžádá, a</p> <p>c. neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle auditora nutné důkazní informace získat.</p>

Schéma 4.3-1

Zvažované aspekty	Otázky, na které je třeba si odpovědět
Jsou splněny předpoklady auditu?	<p>Je rámec účetního výkaznictví (např. IFRS nebo účetní předpisy daného státu), v souladu s nímž bude sestavena účetní závěrka, přijatelný? V této souvislosti auditor posuzuje následující faktory:</p> <ul style="list-style-type: none"> Charakter účetní jednotky (podnikatelský subjekt, subjekt působící ve veřejném sektoru nebo nezisková organizace); Účel, k němuž je účetní závěrka určena (běžné informační potřeby nebo pro specifické uživatele); Charakter účetní závěrky (kompletní účetní závěrka nebo jednotlivý účetní výkaz); Zda je příslušný rámec účetního výkaznictví předepsán právními předpisy. <p>Potvrdilo vedení, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost:</p> <ul style="list-style-type: none"> Za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a (pokud je to relevantní) za její věrné zobrazení? Za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle něho nutný pro sestavení účetní závěrky, která nebude obsahovat významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou? Za to, že auditorovi bude poskytnut/budou poskytnuty: <ul style="list-style-type: none"> Přístup k veškerým relevantním informacím, např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům? Další informace, které si auditor od vedení pro účely auditu vyžádá (např. písemná prohlášení vedení)? Neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle auditora nutné získat důkazní informace?
Je audit nějak omezen?	<p>Omezují nějak vedení nebo osoby pověřené správou a řízením práci auditora? Omezení může mít podobu nerealistických termínů, odmítnutí některých členů auditorského týmu nebo odepření přístupu do prostor účetní jednotky, k jejím klíčovým pracovníkům nebo důležitým dokumentům. Jestliže je omezování auditu natolik zásadní, že by to vedlo k odmítnutí výroku k účetní závěrce, auditorská společnost zakázku nepřijme. Výjimku představují pouze případy, kdy jí právní předpisy ukládají zakázku realizovat.</p>

Pokud vedení neuzná svoji odpovědnost nebo se nezaváže k poskytnutí písemného prohlášení, auditor nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Za této situace nebo za situace, kdy není použitý účetní rámec přijatelný, musí auditor v souladu s ISA 210.8 zakázku odmítnout, pokud mu její realizaci neukládají právní předpisy.

4.4 Sjednání podmínek zakázky

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
210.7	Jestliže vedení nebo osoby pověřené správou a řízením omezí v podmínkách navrhované auditní zakázky rozsah práce auditora způsobem, který bude mít podle názoru auditora za následek odmítnutí výroku k účetní závěrce, nesmí auditor takovou omezenou zakázku přijmout jako auditní zakázku. Výjimku představují pouze případy, kdy mu to ukládají právní předpisy.
210.9	Auditor je povinen s vedením, případně s osobami pověřenými správou a řízením sjednat podmínky auditní zakázky. (viz odstavec A21)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
210.10	S výhradou ustanovení odstavce 11 musí být sjednané podmínky auditní zakázky uvedeny ve smluvním dopisu nebo v jiné vhodné formě písemné dohody a musí obsahovat: (viz odstavce A22 – A25) (a) cíl a rozsah auditu účetní závěrky, (b) povinnosti auditora, (c) povinnosti vedení, (d) vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví použitého k sestavení účetní závěrky a (e) informaci o očekávané formě a obsahu veškerých zpráv, které má auditor vydat, a prohlášení, že mohou nastat okolnosti, kdy se zpráva od očekávané formy a obsahu může lišit.
210.11	Jsou-li podmínky auditní zakázky popsány v odstavci 10 dostatečně podrobně upraveny právními předpisy, auditor je není povinen v písemné dohodě specifikovat. Stačí uvést odkaz na příslušný právní předpis a skutečnost, že vedení uznává a uvědomuje si svou odpovědnost definovanou v odstavci 6(b). (viz odstavce A22, A26–A27)
210.12	Jsou-li povinnosti vedení upravené právními předpisy podobné těm, jež jsou uvedeny v odstavci 6(b), může auditor rozhodnout, že povinnosti vedení upravené právními předpisy jsou podle jeho názoru fakticky rovnocenné povinnostem uvedeným ve výše zmíněném odstavci. V popisu povinností vedení v písemné dohodě pak může použít znění uvedené v právních předpisech. U povinností, které nejsou upraveny právními předpisy a jsou rovnocenné, musí být v písemné dohodě použit popis uvedený v odstavci 6(b). (viz odstavec A26)
210.13	U opakujících se auditů je auditor povinen posoudit, zda okolnosti vyžadují úpravu podmínek auditní zakázky a zda je nutné účetní jednotce připomenout dosavadní podmínky auditní zakázky. (viz odstavec A28)
210.14	Auditor nesmí souhlasit se změnou podmínek auditní zakázky, jestliže tato změna není přiměřeně odůvodněná. (viz odstavce A29–A31)
210.15	Jestliže je auditor před dokončením zakázky požádán, aby ji změnil na zakázku, která poskytuje nižší míru jistoty, je povinen posoudit, zda je taková změna dostatečně opodstatněná. (viz odstavce A32–A33)
210.16	Jestliže dojde ke změně podmínek auditní zakázky, auditor je povinen sjednat s vedením nové podmínky zakázky formou smluvního dopisu nebo jiné vhodné formě písemné dohody.
210.17	Pokud auditor nesouhlasí se změnou podmínek auditní zakázky a vedení mu nedovolí v původní zakázce pokračovat, je povinen: (a) od auditní zakázky odstoupit, jestliže mu to příslušné právní předpisy umožňují, a (b) posoudit, zda má smluvní či jinou povinnost informovat ostatní strany, například osoby pověřené správou a řízením, vlastníky nebo regulační orgány, o okolnostech, které vedly k jeho odstoupení.

Pozn.: V odstavcích 18–22 ISA 210 jsou popsány další aspekty, které mohou být pro přijímání zakázek relevantní, konkrétně případy, kdy jsou požadavky standardů účetního výkaznictví doplněny právními předpisy nebo kdy je právními předpisy předepsán rámec účetního výkaznictví.

Aby bylo zajištěno správné chápání podmínek zakázky jak na straně auditora, tak na straně vedení účetní jednotky, sjedná auditor s příslušným zástupcem vrcholového vedení smluvní dopis (nebo jinou písemnou dohodu s vhodnou formou). Smluvní dopis by měl být finalizován a podepsán ještě před zahájením zakázky, aby se předešlo případným nedorozuměním.

I v zemích, kde jsou cíl a předmět auditu a povinnosti auditora stanoveny zákonem, může být smluvní dopis užitečný jako způsob, jak klienta informovat o konkrétních úkolech a povinnostech obou stran.

Následující případová studie obsahuje vzorový smluvní dopis, vycházející z příkladu uvedeného v ISA 210.

Smluvní dopis obvykle vymezuje následující záležitosti.

Schéma 4.4-1

Podmínky smluvního dopisu	Specifikace
Cíl auditu, rámec účetního výkaznictví, předmět auditu, forma zprávy auditora k účetní závěrce	<ul style="list-style-type: none"> • Rámec účetního výkaznictví, který bude použit pro sestavení účetní závěrky. • Cíl auditu účetní závěrky a předpokládaná forma zprávy auditora a jiných sdělení; dále rovněž okolnosti, kdy se může zpráva auditora od očekávané formy a obsahu lišit. • Vymezení předmětu auditu, včetně odkazu na příslušné právní předpisy, standardy ISA nebo etické a jiné normy profesních organizací, jimiž se auditor řídí. • Další subjekty, jimž musí být zpráva auditora předložena (např. regulační orgán).
Povinnosti auditora	<ul style="list-style-type: none"> • Provést audit v souladu se standardy ISA. • Auditor upozorní na to, že i když bude audit správně naplánován a proveden v souladu se standardy ISA, kvůli přirozeným omezením auditu a přirozeným omezením vnitřního kontrolního systému existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti mohou zůstat neodhaleny.
Povinnosti vedení	<ul style="list-style-type: none"> • Odpovědnost za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a za návrh a zavedení vnitřního kontrolního systému, který je podle vedení nutný pro sestavení takové účetní závěrky, jež neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. • Přijmout podmínky zakázky sjednané ve smluvním dopisu. • Poskytnout auditorovi neomezený přístup k veškerým záznamům, dokumentaci a dalším podkladům, které si v souvislosti s auditem vyžádá. • Poskytnout auditorovi neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce. • Potvrdit auditorovi, že mu vedení poskytne písemné prohlášení potvrzující relevantní záležitosti související s auditem. • Potvrdit auditorovi, že ho vedení bude informovat o skutečnostech, které by mohly mít vliv na účetní závěrku a o nichž se dozví v období od data zprávy auditora do data zveřejnění účetní závěrky.

Následující tabulka popisuje další záležitosti, které může smluvní dopis obsahovat.

Schéma 4.4-2

Podmínky smluvního dopisu	Specifikace
Jak bude audit proveden, řešení sporů, povinnosti, odměna auditora	<p>Ujednání týkající se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Plánování a provádění auditu, včetně složení auditorského týmu, a vymezení případných pracovních verzí účetní závěrky a dalších auditních dokumentů, které klient zpracuje, a termínů, kdy je auditor bude požadovat; • Forem spolupráce s dalšími auditory a experty; • Forem spolupráce s případným předchozím auditorem v souvislosti se sestavením počáteční rozvahy; • Dalších záležitostí, jako např.: <ul style="list-style-type: none"> – Omezení odpovědnosti auditora, je-li to možné, – Způsobu výpočtu odměny auditora a ujednání o způsobu fakturace, – Povinností auditorské společnosti poskytnout auditní dokumenty jiným subjektům, – Odkazů na případné další dohody mezi auditorem a klientem nebo jiné dopisy či zprávy, které auditor klientovi hodlá předat. <p>Žádost, aby klient potvrzením přijetí smluvního dopisu odsouhlasil v něm uvedené podmínky zakázky.</p>

Aktualizace smluvního dopisu

I když nenastaly žádné změny, auditor je povinen posoudit, zda není potřeba účetní jednotce sjednané podmínky auditní zakázky připomenout. Nicméně tyto podmínky lze při jmenování auditora na další účetní období potvrdit i bez každoročního zasílání nového smluvního dopisu.

Jestliže se okolnosti zakázky změnily, je nutné smluvní dopis upravit. O změně okolností mohou svědčit následující faktory:

- podmínky auditní zakázky byly upraveny nebo zakázka vyžaduje zvláštní podmínky;
- v poslední době došlo ke změně ve složení vrcholového vedení;
- došlo k významné změně ve vlastnictví účetní jednotky;
- došlo k významné změně v charakteru nebo rozsahu podnikání účetní jednotky;
- změnil se požadavky právních předpisů;
- došlo ke změně rámce účetního výkaznictví, v souladu s nímž vedení účetní jednotky účetní závěrku sestavuje;
- došlo ke změně jiných požadavků týkajících se výkaznictví;
- existují náznaky, že vedení účetní jednotky neporozumělo správně cíli a předmětu auditu.

Změna podmínek auditní zakázky

Jestliže vedení účetní jednotky auditora požádá, aby změnil podmínky auditní zakázky, auditor posoudí, zda je tato žádost opodstatněná a jaké by to mělo důsledky pro předmět auditní zakázky. Za rozumný důvod pro změnu podmínek auditní zakázky lze považovat změnu okolností týkajících se účetní jednotky nebo nedorozumění, pokud jde o charakter původně požadovaných služeb.

Změna podmínek auditní zakázky nebude opodstatněná, pokud bude motivována problémy, které se vyskytly v průběhu auditu. Vedení může změnu požadovat například kvůli informacím, které nejsou v souladu s jeho prohlášením, nebo proto, že některé informace nelze získat (což by fakticky znamenalo omezení auditu), či proto, že jsou důkazní informace jinak nevyhovující. Příkladem může být situace, kdy auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace k zůstatkům zásob a účetní jednotka požádá o změnu auditní zakázky na prověrku, aby se vyhnula výroku s výhradou nebo odmítnutí výroku.

Je-li změna podmínek auditní zakázky důvodná, auditor upraví stávající smluvní dopis nebo jinou vhodnou formu písemné dohody. Pokud auditor nesouhlasí se změnou podmínek auditní zakázky a vedení mu nedovolí v původní zakázce pokračovat, je povinen:

- Od auditní zakázky odstoupit, jestliže mu to příslušné právní předpisy umožňují;
- Posoudit, zda má smluvní či jinou povinnost informovat ostatní strany, například osoby pověřené správou a řízením, vlastníky nebo regulační orgány, o okolnostech, které vedly k jeho odstoupení.

4.5 Případové studie – Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Pokud se jedná o opakovanou auditní zakázku, partner nebo senior manažer z auditorské společnosti provede určité dotazování, jehož cílem je identifikovat a vyhodnotit jakékoliv nové nebo změněné rizikové faktory relevantní pro rozhodnutí, zda v zakázce pokračovat. Níže uvádíme příklady dotazů, které je třeba klást.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu

Pro uvedené účely lze použít například tento dotazník:

<ul style="list-style-type: none"> Byly splněny předpoklady auditu? 	<p>Účetní závěrka společnosti Dephta bude sestavena vedením společnosti v souladu s IFRS.</p> <p>Vedení podepsalo smluvní dopis a uznalo svou odpovědnost za:</p> <ul style="list-style-type: none"> zpřístupnění veškerých požadovaných informací, umožnění neomezeného přístupu k pracovníkům, navržení a implementaci takového vnitřního kontrolního systému, který je podle vedení nutný pro sestavení účetní závěrky, jež neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.
<ul style="list-style-type: none"> Byly dodrženy požadavky pro přijetí nové zakázky/ pokračování smluvního vztahu, které jsou uvedeny v manuálu auditorské společnosti pro kontrolu kvality? 	Ano. Viz zásady XX a YY uvedené v našem manuálu pro kontrolu kvality.
<ul style="list-style-type: none"> Došlo u auditní zakázky ke změně rozsahu požadovaných služeb nebo jiných podmínek? 	Ne.
<ul style="list-style-type: none"> Existují skutečnosti ohrožující nezávislost nebo došlo ke střetu zájmů? Zvážit: rodinné/osobní vztahy s klíčovými pracovníky klienta, poskytnuté služby jiné než auditorské (např. účetní služby), finanční propojenost a jiné obchodní vztahy. 	Zaznamenali jsme pouze, že jeden z našich pracovníků nakoupil od společnosti Dephta větší množství ložnicového nábytku, za který zaplatil katalogovou cenu. Tuto událost nepovažujeme za ohrožení naší nezávislosti.
<ul style="list-style-type: none"> Existují okolnosti, které by mohly zpochybnit integritu vlastníků klienta? Zvážit odsouzení, regulační řízení/sankce, podezření nebo usvědčení z nezákonné činnosti nebo podvodu, policejní vyšetřování a jakoukoliv negativní publicitu. 	Ne. Ačkoliv vlastně Parvin (dcera obchodního poradce klienta) byla v červenci vystavena negativní publicitě. Působila jako poradce pro prodej pozemků, při kterém byli vládní úředníci obviněni z přijímání úplatků od developerů. Tuto záležitost jsme zmínili v seznamu rizikových faktorů vypracovaném pro účely auditu.
<ul style="list-style-type: none"> Existují zde oblasti vyžadující specializované znalosti? 	Prověrku kontrol pro internetový obchod u nás provádí David, který je erudovaný v oblasti informačních technologií.
<ul style="list-style-type: none"> Má auditorská společnost dostatečnou časovou kapacitu a dostatečné zdroje a znalosti, které umožní realizovat zakázku v souladu s odbornými a firemními standardy? 	Ano. Viz plánovaný rozpočet.
<ul style="list-style-type: none"> Existují nějaké záležitosti zjištěné při předchozích auditech nebo jiných zakázkách realizovaných pro tohoto klienta, které je třeba dořešit? 	Vzhledem k rozhodnutí zavést internetový prodej potřebujeme provést prověrku obecných počítačových kontrol.
<ul style="list-style-type: none"> Vyskytly se nějaké nové okolnosti, díky nimž se zvýšilo riziko naší zakázky? 	Ne. Vedení má k vnitřním kontrolám správný přístup.
<ul style="list-style-type: none"> Bude si klient moci dovolit i nadále platit naši odměnu? 	Ano.

Závěr

Celkové vyhodnocení rizika zakázky = nízké

V zakázce pro tohoto klienta bychom měli pokračovat.

Sang Jun Lee

Podmínky zakázky by měly být obsaženy v dopise, jehož příklad je uveden níže.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. října 20X2

Pan Suraj Dephta, generální ředitel
Dephta Furniture, Inc.
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Vážený pane generální řediteli,

byli jsme požádáni, abychom provedli audit účetní závěrky společnosti Dephta Furniture, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X2, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20X2, přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X2, přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X2, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Dovolte, abychom tímto dopisem potvrdili přijetí zakázky a její podmínky. Audit provedeme s cílem vydat výrok k účetní závěrce.

Naše odpovědnost

Audit provedeme v souladu s mezinárodními auditorскими standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Audit zahrnuje též posouzení vhodnosti použitých účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Vzhledem k přirozeným omezením auditu a přirozeným omezením vnitřního kontrolního systému existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti mohou zůstat neodhaleny, i když bude audit správně naplánován a proveden v souladu s mezinárodními auditorскими standardy.

Při posuzování těchto rizik budeme přihlížet k vnitřnímu kontrolnímu systému, který je relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem posouzení vnitřního kontrolního systému je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Nicméně písemně Vás upozorníme na všechny významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které budou pro audit účetní závěrky relevantní a které během auditu odhalíme.

V případě, že audit bude probíhat podle plánu, naše zpráva bude mít následující formu a obsah:

[Forma ani obsah zprávy auditora nejsou uvedeny.]

Nelze vyloučit, že v důsledku zjištění, která náš audit přinese, bude nutné formu a obsah naší zprávy upravit.

Odpovědnost vedení účetní jednotky

Náš audit bude vycházet z předpokladu, že vedení a osoby pověřené správou a řízením uznávají a uvědomují si svou odpovědnost:

- (a) za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,
- (b) za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou a
- (c) za to, že nám bude poskytnut/budou poskytnuty:
 - (i) přístup k veškerým informacím, o nichž je vám známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům,
 - (ii) další informace, které si od vás pro účely auditu vyžádáme a
 - (iii) neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž bude podle našeho názoru nutné získat důkazní informace.

V rámci auditu budeme od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením požadovat písemné prohlášení potvrzující informace, které nám budou v souvislosti s auditem předloženy.

Těšíme se na spolupráci s Vašimi zaměstnanci v průběhu auditu.

Odměna

Odměnu Vám budeme fakturovat průběžně podle postupu práce. Její výše vychází z času, který určení pracovníci věnují realizaci zakázky, a očekávaných vedlejších výdajů. Jednotlivé hodinové sazby se liší podle míry odpovědnosti, stupně kvalifikace a zkušeností alokovaných pracovníků.

Účinnost tohoto smluvního ujednání trvá do doby, než bude ukončeno, změněno nebo nahrazeno jiným.

Jestliže ujednání v tomto smluvním dopisu vyjadřuje Vaše požadavky na provedení auditu účetní závěrky naší společností, podepište prosím jeho příloženou kopii a zašlete ji zpět na naši adresu.

S pozdravem

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Jménem společnosti Dephta Furniture, Inc., беру на вѣдомі а souhlasím s výše uvedenými podmínkami

Suraj Dephta
generální ředitel
1. listopadu 20X2

Případová studie B – Kumar & Co.

Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu

Pokud se jedná o opakovanou auditní zakázku, dotazování, jehož cílem je identifikovat a vyhodnotit jakékoliv nové nebo aktualizované rizikové faktory, lze dokumentovat formou následujícího memoranda.

Memorandum k pokračování vztahu s klientem – Kumar & Co.

15. října 20X2

Dne 15. září 20X2 se uskutečnilo jednání s naším klientem, panem Rajem Kumarem, na němž se rozhodovalo, zda máme tuto zakázku přijmout.

Závěry jednání:

- Raj požaduje výrok k účetní závěrce společnosti Kumar & Co. sestavené v souladu s IFRS.
- Nejistili jsme žádné záležitosti ohrožující naši nezávislost.
- K ničemu novému, co by mohlo zpochybnit integritu vlastníka, nedošlo.
- Provozní činnost je podobná jako v předchozím období. Pouze Rajova neúčast na každodenním provozu v poslední době zvyšuje pravděpodobnost spáchání podvodu. V souvislosti s tímto zvýšeným rizikem bychom měli zvážit, zda by v letošním roce nebylo vhodné naše testy věcné správnosti rozšířit.
- Audit mohou provádět stejní lidé jako v minulém období, žádní další odborníci nejsou zapotřebí.

Dva možné problémy v tomto období:

- Hlavní odběratel výrobků společnosti, společnost Dephta, snížil svou objednávku.
- Raj se do značné míry přestal zajímat o činnost společnosti a svou pozornost věnuje především rodinným záležitostem. V průběhu auditu bychom se měli zaměřit na to, zda účetní knihy a doklady obsahují aktuální údaje a zda neexistují dosud neodhalené chyby. Zastaralé údaje a neodhalené chyby totiž zvyšují riziko spáchání podvodu.

Celkové vyhodnocení rizika zakázky = střední

Rozhodli jsme se, že pro toto běžné období zakázku přijmeme.

Sang Jun Lee

Podmínky zakázky by měly být obsaženy v dopise, který bude do značné míry shodný s dopisem, jehož příklad je uveden v případové studii A – Dephta Furniture, Inc.

5. Celková strategie auditu

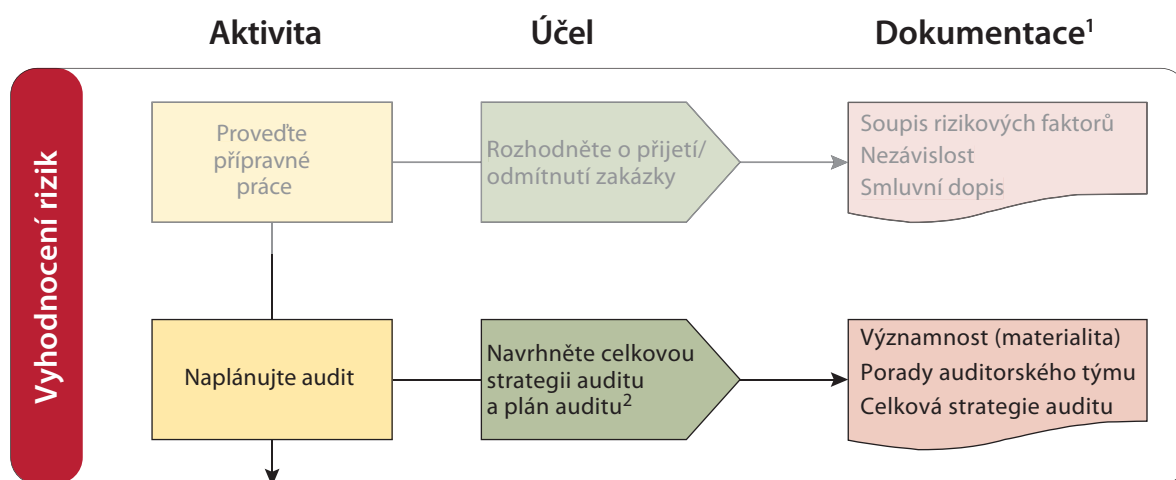
Obsah kapitoly

Popis kroků týkajících se návrhu celkového plánu a strategie auditu.

Odkaz na příslušné standardy ISA

300

Schéma 5.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.

Odstavec č.

300.4

Cíl(e) ISA

Cílem auditora je naplánovat audit tak, aby byl prováděn účinným způsobem.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
300.5	Partner odpovědný za zakázku a ostatní klíčoví členové týmu provádějícího zakázku jsou povinni se účastnit plánování auditu, včetně toho, že se zúčastní jednání mezi členy týmu provádějícího zakázku a plánování těchto jednání. (viz odstavec A4)
300.7	Auditor je povinen stanovit celkovou strategii auditu, ve které bude určen rozsah, načasování a směřování auditu a která se stane podkladem pro vypracování plánu auditu.
300.8	Auditor je při stanovení celkové strategie auditu povinen: <ul style="list-style-type: none"> (a) určit charakteristiky zakázky, které vymezí její předmět, (b) stanovit cíle dané zakázky pro výkaznictví, aby mohlo být naplánováno načasování auditu a povaha požadovaných informací, (c) zvážit faktory, které jsou podle odborného posouzení auditora významné pro směřování činnosti týmu provádějícího zakázku, (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, a (e) stanovit povahu, načasování a rozsah zdrojů potřebných pro realizaci zakázky. (viz odstavce A8–A11)
300.9	Auditor je povinen vypracovat plán auditu obsahující: <ul style="list-style-type: none"> (a) popis povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů vyhodnocení rizik, jak je uvedeno v ISA 315, (b) popis povahy, načasování a rozsahu následných plánovaných auditorských postupů na úrovni tvrzení, jak je uvedeno v ISA 330, (c) další auditorské postupy, které mají být provedeny v rámci zakázky tak, aby byly splněny požadavky mezinárodních auditorských standardů. (viz odstavec A12)
300.10	Auditor je povinen aktualizovat a měnit celkovou strategii auditu a plán auditu tak, jak je během auditu nutné. (viz odstavec A13)
300.11	Auditor je povinen naplánovat povahu, načasování a rozsah nasměřování členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad jejich prací a kontrolu jejich pracovních výsledků. (viz odstavce A14–A15)
200.15	Auditor je povinen plánovat a provádět audit s profesním skepticismem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku bude účetní závěrka významným (materiálním) způsobem zkreslena. (viz odstavce A18–A22)

5.1 Úvodní přehled

Plánování je důležitou podmínkou efektivní realizace zakázky a snížení auditorských rizik na přijatelnou úroveň.

Plánování nepředstavuje samostatnou fázi auditu. Je to průběžný, opakující se proces, který začíná krátce po dokončení předchozího auditu a pokračuje až do dokončení auditu za běžné období.

Následující tabulka shrnuje výhody, které přináší plánování auditu.

Schéma 5.1-1

Výhody plánování auditu	• Členové auditorského týmu se učí ze zkušeností a znalostí partnera odpovědného za zakázku a dalších klíčových osob.
	• Zakázka je efektivně organizována, personálně zajištěna a řízena.
	• Efektivně jsou využívány zkušenosti získané během auditních zakázek realizovaných v předchozích letech i během jiných zakázek.
	• Důležitým oblastem auditu je věnována odpovídající pozornost.
	• Případné problémy jsou včas identifikovány a řešeny.
	• Auditní dokumentace je včas kontrolována.
	• Je koordinována práce, kterou vykonávají různé subjekty (jiní auditoři, experti atd.).

Jak ukazuje následující schéma, plánování auditu probíhá na dvou rovinách.

Schéma 5.1-2



PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Často se uvádí, že hodina věnovaná plánování auditu může ušetřit pět hodin při jeho provádění. Kvalitně naplánovaný audit je zárukou, že se úsilí auditorského týmu zaměří na oblasti, které představují významné riziko, že nebudou prováděny auditorské postupy, které jsou zbytečné, a členové týmu budou přesně vědět, co se od nich očekává.

Práce na celkové strategii auditu začínají spolu se zahájením prací na zakázce. Auditor strategii formuluje a následně aktualizuje na základě informací, které čerpá z:

- Předchozích zkušeností s účetní jednotkou;
- Předběžných prací provedených na zakázce (posouzení přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu);
- Diskusí s klientem o změnách, které nastaly od předchozího účetního období, a o jeho aktuálních hospodářských výsledcích;
- Dalšíh zakázek provedených pro téhož klienta v daném účetním období;
- Jednání a schůzek auditorského týmu;
- Externích zdrojů, např. z článků v denním tisku nebo na internetu;
- Nově získaných informací, neúspěšně provedených auditorských postupů, případně nových okolností, na které auditor při provádění auditu narazí a které vedou ke změně naplánované strategie.

Práce na podrobném plánu auditu jsou zahájeny o něco později, v době, kdy jsou již naplánovány konkrétní postupy vyhodnocení rizik, které bude auditor provádět, a jsou k dispozici dostatečné informace o vyhodnocených rizicích, aby na ně bylo možné navrhnout vhodnou reakci. Požadavky na zpracování podrobného plánu auditu jsou uvedeny v kapitole 16 druhého dílu.

Časová náročnost přípravy celkové strategie auditu bude záviset na následujících faktorech:

- Velikost a složitost účetní jednotky;
- Složení a velikost auditorského týmu. Menší audity jsou realizovány menšími auditorskými týmy, u nichž je plánování, koordinace i komunikace snazší;
- Předchozí zkušenosti auditora s účetní jednotkou;
- Nové okolnosti, které auditor během provádění auditu zjistí.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Audit malých účetních jednotek je obvykle prováděn velmi malým auditorským týmem, což usnadňuje koordinaci a komunikaci mezi členy týmu a ani strategie nemusí být díky tomu nijak složitá.

Dokumentace strategie auditu u malých účetních jednotek může mít podobu stručného memoranda, které obsahuje mimo jiné následující informace:

- Charakter zakázky a časový harmonogram;
- Problémy zjištěné během právě dokončeného auditu;
- Co se změnilo v běžném období;
- Korekce, které je nutné provést v celkové strategii auditu a podrobném plánu auditu;
- Konkrétní povinnosti jednotlivých členů auditorského týmu.

Jako východisko plánování auditu běžného roku může sloužit stručné memorandum připravené na konci předchozího auditu. Toto memorandum je nicméně nutné pro běžné období aktualizovat na základě diskuse s vlastníkem-manažerem a na základě výsledků schůzek auditorského týmu.

5.2 Zpracování celkové strategie auditu

Celková strategie auditu je soupis klíčových rozhodnutí, která jsou nezbytnou podmínkou toho, aby byl audit správně naplánován a aby byl auditorský tým informován o důležitých záležitostech. Ve strategii jsou zdokumentována rozhodnutí, která vyplynula z plánovací fáze, jejíž jednotlivé kroky popisuje následující tabulka. Naproti tomu v podrobném plánu auditu je detailně zdokumentováno vyhodnocení rizik a další auditorské postupy, které bude auditor provádět.

Schéma 5.2-1

Základní kroky	Charakteristika
Začátek práce	<ul style="list-style-type: none"> • Provedení přípravných prací (posouzení přijetí zakázky/pokračování smluvního vztahu a vymezení podmínek zakázky). • Shromáždění relevantních informací o účetní jednotce, např. o jejích aktuálních hospodářských výsledcích, výsledcích předchozích zakázek nebo o významných změnách, které nastaly v běžném období. • Přidělení auditorského personálu na zakázku, včetně, pokud je to relevantní, osoby provádějící kontrolu kvality zakázky a požadovaných expertů. • Naplánování schůzky auditorského týmu (za účasti partnera odpovědného za zakázku), na které bude projednána náchylnost účetní závěrky dané účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti (včetně podvodů). • Vymezení vhodného časového rámce (termínů), kdy budou realizovány jednotlivé oblasti auditorských prací (fyzické inventury, postupy vyhodnocení rizik, externí confirmace, návštěva na konci účetního období a schůzky, na nichž budou projednány výsledky auditu).
Vyhodnocení rizik a reakce na vyhodnocená rizika	<ul style="list-style-type: none"> • Určení významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek a prováděcí významnosti (materiality). • Stanovení charakteru a rozsahu postupů vyhodnocení rizik, které bude nutné provést, a osob, které je provedou. • Jakmile jsou vyhodnocena rizika na úrovni účetní závěrky, navržení vhodné reakce na tato rizika (viz kapitola 9 prvního dílu), včetně toho, jaké další auditorské postupy budou provedeny. • Obecné informování osob pověřených správou a řízením o plánovaném rozsahu auditu a jeho časovém harmonogramu. • Aktualizace a změna strategie a plánu auditu podle potřeby, jestliže se objeví nové okolnosti.

Jakmile auditor identifikoval a vyhodnotil rizika významné (materiální) nesprávnosti, může dokončit celkovou strategii (včetně časového harmonogramu, personálního zajištění a dohledu) a vytvořit podrobný plán auditu. V tomto podrobném plánu budou vymezeny další auditorské postupy aplikované na úrovni tvrzení, které budou reagovat na identifikovaná rizika.

Po zahájení prací se celková strategie i podrobný plán auditu podle potřeby aktualizují, aby odrážely nové okolnosti, auditorská zjištění a další nové informace. Veškeré změny je nutné zaznamenat v dokumentaci auditu, tj. v celkové strategii auditu nebo v plánu auditu, a to včetně důvodů, které k nim vedly.

V následující tabulce jsou uvedeny některé relevantní záležitosti, které jsou obvykle zdokumentovány v celkové strategii.

Schéma 5.2-2

Zdokumentujte	Popis
Charakteristické znaky zakázky	<ul style="list-style-type: none"> • Použitý rámec účetního výkaznictví. • Další zprávy a výkazy vyplývající z požadavků na nekonsolidovanou účetní závěrku nebo z požadavků specifických pro dané odvětví (např. zprávy vyžadované regulačními orgány atd.). • Specializované znalosti nebo odbornost, které budou potřeba pro vyřešení složitých či specifických oblastí nebo oblastí, s nimiž je spojeno velké riziko. • Důkazní informace, které bude auditor požadovat od servisních organizací poskytujících služby účetní jednotce. • Využití důkazních informací získaných v předchozích auditech (např. důkazních informací týkajících se postupů vyhodnocení rizik a testů kontrol). • Vliv informačních technologií na auditorské postupy (dostupnost dat a použití auditorských technik využívajících počítač). • Nutnost zahrnout do prováděných auditorských postupů prvek nepředvídatelnosti. • Dostupnost pracovníků účetní jednotky a jejich dat.
Cíle v oblasti účetního výkaznictví	<ul style="list-style-type: none"> • Časový harmonogram účetní jednotky týkající se účetního výkaznictví. • Časový plán schůzek s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, na kterých budou projednány následující záležitosti: <ul style="list-style-type: none"> – Charakter, načasování a rozsah auditních prací, například termíny fyzických inventur, charakter, načasování a rozsah externích confirmací, auditorských postupů prováděných při předběžném auditu a dalších požadovaných postupů, – Stav auditních prací v průběhu zakázky, – Zpráva auditora a další sdělení, např. dopisy vedení společnosti. • Termíny schůzek a sdělení v rámci auditorského týmu týkajících se následujících záležitostí: <ul style="list-style-type: none"> – Rizikové faktory relevantní pro účetní jednotku (podnikatelské riziko a riziko podvodu), – Charakter, načasování a rozsah prací, které budou provedeny, – Kontrola provedených prací, – Komunikace se třetími stranami.

Zdokumentujte	Popis
Významné faktory	<ul style="list-style-type: none"> • Významnost (materialita) (celková, pro jednotlivé oblasti účetní závěrky, prováděcí). • Předběžné vyhodnocení rizik na úrovni účetní závěrky jako celku a důsledky pro audit. • Předběžná identifikace: <ul style="list-style-type: none"> – Významných (materiálních) skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejňovaných údajů, – Oblastí, ve kterých hrozí vyšší riziko významné (materiální) nesprávnosti. • Jak budou členové auditorského týmu upozorněni na nutnost uplatňovat při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací kritické myšlení a profesní skepticismus. • Výsledky předchozích auditů, včetně povahy zjištěných nedostatků a opatření, která vedení účetní jednotky přijalo pro jejich nápravu. • Diskuse s pracovníky auditorské společnosti, kteří účetní jednotce poskytují jiné služby. • Doklady o přístupu vedení účetní jednotky k vnitřní kontrole a o důležitosti, která je obecně v účetní jednotce vnitřní kontrole přikládána. • Objem transakcí, na jehož základě bude možné určit, zda by bylo pro auditora efektivnější spolehnout se na vnitřní kontrolní systém.
Významné změny a novinky	<ul style="list-style-type: none"> • Významné novinky v podnikatelské oblasti, které mají vliv na účetní jednotku, včetně vývoje na poli informačních technologií a podnikatelských procesů, změn v užším vedení a fúzí, akvizic a odprodejů. • Významné novinky z příslušného odvětví, jako jsou změny v předpisech vztahujících se na toto odvětví a nové požadavky na výkaznictví. • Významné změny týkající se rámce účetního výkaznictví, např. změny v účetních standardech. • Další významné novinky, které mají vliv na účetní jednotku, např. změny v právním prostředí.
Charakter, načasování a rozsah požadovaných zdrojů	<ul style="list-style-type: none"> • Složení auditorského týmu (případně včetně osoby odpovědné za kontrolu kvality zakázky). • Rozdělení auditorských prací mezi členy týmu včetně přidělení dostatečně zkušených členů týmu do oblastí s potenciálně vyšším rizikem významné (materiální) nesprávnosti. • Příprava rozpočtu zakázky, včetně dostatečné časové rezervy pro oblasti s potenciálně vyšším rizikem významné (materiální) nesprávnosti.

Pokud účetní jednotka zahrnuje nějaké složky (např. dceřiné společnosti nebo provozní divize), je třeba v dokumentaci ke strategii auditu zohlednit další aspekty, které vymezuje příloha ISA 300, a rovněž požadavky ISA 600. U menších účetních jednotek může pro účely dokumentace strategie auditu sloužit stručné memorandum. Pokud má účetní jednotka malý počet relevantních kontrolních činností, lze jako plán auditu použít standardní auditorské programy nebo kontrolní seznamy (checklisty). Ovšem je třeba, aby tyto standardní programy byly přizpůsobeny dané zakázce, mimo jiné rizikům, která auditor vyhodnotil.

5.3 Komunikace o plánu auditu s vedením a osobami pověřenými správou a řízením

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
260.15	Auditor je povinen si s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky předat informace o plánovaném rozsahu a načasování auditu. (viz odstavce A11–A15)

Průběžný a obousměrný dialog s vedením a osobami pověřenými správou a řízením hraje v procesu plánování auditu důležitou roli. Dobrá komunikace o plánovaném rozsahu a načasování auditu může vedení a osobám pověřeným správou a řízením pomoci:

- Pochopit důsledky práce auditora;
- Projednat s auditorem rizikové záležitosti a koncept významnosti (materiality);
- Vytipovat všechny oblasti, v nichž by bylo vhodné požádat auditora o provedení dalších postupů.

Na druhé straně auditorovi tento dialog pomůže lépe se seznámit s účetní jednotkou a jejím prostředím.

Nicméně při komunikaci s vedením a osobami pověřenými správou a řízením je nutné postupovat obezřetně, aby nebyla oslabena účinnost auditu. Např. předání podrobných informací o charakteru a načasování auditorských postupů může snížit jejich účinnost, protože budou příliš předvídatelné.

Auditor může účetní jednotku informovat například o následujících záležitostech:

- O tom, jak hodlá pokrýt významná rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou;
- O svém přístupu k vnitřnímu kontrolnímu systému účetní jednotky relevantnímu pro audit;
- O uplatnění konceptu významnosti (materiality) při auditu.

Lze projednat rovněž další záležitosti spojené s plánováním, jako např.:

- Názory osob pověřených správou a řízením účetní jednotky na:
 - Rozdělení povinností mezi osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a její vedení,
 - Cíle a strategie účetní jednotky a související podnikatelská rizika, která by mohla vyústit ve významné (materiální) nesprávnosti,
 - Záležitosti, jimž by měla být podle osob pověřených správou a řízením účetní jednotky věnována během auditu zvláštní pozornost, a všechny oblasti, v nichž požadují provedení dalších auditorských postupů,
 - Důležitá sdělení mezi účetní jednotkou a regulačními orgány,
 - Ostatní záležitosti, které by podle osob pověřených správou a řízením mohly mít vliv na audit účetní závěrky;
- Postoje osob pověřených správou a řízením účetní jednotky a jejich znalosti a aktivity týkající se následujících oblastí:
 - Vnitřní kontrolní systém a jeho význam pro účetní jednotku, včetně způsobu, jakým osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky dohlížejí na účinnost tohoto systému,
 - Odhalování podvodů nebo možnost jejich výskytu;
- Opatření, která osoby pověřené správou a řízením přijímají v reakci na vývoj účetních standardů, postupů v oblasti správy a řízení a v souvisejících záležitostech;

- Reakce osob pověřených správou a řízením účetní jednotky na informace dříve vyměřené s auditorem.

Pozn.: Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky auditora nezbavuje odpovědnosti za navržení celkové strategie auditu a za sestavení plánu auditu, včetně navržení povahy, načasování a rozsahu postupů potřebných k získání dostatečných a vhodných důkazních informací.

Záležitosti, o nichž má auditor s účetní jednotkou komunikovat, mohou být upraveny rovněž právními předpisy, dohodou uzavřenou s účetní jednotkou nebo mohou vyplývat z dalších požadavků vztahujících se na zakázku. Vedle toho jsou zde požadavky na informace o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému zjištěných auditorem v průběhu auditu, které upravuje ISA 265.

5.4 Dokumentace

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
300.12	Auditor je povinen uvést do auditní dokumentace: <ul style="list-style-type: none"> (a) celkovou strategii auditu, (b) plán auditu a (c) všechny významné změny učiněné během zakázky v celkové strategii auditu či plánu auditu a důvody takových změn. (viz odstavce A16–A19)

Auditor zdokumentuje celkovou strategii a podrobný plán auditu, včetně významných změn, které v nich jsou provedeny během realizace zakázky. Pro tyto účely může použít memorandum, standardní auditorské programy nebo kontrolní seznamy (checklisty) provedení auditorských postupů, které upraví tak, aby zohledňovaly konkrétní podmínky zakázky.

5.5 Případové studie – Celková strategie auditu

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Jakmile je rozhodnuto pokračovat v auditu společnosti, dalším krokem je vytvoření nebo aktualizace celkové strategie auditu pro účely provedení zakázky. Dokumentace strategie auditu může mít formu vyplněného kontrolního seznamu nebo stručného strukturovaného memoranda (viz praktická poznámka uvedená výše), jejichž příklady následují.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

Memorandum k celkové strategii

Účetní období končící 31. 12. 20X2

Rozsah

Rozsah auditu pro toto účetní období zůstává stejný. Audit v souladu s mezinárodními auditorскими standardy a IFRS. V IFRS nedošlo k žádným změnám, které by ovlivnily letošní audit společnosti Dephta.

Změny v účetní jednotce

Společnost Dephta plánuje zahájení prodeje v cizí měně.

Internetový prodej roste, takže IT kapacita společnosti bude využívána na hranici únosnosti.

V současné době společnost Dephta prodává své výrobky společnosti Franjawa Merchandising, která je proslulá tím, že sice zadává velké objednávky, ale za cenu snížení marží dodavatelů. Kromě toho požaduje, aby měli dodavatelé dostatečné zásoby pro okamžité zajištění zvýšené objednávky.

Riziko

Podle našeho vyhodnocení je riziko na úrovni účetní závěrky **nízké** (viz auditní dokumentace č.X) Členové vedení sice nejsou příliš znalí této problematiky, ale na odbornou způsobilost kladou důraz, zavedli etický kodex a celkově lze říci, že k vnitřním kontrolám mají správný přístup.

Celková strategie

- Významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek se pro letošní období zvýší z 8.000 € na 10.000 €, čímž se zohlední nárůst prodeje a zisku během minulého období. Pro výpočet významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek byly odměny vedení ve výši zhruba 70.000 € přidány zpět do výnosů [viz auditní dokumentace o stanovení významnosti (materiality) obsažená v kapitole 6 druhého dílu]. Prováděcí významnost (materialita) byla (na základě našeho vyhodnocení auditorského rizika) stanovena na 7.000 €. Výjimku tvoří některé zůstatky účtů uvedené v auditní dokumentaci č. .
- Na zakázce bude pracovat stejný zkušený tým jako v loňském období a také práce bude provedena ve stejnou dobu.
- Postupy vyhodnocení rizik provedeme na konci srpna. Společnost nemá v plánu měnit zavedené systémy.
- Na plánovací schůzce našeho týmu, která se bude konat 15. listopadu, musíme:
 - posoudit otázku náchylnosti účetní závěrky k podvodu;
 - klást důraz na to, aby náš tým uplatňoval profesní skepticismus;
 - zjistit, jaké příležitosti mají zaměstnanci a vedení k spáchání podvodu;
 - zaměřit se na zjištění transakcí mezi spřízněnými stranami, jejichž počet narůstá, a rozšířit naše testování.
- Zúčastníme se fyzické inventury zásob konané na konci období. Stále ještě nejsou zavedeny vnitřní kontrolní mechanismy pro průběžnou inventarizaci.
- Při zjišťování rizik významné (materiální) nesprávnosti v případě internetového prodeje a posouzení, zda jsou zavedeny relevantní vnitřní kontrolní systémy k jejich snížení, budeme spolupracovat s Davidem (který má potřebné znalosti o IT systémech). David vyhodnotí také obecné počítačové kontroly.

Partner auditu (podpis): Sang Jun Lee

Datum: 20. října 20X2

Případová studie B – Kumar & Co.

Kumar & Co.

Memorandum k celkové strategii

Účetní období končící 31. 12. 20X2

Rozsah

- Provedení statutárního auditu
- Vedení požaduje použití IFRS

Riziko

- Riziko na úrovni účetní závěrky je **střední** (viz auditní dokumentace č.X)

Změny

- Nižší objem prodeje v důsledku nižšího počtu objednávek od společnosti Dephta.
- Riziko neprodejnosti zásob hotových výrobků a vrácení zboží.
- Raj se na chodu společnosti už nepodílí tak aktivně jako v předchozím období. Zvyšuje se riziko spáchání podvodu.
- Nové financování, v jehož důsledku musí společnost plnit nové podmínky stanovené bankou.

Celková strategie

- V důsledku poklesu prodeje a zisku bude významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek snížena z 3.000 € na 2.500 €. Prováděcí významnost (materialita) byla (na základě našeho vyhodnocení auditorského rizika) stanovena na 1.800 €. Výjimku tvoří některé zůstatky účtů uvedené v auditní dokumentaci č.X.
- Abychom zajistili kontinuitu a efektivitu auditu, použijeme stejný personál jako v minulém období.
- Postupy vyhodnocení rizik provedeme na konci prosince.
- Na plánovací schůzce týmu, která se bude konat 30. listopadu, musíme:
 - posoudit otázku náchylnosti účetní závěrky k podvodu,
 - projednat příležitosti, jaké mají zaměstnanci pro spáchání podvodu a vedení pro potlačení vnitřních kontrol. Účetní je nazlobená a mohla by mít jak motivaci, tak příležitost k podvodu, zvláště když Raj se kontrole účetních výkazů nevěnuje tak jako v minulosti.
 - soustředit se na rostoucí počet transakcí se spřízněnou stranou Dephta.
- Zúčastníme se fyzické inventury zásob konané na konci období.
- Rozšíříme naše testování v oblasti transakcí mezi spřízněnými stranami.

Partner auditu (podpis): Sang Jun Lee

Datum: 20. října 20X2

6. Stanovení významnosti (materiality) a její používání

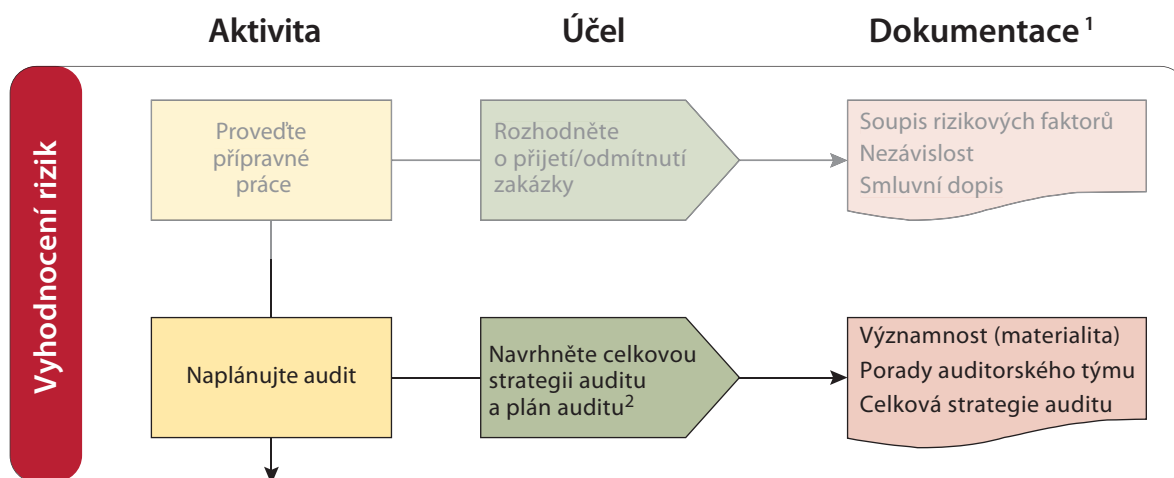
Obsah kapitoly

Stanovení významnosti (materiality) a její používání při auditní zakázce.

Odkaz na příslušné standardy ISA

320, 450

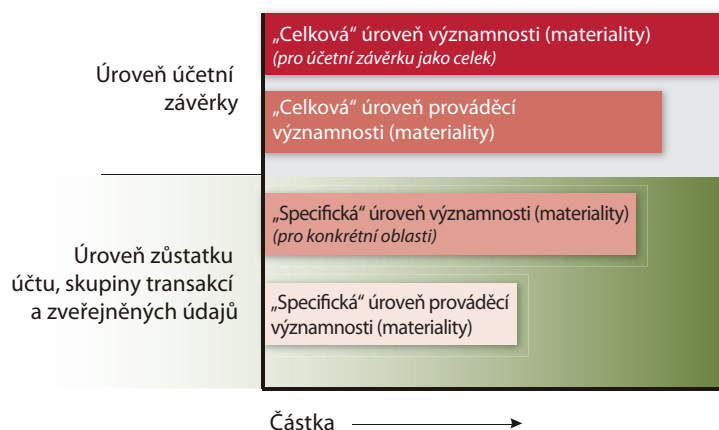
Schéma 6.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.

Schéma 6.0-2



Pozn.: Výrazy „celkový“ a „specifický“ použité v předchozím schématu i následujícím textu slouží pouze pro účely této příručky, nejedná se o termíny ISA. Celková úroveň významnosti (materiality) odpovídá významnosti (materialitě) pro účetní závěrku jako celek a specifická úroveň významnosti (materiality) znamená významnost (materialitu) stanovenou pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů neb zveřejněné údaje.

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
320.8	Cílem auditora je vhodně uplatnit koncept významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu.
450.3	Cílem auditora je vyhodnotit: (a) dopad zjištěných nesprávností na audit a (b) dopad případných neopravených nesprávností na účetní závěrku.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
320.9	Prováděcí významnost (materialita) pro účely standardů ISA znamená částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek, tak, aby snížil pravděpodobnost, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek, na přiměřeně nízkou úroveň. Je-li to relevantní, prováděcí významnost (materialita) také označuje částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je významnost (materialita), pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje.
320.10	Při stanovení celkové strategie auditu je auditor povinen určit významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek. Jestliže, při zvláštních okolnostech týkajících se účetní jednotky, je jedna nebo více určitých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů, u nichž je reálné očekávat, že nesprávnosti v hodnotě nižší, než je významnost (materialita) účetní závěrky jako celku, by ovlivnily ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky, pak je auditor povinen určit úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro tyto určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje. (viz odstavce A2–A11)
320.11	Auditor je povinen určit prováděcí významnost (materialitu) pro účely vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti a určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů. (viz odstavec A12)
320.12	Auditor je povinen přehodnotit významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek (a případně úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) v případě, že během auditu získá informaci, která by byla zapříčinila, že by byl původně určit odlišnou hodnotu. (viz odstavec A13)
320.13	Dojde-li auditor k závěru, že pro účetní závěrku jako celek (a je-li to relevantní, úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) je vhodná nižší významnost (materialita) než ta, kterou původně určit, pak je auditor povinen určit, jestli je nutné pozměnit prováděcí významnost (materialitu) a jestli povaha, načasování a rozsah dalších auditorských postupů jsou stále vhodné.
320.14	Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést následující částky a vlivy zvažované při jejich určení: (a) významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek (viz odstavec 10), (b) případně úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje (viz odstavec 10), (c) prováděcí významnost (materialitu) (viz odstavec 11) a (d) jakékoli přehodnocení významnosti (materiality) a)–c) v průběhu auditu (viz odstavce 12–13).

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
450.6	Auditor je povinen zvážit, zda je třeba přehodnotit celkovou strategii auditu a plán auditu, pokud: <ul style="list-style-type: none"> (a) povaha zjištěných nesprávností a okolnosti jejich výskytu naznačují, že mohou existovat další nesprávnosti, které by v součtu s nesprávnostmi shromážděnými v průběhu auditu mohly být významné (materiální), nebo (viz odstavec A4) (b) součet nesprávností shromážděných v průběhu auditu se blíží významnosti (materialitě) stanovené v souladu s ISA 320. (viz odstavec A5)

6.1 Úvodní přehled

Auditorova rozhodnutí týkající se významnosti (materiality) jsou východiskem jednak pro vyhodnocení rizik, a jednak pro určení rozsahu auditorských postupů, které je nutné provést.

Stanovení významnosti (materiality) je záležitostí odborného úsudku auditora. Ten ji určuje na základě svého vnímání běžných potřeb uživatelů účetní závěrky jakožto skupiny. Celková úroveň významnosti (materiality) (což je zjednodušený termín používaný v této příručce pro významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek) je celková částka nesprávností v účetní závěrce, včetně opomenutí, při jejímž překročení lze reálně předpokládat, že by nesprávnosti mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. Naproti tomu auditorské riziko se týká toho, že auditor vydá nesprávný výrok k účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslená.

Tato kapitola je věnována stanovení celkové a specifické úrovně významnosti (materiality) a dále tomu, jak auditor používá prováděcí významnost (materialitu), aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace. Významnost (materialita) se uplatňuje v průběhu celého auditu, jak při jeho plánování, tak během vyhodnocení rizik, navrhování reakce na vyhodnocená rizika i při přípravě zprávy auditora. Další informace týkající se významnosti (materiality) a auditorského rizika jsou uvedeny v kapitole 7 prvního dílu.

Jak popisuje následující tabulka, existují dvě úrovně významnosti (materiality) – celková a specifická.

Schéma 6.1-1

Charakteristika	
Celková úroveň významnosti (materiality) <i>(pro účetní závěrku jako celek)</i>	Významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek (celková úroveň významnosti (materiality)) vychází z odborného úsudku auditora, pokud jde o to, jakou největší nesprávnost(i) ještě může účetní závěrka obsahovat, aniž by to ovlivnilo ekonomická rozhodnutí jejich uživatelů. Jestliže je částka neopravených nesprávností, ať už jednotlivě, nebo v úhrnu, vyšší než celková úroveň významnosti (materiality) stanovené pro daný audit, je účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená. Celková úroveň významnosti (materiality) reflektuje běžné informační potřeby různých uživatelů účetní závěrky jakožto skupiny. Možný vliv nesprávností na konkrétní individuální uživatele, jejichž potřeby se mohou široce lišit, se tudíž nezohledňuje.

Charakteristika	
Specifická úroveň významnosti (materiality) <i>(pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje)</i>	V některých případech je třeba stanovit pro určité oblasti nižší úroveň významnosti (materiality), protože související ekonomická rozhodnutí uživatelů by mohla být ovlivněna i nesprávností v nižší hodnotě, než je významnost (materialita) stanovená pro účetní závěrku jako celek. Takovými citlivými oblastmi mohou být některé údaje zveřejněné v příloze účetní závěrky (např. o odměňování vedení nebo o daném ekonomickém odvětví), záležitosti týkající se dodržování právních předpisů nebo některých smluvních podmínek, případně transakce, které jsou kritériem pro vyplácení odměn. Důvodem pro stanovení specifické úrovně významnosti (materiality) může být také charakter potenciální nesprávnosti.

Charakter nesprávností

Kromě částky potenciální nesprávnosti auditor zohledňuje při posuzování jejího dopadu na účetní závěrku i její charakter a konkrétní okolnosti jejího výskytu. Právě kvůli okolnostem může auditor posoudit některé nesprávnosti jako významné (materiální), i když jsou pod stanovenou úrovní významnosti (materiality). Příkladem může být protiprávní jednání, porušování podmínek úvěrových smluv nebo nedodržování požadavků týkajících se statutárního/regulatorního výkaznictví. Nicméně z praktického hlediska není efektivní, aby auditor navrhoval postupy identifikující nesprávnosti, které by mohly být významné (materiální) jen kvůli svému charakteru.

Prováděcí významnost (materialita)

Prováděcí významnost (materialita) slouží k tomu, aby auditor snížil na přiměřeně nízkou úroveň riziko, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí úroveň významnosti (materiality) stanovenou pro účetní závěrku jako celek (tj. celkovou úroveň významnosti (materiality)) nebo úroveň významnosti (materiality) stanovené pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje (tj. specifickou úroveň významnosti (materiality)).

Prováděcí významnost (materialita) je částka nižší, než je celková či specifická úroveň významnosti (materiality). Cílem je, aby auditor provedl větší objem prací, než jaký vyžaduje celková, resp. specifická úroveň významnosti (materiality), díky čemuž:

- Budou identifikovány i menší nesprávnosti, než je celková nebo specifická úroveň významnosti (materiality);
- Vytvoří se jakési „bezpečnostní pásmo“, které pokryje případné nezjištěné nesprávnosti, tj. pásmo mezi úhrnem zjištěných, ale neopravených nesprávností a celkovou, resp. specifickou úrovní významnosti (materiality).

Toto bezpečnostní pásmo dává auditorovi určitou jistotu, že nezjištěné nesprávnosti spolu se všemi neopravenými nesprávnostmi pravděpodobně nepřekročí částku, která by znamenala významné (materiální) zkreslení účetní závěrky.

Stanovení prováděcí významnosti (materiality) není pouze mechanickým výpočtem. Auditor při něm musí uplatnit odborný úsudek, který zohledňuje identifikované rizikové faktory, jeho znalost účetní jednotky a veškeré záležitosti, které zjistil při provádění předchozích auditů.

Prováděcí významnost (materialita) se stanoví ve vazbě na celkovou, resp. specifickou úroveň významnosti (materiality). Například pro testování nákladů na opravy a údržbu, u nichž existuje riziko, že některé položky nejsou aktivovány, lze nastavit nižší specifickou úroveň prováděcí významnosti (materiality), než je celková úroveň prováděcí významnosti (materiality). Specifická úroveň prováděcí významnosti (materiality) může navíc sloužit jako kritérium pro provedení dalších prací v oblastech, které jsou citlivé nikoli kvůli částce potenciálních nesprávností, ale vzhledem k jejich charakteru a okolnostem jejich výskytu.

6.2 Jak se stanoví významnost (materialita)

Následující odstavce popisují stanovení celkové a specifické úrovně významnosti (materiality) a její používání.

Celková úroveň významnosti (materiality)

Při stanovení celkové úrovně významnosti (materiality) auditor vychází z běžných potřeb uživatelů účetní závěrky. Pokud jde o tyto uživatele, auditor je oprávněn uplatnit následující předpoklady.

Schéma 6.2-1

Předpoklady	
Uživatelé účetní závěrky	<ul style="list-style-type: none"> • Disponují přiměřenými znalostmi o podnikatelských a ekonomických aktivitách a znalostí účetnictví; • Jsou ochotni si informace v účetní závěrce prostudovat s přiměřenou péčí; • Vědí, že účetní závěrka je sestavena a auditorem ověřena s ohledem na úroveň významnosti (materiality); • Uvědomují si nejistoty vyplývající z toho, že se při oceňování používají rovněž odhady, odborný úsudek a posouzení budoucích událostí; • Na základě informací v účetní závěrce přijímají reálná ekonomická rozhodnutí.

Jako výchozí bod při určování významnosti (materiality) se často používá určitá procentuální částka nějaké veličiny (kriteria). Volba kriteria a jeho procentuální částky závisí na odborném úsudku auditora. Jestliže například vlastník-manažer odčerpává z účetní jednotky většinu zisku před zdaněním jako svou odměnu, bude vhodnější zvolit jako základní kritérium nikoli zisk před zdaněním, ale zisk před zdaněním a odměnou vlastníka-manažera.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Některé auditorské společnosti se snaží zajistit konzistentnost prostřednictvím celofiremní směrnice upravující stanovení významnosti (materiality), včetně používání vhodných kritérií. Nicméně výběr kriteria bude vždy věcí odborného úsudku auditora, který musí zohlednit konkrétní okolnosti dané účetní jednotky. Totéž platí pro stanovení prováděcí významnosti (materiality), která je fakticky nástrojem umožňujícím auditorovi pokrýt riziko významné (materiální) nesprávnosti „vychytáním“ nesprávností, jež nepřekročily stanovenou hranici.

Při výběru vhodného kriteria auditor zohlední záležitosti uvedené v následující tabulce a seznámí se rovněž se stanovisky a očekáváním vedení a osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.

Schéma 6.2-2

Co je nutné zohlednit	
Výběr vhodného kriteria	Uživatelé účetní závěrky Určete pravděpodobné uživatele účetní závěrky. Mohou jimi být mimo jiné vlastníci účetní jednotky (a další akcionáři), osoby pověřené správou a řízením, finanční instituce, poskytovatelé licencí, subjekty poskytující financování, zaměstnanci, zákazníci, věřitelé, státní úřady a ministerstva.

Co je nutné zohlednit	
Výběr vhodného kritéria (pokrač.)	<p>Očekávání uživatelů účetní závěrky Zjistěte, zda uživatelé očekávají, že v účetní závěrce najdou nějaké konkrétní informace, např.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ocenění nebo zveřejnění takových záležitostí, jako jsou např. transakce se spřízněnými stranami, odměňování členů vedení či informace o dodržování citlivých zákonů a předpisů; • Zveřejnění specifických odvětvových informací, např. nákladů těžební společnosti na průzkum nebo nákladů na výzkum v případě firem vyrábějících špičkovou technologii nebo farmaceutických společností; • Významné události nebo podmíněné položky, např. zveřejnění informací o akvizici, odprodeji majetku, restrukturalizaci nebo o závažném soudním řízení vedeném proti dané účetní jednotce; • Informace o existenci speciálních podmínek ve smlouvách o úvěru, zejména v případech, kdy má účetní jednotka blízko k porušení takové úvěrové podmínky. Pokud by malá, neopravená chyba vyústila v porušení podmínky, mohlo by to mít na účetní závěrku významný dopad, v krajním případě by to dokonce mohlo ovlivnit správnost uplatnění předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky při sestavování účetní závěrky.
	<p>Důležité prvky účetní závěrky Které důležité prvky účetní závěrky budou uživatele nejvíc zajímat (např. aktiva, pasiva, vlastní kapitál, výnosy a náklady)?</p>
	<p>Charakter účetní jednotky Zohledněte charakter účetní jednotky, ve které fázi životního cyklu se účetní jednotka nachází (fáze růstu, vrcholu, úpadku apod.) a v jakém odvětvovém a hospodářském prostředí vyvíjí činnost.</p>
	<p>Úpravy zvoleného kritéria Je třeba zvolené kritérium nějak upravit, tj. „očistit“ ho od neobvyklých položek? Např. výnosy z pokračujících činností lze upravit o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Neobvyklé nebo jednorázové výnosové/nákladové položky; • Manažerské odměny a jiné obdobné položky, jejichž výše se může odvíjet od zisku před jejich vyplacením, ale mohou být také vypláceny s cílem snížit zisk účetní jednotky.
	<p>Na co se uživatelé zaměří Které informace o položkách účetní závěrky přitáhnou největší pozornost uživatelů? Například uživatelé:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Které nejvíc zajímá vyhodnocení finanční výkonnosti, se zaměří na zisk, výnosy nebo čistá aktiva; • Které nejvíc zajímají zdroje použité pro dosažení určitých cílů nebo výsledků, se zaměří na charakter a rozsah výnosů a nákladů.
	<p>Financování Jak je účetní jednotka financována? Jestliže je financována výhradně z cizích zdrojů (a nikoli z vlastních zdrojů), uživatelé účetní závěrky budou pravděpodobně věnovat větší pozornost tomu, jaký majetek je zastaven a jaké jsou pohledávky vůči účetní jednotce, a nikoli jejímu výsledku hospodaření.</p>
	<p>Volatilita Do jaké míry je navržené kritérium volatilní? Za normálních okolností bude vhodným kritériem pro stanovení významnosti (materiality) například zisk. Ovšem pokud se výsledky hospodaření účetní jednotky v jednotlivých účetních obdobích pohybují kolem prahu rentability (tj. má obvykle jen malý zisk nebo malou ztrátu) nebo vykazují značné výkyvy, nemusí být takové kritérium vhodným základem pro stanovení významnosti (materiality).</p>
	<p>Alternativní kritérium Je pro stanovení významnosti (materiality) nutné zvolit alternativní kritérium, které zohlední určité zvláštní okolnosti? Alternativním kritériem mohou být například oběžná aktiva, čistý pracovní kapitál, celková aktiva, celkové výnosy, hrubý zisk, celkový vlastní kapitál nebo peněžní tok z provozní činnosti.</p>

Prováděcí významnost (materialita)

Zatímco celková a specifická úroveň významnosti (materiality) se stanoví s ohledem na potřeby uživatelů účetní závěrky, prováděcí významnost (materialita) se nastavuje na nižší úrovni. V důsledku toho auditor provádí větší objem prací (díky čemuž jsou zjištěny i menší nesprávnosti) a auditorské riziko se snižuje na přijatelnou úroveň.

Pokud by byl audit naplánován výhradně s cílem odhalit jednotlivě významné (materiální) nesprávnosti, nepokrýval by případně nevýznamné (nemateriální) nesprávnosti, které by v souhrnu mohly rovněž mít za následek významné (materiální) zkrácení účetní závěrky.

Cílem prováděcí významnosti (materiality) je:

- Zajistit identifikaci nevýznamných (nemateriálních) nesprávností, které jsou menší než celková nebo specifická úroveň významnosti (materiality);
- Vytvořit „bezpečnostní pásmo“, které pokryje případné nezjištěné nesprávnosti, tj. pásmo mezi úhrnem zjištěných, ale neopravených nesprávností a celkovou, resp. specifickou úrovní významnosti (materiality).

Prováděcí významnost (materialita) se nestanoví jednoduchým mechanickým výpočtem, např. jako 80 % celkové úrovně významnosti (materiality). Takové zjednodušení by opomíjelo specifické rizikové faktory, které by mohly být pro účetní jednotku důležité. Pokud například auditor zjistí vysoké riziko chyby u oceňování zásob, může snížit prováděcí významnost (materialitu) a na základě toho provést další práce, jimiž identifikuje rozsah nesprávností. Na druhé straně, jestliže např. u zůstatku pohledávek vyhodnotí riziko nesprávnosti jako nízké, lze prováděcí významnost (materialitu) zvýšit, takže objem auditorských prací provedený na tomto zůstatku bude menší.

Při stanovení prováděcí významnosti (materiality) musí auditor uplatňovat svůj odborný úsudek. Na její určení mají vliv následující faktory:

- Znalosti auditora o účetní jednotce, které se během provádění postupů vyhodnocení rizik aktualizují;
- Charakter a rozsah nesprávností zjištěných při předchozích auditech.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA**Vysoká míra auditorského rizika není důvodem pro snížení celkové úrovně významnosti (materiality)**

Je chybou, jestliže auditor v případě vyhodnoceného vysokého auditorského rizika sníží celkovou úroveň významnosti (materiality) (pro účetní závěrku jako celek). Ta je totiž dána informačními potřebami uživatelů účetní závěrky, nikoli mírou rizikovosti určitého zůstatku z hlediska auditu. Snížení celkové úrovně významnosti (materiality) by znamenalo, že:

- Na rozhodnutí uživatele účetní závěrky má vliv auditorské riziko, nikoli informace obsažené v účetní závěrce;
- Auditor bude muset provést další auditorské práce, aby se ujistil, že účetní závěrka neobsahuje žádné nesprávnosti, které jednotlivě nebo v úhrnu převyšují celkovou úroveň významnosti (materiality).

Lepší je pokrýt auditorské riziko tím, že se pro konkrétní skupinu transakcí nebo zůstatek účtu nastaví prováděcí významnost (materialita) na nižší úrovni. To bude zárukou provedení dostatečného objemu prací, aby bylo možné identifikovat případné nesprávnosti, aniž by bylo nutné snižovat celkovou úroveň významnosti (materiality), a současně bude vytvořeno bezpečnostní pásmo, které pokryje případné nezjištěné nesprávnosti.

Stanovte nejprve úroveň významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek s ohledem na potřeby jejích uživatelů a poté nastavte prováděcí významnost (materialitu) pro účely navržení dalších auditorských postupů.

Citlivé zveřejňované údaje, zůstatky a problémy

Na základě specifické úrovně prováděcí významnosti (materiality) navrhněte další auditorské postupy, které budou pokrývat specifická rizika a zůstatky týkající se citlivých oblastí auditu.

Shrnutí

Následující tabulka souhrnně popisuje jednotlivé úrovně významnosti (materiality), včetně používání prováděcí významnosti (materiality).

Schéma 6.2-3

	Celková	Specifická	Prováděcí
Účel	Nastavení hranice, podle níž se určuje, zda účetní závěrka neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.	Nastavení hranic(e) (nižší, než je celková úroveň významnosti (materiality)) pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje, u nichž lze reálně předpokládat, že i menší nesprávnost, než je celková úroveň významnosti (materiality) stanovená pro účetní závěrku, by mohla ovlivnit ekonomická rozhodnutí jejich uživatelů.	Nastavení hranic(e) (nižší, než je celková nebo specifická úroveň významnosti (materiality)), která zajistí, že budou odhaleny i nevýznamné (nemateriální) nesprávnosti (nedosahující celkové, resp. specifické úrovně významnosti (materiality)), a poskytne auditorovi auditor určitou bezpečnostní rezervu.
Východiska	Jakou úroveň nesprávností v účetní závěrce by její uživatelé tolerovali (tj. jaká úroveň nesprávností by neovlivnila jejich ekonomická rozhodnutí)?	Jaká úroveň nesprávností by za specifických okolností u konkrétní skupiny transakcí, zůstatku účtů nebo zveřejněných údajů mohla reálně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky?	Jaký objem auditních prací bude nutný pro: <ul style="list-style-type: none"> • Identifikaci nesprávností menších než celková nebo specifická úroveň významnosti (materiality); • Vytvoření „bezpečnostního pásma“, které pokryje nezjištěné nesprávnosti?
Přibližné (empirické) pravidlo (výchozí kritérium stanovení významnosti (materiality))	Stanovení významnosti (materiality) je věcí odborného úsudku auditora, nejde o mechanické cvičení. Z tohoto důvodu standardy ISA neobsahují žádné konkrétní návodné informace. V praxi se za kritérium, které je pro uživatele účetních závěrek nejrelevantnější, často považuje výsledek hospodaření z pokračujících činností (pro významnost (materialitu) se používá 3 % až 7 %). V případě, že výsledek hospodaření není užitečným kritériem (např. u neziskové organizace nebo u účetní jednotky bez stabilních výsledků hospodaření), lze použít např. následující kritéria: <ul style="list-style-type: none"> • Výnosy nebo výdaje 1 % až 3 %; • Aktiva 1 % až 3 %; • Vlastní kapitál 3 % až 5 %. 	(Na základě odborného úsudku) stanovení nižší specifické úrovně významnosti (materiality) pro audit specifických nebo citlivých oblastí účetní závěrky.	Standardy ISA neobsahují žádné konkrétní návodné informace. Procentuální podíl se pohybuje od 60 % (celkové nebo specifické úrovně významnosti (materiality)) v případě vyššího rizika významné (materiální) nesprávnosti, až po 85 % v případě, že vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti je nižší.

	Celková	Specifická	Prováděcí
Použití při auditu	Určení toho, zda neopravené nesprávnosti jednotlivě nebo v úhrnu překročily celkovou úroveň významnosti (materiality).	Určení toho, zda neopravené nesprávnosti jednotlivě nebo v úhrnu překročily specifickou úroveň významnosti (materiality).	<ul style="list-style-type: none"> • Posouzení rizik významné (materiální) nesprávnosti; • Navržení dalších auditorských postupů reagujících na vyhodnocená rizika.
Revize v průběhu auditu	<ul style="list-style-type: none"> • Změna okolností, k níž dojde v průběhu auditu, například prodej části podniku; • Nové informace; • Posun ve znalostech auditora o účetní jednotce a její provozní činnosti na základě provedených dalších auditorských postupů (např. provozní výsledek hospodaření se podstatně liší od očekávání). 	Změna speciálních okolností.	<ul style="list-style-type: none"> • Změna vyhodnocených rizik; • Charakter a rozsah nesprávností, které auditor odhalil při provádění dalších auditorských postupů; • Posun ve znalostech auditora o účetní jednotce.

6.3 Uplatnění významnosti (materiality) při plánování auditu a vyhodnocení rizik

Stanovení jednotlivých úrovní významnosti (materiality) je klíčovou součástí procesu plánování. To nepředstavuje samostatnou fázi auditu, ale je to průběžný, opakovaný proces. Následující tabulka shrnuje, jak se významnost (materialita) uplatňuje při plánování auditu a vyhodnocení rizik.

Schéma 6.3-1

Významnost (materialita)	
Plánování (Celková strategie a plány auditu)	<p>Auditor používá významnost (materialitu) pro následující účely:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vymezení oblastí účetní závěrky, které budou předmětem auditu. • Vymezení kontextu pro definování celkové strategie auditu. • Naplánování charakteru, načasování a rozsahu konkrétních auditorských postupů. • Stanovení specifické úrovně významnosti (materiality) pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje, u nichž lze reálně předpokládat, že i menší nesprávnost, než je celková úroveň významnosti (materiality) nebo stanovená prováděcí významnost (materialita), by mohla ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. • Stanovení prováděcí významnosti (materiality) pro každou definovanou specifickou úroveň významnosti (materiality). Auditor totiž možná bude muset pracovat s prováděcí významností (materialitou) nastavenou pro konkrétní skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo zveřejněný údaj – to bude záviset na riziku, jemuž bude taková konkrétní položka vystavena. • Posouzení následně shromážděných důkazních informací z hlediska toho, zda je nutné stanovené úrovně významnosti (materiality) nějak upravit. Pokud ano, auditor odpovídajícím způsobem upraví charakter, načasování a rozsah auditorských postupů.

Významnost (materialita)	
Postupy vyhodnocení rizik	<ul style="list-style-type: none"> • Vymezení postupů vyhodnocení rizik, které auditor musí provést. • Vymezení širšího kontextu pro posouzení shromážděných informací. • Vyhodnocení potenciálního dopadu identifikovaných rizik. • Zhodnocení výsledků postupů vyhodnocení rizik.
Schůzky auditorského týmu	<ul style="list-style-type: none"> • Seznámení členů auditorského týmu s uživateli účetní závěrky a s tím, co by podle reálného předpokladu mohlo změnit jejich ekonomická rozhodnutí. Tyto znalosti mohou být přínosem v situaci, kdy se člen auditorského týmu během provádění auditu dozví informace, s jejichž znalostí by významnost (materialita) byla původně nastavena jinak. Příkladem mohou být následující situace: <ul style="list-style-type: none"> – Rozhodnutí účetní jednotky prodat významnou část podniku, – Nové informace nebo rizikové faktory mající vliv na původně nastavenou úroveň významnosti (materiality), – Posun ve znalostech auditora o účetní jednotce a její provozní činnosti na základě provedených dalších auditorských postupů, např. když se dosažené finanční výsledky podstatně liší od očekávaných. • Definování celkové strategie auditu. • Určení rozsahu testů na základě: <ul style="list-style-type: none"> – Prováděcí významnosti (materiality), – Specifické úrovně prováděcí významnosti (materiality). • Identifikace zásadních problémů týkajících se auditu a oblastí, na které se audit musí výrazně zaměřit.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Stanovení celkové i specifické úrovně prováděcí významnosti (materiality) vyžaduje od auditora odborný úsudek. Proto se doporučuje (nicméně není to povinné), aby auditorský tým prodiskutoval úsudky použité při stanovení úrovně významnosti (materiality) s partnerem zodpovědným za zakázku a získal jeho souhlas. Úsudky je nutné dostatečně podrobně zdokumentovat v auditních dokumentech.

6.4 Uplatnění významnosti (materiality) při provádění auditorských postupů

Jak ukazuje následující tabulka, auditor musí zohlednit významnost (materialitu) rovněž při určování charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů.

Schéma 6.4-1

Významnost (materialita)	
Provádění auditorských postupů	<p>Auditor používá významnost (materialitu) pro následující účely:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identifikace dalších auditorských postupů, které je nutné provést. • Rozhodnutí o tom, které položky budou vybrány pro účely testování a zda budou použity techniky výběru vzorku. • Jedno z kritérií pro stanovení velikosti vzorku (např.: selekční interval = přesnost (významnost (materialita)) ÷ faktor spolehlivosti). • Posouzení reprezentativních chyb při výběru vzorku jejich extrapolací na celý základní soubor pro účely identifikace „pravděpodobných“ nesprávností. • Posouzení celkové částky chyb na jednotlivých úrovních, od úrovně účtů až po úroveň účetní závěrky jako celku. • Posouzení celkové částky chyb, včetně netto dopadu neopravených nesprávností na počáteční zůstatek nerozděleného zisku. • Vyhodnocení výsledků auditorských postupů.

Pozn.: Auditor bude muset upravit celkovou strategii auditu a plán auditu, jestliže nastane některá z následujících situací:

- Povaha zjištěných nesprávností a okolnosti jejich výskytu naznačují, že mohou existovat další nesprávnosti, které by v součtu s nesprávnostmi shromážděnými v průběhu auditu mohly být významné (materiální);
- Součet nesprávností shromážděných v průběhu auditu se blíží stanovené úrovni významnosti (materiality).

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Případy, kdy auditor následně změní celkovou úroveň významnosti (materiality), pravděpodobně nebudou příliš časté. Taková situace nicméně může nastat, když se dozví nové informace nebo jestliže dojde k posunu v jeho znalostech o účetní jednotce a její provozní činnosti. Jestliže je třeba významnost (materialitu) změnit, ujistěte se, že auditorský tým je o této změně informován a posoudí její dopad na plán auditu.

Prováděcí významnost (materialita) se mění v závislosti na nových rizikových faktorech nebo nových zjištěných vyplývajících z probíhajícího auditu, jež nemusí mít na celkovou úroveň významnosti (materiality) žádný dopad. Změny prováděcí významnosti (materiality) vedou k úpravě charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů. Naopak pokud dojde ke změně celkové úrovně významnosti (materiality), je pravděpodobné, že bude nutné odpovídajícím způsobem nutně změnit i prováděcí významnost (materialitu).

6.5 Uplatňování významnosti (materiality) při přípravě zprávy auditora

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
450.11	Auditor je povinen stanovit, zda jsou neopravené nesprávnosti významné (materiální), a to jednotlivě či v součtu. Přitom je auditor povinen zvážit: <ul style="list-style-type: none"> (a) velikost a povahu nesprávností ve vztahu ke konkrétním skupinám transakcí, zůstatkům účtů či zveřejňovaným údajům i ve vztahu k účetní závěrce jako celku, a konkrétní okolnosti jejich výskytu a (viz odstavce A13–A17, A19–A20) (b) dopad neopravených nesprávností týkajících se předchozích období na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejňované údaje a na účetní závěrku jako celek. (viz odstavec A18)
450.12	Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením informace o neopravených nesprávnostech a o dopadu, který by mohly mít, jednotlivě nebo v součtu, na výrok ve zprávě auditora, pokud tomu nebrání právní předpisy. Ve svém sdělení je auditor povinen uvést významné (materiální) neopravené nesprávnosti jednotlivě. Auditor je povinen požádat, aby neopravené nesprávnosti byly opraveny. (viz odstavce A21–A23)

Další informace k vyhodnocování nesprávností jsou uvedeny v kapitole 21 druhého dílu.

Před vydáním výroku auditor:

- Potvrdí úroveň významnosti (materiality) stanovenou pro účetní závěrku jako celek;
- Posoudí charakter a celkovou částku neopravených nesprávností, které zjistil;
- Celkově posoudí, zda je účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená.

Schéma 6.5-1

Významnost (materialita)	
Příprava zprávy auditora	<p>Auditor používá významnost (materialitu) pro následující účely:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Posouzení celkové částky chyb na jednotlivých úrovních, od úrovně účtů až po úroveň účetní závěrky jako celku. • Posouzení celkové částky chyb, včetně netto dopadu neopravených nesprávností na počáteční zůstatek nerozděleného zisku. • Rozhodnutí o tom, zda je třeba provést další auditorské postupy, jestliže se součet nesprávností blíží stanovené celkové nebo specifické úrovni významnosti (materiality). • Výzva vedení účetní jednotky, aby opravilo všechny identifikované nesprávnosti. • Posouzení, zda je třeba znovu zkontrolovat oblasti, v nich se vyskytla největší nesprávnost. • Posouzení charakteru a citlivosti zjištěných nesprávností a jejich velikosti. • Rozhodnutí o tom, zda bude kvůli neopraveným významným (materiálním) nesprávnostem nutné vydat modifikovanou zprávu auditora.

Sumu nesprávností tvoří:

- Konkrétní nesprávnosti, které auditor zjistil při provádění auditních testů;
- Odhad dalších zjištěných nesprávností, jejichž výši nelze jiným způsobem kvantifikovat.

Auditor vyzve vedení účetní jednotky, aby všechny zjištěné nesprávnosti opravilo. Další informace k vyhodnocování shromážděných důkazních informací jsou uvedeny v kapitole 21 druhého dílu.

6.6 Další aspekty

Auditor se v souvislosti s významností (materialitou) zabývá rovněž následujícími záležitostmi:

- Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením;
- Aktualizace úrovně významnosti (materiality);
- Snížení úrovně významnosti (materiality) oproti předchozímu účetnímu období.

Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením

Vedení i osoby pověřené správou a řízením musí chápat, že míra přesnosti, kterou lze od auditu očekávat, je omezená. Musí si rovněž být vědomy toho, že by nebylo ekonomické navrhnout auditorské postupy tak, aby poskytovaly absolutní jistotu, že účetní závěrka není významně (materiálně) zkreslená. V tomto směru může audit poskytnout jen přiměřenou jistotu.

Jestliže auditor zjistí v průběhu auditu nějaké nesprávnosti, nejprve vyzve vedení účetní jednotky, aby je všechny opravilo. V případě, že se vedení rozhodne některé zjištěné nesprávnosti neopravit, je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o následujících skutečnostech:

- O neopravených nesprávnostech a o dopadu, který by jednotlivě nebo v úhrnu mohly mít na výrok ve zprávě auditora (není-li to zakázáno právními předpisy);
- O jednotlivých neopravených nesprávnostech, které jsou významné (materiální);
- O dopadu, který mají neopravené nesprávnosti týkající se předchozích účetních období jednak na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje a jednak na účetní závěrku jako celek.

Aktualizace úrovně významnosti (materiality)

Předběžné vyhodnocení úrovně významnosti (materiality) a auditorského rizika se může v době od prvotního naplánování až po vyhodnocení výsledků auditorských postupů změnit. Může se tak stát kvůli změně okolností nebo kvůli novým poznatkům, které auditor v souvislosti s prováděním auditorských postupů získá. Pokud auditor například provádí auditorské postupy již před koncem roku, pracuje s předpokládaným výsledkem hospodaření a předpokládanou finanční pozicí účetní jednotky. Jestliže se skutečný výsledek hospodaření a finanční pozice od těchto předpokladů významně liší, bude patrně nutné změnit i stanovenou úroveň významnosti (materiality) a vyhodnocení auditorského.

Snížení úrovně významnosti (materiality) oproti předchozímu účetnímu období

Jestliže dojde ke změně podmínek oproti předchozímu období, auditor musí posoudit, zda počáteční zůstatek vlastního kapitálu není významně (materiálně) zkreslený. Pokud se například tržby a zisk účetní jednotky oproti předchozímu účetnímu období podstatně snížily, bude nutné snížit i úroveň významnosti (materiality). V tom případě by ale v počátečních zůstatcích mohly být zjištěny chyby, které dříve zůstaly neodhaleny, protože u předchozího auditu byla úroveň významnosti (materiality) vyšší. Aby auditor snížil riziko, že počáteční zůstatek vlastního kapitálu obsahuje významnou (materiální) chybu, může na počáteční zůstatky aktiv a závazků aplikovat další auditorské postupy.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA**Nové zakázky**

U nové zakázky si zjistěte, s jakou celkovou úrovní významnosti (materiality) pracoval předchozí auditor. Pokud bude tato informace k dispozici, pomůže vám posoudit, zda nebude nutné na počátečních aktivních a pasivních zůstatcích provést další auditorské postupy.

Využití expertů vedení

Ujistěte se, že experti, které účetní jednotka zaměstnává (a kteří se podílejí na přípravě účetní závěrky) nebo s nimiž spolupracuje auditorský tým, dostali příslušné pokyny, aby používali úroveň významnosti (materiality) relevantní pro jimi prováděnou práci.

6.7 Dokumentace

V dokumentaci popište stanovení následujících úrovní významnosti (materiality) a faktory zohledněné při jejich stanovení:

- Celková úroveň významnosti (materiality);
- Pokud je to relevantní, specifická úroveň (úrovně) významnosti (materiality) pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje;
- Prováděcí významnost (materialita);
- Veškeré úpravy výše uvedených faktorů v průběhu auditu.

6.8 Případové studie – Určení a použití významnosti (materiality)

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Významnost (materialita) je obvykle dokumentována na formulářích, které obsahují souhrnný přehled provozních výsledků a poskytují prostor pro úvahy o dalších faktorech významnosti (materiality), jako jsou např. kvalitativní faktory.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

(Výňatek)

Posouzení významnosti (materiality)

Hlavními uživateli účetní závěrky jsou banky a akcionáři. Úroveň významnosti (materiality) v minulém období činila 8.000 €.

Možné hodnoty významnosti (materiality) založené na zisku z pokračujících činností či na výnosech jsou uvedeny v auditní dokumentaci č.X. Za použití odborného úsudku jsme významnost (materialitu) stanovili jako 5 % ze zisku před zdaněním, do něhož jsme před tím zahrnuli odměny vedení ve výši 70.000 €. Pro stanovení významnosti (materiality) jsme zvažovali i jiné veličiny, např. výnosy. Za nejvhodnější z hlediska uživatelů účetní závěrky jsme nakonec vybrali zisk před zdaněním.

Celkovou významnost (materialitu) pro toto období plánujeme na úrovni 10.000 €. S klientem jsme probrali obecné aspekty konceptu významnosti (materiality) a jeho použití pro účely auditu.

Za použití odborného úsudku a na základě druhů nesprávností odhalených v průběhu předchozích auditů jsme celkovou prováděcí významnost (materialitu) stanovili na 7.500 €.

Naší povinností je provést audit uhrazené částky místní daně z prodeje a oznámit ji místní samosprávě. Z toho důvodu jsme pro tuto daň z prodeje určili specifickou významnost (materialitu) ve výši 1.000 €.

Další informace – viz auditní dokumentace č. 615 ke kvantitativní analýze.....

Vypracoval: JF **Datum:** 8. prosince 20X2

Zkontroloval: LF **Datum:** 5. ledna 20X3

Případová studie B – Kumar & Co.

Kumar & Co.

(Výňatek)

Posouzení významnosti (materiality)

Hlavními uživateli účetní závěrky jsou banky a vlastníci.

Úroveň významnosti (materiality) v minulém období činila 3.000 €.

Po zvážení potřeb uživatelů jsme významnost (materialitu) určili jako 1 % z výnosů. Domníváme se, že pro určení významnosti (materiality) výnosy představují stabilnější základ než zisk před zdaněním. Celkovou významnost (materialitu) pro toto období plánujeme na úrovni 2.500 €.

S klientem jsme probrali obecné aspekty konceptu významnosti (materiality) a jeho použití pro účely auditu.

Za použití odborného úsudku, který vychází především z rozboru chyb udělaných v minulých obdobích, jsme celkovou prováděcí významnost (materialitu) stanovili na 1.800 €.

Ostatní záležitosti

Viz auditní dokumentace č. 615 k

Vypracoval: JF **Datum:** 8. prosince 20X2

Zkontroloval: LF **Datum:** 5. ledna 20X3

7. Porady auditorského týmu

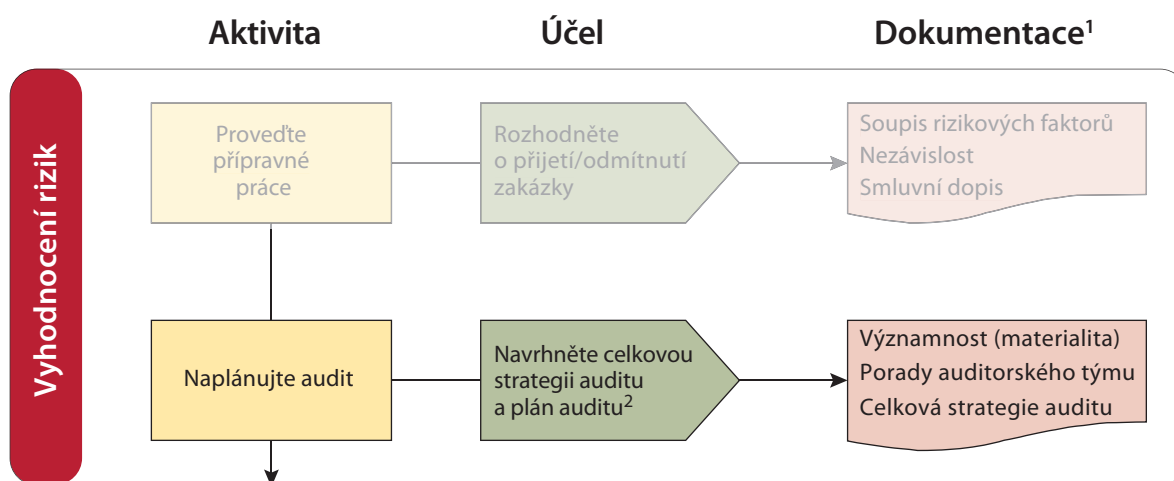
Obsah kapitoly

Účel a charakter porad členů auditorského týmu, na nichž se diskutuje o náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k významnému (materiálnímu) zkreslení.

Odkaz na příslušné standardy ISA

240, 300, 315

Schéma 7.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.

Odstavec č.

Citace příslušných ustanovení ISA

240.15

ISA 315 vyžaduje, aby proběhla projednávání záležitostí v rámci týmu provádějícího zakázku a aby partner odpovědný za zakázku určil, které záležitosti budou sděleny členům týmu, kteří se projednávání nezúčastnili. Projednávání se musí zaměřit především na to, jak a kde je účetní závěrka účetní jednotky náchylná k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, včetně možného způsobu vzniku podvodu. Při jednání jsou členové týmu pracujícího na zakázce povinni odhlédnout od skutečnosti, že věří v poctivost a integritu osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. (viz odstavce A10–A11)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
240.44	Auditor je povinen do dokumentace auditu zachycující obeznámení se auditora s účetní jednotkou a jejím prostředím a jeho vyhodnocení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností v souladu s požadavky ISA 315 uvést: (a) významná rozhodnutí přijatá během projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce týkající se náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem a (b) odhalená a vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení.
315.10	Partner zakázky a ostatní klíčoví členové auditorského týmu jsou povinni projednat náchylnost účetní závěrky účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti a aplikaci příslušného účetního rámce na skutečnosti a okolnosti u dané účetní jednotky. Partner zakázky je povinen rozhodnout, o kterých záležitostech budou informováni členové týmu, kteří se neúčastnili tohoto jednání. (viz odstavce A14–A16)

7.1 Úvodní přehled

Důležitým faktorem úspěchu každé auditní zakázky je kvalitní komunikace mezi členy auditorského týmu, která začíná jeho sestavením a uspořádáním schůzky, na níž je zakázka naplánována, a pokračuje po celou dobu realizace zakázky. Následující tabulka shrnuje přínos, který efektivní komunikace má.

Schéma 7.1-1

	Přínos
Potřeba průběžné komunikace mezi členy auditorského týmu	Produktivita auditu <ul style="list-style-type: none"> • Každý člen auditorského týmu se seznámí s účetní jednotkou, která je předmětem auditu, a s použitým rámcem účetního výkaznictví a bude vědět, jaká je jeho konkrétní role v rámci auditu a jak a kdy by práce měly být provedeny. • Možnost, že v některých oblastech bude proveden neadekvátně velký, případně neadekvátně malý objem auditorských prací, se výrazně sníží.
	Účinnost auditu <ul style="list-style-type: none"> • Řadoví členové auditorského týmu získávají znalosti o klientovi a o auditu přímo od zkušených auditorů, například od partnera odpovědného za zakázku. • Diskuse auditorského týmu o náchylnosti účetní závěrky k významné (materiální) nesprávnosti přispěje k vymezení podnikatelského rizika a rizika podvodu, které audit musí pokrýt. • Jsou přijímána kvalitnější rozhodnutí o charakteru, načasování a rozsahu vyhodnocení rizik a dalších auditorských postupů. • Efektivní komunikační kanály umožňují rychlou reakci na nové informace týkající se neobvyklých transakcí/událostí, spřízněných stran nebo problémů v oblasti výkaznictví.
	Odborný rozvoj auditorského personálu <ul style="list-style-type: none"> • Partneři předávají řadovým členům auditorského týmu nejlepší praxi. • Řadoví členové auditorského týmu jsou povzbuzováni v tom, aby kladli otázky a znovu posuzovali, jak účinná byla reakce na vyhodnocená rizika v předchozím účetním období.

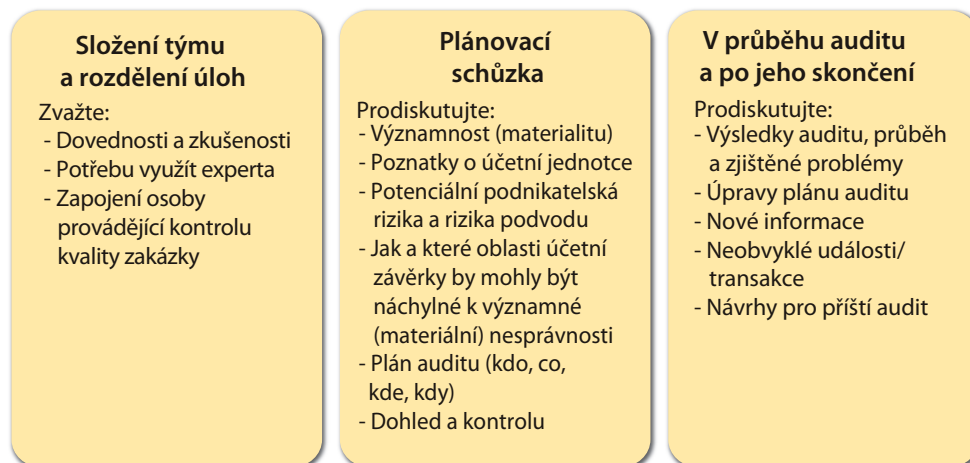
Podmínkou efektivní průběžné komunikace je:

- Zapojení partnera odpovědného za zakázku a dalších zkušených auditorů (a jejich plná pozornost);
- Ochota zkušených auditorů naslouchat asistentům, mimo jiné seznámit se s tím, jak asistenti chápou zakázku, povzbuzovat je, aby kladli otázky a přicházeli s návrhy, a poskytovat jim zpětnou vazbu.

Následující schéma shrnuje témata ke zvážení a k diskusi v rámci auditorského týmu.

Schéma 7.1-2

Komunikace v rámci auditorského týmu



PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Porady auditorského týmu mají pro účinnost auditu zásadní význam, proto by bylo chybou kvůli nedostatku času jen spěšně „prolítnout“ plánovaný program schůzky. Tyto porady jsou totiž příležitostí k prodiskutování auditorských rizik, k vytvoření scénářů možných podvodů i k navržení vhodné reakce. Navíc dávají členům auditorského týmu možnost seznámit se s podnikatelskými aktivitami účetní jednotky a dozvědět se, co se od nich bude během auditu očekávat. Na těchto poradách mají i řadoví členové auditorského týmu prostor přicházet s nápady jak by se dal audit zkvalitnit.

7.2 Plánovací schůzka auditorského týmu

U větších zakázek by se plánovací schůzka měla uskutečnit v dostatečném předstihu před zahájením prací u klienta, aby byl časový prostor pro přípravu podrobného plánu auditu a jeho případné další úpravy. U velmi malých zakázek může plánování probíhat formou krátkých diskusí na počátku zakázky a poté během auditu.

V souvislosti s plánovací schůzkou je členy auditorského týmu třeba podporovat v kritickém uvažování a v tom, aby ke shromážděným informacím přistupovali s profesním skepticismem. Žádný člen týmu nesmí zastávat nezvratný názor, že členové vedení a osoby pověřené správou a řízením jsou čestní a poctiví. Šíře diskuse musí zohledňovat role a zkušenosti jednotlivých členů auditorského týmu a jejich informační potřeby.

Následující tabulka shrnuje tři klíčové oblasti, na které se diskuse auditorského týmu zaměřuje.

Schéma 7.2-1

Klíčové oblasti diskuse	Cíl: Otevřeně prodiskutovat relevantní záležitosti
<p>Výměna poznatků o účetní jednotce, např. o jejích pracovnících, provozní činnosti a cílech</p>	<p>Účetní jednotka</p> <ul style="list-style-type: none"> • Historie a podnikatelské cíle. • Firemní kultura. • Změny týkající se provozní činnosti, pracovníků nebo systémů. • Příslušný rámec účetního výkaznictví a jeho aplikace vzhledem ke konkrétním skutečnostem a okolnostem týkajícím se účetní jednotky. <p>Vedení účetní jednotky</p> <ul style="list-style-type: none"> • Charakter/struktura účetní jednotky a jejího vedení. • Postoj k vnitřní kontrole. • Motivy k páčání podvodů. • Nevysvětlené změny v chování nebo v životním stylu klíčových zaměstnanců. • Signály svědčící o předpojatosti vedení. <p>Znamé rizikové faktory</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zkušenosti z předchozích auditních zakázek. • Významné faktory podnikatelského rizika. • Příležitost k páčání podvodů.

Klíčové oblasti diskuse	Cíl: Podnítit nové myšlenky a přístupy k provádění auditu
<p>Brainstorming</p>	<p>Možnost výskytu chyb nebo podvodu</p> <ul style="list-style-type: none"> • Které oblasti účetní závěrky by mohly být náchylné k výskytu významné (materiální) nesprávnosti (způsobené podvodem nebo chybou)? Tento krok je povinný pro všechny audity. • Jak by vedení mohlo páchat a tajit podvody v účetnictví? Pro tyto účely může být užitečné vytvořit různé scénáře páčání podvodů, případně, pokud je to možné, využít služeb forenzního účetního. Zvažte účetní zápisy, možnou předpojatost vedení při provádění odhadů či tvorbě rezerv, změny v účetních zásadách atd. • Jak by mohla být aktiva účetní jednotky zpronevěřena nebo zneužita pro osobní účely? • Existují nějaké nesobecké motivy pro manipulování účetní závěrky? (Takovým motivem může být například zajištění financování pro neziskovou organizaci.) <p>Reakce na vyhodnocená rizika</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jaké auditorské postupy/způsob auditu zvolit pro pokrytí vyhodnocených rizik? • Zvažte, zda bude do charakteru, načasování a rozsahu prováděných auditorských postupů zahrnut prvek nepředvídatelnosti.

Klíčové oblasti diskuse**Cíl: Zajistit řízení zakázky****Plánování auditu****Pokrytí specifických oblastí auditu:**

Ujistěte se, že plán auditu náležitě pokrývá všechny specifické požadavky standardů ISA relevantní pro danou zakázku. Specifické auditorské postupy jsou upraveny následujícími standardy ISA:

ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*

ISA 402 *Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace*

ISA 540 *Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů*

ISA 550 *Spřízněné strany*

ISA 600 *Audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*

Zajistěte řízení auditorského týmu:

- Stanovte úroveň významnosti (materiality).
- Přidělte role a odpovědnosti.
- Pro účely auditorského týmu zpracujte přehled toho, jak budou jednotlivé oblasti auditu rozděleny mezi členy týmu. Přehled by měl obsahovat následující: požadovaný způsob auditu, specifické aspekty, časový harmonogram, požadovaná dokumentace, rozsah dohledu, prověrka spisu auditora a další očekávané aktivity.
- Zdůrazněte důležitost uplatňování profesního skepticizmu během celého auditu.

Pozn.: Pokud se někteří (méně zkušení) členové auditorského týmu nemohou schůzky zúčastnit (nebo na ni nejsou pozváni), partner odpovědný za zakázku posoudí, o jakých záležitostech, které se na schůzce projednaly, je nutné je informovat.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Zdůrazněte členům týmu, že je důležité, aby si pozorně všímali náznaků nečestného jednání, ale aby nečinili unáhlené závěry, především když o svých zjištěních hovoří s vedením nebo zaměstnanci účetní jednotky. Vysvětlete jim, jaké okolnosti (varovné signály) mohou svědčit o existenci podvodu.

K odhalení podvodu obvykle vede vytipování určitých vzorců chování, výjimek a zvláštností, které doprovází nějakou transakci nebo událost. Například neoprávněná žádost o proplacení osobních nákladů může být z hlediska účetní závěrky nevýznamná (nemateriální), nicméně může svědčit o podstatně větším problému týkajícím se integrity vedení.

7.3 Komunikace v průběhu auditu a při jeho dokončování

Každý člen auditorského týmu pohlíží na účetní jednotku z trochu jiného úhlu. Může dokonce nastat situace, že určité informace shromážděné jedním členem týmu budou dávat smysl až v kombinaci s informacemi jiných členů týmu. To je typické zvláště pro podvody, k jejichž odhalení může vést vytipování určitých vzorců chování, zvláštností a výjimek.

Komunikaci mezi členy auditorského týmu lze znázornit jako skládačku. Jednotlivé dílky nám samy o sobě neumožňují představit si celkový obraz. Ten dostaneme až jejich vzájemným spojením. Stejně je to u auditu. Celkový pohled získáme, až když si členové auditorského týmu vzájemně vymění své znalosti a zjištění. Tuto informační „skládačku“ znázorňuje následující schéma.

Schéma 7.3-1

Sdílení informací



Porady auditorského týmu se nemusí omezovat jen na plánovací schůzku. Členy auditorského týmu je třeba podporovat v tom, aby vzájemně komunikovali a vyměňovali si informace, které v průběhu auditu získají a které se týkají všech relevantních záležitostí, zvláště pokud tyto informace mají vliv na vyhodnocení rizika a na plánované auditorské postupy.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Krátké hodnotící schůzky (debrífinky) ve strategických bodech auditu

Je užitečné (ale nikoli povinné), aby se auditorský tým – bez ohledu na svou velikost – kromě plánovací schůzky při zahájení zakázky sešel k projednání auditorských zjištění (lze řešit též formou konferenčního hovoru) i po ukončení následujících dvou fází auditu:

Provedení postupů vyhodnocení rizik a dalších auditorských postupů

Tyto závěrečné hodnotící schůzky nemusí být formální ani dlouhé. Jejich přínos spočívá v tom, že členům auditorského týmu umožňují ostatní slovně informovat o zjištěných skutečnostech, výjimkách a obavách. Lze na nich informovat rovněž o záležitostech (jakkoli zanedbatelných), které se zdají podivné nebo nepochopitelné. Jsou to totiž často právě drobnosti, které až ve spojení s dalšími informacemi získanými jinými členy týmu ukazují na potenciální rizikové faktory (např. na podvody), které je nutné podrobit dalším auditorským postupům. Tyto schůzky mohou přinést výrazné výsledky i v případě, že se auditorský tým skládá z pouhých dvou členů.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA (pokrač.)**Dokončení auditu**

Po dokončení auditní zakázky má většina auditorů tendenci hned začít pracovat na nové. To by ale vedlo ke ztrátě řady cenných poznatků, které mohou být přínosem pro audit v dalším účetním období. Je proto užitečné, když se auditorský tým po dokončení předchozího auditu sejde (případně se uskuteční konferenční hovor), aby posoudil, co by se příště dalo zlepšit. Takové posouzení může zahrnovat:

- Vytipování oblastí auditu, jimž by bylo v budoucnu vhodné věnovat více, resp. méně pozornosti;
- Upozornění na neočekávaná zjištění, neobvyklé transakce, případně finanční tlaky na pracovníky účetní jednotky, které mohou svědčit o podvodech nebo o motivech pro jejich páčání;
- Informace o plánovaných změnách, které budou mít vliv na budoucí zakázky, jako např. zásadní personální změny, nové zdroje financování, akvizice, nové produkty nebo služby, zavedení nového účetního systému či jiné změny ve vnitřním kontrolním systému;
- Upozornění na oblasti, v nichž by účetní jednotka měla poskytovat větší součinnost, např. analýzy některých oblastí účetní závěrky;
- Jestliže u zakázky existují významné rizikové faktory, může se závěrečná hodnotící schůzka (debrífink) zabývat také tím, zda má auditorská společnost zájem pokračovat ve spolupráci s daným klientem i v dalším účetním období. Rezignace bezprostředně po dokončení auditu má jednak tu výhodu, že každý má důvody ještě čerstvě „v hlavě“, a jednak dává účetní jednotce dostatečný časový prostor, aby si našla nového auditora.

Termíny následných hodnotících schůzek (debrífinků) lze stanovit již na první schůzce věnované plánování auditu.

7.4 Případové studie – Porady auditorského týmu

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Považujeme za přínosné nechat před poradou kolovat mezi členy týmu provádějícího zakázku poslední účetní závěrku, přehled rizik posuzovaných v předchozích obdobích (nebo i v tomto období v případě, že přehled byl aktualizován) a použité auditorské postupy. Na poradě je třeba zdůraznit potřebu uplatňování profesního skepticismu a nutnost neprodleně informovat o podezření na spáchání podvodu či o varovných signálech naznačujících výskyt podvodu.

Dokumentace může mít podobu běžné agendy nebo memoranda, které se založí do spisu.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Datum porady: 8. prosince 20X2

Program porady	Zápis z porady
1. Významnost (materialita) a významné zůstatky účtů.	<i>Celková významnost (materialita) se v důsledku nárůstu prodeje a zisku zvýší na 10.000 € a prováděcí významnost (materialita) na 7.500 €.</i>
2. Načasování, klíčové termíny a dostupnost pracovníků klienta.	<i>Je potvrzeno stejné načasování jako vloni i to, že naše požadavky na vedení, aby nám pomohlo s přípravou určitých přehledů, jsou přiměřené.</i>
3. Jaké poučení nám přinášejí minulé zkušenosti, jako např. skutečnosti/události, které způsobily zpoždění, a oblasti, u nichž byl audit příliš detailní, nebo naopak nedostatečný?	<i>Vnitřní kontroly v oblasti zásob byly v minulém roce nedostatečné, což vyústilo v další, neplánovanou práci. Podle sdělení klienta bude tento problém do konce tohoto období odstraněn.</i>
4. Objevily se nějaké nové pochybnosti ohledně integrity vedení, dalšího trvání podniku, soudních sporů apod.?	<i>Viz novinový výstřižek o Parvin. Nejspíš se jedná o ojedinělou událost, ale přesto musíme být opatrní.</i>
5. Letošní změny v provozní činnosti anebo finanční situaci, odvětvových předpisech, používaných účetních zásadách a lidech.	<i>Internetový prodej se na celkovém objemu tržeb nyní podílí 12 %. Navíc se plánuje výrazný rozvoj společnosti. Tato situace představuje značný nápor na peněžní zdroje, vnitřní kontroly a provozní systémy. V důsledku současné hospodářské krize není pro společnost vůbec jednoduché, aby udržela úroveň tržeb za situace, kdy klesá poptávka i prodejní ceny.</i>
6. Náchyllost účetní závěrky k podvodu. Jaké jsou možné způsoby uskutečnění podvodu ve společnosti? Vytvořte některé možné scénáře a pak naplánujte postupy, které potvrdí, nebo rozptýlí možné podezření.	<i>Předpojatost vedení a potlačení vnitřních kontrol vedením, s cílem vyhnout se daňové povinnosti, nejsou vyloučené. U odhadů vedení, účetních zápisů a transakcí mezi spřízněnými stranami hrozí riziko zmanipulování. Dále Arjan (vedoucí prodeje) má nákladný životní styl. Měli bychom také prověřit výpočty odměn a vykázané tržby.</i>
7. Významná rizika vyžadující zvláštní pozornost.	<i>Nedodržení podmínek stanovených bankou pro poskytnutí úvěru. Suraj nám sdělil, že se v tomto období chystá s bankou dojednat nové podmínky, které by umožnily určitou flexibilitu.</i>
8. Vhodné auditorské postupy reagující na identifikovaná rizika.	<i>Za účasti odpovědného člena týmu byl do určité míry zrevidován podrobný plán auditu. Při této činnosti byla zjištěna řada příležitostí ke zvýšení efektivity.</i>
9. Zvažte potřebu účasti odborníků nebo konzultantů, testování vnitřních kontrol versus testy věcné správnosti, potřebu zahrnout do některých auditorských testů prvek nepředvídatelnosti a zvažte také, jakou práci by mohl provést klient.	<i>Specialista IT by měl celkově prověřit internetový prodej a obecné počítačové kontroly. Jeho návštěva ve společnosti je naplánována na prosinec tohoto roku.</i>
10. Rozdělení rolí v auditorském týmu, harmonogram a kontroly spisu auditora.	<i>Byly upřesněny celkové i podrobné plány auditu.</i>
<p>Vypracoval: FJ Datum: 8. prosince 20X2 Zkontroloval: LF Datum: 5. ledna 20X3</p>	

Případová studie B – Kumar & Co.

Memorandum k založení do spisu: Kumar & Co.

Dne 8. prosince 20X2 se uskutečnila porada auditorského týmu (partnera a seniora), na které se naplánovala auditní zakázka pro společnost Kumar & Co.

Projednávané body:

- Celková významnost (materialita) byla v důsledku poklesu prodeje a zisku snížena na 2.500 €.
Prováděcí významnost (materialita) byla stanovena na 1.800 €.
- Raj se v poslední době věnuje rodinným záležitostem na úkor společnosti. Práci účetní Ruby nikdo nehlídá a Ruby tak má příliš vysokou kontrolu nad vykazovanými čísly. Chyby, které úmyslně či neúmyslně napáchá, mohou zůstat neodhaleny. Jedná se o situaci, která z hlediska auditora vykazuje významné riziko podvodu.
- Předpojatost vedení a potlačení vnitřních kontrol vedením, s cílem vyhnout se daňové povinnosti či zabránit porušení úvěrových podmínek stanovených bankou, nejsou vyloučené. Odhady vedení jsou tradičně konzervativní. Auditorскому týmu bylo připomenuto, aby věnoval pozornost všemu neobvyklému.
- Pečlivě prověříme transakce se spřízněnou stranou Dephta a také ocenění výrobků pro účely těchto transakcí.

Plán auditu:

- Je potvrzeno stejné načasování jako vloni a možnost obrátit se na vedení s žádostí o pomoc s přípravou některých přehledů. Společnost Kumar & Co. měla v minulém období určité potíže s dodržáním našeho časového harmonogramu přípravy zmíněných přehledů. Letos poskytneme Ruby požadované přehledy s předstihem, aby pochopila, co potřebujeme a v jakých termínech.
- Podrobný plán auditu byl do určité míry zrevidován. Vzhledem k vyhodnocenému riziku byly postupy pro některé oblasti rozšířeny a naopak v jiných oblastech, kde bylo riziko vyhodnoceno jako nízké, omezeny.
- Jelikož zde nejsou žádná tvrzení, u nichž by nebylo možné získat dostatečné důkazní informace prostřednictvím samotných testů věcné správnosti, dospěli jsme k názoru, že provedení testů věcné správnosti bude efektivnější než provedení testů kontrol.

Vypracoval: FJ **Datum:** 8. prosince 20X2

Zkontroloval: LF **Datum:** 5. ledna 20X3

8. Přirozená rizika – identifikace

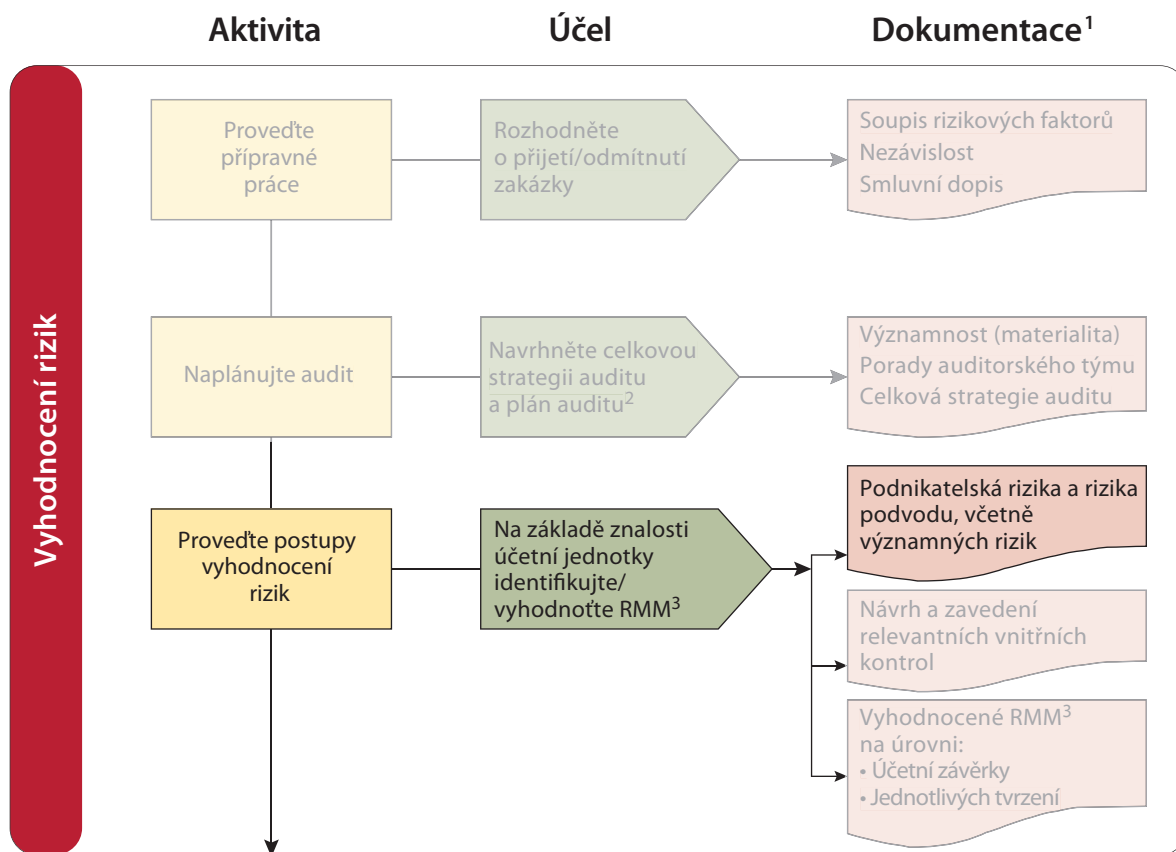
Obsah kapitoly

Jak auditor identifikuje rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.

Odkaz na příslušné standardy ISA

240, 315

Schéma 8.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
240.10	Auditor má následující cíle: (a) identifikovat a zhodnotit riziko vzniku významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem; (b) získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se vyhodnocovaných rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu pomocí toho, že na tato rizika vhodným způsobem zareaguje, a (c) vhodným způsobem reagovat na podvod nebo podezření z podvodu zjištěné během auditu.
315.3	Cílem auditora je identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky nebo tvrzení, ať již z důvodu chyby nebo podvodu, na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, což bude základem pro navržení a realizaci reakcí na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
200.13	Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu: (n) riziko významné (materiální) nesprávnosti – riziko, že již před zahájením auditu je účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená. U tohoto rizika se rozlišují dva druhy, které jsou na úrovni tvrzení popsány takto: (i) přirozené riziko – náchylnost určitého tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje k nesprávnosti, která by při nezohlednění souvisejících kontrol mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi významná (materiální), (ii) kontrolní riziko – riziko, že vnitřní kontrolní systém účetní jednotky včas nezabrání nesprávnosti, která by se mohla vyskytnout u tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje a která by mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi významná (materiální), resp. že vnitřní kontrolní systém takovou nesprávnost včas neodhalí a neopraví.
240.11	Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam: (a) podvod – úmyslný čin, jehož se dopustí jeden nebo více členů vedení, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo jedna či více osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran a při němž se použije klamání nebo klamavého jednání za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody. (b) faktory rizika podvodu – události nebo okolnosti, které indukují podněcování nebo nátlak ke spáchání podvodu, nebo umožňují jeho spáchání.
240.12	V souladu s ISA 200 je auditor povinen během auditu uplatňovat profesní skepticismus s vědomím, že může dojít k významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu, a to bez ohledu na předchozí zkušenost auditora ohledně poctivosti a integrity vedení a osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. (viz odstavce A7–A8)
240.13	Pokud nemá auditor důvod k jakýmkoli podezřením, může považovat účetní záznamy a dokumenty za pravé. Jestliže však okolnosti zjištěné během auditu vedou auditora k domněnce, že určitý dokument nemusí být pravý nebo že údaje v dokumentu byly pozměněny, aniž by o tom byl auditor informován, je auditor povinen provést další šetření. (viz odstavec A9)
240.15	ISA 315 vyžaduje, aby proběhla projednávání záležitostí v rámci týmu provádějícího zakázku a aby partner odpovědný za zakázku určil, které záležitosti budou sděleny členům týmu, kteří se projednávání nezúčastnili. Projednávání se musí zaměřit především na to, jak a kde je účetní závěrka účetní jednotky náchylná k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, včetně možného způsobu vzniku podvodu. Při jednání jsou členové týmu pracujícího na zakázce povinni odhlédnout od skutečnosti, že věří v poctivost a integritu osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. (viz odstavce A10–A11)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
240.17	<p>Auditor je povinen se vedení dotázat na:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) jeho hodnocení rizika, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslena vlivem výskytu podvodu, včetně povahy, rozsahu a frekvence takovýchto hodnocení, (viz odstavce A12–A13) (b) proces zavedený vedením sloužící k odhalování a reagování na rizika výskytu podvodu v účetní jednotce, včetně všech specifických rizik výskytu podvodu, která vedení identifikovalo nebo na něž bylo upozorněno, nebo na skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejněné údaje, u kterých by mohlo existovat riziko výskytu podvodu, (viz odstavec A14) (c) způsob, jakým vedení obeznamuje osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky se svými procesy sloužícími k odhalování rizik výskytu podvodu a k reagování na ně, a (d) způsob, jakým vedení obeznamuje zaměstnance se svými názory na obchodní postupy a etické chování.
240.18	<p>Auditor je povinen klást otázky vedení a dalším relevantním osobám v rámci účetní jednotky, aby zjistil, zda vědí o jakémkoli skutečném nebo údajném podvodu, který se týká účetní jednotky, nebo o podezření ze spáchání takového podvodu. (viz odstavce A15–A17)</p>
240.22	<p>Auditor je povinen posoudit, zda nezvyklé či neočekávané vztahy, které byly odhaleny při provádění analytických postupů, včetně těch, které se vztahují k výnosovým účtům, nemohou naznačovat existenci rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem.</p>
240.23	<p>Auditor je povinen zvážit, zda další získané informace nenaznačují výskyt významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem. (viz odstavec A22)</p>
240.24	<p>Auditor je povinen posoudit, zda informace získané z jiných postupů vyhodnocování rizik a provedených souvisejících činností nenaznačují, že je přítomen jeden nebo více faktorů rizika podvodu. Faktory rizika podvodu nemusí nutně naznačovat existenci podvodu, nicméně bývají často přítomny v podmínkách, kde k podvodům došlo, a mohou tedy naznačovat rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem. (viz odstavce A23–A27)</p>
240.44	<p>Auditor je povinen do dokumentace auditu zachycující obeznámení se auditorem s účetní jednotkou a jejím prostředím a jeho vyhodnocení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností v souladu s požadavky ISA 315 uvést:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) významná rozhodnutí přijatá během projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce týkající se náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem a (b) odhalená a vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení.
315.11	<p>Auditor je povinen se seznámit s následujícími skutečnostmi:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) příslušné odvětví, regulatorní a další externí faktory, včetně příslušného rámce účetního výkaznictví, (viz odstavce A17–A22) (b) charakter účetní jednotky, včetně: <ul style="list-style-type: none"> (i) její provozní činnosti, (ii) vlastnické a řídicí struktury, (iii) druhů investic, které účetní jednotka uskutečňuje nebo plánuje uskutečnit včetně investic do účetních jednotek zvláštního určení, a (iv) způsobu, jakým je účetní jednotka strukturována a financována. Tyto informace umožní auditorovi pochopit, jaké skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje může očekávat v účetní závěrce, (viz odstavce A23–A27) (c) výběr a použití účetních pravidel účetní jednotkou, včetně důvodů jejich změn. Auditor zhodnotí, zda jsou účetní pravidla používaná účetní jednotkou vhodná pro daný typ činnosti a konzistentní s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s účetními pravidly používanými v daném odvětví, (viz odstavec A28) (d) cíle a strategie účetní jednotky a související podnikatelská rizika, která mohou vést k riziku významné (materiální) nesprávnosti, (viz odstavce A29–A35) (e) měření a posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky. (viz odstavce A36–A41)

8.1 Úvodní přehled

Identifikace rizik je základem auditu. Vychází z postupů, které auditor provádí s cílem seznámit se s účetní jednotkou a jejím prostředím, a je jejich nedílnou součástí. Pokud by auditor účetní jednotku spolehlivě neznal, mohl by některé rizikové faktory opomenout. Jestliže například tržby účetní jednotky rostou, ale dané odvětví ekonomiky naopak zažívá prudký pokles, je to důležitá skutečnost, o které auditor musí vědět.

Cílem fáze vyhodnocení rizik je identifikovat zdroje rizika a poté vyhodnotit, zda by riziko skutečně mohlo vést k významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce. Takto získané informace auditorovi umožní nasměrovat úsilí auditorského týmu na vysoce rizikové oblasti a omezit práci na oblastech s nízkým rizikem

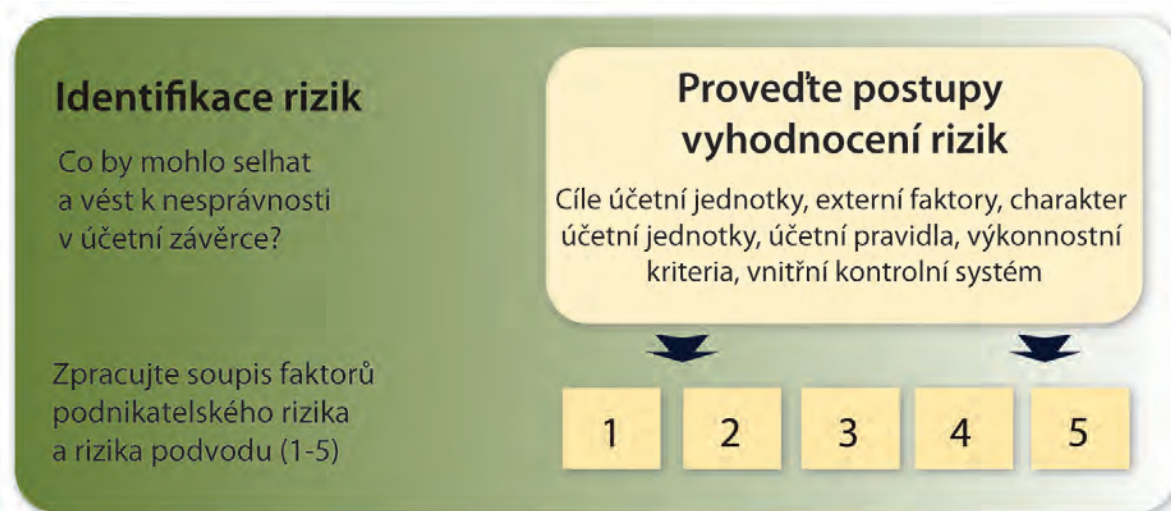
Vyhodnocení rizik se skládá ze dvou samostatných kroků:

- Identifikace rizik (ptáme se: „co by mohlo selhat?“);
- Vyhodnocení rizik (určení významnosti jednotlivých rizik).

Vyhodnocením rizik se podrobněji zabývá kapitola 9 druhého dílu.

Následující schéma ilustruje proces identifikace a vyhodnocení rizik.

Schéma 8.1-1



PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Nejprve identifikujte rizika

Abyste mohli nějaké riziko vyhodnotit, musíte ho nejprve objevit. Bylo by chybou předpokládat, že malá účetní jednotka není vystavena žádným zásadním rizikům nebo že riziko významné (materiální) nesprávnosti u právě prováděné zakázky bude stejné jako v předchozím účetním období. Každá účetní jednotka může být vystavena novým rizikům a u dříve identifikovaných rizik může dojít ke změně charakteru/důležitosti.

V dalších letech se zaměřte na to, co se změnilo oproti předchozímu účetnímu období

Pokud se jedná o zakázku realizovanou již v předchozích účetních obdobích, nezačínajte úplně znova, ale zaměřte se na změny, které nastaly v šesti klíčových oblastech zdrojů rizik (tj. v externích faktorech, charakteru účetní jednotky atd.). Tento přístup šetří čas a soustřeďuje pozornost auditora na charakter a důsledky případných nových rizik a na přehodnocení rizik dříve identifikovaných.

8.2 Typy rizika

Existují dvě hlavní kategorie rizik:

- Podnikatelské riziko;
- Riziko podvodu.

Rozdíl mezi podnikatelským rizikem a rizikem podvodu spočívá v tom, že riziko podvodu je důsledkem záměrného jednání nějaké osoby. Rozdíl ilustruje následující poznámka.

Schéma 8.2-1



Pozn.: Jedno a totéž riziko může v řadě případů patřit do obou kategorií, tj. jak do podnikatelského rizika, tak do rizika podvodu. Například zavedení nového účetního systému je zdrojem nejistoty (pracovníci účetní jednotky mohou dělat chyby, než si nový systém osvojí) a bude klasifikováno jako podnikatelské riziko. Současně ale lze tuto situaci klasifikovat i jako riziko podvodu, protože by někdo mohl této nejistoty využít ke zpronevěře nebo k manipulaci účetní závěrky.

Podnikatelské riziko

„Podnikatelské riziko“ je širší pojem než riziko významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce. Podnikatelská rizika vyplývají z významných podmínek, událostí, okolností, kroků nebo nečinnosti, které by mohly negativně ovlivnit schopnost účetní jednotky dosáhnout cílů a plnit dané strategie, včetně toho, že by mohly přispět ke stanovení nevhodných cílů a strategií.

Podnikatelským rizikem jsou rovněž události, které jsou důsledkem změny, složitosti, resp. důsledkem neschopnosti rozpoznat nutnost změny. Změna může vyplývat např. z:

- Neúspěchu při vývoji nových výrobků;
- Volby nevhodného trhu i přes úspěšný vývoj výrobků;
- Vad výrobků, které mohou vést ke vzniku závazků a ztrátě dobré pověsti účetní jednotky.

Riziko podvodu

Riziko podvodu vyplývá z událostí nebo okolností, které motivují nebo nutí k páčání podvodu či poskytují příležitost k jeho páčání.

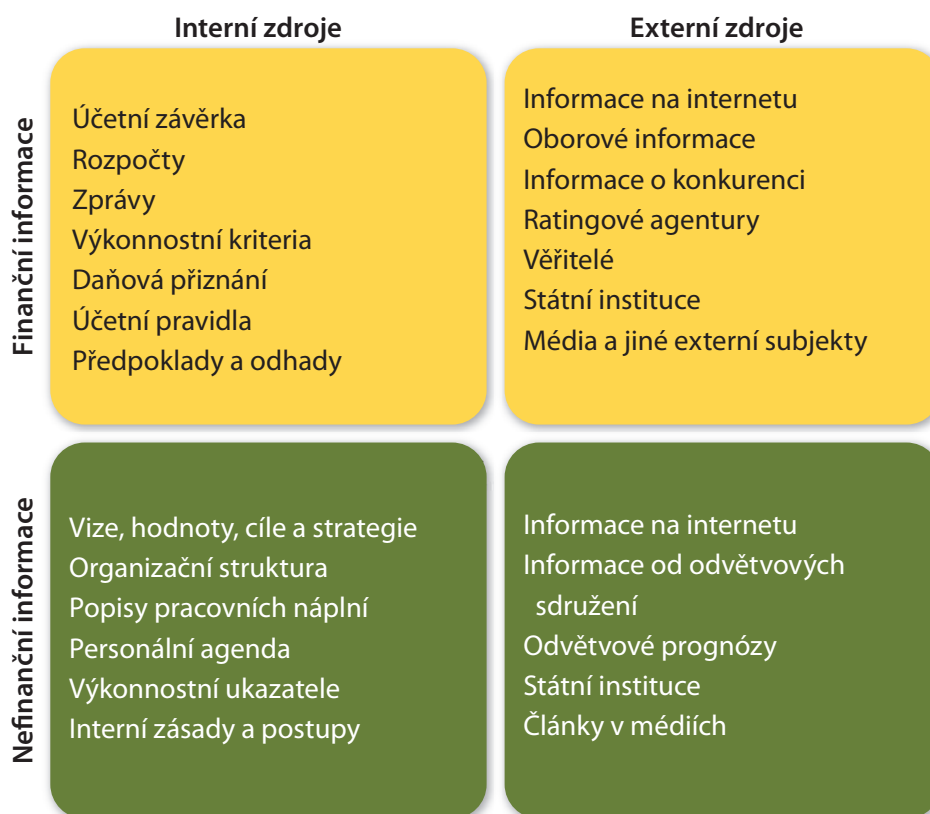
Znalosti, které má auditor o faktorech podnikatelského rizika a rizika podvodu, zvyšují pravděpodobnost identifikace rizik významné (materiální) nesprávnosti. Nicméně úkolem auditora není identifikovat nebo vyhodnotit všechna potenciální podnikatelská rizika, jimž je daná účetní jednotka vystavena.

8.3 Zdroje informací o účetní jednotce

Prvním krokem procesu vyhodnocení rizik je shromáždění maximálního množství relevantních informací o účetní jednotce (případně jejich aktualizace). Tyto informace jsou pro auditora důležitým východiskem identifikace a vyhodnocení potenciálních rizikových faktorů.

Informace o účetní jednotce a jejím prostředí je možné získávat jak z interních, tak externích zdrojů. Ve většině případů auditor začíná interními zdroji a následně ověřuje, zda jsou tyto informace v souladu s informacemi pocházejícími z externích zdrojů, jako jsou údaje zveřejňované odvětvovými sdruženími nebo informace o celkové ekonomické situaci, které lze obvykle najít na internetu. V následujícím schématu jsou uvedeny některé zdroje informací, z nichž může auditor vycházet.

Schéma 8.3-1



PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Důležitým zdrojem informací, na který se často zapomíná, je spis auditora k auditům účetní jednotky za předchozí roky. Spis obvykle obsahuje cenné informace týkající se např.:

- Aspektů nebo problémů, které je třeba zohlednit při plánování letošního auditu;
- Posouzení případných úprav a neopravených chyb, včetně důvodů, které k nim vedly;
- Oblastí, kde se opakovaně objevují rozpory, může jít např. o předpoklady, z nichž vycházejí účetní odhady;
- Oblastí, které jsou náchylné k chybám;
- Záležitostí, o nichž auditor diskutoval s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením.

Auditorský tým použije pro seznámení s účetní jednotkou rovněž informace získané prostřednictvím postupů pro vyhodnocení rizik, které byly provedeny před přijetím zakázky, případně před rozhodnutím o pokračování smluvního vztahu s klientem.

8.4 Postupy vyhodnocení rizik

Na základě informací, které auditor o účetní jednotce nyní má, může navrhnout postupy vyhodnocení rizik. Cílem těchto postupů, které jsou podrobněji popsány v kapitole 8 prvního dílu, je shromáždit a zdokumentovat poznatky o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému.

Poznatky o účetní jednotce, s nimiž se auditor musí seznámit, aby mohl identifikovat rizika, jimž je vystavena, lze rozdělit do šesti klíčových oblastí, které ilustruje následující schéma.

Schéma 8.4-1

A. Externí faktory	Charakter odvětví Regulační prostředí Rámec účetního výkaznictví
B. Charakter odvětví	Provozní činnost a klíčoví pracovníci Vlastnictví a správa a řízení Investice, struktura a financování účetní jednotky
C. Účetní pravidla	Výběr a uplatňování Důvody změn Vhodnost
D. Cíle a strategie účetní jednotky	Podnikatelské plány a strategie Finanční dopady a související rizika
E. Měření a prověřování finanční výkonnosti	Co se měří Kdo finanční výsledky kontroluje
F. Vnitřní kontrolní systém relevantní pro audit	Procesy a příslušné kontroly, jejichž cílem je snížit rizika na úrovni účetní jednotky a na úrovni jednotlivých transakcí

To, zda jsou shromážděné informace (míra znalostí o účetní jednotce) dostatečné, závisí na odborném úsudku auditora. Jeho znalosti o účetní jednotce nejsou tak rozsáhlé jako znalosti jejího vedení. Poslední oblast (ve schématu výše označená písmenem „F“), která se týká vnitřních kontrol relevantních z hlediska auditu, je podrobněji popsána v kapitole 5 prvního dílu a kapitolách 4, 11 a 12 druhého dílu.

Seznámení s charakterem účetní jednotky a jejím prostředím, včetně vnitřního kontrolního systému, má pro auditora významný přínos, který shrnuje následující tabulka.

Schéma 8.4-2

Tyto poznatky slouží jako „referenční rámec“	
Přínos poznatků o účetní jednotce	<p>Identifikace rizik a návrh reakce na ně</p> <ul style="list-style-type: none"> • Provedení úsudků o vyhodnocení rizik. • Návrh vhodných postupů reagujících na rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce. • Nastavení úrovně významnosti (materiality) (viz kapitola 6 druhého dílu). • Definování přiměřených očekávání, která jsou nezbytná pro provedení analytických testů věcné správnosti. • Návrh a provedení dalších auditorských postupů, jejichž cílem je snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň. • Zhodnocení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací (např. správnosti použitých předpokladů a ústních a písemných prohlášení vedení účetní jednotky k auditu). <p>Prověrka účetní závěrky</p> <ul style="list-style-type: none"> • Posouzení toho, jak vedení účetní jednotky volí a uplatňuje účetní pravidla. • Posouzení toho, zda jsou informace zveřejněné v účetní závěrce dostatečné. • Vytipování oblastí auditu, jimž je nutné věnovat zvláštní pozornost (například transakce se spřízněnými stranami, neobvyklé nebo složité smlouvy, předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky nebo neobvyklé transakce).

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Seznamování se s účetní jednotkou není izolovaným jednorázovým úkolem, který by auditor splnil na počátku auditu a víc se jím už nezabýval. Je důležité osvojit si poznatky o účetní jednotce po celou dobu realizace zakázky a pozorně si všimnout nových, dříve neidentifikovaných rizikových faktorů nebo rizik, která je nutné přehodnotit.

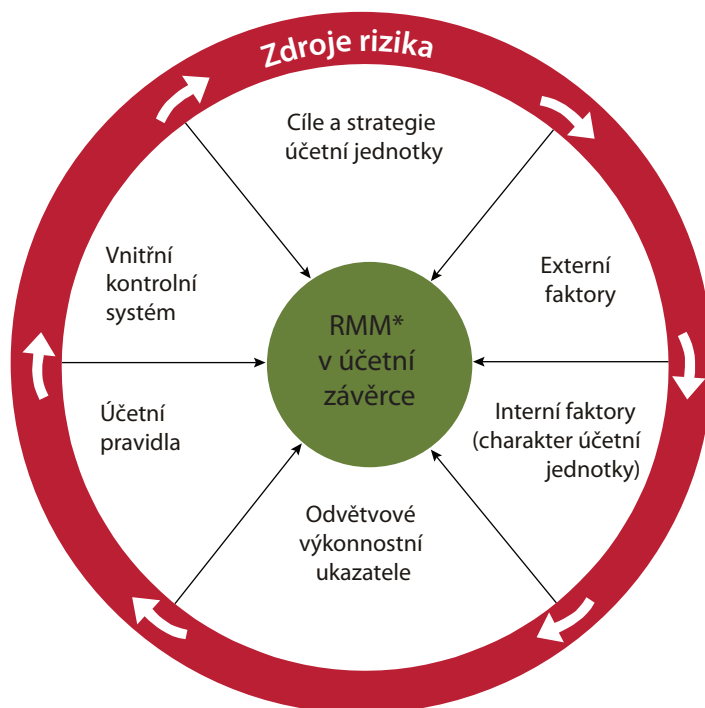
8.5 Zdroje rizika

Výskyt chyb a podvodů v účetní závěrce je důsledkem rizikových faktorů souvisejících s některou ze šesti oblastí poznatků o účetní jednotce (viz schéma 8.4-1).

Příkladem může být situace, kdy je na účetní jednotku uvalena nová, komplikovaná daň. Tato daň je externím rizikovým faktorem. Riziko výskytu nesprávnosti v účetní závěrce bude vyplývat z toho, že by účetní jednotka mohla nový zákon nesprávně interpretovat, v důsledku čehož chybně stanoví svou daňovou povinnost. Za povšimnutí stojí, že zdrojem (a příčinou) rizika je nová daň sama o sobě, nikoli její nesprávný výpočet, který je jen důsledkem rizikového faktoru. V souvislosti s novou daní se zvýší riziko početní chyby.

Následující graf znázorňuje šest oblastí poznatků o účetní jednotce jako potenciální zdroje rizika.

Schéma 8.5-1



* RMM = Rizika významné (materiální) nesprávnosti

Následující tabulka obsahuje příklady zdrojů rizik (ale nepopisuje jejich dopad na konkrétní oblasti účetní závěrky).

Schéma 8.5-2

Zdroje podnikatelského rizika a rizika podvodu	
Podnikatelské cíle a strategie	<ul style="list-style-type: none"> • Stanovení nevhodných, nereálných nebo příliš ambiciózních cílů a strategií. • Vývoj nových produktů nebo služeb, případně přechod na nový obor podnikání. • Vstup do nových podnikatelských oblastí či uzavírání transakcí, s nimiž má účetní jednotka velmi omezené zkušenosti. • Nesoulad mezi IT a podnikatelskou strategií. • Reakce na prudký vzestup nebo naopak propad tržeb, která může představovat nadměrnou zátěž pro vnitřní kontrolní systém a schopnosti pracovníků. • Dohodnuté složité podmínky financování. • Podniková restrukturalizace. • Významné transakce mezi spřízněnými stranami.
Externí faktory	<ul style="list-style-type: none"> • Hospodářská situace a změny právních předpisů. • Klesající poptávka po produktech či službách účetní jednotky. • Vysoký stupeň regulačních opatření. • Odvětvové změny. • Neschopnost účetní jednotky získat potřebné zdroje (výrobní materiál nebo kvalifikované pracovní síly). • Záměrný bojkot produktů nebo služeb účetní jednotky. • Omezená dostupnost kapitálu a úvěrů.

Zdroje podnikatelského rizika a rizika podvodu	
Charakter účetní jednotky	<ul style="list-style-type: none"> Nízká úroveň podnikové kultury a správy a řízení. Nekompetentní pracovníci v klíčových pozicích. Výměna klíčových pracovníků, včetně odchodu členů výkonného vedení. Složité provozní podmínky, nepřehledná organizační struktura nebo produkty. Závady produktů nebo služeb, které mohou vést ke vzniku závazků a ohrozit dobrou pověst účetní jednotky. Neschopnost reagovat na potřebu změn (v kvalifikaci nebo používané technologii). Nedostatky ve vnitřní kontrole, zejména takové, které vedení neřeší. Špatné vztahy s externími subjekty poskytujícími financování, např. s bankami. Problémy účetní jednotky s pokračováním činnosti a likviditou, včetně ztráty významných odběratelů. Zavedení nových systémů v oblasti účetního výkaznictví.
Výkonnostní ukazatele	<ul style="list-style-type: none"> Vedení neuplatňuje výkonnostní kritéria k hodnocení finanční výkonnosti účetní jednotky a posouzení, zda byly stanovené cíle dosaženy. Výkonnostní kritéria nejsou stanovena za účelem zefektivnění provozu nebo zavedení nápravných opatření.
Účetní pravidla	<ul style="list-style-type: none"> Nedůsledné uplatňování účetních pravidel. Nesprávné použití účetních pravidel.
Vnitřní kontrola	<ul style="list-style-type: none"> Nedostatečný dozor vedení nad každodenním provozem. Nedostatečná kontrola nebo absence kontroly celopodnikových činností, např. v oblasti lidských zdrojů, boje proti podvodu a přípravy účetních informací, jako jsou odhady a finanční hlášení. Nedostatečná kontrola nebo absence kontroly transakcí, např. v oblasti výnosů, nákupu, nákladů a mezd. Nedostatečná ochrana majetku.

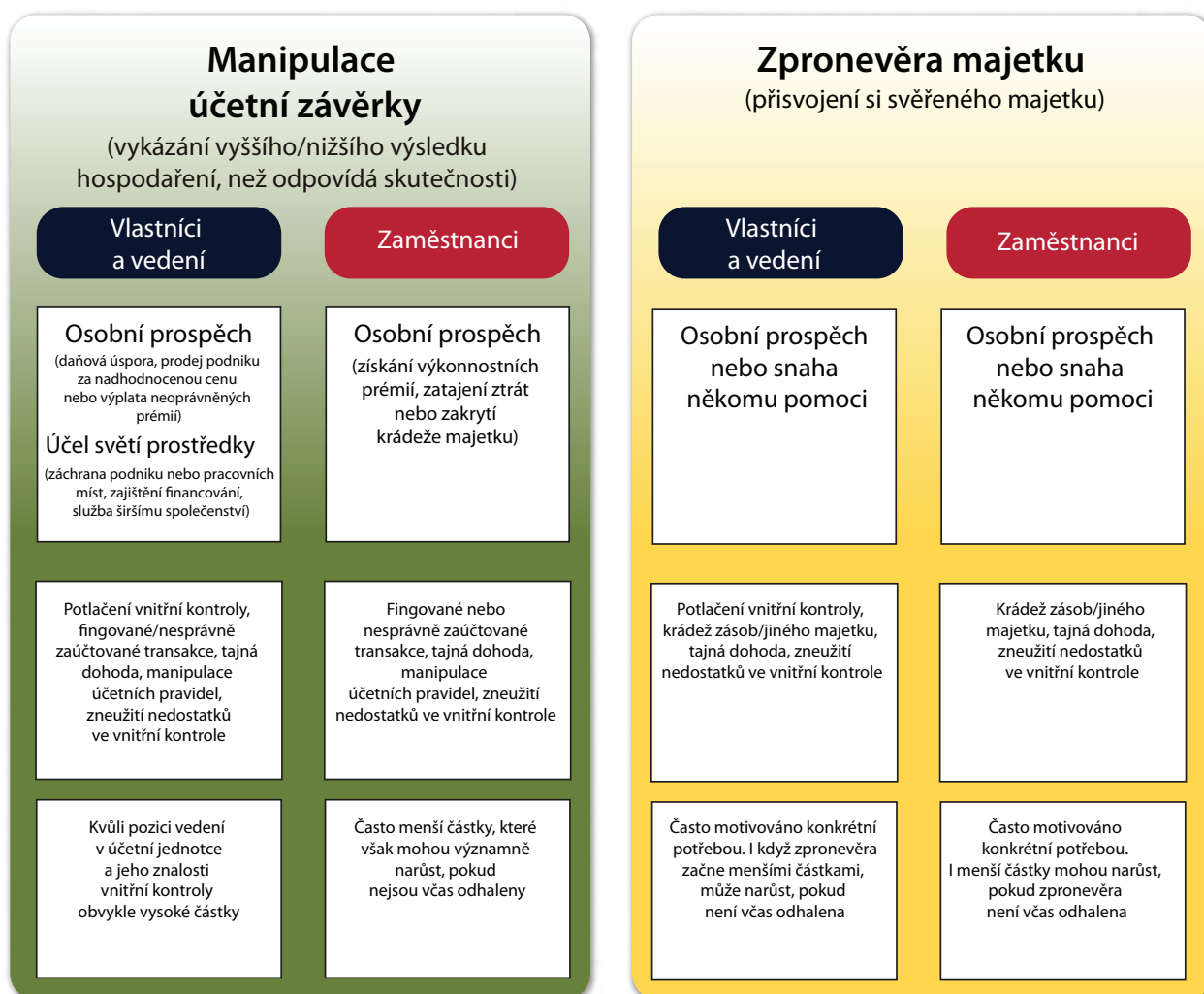
8.6 Riziko podvodu

Termínem „podvod“ se rozumí úmyslný čin, kterého se dopustí jeden nebo více členů vedení, jedna nebo více osob pověřených správou a řízením, osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran s cílem podvodně získat neoprávněné nebo protiprávní výhody.

Podvod páchaný jedním nebo více členy vedení nebo osobami pověřených správou a řízením se označuje jako „podvod ze strany vedení“. Podvod páchaný pouze zaměstnanci účetní jednotky se označuje jako „podvod ze strany zaměstnanců“. V obou případech může navíc existovat tajná dohoda s dalšími osobami v rámci účetní jednotky nebo se třetími stranami.

Následující schéma shrnuje typy a znaky podvodů.

Schéma 8.6-1

**PRAKTICKÁ POZNÁMKA**

U každého identifikovaného rizikového faktoru určete, zda představuje podnikatelské riziko nebo riziko podvodu, případně obojí. V řadě případů může vyústit z jednoho a téhož zdroje potenciálně jak podnikatelské riziko, tak riziko podvodu. Například personální výměny v účetním oddělení mohou být příčinou vyššího výskytu chyb (podnikatelské riziko), ale současně i příležitostí k páčání podvodů.

8.7 Typy znaky podvodů

I když se podvod může vyskytnout na všech úrovních organizační struktury, nejzávažnější (a největší) jsou obvykle podvody páchané členy vrcholového vedení.

Mezi okolnosti vytvářející prostředí, v němž je prostor pro páčání podvodů, patří:

- Neefektivní správa a řízení;
- Slabé vedení a neetická atmosféra („tone at the top“);
- Významné odměny vázané na finanční výkonnost;

- Daně nebo jiné podobné náklady, které jsou vnímány jako velmi vysoké;
- Složité předpisy, směrnice a zásady;
- Nerealistická očekávání finančních institucí, investorů a dalších zainteresovaných subjektů;
- Neočekávaný pokles ziskovosti;
- Nerealistické rozpočtové cíle;
- Nedostatečná vnitřní kontrola, především v případě organizačních změn.

Z výše uvedeného vyplývá, že nejefektivnější vnitřní kontrolou bránící podvodu je maximální snaha osob pověřených správou a řízením a vrcholového vedení dělat za všech okolností to, co je správné. Tento přístup dokládají explicitně formulované etické hodnoty a naplňování etických modelů v každodenní praxi účetní jednotky, což platí pro každou organizaci bez ohledu na její velikost.

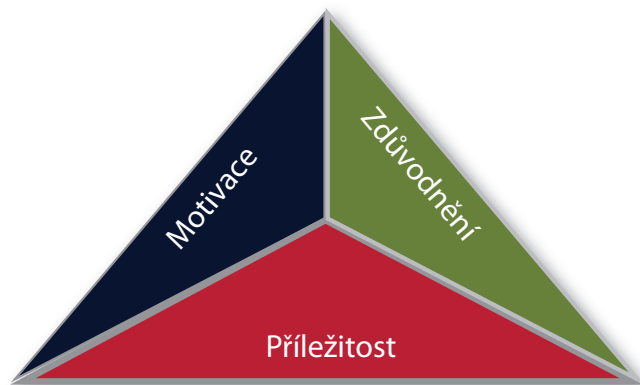
8.8 Trojúhelník podvodu

Existují tři podmínky, které obvykle svědčí o existenci podvodu. Forenzní auditoři v této souvislosti často hovoří o „trojúhelníku podvodu“ (viz následující schéma). Když jsou všechny tři podmínky splněny, je výskyt podvodu totiž velmi pravděpodobný.

Jedná se o následující tři podmínky:

- **Motivace**
Potenciálního pachatele často motivují jeho momentální osobní potřeby, s nimiž se nemůže nikomu svěřit (např. velké dluhy nebo snaha dosáhnout výsledku hospodaření, který bude odpovídat očekáváním finančního analytika nebo banky).
- **Příležitost**
Nedostatečná podniková kultura a absence přiměřené vnitřní kontroly utvrzuje potenciálního pachatele v přesvědčení, že jeho podvod nebude odhalen.
- **Zdůvodnění**
Potenciální pachatel podvodu sám sebe přesvědčuje, že žádný podvod nespáchal. Ospravedlňuje se výroky typu „vždyť vlastně o nic nejde“ nebo „beru si jen to, co si zasloužím“.

Schéma 8.8-1



Například vlastník-manažer stavební firmy dostane od přítele nabídku, aby mu za dobrou cenu postavil přístavbu k rodinnému domu, a že dostane „peníze na ruku“ a bude to „bez papírů“. V tomto případě budou tři podmínky podvodu vypadat takto:

- „**Motivace**“ vlastníka-manažera je snížit si daňovou povinnost, kterou by jinak musel uhradit.
- „**Příležitost**“ má vlastníka-manažer v tom, že může potlačit vnitřní kontroly týkající se účtování výnosů a nevykázat tržby plynoucí z dané zakázky.
- „**Zdůvodněním**“ může být, že už stejně platí příliš vysoké daně.

Pozn.: Pokud některá z těchto podmínek nebude splněna, k realizaci zakázky za „peníze na ruku“ pravděpodobně nedojde.

Při provádění postupů vyhodnocení rizik se musí členové auditorského týmu zajímat o existenci všech tří podmínek podvodu, nikoli pouze o příležitosti k jeho páčání. Následující tabulka shrnuje zdroje rizika podvodu.

Schéma 8.8-2

Zdroje rizika podvodu	
Motivace	<ul style="list-style-type: none"> • Provozní podmínky účetní jednotky, případně ekonomické či odvětvové podmínky ohrožují její finanční stabilitu a ziskovost. • Vedení je vystaveno nadměrnému tlaku, aby splnilo požadavky nebo očekávání třetích stran nebo osob pověřených správou a řízením (např. kvůli splnění plánovaného zisku nebo dodržování přísných ekologických předpisů apod.). • Vedení nebo zaměstnanci, kteří mají přístup k finančním prostředkům či jinému majetku, jenž se dá snadno odcizit, mohou být donuceni ke zpronevěře takového majetku pod tlakem osobních finančních závazků. • Nepřátelské vztahy mezi účetní jednotkou a zaměstnanci, kteří mají přístup k finančním prostředkům nebo jinému majetku, vyplývající např. z: <ul style="list-style-type: none"> – Vědomí nebo očekávání nadcházejícího propouštění zaměstnanců, – Nedávno uskutečněných nebo očekávaných změn v odměňování zaměstnanců, případně v rozsahu zaměstnaneckých výhod, – Povýšení, odměny za práci či jiných odměn, které jsou v rozporu s očekáváním. • Finanční výkonnost účetní jednotky může ohrožovat osobní finanční situaci vedení nebo osob pověřených správou a řízením (např. jejich finanční zájmy, odměny, záruky, apod.)
Postoje a důvody	<p>Zdůvodnění</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vedení má zájem uplatnit nevhodná opatření, aby: <ul style="list-style-type: none"> – vykázalo nižší hospodářský výsledek z daňových důvodů, – vykázalo vyšší hospodářský výsledek, tím se vyhnulo porušení úvěrových podmínek uzavřených s bankami, zvýšilo prodejní cenu účetní jednotky nebo splnilo cíle stanovené třetí stranou. • Chování zaměstnanců signalizuje nevoli a nespokojenost s poměry v účetní jednotce. • Mezi senior manažery vládne špatná pracovní morálka. • Vedení toleruje některé krádeže zaměstnanců. Například když přistihne zaměstnanec při krádeži, nezahájí proti němu disciplinární řízení. • Vedení neprosazuje hodnoty nebo etické normy účetní jednotky. • Vedení zlehčuje nutnost monitorovat a snižovat rizika spojená se zpronevěrami majetku.

Zdroje rizika podvodu	
Postoje a důvody (pokrač.)	<p>Postoje</p> <ul style="list-style-type: none"> • O vedení je známo, že soustavně porušuje zákony a předpisy, případně bylo opakovaně obviněno z podvodu. • Členové vedení změnili chování nebo životní styl do té míry, že vzbuzují podezření ze zpronevěry majetku. • Senior manažeři poskytují špatný etický příklad (např. tím, že nadhodnocují nákladové účty, páchají drobné krádeže apod.). • Vedení potlačuje stávající vnitřní kontroly. • Vedení nezjednálo potřebnou nápravu nedostatků zjištěných ve vnitřním kontrolním systému. • Vlastník-manažer nedělá žádný rozdíl mezi osobními a podnikovými transakcemi. • Akcionáři účetní jednotka (jichž je jen několik málo) mezi sebou mají spory. • Vedení se opakovaně pokouší zdůvodnit méně důležité případy nebo nevhodné účetní postupy tím, že jde o nevýznamné (nemateriální) záležitosti. • Vztah mezi vedením a stávajícím auditorem nebo jeho předchůdcem je napjatý.
Příležitosti	<p>Majetek náchylný ke zpronevěře</p> <ul style="list-style-type: none"> • Velké částky hotovosti v pokladně nebo na cestě. • Položky zásob, které mají malé rozměry, ale vysokou hodnotu nebo je o ně velký zájem. • Snadno převoditelný majetek, např. dluhopisy na doručitele, diamanty nebo počítačové čipy. • Pozemky, budovy a zařízení, které nejsou příliš rozsáhlé, dají se dobře zpeněžit nebo nemají snadno identifikovatelného vlastníka. <p>Nedostatečné vnitřní kontroly</p> <ul style="list-style-type: none"> • Osoby pověřené správou a řízením nevykonávají přiměřený dozor nad manažerskými procesy, které zajišťují identifikaci rizika podvodu a reakci na ně. • Nedostatečné oddělení výkonu povinností od jejich kontroly. • Nedostatečný dozor nad výdaji senior manažerů. • Nedostatečný dozor vedení nad zaměstnanci, kteří mají na starosti majetek. • Nedostatečné prověřování zájemců o zaměstnání pro pozice s přístupem k majetku. • Nedostatečná účetní evidence v oblasti majetku. • Neadekvátní postupy při autorizaci a schvalování transakcí. • Nedostatečná fyzická ochrana finančních prostředků, investic, zásob nebo pozemků, budov a zařízení. • Chybí úplné a včas provedené sesouhlasení majetku. • Chybí včas provedená a řádná evidence transakcí (např. zápočtů za vrácené zboží). • Chybí důsledné uplatňování povinných dovolených zaměstnanců zaujímajících klíčové kontrolní funkce. • Vedení není plně obeznámeno s informační technologií, která umožňuje IT pracovníkům spáchat zpronevěru. • Nedostatečná kontrola přístupu k automatizovaným záznamům, včetně kontroly protokolu operací počítačových systémů.

Zdroje rizika podvodu

Příležitosti
(pokrač.)

Zvlášť citlivé oblasti

- Odhady prováděné vedením, účtování výnosů, využití účetních záznamů, transakce se spřízněnými stranami apod.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

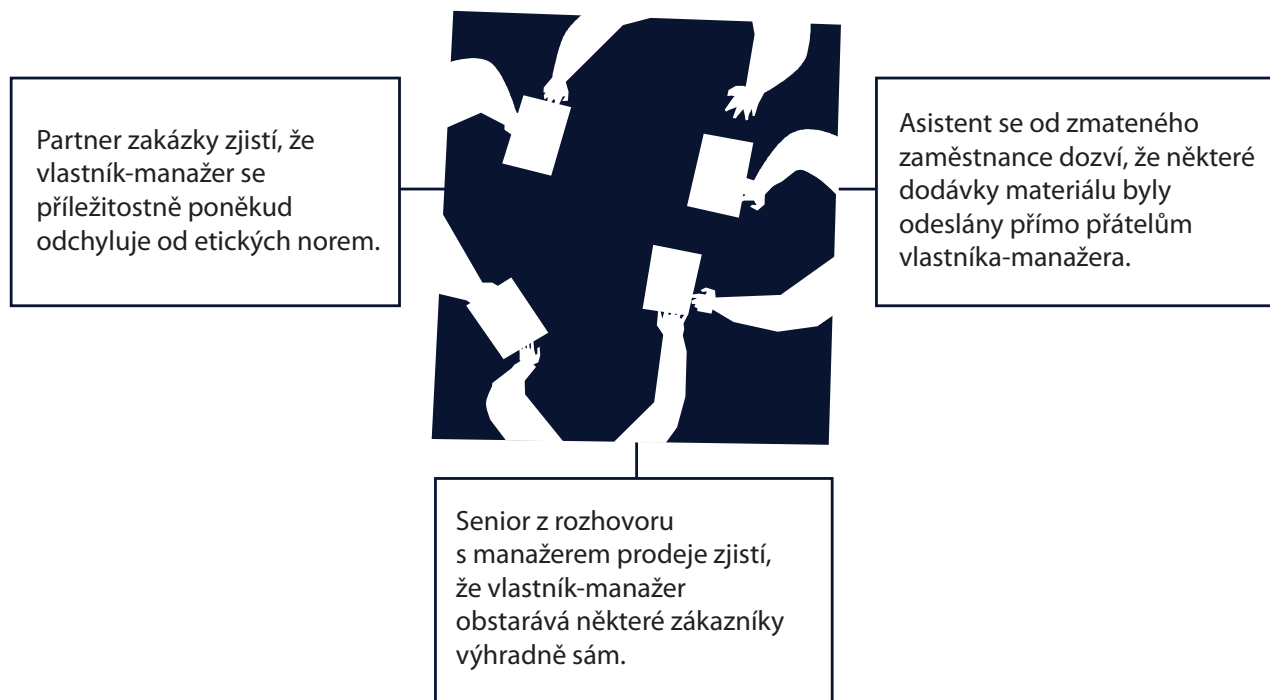
Podvod je vždycky úmyslný a zahrnuje zatajování informací před auditorem a jejich záměrné zkreslování. Proto k jeho odhalení může vést vytipování určitých vzorců chování, zvláštností a výjimek, které se mohou často týkat velice malých finančních částek.

Podvod patrně nebude možné odhalit jen na základě testů věcné správnosti. Auditor totiž pravděpodobně nezjistí, že nějaká transakce nebyla zaúčtována nebo je neplatná, pokud nebude mít komplexnější poznatky o účetní jednotce, které bude moci použít jako širší „referenční rámec“.

Členové auditorského týmu mohou – v závislosti na své roli a pozici, kterou v rámci týmu zastávají – narazit na rizikové faktory související s některou z podmínek trojúhelníku podvodu. Není však příliš pravděpodobné, že všechny tři podmínky (příležitost, motivaci i zdůvodnění) zjistí jediný auditor. Proto je velice důležité, aby si auditorský tým průběžně vyměňoval informace o zjištěních, k nimž v průběhu zakázky došel.

Následující schéma znázorňuje přínos, který v tomto ohledu mají porady auditorského týmu.

Schéma 8.8-3



Pokud by auditorský tým vzájemně nekomunikoval, jeho jednotliví členové by si jen velice obtížně utvářeli celkovou představu. Právě porady týmu jim umožňují jednotlivé informace propojit a vytvořit si na jejich základě celkový obraz dané problematiky.

8.9 Profesionální skepticismus

Auditor je povinen zachovat si po celou dobu realizace zakázky profesionální skepticismus. Následující tabulka shrnuje, v čem spočívá podstata takového přístupu.

Schéma 8.9-1

Co je podstatou profesionálního skepticismu:	
Vědomí, že každé vedení může páchat podvody	Vedení má díky své pozici vždy možnost potlačit – jinak kvalitní – vnitřní kontrolu. Auditorický tým nesmí zastávat nezvratný názor, že členové vedení a osoby pověřené správou a řízením jsou čestní a poctiví, a to bez ohledu na své předchozí pozitivní zkušenosti, které s nimi má.
Kritický přístup	Auditor musí kriticky vyhodnocovat platnost získaných důkazních informací.
Ostražitost	Vylučují nebo zpochybňují důkazní informace spolehlivost: <ul style="list-style-type: none"> • Dokumentů a odpovědí na dotazy? • Další informací získaných od vedení a osob pověřených správou a řízením?
Opatrnost	Auditor si při realizaci zakázky musí dát pozor, aby: <ul style="list-style-type: none"> • Nepřehlédl neobvyklé okolnosti. • Příliš nezevšeobecňoval své závěry z pozorování během auditu. • Při stanovení charakteru, časového rámce a rozsahu auditorských postupů a při hodnocení jejich výsledků neuplatňoval chybné předpoklady. • Nespokojil se s důkazními informacemi, které nejsou dostatečně přesvědčivé na základě předpokladu, že vedení a osoby pověřené správou a řízením jsou čestné a poctivé. • Nespokojil se s prohlášením vedení k auditu náhradou za shromáždění dostatečných a vhodných důkazních informací.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Přístupovat s profesním skepticizmem k auditu klienta, kterého znáte a kterému důvěřujete, může být obtížné. Člověk má přirozený sklon věřit ostatním lidem, pokud nemá informace svědčící o jejich nedůvěryhodnosti. Proto je nutné partnerům i ostatním členům auditorského týmu uplatňování profesního skepticizmu pravidelně připomínat. Níže přinášíme několik praktických rad:

- Vymyslete si nějakou fiktivní osobu, která má špatný přístup k vnitřní kontrole a nejedná eticky. Během porady, na které se bude hovořit o možných scénářích podvodu a náchylnosti účetní závěrky k nesprávnosti, si představujte, že vaším klientem, resp. senior manažerem ověřované účetní jednotky je tahle osoba.
- Na poradu o podvodech pozvěte někoho (v optimálním případě někoho se zkušenostmi v oblasti forenzního auditu), kdo danou účetní jednotku nezná.

8.10 Identifikace faktorů přirozeného rizika

Nejefektivnějším způsobem jak odhalit všechny důležité rizikové faktory je udělat z jejich identifikace nedílnou součást seznamování s účetní jednotkou. Čím víc toho bude auditor znát ze šesti klíčových oblastí poznatků o účetní jednotce, tím větší je pravděpodobnost, že bude schopen případné rizikové faktory identifikovat. Dobrá znalost účetní jednotky je přínosem rovněž pro zmapování potenciálních scénářů podvodu a pro návrh vhodné reakce na ně. Auditor musí mít stále na paměti, že vedení může vnitřní kontrolu kdykoli potlačit, a tím podvod zatajit (zvláště před auditorem).

Při shromažďování (a aktualizaci) informací z jednotlivých klíčových oblastí poznatků o účetní jednotce auditor posuzuje, zda se v nich nevyskytují nějaké důležité faktory podnikatelského rizika a rizika podvodu. U mnohých zjištěných podnikatelských rizik bude vhodné zvážit, zda nepředstavují současně i riziko podvodu. Z tohoto důvodu se, pokud je to možné, doporučuje vést seznam rizik podvodu odděleně od seznamu podnikatelských rizik. Jestliže například nějaký výrobek účetní jednotky nemá dobré vyhlídky (externí zdroj rizika), vyhodnoťte, jaké by to mohlo mít dopady na účetní závěrku. Pokud se výrobek bude špatně prodávat, budou narůstat zásoby na skladě, které možná bude nutné odepsat. Současně ale může hrozit i riziko podvodu, protože prodejce by mohl mít motivaci k nadhodnocování tržeb, aby splnil podmínky pro výplatu odměny.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Při identifikaci podnikatelského rizika ani rizika podvodu (patřících do přirozeného rizika) se nezohledňují žádné vnitřní kontroly, které by tato rizika mohly snižovat (vnitřním kontrolním systémem snižujícím rizika se zabývají kapitoly 11 a 12 druhého dílu). Vyhodnocení rizik bez ohledu na vnitřní kontrolní systém je důležité rovněž pro identifikaci všech případných významných rizik (viz kapitola 10 druhého dílu).

Zatímco některé zjištěné rizikové faktory budou mít dopad na určité konkrétní oblasti účetní závěrky, jiné budou mít zásadní (pervazivní) charakter a budou se týkat celé řady oblastí. Jestliže například hlavní účetní není dostatečně kvalifikovaný, nebudou se chyby pravděpodobně omezovat jen na jednu oblast účetní závěrky. Kromě toho, pokud jiná osoba této situace využije k páčání podvodů, mohou se nesprávnosti vyskytovat u nejrůznějších aktivních a pasivních zůstatků a být zamaskovány dalšími nesprávnostmi na výnosových a nákladových účtech.

Zásadní (pervazivní) rizika často vyplývají z nedostatečného kontrolního prostředí a mohou ovlivňovat řadu oblastí účetní závěrky, zveřejněných údajů i tvrzení. Tato rizika budou mít obvykle vliv na vyhodnocení rizik na úrovni účetní závěrky jako celku. Reakce auditora na rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky bude mít všeobecný charakter (tj. např. provedení většího objemu auditorských prací, přidělení zkušenějších členů auditorského týmu atd.).

V průběhu auditu mohou být identifikována ještě další rizika. Tato rizika je nutné doplnit do seznamu identifikovaných rizik, náležitě vyhodnotit a na základě toho rozhodnout o případné změně strategie a plánu auditu, mimo jiné o charakteru a rozsahu dalších auditorských postupů, které bude nutné provést. To bude zárukou, že se při plánování příštího auditu bude vycházet z kompletního seznamu rizik.

Následující tabulka popisuje návrh procesu identifikace rizik, rozděleného do tří kroků.

Schéma 8.10-1

Identifikace rizik	
První krok Shromáždění základních informací o účetní jednotce	<p>Výchozím bodem je shromáždění základních poznatků o účetní jednotce, resp. vytvoření referenčního rámce, na jehož základě auditor navrhne postupy vyhodnocení rizik, které bude provádět. Bez těchto znalostí o účetní jednotce by bylo obtížné, ne-li nemožné zjistit, jaké chyby a podvody by se v účetní závěrce mohly vyskytnout.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Shromážděte (nebo aktualizujte) relevantní základní informace o účetní jednotce, jejích cílech, firemní kultuře, provozní činnosti, klíčových pracovnících, interní organizaci a vnitřním kontrolním systému.
Druhý krok Návrh, provedení a zdokumentování postupů vyhodnocení rizik	<ul style="list-style-type: none"> • Postupy vyhodnocení rizik (viz kapitola 8 prvního dílu) se provádějí s následujícím cílem: <ul style="list-style-type: none"> – Identifikovat zdroje rizika významné (materiální) nesprávnosti, – Osvojit si vhodné poznatky o účetní jednotce, – Shromáždit potřebné důkazní informace. • S použitím základních poznatků o účetní jednotce získaných v prvním kroku navrhnete a provedte postupy vyhodnocení rizik a související činnosti. • Uspořádejte porady auditorského týmu o náchylnosti účetní závěrky k výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem (viz kapitola 7 druhého dílu). • Zeptejte se vedení na to, jak identifikuje a řídí rizikové faktory (především riziko podvodu) a jaké rizikové faktory fakticky identifikovalo a řídí. Dále se ho zeptejte, zda se vyskytly nějaké chyby nebo podvody. • Veškeré identifikované rizikové faktory zdokumentujte.

Identifikace rizik

Třetí krok Promítnutí identifikovaných rizik na významné (materiální) oblasti účetní závěrky

U každého identifikovaného rizikového faktoru (příčiny rizika) zjistěte, jaké dopady (konkrétní nesprávnost, tj. chyba nebo podvod) by mohl mít na účetní závěrku. V této souvislosti je důležité si uvědomit, že jeden rizikový faktor může způsobit celou řadu různých typů nesprávností, které mohou mít vliv na vícero oblastí účetní závěrky (příklady viz praktická poznámka níže).

- Identifikujte významné (materiální) zůstatky účtů, skupiny transakcí a zveřejněné údaje.
- Identifikovaná rizika promítněte nebo propojte na konkrétní oblasti účetní závěrky, zveřejněné údaje a tvrzení, na něž mají dopad. Pokud má identifikované riziko zásadní (pervazivní) charakter, promítněte ho na účetní závěrku jako celek. Vymezení dopadu, který mají rizika na určitou oblast účetní závěrky, pomáhá při vyhodnocení rizik na úrovni tvrzení. Vymezení dopadu, který mají zásadní (pervazivní) rizika, pomáhá při vyhodnocení rizik na úrovni účetní závěrky jako celku.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Auditoři mají přirozenou tendenci vycházet při identifikování rizik z účetní závěrky. S ohledem na chyby zjištěné v předchozích účetních obdobích může auditor například u nějaké účetní jednotky považovat za vysoce rizikové zásoby. To je ale stejné, jako když identifikuje dopad nějakého rizika, a ne jeho příčinu. Je samozřejmě důležité, aby auditor věděl, že zásoby jsou vysoce rizikové. Ale ještě důležitější je znát příčinu, která toto riziko způsobila. Pokud ji auditor nezjistí, může se stát, že mu některé rizikové faktory zcela uniknou. Zvažte následující:

Chybějící zůstatky nebo transakce

Účetní závěrka shrnuje výhradně výsledky podnikatelských rozhodnutí a transakcí, které účetní jednotka zaúčtovala. Pokud nějaké transakce zaúčtovány nebyly, došlo ke zpronevěře majetku nebo pokud v příloze účetní závěrky nebyly zveřejněny nějaké podmíněné položky, je docela dobře možné, že rizika související s těmito chybějícími částkami nebo nezveřejněnými údaji nebudou identifikována, a tudíž ani vyhodnocena.

Shromažďování faktů versus identifikace rizik

Proces seznamování s účetní jednotkou se může snadno zaměřit na pouhé shromažďování faktů o ní, místo na vyhodnocování zdrojů rizik. Pokud k tomu dojde, mohou auditorovi zcela uniknout nové rizikové faktory, události, transakce nebo rizika podvodu.

Příčina a důsledek nesprávnosti

Pokud bude auditor věnovat pozornost především dopadům nebo důsledkům rizikového faktoru (tj. pokud se např. zaměří na chyby v zůstatku zásob, a nikoli primárně na příčiny, které je způsobují), může mu uniknout důležitost některých zdrojů rizik. Zdrojem rizika je událost(i), která je primární příčinou výskytu chyb. V případě zůstatku zásob mohou být zdrojem chyb například nevhodně nebo nedostatečně vyškolení zaměstnanci, zastaralý vnitřní kontrolní systém, nesprávné uplatňování účetních pravidel, např. pravidel týkajících se účtování výnosů, nedostatečné fyzické zabezpečení zásob, podvod páchaný zaměstnanci atd.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA (pokrač.)**Příčina způsobující vícečetné nesprávnosti**

Jeden zdroj rizika může často ovlivňovat řadu zůstatků účetní závěrky. Například ekonomická krize bude mít dopad na ocenění zásob, inkaso pohledávek, plnění podmínek úvěrových smluv, může motivovat manipulaci prodejních transakcí s cílem splnit limity pro výplatu odměn, nebo může mít dokonce dopad na předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Zásadní (pervazivní) rizika

Pokud by se auditor zaměřoval na každou z oblastí účetní závěrky zvlášť, mohla by mu uniknout některá zásadní (pervazivní) rizika a rizika podvodu. Například zavedení nového účetního systému by mohlo být příčinou chyb u řady zůstatků v účetní závěrce a ještě by nějaká osoba mohla nejistoty související s novým systémem využít k páčání podvodů.

8.11 Dokumentování procesu identifikace rizik

Způsob dokumentování procesu identifikace rizik je věcí auditorova odborného úsudku. Pokud se tento proces bude skládat například z výše uvedených tří kroků, dokumentace bude zahrnovat následující:

- Informace o účetní jednotce;
- Popis postupů vyhodnocení rizik;
- Promítnutí identifikovaných rizik do chyb a podvodů, které by se v účetní závěrce mohly vyskytnout.

Schéma 8.11-1

Co je třeba zdokumentovat	Popis
Informace o účetní jednotce	<p>Zdokumentujte informace týkající se jednotlivých oblastí poznatků o účetní jednotce, jako jsou její cíle, externí faktory, její charakter atd. Dokumentace může mít v závislosti na velikosti účetní jednotky velice rozdílnou podobu, od jednoduché až po složitou, a bude pravděpodobně zahrnovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Informace zpracované klientem (například podnikatelské plány a analýzy); • Externí údaje (odvětvové zprávy, komunikaci mezi členy auditorského týmu, zdokumentované zásady a postupy); • Relevantní korespondenci (s právními zástupci, státními orgány atd.), emaily, zprávy poradců, memoranda; • Kontrolní seznamy (checklisty).

Co je třeba zdokumentovat	Popis
Postupy vyhodnocení rizik	<p>Zdokumentujte provedené postupy vyhodnocení rizik. Dokumentace bude popisovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Porady auditorského týmu týkající se náchylnosti účetní závěrky dané účetní jednotky k výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem a závěry, k nimž tým dospěl; • Klíčové poznatky o účetní jednotce týkající se: <ul style="list-style-type: none"> – Jednotlivých aspektů účetní jednotky a jejího prostředí, které jsou popsány výše, – Pěti složek vnitřní kontroly, které jsou popsány v kapitole 5 prvního dílu, – Zdrojů informací, na základě kterých auditor poznatky získal; • Identifikovaná a vyhodnocená rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení.
Promítnutí identifikovaných rizik do potenciálních chyb a podvodů v účetní závěrce	<p>Zdokumentujte významné (materiální) zůstatky účtů, skupiny transakcí a údaje zveřejněné v účetní závěrce a u každého zjištěného rizika uveďte, zda:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Má zásadní (pervazivní) charakter z hlediska účetní závěrky jako celku; • Omezuje se na určitou konkrétní oblast účetní závěrky, zveřejněné údaje nebo tvrzení.

Způsobů, jak lze identifikovaná rizika zdokumentovat, je celá řada, jednu z možností ilustruje následující tabulka. V tomto případě jsou zdroje rizika rozděleny podle jednotlivých klíčových oblastí poznatků o účetní jednotce (externí faktory, charakter účetní jednotky atd.) a dokumentace popisuje potenciální dopad rizika na účetní závěrku a vymezuje její oblast, jíž se riziko týká.

Schéma 8.11-2

Zdroj rizika	Dopad rizika na účetní závěrku (Chyby nebo podvod)	Dotčená oblast účetní závěrky/zásadní (pervazivní) riziko
Cíle účetní jednotky		
Zavedení nového výrobku v průběhu účetního období	Chyby v alokaci nákladů a ocenění zásob.	Ocenění zásob
	Metodika kalkulace nákladů a ceny nového výrobku a související systémy by mohly být příležitostí pro páčání podvodů.	Správnost zůstatků týkajících se zásob
	Účetní jednotka potřebuje další finanční prostředky na financování nového výrobku. V důsledku toho nemusí být schopna dodržet podmínky stávajících bankovních úvěrů. V případě jejich porušení by úvěr mohl být splatný na požádání.	Body přílohy účetní závěrky týkající se financování účetní jednotky, úvěrových podmínek a klasifikace úvěrů
	Vedení se může snažit manipulovat účetní závěrku, aby účetní jednotka splnila podmínky bankovních úvěrů.	Zásadní (pervazivní) riziko

Zdroj rizika	Dopad rizika na účetní závěrku (Chyby nebo podvod)	Dotčená oblast účetní závěrky/zásadní (pervazivní) riziko
Charakter účetní jednotky		
Hlavní účetní není náležitě vyškolen	Chyby v účetní závěrce.	Zásadní (pervazivní) riziko
	Příležitost k páčání podvodů.	Zásadní (pervazivní) riziko

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Centrální dokumentace rizik

Veškeré identifikované rizikové faktory je vhodné zaznamenat v jednom dokumentu, na jednom místě nebo je alespoň v auditních dokumentech opatřit společným referenčním číslem. Má to celou řadu výhod:

- Usnadňuje to kontrolu spisu. Všechny zjištěné rizikové faktory lze najít na jednom místě.
- Konzistentnost vyhodnocení rizik. Pokud bylo nějaké riziko vyhodnoceno odlišně od přístupu k vyhodnocení ostatních rizik, bude to při společné prověrce rizik lépe patrné.
- Rizika lze setřídit (pomocí tabulkového procesoru – spreadsheetu) podle jejich závažnosti, takže ta nejvýznamnější budou na začátku soupisu. To osobě provádějící kontrolu umožní ověřit si, zda byla pro všechna hlavní identifikovaná rizika navržena vhodná reakce.

Oddělená evidence faktorů rizika podvodu a podnikatelského rizika

Soupisy rizik podvodu a podnikatelských rizik vedte odděleně a tato rizika také odděleně vyhodnocujte. Řada podnikatelských rizik totiž představuje současně i příležitost nebo motiv k páčání podvodu. Pokud by auditor nevyhodnocoval riziko podvodu zvlášť, mohl by některé rizikové faktory opomenout. Například nový účetní systém je potenciálním zdrojem chyb (podnikatelské riziko), ale může také někomu poskytnout příležitost pro manipulaci finančních výsledků nebo zpronevěru majetku (riziko podvodu). Dalším důvodem pro oddělenou evidenci rizik podvodu a podnikatelských rizik je to, že reakce auditora na riziko podvodu (tj. vytipování určitých vzorců chování, výjimek a zvláštností) se může od reakce na související podnikatelské riziko dost podstatně lišit.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA (pokrač.)**Vyhodnocení rizik odložte na později**

Bylo by chybou omezit se při vytváření soupisu rizik jen na ty rizikové faktory, které budou pravděpodobně významné nebo důležité. Klíčovou součástí identifikace rizik je zpracování co nejúplnějšího seznamu rizikových faktorů. Ty bezvýznamné lze po jejich náležitém vyhodnocení následně jednoduše vyřadit. Tento přístup přispívá k identifikaci všech významných (materiálních) rizik.

V maximální míře využijte existující dokumentaci

Není důvod identifikované rizikové faktory a poznatky o účetní jednotce každé účetní období dokumentovat znova. Pokud jsou informace o postupech vyhodnocení rizik a identifikovaných rizicích zpracovány ve strukturované podobě (viz „centrální dokumentace rizik“ výše), bude je možné v následujících účetních obdobích snadno aktualizovat. Jejich zpracování sice může být na počátku (v prvním účetním období) časově náročnější, ale v dalších účetních obdobích čas ušetří. Nicméně je třeba dohlédnout na to, aby každé účetní období byly provedeny a zdokumentovány příslušné postupy vyhodnocení rizik a všechny případné provedené změny byly náležitě popsány. V každém dokumentu také musí být uvedeno, že informace byly aktualizovány.

Dopad rizik

Nejdůležitější a současně nejobtížnější je vyplnit sloupec „dopad rizika na účetní závěrku“ (viz tabulka výše), protože v tomto sloupci auditor vymezuje důsledky identifikovaného rizika. Klesající tržby jsou sice rizikovým faktorem, ale pokud je účetní jednotka zaúčtovala správně, nepředstavují riziko významné (materiální) nesprávnosti. V jejich důsledku však může dojít k zastarání a nadhodnocení zásob nebo k potížím při inkasu pohledávek. Auditor proto musí zjistit důsledky, které by jednotlivé rizikové faktory mohly mít, aby pro ně mohl navrhnout odpovídající reakci.

Pozn.: Zdroje rizika mají u tohoto příkladu různé důsledky, přičemž každý z těchto důsledků se posuzuje odděleně. Pokud by důsledky plynoucí ze zdrojů rizika nebyly rozděleny na samostatné složky, proces vyhodnocení rizik by byl komplikovanější a auditor by mohl snadno některé důsledky (třeba podvod) úplně přehlédnout.

8.12 Případové studie – Přirozená rizika – Identifikace

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

- **Znalost účetní jednotky**
Znalost účetní jednotky může být zdokumentována formou memoranda uvedeného v kapitole 2 druhého dílu, v němž jsou shrnuty informace k oběma případovým studiím.
- **Identifikování rizikových faktorů**
Jeden ze způsobů dokumentace příčin a následků identifikovaných rizik (podnikatelského rizika i rizika podvodu) je vytvoření seznamu těchto rizik ve strukturovaném formátu, jako je např. níže uvedený formulář pro vyhodnocení rizik. Takto budou všechna rizika zaznamenána na jednom místě a jednotně vyhodnocena. Jinou možností je seznam identifikovaných rizik ve formě memoranda. V žádném případě se nedoporučuje vést záznamy o podnikatelském riziku a riziku podvodu dohromady na jednom formuláři. Podnikatelské riziko a riziko podvodu se vyhodnocují odlišným způsobem a také reakce na ně se liší.

Níže je uveden příklad strukturovaného formátu použitého pro společnost Dephta Furniture, Inc., a memoranda pro společnost Kumar & Co.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Podnikatelská rizika		
Riziková událost/Zdroj rizika	Důsledek rizikových faktorů	Tvrzení
	U kterých oblastí účetní závěrky může dojít ke zkreslení a jakým způsobem?	P CAEV
<i>Hospodářský pokles</i>	<i>Mohou nastat potíže s inkasem pohledávek</i>	V
<i>Hospodářský pokles</i>	<i>Potenciální snížení hodnoty zásob</i>	V
<i>O skladníkovi je známo, že dělá chyby</i>	<i>Nadhodnocení či podhodnocení zůstatků zásob, pravděpodobně dopad na ocenění</i>	CAEV
<i>Pokračující růst (i přes krizi) a nedostatečná kontrola v oblasti zásob</i>	<i>Porušení úvěrových podmínek</i>	P
<i>Obecné počítačové kontroly jsou v mnoha oblastech nedostatečné</i>	<i>Může být ohrožena integrita dat nebo může dokonce dojít k jejich ztrátě</i>	P
<i>Hledá se odbyt v zahraničí</i>	<i>Kurzové riziko u pohledávek</i>	A

Vysvětlivky:

P = zásadní (pervazivní) (zasahuje všechny kategorie tvrzení)

C = úplnost

A = správnost

E = existence

V = ocenění

Rizika podvodu		
Riziková událost/Zdroj rizika	Důsledek rizikových faktorů	Tvrzení
	U kterých oblastí účetní závěrky může dojít ke zkreslení a jakým způsobem?	P CAEV
Tlak		
<i>Minimalizovat daňovou zátěž</i>	<i>Předpojatost vedení při tvorbě odhadů (jako např. ocenění zásob) se záměrem snížit příjmy.</i>	CAV
<i>Minimalizovat daňovou zátěž</i>	<i>Neoprávněné účetní zápisy nebo manipulace účetní závěrky.</i>	P
<i>Rychlý růst stupňuje potřebu financování</i>	<i>Manipulace účetní závěrky s cílem zabránit porušení úvěrových podmínek.</i>	P
<i>Odměny pracovníků prodeje závisí na tom, zda tržby překročí určitou hranici.</i>	<i>Nadhodnocení tržeb s cílem splnit tuto hranici.</i>	E
<i>Úplatky za získání kontaktů</i>	<i>Poškození pověsti, nadhodnocení výdajů, chybí časové rozlišení u pokut.</i>	CAE
Příležitosti		
<i>Nedostatečná kontrola zásob</i>	<i>Krádeže zboží ze zásob.</i>	E
<i>Nedostatečná kontrola prodeje za hotové</i>	<i>Krádeže zboží či hotovosti.</i>	E
<i>Transakce se spřízněnými stranami</i>	<i>Prodejní či kupní transakce nejsou kompletně zaúčtovány, správně oceněny nebo zveřejněny v účetní závěrce.</i>	P
<i>Výrazné rozšíření používání transakcí mezi spřízněnými stranami</i>	<i>Prodej či nákup může být podhodnocen nebo nadhodnocen. Zůstatky transakcí se spřízněnými stranami nemusí být vymahatelné. Manipulace účetní závěrky může spočívat v převodu „rizikového“ zůstatku na spřízněnou stranu a jeho nahrazení nerizikovým zůstatkem této strany.</i>	V
Odůvodnění		
<i>Nízká morálka dočasných pracovníků</i>	<i>Krádeže zboží nebo hotovosti</i>	E

Vysvětlivky:

P = zásadní (pervazivní) (zasahuje všechny kategorie tvrzení)

C = úplnost

A = správnost

E = existence

V = ocenění

Případová studie B – Kumar & Co.

Memorandum k založení do spisu – Kumar & Co.

Identifikace přirozeného rizika

Provedli jsme postupy vyhodnocení rizik u potenciálních zdrojů rizika v šesti oblastech požadované znalosti účetní jednotky. Provedení je popsáno v auditní dokumentaci X.X a vedlo k identifikaci následujících rizikových faktorů:

Podnikatelská rizika

Rajova neúčast na každodenním provozu – pervazivní riziko

- Vzhledem k tomu, že Raj se primárně věnuje rodinným záležitostem, může být ohrožena kvalita a správnost účetních záznamů. Účetní závěrka může obsahovat významné (materiální) nesprávnosti.

Vyhodnocení rizik: (viz kapitola 9 druhého dílu)

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

- Bývalo zvykem, že Raj před odesláním zakázky zkontroloval její kvalitu. Kvalita prodávaných výrobků může být ohrožena, což by vedlo k vyššímu počtu reklamací anebo k hromadění neprodejných zásob. (Ocenění)

Vyhodnocení rizik: (viz kapitola 9 druhého dílu)

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

Hospodářský pokles a ekonomická závislost

- Společnost Kumar & Co. je ekonomicky závislá na svém největším zákazníkovi, společnosti Dephta Furniture, Inc., který se na celkových tržbách společnosti podílí více než 90 %. V období hospodářského poklesu se může stát, že společnost Dephta zruší své objednávky. To může vést až k porušení úvěrových podmínek stanovených bankou a k nadhodnocení aktiv.
- Pokles tržeb a tlak na likviditu může vyústit až v manipulaci účetní závěrky s cílem zabránit porušení úvěrových podmínek.
- Pokud by banka požadovala okamžité splacení úvěru, společnost by nejspíš nebyla schopna pokračovat ve své činnosti. Výsledkem by byla významná (materiální) nejistota, která musí být vykázána v účetní závěrce, a zároveň by se musel vyhodnotit základ (tzn. předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky), na němž byla sestavena účetní závěrka. Tato situace by se dotkla všech tvrzení.

Vyhodnocení rizik: (viz kapitola 9 druhého dílu)

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

Rizika podvodu

Minimalizace daňové povinnosti

- Nelze vyloučit předpojatost vedení v souvislosti se snahou minimalizovat daňovou zátěž. Může existovat předpojatost vedení při tvorbě odhadů nebo mohlo dojít k neoprávněným účetním zápisům. (Úplnost, správnost)

Vyhodnocení rizik: (viz kapitola 9 druhého dílu)

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

Rajova neúčast na každodenním provozu – pervazivní riziko

- Díky Rajově absenci Ruby svou práci vykonává v podstatě bez dohledu. Podle všeho má Ruby navíc nízkou morálku a napjatý rodinný rozpočet. Daná situace poskytuje motivaci, příležitost i odůvodnění pro krádež hotovosti či zboží (existence) anebo pro manipulaci účetní závěrky. Lze ji tedy vyhodnotit jako situaci vykazující riziko podvodu.

Vyhodnocení rizik: (viz kapitola 9 druhého dílu)

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

Spřízněné strany

- Transakce se spřízněnými stranami mohou být zmanipulovány tak, aby byly nadhodnoceny tržby. (Ocenění) Doporučujeme věnovat pozornost případné existenci dalších spřízněných stran a ocenění a správnosti zůstatků účtů transakcí se spřízněnými stranami ke konci období.

Vyhodnocení rizik: (viz kapitola 9 druhého dílu)

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

Vypracoval: FJ

Datum: 8. prosince 20X2

Zkontroloval: LF

Datum: 5. ledna 20X3

9. Přirozená rizika – vyhodnocení

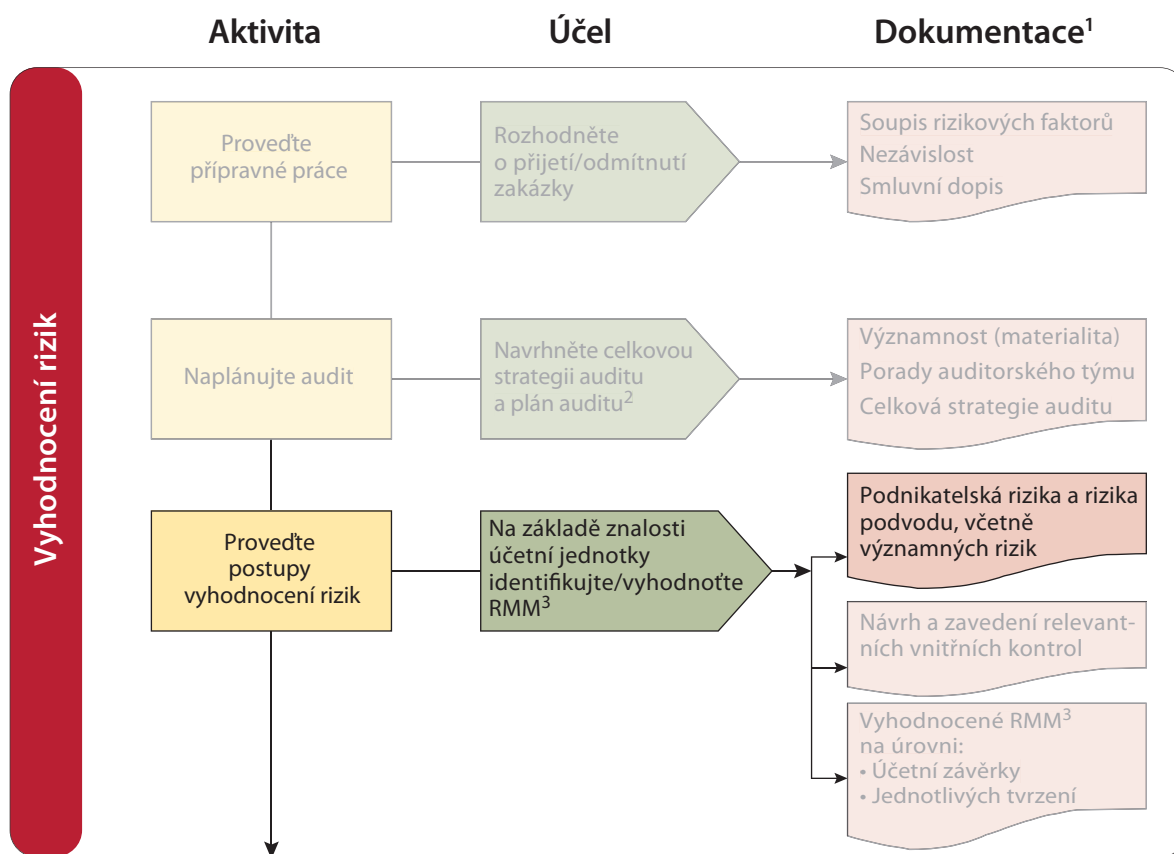
Obsah kapitoly

Jak auditor vyhodnocuje rizika významné (materiální) nesprávnosti identifikovaná v účetní závěrce.

Odkaz na příslušné standardy ISA

240, 315

Schéma 9.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
240.25	V souladu s ISA 315 je auditor povinen odhalovat a vyhodnocovat rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení v případě skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.
240.26	Při odhalování a posuzování rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem je auditor povinen předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu, a vyhodnotit, jaké druhy výnosů, výnosových transakcí či tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik. Odstavec 47 specifikuje dokumentaci požadovanou v případě, dojde-li auditor k závěru, že tento předpoklad není v podmínkách zakázky relevantní a že neodhalil v účtování o výnosech riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem. (viz odstavce A28–A30)
240.27	Auditor je povinen nakládat s vyhodnocenými riziky výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobenými podvodem jako s významnými riziky a následně se seznámit, v rozsahu, v jakém tak zatím neučinil, se souvisejícími kontrolami účetní jednotky, včetně kontrolních činností, relevantními pro taková rizika. (viz odstavce A31–A32)
315.25	Auditor je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni: (a) účetní závěrky, a (viz odstavce A105–A108) (b) tvrzení u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, (viz odstavce A109–A113) což bude východiskem pro navržení a provedení dalších auditorských postupů.
315.26	Za tímto účelem je auditor povinen: (a) identifikovat rizika, a to seznámením se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně příslušných kontrol, které se těchto rizik týkají, a posouzením skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, (viz odstavce A114–A115) (b) vyhodnotit identifikovaná rizika a posoudit, zda se svým rozsahem netýkají spíše účetní závěrky jako celku a tak potenciálně ovlivňují mnohá tvrzení, (c) na úrovni tvrzení určit vztah mezi identifikovanými riziky a tím, co může selhat s ohledem na relevantní kontroly, které auditor hodlá testovat, a (viz odstavce A116–A118) (d) posoudit pravděpodobnost nesprávnosti, včetně možnosti mnohočetných nesprávností, a to, zda potenciální nesprávnost je natolik rozsáhlá, že by mohla vést k významné (materiální) nesprávnosti.

9.1 Úvodní přehled

Identifikace rizik, kterou se zabývala předchozí kapitola, zahrnuje následující kroky:

- Provedení postupů vyhodnocení rizik s cílem zjistit na základě znalostí o účetní jednotce, jaké u ní existují zdroje (příčiny) rizik;
- Určení možných důsledků identifikovaných zdrojů rizik (potenciálních nesprávností v účetní závěrce), včetně možného výskytu podvodu;
- Promítnutí důsledků rizik na jednotlivé související oblasti účetní závěrky a jednotlivá související tvrzení, případně rozhodnutí o tom, že se jedná o rizika, která jsou zásadní (pervazivní) pro účetní závěrku jako celek a mohou mít dopad na řadu tvrzení.

Dalším krokem je vyhodnocení identifikovaných rizik a stanovení jejich důležitosti pro účely auditu účetní závěrky. Opět je vhodnější při vyhodnocení těchto přirozených rizik nezohledňovat případné vnitřní kontroly, které je pokrývají.

U každého identifikovaného rizika se posuzují dva aspekty:

- Jaká je pravděpodobnost, že se v důsledku rizika v účetní závěrce vyskytne nesprávnost?
- Pokud se riziko naplní, o jak velkou nesprávnost (finanční dopad) by se jednalo?

Pravděpodobnost výskytu nesprávnosti

Jaká je pravděpodobnost, že se riziko naplní? Tuto pravděpodobnost může auditor vyjádřit jednoduše slovně jako malou, střední nebo velkou nebo jí může přidělit určitou číselnou hodnotu, např. na stupnici od 1 do 5. Použití číselné hodnoty je o něco přesnější. Čím vyšší je číselná hodnota, tím vyšší je pravděpodobnost, že se riziko naplní.

Finanční dopad

Jaký by mělo riziko finanční dopad v případě, že by se naplnilo? Pro posouzení tohoto aspektu je nutné stanovit si určitou konkrétní částku, např. prováděcí významnost (materialitu), podle níž se finanční dopad bude poměřovat. V opačném případě by různé osoby mohly dojít ke zcela protichůdným závěrům (protože by vycházely z rozdílných úrovní významnosti (materiality)). Pro účely auditu tato částka odpovídá úrovni stanovené pro významnou (materiální) nesprávnost pro účetní závěrku jako celek. Finanční dopad může auditor opět vyjádřit buď slovně jako malý, střední nebo velký, nebo číselnou hodnotu, např. na stupnici od 1 do 5. Čím vyšší je číselná hodnota, tím vyšší bude finanční dopad v případě, že se riziko naplní.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Jestliže je pro posouzení pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a finančního dopadu použita číselná hodnota, lze vynásobením číselných údajů dojít ke kombinovanému, resp. celkovému skóre určitého rizika. Toto skóre nám pomůže při posuzování existence významných rizik. V případě, že používáme tabulkový procesor (spreadsheet), můžeme navíc rizika setřídit podle důležitosti, takže ta nejvýznamnější budou vždy na začátku soupisu. Tyto informace budou užitečné při kontrole spisu a ověřování toho, zda byla na vyhodnocená rizika navržena vhodná reakce.

U malých účetních jednotek, u nichž je identifikovaný počet rizikových faktorů omezený a reakce na ně již byla navržena, lze vyhodnocení obou aspektů (pravděpodobnosti a finančního dopadu) provést odděleně, nicméně zdokumentovat je oba společně.

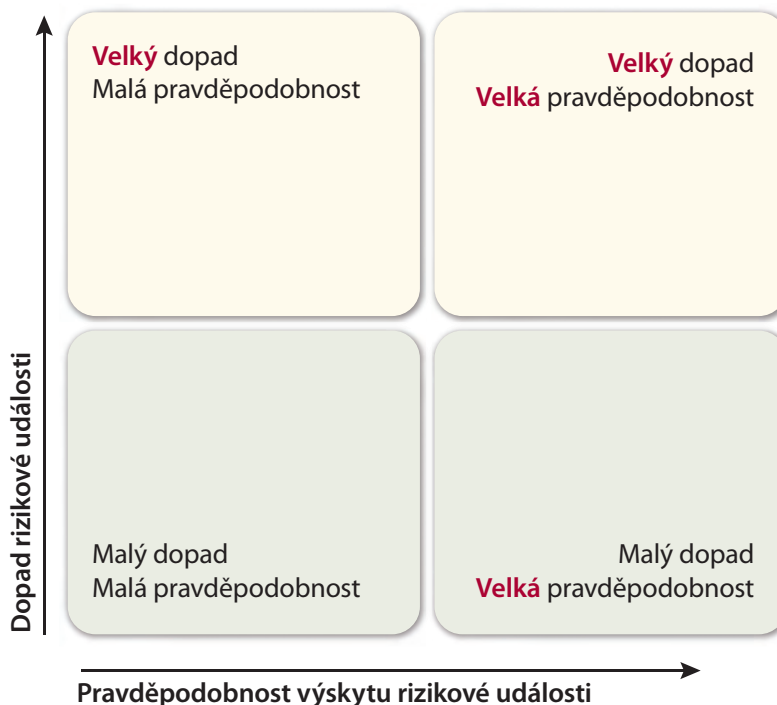
Následující schéma ilustruje jednotlivé kroky vyhodnocení rizik (hodnoticí kritérium: velký (H), střední (M), malý (L)).

Schéma 9.1-1

Vyhodnocení rizik		1	2	3	4	5
Soupis faktorů podnikatelského rizika a rizika podvodu						
Je pravděpodobné, že se zjištěné riziko naplní (nesprávnost vyskytne)? <i>(Pravděpodobnost velká (H), střední (M), malá (L))</i>		M	L	H	H	L
Pokud se zjištěné riziko naplní (nesprávnost vyskytne), jak významné (materiální) bude? <i>(Pravděpodobnost velká (H), střední (M), malá (L))</i>		M	M	H	M	L
Vyhodnocená úroveň rizika <i>(Velká (H), střední (M), malá (L))</i>		M	L	H	M	L

Jak ukazuje následující schéma, rovněž výsledky procesu vyhodnocení rizik lze znázornit graficky. Možnost vytvořit takový graf nabízejí i některé komerční softwarové balíčky.

Schéma 9.1-2



Rizika, která se dostanou do kvadrantu s velkým dopadem a velkou pravděpodobností, budou přirozeně vyžadovat, aby vedení v souvislosti s nimi přijalo příslušná opatření zaměřující se na jejich snížení. Navíc budou pravděpodobně klasifikována jako významná rizika vyžadující při auditu zvláštní pozornost (viz kapitola 10 druhého dílu).

PRAKTICKÁ POZNÁMKA**Diskuse s vedením**

Je důležité, aby auditor poté, co rizika zdokumentuje a vyhodnotí, projednal výsledky své práce s vedením účetní jednotky. Přispěje to k tomu, aby žádný významný rizikový faktor nebyl opomenut a vyhodnocení rizik (z hlediska jejich pravděpodobnosti i dopadu) bylo přiměřené. Nicméně informace, podklady a odpovědi vedení je třeba vždy posuzovat s profesním skepticismem.

9.2 Vyhodnocení rizik provedené účetní jednotkou

Vyhodnocení rizik představuje jednu z pěti složek vnitřního kontrolního systému (viz kapitola 5 prvního dílu) účetní jednotky a má ho na starosti její vedení.

U menších účetních jednotek bývá proces vyhodnocování rizik neformální a nestrukturovaný, protože tyto účetní jednotky obvykle rizika identifikují spíše implicitně než explicitně. Jejich vedení se s riziky v oblasti účetního výkaznictví seznamuje přímou spoluprací se zaměstnanci a externími subjekty. Auditor proto klade vedení dotazy týkající se toho, jak rizika identifikuje a řídí a jaká rizika fakticky identifikovalo a řídí. Výsledky auditor následně zdokumentuje.

Vedení, které chápe výhody formálnějšího procesu vyhodnocení rizik, se může rozhodnout, že navrhne, zavede a zdokumentuje takové vlastní procesy. Jakmile tato situace nastane, je auditor povinen posoudit:

- Jaké kontroly byly pro tyto procesy zavedeny;
- Zda vedení identifikovalo veškerá podnikatelská rizika a rizika podvodu; tato rizika jsou obvykle zaznamenána v soupisu, kterému se říká „rejstřík rizik“;
- Jak vedení vyhodnotilo výši dopadu rizik a jejich pravděpodobnost;
- Jaká je reakce vedení na vyhodnocená rizika.

Jestliže se vedení účetní jednotky nepodařilo identifikovat všechna klíčová rizika, musí auditor posoudit, zda proces vyhodnocení rizik realizovaný vedením nevykazuje významné nedostatky.

9.3 Dokumentování vyhodnocených rizik

Při rozhodování o způsobu vyhodnocení rizikových faktorů musí auditor uplatnit odborný úsudek.

Vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti se provádí na úrovni:

- Účetní závěrky;
- Tvzení týkajících se skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů.

Dokumentace může mít podobu memoranda nebo soupisu rizik (pro riziko podvodu). Ukázka takového soupisu je uvedena ve schématu 9.3-1. Pokud jde o tento soupis:

- Dva první sloupce auditor vyplní v rámci identifikace rizik, kterou se podrobněji zabývá kapitola 8 druhého dílu.
- Ve sloupci pro tvrzení se vyhodnocují:

- Konkrétní tvrzení týkající se určité oblasti účetní závěrky nebo zveřejněných údajů, na něž má dané riziko vliv. To auditorovi pomůže při vyhodnocení rizik na úrovni tvrzení;
 - Zásadní (pervazivní) rizika, která ovlivňují řadu tvrzení a která mají dopad na vyhodnocení rizika na úrovni účetní závěrky.
- Vyhodnocovaná rizika jsou riziky přirozenými. Kontrolním rizikem se zabývají kapitoly 11 a 12 druhého dílu.
 - Pro vyhodnocení pravděpodobnosti a velikosti (finančního dopadu) byla zvolena číselná hodnota na stupnici od 1 od 5, kde 1 = malá pravděpodobnost/dopad a 5 = velká pravděpodobnost/dopad. Násobením těchto číselných hodnot lze stanovit kombinované, resp. celkové skóre určitého rizika. Nicméně pro vyhodnocení rizik lze rovněž použít jednoduché slovní označení (malý, střední, velký).

Schéma 9.3-1

Účetní období: k 31. prosinci 20X2 Významnost (materialita) 50.000 €		Vyhodnocení přirozeného rizika			
Riziková událost/zdroj rizika	Důsledky rizikového faktoru	Tvrzení PCAEV	Pravděpo- dobnost	Fin. dopad	Komb. skóre
Odměňování prodejců vychází z výše prodejní provize	Aby prodejce splnil cílové limity pro odměny, tržby mohou být: fiktivní, zaúčtovány do nesprávného účetního období, nadhodnoceny, jejich podmínky se mohou lišit od standardních podmínek	EA	4	4	16
Neplnění podmínek úvěrové smlouvy se zastírá, aby to banka nezačala šetřit	Neschválené účetní zápisy s cílem odložit náklady, předpojatost vedení při provádění odhadů atd.	P	2	5	10
Zaměstnanci vedou fiktivní dodavatele	Společnost Acme má předražené náklady nebo platí za služby/zboží, které neodebrala	EA	2	4	8
Transakce s neznámými spřízněnými stranami, akcionáři nepodílející se těchto podnikatelských aktivitách by mohli být znevýhodněni	Výnosy a náklady nejsou zaúčtovány v reálné tržní hodnotě	P	3	5	15
Hotovostní tržby za náhradní díly a služby by nemusely být zaúčtovány a uloženy do banky	Výnosy a aktiva jsou podhodnoceny	CAE	4	1	4

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Při dokumentování rizikových faktorů zvažte rovněž to, jak bude dokumentace aktualizována a používána v následujících účetních obdobích. Zpracování informací na jednom místě a ve strukturované podobě (jako je výše uvedený soupis) sice může být na počátku časově náročnější, jejich aktualizace v budoucnu však bude podstatně jednodušší. Strukturovaná podoba dokumentace pomáhá zajistit:

- To, že každé riziko se řeší pouze jednou (což v případě jejich rozptýlení po celém spisu auditora není zajištěno);
- Konzistentní vyhodnocení každého rizika;
- Identifikaci významných rizik;
- Snadnější kontrolu. Prostřednictvím tabulkového procesoru (spreadsheetu) lze rizika (označená číselnou hodnotou) setřídít buď podle jejich kombinovaného skóre, nebo podle jejich pravděpodobnosti, resp. podle finančního dopadu;
- Soupis rizik lze poskytnout klientovi (aby se k němu vyjádřil) nebo lze klienta požádat, aby soupis připravil sám a předložil ho auditorovi.

9.4 Případové studie – Přirozená rizika – Vyhodnocení

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Pro dokumentaci vyhodnocení rizik ve strukturovaném formátu je možné použít stejný formulář, jaký je uvedený v kapitole 8 druhého dílu. Sloupec dokumentující reakci auditora lze použít pro propojení rizikových faktorů s konkrétními auditorскими postupy nebo programy auditu navrženými k pokrytí identifikovaných rizik.

V případě dokumentace formou memoranda je možné vyhodnocení rizik a reakci na vyhodnocená rizika doplnit do memoranda, které je uvedeno již v kapitole 8 druhého dílu.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Podnikatelská rizika						
Riziková událost/Zdroj rizika	Důsledek rizikových faktorů	Tvrzení	Vyhodnocení přirozených rizik			Jsou rizika významná Ano/Ne
		PCAEV	Pravděpodobnost	Finanční dopad	Combined Score	
<i>Pokračující růst (i přes krizi) a nedostatečná kontrola v oblasti zásob</i>	<i>Porušení úvěrových podmínek</i>	<i>P</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>Ano</i>
<i>O skladníkovi je známo, že dělá chyby</i>	<i>Mohou být nadhodnoceny zůstatky zásob</i>	<i>E</i>	<i>5</i>	<i>3</i>	<i>15</i>	<i>Ne</i>
<i>Obecné počítačové kontroly jsou v mnoha oblastech nedostatečné</i>	<i>Může být ohrožena integrita dat nebo může dokonce dojít k jejich ztrátě</i>	<i>P</i>	<i>3</i>	<i>5</i>	<i>15</i>	<i>Ne</i>
<i>Hospodářský pokles</i>	<i>Potenciální snížení hodnoty zásob</i>	<i>V</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>9</i>	<i>Ne</i>
<i>Hledá se odbyt v zahraničí</i>	<i>Kurzové riziko u pohledávek</i>	<i>A</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>4</i>	<i>Ne</i>
<i>Hospodářský pokles</i>	<i>Mohou nastat potíže s inkasem pohledávek (jejich nadhodnocení)</i>	<i>V</i>	<i>1</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>Ne</i>

Vysvětlivky:	Vyhodnocení možnosti (pravděpodobnosti) výskytu na stupnici od 1 do 5	Vyhodnocení závažnosti (finančního dopadu) podle významnosti (materiality) na stupnici od 1 do 5
P = zásadní (pervazivní) (zasahuje všechny kategorie tvrzení)	1 = nepravděpodobný	1 = nevýznamný (nemateriální)
C = úplnost	2 = málo pravděpodobný	2 = málo významný
A = správnost	3 = pravděpodobný	3 = středně významný
E = existence	4 = velmi pravděpodobný	4 = téměř významný
V = ocenění	5 = téměř jistý	5 = významný (materiální)

(Pokud rizikové faktory spolu s vyhodnocením kombinovaných rizik (pravděpodobnost x finanční dopad) dosáhnou skóre 20 bodů a více, jde o významné riziko podvodu.)

Pozn.: Možné porušení úvěrových podmínek stanovených bankou dosahuje pro kombinované riziko skóre 20 bodů, tudíž jde o významné riziko. Významným rizikům musí auditor při provádění auditu věnovat zvláštní pozornost, včetně získání znalostí o kontrolách, které účetní jednotka pro tato rizika používá.

Rizika podvodu						
Riziková událost/Zdroj rizika	Důsledek rizikových faktorů	Tvrzení	Vyhodnocení přirozených rizik			Jsou rizika významná Ano/Ne
	U kterých oblastí účetní závěrky může dojít ke zkreslení a jakým způsobem?	PCAEV	Pravděpodobnost	Finanční dopad	Kombinované skóre	
Tlak						
<i>Minimalizovat daňovou zátěž</i>	<i>Neoprávněné účetní zápisy nebo manipulace účetní závěrky</i>	CAV	4	5	20	Ano
<i>Rychlý růst stupňuje potřebu financování</i>	<i>Manipulace účetní závěrky s cílem zabránit porušení úvěrových podmínek</i>	P	4	5	20	Ano
<i>Minimalizovat daňovou zátěž</i>	<i>Předpojatost vedení při tvorbě odhadů se záměrem snížit příjmy</i>	CA	4	4	16	Ano
<i>Odměny pracovníků prodeje závisí na tom, zda tržby překročí určitou hranici</i>	<i>Nadhodnocení tržeb s cílem splnit tuto hranici. Výše odměny je však malá.</i>	E	3	2	6	Ne
<i>Úplatky za získání kontaktů</i>	<i>Poškození pověsti, nadhodnocení výdajů, chybí časové rozlišení u pokut.</i>	CAE	2	2	4	Ne
Příležitosti						
<i>Účtování o výnosech</i>	<i>Nejednotnost v uplatňování účetních zásad</i>	CAE	3	4	12	Ano
<i>Výrazné rozšíření používání transakcí mezi spřízněnými stranami</i>	<i>Prodej či nákup může být podhodnocen nebo nadhodnocen</i>	V	4	5	20	Ano
<i>Nedostatečná kontrola zásob</i>	<i>Krádeže zboží ze zásob</i>	E	4	3	12	Ne
<i>Nedostatečná kontrola prodeje za hotové</i>	<i>Krádeže zboží nebo hotovosti</i>	E	4	3	12	Ne
<i>Transakce se spřízněnými stranami</i>	<i>Prodejní či kupní transakce nejsou kompletně zaúčtovány, správně oceněny nebo zveřejněny v účetní závěrce</i>	Pervazivní	3	4	12	Ne
Odůvodnění						
<i>Nízká morálka dočasných pracovníků</i>	<i>Krádeže zboží či hotovosti</i>	E	3	2	6	Ne

Vysvětlivky:	Vyhodnocení možnosti (pravděpodobnosti) výskytu na stupnici od 1 do 5	Vyhodnocení závažnosti (finančního dopadu) podle významnosti (materiality) na stupnici od 1 do 5
P = zásadní (pervazivní) (zasahuje všechny kategorie tvrzení)	1 = nepravděpodobný	1 = nevýznamný (nemateriální)
C = úplnost	2 = málo pravděpodobný	2 = málo významný
A = správnost	3 = pravděpodobný	3 = středně významný
E = existence	4 = velmi pravděpodobný	4 = téměř významný
V = ocenění	5 = téměř jistý	5 = významný (materiální)
(Pokud rizikové faktory spolu s vyhodnocením kombinovaných rizik (pravděpodobnost x finanční dopad) dosáhnou skóre 20 bodů a více, jde o významné riziko podvodu.)		

Pozn.: Možná předpojatost vedení v případě odhadů, neoprávněné účetní zápisy, tlak na financování rychlého růstu a transakce mezi spřízněnými stranami byly vyhodnoceny jako významné riziko (kombinované skóre je vyšší než 20 bodů). Významným rizikům musí auditor při provádění auditu věnovat zvláštní pozornost, včetně získání znalostí o kontrolách, které účetní jednotka pro tato rizika používá. Jestliže nebyla zavedena žádná kontrola, jedná se o významný (materiální) nedostatek. Za povšimnutí stojí, že ačkoliv účtování o výnosech vykazuje kombinované skóre menší než 16 bodů, jedná se o významné riziko. (Viz ISA 240.26.)

Případová studie B – Kumar & Co.

Memorandum k založení do spisu – Kumar & Co.

Identifikace přirozeného rizika

Úroveň významnosti (materiality) = 3.000 €

Provedli jsme postupy vyhodnocení rizik u potenciálních zdrojů rizika v šesti oblastech požadované znalosti účetní jednotky. Provedení je popsáno v auditní dokumentaci X.X a vedlo k identifikaci následujících rizikových faktorů:

Podnikatelská rizika

Rajova neúčast na každodenním provozu – pervazivní riziko

- Vzhledem k tomu, že Raj se primárně věnuje rodinným záležitostem, může být ohrožena kvalita a správnost účetních záznamů. Účetní závěrka může obsahovat významné (materiální) nesprávnosti.

Vyhodnocení rizik: Velká pravděpodobnost výskytu/vysoká závažnost (z hlediska významnosti (materiality)) = Vysoké riziko a také významné riziko.
Viz auditní dokumentace č. X.X.

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

- Bývalo zvykem, že Raj před odesláním zakázky zkontroloval její kvalitu. Kvalita prodávaných výrobků může být ohrožena, což by vedlo k vyššímu počtu reklamací anebo k hromadění neprodejných zásob. (Ocenění)

Vyhodnocení rizik: Malá pravděpodobnost/malá závažnost = nízké riziko

Reakce na vyhodnocená rizika: (bude se řešit později)

Hospodářský pokles a ekonomická závislost

- Společnost Kumar & Co. je ekonomicky závislá na svém největším zákazníkovi, společnosti Dephta Furniture, Inc., který se na celkových tržbách společnosti podílí více než 90 %. V období hospodářského poklesu se může stát, že společnost Dephta zruší své objednávky. To může vést až k porušení úvěrových podmínek stanovených bankou a k nadhodnocení aktiv. Pokud by banka požadovala okamžité splacení úvěru, společnost by nemohla pokračovat ve své další činnosti. (Ocenění)

Vyhodnocení rizik: Střední pravděpodobnost/střední závažnost = střední riziko

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

Rizika podvodu

Účtování o výnosech

- Možná nejednotnost v uplatňování účetních zásad

Vyhodnocení rizik: Střední pravděpodobnost/střední závažnost = střední riziko.
V souladu s ISA 240.26 je však toto riziko považováno za významné a bude s ním tak i naloženo.

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

Minimalizace daňové povinnosti

- Nelze vyloučit předpojatost vedení v souvislosti se snahou minimalizovat daňovou zátěž. Může existovat předpojatost vedení při tvorbě odhadů nebo mohlo dojít k neoprávněným účetním zápisům. (Úplnost, správnost)

Vyhodnocení rizik: Vysoká pravděpodobnost/střední závažnost = střední až vysoké riziko. Toto riziko by mělo být považováno za významné.

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

Hospodářský pokles a ekonomická závislost

- Pokles tržeb a tlak na likviditu může vyústit až v manipulaci účetní závěrky s cílem zabránit porušení úvěrových podmínek. (Všechna tvrzení)

Vyhodnocení rizik: Střední pravděpodobnost/vysoká závažnost = střední až vysoké riziko. Toto riziko by mělo být považováno za významné.

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

Rajova neúčast na každodenním provozu – pervazivní riziko

- Díky Rajově absenci Ruby svou práci vykonává v podstatě bez dohledu. Podle všeho má Ruby navíc nízkou morálku a napjatý rodinný rozpočet. Daná situace poskytuje motivaci, příležitost i odůvodnění pro krádež hotovosti či zboží (existence) anebo pro manipulaci účetní závěrky.

Vyhodnocení rizik: Střední pravděpodobnost/střední závažnost = střední riziko

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

Spřízněné strany

- Transakce se spřízněnými stranami mohou být zmanipulovány tak, aby byly nadhodnoceny tržby. (Ocenění)

Vyhodnocení rizik: Střední pravděpodobnost/střední závažnost = střední riziko. Toto riziko by mělo být považováno za významné.

Reakce na vyhodnocená rizika: (viz kapitola 16 druhého dílu)

Pozn.: Významným rizikům musí auditor při provádění auditu věnovat zvláštní pozornost, včetně získání znalostí o kontrolách, které účetní jednotka pro tato rizika používá. Jestliže nebyla zavedena žádná kontrola, je výskyt významného nedostatku pravděpodobný.

10. Významná rizika

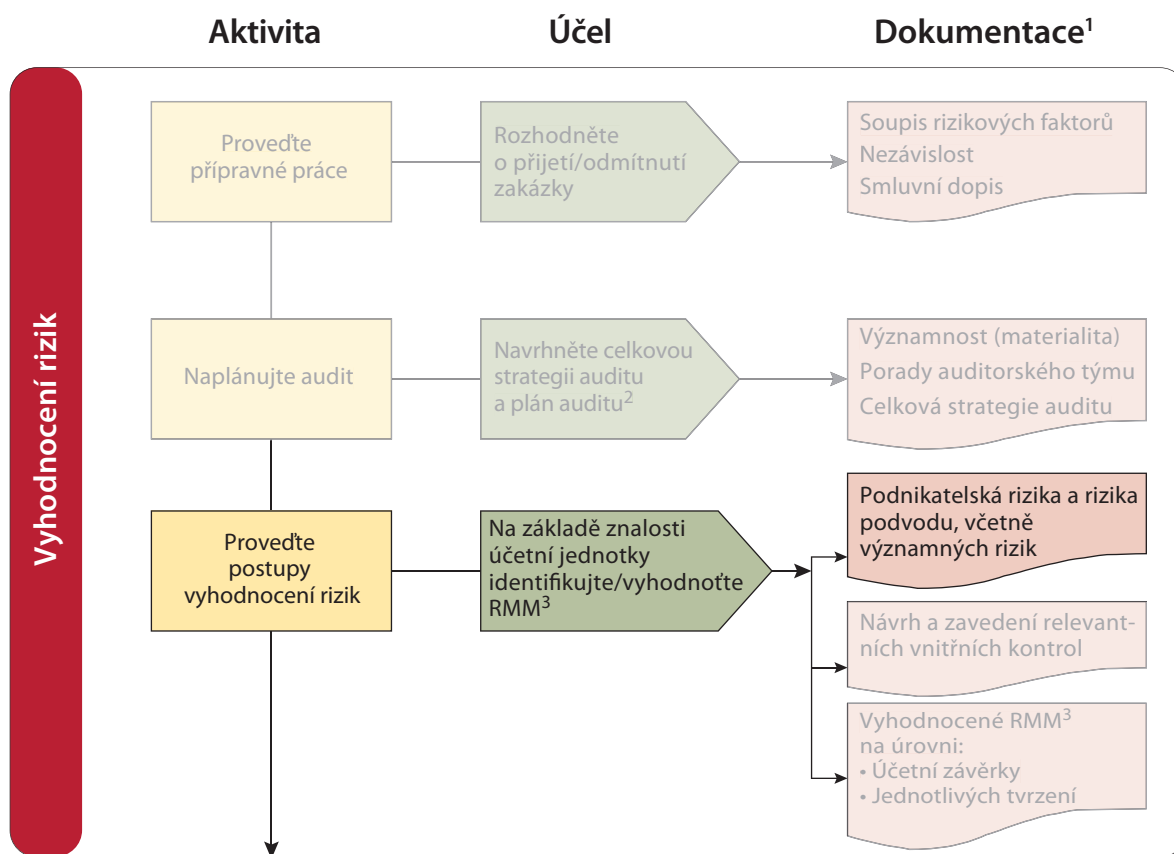
Obsah kapitoly

Co jsou to významná rizika, jak se určují a jaké jsou jejich důsledky pro audit.

Odkaz na příslušné standardy ISA

240, 315, 330

Schéma 10.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
240.26	Při odhalování a posuzování rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem je auditor povinen předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu, a vyhodnotit, jaké druhy výnosů, výnosových transakcí či tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik. Odstavec 47 specifikuje dokumentaci požadovanou v případě, dojde-li auditor k závěru, že tento předpoklad není v podmínkách zakázky relevantní a že neodhalil v účtování o výnosech riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem. (viz odstavce A28–A30)
315.4	Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam: (e) významné riziko – identifikované a vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, které dle úsudku auditora vyžaduje zvláštní pozornost.
315.25	Auditor je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni: (a) účetní závěrky, a (viz odstavce A105–A108) (b) tvrzení u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, (viz odstavce A109–A113) což bude východiskem pro navržení a provedení dalších auditorských postupů.
315.27	Při vyhodnocení rizik popsaném v odstavci 25 je auditor povinen určit, zda některá z identifikovaných rizik představují podle jeho soudu významná rizika. Při tomto posouzení auditor nebere v úvahu vliv identifikovaných kontrol, které se daného rizika týkají.
315.28	Při posuzování významnosti rizik je auditor povinen zvážit alespoň následující skutečnosti: (a) zda se jedná o riziko podvodu, (b) zda se riziko týká nedávných důležitých ekonomických, účetních nebo jiných změn, a proto vyžaduje zvláštní pozornost, (c) složitost transakcí, (d) zda riziko zahrnuje významné transakce se spřízněnými stranami, (e) stupeň subjektivity při ocenění finančních informací, které se týkají daného rizika, zvláště pak takových ocenění, která vykazují značnou míru nejistoty, a (f) zda se riziko týká významných transakcí, které vybočují z běžné činnosti účetní jednotky nebo jsou jinak neobvyklé. (viz odstavce A119–A123)
315.29	Jestliže auditor došel k závěru, že existuje významné riziko, je povinen seznámit se s kontrolami účetní jednotky, včetně relevantních kontrolních činností, které se daného rizika týkají. (viz odstavce A124–A126)
330.21	Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti, musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů. (viz odstavec A53)
550.18	V zájmu splnění požadavku ISA 315 týkajícího se identifikace rizik významné (materiální) nesprávnosti je auditor povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami a určit, zda jsou některá z těchto rizik riziky významnými. Při tomto určování je auditor povinen nakládat s identifikovanými významnými transakcemi se spřízněnými stranami, které nespádají do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, jako s transakcemi, které vedou ke vzniku významných rizik.
550.19	Jestliže auditor identifikuje při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností ve spojitosti se spřízněnými stranami faktory rizika podvodu (včetně okolností týkajících se existence spřízněné strany s dominantním vlivem), je povinen přihlídnout k těmto informacím při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu v souladu s ISA 240. (viz odstavce A6, A29–A30)

10.1 Úvodní přehled

Poté, co auditor identifikuje a vyhodnotí podnikatelská rizika a rizika podvodu, musí rozhodnout, která z nich jsou významná. Významné riziko je takové, u něhož je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce natolik vysoké, že podle úsudku auditora bude při auditu vyžadovat zvláštní pozornost.

Při určování významného rizika se nepřihlíží k souvisejícím vnitřním kontrolám, tj. vychází se pouze z přirozeného rizika (nezohledňujícího související vnitřní kontroly), nikoli z kombinovaného rizika (zahrnujícího jak přirozené, tak kontrolní riziko). Například společnost s velkými zásobami diamantů bude vystavena vysokému přirozenému riziku krádeže. Její vedení na toto riziko zareaguje kvalitním zabezpečením prostor, díky čemuž bude kombinované riziko významné (materiální) nesprávnosti minimální. Avšak vzhledem k tomu, že riziko ztráty (před zohledněním vnitřní kontroly) je velmi pravděpodobné a výše ztráty by na účetní závěrku měla významný (materiální) dopad, bude toto riziko kvalifikováno jako „významné“.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Někdy může být obtížné při posuzování významných rizik úplně odhlédnout od souvisejících vnitřních kontrol, jimiž jsou rizika ošetřena. To platí dvojnásob v případech, kdy auditor dobře zná osoby, které mají zavedení kontrol na starosti, a je přesvědčen o jejich vysoké kompetentnosti.

Pro účely posouzení významného rizika je nicméně nutné oddělit přirozené riziko od zavedených vnitřních kontrol. Ilustrovat si to můžeme na příkladu člověka přecházejícího rušnou ulici. U dospělého jedince se takový úkon obvykle nebude považovat za příliš riskantní, protože se předpokládá, že má oči, uši a předchozí zkušenosti (s přecházením ulic), aby to mohl bezpečně zvládnout. Ovšem toto vyhodnocení rizik kombinuje přirozené riziko, které je s přecházením ulice spojeno, s celou řadou kontrolních činností (zrak, sluch, předchozí zkušenosti). Abychom mohli posoudit, zda se jedná o významné riziko, nesmíme tyto kontroly zohledňovat, tj. musíme předpokládat, že daná osoba bude požádána, aby ulici přešla se zaváženými očima a ucpávkami do uší.

10.2 Příklady

Následující tabulka obsahuje příklady významných rizik.

Schéma 10.2-1

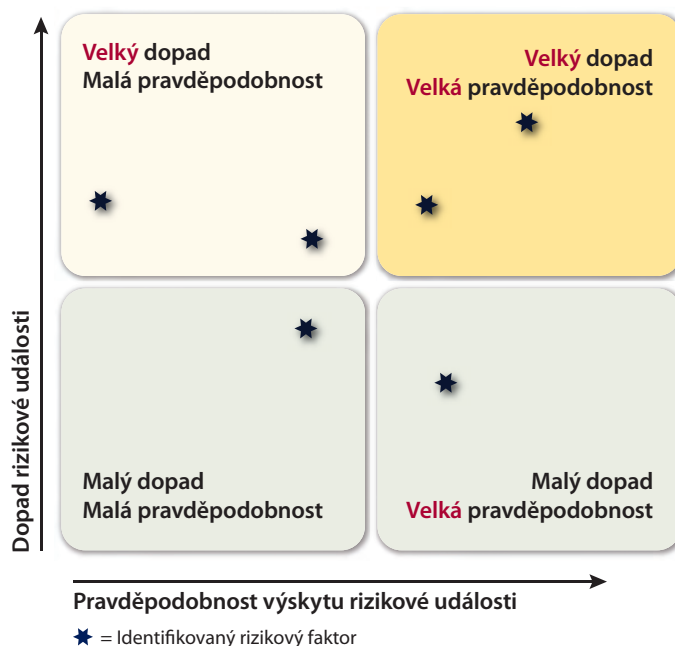
Zdroj rizika	Příklady
Vysoce riziková činnost	Provozní činnosti nebo události, v souvislosti s nimiž by se mohla snadno vyskytnout významná (materiální) nesprávnost. Například zásoby diamantů nebo zlatých prutů, které má zlatnická firma, či zavedení nového, komplikovaného účetního systému.

Zdroj rizika	Příklady
Významné nerutinní transakce (velikostí nebo charakterem)	<p>Za zdroj významného rizika se považují významné transakce se spřízněnými stranami, které nejsou realizovány v rámci běžné obchodní činnosti účetní jednotky.</p> <p>Dále sem patří transakce, které se nevyskytují často nebo mají velký objem, například:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Neobvyklý objem rutinních transakcí se spřízněnou stranou; • Významná smlouva s odběratelem nebo dodavatelem; • Pořízení nebo prodej důležitého provozního majetku nebo podnikového segmentu; • Prodej podniku třetí straně. <p>Zdrojem významných rizik méně pravděpodobně budou jednoduché rutinní transakce, které jsou zpracovávány prostřednictvím nějakého systému.</p>
Záležitosti vyžadující úsudek nebo zásah vedení	<p>Příklady:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Předpoklady a výpočty, které vedení účetní jednotky použilo při provádění významných odhadů; • Složité výpočty nebo účetní pravidla; • Účtování výnosů (a priori se považuje za významné riziko), u něhož lze související pravidla interpretovat různým způsobem; • Manuální sběr a zpracování rozsáhlých dat; • Případy, kdy je nutný zásah vedení, které rozhodne o konkrétním způsobu účtování.
Prostor pro páčání podvodů	<p>Riziko, že zůstane neodhalena významná (materiální) nesprávnost, která je důsledkem podvodu (který je úmyslný a pachatel se ho snaží záměrně zakrýt), je vyšší, než je tomu u rizika vyplývajícího z chyby.</p> <p>Při posuzování toho, zda by identifikované faktory rizika podvodu mohly představovat významné riziko, a při posuzování scénářů a mechanismů možných podvodů vytipovaných během porad auditorského týmu (viz kapitola 7 druhého dílu) zvažte následující:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obratnost potenciálního pachatele; • Relativní velikost jednotlivých manipulovaných částek; • Úroveň pravomocí vedení nebo zaměstnanců, které jim umožňují: <ul style="list-style-type: none"> – Přímou či nepřímou manipulovat účetní záznamy, – Potlačovat kontrolní procedury; • Frekvenci a rozsah manipulace; • Tajné dohody; • Záměrně zkreslené informování auditora; • Předchozí zkušenosti s auditem nebo upozornění od jiných osob. <p>Významné riziko podvodu může být, pokud se objeví nové informace, identifikováno v kterékoli fázi auditu.</p>

10.3 Identifikace významných rizik

Jakmile byla rizika významné (materiální) nesprávnosti identifikována a vyhodnocena, už zbývá pouze – na základě výsledků tohoto vyhodnocení (a s uplatněním odborného úsudku) – vybrat ta, která jsou skutečně významná. Například v případě následujícího grafu mapujícího výsledky vyhodnocení rizik (hvězdičky představují zjištěné rizikové faktory) by jako významná byla v první řadě kvalifikována dvě rizika nacházející se v šedivě zabarveném kvadrantu (kam patří rizikové události s velkým dopadem a s velkou pravděpodobností výskytu).

Schéma 10.3-1



Následující tabulka shrnuje aspekty, které auditor bere na zřetel při identifikaci významných rizik.

Aspekty	
Faktory, které mohou svědčit o „významném riziku“	Jedná se o riziko podvodu.
	Riziko se týká nedávných důležitých ekonomických, účetních nebo jiných změn, a vyžaduje tudíž konkrétní pozornost.
	Složitost transakcí.
	Významné transakce se spřízněnými stranami.
	Míra subjektivity, s níž je spojeno ocenění finančních údajů, které se týkají daného rizika, zvláště pokud je toto ocenění spojeno s velkou mírou nejistoty.
	Významné transakce, které nebyly realizovány v rámci běžné obchodní činnosti účetní jednotky nebo jsou jinak neobvyklé.

V následující tabulce uvádíme skutečnosti, které jsou u menších účetních jednotek často spojeny s významným rizikem.

Schéma 10.3-2

Záležitost/ informace	Rysy
Významné nerutinní transakce	<ul style="list-style-type: none"> • Velké přirozené riziko (pravděpodobnost i dopad). • Transakce, které se nevyskytují často a které nejsou zpracovány prostřednictvím nějakého systému. • Jsou neobvyklé velikostí nebo charakterem (např. akvizice jiné účetní jednotky). • Vyžadují zásah vedení: <ul style="list-style-type: none"> – Pro stanovení způsobu účtování, – Pro sběr dat a jejich zpracování. • Zahrnují složité výpočty nebo účetní pravidla. • Kvůli charakteru transakce je pro účetní jednotku obtížné zavést účinné vnitřní kontroly omezující související rizika.
Záležitosti závislé na úsudku	<ul style="list-style-type: none"> • Velké přirozené riziko. • S jejich oceněním je spojena velká míra nejistoty (např. používání účetních odhadů). • Související účetní pravidla mohou být interpretována různým způsobem (např. při provádění účetních odhadů nebo účtování výnosů). • Požadovaný úsudek může být subjektivní, příliš složitý nebo může vyžadovat předpoklady týkající se dopadu budoucích událostí (např. úsudek, který se týká reálné hodnoty, ocenění rychle zastarávajících zásob atd.).
Významná transakční rizika	<ul style="list-style-type: none"> • U významných podnikových procesů může existovat několik málo transakčních rizik (např. riziko, že zboží bude odběrateli dodáno, ale nebude vyfakturováno), která by v případě, že nebudou ošetřena, mohla způsobit významnou (materiální) nesprávnost v účetní závěrce. Jestliže tato rizika budou při auditu vyžadovat zvláštní pozornost, bude se jednat o významná rizika. Pokud nebudou existovat související vnitřní kontroly zaměřené na tato rizika, auditor to oznámí vedení účetní jednotky jako významný nedostatek.
Podvod	<ul style="list-style-type: none"> • Účtování výnosů (a priori se považuje za významné riziko). • Potlačování vnitřních kontrol vedením, předpojatost při provádění odhadů atd. • Významné transakce se spřízněnými stranami s cílem zvýšit objem prodeje nebo nákupů. • Tajné dohody s dodavateli nebo odběrateli o ceně nebo tajné dohody uchazečů výběrového řízení. • Nezaúčtované nebo fiktivní transakce.

10.4 Reakce na významná rizika

Následující tabulka popisuje, jak auditor reaguje na rizika, která vyhodnotil jako významná.

Schéma 10.4-1

Kroky	Charakteristika
<p>Posouzení návrhu a zavedení souvisejících vnitřních kontrol, a to pro každé vyhodnocené významné riziko</p>	<p>Navrhlo a zavedlo vedení vnitřní kontrolní systém, který snižuje významná rizika? Podívejte se jednak na to, zda existují přímé kontroly, jako jsou např. kontrolní činnosti, a jednak na nepřímé (zásadní (pervazivní)) kontroly, které mohou být součástí kontrolního prostředí, vyhodnocení rizik, informačních systémů nebo monitorovacích prvků. Tyto informace budou užitečné pro návrh účinné reakce auditora na vyhodnocená rizika.</p> <p>V případě, že významné neobvyklé skutečnosti nebo záležitosti závislé na úsudku nejsou předmětem rutinních vnitřních kontrol (např. jednorázová událost nebo událost vyskytující se jednou ročně), auditor zhodnotí, zda si je vedení vědomo souvisejících rizik a zda na ně zareagovalo vhodným způsobem. Pokud např. účetní jednotka zakoupila aktiva jiné společnosti, budou opatření, která v této souvislosti přijme, zahrnovat např.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Angažování nezávislého znalce, který aktiva ocení; • Uplatnění vhodných účetních pravidel; • Zveřejnění odpovídajících informací o transakci v příloze účetní závěrky. <p>Jestliže auditor dojde k závěru, že vedení nepostupovalo vhodným způsobem (a nezavedlo vnitřní kontrolu, kterou by dané významné riziko pokrylo), bude vnitřní kontrolní systém účetní jednotky vykazovat významný nedostatek. O této skutečnosti auditor (bezodkladně) uvědomí osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.</p>
<p>Návrh reakce auditora na identifikovaná významná rizika</p>	<p>Je dané významné riziko pokryto naplánovanými dalšími auditorskými postupy? Tyto auditorské postupy by měly být navrženy tak, aby byly důkazní informace získané jejich prostřednictvím vysoce spolehlivé. Mohou zahrnovat jak testy kontrol, tak testy věcné správnosti.</p> <p>Auditorské postupy prováděné v reakci na významná rizika budou v řadě případů představovat pouze rozšíření postupů, které by auditor tak jako tak provedl. Jestliže se významné riziko týká například možné předpojatosti vedení, např. v souvislosti s nějakým odhadem, budou testy věcné správnosti zahrnovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Posouzení relevantnosti použitých předpokladů; • Identifikaci zdrojů a posouzení spolehlivosti použitých informací (pocházejících jak z externích, tak z interních zdrojů); • Posouzení předpojatosti vedení u odhadů provedených v předchozích účetních obdobích, a to porovnáním se skutečností; • Ověření metod použitých při výpočtu odhadů (včetně vzorců v tabulkových procesorech (spreadsheetech)).
<p>Nemožnost používat důkazní informace z předchozích auditů</p>	<p>U vnitřních kontrol snižujících významná rizika nemůže auditor používat důkazní informace o jejich provozní účinnosti, které shromáždil během předchozích auditů.</p>

Kroky	Charakteristika
Analytické testy věcné správnosti samy o sobě nejsou dostatečné	<p>Provedení samotných analytických testů věcné správnosti se nepovažuje za vhodnou reakci na významné riziko. Jestliže se auditor rozhodne použít pro významné riziko pouze testy věcné správnosti, budou jím provedené auditorské postupy zahrnovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pouze testy detailních údajů; • Kombinaci testů detailních údajů a analytických testů věcné správnosti.

10.5 Dokumentování významných rizik

Identifikaci významných rizik a návrh reakce na ně auditor zdokumentuje. Jestliže je dokumentace všech rizik vedena centrálně, lze do ní pouze doplnit informace dokumentující významná rizika.

Pozn.: Jestliže auditor dojde k závěru, že účtování výnosů nepředstavuje významné riziko významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce způsobené podvodem, musí důvody, které jej k tomuto závěru vedly, zdokumentovat.

10.6 Případové studie — Významná rizika

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Významná rizika je možné identifikovat podle přehledu rizikových faktorů a jejich hodnocení. Viz formuláře obsažené v případových studiích v kapitolách 8 a 9 druhého dílu. Tento formulář lze použít i pro propojení jednotlivých významných rizik s podrobným plánem auditu.

U každého významného rizika by měla být zdokumentována reakce vedení a navrženy příslušné auditorské postupy k pokrytí daného rizika.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

(Výňatek)

Významné riziko	Reakce vedení	Reakce auditora	Auditní dokumentace č.
Porušila společnost podmínky svého financování stanovené bankou?	Sestavení a monitoring předpovědí peněžních toků. Dojednat novou částku a podmínky financování.	Projít plány růstu společnosti a ověřit zda jsou předpovídané peněžní toky dosažitelné. Provéřit a porovnat skutečné výsledky a plánované peněžní toky. Zajistit, aby ocenění pohledávek a zásob (záruky pro úvěry) bylo přiměřené. Zkontrolovat návrh na refinancování, který společnost předkládá bance. Zkontrolovat všechny odpovědi/korespondenci od banky.	(Není obsaženo)
Může dojít k manipulaci účetní závěrky s cílem zabránit porušení úvěrových podmínek.	Žádná manipulace nebyla. Vedení možnost tohoto rizika nepřipouští.	Důkladně prověřit předpoklady použité pro předpověď peněžních toků a základ, z něhož se při přípravě aktuálních přehledů o peněžních tocích vychází. Zajistit, aby podklad k ocenění pohledávek a zásob byl platný a správný. Pečlivě otestovat existenci a správnost tržeb, protože existuje tlak na jejich udržení a růst i za stávajících nepříznivých ekonomických podmínek.	
Nekonzistentní účtování výnosů (předpokládané riziko podvodu).	Smlouvy o prodeji nad 500 € kontroluje manažer prodeje.	Prověrka větších smluv (a vzorku menších smluv) a diskuse s manažerem prodeje s cílem zjistit, zda byly výnosy v daném období zaúčtovány správně.	
Neoprávněné účetní zápisy.	Vedení souhlasilo se zavedením směrnice, podle níž provedení účetního zápisu podléhá souhlasu. Směrnice však dosud zavedena nebyla.	Identifikovat a prověřit všechny účetní zápisy nad 1.500 € a všechny účetní zápisy provedené měsíc před koncem a po konci období.	
Výrazné rozšíření používání transakcí mezi spřízněnými stranami	Zásada je taková, že všechny transakce se spřízněnými stranami jsou identifikovány jako takové a uskutečňovány za běžných prodejních podmínek. Tento postup se vztahuje na všechna firemní aktiva nebo služby poskytované pro osobní potřeby vedení nebo zaměstnanců.	Prostřednictvím dotazování a inspekce ověřit, zda zaměstnanci této zásadě rozumí. Provéřit, zda všechny transakce se spřízněnými stranami byly identifikovány a zda transakce, podmínky prodeje, povaha transakcí a termíny jsou opravdu přiměřené.	

Vypracoval: FJ

Datum: 9. prosince 20X2

Zkontroloval: LF

Datum: 5. ledna 20X3

Případová studie B – Kumar & Co.

Memorandum k založení do spisu: Kumar & Co.

Identifikace významných rizik

Identifikované oblasti významného rizika, včetně reakce vedení i auditora, jsou uvedeny níže.

Hospodářský pokles

Hospodářský pokles neměl na společnost nijak zvlášť nepříznivý dopad. I tak by Raj měl pravidelně kontrolovat výpočty ukazatelů stanovených bankou, což však v tomto auditovaném období nedělal. Provedeme přepočty všech ukazatelů, abychom zjistili, zda odpovídají hodnotám požadovaným bankou. Kromě toho provedeme další auditorské postupy v těch auditovaných oblastech, které slouží jako vstupní údaje pro výpočty ukazatelů. Úměrně tomu, jak moc společnost porušuje podmínky dané bankou, se zvyšuje riziko možné manipulace účetní závěrky.

Minimalizace daňové povinnosti

Toto riziko není pokryto žádnou kontrolou. Provedeme zde pečlivou prověrku odhadů udělaných vedením a účetních zápisů (viz níže).

Neoprávněné účetní zápisy

Správně má Raj schvalovat všechny účetní zápisy, což však nečiní konzistentně. Provedeme identifikaci a kontrolu všech účetních zápisů nad 500 € a všech účetních zápisů uskutečněných měsíc před koncem a po konci účetního období.

Transakce se spřízněnými stranami

Zásada společnosti je taková, že všechny transakce se spřízněnými stranami jsou identifikovány jako takové a uskutečňovány za běžných prodejních podmínek. Prostřednictvím dotazování a inspekce ověříme, zda Raj a Ruby této zásadě rozumí. Prověříme, zda podmínky prodeje, povaha transakcí a jejich termíny jsou u všech transakcí se spřízněnými stranami opravdu přiměřené. Kromě toho budeme v průběhu auditu věnovat zvýšenou pozornost transakcím, které se vymykají běžné obchodní činnosti společnosti, a tomu, aby byly identifikovány veškeré transakce se spřízněnými stranami.

Účtování o výnosech

Zásady pro účtování výnosů z prodeje nejsou příliš složité. Společnost prodává většinu svých výrobků společnosti Dephta Furniture, Inc. Možnosti podvodu prostřednictvím nesprávného účtování výnosů budou zjištěny provedením auditu zaúčtování ve správném období a transakcí se spřízněnými stranami.

Vypracoval: FJ **Date:** 9. prosince 20X2

Zkontroloval: LF **Date:** 5. ledna 20X3

11. Seznámení s vnitřním kontrolním systémem

Obsah kapitoly

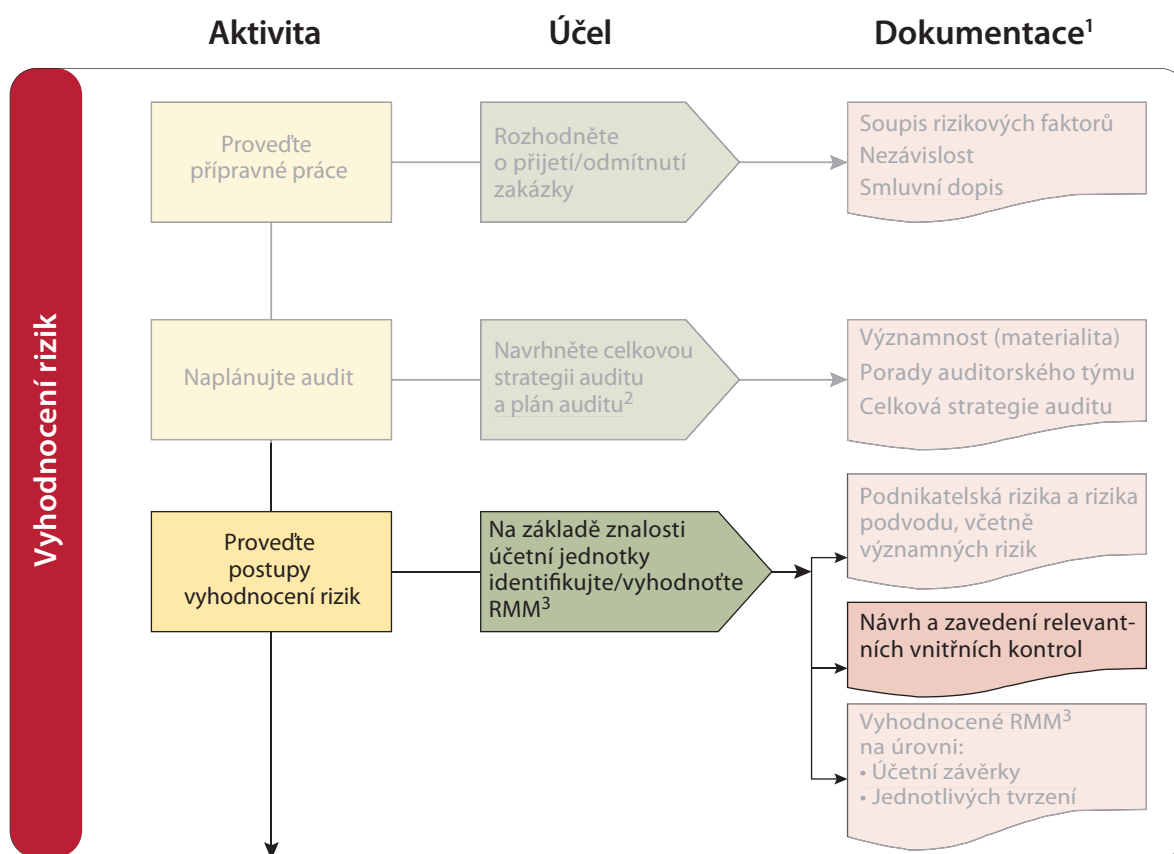
Popis kroků, jejichž prostřednictvím se auditor seznamuje s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky relevantním pro audit:

- Posouzení návrhu a zavedení vnitřních kontrol;
- Dokumentace používající dva možné přístupy.

Odkaz na příslušné standardy ISA

315

Schéma 11.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.4	<p>Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) tvrzení – znamenají výslovná nebo jiná prohlášení účetní jednotky, která jsou obsažena v účetní závěrce a která auditor využívá ke zvážení různých druhů možných nesprávností, které mohou nastat, (b) podnikatelské riziko – riziko plynoucí z významných podmínek, událostí, okolností, učiněných nebo neučiněných kroků, které mohou negativně ovlivnit schopnost účetní jednotky dosahovat svých cílů a strategií, nebo ze stanovení nevhodných cílů a strategií, (c) vnitřní kontrolní systém – proces navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a jinými pracovníky za účelem poskytnutí přiměřeného ujištění o dosažení cílů účetní jednotky s ohledem na spolehlivost účetního výkaznictví, účelnost a hospodárnost operací a na soulad s příslušnými právními předpisy. Termín „kontroly“ se týká jakýchkoli aspektů jedné nebo více složek vnitřního kontrolního systému.
315.12	<p>Auditor je povinen se seznámit s vnitřním kontrolním systémem v rozsahu, který je relevantní pro audit. Ačkoliv většina kontrol relevantních pro audit se pravděpodobně bude týkat účetního výkaznictví, ne všechny kontroly, které se týkají účetního výkaznictví, jsou relevantní pro audit. Auditor při posouzení toho, zda je určitá kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s ostatními relevantní pro audit, použije svůj odborný úsudek. (viz odstavce A42–A65)</p>
315.14	<p>Auditor je povinen se seznámit s kontrolním prostředím. V rámci seznámení se s kontrolním prostředím auditor je povinen zhodnotit:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) zda se vedení účetní jednotky pod dohledem osob pověřených správou a řízením účetní jednotky podařilo vytvořit a udržovat kulturu poctivosti a etického chování a (b) zda společný efekt jednotlivých částí kontrolního prostředí je dostatečným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému a zda tyto ostatní složky nejsou oslabeny nedostatky v kontrolním prostředí. (viz odstavce A69–A78)
315.15	<p>Auditor je povinen zjistit, zda existuje proces, na základě kterého účetní jednotka:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identifikuje podnikatelská rizika, která se týkají cílů účetního výkaznictví, (b) odhaduje významnost těchto rizik, (c) posuzuje pravděpodobnost jejich výskytu a (d) rozhoduje o tom, jakým způsobem budou rizika řešena. (viz odstavec A79)
315.18	<p>Auditor je povinen se seznámit s informačním systémem, který se týká účetního výkaznictví, a s příslušnými podnikovými procesy, včetně následujících oblastí:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) skupiny transakcí, které se vyskytují v činnosti účetní jednotky a jsou významné z hlediska účetní závěrky, (b) postupy, které jsou součástí manuálních systémů i informačních technologií (IT) a slouží k iniciaci, zaznamenání a zpracování transakcí, k jejich případně potřebné opravě a k jejich přenosu do hlavní knihy a vykázání v účetní závěrce, (c) odpovídající účetní záznamy, v písemné nebo technické podobě, podpůrné informace a konkrétní účty účetní závěrky, které se týkají iniciace, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí; patří sem též oprava nesprávných informací a způsob přenosu dat do hlavní knihy, (d) způsob, jakým informační systém zachycuje události a podmínky, mimo transakcí, které jsou významné z hlediska účetní závěrky, (e) proces účetního výkaznictví používaný při sestavení účetní závěrky účetní jednotky, včetně významných účetních odhadů a zveřejněných údajů, a (f) kontroly v oblasti účetních zápisů, včetně nestandardních účetních zápisů využívaných k zaznamenání neopakujících se, neobvyklých transakcí nebo úprav. (viz odstavce A81–A85)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.19	Auditor je povinen porozumět tomu, jakým způsobem účetní jednotka předává informace o úkolech, povinnostech a dalších významných záležitostech v oblasti účetního výkaznictví, včetně: (viz odstavce A86–A87) (a) předávání informací mezi vedením a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a (b) předávání informací mimo účetní jednotku, například regulatorním institucím.
315.20	Auditor je povinen se seznámit s kontrolními činnostmi, které se týkají auditu, tzn. s takovými činnostmi, které je podle auditora nutné znát k tomu, aby byl schopen vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a navrhnout další auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Audit nevyžaduje znalost všech kontrolních činností týkajících se všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů ani všech souvisejících tvrzení. (viz odstavce A88–A94)
315.21	Při seznamování se s kontrolními činnostmi je auditor povinen zjistit především to, jakým způsobem účetní jednotka řeší rizika plynoucí z použití informačních technologií (IT). (viz odstavce A95–A97)
315.22	Auditor je povinen se seznámit s hlavními postupy, které účetní jednotka používá k monitorování vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví, včetně postupů, které se týkají kontrolních činností relevantních pro audit, a s tím, jakým způsobem účetní jednotka dává podnět k nápravě nedostatků v oblasti kontrol. (viz odstavce A98–A100)

11.1 Úvodní přehled

Tato kapitola popisuje práce, které auditor musí provést, aby se seznámil s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky relevantním pro audit. Charakterem vnitřního kontrolního systému, včetně detailního popisu pěti složek vnitřní kontroly, se zabývá kapitola 5 prvního dílu, zatímco kapitola 12 druhého dílu popisuje přístup k vyhodnocování vnitřní kontroly ve čtyřech krocích.

Výraz vnitřní kontrolní systém označuje interní procesy, zásady a postupy navržené vedením účetní jednotky s cílem zajistit spolehlivé účetní výkaznictví a sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným účetním rámcem. Dále sem patří takové záležitosti, jako je přístup vedení k vnitřní kontrole, pravomoci klíčových pracovníků, používaný účetní systém a jiné systémy účetního výkaznictví či tradiční kontrolní činnosti.

Povinnost seznámit se s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky má auditor u každé zakázky. Tento požadavek platí pro všechny účetní jednotky bez ohledu na jejich velikost, včetně případů, kdy se auditor již rozhodl, že vhodnou reakcí na rizika významné (materiální) nesprávnosti bude přístup založený výhradně na testech věcné správnosti.

V rámci shromažďování poznatků o vnitřním kontrolním systému (relevantním pro audit) auditor provádí postupy vyhodnocení rizik, jejichž cílem je identifikovat vnitřní kontroly, které budou přímo nebo nepřímo omezovat výskyt významných (materiálních) nesprávností v účetní závěrce. Získané informace auditorovi pomohou při:

- Vyhodnocování zbytkového rizika (přirozeného a kontrolního rizika) významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jako celku a na úrovni tvrzení;
- Navrhování dalších auditorských postupů reagujících na vyhodnocená rizika.

Avšak ne všechny kontrolní činnosti jsou pro audit relevantní, a ne se všemi se tudíž auditor musí seznámit. Posuzuje pouze ty kontroly, které snižují riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti (způsobené podvodem nebo chybou) v účetní závěrce. Kontrolní činnosti, které nejsou z tohoto hlediska relevantní, mohou být z rozsahu auditu úplně vyloučeny.

11.2 Riziko a kontrola

Následující schéma ilustruje vztah mezi rizikem a kontrolou.

Schéma 11.2-1



Podnikatelská rizika a rizika podvodu, která patří pod přirozené riziko, jsou zjišťována ve fázi identifikace a vyhodnocení rizik. Vedení tato rizika ošetřuje návrhem a zavedením vnitřních kontrol a procedur, jež je snižují na přijatelnou úroveň. Riziko, které zbývá i po návrhu a zavedení vnitřních kontrol, je riziko významné (materiální) nesprávnosti (někdy též označované jako zbytkové riziko).

Optimální situace je, když vedení navrhne takové kontroly, které sníží zbytkové riziko na přijatelnou úroveň jak pro interní potřeby vedení, tak pro účely externího auditu. V praxi mají ale někteří manažeři větší toleranci k riziku (tj. účetní jednotka má méně kontrol, takže zbytkové riziko je vyšší), zatímco jiní (často ve veřejném sektoru) jsou konzervativnější a navrhnou kontroly tak, aby snižovaly související riziko téměř na nulu.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Smyslem kontroly je snížit riziko. Kontrola, která žádné konkrétní riziko nesnižuje, je zjevně zbytečná. Z toho vyplývá, že nejprve musí existovat nějaké riziko a až na něj reaguje vnitřní kontrola, která ho má ošetřit. Nicméně někteří auditoři tuto skutečnost ignorují. Posouzení vnitřního kontrolního systému začínají zdokumentováním existujících kontrol, aniž by se zabývali tím, jaká rizika je ve skutečnosti nutné snížit. Výsledkem takového přístupu může být spousta zbytečné práce při dokumentování procesů a kontrol, u nichž se později ukáže, že jsou z hlediska cílů auditu zcela irelevantní.

11.3 Zásadní (pervazivní) a specifické kontroly

Vnitřní kontroly lze zhruba rozdělit do dvou typů, a to na zásadní (pervazivní, celopodnikové) kontroly, které se zaměřují na rizika zásadního (pervazivního) charakteru, a na specifické (transakční) kontroly, které pokrývají konkrétní rizika. Rozdíl mezi oběma typy kontrol ilustruje následující schéma.

Schéma 11.3-1

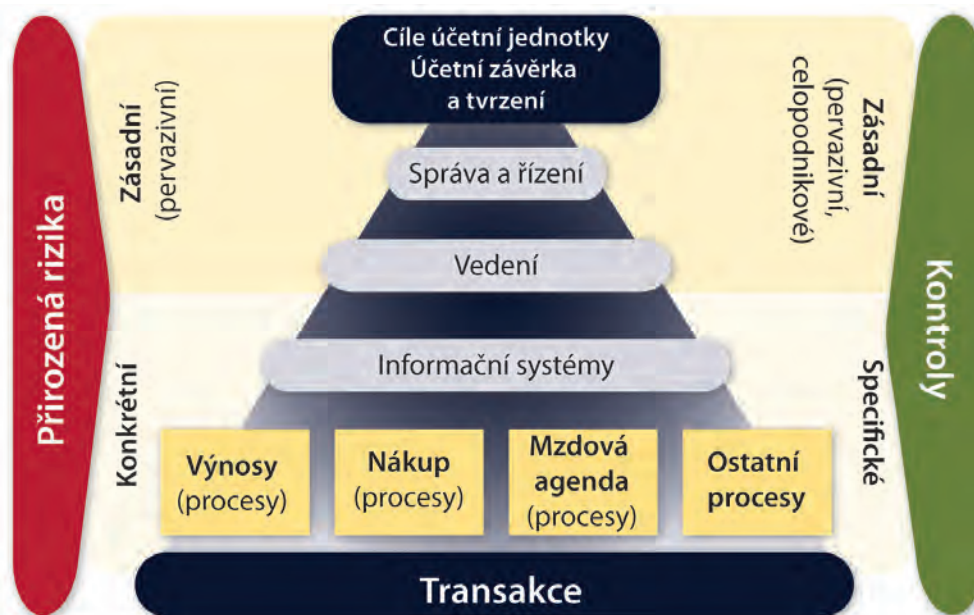


Schéma 11.3-2

Charakteristika	
Zásadní (pervazivní, celopodnikové) kontroly	<p>Zásadní (pervazivní, celopodnikové) kontroly pokrývají jednak oblast správy a řízení, a jednak obecný management. Slouží k vytvoření celkového kontrolního prostředí a etické atmosféry („tone at the top“). Typickými kontrolními procesy patřícími do této kategorie budou procesy v oblasti lidských zdrojů, podvodů, vyhodnocení rizik (potlačování vnitřních kontrol vedením), obecného řízení IT, zpracování finančních informací (včetně účetní závěrky a souvisejících odhadů atd.) a průběžné monitorování provozní činnosti. U malých účetních jednotek bude takovouto kontrolou především přístup vedení k integritě a vnitřní kontrole.</p> <p>Dobrá znalost zásadních (pervazivních) složek vnitřní kontroly je pro auditora důležitým východiskem pro vyhodnocení specifických kontrol na úrovni transakcí (podnikových procesů), které jsou relevantní pro účetní výkaznictví. Pokud má účetní jednotka například nedostatečné celopodnikové kontroly v oblasti integrity dat, bude to mít dopad na spolehlivost veškerých informací produkovaných informačními systémy, mimo jiné i v oblasti prodeje, nákupu a mzdové agendy.</p>

Charakteristika	
Specifické (transakční) kontroly	<p>Transakční kontroly (kontroly podnikových procesů) jsou specifické procesy/kontroly, jejichž cílem je zajistit, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Transakce jsou pro účely sestavení účetní závěrky správně zaúčtovány; • Účetní záznamy jsou vedeny natolik podrobně, aby správně a věrně odrážely veškeré transakce i prodej aktiv; • Příjmy a výdaje se uskutečňují výhradně tak, jak to vedení schválilo; • Nedochází k neoprávněným akvizicím, užití ani prodeji aktiv, resp. pokud se takové případy vyskytnou, jsou včas odhaleny. <p>Předmětem transakčních kontrol jsou jak rutinní transakce (např. v oblasti výnosů, nákupů nebo mzdové agendy), tak nerutinní transakce (jako je například pořízení nějakého zařízení nebo náklady na spuštění nové divize).</p>

11.4 Pět složek vnitřní kontroly

Různé formy vnitřní kontroly, které v rámci účetní jednotky obvykle existují, byly rozděleny do pěti složek.

Auditor se každou z těchto složek zabývá:

- V rámci seznamování s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky (v oblasti účetního výkaznictví);
- Jakožto informacemi, na jejichž základě posuzuje, jak různé aspekty vnitřního kontrolního systému ovlivní audit.

Schéma 11.4-1



Následující schéma znázorňuje vzájemné vztahy pěti složek vnitřní kontroly se dvěma úrovněmi kontrol, tj. zásadními (pervazivními, celopodnikovými) kontrolami a specifickými transakčními kontrolami (kontrolami podnikových procesů).

Schéma 11.4-2



Zásadní (pervazivní, celopodnikové) kontroly jsou základem, z něhož vycházejí všechny ostatní složky vnitřního kontrolního systému. Jsou-li nekvalitní, může být i ta nejlepší kontrola na úrovni podnikového procesu nakonec neúčinná. Účetní jednotka např. může mít efektivní systém nákupu, ale pokud je účetní nekompetentní (tj. kontrolní prostředí je nekvalitní), nadělá spoustu chyb, z nichž některé mohou mít za následek významnou (materiální) nesprávnost v účetní závěrce. K dalším prohrškům, s nimiž se v praxi často setkáváme, patří potlačování vnitřních kontrol vedením a neetická atmosféra („tone at the top“), což je rovněž primárně záležitost celopodnikové úrovně.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Konkrétní struktura a implementace vnitřní kontroly se bude lišit v závislosti na velikosti a složitosti účetní jednotky. U menších účetních jednotek může vlastník-manažer vykonávat funkce spadající pod několik různých složek vnitřní kontroly.

11.5 Vnitřní kontrolní systém menších účetních jednotek

Menší účetní jednotky mají často jen několik málo zaměstnanců, což omezuje:

- Praktickou možnost dostatečného oddělení pravomocí;
- Množství dostupné podpůrné dokumentace v papírové formě.

Základem vnitřní kontroly u těchto účetních jednotek proto obvykle nejsou specifické kontroly transakcí, ale kontrolní prostředí jako takové (tj. důraz, který vedení klade na etické hodnoty, důraz na odbornou způsobilost, přístup k vnitřní kontrole a průběžná opatření). Způsob posuzování kontrolního prostředí se dost podstatně liší od vyhodnocování tradičních kontrolních činností, protože v tomto případě auditor posuzuje

chování managementu, jeho postoje, odbornou způsobilost a jím přijímaná opatření. Své vyhodnocení dokumentuje obvykle formou memoranda nebo dotazníku.

Role vlastníka-manažera, který sám zajišťuje řadu činností, může být z hlediska vnitřní kontroly jak předností, tak slabinou. Přednost lze spatřovat v tom, že tato osoba (pokud bude dostatečně kompetentní) bude dobře znát všechny aspekty provozní činnosti, a je proto málo pravděpodobné, že by jí unikla zásadní chyba. Slabinou je, že bude moci ze své pozice velice dobře potlačovat vnitřní kontroly ve svůj vlastní prospěch.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Identifikujte zásadní (pervazivní, celopodnikové) kontroly

Auditor ověřující malou účetní jednotku má často tendenci předpokládat, že v ní žádná vnitřní kontrola neexistuje, takže vlastně není co hodnotit. Avšak nějakou formu vnitřní kontroly bude mít každá účetní jednotka, která chce fungovat. Který manažer by se nezajímal o to, zda se mu inkasované finanční prostředky skutečně objevily na bankovním účtu nebo zda bylo dodané zboží vyfakturováno?

Zvažte, jak lze doložit existenci zásadních (pervazivních, celopodnikových) kontrol

Vnitřní kontrola malé účetní jednotky, jejíž vlastník-manažer (nebo osoba zastávající jinou podobnou pozici) osobně schvaluje transakce a pečlivě kontroluje finanční výsledky, bude účinně předcházet výskytu nesprávnosti na úrovni tvrzení, případně, pokud se takové nesprávnosti objeví, je včas odhalí. Auditor by se tudíž mohl na vnitřní kontrolu takové účetní jednotky spolehnout, díky čemuž by mohl snížit rozsah prováděných testů věcné správnosti. V takovém případě zvažte, jakým způsobem lze existenci těchto kontrol doložit. Může jít např. o podpis příslušné osoby na zprávě nebo sesouhlasení, dokládající provedenou kontrolu či schválení. Tyto důkazy lze poté použít pro otestování provozní účinnosti vnitřních kontrol.

11.6 Neexistence vnitřní kontroly

Nějaká forma vnitřní kontroly existuje prakticky v každé účetní jednotce, kontrolou je totiž například i odborná způsobilost vlastníka-manažera (součást kontrolního prostředí). Často se nicméně bude jednat o vnitřní kontrolu neformální a jednoduchou. Účetní jednotka, která nesnižuje rizika, jimž je vystavena (prostřednictvím jednotlivých složek vnitřní kontroly, jimiž jsou kontrolní prostředí, vyhodnocení rizik, informační systémy, kontrolní činnosti nebo monitorování rizik), totiž nejspíš nebude podnikat dlouho.

Jestliže v rámci účetní jednotky neexistuje větší počet kontrolních činností, které by auditor mohl identifikovat, musí zvážit, zda:

- Lze příslušná tvrzení pokrýt provedením dalším auditorských postupů, které se budou skládat primárně z testů věcné správnosti;
- Fakt, že účetní jednotka nemá žádné kontrolní činnosti ani jiné složky vnitřní kontroly (výjimečný případ), auditorovi brání v získání dostatečných a vhodných důkazních informací.

Další záležitosti zpochybňující provedení auditu:

- Pochybnosti o integritě vedení, jeho neetické chování nebo špatný přístup k vnitřní kontrole. Nedostatky kontrolního prostředí budou mít negativní dopad na kontroly existující v rámci ostatních složek vnitřní kontroly a navíc představují riziko, že vedení poskytne pro účely auditu nepravdivé informace nebo že se dopustí podvodu;
- Pochybnosti o stavu a spolehlivosti účetních záznamů účetní jednotky, důsledkem čehož je nepravděpodobné, že auditor shromáždí dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude moci vydat výrok bez výhrad.

Jestliže auditor má tyto či jiné podobné pochybnosti, zváží vydání modifikovaného výroku nebo odstoupení od zakázky.

Pokud se auditor rozhodne od zakázky odstoupit, posoudí, jaké odborné a právní povinnosti pro něj z tohoto kroku vyplývají, včetně požadavku informovat osobu, která si audit objednala, a regulační orgány. Rozhodnutí odstoupit od zakázky a jeho důvody auditor projedná rovněž s příslušnou úrovní vedení účetní jednotky a s osobami pověřenými správou a řízením.

11.7 Kontroly k zamezení podvodu

Možnost potlačování vnitřních kontrol vedením lze omezit přijetím interních zásad a postupů a jejich formálním zdokumentováním. Jestliže má účetní jednotka například v interních směrnících požadavek, že každý nerutinní účetní zápis musí být schválen, je účetní zmocněn si takový souhlas od manažera vyžádat. Toto opatření sice potlačování vnitřních kontrol vedením nezabrání, ale mohlo by potenciálního pachatele odradit. Pokud takové směrnice ani jiné vnitřní kontroly bránící podvodu neexistují, musí si auditor riziko potlačování vnitřních kontrol pokrýt provedením dalších auditorských postupů.

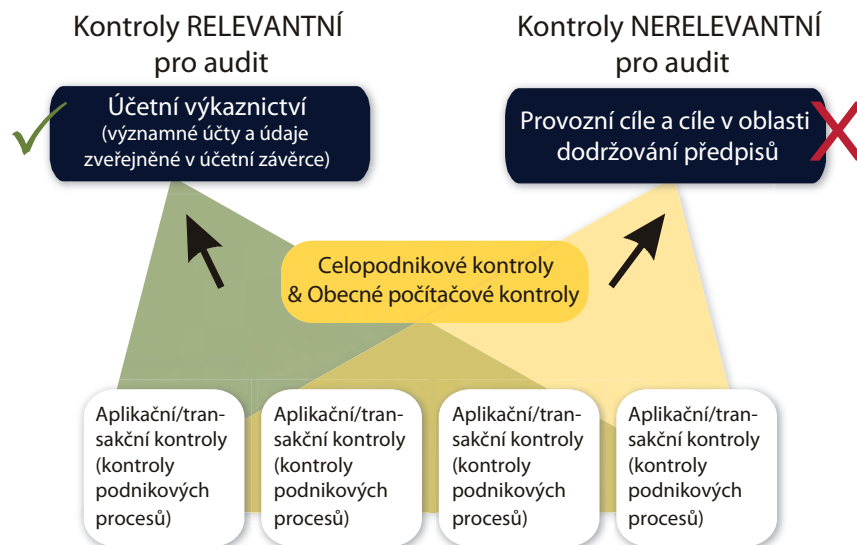
Pozn.: Audit se nemusí zabývat kontrolami ověřujícími dodržování předpisů, které nejsou pro audit relevantní (tj. jejichž porušení by nevedlo k výskytu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce).

11.8 Vnitřní kontroly relevantní pro audit (rozsah seznamování)

Ne všechny vnitřní kontroly jsou pro audit relevantní a auditor se s nimi musí seznamovat. Jeho povinností je seznámit se a posoudit pouze ty kontroly, které by měly snižovat riziko významné (materiální) nesprávnosti (způsobené podvodem nebo chybou) v účetní závěrce. To znamená, že některé typy kontrol (jak ilustruje následující schéma) lze z rozsahu auditu vyloučit. Bude se jednat o kontroly:

- Které se nepromítají do účetního výkaznictví (např. provozní kontroly nebo kontroly, jejichž předmětem je dodržování předpisů);
- U nichž není pravděpodobné, že by se v účetní závěrce mohla vyskytnout významná (materiální) nesprávnost, i kdyby taková kontrola neexistovala.

Schéma 11.8-1



V některých případech se mohou finanční kontroly s kontrolami provozních cílů a cílů v oblasti dodržování předpisů do jisté míry překrývat. Příkladem jsou kontroly dat, která auditor vyhodnocuje nebo používá při provádění auditorských postupů, např.:

- Údaje, které auditor potřebuje pro analytické postupy (např. výrobní statistiky);
- Kontroly, jejichž cílem je odhalit porušování právních předpisů;
- Kontroly fyzického zabezpečení majetku vedeného v účetním výkaznictví;
- Kontroly úplnosti a správnosti generovaných informací, z nichž se počítají klíčové ukazatele výkonnosti.

Kontroly pokrývající rizika uvedená v následující tabulce budou pro audit vždy relevantní.

Schéma 11.8-2

	Charakteristika
Významná rizika	Identifikovaná a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, která budou podle úsudku auditora při auditu vyžadovat zvláštní pozornost.
Rizika, která nelze pokrýt jen testy věcné správnosti	Identifikovaná a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, u nichž k získání dostatečných a vhodných důkazních informací nebude stačit pouze provedení testů věcné správnosti.
Další rizika významné (materiální) nesprávnosti	Identifikovaná a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, která by podle úsudku auditora mohla způsobit výskyt významné (materiální) nesprávnosti.

Na úsudek auditora ohledně toho, zda je nějaká kontrola pro audit relevantní, mají vliv následující faktory:

- Poznatky o tom, že v jiných složkách vnitřního kontrolního systému účetní jednotky existují/neexistují kontroly relevantní pro dané riziko. Jestliže je dané riziko již ošetřeno (např. prostřednictvím kontrolního prostředí, informačního systému atd.), není nutné se zabývat dalšími kontrolami;

- Existence několika kontrolních činností, které mají stejný cíl. Není nutné se seznamovat se všemi kontrolními činnostmi plnícími týž cíl;
- Potřeba otestovat provozní účinnost některých klíčových kontrol. Jestliže například v praxi neexistuje způsob jak ověřit úplnost tržeb (tj. provedením testů věcné správnosti), je nutné provést testy provozní účinnosti kontrol;
- Důsledky, které testování provozní účinnosti kontrol bude mít na rozsah (tj. jeho snížení) požadovaných testů věcné správnosti.

Auditor musí uplatnit odborný úsudek při posuzování toho, zda je nějaká kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s dalšími kontrolami pro audit relevantní.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Přístup k vyhodnocení rizik „shora dolů“

Při seznamování s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky musí auditor postupovat „shora dolů“. Prvním krokem je identifikace relevantních celopodnikových a transakčních rizik, druhým posouzení toho, zda způsob, jak na tato rizika zareagovalo vedení, je vhodný.

Aby byl auditor schopen vyhodnotit konkrétní vnitřní kontroly na úrovni transakcí (podnikových procesů), které jsou relevantní pro účetní výkaznictví, musí nejprve dobře rozumět celopodnikovým kontrolám. Pokud má účetní jednotka například nedostatečné celopodnikové kontroly v oblasti integrity dat, bude to mít dopad na spolehlivost veškerých informací produkovaných informačními systémy, mimo jiné v oblasti prodeje, nákupu a mzdové agendy.

Příklad

Při seznamování s vnitřní kontrolou účetní jednotky (metodou založenou na vyhodnocení rizik směřujícím „shora dolů“) provádí auditor následující kroky:

- Pro každý významný zůstatek účtu identifikuje podnikové procesy (včetně účetních), které se ho týkají;
- U každého identifikovaného procesu určí, zda by v souvislosti s ním mohla být účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená, resp. zda existují jiné důvody, kvůli nimž je tento proces pro audit relevantní;
- Z rozsahu auditu vyloučí ty procesy a kontroly, které relevantní nejsou.

Například u společnosti vyrábějící trvanlivé pečivo jsou údaje o tržbách generovány následujícími procesy:

- Údaje o každé telefonické objednávce i její aktuální stav se zaznamenávají v hlavním systému pro zpracování objednávek. Z této formy prodeje pochází 70 % tržeb.
- Rozbité pečivo si zákazníci mohou koupit v malé prodejně přímo za výrobnou. Tato forma prodeje představuje 2 % tržeb.
- Dále je možné zadávat objednávky prostřednictvím internetu a platit platební kartou. Tato forma prodeje představuje 28 % tržeb.
- Účetní systém vede údaje o tržbách pocházejících ze všech typů prodeje.

V tomto případě nebude pravděpodobné, že by přímý prodej mohl vést k významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, a je ho tudíž možné z rozsahu auditu vyloučit. Avšak než tak auditor učiní, bylo by obezřetné provést alespoň jeden z následujících kroků:

PRAKTICKÁ POZNÁMKA (pokrač.)

- Zeptat se, zda je přímý prodej předmětem kontroly, která je zárukou, že bude zaúčtováno veškeré pečivo prodané touto formou a že žádný ze zaměstnanců nebude pečivo záměrně poškozovat, aby je pak bylo možné za sníženou cenu prodat spřízněným stranám;
- Provést na tržbách analytické postupy, které ověří, zda se objem přímého prodeje neodchýlil od očekávaných 2 %.

11.9 Případové studie – Identifikování kontrol relevantních pro audit

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Vzhledem k tomu, že ne všechny podnikové procesy a vnitřní kontroly jsou pro audit relevantní, je důležité vědět, které oblasti účetní závěrky a které kontroly mají významný (materiální) dopad na účetní závěrku.

Pro vymezení těchto oblastí účetní závěrky a souvisejících podnikových procesů se jako vodítko použije celková významnost (materialita), jejíž pomocí se určí:

- Které oblasti účetní závěrky jsou nebo mohou být významné (materiální); a
- Které celopodnikové kontroly a podnikové procesy jsou relevantní.

Nevýznamné (nemateriální) zůstatky, transakce, podnikové procesy a kontroly, u nichž se nepředpokládá výskyt významné (materiální) nesprávnosti, je možné z rozsahu auditu vyloučit. Před tím je však nutné zvážit:

- Možné nahromadění nevýznamných (nemateriálních) nesprávností, které by v součtu mohlo vyústit ve významnou (materiální) nesprávnost;
- Zda oblasti účetní závěrky nejsou podhodnoceny v důsledku podvodu nebo chyby.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Pervazivní rizika identifikovaná na úrovni účetní závěrky	Identifikovat procesy, které snižují rizika
Celopodnikové a obecné počítačové kontroly	Roční cyklus podnikového plánování, měsíční schůzky vedení/vlastníka včetně prověrky finančních výkazů, rozpočty na informační technologie, každodenní účast vedení na provozu společnosti
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	Pohledávky, příjem plateb, krátkodobé (30 - 60denní) vklady v bankách, sesouhlasení bankovních účtů, řízení likvidity
Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky	Výnosy, pohledávky, příjem plateb, ocenění zůstatků po lhůtě splatnosti, prodej aktiv
Zásoby	Nákupy, závazky, úhrada plateb, řízení zásob, inventura, ocenění zastaralých zásob
Pozemky, budovy a zařízení	Nákupy, závazky, úhrada plateb, výpočet odpisů, kapitalizace aktiv, prodej aktiv
Bankovní úvěry a půjčky	Pohledávky, příjem plateb, sesouhlasení bankovních účtů, řízení likvidity
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	Nákupy, závazky, mzdy, úhrada plateb, výpočet odpisů, kapitalizace aktiv
Splatná daň z příjmů	Příprava rezervy na daň z příjmů
Úročené úvěry	Finanční náklady, proces sesouhlasení bankovních účtů
Vlastní kapitál	Vydání/splacení akcií, dividendy
Tržby	Výnosy, pohledávky, příjem plateb (včetně prodeje kazového zboží za hotové, prodeje po internetu, podle katalogu a na objednávku)
Náklady vynaložené na prodané výrobky	Nákupy, závazky, mzdy, úhrada plateb, opravné položky k zásobám
Distribuční náklady	Nákupy, závazky, mzdy, uhrazené platby.
Administrativní náklady	Nákupy, závazky, mzdy, uhrazené platby
Odpisy	Výpočty odpisů
Finanční náklady	Finanční náklady, proces sesouhlasení bankovních účtů
Daň z příjmů	Příprava rezervy na daň z příjmů

Vypracoval: FJ

Datum: 18. února 20X3

Zkontroloval: LF

Datum: 5. března 20X3

Případová studie B – Kumar & Co.

Memorandum k založení do spisu: Vymezení rozsahu významných (materiálních) oblastí účetní závěrky a procesů

Celopodniková a obecná počítačová úroveň

- Na každé účetní období Raj připravuje pro banku roční rozpočet.
- Pravidelně každé čtvrtletí Raj zasílá bance finanční výkazy a při té příležitosti jedná s manažerem z banky.
- Raj tyto výkazy obvykle projednává se Surajem a Jawadem, a to nejen protože společnost Dephta má podíl na společnosti Kumar, ale i proto, že Raj si cení jejich názoru a účetních a finančních znalostí, kterými disponuje Jawad.

Společnost nemá formální IT strukturu nebo proces. O pořízení nového softwaru a hardwaru rozhoduje Raj podle aktuální potřeby. Na Rajův pokyn Ruby jednou za týden zálohuje účetní údaje, nicméně společnost nemá žádný plán obnovy počítačových systémů pro případ jejich havárie ani zdokumentovaný IT proces.

Významné (materiální) oblasti účetní závěrky

Všechny oblasti účetní závěrky, až na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, jsou v případě dané účetní závěrky významné (materiální) a vztahuje se na ně audit. V rámci auditu musíme ověřit následující podnikové procesy:

Podnikový proces	Dotčené významné (materiální) oblasti účetní závěrky
Pohledávky/přijaté platby	Výnosy, pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky, peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
Ocenění pohledávek po lhůtě splatnosti	Pohledávky z obchodního styku a nedobytné pohledávky
Proces prodeje (prodej za hotové, prodej na objednávku)	Výnosy
Nákupy, závazky, uhrazené platby	Závazky z obchodního styku, pozemky, budovy a zařízení, zásoby, nákladové položky výkazu zisku a ztráty
Mzdová agenda	Náklady na mzdovou agendu
Splatné a vrácené daně	Příjmové, mzdové a prodejní daně
Ocenění a řízení zásob	Nákupy a zásoby
Sesouhlasení bankovních účtů	Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, úročené úvěry, nákladové úroky
Výpočty odpisů	Pozemky, budovy a zařízení, odpisy

Vypracoval: FJ

Datum: 18. února 20X3

Zkontroloval: LF

Datum: 5. března 20X3

12. Posouzení vnitřního kontrolního systému

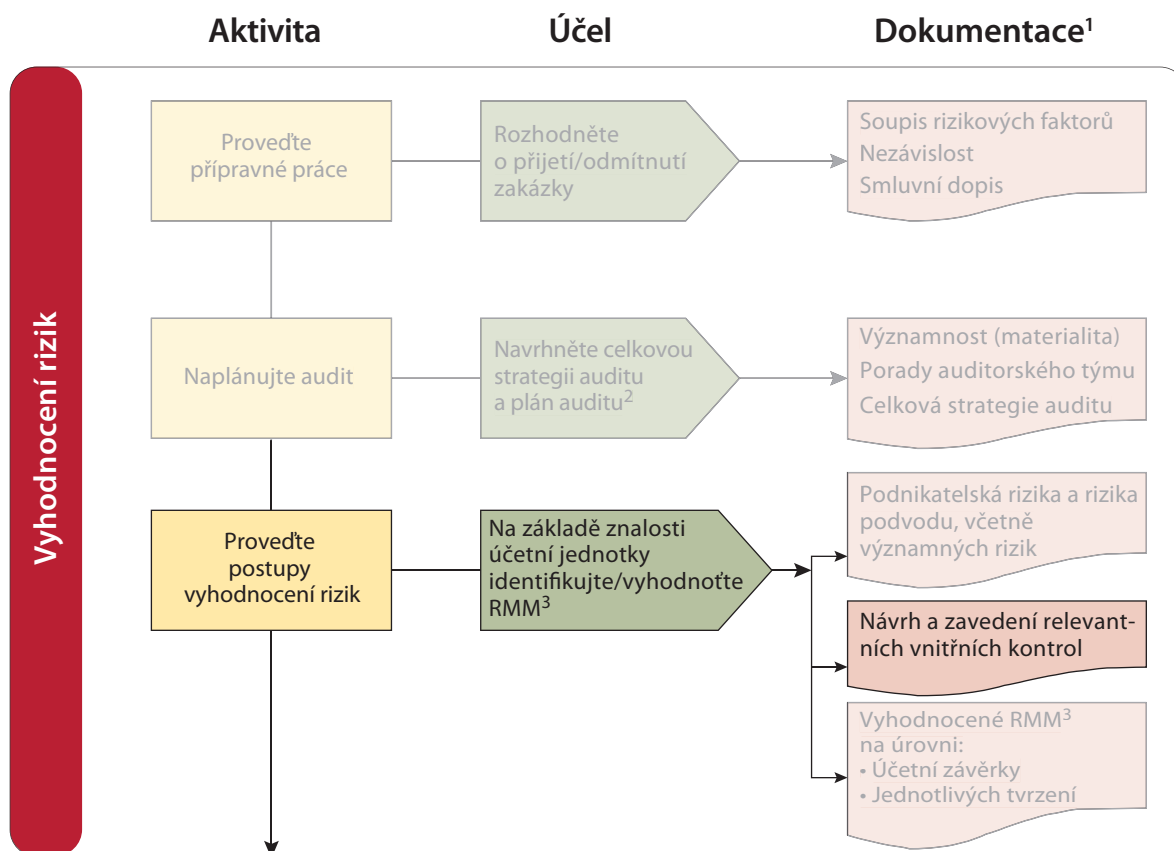
Obsah kapitoly

Popis čtyř klíčových kroků při posuzování návrhu a zavedení vnitřního kontrolního systému a dokumentování výsledků.

Odkaz na příslušné standardy ISA

315

Exhibit 12.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.13	Při seznamování se s kontrolami, které jsou relevantní pro audit, je auditor vedle dotazování se pracovníků účetní jednotky povinen provést další postupy za účelem zhodnocení návrhu těchto kontrol a určení, zda byly tyto kontroly zavedeny. (viz odstavce A66–A68))
315.29	Jestliže auditor došel k závěru, že existuje významné riziko, je povinen seznámit se s kontrolami účetní jednotky, včetně relevantních kontrolních činností, které se daného rizika týkají. (viz odstavce A124–A126)
315.32	Auditor je povinen uvést následující skutečnosti v dokumentaci auditu: (a) jednání auditorského týmu v souladu s požadavky odstavce 10 a důležitá rozhodnutí, k nimž tým dospěl, (b) klíčové znalosti o jednotlivých aspektech účetní jednotky a jejího prostředí v souladu s odstavcem 11, včetně všech složek vnitřního kontrolního systému v souladu s odstavci 14–24; zdroje informací, na základě kterých auditor znalost získal, a provedené postupy vyhodnocení rizik, (c) identifikovaná a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a úrovni tvrzení v souladu s požadavky odstavce 25 a (d) identifikovaná rizika a odpovídající kontroly, s nimiž se auditor seznámil na základě požadavků odstavců 27–30. (viz odstavce A131–A134)

12.1 Úvodní přehled

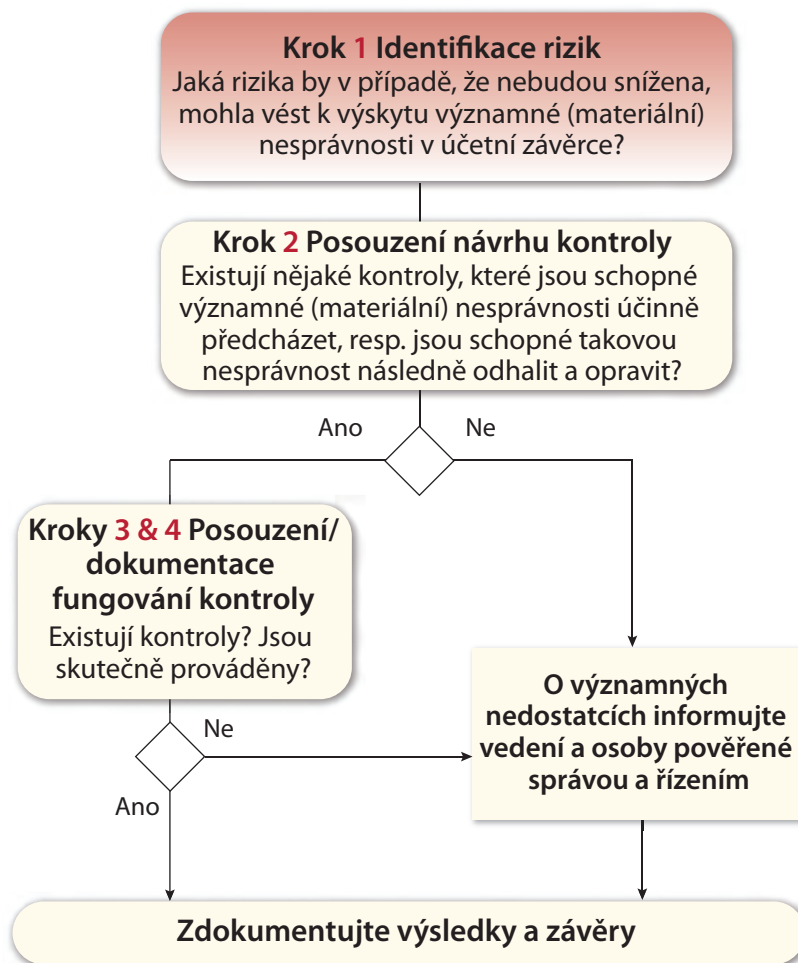
Bez ohledu na to, zda auditor nakonec bude pro účely shromáždění důkazních informací provádět testy kontrol, či nikoli, musí u každé zakázky posoudit návrh příslušných kontrol a také to, zda byly skutečně zavedeny. Proces tohoto posuzování má čtyři kroky, které shrnuje následující tabulka.

Schéma 12.1-1

	Charakteristika
Krok 1 Jaká rizika je nutné snížit?	Identifikujte přirozená rizika významné (materiální) nesprávnosti (podnikatelská rizika a rizika podvodu) a zjistěte, zda se jedná o zásadní (pervazivní) rizika, která mají dopad na všechna tvrzení, nebo o konkrétní rizika, která mají dopad na určité konkrétní oblasti účetní závěrky a na konkrétní tvrzení.
Krok 2 Snižují kontroly navržené vedením příslušné riziko?	Zjistěte, jaké (případné) podnikové procesy účetní jednotka má. <ul style="list-style-type: none"> Zeptejte se pracovníků účetní jednotky, prostřednictvím jakých kontrol se snižují rizika identifikovaná v rámci prvního kroku. Zhodnoťte výsledky a posuďte, zda tyto kontroly skutečně příslušné riziko snižují. O případných významných zjištěných nedostacích ve vnitřní kontrole informujte vedení a osoby pověřené správou s řízením. U větších účetních jednotek bude patrně nutné v rámci tohoto kroku odkázat na nějakou dokumentaci k vnitřnímu kontrolnímu systému, která poskytne pro popis fungování kontrol širší kontext, případně takovou dokumentaci zpracovat (viz třetí krok).

Charakteristika	
Krok 3 Jsou kontroly snižující příslušné riziko funkční?	Proveďte pozorování nebo inspekci toho, jak příslušné vnitřní kontroly fungují s cílem ověřit, zda skutečně byly zavedeny. V této souvislosti je třeba upozornit, že dotazování vedení není pro tyto účely dostatečné. Tento krok se obvykle provádí současně s druhým krokem .
Krok 4 Bylo fungování příslušných kontrol zdokumentováno?	Tento krok zahrnuje zpracování jednoduché verbální charakteristiky hlavních procesů (zpracuje ji buď vedení účetní jednotky, nebo auditor), která bude popisovat fungování identifikovaných vnitřních kontrol. Dokument nemusí obsahovat: <ul style="list-style-type: none"> • Podrobný popis podnikového procesu ani souvisejícího toku dokumentace; • Informace o existujících vnitřních kontrolách, které ale nejsou z hlediska auditu relevantní.

Schéma 12.1-2



Pozn.: Jakákoli vnitřní kontrola, bez ohledu na to, jak kvalitně je navržena a zavedena, poskytuje pouze přiměřenou jistotu, pokud jde o splnění cílů účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví. To je dáno přirozenými omezeními vnitřního kontrolního systému, která popisuje následující tabulka.

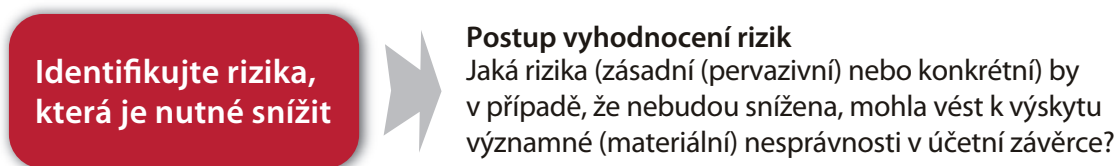
Schéma 12.1-3

Charakteristika	
Přirozená omezení vnitřního kontrolního systému	<ul style="list-style-type: none"> • Mylný lidský úsudek a lidské selhání, např. chyby. • Obcházení vnitřní kontroly tajnou dohodou dvou nebo více osob. • Potlačování vnitřní kontroly vedením, např. změna podmínek standardní prodejní smlouvy nebo překročení úvěrového limitu u nějakého odběratele.

Kapitola 11 druhého dílu popisuje seznámení s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky a kapitola 5 prvního dílu se zabývá jeho charakterem, včetně detailního popisu pěti složek vnitřní kontroly.

12.2 Krok 1– Jaká rizika je nutné snížit?

Schéma 12.2-1



Než auditor přikročí k dokumentování existujících vnitřních kontrol účetní jednotky, musí nejprve identifikovat a vyhodnotit relevantní významná rizika i další rizikové faktory. Není možné vyhodnocovat vnitřní kontroly bez znalosti rizik, která mají kontroly snižovat.

Identifikaci rizik podrobně popisuje kapitola 8 druhého dílu. Rizika, která je nutné snížit, mohou být buď zásadní (pervazivní), tj. mohou se týkat vícera oblastí účetní závěrky a řady tvrzení, nebo konkrétní, ta se týkají určité konkrétní oblasti účetní závěrky a konkrétních tvrzení.

V následující tabulce jsou uvedeny typické zdroje rizik a druhy kontroly, jejichž prostřednictvím se tato rizika snižují.

Schéma 12.2-2

Co by mohlo selhat?	Zdroje rizika	Kontroly snižující rizika
Nespolehlivé finanční výkazy (zásadní (pervazivní) rizika)	Externí odvětvové faktory Charakter účetní jednotky Účetní pravidla Cíle Výkonnostní kritéria Podvod	Celopodnikové kontroly a procesy Obecné počítačové kontroly Transakční kontroly
Nesprávnosti vzniklé při sestavování účetní závěrky (zásadní (pervazivní) rizika)	Účetní odhady Rezervy Účetní pravidla Používání tabulkových procesorů Nerutiní transakce Účetní zápisy, sesouhlasení Informace potřebné pro sestavení přílohy účetní závěrky	Celopodnikové kontroly Obecné počítačové kontroly Transakční kontroly
Nesprávně zpracované nebo zaúčtované transakce (konkrétní rizika)	Identifikace/zaúčtování schválených transakcí Klasifikace transakcí Oceňování a časové rozlišení Fyzické zabezpečení majetku	Celopodnikové kontroly Aplikační kontroly v informačních technologiích Některé celopodnikové kontroly

Jakmile je hotový soupis rizikových faktorů, zpracovaný podle podnikových procesů, je užitečné (ale nikoli povinné) provést následující:

- Vyloučit z něj všechny rizikové faktory, u nichž není pravděpodobné, že by vedly k významné (materiální) nesprávnosti, ani kdyby vůbec nebyly ošetřeny. Kontroly, které tato rizika pokrývají, nejsou pro audit relevantní;
- Upravit popisy jednotlivých rizikových faktorů „na míru“ dané účetní jednotce;
- Ujistit se, že byla pokryta všechna relevantní tvrzení;
- Posoudit, zda neexistují nějaká jiná rizika (na celopodnikové úrovni či úrovni transakcí), která by, pokud nebudou ošetřena, mohla vést k významné (materiální) nesprávnosti.

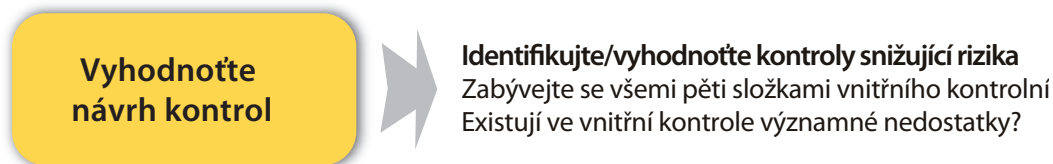
PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Některé účetní jednotky používají vnitřní kontrolní rámec (například rámec zveřejněný Výborem sponzorujících organizací komise Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (COSO)), který obsahuje předdefinované obecně použitelné cíle a postupy vnitřní kontroly. V případě použití takového nástroje se doporučuje provést stejné kroky, jako jsou uvedeny výše, tj.:

- Vyloučit kontrolní cíle (resp. rizikové faktory), u nichž není pravděpodobné, že by v jejich důsledku mohlo dojít k významné (materiální) nesprávnosti, i kdyby žádná vnitřní kontrola neexistovala;
- Doplnit veškeré další kontrolní cíle (rizikové faktory), které by, pokud nebudou ošetřeny, mohly vést k významné (materiální) nesprávnosti;
- Vytipovat oblasti účetní závěrky a tvrzení, na něž mají tyto rizikové faktory vliv.

Krok 2 – Snižují kontroly navržené vedením příslušné riziko?

Schéma 12.3-1



Při posuzování správného navržení vnitřních kontrol vedením se auditor zaměřuje na to, zda identifikovaná kontrola (jednotlivě nebo ve spojení s jinými vnitřními kontrolami) skutečně snižuje související riziko. V této souvislosti auditor posuzuje, zda je kontrola efektivně schopna:

- V první řadě zabránit výskytu významné (materiální) nesprávnosti;
- Pokud se významná (materiální) nesprávnost přesto vyskytne, následně ji odhalit a opravit.

Doporučuje se posouzení návrhu kontrol začínat zásadními (pervazivními) kontrolami, které jsou důležitým základem, od něhož se odvíjí posouzení návrhu a fungování specifických (transakčních) kontrol.

V této fázi považují někteří auditoři za užitečné (především u auditu větších a složitějších účetních jednotek) vyžádat si, nejlépe od vedení, určité informace, které popisují podnikové procesy účetní jednotky, toky dokumentace a existující kontroly. Standardy ISA nicméně žádný takový požadavek výslovně nestanoví.

K „mapování“ vnitřních kontrol na identifikované rizikové faktory (nebo kontrolní cíle) se v praxi obvykle přistupuje dvěma způsoby. V této příručce jsou označeny takto:

- „Jedno riziko/více kontrol“
- „Více rizik/více kontrol“

„Jedno riziko/více kontrol“

U tohoto přístupu se vychází z jednoho rizikového faktoru, k němuž se přiřadí všechny kontroly, které dané riziko pokrývají. Tento přístup, ilustrovaný v následující tabulce, je vhodný především pro mapování zásadních (pervazivních, celopodnikových) rizikových faktorů.

Schéma 12.3-2

Riziko/kontrolní cíl	Tvrzení	Kontroly snižující riziko
1. Rizikový faktor	C	1. Kontrolní procedura A 2. Kontrolní procedura B 3. Kontrolní procedura C 4. Kontrolní procedura D

Riziko/kontrolní cíl	Tvrzení	Kontroly snižující riziko
2. Rizikový faktor	EA	1. Kontrolní procedura E 2. Kontrolní procedura F 3. Kontrolní procedura G 4. Kontrolní procedura H
3. Rizikový faktor	A	1. Kontrolní procedura I 2. Kontrolní procedura J 3. Kontrolní procedura K 4. Kontrolní procedura L
4. Rizikový faktor	CA	1. Kontrolní procedura M 2. Kontrolní procedura N 3. Kontrolní procedura O 4. Kontrolní procedura P

Přístup „jedno riziko/více kontrol“ se často používá pro mapování nejrůznějších typů kontrol, včetně kontrol transakčních. Nicméně vzhledem k tomu, že jediná transakční kontrola většinou pokrývá současně více než jedno riziko (a tudíž se u tohoto přístupu mnohokrát opakuje), obecně se za vhodnější pro transakční kontroly považuje přístup „více rizik/více kontrol“ (viz schéma 12.3-4).

Následující příklad ukazuje, jak přístup „jedno riziko/více kontrol“ funguje v praxi. Cílem kontrolního prostředí je, aby vedení účetní jednotky – pod dohledem osob pověřených její správou a řízením – vytvořilo a udržovalo kulturu poctivosti a etického jednání. Jestliže je tento cíl uveden jako rizikový faktor, může to znamenat, že vedení nevytvořilo a neudržuje kulturu poctivosti a etického jednání.

Kontrolní mechanismy, které vedení navrhne a zavede s cílem ošetřit toto zásadní (pervazivní) riziko, mohou vypadat například takto:

- Vedení svými slovy i činy soustavně prokazuje, že mu záleží na dodržování přísných etických norem;
- Vedení odstraňuje a omezuje motivy a lákadla svádějící pracovníky k nečestnému nebo neetickému jednání;
- Účetní jednotka má interní kodex nebo podobný předpis, který definuje normy etického jednání;
- Zaměstnanci vědí, jaké chování je přijatelné a jaké je nepřijatelné a co mají dělat, jestliže se setkají s neetickým jednáním;
- Všechny případy neetického jednání jsou postihovány.

Auditor se nejprve seznámí s daným rizikem nebo kontrolním cílem a poté na základě soupisu, jako je např. ten uvedený výše, rozhodne, zda existují nějaké kontroly, které toto riziko snižují. Následující tabulka obsahuje ukázkou související dokumentace.

Pozn.: Sloupec týkající se návrhu kontroly popisuje možné kroky, které auditor provádí při vyhodnocování návrhu.

Schéma 12.3-3

Složka vnitřního kontrolního systému	Rizikový faktor	Identifikovaná kontrola	Návrh kontroly
Kontrolní prostředí	Neklade se důraz na integritu a etické jednání	<i>Zaměstnanci každý rok podepisují interní kodex správného chování, jehož dodržování je zajištěno disciplinárními opatřeními.</i>	<i>Seznámili jsme se s kodexem, skutečně je v něm zdůrazněna nutnost integrity a etického jednání.</i>
	Najímání odborně nezpůsobilých zaměstnanců	<i>Pro každé pracovní místo jsou definovány požadované znalosti a dovednosti.</i>	<i>Posoudili jsme popisy pracovních míst pro klíčové funkce, včetně účetních, vypadají přijatelně.</i>
Vyhodnocení rizik	Vedení je často překvapeno předvídatelnými událostmi	<i>Každý rok se v rámci přípravy podnikatelského plánu zjišťují a vyhodnocují podnikatelské rizika.</i>	<i>Posoudili jsme podnikatelský plán, rizika byla identifikována, aktualizována a vyhodnocena.</i>

Auditor na základě svého odborného úsudku posoudí, zda to, jak je kontrola navržena, je pro ošetření daného rizikového faktoru dostatečné.

Například v případě kontrolního prostředí je auditor v souladu s ISA 315.14 povinen posoudit, zda:

- zda se vedení účetní jednotky pod dohledem osob pověřených správou a řízením účetní jednotky podařilo vytvořit a udržovat kulturu poctivosti a etického chování a
- zda silné stránky jednotlivých částí kontrolního prostředí jsou dostatečným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému a zda tyto ostatní složky nejsou oslabeny nedostatky v kontrolním prostředí.

Stejně formulace lze použít i pro celkový závěr auditora o celopodnikových kontrolách, který bude mít zásadní vliv na auditorovo vyhodnocení rizik na úrovni účetní závěrky jako celku.

„Více rizik/více kontrol“

Nejběžněji používaným přístupem k vyhodnocení návrhu kontrol u konkrétních a transakčních rizik jsou matice rizik. Z matice jsou na první pohled zřejmé:

- Vzájemné vztahy mezi jednotlivými riziky a kontrolami;
- Silné stránky vnitřní kontroly;
- Slabé stránky vnitřní kontroly;
- Klíčové kontroly, které pokrývají celou řadu rizik/tvrzení a u nichž je vhodné ověřit provozní účinnost.

Následující tabulka obsahuje příklad jednoduché matice rizik.

Schéma 12.3-4

Proces = Prodej						
Významné (materiální) rizikové faktory		Riziko A	Riziko B	Riziko C	Riziko D	Klíčové kontroly
	Tvrzení	C	EA	AC	CE	
Kontroly	<i>Složka vnitřního kontrol. systému</i>					
Procedura č. 1	<i>Kontrolní prostředí</i>	D				
Procedura č. 2	<i>Informační systémy</i>		D			
Procedura č. 3	<i>Kontrolní činnost</i>	P	P		P	Ano
Procedura č. 4	<i>Monitorování kontrol</i>	D				
Procedura č. 5	<i>Kontrolní činnost</i>		P		P	Ano
Procedura č. 6	<i>Kontrolní činnost</i>					
Procedura č. 7	<i>Informační systémy</i>	D	D		D	
Je návrh kontroly dostatečný? Tj. snižují identifikované kontroly příslušné riziko?		Ano	Ano	Ne	Ano	

Klíč:

P = Preventivní kontrola

D = Detekční a opravná kontrola

Pozn.: Výše uvedená matice obsahuje následující informace:

- Které rizikové faktory by v případě, že nebudou sníženy, mohly vést k významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce;
- Které tvrzení se vztahuje ke kterému rizikovému faktoru;
- Jestliže kontrolní procedura riziko pokrývá (tj. procedura a riziko se v matici protínají), matice uvádí, zda kontrola brání výskytu nesprávnosti (P) nebo zda vzniklou nesprávnost následně odhaluje a opravuje (D).

Matice lze rozšířit o další informace, jako např.:

- Frekvence, s níž je vnitřní kontrola prováděna, tj. např. průběžně, týdně, měsíčně;
- Zda se jedná o manuální nebo automatizovanou kontrolu;
- Pravděpodobná míra spolehlivosti vnitřní kontroly po určité období, což zahrnuje např. posouzení odborné způsobilosti (a nezávislosti) osoby, která kontrolu provádí, zda je kontrola prováděna včas, případně jaké chyby se v minulosti vyskytly.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA**Uplatnění více kontrolních procedur**

Není pravděpodobné, že by nějaká kontrolní procedura sama o sobě mohla snížit klíčový rizikový faktor. Většinou však k dostatečnému pokrytí rizikového faktoru postačí kombinace kontrolních činností v součinnosti s dalšími složkami vnitřního kontrolního systému (např. s kontrolním prostředím).

Začněte u rizik

Raději se nepokoušejte sestavit seznam veškerých používaných vnitřních kontrol a následně je spárovat s příslušnými riziky. Nejprve je vždy třeba identifikovat rizika a poté uplatnit kontroly k jejich snížení. Účinnější metodou je identifikovat každé jednotlivé riziko (nebo cíl kontroly) jednotlivě a potom stanovit kontroly, které toto riziko ošetří. Jakmile je identifikován dostatečný počet kontrol pokrývajících dané riziko, nemá už smysl se dál snažit identifikovat případné dodatečné vnitřní kontroly.

Přiřazení kontrol k rizikům usnadní nejen vyhodnocení návrhu vnitřních kontrol, ale zajistí také identifikaci klíčových kontrol (zaměřujících se na konkrétní tvrzení), které lze případně testovat. Navíc auditorovi pomůže zjistit nedostatky vnitřního kontrolního systému, které následně mohou vyžadovat:

- Včasné informování vedení a osob pověřených správou a řízením o významném nedostatku vnitřní kontroly, aby mohly přijmout nápravná opatření;
- Navržení vhodných auditorských postupů, reagujících na zjištěné nedostatky.

K identifikaci jak silných stránek vnitřního kontrolního systému, tak jeho nedostatků, lze využít matici kontrol (viz schéma 12.3-4). Tento proces je podrobněji popsán níže.

Schéma 12.3-5

Identifikujte	Popis – Využití matice kontrol
Nedostatky vnitřního kontrolního systému	<p>Prohlédněte si každý sloupec rizik (v matici kontrol uvedené výše), zda existují kontrolní procedury, které se dají použít ke snížení příslušných rizik. Existence dostatečných vnitřních kontrol svědčí o tom, že vnitřní kontrolní systém nemá žádné nedostatky.</p> <p>V případě malého počtu nebo žádných kontrolních procedur, které by snížily rizika, může nastat významný nedostatek vnitřního kontrolního systému. Sloupec pro riziko C ve výše uvedené matici kontrol ukazuje na možný výskyt významného nedostatku. V takovém případě by auditor měl:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zjistit dotazováním, zda existují nějaké jiné vnitřní kontrolní procedury nebo kompenzační kontrolní procedury. Pokud žádné takové procedury neexistují, může to svědčit o významném nedostatku, o němž je nutné informovat vedení a osoby pověřené správou a řízením co nejdříve, aby mohly přijmout nápravná opatření; • Zvážit, jestli bude třeba uplatnit další auditorské postupy k ošetření identifikovaného rizika. <p>Kompenzačními kontrolami mohou být činnosti, které mají nepřímý vliv na rizikový faktor. Například ředitel odbytu může při čtvrtletních kontrolách prodeje zjistit riziko vyplývající z expedice zboží, které není fakturované. Ovšem tato kontrola sama o sobě na snížení daného rizika nestačí.</p>

Identifikujte	Popis – Využití matice kontrol
Silné stránky vnitřního kontrolního systému	Prohlédněte si jednotlivé řádky výše uvedené matice kontrol, zda obsahují vnitřní kontrolní procedury, které brání výskytu nesprávnosti vyplývající z řady rizikových faktorů, nebo zda vzniklou nesprávnost následně odhalují a opravují. Všimněte si, že procedura č. 3 uvedená ve vzorové matici pokrývá tři rizika a tři tvrzení. To představuje příklad typu vnitřní kontroly (často označované jako klíčová kontrola), který, bude-li vyhodnocen jako spolehlivý, by mohl být uplatněn při testování provozní účinnosti, zejména pokud by tyto testy mohly být provedeny s cílem omezit objem dalších, podrobnějších testů.

12.4 Jak identifikovat vnitřní kontroly

Vnitřní kontroly se obvykle identifikují pomocí diskuse (pohovoru) s osobou nebo osobami, které jsou odpovědné za řízení rizik nebo specifických procesů. V menších účetních jednotkách je to většinou vlastník-manažer nebo senior manažer. Následující schéma ilustruje typický přístup k identifikaci vnitřních kontrol:

Schéma 12.4-1

Činnost	Popis
Identifikujte přirozená rizika	Identifikujte zásadní (pervazivní, celopodniková) a specifická (transakční) rizika, která je třeba snížit pomocí vnitřních kontrol, aby se zabránilo výskytu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce nebo aby se vzniklá nesprávnost následně odhalila a opravila.
Dotazujte se na vnitřní kontrolní procedury pokrývající přirozené riziko (Zabývejte se každým rizikovým faktorem samostatně)	Zeptejte se vlastníka-manažera nebo jiné odpovědné osoby, jaké vnitřní kontrolní procedury daná účetní jednotka uplatňuje, aby snížila každý jednotlivý rizikový faktor. Zdokumentujte identifikované kontroly slovy, která dotazovaný použil při pohovoru. Uplatňuje-li účetní jednotka dostatečné kontroly k účinnému snížení rizik (na základě auditorova odborného úsudku), přestaňte se dotazovat na další kontroly. Není třeba mít k dispozici kompletní seznam všech případných dalších vnitřních kontrol používaných ke snížení rizik, není-li to výslovně vyžadováno pro jiné účely.
Zdokumentujte výsledky	Zjištěné vnitřní kontroly je možné zdokumentovat různými způsoby. Mohou být vyjmenovány pod každým rizikovým faktorem, který pokrývají, nebo zaneseny do matice kontrol a propojeny se všemi příslušnými rizikovými faktory. Klíčovým prvkem je propojení identifikovaných kontrolních procedur s příslušnými rizikovými faktory, k jejichž snížení byly navrženy. To umožňuje vyhodnotit, zda zjištěné kontroly skutečně dané riziko snižují. V případě využití matice kontrol: <ul style="list-style-type: none"> • Zaznamenejte vnitřní kontrolní procedury přímo do matice a uveďte u nich (v místě, kde se protínají s příslušným rizikem), zda tyto kontroly mohou u daného rizikového faktoru předcházet výskytu případné nesprávnosti nebo zda vzniklou nesprávnost mohou následně odhalit a opravit; • Posuďte, zda příslušná kontrola může účinně snížit i jiné rizikové faktory. Je možné, že některé vnitřní kontrolní procedury budou předcházet řadě rizikových faktorů nebo je odhalovat. <p>Jestliže auditor nezjistí dostatečné vnitřní kontroly k pokrytí rizik, neprodleně upozorní vedení na (patrně významný) nedostatek vnitřního kontrolního systému, který zřejmě bude třeba řešit.</p>

PRAKTICKÁ POZNÁMKA**Nepoužívejte vzorové seznamy vnitřních kontrol**

Raději nepoužívejte vzorové seznamy vnitřních kontrol zpracované pro tzv. „typickou“ účetní jednotku. Už samo přečtení a pochopení popisů „standardních“ nebo „typických“ vnitřních kontrol je časově náročné a přitom tyto kontroly jsou často – zvláště pro menší účetní jednotku – komplikované nebo nerelevantní. V případě potřeby tyto seznamy využijte jen jako referenční zdroj. Charakter vnitřních kontrol účetní jednotky je podstatně vhodnější zdokumentovat s použitím jejích vlastních popisů.

Souběžné plnění úkolů

Vyhodnocení návrhu vnitřních kontrol lze obvykle provádět paralelně s dokumentací kontrol (viz krok 3 níže) a inspekcí/pozorováním dokumentů prokazujících, zda je kontrola skutečně prováděna (viz krok 4 níže). Jestliže se účetní jednotka například řídí pravidlem, že všechny nerutiní účetní zápisy musí být schváleny, požádejte o předložení podkladů o uplatňování takového pravidla (vyhodnocení návrhu vnitřních kontrol) a o předložení dokladu o jejich schválení u několika takových zápisů (implementace vnitřních kontrol).

Řízení rizik

Mnohé účetní jednotky přidělují odpovědnost za řízení rizik podle typu procesu (např. prodej nebo nákup) místo podle typu rizika. Výsledkem tohoto postupu je, že řada důležitých rizikových faktorů spadá do oblasti mezi jednotlivými odděleními (např. mezi prodej, nákup nebo účetnictví) a nikdo za ně nenese přímou odpovědnost. Jestliže se rizika konkrétně neidentifikují a odpovědnost za ně se nepřidělí konkrétní osobě, v případě nějakého pochybení často ukazuje jeden na druhého a zaměstnanci se vzájemně obviňují, např.: „Myslel jsem, že to riziko řídila Mary nebo Jack anebo účtárna, oddělení pro informační systémy nebo oddělení prodeje,“ apod.

Závěry týkající se návrhu kontrol

Posledním krokem při vyhodnocování návrhu kontrol je formulování závěru o tom, zda identifikované kontroly skutečně snižují příslušné riziko. Tento krok vyžaduje odborný úsudek. Pro každé relevantní tvrzení nebo rizikový faktor zvažte, zda reakce vedení je dostatečná na to, aby snížila riziko významné (materiální) nesprávnosti na přijatelnou úroveň. Pokud je použita matice rizik, lze při formulování závěrů týkajících se dostatečnosti kontrol použít poslední řádek tabulky.

Následující tabulka ukazuje příklad vyhodnocení kontrol (pokrývajících pět složek vnitřního kontrolního systému).

Schéma 12.4-2

	Celopodnikové procesy	Prodej	Nákup	Mzdová agenda
Klíčová rizika týkající se účetního výkaznictví byla identifikována	Žlutá	Zelená	Zelená	Zelená
Účetní pravidla jsou uplatňována konzistentně	Zelená	Červená	Žlutá	Zelená
Pracovníci jsou odborně způsobilí a erudovaní	Zelená	Zelená	Zelená	Zelená
Pravomoci a odpovědnosti jsou jasně definovány	Zelená	Zelená	Zelená	Zelená
Kontrolní činnosti jsou vhodně navrženy a zavedeny	Zelená	Zelená	Žlutá	Zelená
Rizika podvodu jsou ošetřena kontrolami k zamezení podvodu	Červená	Žlutá	Žlutá	Zelená
Informační systémy poskytují spolehlivé informace	Žlutá	Zelená	Zelená	Zelená
Kontroly jsou monitorovány	Červená	Žlutá	Žlutá	Zelená

Klíč:

Zelená = podkladová rizika jsou vhodně ošetřena

Žlutá = mohou existovat určité problémy

Červená = potenciálně významné nedostatky

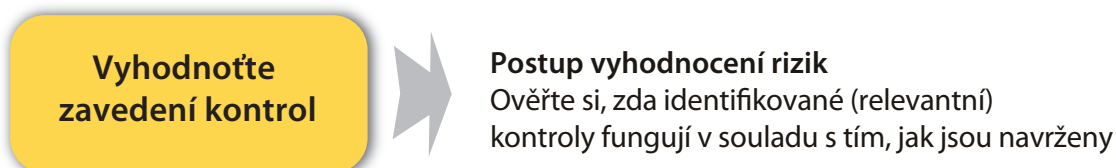
PRAKTICKÁ POZNÁMKA

U menších účetních jednotek může být vyhodnocení transakčních kontrol dokonce ještě jednodušší. Nejprve identifikujte rizikové faktory (viz krok 1 výše) a související tvrzení, na která mají tyto rizikové faktory dopad. Poté místo mapování kontrol na jednotlivé rizikové faktory identifikujte přímo kontroly pokrývající tvrzení (dotčená příslušným rizikovým faktorem).

Tvrzení, pro která žádnou kontrolu nenajdete, bude nutné pokrýt testy věcné správnosti. Jestliže lze předpokládat, že identifikované kontroly fungují spolehlivě, může reakce auditora zahrnovat i testy příslušných klíčových kontrol. Například riziko, že některé tržeb nebyly zaúčtovány, se týká tvrzení o úplnosti. Identifikace relevantních kontrol se může omezit jen na ty, které pokrývají tvrzení o úplnosti obecně, a nikoli toto konkrétní riziko.

12.5 Krok 3 – Jsou kontroly snižující příslušné riziko funkční?

Schéma 12.5-1



Pro posouzení návrhu vnitřních kontrol ani pro ověření toho, zda byly fakticky zavedeny, nestačí provést jen dotazování vedení. Lidé totiž mohou v existenci kontroly upřímně věřit nebo doufat, i když ve skutečnosti žádná neexistuje. I sebelépe zdokumentovaný popis kontrol je pro audit bezcenný, pokud tyto kontroly neexistují nebo nefungují.

Níže shrnujeme několik důvodů, proč je nutné testovat fungování vnitřní kontroly:

- **Změna procesů**
Dochází ke změnám, které jsou způsobeny modifikací výrobků nebo služeb, zaváděním nových výrobků nebo služeb, vyšší produktivitou práce, personálními změnami nebo zaváděním nových podpůrných počítačových aplikací;
- **Zbožná přání**
Zaměstnanci účetní jednotky mohou auditorovi popisovat to, jak by systém vnitřních kontrol měl fungovat, nikoli to, jak skutečně funguje;
- **Nedostatečné znalosti**
Auditor může některé aspekty vnitřních kontrol při seznamování s nimi nechtěně přehlédnout.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Máte-li pochybnosti, zda některé z kontrol identifikovaných ve výše uvedeném kroku 2 byly skutečně zavedeny, nevyhodnocujte návrh vnitřních kontrol a nedokumentujte fungování kontrol, dokud nebudou provedeny příslušné práce, které doloží, že tyto kontroly skutečně existují a fungují. Stejně tak není žádoucí věnovat čas vyhodnocování kontrol, které pravděpodobně nebudou pro účely auditu relevantní nebo byly navrženy nevhodně.

Následující tabulka uvádí postupy vyhodnocení rizik uplatněných ke shromáždění důkazních informací o zavedení vnitřních kontrol.

Schéma 12.5-2

	Popis
Vyhodnocení implementace kontrol	<ul style="list-style-type: none"> • Dotazování pracovníků účetní jednotky; • Pozorování nebo opakované provádění konkrétních kontrol; • Inspekce dokumentů a výkazů; • Sledování průběhu jedné nebo dvou transakcí informačním systémem, který se týká účetního výkaznictví. To se obvykle nazývá test průběhu transakce.

Pozn.: Test průběhu transakce není testem provozní účinnosti vnitřní kontroly.

Zavedení vnitřních kontrol poskytuje důkaz o tom, zda příslušná kontrola v daném okamžiku skutečně fungovala, ale nezkoumá provozní účinnost v období, které je předmětem auditu. Důkazy o provozní účinnosti (jsou-li součástí navržené strategie auditu) lze získat pomocí testů kontrol, jimiž se shromáždí důkazní materiál o fungování vnitřních kontrol za určité období, např. jeden rok.

Teprve poté co auditor ověří, že příslušná vnitřní kontrola relevantní pro účely auditu byla vhodně navržena a zavedena, přistoupí k posouzení:

- Které testy provozní účinnosti vnitřních kontrol (jsou-li žádoucí) omezí potřebu provádět další testy věcné správnosti;
- Které vnitřní kontroly je třeba podrobit testům, protože neexistuje žádný jiný způsob shromáždění dostatečných a vhodných důkazních informací

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Dbejte na to, aby měl auditorský tým jasné informace o rozdílu mezi návrhem vnitřních kontrol, implementací kontrol a testy kontrol. Níže následuje jejich stručný popis:

Návrh vnitřních kontrol

Byly kontroly navrženy tak, že snižují přirozená rizika?

Implementace kontrol

Jsou navržené kontroly opravdu funkční? Postupy ověřující implementaci kontrol by se měly provádět v každém účetním období, aby se zjistily veškeré systémové změny.

Testy kontrol

Fungovaly vnitřní kontroly efektivně v průběhu daného období? Provozní účinnost vnitřních kontrol se nemusí testovat kromě případů, kdy neexistuje žádná jiná alternativní metoda (např. v silně automatizovaných systémech bez použití papírové dokumentace), jak shromáždit potřebné důkazní informace. Rozhodnutí o provedení testů provozní účinnosti kontrol tedy závisí na odborném úsudku auditora.

Nepřehlédněte vazbu mezi návrhem vnitřních kontrol a jejich implementací

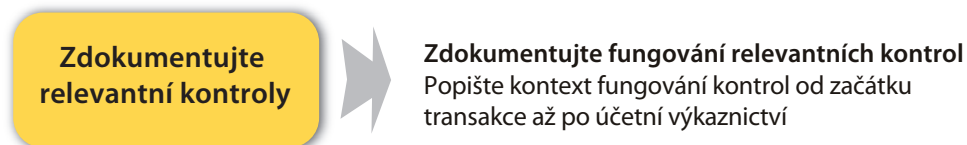
Máte-li pochybnosti, zda některé z kontrol identifikovaných ve výše uvedeném Kroku 2 byly skutečně zavedeny, nevyhodnocujte návrh vnitřních kontrol a nedokumentujte funkčnost kontrol, dokud nebudou provedeny příslušné práce, které doloží, že tyto kontroly skutečně existují a fungují. Pokud navíc auditor dospěje k závěru, že návrh vnitřních kontrol je neadekvátní, není žádoucí pokračovat vyhodnocením implementace kontrol, protože je pravděpodobné, že již existuje významný nedostatek.

Vyhodnoťte implementaci kontrol v každém účetním období

U auditní zakázky prováděné v dalších letech nejprve vyhodnoťte implementaci kontrol a na základě toho rozhodněte, jaké změny kontrol proběhly. Jako odrazový můstek využijte dokumentaci k návrhu vnitřních kontrol z předchozího roku. Pokud identifikujete změny ve vnitřním kontrolním systému, posuďte, jestli tyto revidované nebo nové kontroly mají stále schopnost snižovat příslušný rizikový faktor nebo jestli se vyskytla nová rizika, která je třeba snížit.

12.6 Krok 4 – Bylo fungování příslušných kontrol zdokumentováno?

Schéma 12.6-1



Cílem tohoto kroku je zdokumentovat informace o fungování relevantních kontrol identifikovaných v rámci kroku 2 výše. Rozsah dokumentace je věcí auditorova odborného úsudku.

Dokumentace auditorovi pomůže:

- Seznámit se s charakterem a fungováním identifikovaných kontrol (spuštění, zpracování, záznam atd.) i širším kontextem (kdo kontrolu provádí, kde se provádí, jak často, dokumentace);

- Posoudit, zda jsou vnitřní kontroly spolehlivé a účinné. Je-li tomu tak, může auditor v rámci reakce na vyhodnocená rizika provést rovněž testy kontrol. Jestliže se auditor rozhodne testovat provozní účinnost kontrol, dokumentace mu pomůže při navrhování těchto testů, například při volbě základního souboru pro výběr testovaného vzorku či kontrolních znaků, které bude testovat. Relevantní jsou pro tyto účely rovněž informace o tom, kdo kontrolu provádí a kde je k dispozici potřebná dokumentace.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Dokumentace ke kontrolám nemusí být nijak složitá ani rozsáhlá. Povinností auditora není dokumentovat celý podnikový proces ani popisovat fungování kontrol, které nejsou pro audit relevantní.

Následující tabulka uvádí některé informace, které by dokumentace ke kontrolám měla obsahovat.

Schéma 12.6-2

Dokumentace k relevantním vnitřním kontrolám

- Informace o tom, jak jsou významné transakce iniciovány, zaznamenávány, zpracovávány a vykazovány;
- Informace o průběhu transakcí: tyto informace musí být natolik podrobné, aby bylo možné identifikovat místa, kde hrozí výskyt významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem;
- Informace o vnitřních kontrolách, jejichž předmětem je proces uzavírání účetních knih, včetně významných účetních odhadů a údajů zveřejněných v příloze.

Nejběžnější formy dokumentace vnitřních kontrol, zpracované vedením nebo auditorem:

- Slovní popisy nebo memoranda;
- Procesní diagramy;
- Kombinace procesních diagramů a slovních popisů;
- Dotazníky a kontrolní seznamy (checklisty).

Charakter a rozsah dokumentace je věcí odborného úsudku auditora. Zohlednit je nutné, mimo jiné, následující faktory:

- Velikost, charakter a strukturu účetní jednotky a jejího vnitřního kontrolního systému,
- Rozsah informací, které dá účetní jednotka k dispozici,
- Metodu auditu a technické prostředky používané během auditu.

Rozsah dokumentace bude rovněž odrážet zkušenosti a schopnosti členů auditorského týmu. Auditorský tým složený z méně zkušených jednotlivců bude pro seznámení s účetní jednotkou potřebovat podrobnější dokumentaci než tým zkušenějších odborníků.

12.7 Aktualizace dokumentace o vnitřních kontrolách v následujících obdobích

Auditor může při plánování auditu na následující období použít dokumentaci, kterou zpracoval nebo získal v období předchozím. Tato dokumentace obsahuje následující doklady.

Schéma 12.7-1

	Popis
Aktualizace dokumentace o vnitřních kontrolách zpracované v předchozích obdobích	<ul style="list-style-type: none"> • Aktualizaci dokumentace pro běžné období začněte tím, že pořídíte kopie auditních dokumentů k vnitřním kontrolám z období předchozího. Jestliže nedošlo k žádným změnám, vyhodnoťte nejprve implementaci kontrol, nikoli jejich návrh. V případě, že příslušné kontroly byly zavedeny a rizika se nezměnila, návrh bude přijatelný; • Aktualizujte soupis rizik, která je třeba snížit pomocí vnitřních kontrol; • Identifikujte změny, které proběhly ve vnitřních kontrolách na celopodnikové a transakční úrovni. Toho lze dosáhnout použitím postupů, které zkoumají implementaci příslušných kontrol; • Zjistěte, jestli byly navrženy a zavedeny nové vnitřní kontroly v případech, kdy byly identifikovány změny (rizika nebo kontrol); • Aktualizujte vazbu mezi vnitřními kontrolami a příslušnými rizikovými faktory; • Upravte závěry ohledně kontrolního rizika.

Je-li pravděpodobné, že strategie auditu se bude spoléhat na efektivní fungování určitých vnitřních kontrol (např. pomocí testů kontrol), a zároveň v těchto kontrolách nastaly změny, bude nutné testovat jak transakce zpracované před zavedením změny, tak transakce zpracované po ní.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Změny zásadních (pervazivních, celopodnikových) vnitřních kontrol

Při aktualizaci dokumentace o vnitřních kontrolách je třeba pečlivě posoudit veškeré změny v zásadních (pervazivních, celopodnikových) kontrolách. Tyto změny totiž mohou mít významný dopad na účinnost ostatních konkrétních (transakčních) kontrol a mohou ovlivnit rovněž výběr auditorských postupů pokrývajících vyhodnocená rizika. Například rozhodnutí vedení přijmout kvalifikovaného pracovníka, který bude mít na starosti sestavení účetní závěrky, může významně snížit riziko výskytu chyb v informacích finančního rázu a zvýšit účinnost transakčních kontrol, které mohly být v předchozím období oslabeny. Naopak pokud vedení nevymění neschopného vedoucího informačních systémů nebo neuvolní dostatečné finanční prostředky na eliminaci bezpečnostních rizik v oblasti informačních systémů, může to mít negativní vliv na jiné vnitřní kontrolní procedury, které jsou uplatňovány. V každém případě mohou mít takové změny významný vliv na zvolení vhodných auditorských postupů.

12.8 Písemná prohlášení o vnitřní kontrole

Auditor si musí vyžádat písemná prohlášení potvrzující odpovědnost vedení za takovou vnitřní kontrolu, jaká je podle vedení nutná pro sestavení účetní závěrky, která nebude obsahovat významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

12.9 Případové studie – Vyhodnocení vnitřní kontroly

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Následující výňatky z dokumentace pro vnitřní kontrolu obsahují příklad informací získaných použitím čtyřfázového procesu popsaného výše.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Celopodnikové kontroly

Všechny čtyři výše uvedené kroky jsou zpracovány v následujícím formuláři, ve kterém je uveden přehled řešených rizik a zdokumentovány identifikované kontroly, včetně jejich fungování a implementace.

Kontrolní prostředí	Existuje kont-rola?	Charakter podpůrné dokumentace nebo opatření přijatých vedením	Dotazování/pozorování s cílem zjistit, zda byly identifikované kontroly zavedeny
1. Riziko: Účetní jednotka neklade žádný důraz na potřebu integrity a na prosazování etických hodnot			
Možné kontroly (vyberte relevantní možnost):			
a) Vedení svými slovy i činy soustavně prokazuje, že mu záleží na dodržování přísných etických norem.	Ano	<i>V rámci běžné každodenní komunikace se zaměstnanci Suraj spolu s vedením společnosti neustále zdůrazňuje, jak je potřebné dodržovat bezpečnostní a etické normy.</i>	<i>Dotázání dva zaměstnanci, Jon a Amad, kteří výše uvedené potvrdili.</i>
b) Vedení odstraňuje a omezuje motivy a lákadla svádějící pracovníky k nečestnému nebo neetickému jednání.	Ano	<i>Na základě našeho doporučení z minulého období Suraj vypracoval pro své zaměstnance kodex vymezující zásady přijatelného chování.</i>	<i>Zaměstnanci dostali výtisk kodexu k dispozici a 13. května se zúčastnili schůze, na které byly zásady obsažené v kodexu blíže vysvětleny.</i>
c) Účetní jednotka má interní kodex nebo podobný předpis, který definuje normy etického jednání.	Ano	<i>Viz odpověď na bod b) výše.</i>	<i>Byl zkontrolován kodex.</i>
d) Zaměstnanci vědí, jaké chování je přijatelné a jaké je nepřijatelné a co mají dělat, jestliže se setkají s nečestným jednáním.	Ano	<i>V minulosti bylo s některými zaměstnanci vedeno disciplinární řízení za jejich nevhodné chování.</i>	<i>Pracovníky, kteří se dopustili krádeže nebo neetického chování, Suraj okamžitě propouští. Minulý rok došlo ke dvěma takovým případům, a to u dočasných pracovníků.</i>
e) Se zaměstnanci, kteří se dopustili nevhodného chování, je vždy vedeno disciplinární řízení.	Ano	<i>Suraj u svých zaměstnanců, odběratelů ani dodavatelů netoleruje nezákonné nebo neetické chování.</i>	<i>Zaznamenáno, že byl neprodleně vyhozen jeden nový zaměstnanec, který byl přistižen při krádeži kancelářských potřeb.</i>
f) Ostatní (vysvětlete).	Ne		

Kontrolní prostředí	Existuje kontrola?	Charakter podpůrné dokumentace nebo opatření přijatých vedením	Dotazování/pozorování s cílem zjistit, zda byly identifikované kontroly zavedeny
2. Riziko: Případná odborná nezpůsobilost nově přijatých či stávajících zaměstnanců			
Možné kontroly (vyberte relevantní možnost):			
a) Zaměstnanci společnosti mají odbornou způsobilost a školení, které potřebují k plnění svých povinností.	Ano	Všichni zaměstnanci byli na svou práci zaškoleni a jejich práce je řádně dozorována.	Dotázáni dva zaměstnanci, Jon a Amad, kteří:
b) Vedení dává přesný popis znalostí a dovedností, které zaměstnanci potřebují pro výkon své práce.	Ano	Vedení má dovednosti v oblasti výroby, prodeje a administrativy. Ravi a Parvin poskytují poradenství v obchodních, marketingových a právních záležitostech.	<ul style="list-style-type: none"> Dobře rozumí svým úlohám a odpovědnostem, přestože neexistuje písemný popis jejich práce.
c) Popisy práce existují a jsou účinně využívány.	Ne		<ul style="list-style-type: none"> Potvrdili, že v souvislosti s prací na jiném stroji nebo při změně pracovního postupu vždy dostanou náležité instrukce.
d) Vedení pracovníkům zajišťuje přístup k relevantním školicím programům.	Ne		<ul style="list-style-type: none"> Za výjimečné výsledky dostávají pochvalu a za špatně odvedenou práci výtku.
e) Počet pracovníků postačuje k zajištění efektivního plnění zadaných úkolů.	Ano	V průběhu roku byly obsazeny všechny pozice, které mají dopad na účetní výkaznictví.	<ul style="list-style-type: none"> Za výjimečné výsledky dostávají pochvalu a za špatně odvedenou práci výtku.
f) Dovednosti pracovníků jsou na počátku jejich pracovního poměru i v jeho průběhu porovnávány s popisy práce.	Ne		<ul style="list-style-type: none"> Za výjimečné výsledky dostávají pochvalu a za špatně odvedenou práci výtku.
g) Pracovníci dostávají odměny za dobrou práci.	Ne	Za dobře vykonanou práci dostávají zaměstnanci pochvalu. Prémie dostávají pouze prodejci.	Z dotazování administrativních pracovníků (Mirelli a Cliff) vyplynulo, že počet zaměstnanců se po celé období nezměnil.
h) Ostatní (vysvětlete).	Ne		

Kontrolní prostředí	Existuje kontrola?	Charakter podpůrné dokumentace nebo opatření přijatých vedením	Dotazování/pozorování s cílem zjistit, zda byly identifikované kontroly zavedeny
3. Riziko: Vedení má ke kontrolám anebo k řízení podnikatelských rizik špatný přístup			
<p>Možné kontroly (vyberte relevantní možnost):</p> <p>Vedení má pozitivní přístup v následujících oblastech (a podniká v nich příslušné kroky):</p> <p>a) Zavedení a uplatňování spolehlivé vnitřní kontroly v oblasti účetního výkaznictví (týká se rovněž potlačování vnitřních kontrol vedením a podvodů):</p> <ul style="list-style-type: none"> – Vhodný výběr účetních pravidel a jejich uplatňování, – Kontroly v oblasti zpracování informací a – Přístup k účetnímu personálu. <p>b) Vedení klade důraz na vhodné chování vůči provozním pracovníkům.</p> <p>c) Vedení zavedlo postupy zamezující neoprávněnému přístupu k majetku, dokumentům a záznamům či jejich zničení.</p>	<p>Ano</p> <p>Ano</p> <p>Ano</p>	<p><i>Vedení je značně vstřícné k doporučením, která nejsou nákladná nebo která nenaruší provoz, a má správný přístup k vnitřním kontrolám.</i></p> <p><i>Viz výše uvedený komentář k přístupu vedení a ke kodexu norem chování.</i></p>	<p><i>Byl zkontrolován podnikatelská plán, konkrétně:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Prognózy tržeb a peněžních toků.</i> • <i>Očekávané investiční výdaje.</i> • <i>Diskuse o možném dopadu recese na objem prodeje a další podnikání společnosti a o tom, že jednomu z dodavatelů hrozí konkurzní řízení.</i> <p><i>Doporučení uvedená v našich dopisech vedení byla akceptována vždy, pokud byla pro společnost proveditelná.</i></p> <p><i>Z našeho dotazování zaměstnanců (viz krok 2) vyplynulo, že zaměstnanci vědí, co se od nich žádá a že dodržování těchto norem je nutné.</i></p>

Kontrolní prostředí	Existuje kontrola?	Charakter podpůrné dokumentace nebo opatření přijatých vedením	Dotazování/pozorování s cílem zjistit, zda byly identifikované kontroly zavedeny
d) Vedení analyzuje podnikatelská rizika a přijímá příslušná opatření.	Jen do určité míry	Řízení rizik je sice neformální, ale vedení o nich diskutuje na svých schůzích a při sestavování podnikatelského plánu k nim přihlíží.	Jawad při našem rozhovoru uvedl, že s ním Suraj tyto záležitosti ochotně projednal a v žádném případě ho nenutil k manipulaci účetní závěrky. Suraj prý doslova řekl: „S čísly tenhle měsíc nic nenaděláme, jsou holt dobrá, nebo špatná“.

Vysvětlivky: Tvzení C = úplnost E = existence A = správnost	Složky vnitřního kontrolního systému (IC) CE = kontrolní prostředí CA = kontrolní činnosti IS = informační a komunikační systémy Druh kontroly P = preventivní D = detekční a opravná	Rizikové faktory: co by mohlo selhat													
		Složky vnitřního kontrolního systému	Přijaté platby jsou deponovány nebo zaúčtovány jen částečně.	Prodej za hotové je zaúčtován jen částečně nebo vůbec.	Přijaté platby jsou zaúčtovány ve prospěch nesprávného odběratele nebo účtu (podvod nebo chyba).	Přijaté platby jsou zaúčtovány do nesprávného období.	Pohledávky po lhůtě splatnosti nejsou prověřovány a řešeny včas.					Kontrola testována (ano/ne).	Auditní dokumentace č.		
Tvzení podle rizikových faktorů		CAE	CAE	CAE	CAE	AV									
Karla připravuje depozitní lístky, ale hotovost do banky ukládá Jawad, čímž je zajištěno oddělení pravomocí.		CA	P												
Při otevření pošty jsou šeky označeny razítkem „pouze deponovat“ a číslem bankovního účtu společnosti Dephta. Banka má pokyn šeky neinkasovat.		CA	P												
Přijaté šeky jsou před deponováním zaevidovány, sečteny a zkontrolovány.		CA	P												
Suraj a Jawad prověřují účty po lhůtě splatnosti více než 90 dnů a přijatá opatření jsou dokumentována.		CA				D									
V oblasti přijatých plateb jsou zavedeny postupy zaúčtování do správného období, čímž je zaručena správnost jejich zaúčtování.		CA				P									
Pravidelně se sestavuje soupis pohledávek podle jejich stáří, který je každý měsíc zaslán Surajovi a Jawadovi.		I&C				D									
Suraj provádí pravidelné kontroly pohledávek podle stáří a řeší pohledávky po splatnosti. Pohledávky po splatnosti jsou důvodem uskutečnit příští prodej pouze za hotové.		MO				P									
Snižují kontrolní postupy rizikové faktory?			No	No											
Vysvětlivky: Y = omezení rizik, S = snížení jen do určité míry, No = existují významné (materiální) nedostatky															
Identifikované nedostatky:															
Odběratelům se neposílají účty pohledávek. V důsledku tohoto nedostatku kontrolního systému může být částka připsána na účet nesprávného odběratele.															
Jelikož v obchodě se zboží prodává většinou za hotové a potvrzení o platbě se vydává jen na požádání, existuje riziko, že ne všechny prodeje za hotové jsou zaúčtovány.															

Kontroly podnikových procesů a transakční kontroly

Výše uvedená matice kontrol řeší dva ze čtyř kroků. Matice se používá pro párování transakčních rizik s identifikovanými kontrolami. Poskytuje také křížové odkazy pro účely zavedení vnitřních kontrol.

Krok 3 — Vyhodnocení zavedení vnitřních kontrol je popsán níže.

Výňatek z testování průběhu transakce zpracování výnosů/pohledávek

Dotazy pro zaměstnance zpracovávající transakci:

Dotazované osoby:

Karla Datum 16. února 20X3

Dameer Datum 17. února 20X3

Maria Ho Datum 17. února 20X3

Popište postupy provedené v souvislosti s transakcí. Zjistěte vše o spuštění, schválení a účetním zaznamenání transakce a o jejím vykázání v účetní závěrce.	<i>System pracuje tak, jak je popsáno v dokumentaci o systémech. Kopie dokumentů, které dokládají prováděné vnitřní kontroly, jsou uloženy v auditní dokumentaci č. 530. Nicméně jsme zjistili, že Maria Ho je nový zaměstnanec a o systému v této chvíli ví jen málo.</i>
Popište proces přenosu informací z jedné osoby (vlastník procesu) na další.	<i>Informace se předávají z oddělení odbytu do oddělení účetnictví. Výsledky testu průběhu transakce ukázaly, že přenos informací probíhá správně.</i>
Zaznamenejte frekvenci a načasování provedených postupů vnitřní kontroly.	<i>Zaznamenáno v matici kontrol.</i>
Identifikujte všechny obecné počítačové kontroly, které jsou nutné pro ochranu souborů obsahujících údaje o transakcích a pro zajištění správného fungování aplikačních vnitřních kontrol.	<i>Vzhledem k malé velikosti účetní jednotky jsou obecné počítačové kontroly minimální.</i>
Zdokumentujte postupy zavedené pro finanční náhradu v případě nemoci a dovolené zaměstnanců. Jestliže v posledních 12 měsících nebyla dovolená čerpána, zdokumentujte důvod.	<i>V období před přijetím Marie bylo po čtyři měsíce neobsazené místo prodejního referenta. To znamená, že po tu dobu nebylo zajištěno dostatečné oddělení pravomocí.</i>
Zeptejte se na rozsah a povahu chyb zjištěných v minulém období.	<i>Většina chyb byla způsobena pochybením při tvorbě cen, což je v současnosti převážně manuální proces.</i>
Zeptejte se, jestli byla některá osoba požádána, aby se odchýlila od dokumentovaných postupů.	<i>Manažer odbytu požadoval pro svého známého výrazné snížení ceny u soupravy ložnicového nábytku. Požadavek byl odmítnut.</i>

Krok 4 – Dokumentace kontrol

Výňatek z dokumentace podnikových procesů (popisnou formou) – Dephta Furniture, Inc.

Pozn.: Kontroly jsou vyznačeny tučně.

Podnikový proces —Systém Výnosy/pohledávky/přijaté platby

Prodejní smlouvy

Prodejní smlouvy na maloobchodní a specializované zakázky připravuje Arjan, protože jejich příprava je náročná. Smlouvy vycházejí z předepsaného vzoru, v němž je uvedeno odhadované množství, druh nábytku, zvláštní požadavky a dále standardní dodací a platební podmínky. Platební podmínky se liší podle odběratele. U všech objednávek na zakázku se vybírá 15% záloha, která se zaúčtuje jako výnos v okamžiku uskutečnění prodeje.

Všechny smlouvy kontroluje a podpisuje Suraj a pak jsou teprve předány odběrateli k podpisu. Po odsouhlasení smlouvy odběratelem je objednávka zanesena do účetního systému, který jí automaticky přidělí pořadové číslo. Když je zakázka připravena k odeslání, je vystaven dodací list, který je zanesen do systému a spárován s objednávkou. Karla potom připraví fakturu prostřednictvím účetního systému, který automaticky vygeneruje pořadové číslo faktury. Je zavedeno přísné pravidlo, podle kterého nesmí být žádná zakázka odeslána bez předchozího vložení čísla dodacího listu do systému. Díky tomu je systém schopný podle termínu dodání zjistit, které objednávky byly ukončeny a které ještě nikoliv.

Běžné prodejní objednávky

Pro každou přijatou zakázku se vystaví prodejní objednávka. Ta je pak zanesena do účetního systému, který jí automaticky přidělí pořadové číslo. Výjimku tvoří nábytek prodaný přímo na prodejně nebo jiné menší předměty, které jsou skladem.

Všechny objednávky nad 500 € a objednávky, u nichž je prodejní cena nižší než minimální prodejní cena, musí schválit Arjan.

Jakmile jsou objednané položky sestaveny a připraveny k odeslání, Karla vystaví fakturu, která je současně se zakázkou odeslána odběrateli.

Arjan neprovádí kontrolu platební schopnosti odběratelů s výjimkou případů, kdy odběratele nezná, nebo když se jedná o velkou objednávku. Při poskytnutí dodavatelského úvěru se převážně spoléhá na své předchozí zkušenosti s odběratelem.

Prodej v obchodě

V případě prodeje uskutečněného v obchodě se faktury vystavují v okamžiku uskutečnění prodeje a jsou zaneseny do systému. Pro každý jednotlivý prodej systém automaticky generuje číslo faktury. Faktury se obvykle dávají odběratelům.

Většina prodeje v obchodě se uskutečňuje za hotové, takže úvěrové riziko je zde malé.

Prodej po internetu

Z webových stránek Karla vyjíždí přehled denního prodeje po internetu. Přípravuje prodejní objednávky, které pak předává do výrobního oddělení. Faktura se vystavuje v témže okamžiku a zaúčtuje se jako výnos příštích období, jelikož položka byla zaplacená. Faktura opatřená nápisem „plně uhrazeno“ doprovází všechny odeslané zakázky prodané přes internet.

Pohledávky

Karla otevírá veškerou poštu a dává stranou přijaté platby, které budou deponovány v bance. Jawad se obvykle cestou domů zastaví v bance, kde peníze složí. Karla pak platby zanesse do účetního systému a přiřadí je k označeným fakturám.

Jawad připravuje věkovou strukturu pohledávek, kterou předkládá Surajovi ke kontrole.

Každý měsíc se sledují pohledávky po splatnosti nad 90 dní a soupis se opatřuje poznámkami, jako např. s jakým datem splacení zůstatku odběratel souhlasil.

U odběratelů, kteří jsou po lhůtě splatnosti více než 90 dnů a nedohodli si žádné alternativní splácení, se prodej v budoucnu uskuteční pouze za hotové.

Případová studie B – Kumar & Co.

Celopodniková a obecná počítačová úroveň

Všechny čtyři výše uvedené kroky jsou zpracovány v následujícím formuláři, ve kterém je uveden přehled řešených rizik a zdokumentovány identifikované kontroly, včetně jejich fungování a implementace.

Celopodnikové kontroly	
Zvažovaná rizika	Relevantní kontroly
<p>Kontrolní prostředí:</p> <ul style="list-style-type: none"> Na důležitost/potřebu integrity a prosazování etických hodnot se neklade žádný důraz. Nedodržuje se podmínka nezbytné kvalifikace zaměstnanců. Osoby pověřené správou a řízením nevykonávají nad vedením účinný dohled. Vedení má špatný přístup ke kontrolám anebo k řízení podnikatelských rizik. Neúčinná/nevhodná organizační struktura pro účely plánovacích a kontrolních činností a dosažení stanovených cílů. Zásady a praktiky zajišťující účinné řízení lidských zdrojů neexistují. 	<p><i>V rámci běžné každodenní komunikace se zaměstnanci Raj soustavně zdůrazňuje potřebu integrity a etického chování a sám jde příkladem.</i></p> <p><i>K vnitřním kontrolám má správný přístup – pokud to bylo schůdné, v minulých obdobích vždy realizoval doporučení auditora.</i></p> <p><i>Společnost nemá formální strukturu řízení, ale Raj se pravidelně účastní pracovních schůzek se Surajem a Jawadem (Dephta).</i></p>
Vedou kontroly ke snížení rizikových faktorů?	Ano
Popište dotazování/pozorování, jejichž cílem bylo zjistit, zda identifikované kontroly byly zavedeny.	<i>Byla dotázána Ruby, která potvrdila, že Raj jedná s dodavateli a odběrateli v souladu s etickými normami.</i>
<p>Vyhodnocení rizik:</p> <ul style="list-style-type: none"> Vedení je často zaskočeno událostmi, které nebyly identifikovány/posouzeny dříve, nebo se nevěnuje plánování a na události reaguje, až když nastanou. 	<i>Každý rok se připravuje podnikatelský plán. Raj každý měsíc sleduje peněžní toky a trendy v oblasti prodeje.</i>
Vedou kontroly ke snížení rizikových faktorů?	Ano
Popište dotazování/pozorování, jejichž cílem bylo zjistit, zda identifikované kontroly byly zavedeny.	<p><i>Byla provedena kontrola podnikatelského plánu, která odhalila možnost úsporných opatření ve prospěch objemu tržeb.</i></p> <p><i>Byla provedena kontrola složky obsahující měsíční přehledy o peněžních tocích předané Rajovi. Důkaz, že Raj provádí jejich prověrku – poznámky na přehledech a požadavky na změny.</i></p>
<p>Rizika spojená s účetním výkaznictvím:</p> <ul style="list-style-type: none"> Události a podmínky, mimo transakcí, které jsou významné z hlediska účetní závěrky, nemusí být zachyceny či zaznamenány. Nedostatečný dohled/kontrola v oblasti účetního výkaznictví, účetních zápisů a přípravy významných odhadů/zveřejněných údajů může vyústit ve významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce; a Významné záležitosti v oblasti účetního výkaznictví nemusí být komunikovány představenstvu či externím subjektům, např. bankám nebo regulačním orgánům. 	<p><i>Raj spolu se Surajem a Jawadem (Dephta) kontroluje účetní závěrky a podnikatelské plány.</i></p> <p><i>Raj sice provádí kontrolu účetní závěrky, ale účetní zápisy kontroluje pouze tehdy, když má čas. (Zvýšené riziko v důsledku chybějícího oddělení pravomocí, Ruby tak má možnost provádět nezjištěné zápisy.)</i></p>

Celopodnikové kontroly (pokračování)	
Zvažovaná rizika	Relevantní kontroly
Vedou kontroly ke snížení rizikových faktorů?	<i>Ne. Nedostatky v kontrole u tak malého subjektu zahrnují riziko potlačení vnitřních kontrol vedením a chybějící oddělení pravomocí.</i>
Popište dotazování/pozorování, jejichž cílem bylo zjistit, zda identifikované kontroly byly zavedeny.	<i>Byla provedena kontrola složky obsahující měsíční přehledy finančních výsledků předané Rajovi. Neexistuje důkaz, že Raj výkazy skutečně zkontroloval.</i>
Prevence podvodů: <ul style="list-style-type: none"> • Vedení nezhodilo či nevyhodnotilo riziko výskytu podvodu (ani riziko potlačení vnitřních kontrol vedením). 	<i>Hotovost a ceniny má Raj uzamčeny. Riziko podvodu je minimální, protože Raj se podílí na celé provozní činnosti, včetně výroby, a tím vlastně na tuto činnost dohlíží.</i>
Vedou kontroly ke snížení rizikových faktorů?	<i>Ne. Hotovost a ceniny jsou sice zabezpečeny, ale Raj tento rok na pracovišti moc nepobýval a tak se rozsah dohledu vykonávaného vedením zredukoval. Navíc je známo, že účetní se potýká s osobními finančními problémy.</i>
Popište dotazování/pozorování, jejichž cílem bylo zjistit, zda identifikované kontroly byly zavedeny.	<i>Proběhla inspekce místa, kde je uzamčena hotovost, a bylo ověřeno, že klíče má jedině Raj.</i>

Obecné počítačové kontroly	
Zvažovaná rizika	Relevantní kontroly
Zvažovaná rizika: <ul style="list-style-type: none"> • Zásady a praktiky zajišťující účinné řízení IT nebo dohled nad pracovníky IT neexistují; • Vazba mezi podnikatelskými cíli, riziky a plány IT neexistuje; • Společnost se spoléhá na systémy/programy, které zpracovávají data nesprávně nebo zpracovávají nesprávná data; • Neoprávněný přístup k datům. Hrozí zničení dat nebo jejich neautorizované změny, neschválené nebo neexistující transakce nebo nesprávné zaúčtování transakcí. 	<i>Pro oblast IT neexistují žádné zásady a postupy. Roční rozpočet pamatuje i IT náklady a investiční nákupy (pokud lze předvídat). Ruby dbá na to, aby software byl pravidelně aktualizován a aby Ruby dělala záložní kopie dat.</i>
Vedou kontroly ke snížení rizikových faktorů?	<i>Ano, protože se jedná o malý provoz.</i>
Popište dotazování/pozorování, jejichž cílem bylo zjistit, zda identifikované kontroly byly zavedeny.	<i>Byl zkontrolován roční rozpočet, včetně řádku pro IT náklady. Pro toto období nebyly plánovány žádné větší investice.</i>

Kontroly podnikových procesů a transakční kontroly

V následujícím formuláři (výnosy, pohledávky, přijaté platby) jsou shrnuty dva ze čtyř kroků procesu vyhodnocení vnitřních kontrol a spárována transakční rizika s identifikovanými kontrolami podle jednotlivých tvrzení. Formulář poskytuje také křížové odkazy na dokumentaci ohledně zavedení vnitřních kontrol.

Účetní jednotka: Kumar & Co. Období končící: 31. prosince 20XX

1. Identifikujte transakční rizika, která by nekontrolovaná způsobila významnou (materiální) nesprávnost.

Krok 1: Identifikujte významná (materiální) transakční rizika (z níže uvedených rizik vyškrtněte nevýznamná (nemateriální) rizika)		Úroveň tvrzení	Krok 3: Reakce auditora (popište nebo opatřete odkazy na plán auditu)		Auditní dokumentace č.
1	Odeslané zboží/poskytnuté služby dosud nevyfakturované	C	Viz plán výnosů		700
2	Výnosy zaúčtované částečně nebo vůbec (např. prodej za hotové)	CA	Viz plán výnosů		700
3	Fiktivní prodeje/provize za prodej zanesené v účtech.	CE	Viz plán výnosů		700
4	Nedodržení zásad pro účtování tržeb.	CEA	Zvláštní postupy na 700		700
5	Výnosy/přijaté platby zaúčtovány do nesprávného účetního období.	A	Viz plán výnosů		700
6	Přijaté platby jsou vloženy do banky nebo zaúčtovány částečně nebo vůbec ne.	CA	Viz plán výnosů		700
7	Není zaúčtována žádná opravná položka k pochybným nebo nevymahatelným pohledávkám.	V	Viz plán výnosů		700
8	Nebyly zjištěny žádné transakce se spřízněnými stranami.	CEAV	Viz auditní dokumentace č. 666		666
9					

2. Identifikujte relevantní procesy vnitřních kontrol (RICP) (manuální či automatizované), které sníží (P = předcházet nebo D = odhalovat a opravovat) identifikovaná rizika na úrovni tvrzení (1 - 8) v kroku 1 výše. Pro každé tvrzení pak vyhodnoťte, zda identifikované relevantní procesy vnitřních kontrol snižují riziko na úrovni daného tvrzení.

Krok 2: Identifikujte relevantní procesy vnitřních kontrol		Tvrzení			
		C	E	A	V
Kontrolní procedury					
1	Kniha objednávek/odeslaných zásilek obsahuje tyto informace: údaje o zakázce, údaje o dodávce, prodané/odeslané množství, datum odeslání zásilky a zda byla zaplacená.	D	D	D	
2	Kniha prodeje obsahuje tyto informace: jméno odběratele, datum odeslání zásilky, údaje o zakázce, cena, uhrazená částka.	D		D	
3	Jednou týdně Raj páruje knihu odeslaných zásilek s knihou prodeje a zjišťuje tak, zda byly všechny zásilky vyřízeny.	D			
4	Raj pravidelně jednou za měsíc kontroluje knihu prodeje, knihu pohledávek a pokladní knihu. (Málo odběratelů, převážná část prodeje realizována se společností Dephta.)	D	D	D	D
5	Prodej realizovaný se společností Dephta a spřízněnými stranami je veden na samostatných účtech.			D	
6					
7					
Vedou kontroly ke snížení rizik na úrovni tvrzení?		Y	Y	Y	Y

Vysvětlivky: Y = riziko sníženo, S = určité snížení,
No = existují významné (materiální) nedostatky

Krok 3 — Zavedení vnitřních kontrol je popsáno níže.

Zavedení transakčních kontrol

Výňatek z testování průběhu transakce zpracování výnosů/pohledávek

Dotazované osoby:

Ruby _____ Datum 22. února 20X3Raj _____ Datum 22. února 20X3

Popište postupy provedené v souvislosti s transakcí. Zjistěte vše o spuštění, schválení a účetním zaznamenání transakce a o jejím vykázání v účetní závěrce.	<i>Systém pracuje tak, jak je popsáno v dokumentaci o systémech. Kopie dokumentů, které dokládají prováděné vnitřní kontroly, jsou uloženy v auditní dokumentaci č. 535.</i>
Popište proces přenosu informací z jedné osoby (vlastník procesu) na další.	<i>Informace se předávají z oddělení odbytu do oddělení účetnictví. Výsledky testu průběhu transakce ukázaly, že přenos informací probíhá správně.</i>
Zaznamenejte frekvenci a načasování provedených postupů vnitřní kontroly.	<i>Zaznamenáno v matici kontrol.</i>
Identifikujte všechny obecné počítačové kontroly, které jsou nutné pro ochranu souborů obsahujících údaje o transakcích a pro zajištění správného fungování aplikačních vnitřních kontrol.	<i>Vzhledem k malé velikosti účetní jednotky jsou obecné počítačové kontroly minimální.</i>
Zdokumentujte postupy zavedené pro finanční náhradu v případě nemoci a dovolené zaměstnanců. Jestliže v posledních 12 měsících nebyla dovolená čerpána, zdokumentujte důvod.	<i>Ruby, protože pracuje na částečný úvazek, musí pokaždé, když přijde do kanceláře, aktualizovat veškeré údaje v dokumentaci. Vzhledem k nízkému počtu transakcí to zvládá.</i>
Zeptejte se na rozsah a povahu chyb zjištěných v minulém období.	<i>Většina chyb byla způsobena nesrovnalostmi v množství objednaných a odeslaných položek. Raj se snaží chyby odhalit párováním knihy prodeje a objednávek. Náš test průběhu transakce ukázal, že tento postup je účinný.</i>
Zeptejte se, jestli byla některá osoba požádána, aby se odchýlila od dokumentovaných postupů.	<i>Nic takového nebylo zaznamenáno.</i>

Krok 4 – Dokumentace vnitřních kontrol je popsána níže

Pozn.: Kontroly jsou vyznačeny tučně.

Výňatek z dokumentace podnikových procesů formou verbálního popisu – Kumar & Co.**Podnikový proces** —Systém Výnosy/pohledávky/přijaté platby**Prodejní objednávky**

Pro každou přijatou zakázku se vystaví prodejní objednávka. Ta je pak zanesena do účetního systému, který jí automaticky přidělí pořadové číslo. Výjimku tvoří nábytek prodaný přímo na prodejně nebo jiné menší předměty, které jsou skladem.

Raj vede knihu objednávek, do níž zaznamenává datum přijetí objednávky, množství, druh produktu, slíbený termín dodání, cenu atd. Kromě toho vede také knihu prodeje, kam zapisuje např. jméno odběratele, údaje o zakázce, cenu. Ke konci měsíce Raj obě tyto knihy páruje a kontroluje správnost údajů.

Jakmile jsou objednané položky sestaveny a připraveny k odeslání, Ruby vystaví fakturu, která je současně se zakázkou odeslána odběrateli.

Prodej v obchodě

V případě prodeje realizovaného v obchodě Raj v okamžiku jeho uskutečnění vystaví fakturu, která je zanesena do účetního systému. Pro každý jednotlivý prodej systém automaticky generuje číslo faktury. Faktury se dávají odběratelům.

Většina prodeje v obchodě se uskutečňuje za hotové, takže úvěrové riziko je zde malé.

Pohledávky

Ruby otevírá veškerou poštu a dává stranou přijaté platby, které budou deponovány v bance. Raj se cestou domů zastaví v bance, kde peníze složí. Ruby pak platby zanesou do účetního systému a přiřadí je k označeným fakturám.

Ruby připravuje věkovou strukturu pohledávek, kterou předkládá Rajovi ke kontrole.

Každý měsíc Ruby sleduje pohledávky po splatnosti nad 90 dní a jejich soupis opatřuje poznámkami, jako např. s jakým datem splacení zůstatku odběratel souhlasil.

13. Informování o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému

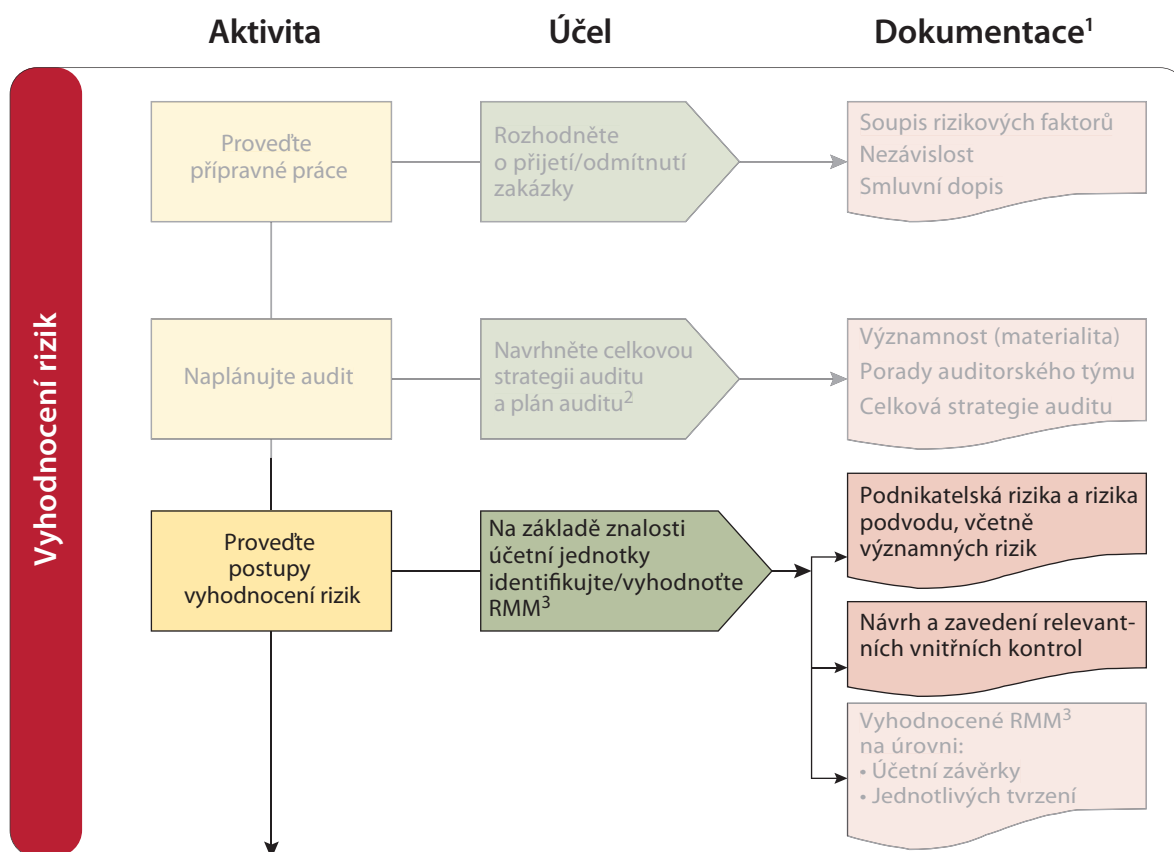
Obsah kapitoly

Jak auditor informuje o nedostacích zjištěných ve vnitřním kontrolním systému, které jsou podle jeho odborného úsudku natolik významné, že si zaslouží pozornost vedení a osob pověřených správou a řízením.

Odkaz na příslušné standardy ISA

265

Schéma 13.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
260.10	<p>Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:</p> <p>(a) osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky – osoby nebo společnosti (např. svěřenský správce) s odpovědností za dohled nad strategickým vedením účetní jednotky a s povinnostmi, které se týkají vyvozování odpovědnosti za účetní jednotku. To zahrnuje i dohled nad procesem účetního výkaznictví. Pro některé účetní jednotky v některých právních systémech mohou osoby nebo společnosti pověřené správou a řízením účetní jednotky zahrnovat členy vedení, například výkonné členy orgánů společnosti nebo vlastníky, kteří zároveň řídí společnost. Bližší údaje o různých strukturách řízení jsou uvedeny v odstavcích A1–A8.</p> <p>(b) vedení – osoby s řídicí zodpovědností za výkon činností účetní jednotky. Pro některé účetní jednotky v některých právních systémech pojem vedení zahrnuje některé nebo všechny osoby, jež jsou pověřeny správou a řízením účetní jednotky, například výkonné členy orgánů společnosti nebo vlastníky-manažery.</p>
265.6	<p>Pro účely standardů ISA mají níže uvedené výrazy následující význam:</p> <p>(a) nedostatek ve vnitřním kontrolním systému existuje v případě, že:</p> <p>(i) kontrola je navržena, zavedena nebo používána způsobem, jakým není možné zajistit prevenci či včasné odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce, nebo</p> <p>(ii) chybí kontrola nezbytná k prevenci nebo včasnému odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce.</p> <p>(b) významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému – nedostatek nebo soubor nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, jež jsou dle auditorova odborného úsudku natolik významné, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením. (viz odstavec A5)</p>
265.7	<p>Auditor je povinen určit, zda na základě provedených auditních prací identifikoval jeden či více nedostatků ve vnitřním kontrolním systému. (viz odstavce A1–A4)</p>
265.8	<p>Pokud auditor identifikoval jeden či více nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, je povinen stanovit na základě provedených auditních prací, zda tyto nedostatky samostatně či souhrnně představují významné nedostatky. (viz odstavce A5–A11)</p>
265.9	<p>Auditor je povinen včas předat písemné informace o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému identifikovaných během auditu osobám pověřeným správou a řízením. (viz odstavce A12–A18, A27)</p>
265.10	<p>Auditor je také povinen včas předat členům vedení s odpovědností na příslušné úrovni: (viz odstavce A19, A27)</p> <p>(a) písemné informace o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které auditor předal nebo se chystá předat osobám pověřeným správou a řízením, s výjimkou případů, kdy by předání těchto informací přímo vedení nebylo za daných okolností vhodné, a (viz odstavce A14, A20–A21)</p> <p>(b) informace o ostatních nedostacích ve vnitřním kontrolním systému identifikovaných během auditu, které jiné strany nepředaly vedení a jež jsou, dle auditorova odborného úsudku, natolik významné, že si zaslouží pozornost vedení. (viz odstavce A22–A26)</p>

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
265.11	<p>Auditor je povinen zahrnout do předávaných písemných informací o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) popis nedostatků a vysvětlení jejich případných dopadů a (viz odstavec A28) (b) dostatečné informace, které umožní osobám pověřeným správou a řízením a vedení obeznamit se s kontextem předávaných informací. Auditor je povinen objasnit zejména to, že: (viz odstavce A29–A30) <ul style="list-style-type: none"> (i) účelem auditu bylo umožnit mu vyjádřit výrok k účetní závěrce, (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, a (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.

13.1 Úvodní přehled

Může se stát, že auditor v průběhu auditu zjistí významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, ať už při seznamování s tímto systémem a jeho posuzováním (viz kapitola 11 a 12 druhého dílu), při vyhodnocování rizik, provádění auditorských postupů, či na základě pozorování provedeného v jiných fázích auditu.

Pokud jde o to, o kterých nedostacích auditor může osoby pověřené správou a řízením a vedení informovat, neexistují žádná omezení. Jediným požadavkem je, že jestliže auditor identifikovaný nedostatek vyhodnotí jako významný, musí ho nejprve projednat s vedením a poté o něm (a o všech ostatních významných nedostacích) písemně informovat osoby pověřené správou a řízením.

Následující tabulka uvádí některé nedostatky, které se ve vnitřních kontrolních systémech obvykle vyskytují.

Schéma 13.1-1

Nedostatky ve vnitřním kontrolním systému	
Zásadní (pervazivní, celopodnikové) kontroly	Nedostatečné kontroly zaměřující se na kontrolní prostředí (celopodnikové kontroly), jako např. slabý dohled, špatný přístup k vnitřní kontrole, případy potlačování vnitřních kontrol vedením nebo podvod spáchaný vedením.
	Personální změny, v jejichž důsledku zůstaly některé klíčové pozice neobsazené, nebo případy, kdy stávající pracovníci (např. účetní) nejsou k plnění stanovených úkolů odborně způsobilí.
	Nedostatky v obecných počítačových kontrolách.
	Nejsou zavedeny odpovídající kontroly pro významné mimořádné události, jako je např. implementace nového účetního systému, automatizace některých procesů, např. prodeje, či akvizice jiného podniku.

Nedostatky ve vnitřním kontrolním systému	
Zásadní (pervazivní, celopodnikové) kontroly (pokrač.)	Neschopnost vedení účetní jednotky dohlížet na sestavení účetní závěrky, včetně absence následujících kontrol: <ul style="list-style-type: none"> • Všeobecné monitorovací kontroly (jako je dohled nad pracovníky finanční účtárny); • Kontroly prevence a odhalování podvodů; • Kontroly výběru a dodržování významných účetních pravidel a postupů; • Kontroly významných transakcí se spřízněnými stranami; • Kontroly významných transakcí mimo běžnou činnost účetní jednotky; • Kontroly procesu finančního výkaznictví na konci účetního období (jako jsou kontroly jednorázových účetních zápisů).
	Ani po určité přiměřené době nebyly odstraněny významné nedostatky, o nichž auditor informoval vedení nebo osoby pověřené správou a řízením.
Specifické (transakční) kontroly	Neúčinná reakce vedení na vyhodnocená významná rizika (např. neexistence kontrol zaměřujících se na takové riziko).
	Auditor odhalil nesprávnosti, jimž by měl předcházet vnitřní kontrolní systém účetní jednotky, resp. pokud se vyskytnou, měl by je odhalit a opravit.
	Existující vnitřní kontroly: <ul style="list-style-type: none"> • Dostatečně nesnižují určité riziko (špatně navržená kontrola); • Nefungují tak, jak by měly (špatně zavedená kontrola). Tato situace může být důsledkem toho, že personál není dostatečně vyškolen, není dostatečně odborně způsobilý, případně účetní jednotka nemá pro provádění daného úkolu dostatečné zdroje.

13.2 Podvod

Jestliže auditor získá důkazy svědčící o (možné) existenci podvodu, musí o dané záležitosti co nejdříve informovat příslušnou úroveň vedení účetní jednotky, a to i v případě, že bude záležitost považovat za bezvýznamnou.

Úroveň vedení, na kterou se auditor obrátí, je věcí jeho odborného úsudku. Mělo by to však být minimálně o jednu úroveň výš, než je osoba, jíž se podezření týká. Toto rozhodnutí bude záviset rovněž na tom, do jaké míry je pravděpodobné uzavření tajné dohody, a na charakteru a výši možného podvodu. Jestliže se podvod týká vrcholového vedení, musí auditor uvědomit osoby pověřené správou a řízením, a to buď ústně, nebo písemně.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA**Podvod spáchaný vlastníkem-manažerem nebo osobami pověřenými správou a řízením**

Jestliže podvod spáchají osoby nacházející se na nejvyšší úrovni hierarchie účetní jednotky, auditor jej nemá komu v účetní jednotce oznámit. V takové situaci je vhodné vyžádat si ohledně dalších opatření, která bude v dané situaci správné přijmout, právní pomoc. Smyslem právní pomoci je zjistit, jaké případné kroky je nutné v souvislosti se zjištěným podvodem podniknout vzhledem k veřejnému zájmu.

Ve většině států patří k profesním povinnostem auditora zachovávat důvěrnost informací poskytnutých klientem, což může auditorovi zabránit v nahlášení podvodu externímu subjektu. Nicméně v některých případech může být povinnost mlčenlivosti, v závislosti na konkrétní právní úpravě, prolomena zákonem, jiným právním předpisem nebo nařízením soudu. V některých zemích má například auditor ověřující účetní závěrku finanční instituce zákonnou povinnost oznámit výskyt podvodu nadřízeným orgánům. Jinde je zase povinen oznámit příslušným orgánům výskyt nesprávností v účetní závěrce, jestliže vedení účetní jednotky a osoby pověřené její správou a řízením nepřijmou odpovídající nápravná opatření.

13.3 Posuzování závažnosti nedostatku

Významný nedostatek ve vnitřním kontrolním systému je nedostatek nebo soubor nedostatků, které jsou podle auditorova odborného úsudku natolik významné, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením.

Při posuzování vnitřního kontrolního systému (viz kapitola 12 druhého dílu) se auditor nemusí seznamovat s těmi oblastmi, u nichž není pravděpodobné, že by případné zjištěné rizikové faktory mohly vést k výskytu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce. Jestliže se auditor řídí tímto doporučením, bude většina nedostatků, které ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky odhalí, pravděpodobně významná.

Kriteria, podle nichž auditor určuje, zda je nějaký nedostatek ve vnitřním kontrolním systému významný, či nikoli, jsou podobná kritériím pro posuzování ostatních rizik (viz kapitola 9 druhého dílu). Auditor uplatňuje svůj odborný úsudek, na jehož základě posuzuje pravděpodobnost výskytu nesprávnosti a její případný finanční dopad. Jestliže se nesprávnost již vyskytla, vychází jeho posouzení z faktického rozsahu nesprávnosti.

Auditor obvykle v průběhu auditu odhalí i řadu méně závažných, či dokonce bezvýznamných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, ať už při pohovorech s vedením a ostatními pracovníky účetní jednotky, při pozorování vnitřních kontrol při jejich fungování, při provádění dalších auditorských postupů, či prostřednictvím jiných informací, které získá. Bude záviset na jeho odborném úsudku, zda tyto záležitosti posoudí jako dostatečně důležité, aby o nich bylo třeba informovat vedení a osoby pověřené správou a řízením.

Následující tabulka popisuje některé záležitosti, které auditor zohledňuje při posuzování závažnosti nedostatku zjištěného ve vnitřním kontrolním systému.

Schéma 13.3-1

Identifikování významného nedostatku	
Kriteria pro posouzení závažnosti nedostatku	Pravděpodobnost, že nedostatky povedou v budoucnu k významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.
	Náchylnost určitého aktiva či závazku ke vzniku ztráty nebo k výskytu podvodu.
	Subjektivnost a složitost odhadů, jako jsou účetní odhady reálné hodnoty.
	Částky v účetní závěrce, jichž se nedostatky týkají.
	Objem činnosti, k níž došlo nebo by mohlo dojít u zůstatku účtu nebo skupiny transakcí, kterých se nedostatek či nedostatky týkají.
	Důležitost kontrol pro proces účetního výkaznictví.
	Příčina a frekvence výjimek odhalených jako důsledek nedostatků v kontrolách.
	Propojenost nedostatku s ostatními nedostatky ve vnitřním kontrolním systému.

13.4 Menší účetní jednotky

Následující tabulka shrnuje faktory, na něž se auditor zaměřuje při posuzování nedostatků ve vnitřním kontrolním systému menších účetních jednotek.

Schéma 13.4-1

Aspekty	
Kontroly u menší účetní jednotky	Na rozdíl od větších účetních jednotek jsou u menších kontroly obvykle méně formální a existuje méně důkazů o jejich fungování.
	Určité druhy kontrolních činností nemusí být vůbec nutné. Případné riziko budou snižovat kontroly prováděné vrcholovým vedením (jako jsou celopodnikové kontroly, např. kontrolní prostředí, které chybám předcházejí, resp. v případě jejich výskytu je odhalí).
	Menší účetní jednotky mají často méně zaměstnanců, což prakticky omezuje možnost oddělení pravomocí. To nicméně může být kompenzováno účinnějším dohledem ze strany vlastníka-manažera (celopodnikové kontroly, jako např. kontrolní prostředí), než by bylo možné u větší účetní jednotky.
	Existuje větší prostor pro potlačování vnitřních kontrol vedením.

Způsob, jímž bude auditor informovat osoby pověřené správou a řízením o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, bude méně strukturovaný než u větších účetních jednotek.

13.5 Dokumentování nedostatků ve vnitřním kontrolním systému

Standardy ISA nestanoví žádné konkrétní požadavky, jakým způsobem se mají nedostatky ve vnitřním kontrolním systému zdokumentovat. Rozsah takové dokumentace tedy závisí na odborném úsudku auditora. V případě méně zkušeného auditorského týmu bude vhodnější shromáždit obsáhlejší dokumentaci a návodné informace, než v případě, kdy se tým skládá z velmi zkušených odborníků.

Jeden z možných přístupů k dokumentování zjištěných nedostatků je uveden níže. Tuto dokumentaci lze využít k:

- Projednání těchto nedostatků s vedením;
- Vyhodnocení závažnosti nedostatků;
- Posouzení nutnosti uplatnit dodatečné auditorské postupy, které by pokryly neošetřené riziko;
- Přípravě předání informací vedení a osobám pověřeným správou a řízením.

Níže uvedená tabulka ilustruje příklad takové dokumentace (bez odkazů na podpůrné a jiné auditní dokumenty).

Schéma 13.5-1

Na který rizikový faktor nebo tvrzení má nedostatek vliv?	Popište zjištěný nedostatek.	Jaký je potenciální vliv na účetní závěrku?	Významný nedostatek? (Ano/Ne)	Reakce auditora
Vedení nevzalo v úvahu nebo nevyhodnotilo riziko podvodu.	Členové manažerského týmu si vzájemně důvěřují a váhají s finančně nákladnou implementací interních zásad atd., které by riziko podvodu snížily.	Vedení může potlačit vnitřní kontroly a významně (materiálně) manipulovat účetní závěrku.	Ano	Viz auditorské postupy provedené na účetních zápisech, transakcích se spřízněnými stranami a účtování výnosů.
Tržby za zboží a služby jsou vykázány v nesprávném účetním období.	Neexistují vnitřní kontroly, které by této praxi zabránily, a testy detailních údajů jsme zjistili četné chyby v časovém rozlišení.	Výnosy by mohly být v účetní závěrce významně (materiálně) zkresleny.	Ano	Viz auditorské postupy provedené na účtech časového rozlišení.
Nedostatečný dohled a neúplná dokumentace o provedení účetních odhadů.	Klient nemá k dispozici v podstatě žádné podklady pro doložení správnosti účetních odhadů.	Vzhledem k objemu odhadů může chyba v jejich stanovení vyústit ve významnou (materiální) chybu v účetní závěrce.	Ano	Získat důkazní informace k doložení předpokladů a opakované provedení kalkulací.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA**Zaznamenejte nedostatky na jednom místě**

Vyčleňte jeden auditorský formulář výhradně pro záznamy relevantních informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému. Veškeré zjištěné nedostatky budou díky tomu konzistentně zdokumentovány na jednom místě. Pokud by totiž tyto záznamy byly rozptýleny v různých částech dokumentace, některé nedostatky by mohly uniknout pozornosti. To by mohlo vést k navržení neadekvátních auditorských postupů na příslušná rizika a k tomu, že auditor předá vedení a osobám pověřeným správou a řízením neúplné informace.

Popište důsledky zjištěných nedostatků

Při dokumentaci nedostatků věnujte dostatek času důsledkům příslušného nedostatku („co by mohlo selhat?“), a pokud jsou relevantní, navrženým auditorským postupům reagujícím na neošetřené riziko.

Jaká opatření auditor doporučuje?

Auditor není povinen doporučit vedení způsob nápravy nedostatků identifikovaných ve vnitřním kontrolním systému. Nicméně taková doporučení mohou být vedení užitečná a usnadnit mu volbu vhodných nápravných opatření. Pokud auditor plánuje poskytnout vedení taková doporučení, měl by zaznamenat návrhy na zlepšení současně s dokumentací nedostatků. Pokud by tento krok odložil na pozdější dobu, musel by se pravděpodobně znovu seznamovat s potřebnými fakty, což by bylo časově neefektivní.

13.6 Ústní jednání s vedením

Než auditor vedení zašle písemné sdělení, je obvykle vhodné projednat příslušná zjištění ústně (např. na základě konceptu dopisu) s vhodnou osobou nebo na příslušné úrovni vedení, případně s osobami pověřenými správou a řízením. Vhodnou osobou pro tato ústní jednání je ta, která dokáže vyhodnotit nedostatky a podniknout potřebná nápravná opatření. Tímto krokem si auditor ověří, že jeho zjištění jsou za daných okolností fakticky správná a vhodně formulovaná. Rovněž mu poskytne předběžné signály o tom, jaká bude reakce vedení na jeho zjištění.

Vhodná úroveň vedení pro jednání o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému je ta nejvyšší, tj. vlastník-manažer, generální nebo finanční ředitel (resp. členové vedení s obdobnými pravomocemi). Jednání o jiných nedostacích je vhodné vést na úrovni provozních ředitelů, kteří působí přímo v problémových oblastech vnitřních kontrol. Mějte na paměti, že jsou-li osoby odpovědné za správu a řízení rovněž členy vedení účetní jednotky, předání informací vrcholovému vedení nemusí nutně vést k tomu, že budou náležitě informovány i všechny osoby odpovědné za správu a řízení.

Poukazuje-li zjištěný nedostatek přímo na vedení (např. vyvolává pochybnosti o jeho integritě nebo kvalifikaci), není vhodné o něm okamžitě informovat přímo vedení. Obvykle se taková zjištění sdělují osobám pověřeným správou a řízením.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Poukazuje-li významný nedostatek na chování nebo kvalifikaci vlastníka-manažera nebo osob pověřených správou a řízením, v účetní jednotce neexistuje vyšší orgán, se kterým by bylo možno tato zjištění projednat. V takových situacích by měl auditor zvážit, zda je schopen v auditu pokračovat. K takovému rozhodnutí může potřebovat konzultaci s právním poradcem.

Diskuse s vedením poskytuje příležitost hovořit o zjištěních auditora a seznámit se s reakcí vedení před konečnou formulací a písemným sdělením příslušných zjištění, jak ilustruje následující tabulka.

Schéma 13.6-1

Přínos	
Diskuse s vedením	Včasné upozornění vedení na existenci nedostatků.
	Příležitost získat další relevantní informace, např.: <ul style="list-style-type: none"> • Potvrzení, že popis příslušného nedostatku a souvisejících skutečností (jako je rozsah zjištěné nesprávnosti) je správný; • Existence jiných kontrol, které by mohly kompenzovat nedostatky; • Reakce vedení a pochopení skutečných nebo předpokládaných příčin nedostatků; • Existence výjimek plynoucích z nedostatků, které vedení zaznamenalo.
	Získejte předběžnou reakci vedení na sdělená zjištění.

13.7 Písemné sdělení

O významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému je třeba informovat písemně, což dokládá důležitost sdělovaných skutečností a může usnadnit vedení a osobám pověřeným správou a řízením plnění jejich povinností.

Požadavek sdělit informace o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému písemně platí pro účetní jednotky všech velikostí, včetně těch s vlastníkem-manažerem a velmi malých jednotek. Sdělení takových skutečností písemně zaručí, že osoby pověřené správou a řízením byly o zjištěných problémech skutečně informovány.

Dospěje-li auditor k závěru, že ve vnitřním kontrolním systému dané účetní jednotky existují významné nedostatky, informuje o nich vedení, jakmile je to prakticky možné, a poté to písemně sdělí osobám pověřeným správou a řízením. Přestože auditor není povinen navrhnout doporučení týkající se nápravných opatření, může taková doporučení zahrnout do zasláního dopisu. Tento krok umožní vedení podniknout příslušná opatření v co nejkratší lhůtě.

13.8 Reakce vedení na obdržené informace

Vedení a osoby pověřené správou a řízením jsou odpovědné za to, že budou patřičně reagovat na informace o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které jim auditor předá, případně na jeho doporučení k přijetí nápravných opatření. Tato reakce může proběhnout následující formou:

- Vedení podnikne opatření k nápravě nedostatků, které auditor identifikoval;
- Vedení učiní rozhodnutí, že nepodnikne žádná opatření. Je možné, že vedení o těchto významných nedostacích už ví a usoudilo, že o jejich nápravu nebude usilovat, protože potřebná opatření by byla nákladná, případně z jiných důvodů;
- Vedení neudělá nic, což může svědčit o nedbalém přístupu k vnitřnímu kontrolnímu systému s důsledky pro vyhodnocení rizik na úrovni účetní závěrky. V některých případech může taková nečinnost vedení představovat sama o sobě významný nedostatek.

Auditor je povinen předat vedení informace o veškerých významných nedostatcích písemně, bez ohledu na to, jak na ně vedení zareaguje. Toto písemné sdělení bude obsahovat i ty významné nedostatky, které byly součástí zprávy zpracované v předchozích obdobích. Role auditora nespočívá v tom, že rozhodne, zda náklady na ošetření nedostatku převáží přínos, který by taková opatření přinesla. Nicméně je vhodné vzít v úvahu poměr těchto nákladů vůči velikosti účetní jednotky a uplatnit za daných okolností příslušnou míru soudnosti.

Jestliže nějaký významný nedostatek přetrvává navzdory tomu, že na něj auditor upozornil již v předchozím účetním období, může příslušný nedostatek znovu popsat nebo prostě jen odkázat na předchozí zprávy.

Není-li zjištěný nedostatek významný, není třeba o něm informovat písemně ani tyto informace opakovat v dalším období. Informovat o těchto nedostatcích znovu je ale vhodné v případě, že došlo ke změnám ve vedení nebo auditor shromáždil nové informace.

Obsah sdělení

Informace o významných nedostatcích obvykle obsahují:

- Popis povahy každého významného nedostatku a jeho možný vliv. Tento vliv není třeba kvantifikovat;
- Případné návrhy nápravných opatření k odstranění těchto nedostatků;
- Reakci vedení, již realizovanou nebo navrhovanou;
- Informaci o tom, zda auditor podnikl nějaké kroky, aby si ověřil, zda vedení navrhovaná opatření skutečně realizovalo.

Je-li to vhodné, významné nedostatky lze pro účely přípravy zprávy auditora rozčlenit do skupin.

Dopis vedení může obsahovat rovněž následující upozornění:

- Upozornění, že kdyby auditor v souvislosti s vnitřními kontrolami provedl další auditorské postupy, mohl zjistit další nedostatky, o nichž by vedení a osoby pověřené správou a řízením informoval, nebo naopak dojít k závěru, že o některých zjištěných nedostatcích ve skutečnosti není třeba informovat;
- Upozornění, že tento dopis je určen osobám pověřeným správou a řízením a není vhodné jej používat pro jiné účely.

Právní předpisy daného státu

Právní předpisy některých zemí mohou stanovit další povinnosti auditora ohledně předávání informací o jednom nebo více typech nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, které auditor identifikoval během auditu. Pokud dojde k takové situaci:

- Požadavky ISA 265 zůstávají v platnosti bez ohledu na to, že auditor musí používat určité termíny a definice předepsané příslušným právním předpisem;
- Auditor použije vymezené termíny a definice po účely sdělení informací o nedostatcích v souladu s příslušnými právními nebo regulatorními požadavky.

13.9 Načasování písemného sdělení

Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením písemné sdělení o významných nedostatcích ve vnitřním kontrolním systému, které identifikoval během auditu, v co nejkratší době. Přitom je třeba zvážit následující faktory:

- Mohla by prodleva v předání příslušných informací způsobit, že tyto informace již nebudou důležité?
- Mohly by poskytnuté informace hrát důležitou roli při výkonu dohledu osob pověřených správou a řízením?

Pokud právní předpisy daného státu nestanoví jiné datum, nejpozdější datum pro předání písemných informací je před datem vydání zprávy auditora nebo těsně po něm, aby mohl auditor včas dokončit zkompletování dokumentace auditu.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Je-li to možné, předejte informace o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému s dostatečným předstihem před zahájením závěrečných prací na auditu. Včasné upozornění umožní vedení podniknout nápravná opatření, která mohou přispět k tomu, že auditor sníží vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky nebo na úrovni tvrzení. Například doporučení auditora nahradit nebo přeložit neschopného účetního může významně snížit objem prací nutných k prověrce sestavení účetní závěrky na konci účetního období.

13.10 Případové studie – Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Nedostatky ve vnitřním kontrolním systému je možné identifikovat v kterékoliv fázi auditu (vyhodnocení rizik, reakce na vyhodnocená rizika, proces účetního výkaznictví) a auditor je povinen informace o nich shromažďovat a předat vedení. Vedení je o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému (v jeho návrhu i provozu) informováno prostřednictvím dopisu. Příklady takového dopisu jsou uvedeny níže.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. března 20X3

Suraj Dephta

Dephta Furniture Inc.

[Adresa]

Věc: Audit účetní závěrky za rok 20X2

Vážený Suraji,

cílem auditu bylo získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti, a nikoliv identifikovat záležitosti, na které bychom Vás měli upozornit. Při jeho provádění jsme tedy záležitosti důležité pro vedení běžně nezjišťovali, a proto se nemůžeme vyjádřit k jejich existenci.

V průběhu auditu společnosti Dephta Furniture, Inc., za období končící 31. 12. 20X2 jsme zjistili následující nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které považujeme za významné. Významný nedostatek nebo soubor nedostatků ve vnitřním kontrolním systému jsou dle našeho odborného úsudku natolik důležité, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením.

Neoprávněné účetní zápisy

V současné době nejsou zavedeny kontroly manuálních účetních zápisů provedených v daném období. V případě, že nejsou odděleny pravomoci a zavedeny kontroly provedených zápisů, mohou chyby a nesprávnosti zůstat neodhaleny. Přestože jsme při auditu nezjistili žádné významné (materiální) chyby nebo nesprávnosti, nynější neomezený a nemonitorovaný přístup všech zaměstnanců společnosti představuje riziko ohrožující správnost účetní závěrky.

Doporučujeme zavést náležité rozdělení pravomocí na základě úloh a odpovědností. Dále doporučujeme zavést formalizované kontrolní procedury. Všechny významné účetní zápisy by měly být před zaúčtováním schváleny a vedení by mělo každý měsíc provést jejich doplňkovou kontrolu.

Nedostatečná kontrola v oblasti zásob

Kontrola zásob probíhá pouze v omezené míře. Hrozí proto riziko, že zásoby budou neúplné, nesprávně oceněny a rozkradeny.

Doporučujeme, aby společnost zavedla formalizované kontroly označení zásob a pravidelné inventury a aby jednou za měsíc porovнала inventurní záznamy se skutečným stavem zásob ve skladu. Kromě toho doporučujeme provádět každý měsíc vizuální kontrolu zastaralého a poškozeného zboží, která umožní zjistit případné snížení hodnoty zásob a jeho řádné zaúčtování.

Toto sdělení je vypracováno výhradně pro informaci vedení, nikoli k jinému účelu. Neneseme žádnou odpovědnost vůči třetím stranám, které toto sdělení použijí.

S pozdravem

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Případová studie B – Kumar & Co.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. března 20X3

Rajesh Kumar

Kumar & Co.

[Adresa]

Věc: Audit účetní závěrky za rok 20X2

Vážený Rajeshi,

cílem auditu bylo získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti, a nikoliv identifikovat záležitosti, na které bychom Vás měli upozornit. Při jeho provádění jsme tedy záležitosti důležité pro vedení běžně nezjišťovali, a proto se nemůžeme vyjádřit k jejich existenci.

V průběhu auditu společnosti Kumar & Co. za období končící 31. 12. 20X2 jsme zjistili následující nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které považujeme za závažné. Významný nedostatek nebo soubor nedostatků ve vnitřním kontrolním systému jsou dle našeho odborného úsudku natolik důležité, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením.

Chybějící oddělení pravomocí

V současné době nejsou ve společnosti Kumar & Co. odděleny pravomoci. Účetní, která je zaměstnána na částečný úvazek, má neomezený přístup a kontrolu nad veškerou dokumentací společnosti. Pokud se pravomoci nerozdělí mezi několik zaměstnanců, hrozí riziko, že neúmyslná či úmyslná chyba udělaná účetní zůstane neodhalena.

Doporučujeme, aby společnost Kumar & Co. přijala dalšího pracovníka na částečný úvazek, na kterého se z účetní převede část pravomocí. Jestliže přijetí dalšího pracovníka nebude vzhledem k malé velikosti společnosti a omezeným nákladům schůdné, doporučujeme, aby se do vedení dokumentace společnosti zapojil Raj Kumar v daleko větší míře než dosud a prováděl tak adekvátní dohled nad prací účetní.

Toto sdělení je vypracováno výhradně pro informaci vedení, nikoli k jinému účelu. Neneseme žádnou odpovědnost vůči třetím stranám, které toto sdělení použijí.

S pozdravem

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

14. Dokončení fáze vyhodnocení rizik

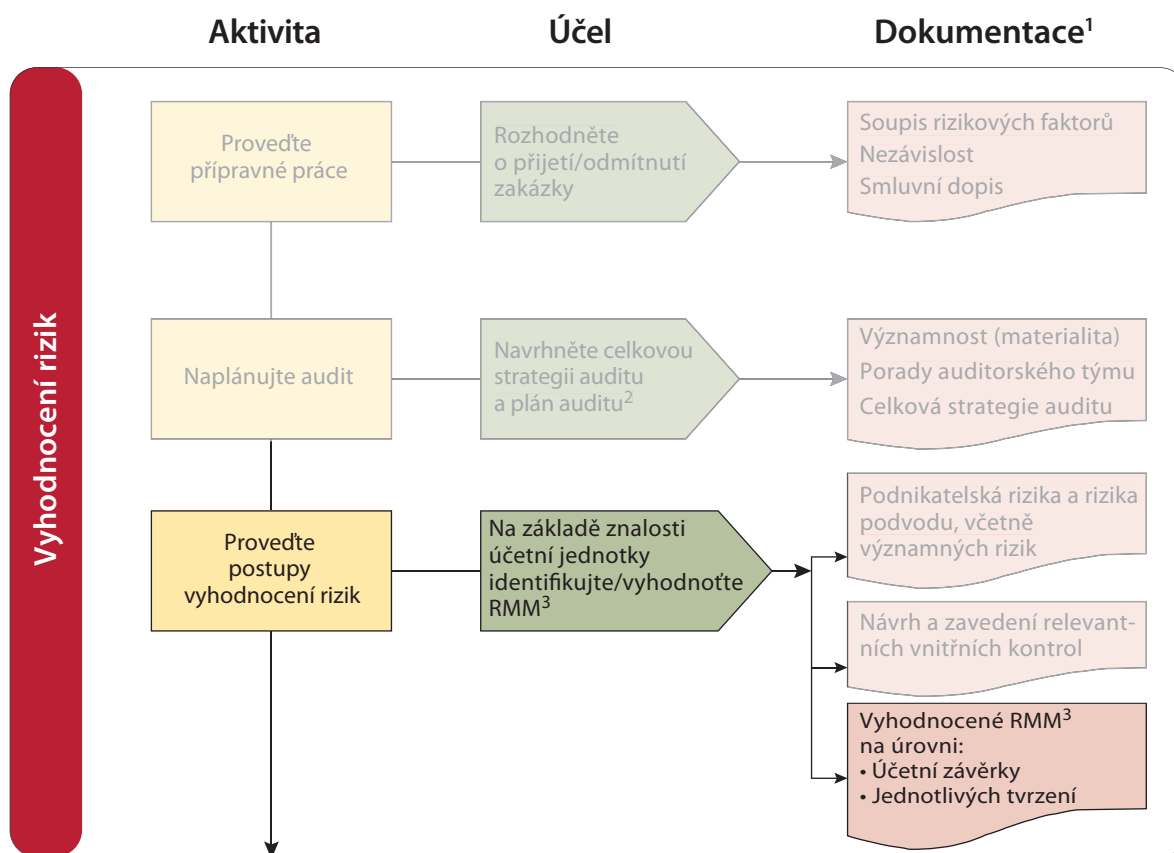
Obsah kapitoly

Dokončení fáze vyhodnocení rizik jejich zdokumentováním, a to jednak na úrovni účetní závěrky a jednak na úrovni tvrzení.

Odkaz na příslušné standardy ISA

315

Schéma 14.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.25	Auditor je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni: (a) účetní závěrky a (viz odstavce A105–A108) (b) tvrzení u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, (viz odstavce A109–A113) což bude východiskem pro navržení a provedení dalších auditorských postupů.
315.26	Za tímto účelem je auditor povinen: (a) identifikovat rizika, a to seznámením se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně příslušných kontrol, které se těchto rizik týkají, a posouzením skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, (viz odstavce A114–A115) (b) vyhodnotit identifikovaná rizika a posoudit, zda se svým rozsahem netýkají spíše účetní závěrky jako celku a tak potenciálně ovlivňují mnohá tvrzení, (c) na úrovni tvrzení určit vztah mezi identifikovanými riziky a tím, co může selhat s ohledem na relevantní kontroly, které auditor hodlá testovat, a (viz odstavce A116–A118) (d) posoudit pravděpodobnost nesprávností, včetně možnosti mnohočetných nesprávností, a to, zda potenciální nesprávnost je natolik rozsáhlá, že by mohla vést k významné (materiální) nesprávnosti.
315.32	Auditor je povinen uvést následující skutečnosti v dokumentaci auditu: (a) jednání auditorského týmu v souladu s požadavky odstavce 10 a důležitá rozhodnutí, k nimž tým dospěl, (b) klíčové znalosti o jednotlivých aspektech účetní jednotky a jejího prostředí v souladu s odstavcem 11, včetně všech složek vnitřního kontrolního systému v souladu s odstavci 14–24; zdroje informací, na základě kterých auditor znalost získal, a provedené postupy vyhodnocení rizik, (c) identifikovaná a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a úrovni tvrzení v souladu s požadavky odstavce 25 a (d) identifikovaná rizika a odpovídající kontroly, s nimiž se auditor seznámil na základě požadavků odstavců 27–30. (viz odstavce A131–A134)

14.1 Úvodní přehled

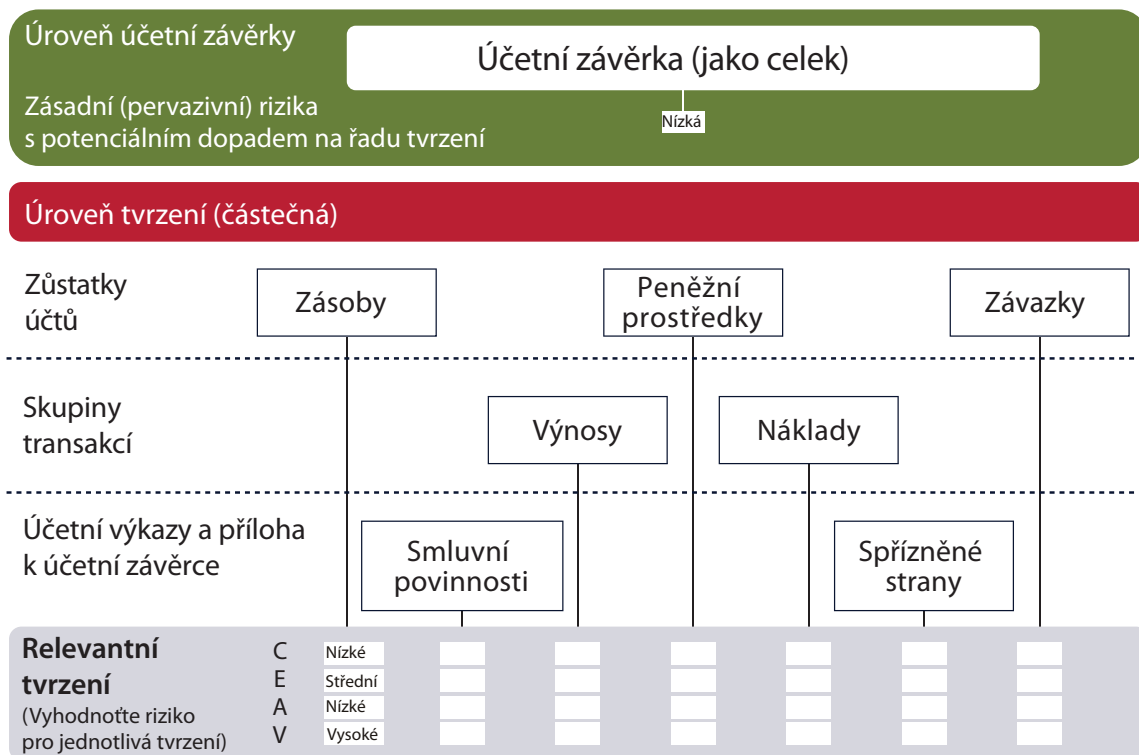
Posledním krokem fáze vyhodnocení rizik je posouzení výsledků, které přinesly postupy vyhodnocení rizik, a vyhodnocení (případně, pokud již byly vyhodnoceny, shrnutí) rizik významné (materiální) nesprávnosti, a to na úrovni:

- Účetní závěrky jako celku;
- Na úrovni tvrzení týkajících se skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Výsledný soupis vyhodnocených rizikem se stane důležitým východiskem následující fáze auditu, v níž auditor rozhodne, jak bude prostřednictvím návrhu dalších auditorských postupů na vyhodnocená rizika vhodně reagovat.

Následující schéma znázorňuje dvě úrovně vyhodnocení rizik:

Schéma 14.1-1



14.2 Shromážděné důkazní informace

Důkazní informace, které auditor prostřednictvím postupů vyhodnocení rizik do této chvíle shromáždil, zahrnují jednak informace týkající se identifikace a vyhodnocení přirozených rizik a jednak informace týkající se návrhu a zavedení vnitřních kontrol pokrývajících tato přirozená rizika. Riziko, které zbývá, je riziko významné (materiální) nesprávnosti. Jedná se tedy o riziko, které zůstane poté, co auditor zohlední vnitřní kontroly, jež byly zavedeny s cílem snížit přirozená rizika. Tyto vztahy ilustruje následující schéma.

Schéma 14.2-1



Pozn.: Délka horizontálních úseček ve schématu je čistě ilustrativní, v praxi se bude u různých účetních jednotek lišit.

Následující tabulka shrnuje zdroje důkazních informací, které budou relevantní pro vyhodnocení rizik na výše uvedených dvou úrovních.

Schéma 14.2-2

Důkazní informace	Díl a kapitola
Celková strategie auditu	V2 - 5
Významnost (materialita) a vymezení významných (materiálních) oblastí účetní závěrky a zveřejněných údajů	V2 - 6
Porady auditorského týmu	V2 - 7
Výsledky postupů vyhodnocení rizik	V1 - 4 a V2 - 3 až 14
Identifikace a vyhodnocení přirozených rizik	V2 - 8 a 9
Významná rizika	V2 - 10
Seznámení s vnitřním kontrolním systémem a jeho posouzení	V2 - 11 a 12
Významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému	V2 - 13

14.3 Sumarizace vyhodnocených rizik

Smyslem vyhodnocení rizik je vytvořit základnu a východisko, které auditorovi umožní navrhnout kvalitní a efektivní další auditorské postupy, vhodně reagující na identifikovaná rizika.

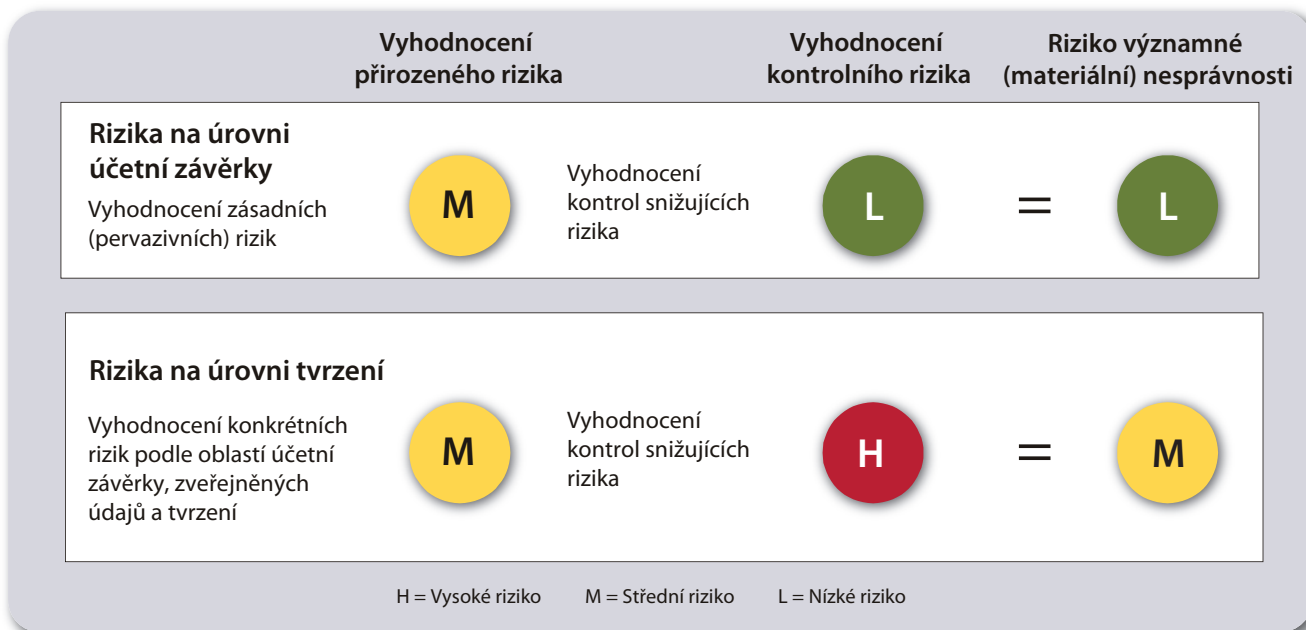
Pokud jsou doposud identifikovaná rizika již konzistentně zdokumentována a vyhodnocena, bude poměrně jednoduché je zhodnotit a sumarizovat.

V takovém shrnutí se propojí identifikované faktory přirozeného rizika s posouzením všech vnitřních kontrol, které mají tato rizika snižovat. Ukázka shrnutí je uvedena ve schématu 14.3-1.

Pozn.: Přirozené riziko identifikované na úrovni účetní závěrky je střední a dále ho snižují kvalitní celopodnikové a případně další kontroly. Výsledkem je tudíž nízké zbytkové riziko vyhodnocené na úrovni účetní závěrky.

Výsledné riziko na úrovni tvrzení vychází z kombinovaného vyhodnocení přirozených a kontrolních rizik, jimž jsou vystaveny jednotlivé zůstatky účtů, transakce a zveřejněné údaje. V níže uvedeném případě je přirozené riziko střední, a protože neexistují žádné relevantní vnitřní kontroly, kontrolní riziko je vysoké. Výsledkem pro dané tvrzení je tudíž střední zbytkové riziko.

Schéma 14.3-1

**Pozn.:**

- Než dojdete k definitivnímu závěru, že pro danou oblast účetní závěrky nebo zveřejněný údaj neexistuje žádné riziko, podívejte se na další relevantní faktory, jako je historie chyb, náchyllost určitého aktiva/závazku k podvodu, možnost vedení potlačovat vnitřní kontroly či zkušenosti z předchozího účetního období.
- Jestliže auditor hodlá na základě kontrolního rizika, které bylo vyhodnoceno jako nízké, snížit rozsah testů věcné správnosti, musí pro podporu tohoto vyhodnocení provést testy provozní účinnosti kontrol.
- Jestliže účetní jednotka sice má nějaké vnitřní kontroly, ale auditor je nepovažuje z hlediska auditu za relevantní, a tudíž je nevyhodnocuje, bude kontrolní riziko vyhodnoceno jako vysoké.
- U specifických (transakčních) kontrol jsou obecně jen dvě možnosti: buď fungují (a pak je související riziko vyhodnoceno jako nízké), nebo nefungují (a pak je související riziko vyhodnoceno jako vysoké). Z toho by vyplývalo, že kontrolní riziko obvykle nebude vyhodnoceno jako střední. Nicméně někteří auditoři toto hodnocení volí v případě, že fungování kontroly není úplně spolehlivé, ale lze předpokládat, že většinou funguje. To bude často právě případ menších účetních jednotek.
- Stanovení zbytkového rizika na základě kombinovaného vyhodnocení přirozeného a kontrolního rizika je věcí odborného úsudku. Následující tabulka uvádí možné zbytkové riziko pro všechny potenciální kombinace přirozeného a kontrolního rizika, nicméně nenahrazuje odborný úsudek auditora zohledňující konkrétní okolnosti.

Schéma 14.3-2

Přirozené riziko	Kontrolní riziko	Riziko významné (materiální) nesprávnosti
H	H	H
H	M	M
H	L	M nebo L
M	H	M
M	M	M
M	L	L
L	H	M/L
L	M	L
L	L	L

Klíč: H = Vysoké M = Střední L = Nízké

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Zdokumentujte důvody vyhodnocení rizik

Výsledky vyhodnocení rizik nikdy nezapomeňte doplnit stručným zdůvodněním, případně odkazy na dokumenty, kde lze takové zdůvodnění nalézt. Toto zdůvodnění je často důležitější než samotné vyhodnocení, protože auditorovi umožňuje navrhnout reakci, která bude „šitá na míru“ daným okolnostem a efektivní z hlediska nákladů.

Vyhodnocení přirozených rizik

Nezapomínejte, že vyhodnocení přirozených rizik nikdy nezohledňuje kontroly snižující tato rizika. Vzhledem k tomu, že většina auditorem ověřovaných oblastí účetní závěrky překročí celkovou úroveň významnosti (materiality), je pravděpodobné, že (ve většině případů) přirozené riziko nesprávnosti (tj. před zohledněním vnitřních kontrol) bude pro většinu tvrzení vysoké.

Nízké riziko u všech tvrzení

Jestliže bylo riziko u všech tvrzení týkajících se nějaké oblasti účetní závěrky vyhodnoceno jako nízké, není nutné totéž zdůvodnění u každého tvrzení opakovat. Nicméně důvod, proč bylo riziko vyhodnoceno jako nízké, je nutné zdokumentovat.

14.4 Revize vyhodnocení rizik

Proces vyhodnocování rizik nikdy nekončí. Auditor může v průběhu auditu získat nové informace, může při provádění auditorských postupů identifikovat další rizika nebo může zjistit, že vnitřní kontrola nefunguje tak, jak by měla. Pokud taková situace nastane, je nutné původní vyhodnocení rizik revidovat a posoudit dopad, který bude mít tato skutečnost na rozsah plánovaných dalších auditorských postupů.

14.5 Dokumentace

Výsledky vyhodnocení rizik lze dokumentovat nejrůznějšími způsoby. Níže popisujeme tři z nich:

- **Samostatný dokument.**
Dokumentace vyhodnocení rizik může mít podobu separátního dokumentu, který shrne vyhodnocení přirozených a kontrolních rizik a vysvětlí hlavní důvody, které vedly ke kombinovanému výsledku. Tento dokument bude možné použít rovněž pro (obecný) nástin reakce na vyhodnocená rizika.
- **Součást celkové strategie a plánu auditu.**
Vyhodnocení rizik a jeho dopad na plánované auditorské postupy lze popsat v první části jednotlivých kapitol plánu auditu (jako např. pohledávky, závazky atd.).
- **Součást dokumentace k dalším auditorským postupům.**
Další alternativou je zdokumentovat vyhodnocení rizik, plány auditu a výsledky provedených prací v jednom komplexním auditním dokumentu pokrývajícím určitou oblast účetní závěrky.

Na formu a rozsah dokumentace k vyhodnocení rizik mají vliv následující faktory:

- Velikost, charakter a struktura účetní jednotky a jejího vnitřního kontrolního systému,
- Rozsah informací, které dá účetní jednotka k dispozici,
- Metoda auditu a technické prostředky používané během auditu.

Dále je při rozhodování o podobě dokumentace k vyhodnocení rizik vhodné mít na paměti následující aspekty:

- Aby byla snadno srozumitelná;
- Aby obsahovala odkazy na návrh a realizaci reakce auditora na vyhodnocená rizika;
- Aby ji bylo možné v dalších účetních obdobích snadno aktualizovat;
- Aby ji bylo možné snadno kontrolovat. Osoba provádějící kontrolu musí být schopna posoudit, zda byla identifikována klíčová rizika a zda na ně auditor správně reagoval.

Kvalitně zdokumentované výsledky vyhodnocení rizik budou užitečné rovněž pro plánovací schůzky auditorského týmu v následujících účetních obdobích, protože poskytnou informace o charakteru rizik a reakci auditora na ně.

Následující tabulka obsahuje ukázkou dokumentace k vyhodnocení rizik zpracované v samostatném dokumentu, ale s úzkou vazbou na plán auditu. V příkladu jsou použita čtyři „kombinovaná“ tvrzení (sloužící pro účely této příručky), která jsou vymezena v kapitole 6 prvního dílu.

Schéma 14.5-1

Úroveň rizika

		Tvrzení	IR	CR	RMM	Zdokumentujte klíčová rizika a další rizikové faktory ovlivňující vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti
						<i>Odvětví zažívá v souvislosti s nástupem nových technologií ekonomický pokles. Nicméně tržby jsou stále vysoké a společnost investuje do výzkumu a vývoje.</i>
	Úroveň účetní závěrky	P	M	L	L	<i>Vedení má k vnitřní kontrole správný přístup. V klíčových pozicích jsou kompetentní lidé.</i>
						<i>Potlačování vnitřních kontrol vedením nelze vyloučit, ale nově zavedené interní zásady by měly obvyklým typům protiprávního jednání zamezit.</i>
						<i>Všechny osoby pověřené správou a řízením jsou členy téže rodiny.</i>
Úroveň tvrzení						
	Oblasti účetní závěrky/ zveřejněné údaje					
1	Tržby	C	H	L	M	<i>Vlastník chce ušetřit na daních. Účtování výnosů není konzistentní.</i>
		E	M	L	L	<i>Byly identifikovány relevantní vnitřní kontroly.</i>
		A	M	L	L	<i>Testy vnitřní kontrol pro toto tvrzení možné.</i>
		V	NA	L	NA	<i>Byly identifikovány relevantní vnitřní kontroly, v minulosti nezjištěny žádné chyby.</i>
2	Pohledávky	C	L	L	L	<i>Byly identifikovány relevantní vnitřní kontroly, v minulosti nezjištěny žádné chyby.</i>
		E	H	M	M	<i>Prémie prodejců vycházejí z vykázaných tržeb.</i>
		A	L	L	L	<i>Byly identifikovány relevantní vnitřní kontroly, v minulosti nezjištěny žádné chyby.</i>
		V	H	M	M	<i>Vzhledem k ekonomickému poklesu odvětví by inkaso pohledávek mohlo být problémem.</i>
3	Zásoby	C	L	L	L	<i>Byly identifikovány relevantní vnitřní kontroly, v minulosti nezjištěny žádné chyby.</i>
		E	H	H	H	<i>Krádež zásob a nedostatečná fyzická kontrola zásob ve skladu.</i>
		A	L	L	L	<i>Byly identifikovány relevantní vnitřní kontroly, v minulosti nezjištěny žádné chyby.</i>
		V	H	H	H	<i>Kvůli novým technologiím budou některé součásti výrobků, případně celé výrobky zastaralé.</i>

Klíč:

H = Vysoké

M = Střední

L = Nízké

D = Detekční a opravná kontrola

NA = Není relevantní

IR = Přirozené riziko

CR = Kontrolní riziko

RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti (kombinované riziko)

FSA = oblast účetní závěrky

P = Zásadní (pervazivní) rizika

C = Úplnost

E = Existence

A = Správnost

V = Ocenění

Dokumentace k vyhodnocení rizik může dále obsahovat rovněž:

- Podrobné informace o významných rizicích vyžadujících zvláštní pozornost;
- Rizika, u nichž k získání dostatečných a vhodných důkazních informací nebude stačit pouze provedení testů věcné správnosti.

14.6 Případové studie – Závěrečná fáze vyhodnocení rizik

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím. Závěrečný krok v procesu vyhodnocení rizika je vyhodnocení kombinovaných rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni jednotlivých tvrzení.

Vyhodnocení rizik lze shrnout pomocí níže uvedeného postupu. Podpurné informace (v nichž jsou zdokumentována vyhodnocení přirozeného a kontrolního rizika) nebyly předloženy. V praxi by se postupovalo tak, že by na podpurné údaje byly doplněny odkazy.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Vyhodnocená úroveň rizika

		Tvrzení	IR	CR	RMM	Zdokumentujte klíčová rizika a další rizikové faktory ovlivňující vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti
						Vedení má k vnitřní kontrole správný přístup a v klíčových pozicích jsou kompetentní lidé.
Úroveň účetní závěrky		P	M	L	L	Potlačení vnitřních kontrol vedením nelze vyloučit, ale žádný takový případ jsme nezjistili a navíc přístup vedení k vnitřním kontrolám je správný.
						Na pravidelných měsíčních schůzích, na nichž se projednává výkonost jednotky, má vedení možnost seznámit se se situací.
Úroveň tvrzení						
	Oblast účetní závěrky a informace v účetní závěrce					
1	Tržby	C	H	L	M	Zásady pro účtování výnosů nejsou konzistentní.
		E	L	L	L	Zásady pro účtování výnosů nejsou konzistentní. Tlak na nadhodnocení tržeb kvůli prémiiim a tlak trhu.
		A	L	L	L	Prodejní systém funguje správně.
		V	NA	L	NA	
2	Pohledávky	C	L	L	L	Neidentifikována žádná významná rizika.
		E	H	M	M	Prémie prodejců vycházejí z vykázaných tržeb.
		A	L	L	L	
		V	H	M	M	V případě pochybností o kvalitě výrobků nebo v případě jejich reklamací může nastat problém s inkasem pohledávek za velkými maloobchodníky. Navíc i v současných podmínkách hospodářského poklesu společnost umožňuje prodej na úvěr bez předchozí kontroly platební schopnosti odběratelů.

Vysvětlivky:

H = vysoké

NA = není relevantní

FSA = oblast účetní závěrky

A = správnost

M = středně významné

IR = přirozené riziko

P = pervazivní rizika

V = ocenění

L = nízké

CR = vnitřní kontrolní riziko

C = úplnost

D = kontrola pro odhalení a opravu

RMM = rizika významné (materiální) nesprávnosti (kombinované riziko)

E = existence

V tomto bodě je vhodné vypracovat zprávu pro vedení, v níž budou přehledně shrnuty významné nedostatky identifikované ve vnitřních kontrolách.

Případová studie B – Kumar & Co.

Závěrečná fáze vyhodnocení rizik

Vyhodnocená úroveň rizika

		Tvrzení	IR	CR	RMM	Zdokumentujte klíčová rizika a další rizikové faktory ovlivňující vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti
						Vedení má k vnitřní kontrole správný přístup a v klíčových pozicích jsou kompetentní lidé.
	Úroveň účetní závěrky				M	Potlačení vnitřních kontrol vedením nelze vyloučit vzhledem k tlaku na dodržení úvěrových podmínek stanovených bankou a na minimalizaci daní. V daném období Raj neprováděl soustavnou kontrolu práce účetní. Účetní je nazlobená a mohla by mít motivaci zkreslit finanční údaje. Neúmyslná či úmyslná chyba, kterou by udělala, by mohla zůstat neodhalena.
						Na pravidelných měsíčních schůzích, na nichž se projednává výkonost jednotky, má vedení možnost seznámit se se situací.
Úroveň tvrzení						
	Oblast účetní závěrky a informace v účetní závěrce					
1	Tržby	C	H	L	M	Pro toto tvrzení byly identifikovány relevantní vnitřní kontrolní systémy.
		E	H	L	M	Pro toto tvrzení byly identifikovány relevantní vnitřní kontrolní systémy. Problematickou oblastí však zůstávají transakce se spřízněnými stranami.
		A	H	L	M	Pro toto tvrzení byly identifikovány relevantní vnitřní kontrolní systémy. Problematickou oblastí však zůstávají transakce se spřízněnými stranami.
		V	M	M	M	Riziko vrácení zboží vzhledem k situaci v odvětví.
2	Pohledávky	C	H	L	M	Převážná část pohledávek je za společností Dephta. Neidentifikována žádná další významná rizika.
		E	H	M	M	Převážná část pohledávek je za společností Dephta. Neidentifikována žádná další významná rizika.
		A	M	M	M	Převážná část pohledávek je za společností Dephta. Neidentifikována žádná další významná rizika.
		V	H	M	M	V této obtížné hospodářské situaci mohou menší odběratelé mít potíže se zaplacením faktur.

Vysvětlivky:

H = vysoké

NA = není relevantní

FSA = oblast účetní závěrky

A = správnost

M = středně významné

IR = přirozené riziko

P = pervazivní rizika

V = ocenění

L = nízké

CR = vnitřní kontrolní riziko

C = úplnost

D = kontrola pro odhalení a opravu

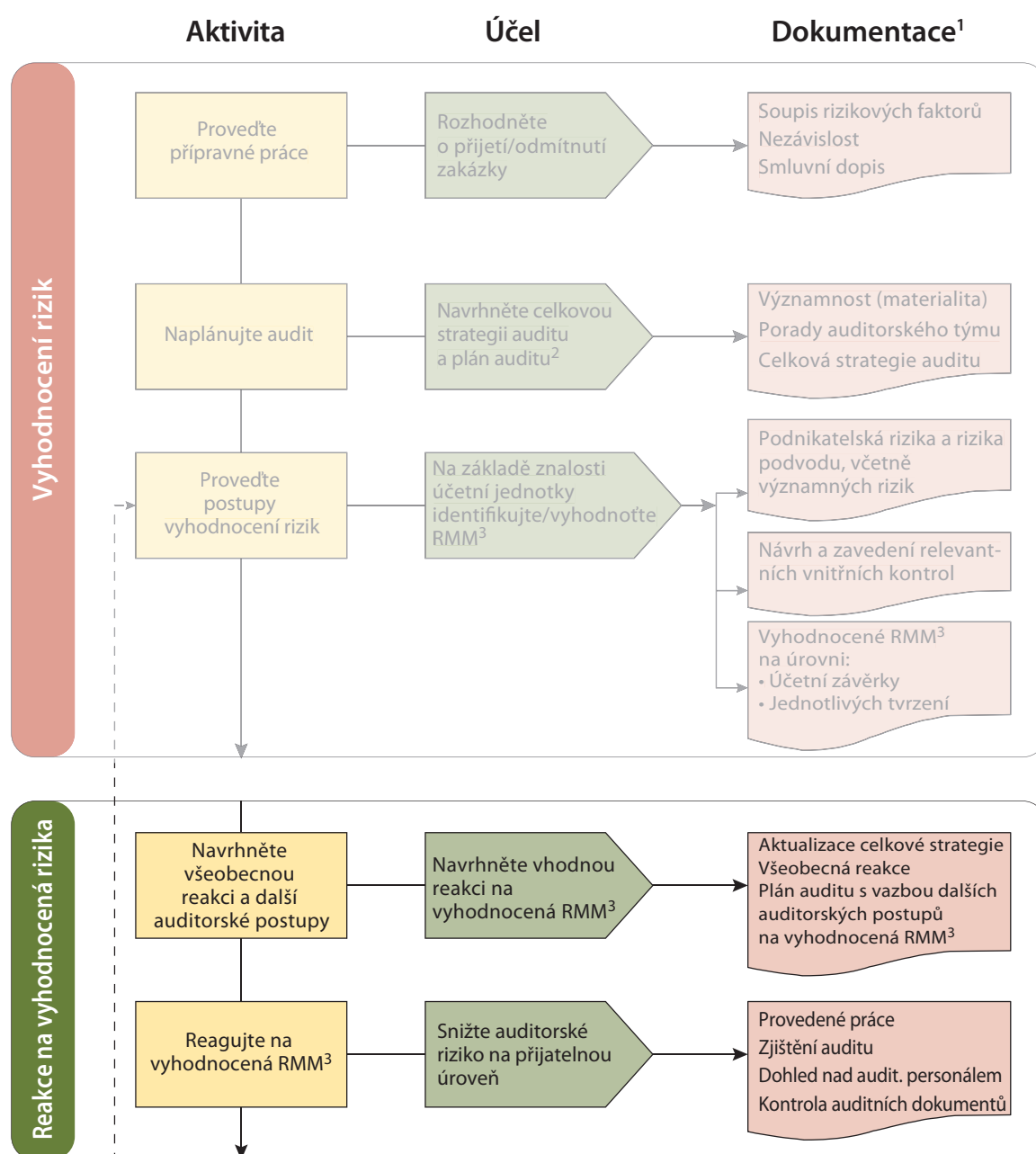
RMM = rizika významné (materiální) nesprávnosti (kombinované riziko)

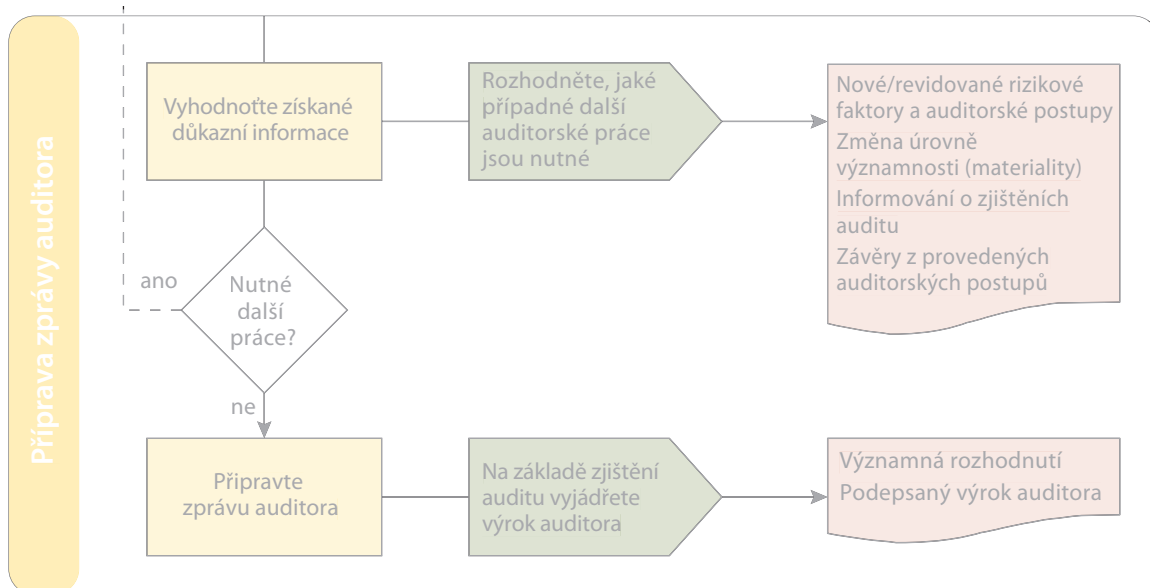
E = existence

V tomto bodě je vhodné vypracovat zprávu pro vedení, v níž budou přehledně shrnuty významné nedostatky identifikované ve vnitřních kontrolách.

15. Reakce na vyhodnocená rizika – úvodní přehled

Schéma 15.0-1





Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.5	Auditor navrhne a zrealizuje všeobecné reakce na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky. (viz odstavce A1–A3)
330.6	Auditor navrhne a provede další auditorské postupy, které budou svým charakterem, načasováním a rozsahem vycházet z vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a budou na toto riziko reagovat. (viz odstavce A4–A8)

Fáze reakce na vyhodnocená rizika zahrnuje následující kroky:

Schéma 15.0-2



Následující tabulka shrnuje základní koncepty vážící se k fázi reagování na vyhodnocená rizika.

	Díl a kapitola
Reakce na vyhodnocená rizika	V1 - 9
Další auditorské postupy	V1 - 10
Účetní odhady	V1 - 11
Spřízněné strany	V1 - 12
Události po datu účetní závěrky	V1 - 13
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	V1 - 14
Přehled dalších požadavků ISA	V1 - 15
Dokumentace auditu	V1 - 16

16. Plán auditu reagující na vyhodnocená rizika

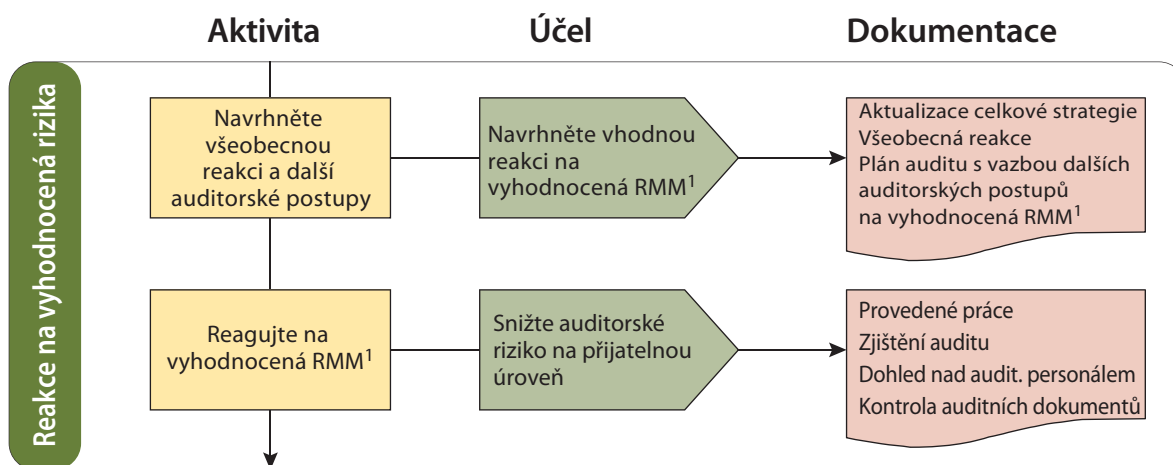
Obsah kapitoly

Jak auditor plánuje účinnou reakci na vyhodnocená rizika.

Odkaz na příslušné standardy ISA

260, 300, 330, 500

Schéma 16.0.-1



Pozn.:

1. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
260.15	Auditor je povinen si s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky předat informace o plánovaném rozsahu a načasování auditu. (viz odstavce A11–A15)
300.9	Auditor je povinen vypracovat plán auditu obsahující: <ul style="list-style-type: none"> (a) popis povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů vyhodnocení rizik, jak je uvedeno v ISA 315, (b) popis povahy, načasování a rozsahu následných plánovaných auditorských postupů na úrovni tvrzení, jak je uvedeno v ISA 330, (c) další auditorské postupy, které mají být provedeny v rámci zakázky tak, aby byly splněny požadavky mezinárodních auditorských standardů. (viz odstavec A12)
300.10	Auditor je povinen aktualizovat a měnit celkovou strategii auditu a plán auditu tak, jak je během auditu nutné. (viz odstavec A13)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
300.11	Auditor je povinen naplánovat povahu, načasování a rozsah nasměrování členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad jejich prací a kontrolu jejich pracovních výsledků. (viz odstavce A14–A15)
300.12	Auditor je povinen uvést do auditní dokumentace: (a) celkovou strategii auditu, (b) plán auditu a (c) všechny významné změny učiněné během zakázky v celkové strategii auditu či plánu auditu a důvody takových změn. (viz odstavce A16–A19)
330.5	Auditor navrhne a zrealizuje všeobecné reakce na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky. (viz odstavce A1–A3)
330.6	Auditor navrhne a provede další auditorské postupy, které budou svým charakterem, načasováním a rozsahem vycházet z vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a budou na toto riziko reagovat. (viz odstavce A4 –A8)
330.7	Při navrhování dalších auditorských postupů, které budou provedeny, je auditor povinen: (a) zvážit důvody, které vedly k vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení u jednotlivých skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, tj. auditor je povinen zvážit: (i) pravděpodobnost významné (materiální) nesprávnosti způsobené konkrétními znaky jednotlivých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů (tj. posoudí přirozené riziko) a (ii) zda vyhodnocení rizik bere v úvahu relevantní kontroly dané účetní jednotky (tj. posoudí kontrolní riziko); pokud ano, auditor musí získat důkazní informace, které mu umožní rozhodnout, zda jsou kontroly provozně účinné (tj. auditor se při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti hodlá spoléhat na provozní účinnost kontrol), a (viz odstavce A9 –A18) (b) získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je vyhodnocení daného rizika auditorem. (viz odstavec A19)
330.8	Auditor je povinen navrhnout a provést testy kontrol tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti příslušných kontrol, a to v případě, že: (a) auditor při vyhodnocování rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení předpokládá, že kontroly jsou provozně účinné (tj. auditor se při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti hodlá spoléhat na provozní účinnost kontrol) nebo (b) testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení. (viz odstavce A20–A24)
330.9	Auditor je povinen při navrhování a provádění testů kontrol získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím více se spoléhá na účinnost kontrol. (viz odstavec A25)
330.10	Při navrhování a provádění testů kontrol je auditor povinen: (a) provést další auditorské postupy v kombinaci s dotazováním, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti kontrol, včetně toho: (i) jak byly tyto kontroly používány v relevantních okamžicích během účetního období, které je předmětem auditu, (ii) jak konzistentně byly uplatňovány a (iii) kým a jakými prostředky byly uplatňovány. (viz odstavce A26–A29) (b) určit, zda kontroly, které mají být předmětem testování, nezávisí na jiných kontrolách (nepřímé kontroly), a pokud tomu tak je, zda je nutné získat důkazní informace dokládající provozní účinnost těchto nepřímých kontrol. (viz odstavce A30–A31)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.15	Jestliže auditor hodlá spoléhat na kontroly, jejichž cílem je omezit riziko, které kvalifikoval jako významné, je povinen otestovat tyto kontroly během stávajícího auditu.
330.18	Auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných (materiálních) skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti. (viz odstavce A42–A47)
330.19	Auditor je povinen posoudit, zda by měl v rámci testů věcné správnosti provést rovněž externí konfirmace. (viz odstavce A48–A51)
330.20	Testy věcné správnosti prováděné auditorem musí zahrnovat následující auditorské postupy týkající se procesu zpracování účetní závěrky: (a) sesouhlasení účetních výkazů s podkladovými účetními záznamy a (b) prověření významných (materiálních) účetních zápisů a dalších úprav provedených během sestavování účetní závěrky. (viz odstavec A52)
330.21	Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti, musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů. (viz odstavec A53)
330.22	Jestliže auditor provedl testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, zbývající část účetního období je povinen pokrýt: (a) testy věcné správnosti v kombinaci s testy kontrol prováděnými po zbývající část účetního období nebo (b) pouze testy věcné správnosti, pokud dojde k závěru, že jsou dostatečné, tak, aby na základě těchto testů mohl formulovat své závěry pro celé účetní období. (viz odstavce A55–A57)
330.24	Auditor je povinen provést auditorské postupy, jejichž cílem je posoudit, zda celková prezentace účetní závěrky včetně zveřejnění údajů je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. (viz odstavec A59)
500.6	Auditor je povinen navrhnout a provést auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné pro účely získání dostatečných a vhodných důkazních informací. (viz odstavce A1–A25)
500.7	Při navrhování a provádění auditorských postupů je auditor povinen posoudit relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace. (viz odstavce A26–A33)
500.10	Při navrhování testů kontrol a testů detailních údajů je auditor povinen určit takové způsoby výběru položek pro testování, které budou účinné pro účely auditorského postupu. (viz odstavce A52–A56)

16.1 Úvodní přehled

Cílem této fáze je získat o dostatečné a vhodné důkazní informace o rizicích významné (materiální) nesprávnosti vyhodnocených jednak na úrovni účetní závěrky a jednak na úrovni jednotlivých tvrzení. Tyto informace auditor získá navržením a provedením vhodné reakce na tato rizika.

Ke splnění tohoto úkolu může auditor přistupovat různým způsobem, např.:

- Bude se zabývat jednotlivě každým vyhodnoceným rizikem podle jeho charakteru (např. ekonomickou krizí) a navrhne na ně vhodnou reakci, tj. navrhne vhodné další auditorské postupy;

- Bude se vyhodnocenými riziky zabývat podle významných (materiálních) oblastí účetní závěrky nebo zveřejněných údajů, na něž mají tato rizika dopad, a navrhne na ně vhodnou reakci, tj. navrhne vhodné další auditorské postupy;
- Vyjde ze standardního seznamu auditorských postupů, který pokrývá všechny významné (materiální) oblasti účetní závěrky a související tvrzení, a tento seznam přizpůsobí (tj. některé postupy doplní, jiné upraví či vyřadí), tak aby provedené postupy představovaly vhodnou reakci na vyhodnocená rizika.

Vhodnou reakcí na vyhodnocená rizika není použití standardního programu auditu („jedna velikost pro všechny“), který sice možná pokrývá každé tvrzení, ale nebyl přizpůsoben rizikům vyhodnoceným pro určité oblasti účetní závěrky konkrétní účetní jednotky. Programy auditu by obecně měly být (v maximální možné míře) „šité na míru“ úrovni vyhodnoceného rizika a konkrétním okolnostem účetní jednotky.

16.2 Výchozí bod

Návrh účinné reakce na vyhodnocená rizika vychází ze soupisu vyhodnocených rizik, který byl zpracován na závěr fáze vyhodnocení rizik (viz kapitola 14 druhého dílu).

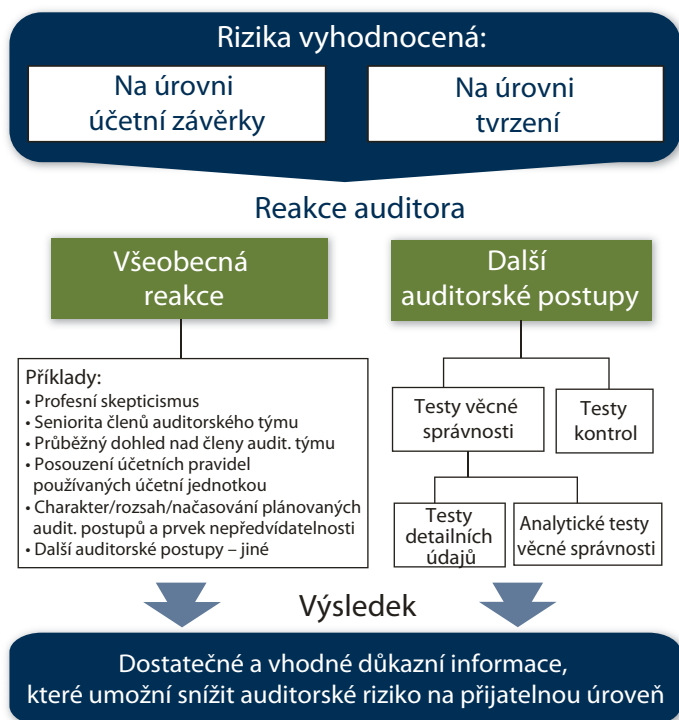
V soupisu budou rizika vyhodnocena na následujících dvou úrovních:

- Úroveň účetní závěrky;
- Úroveň tvrzení týkajících se určitých oblastí účetní závěrky a zveřejněných údajů.

Několik menších oblastí účetní závěrky lze pro účely návrhu reakce auditora seskupit a považovat je za jednu větší oblast.

Návrhem vhodné reakce na rizika vyhodnocená na těchto dvou úrovních se zabývá kapitola 9 prvního dílu. Následující schéma ilustruje požadované druhy reakcí.

Schéma 16.2-1



16.3 Všeobecná reakce

Na zásadní (pervazivní) rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky (tj. na rizika, jako je např. slabé kontrolní prostředí či prostor pro páčání podvodů, která by mohla mít dopad na řadu tvrzení) auditor reaguje návrhem

a realizací všeobecné reakce (viz tabulka níže). Podrobnější informace o zásadních (pervazivních) rizicích jsou uvedeny v kapitole 8 druhého dílu.

Při navrhování všeobecné reakce auditor rozhoduje, mimo jiné, o následujících záležitostech:

- Do jaké míry je nutné auditorskému týmu připomenout potřebu profesního skepticismu;
- Které pracovníky pověřit prováděním zakázky, zda do týmu zařadit pracovníky se speciálními odbornými dovednostmi či zda použít experty;
- Jak rozsáhlý má být dohled nad auditorským týmem v průběhu auditu;
- Zda je nutné při výběru dalších auditorských postupů, které bude auditor provádět, uplatnit prvek nepředvídatelnosti;
- Zda je nutné změnit charakter, načasování a rozsah auditorských postupů. Tato rozhodnutí se týkají termínu provádění postupů (při předběžném auditu, resp. na konci účetního období) či provedení dalších/rozšíření stávajících postupů, jimiž budou pokryty specifické rizikové faktory, např. podvod.

Schéma 16.3-1

Vyhodnocení rizik	Všeobecná reakce
Účinné kontrolní prostředí	<p>V tomto případě auditor může vnitřnímu kontrolnímu systému účetní jednotky více důvěřovat a může více spoléhat na důkazní informace pocházející přímo z účetní jednotky.</p> <p>Všeobecná reakce by mohla spočívat například v tom, že auditor provede některé auditorské postupy již v rámci předběžného auditu, nikoli až na konci účetního období.</p>
Neúčinné kontrolní prostředí (<i>existují nedostatky</i>)	<p>Auditor bude muset pravděpodobně přijmout např. následující opatření:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pověří prováděním zakázky zkušenější pracovníky. • Provede větší část auditorských postupů na konci účetního období, a ne při předběžném auditu. • Více důkazních informací získá prostřednictvím testů věcné správnosti. • Změní charakter, načasování a rozsah auditorských postupů.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Pokud je to možné, proveďte prvotní vyhodnocení rizik na úrovni účetní závěrky ve fázi plánování auditu. Díky tomu bude již v této fázi možné navrhnout všeobecnou reakci, tj. rozhodnout o takových záležitostech, jako je složení auditorského týmu (včetně členů se speciálními odbornými dovednostmi), rozsah dohledu, či o tom, jaké auditorské postupy budou provedeny. Toto prvotní vyhodnocení rizik bude nutné v průběhu zakázky aktualizovat a odpovídajícím způsobem měnit i všeobecnou reakci.

Tento postup ovšem nebude možný u těch menších účetních jednotek, které nezpracovávají žádné mezitímní ani měsíční finanční informace, na nichž by bylo možné provést analytické postupy a identifikovat/vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti. Pokud není možné provést analytické postupy alespoň v určitém omezeném rozsahu, případně není možné informace pro naplánování auditu získat dotazováním, bude muset auditor počkat až do doby, kdy bude k dispozici první návrh účetní závěrky.

16.4 Používání tvrzení při návrhu testů

Auditor musí rizika významné (materiální) nesprávnosti vyhodnotit jednak na úrovni účetní závěrky a jednak na úrovni tvrzení. Cílem navržení vhodné reakce je získat důkazní informace pokrývající rizika vyhodnocená pro jednotlivá relevantní tvrzení. Podrobnější informace o tvrzeních viz kapitola 6 prvního dílu.

Při navrhování reakce na konkrétní transakční toky auditor obvykle zaznamená, že tvrzení jsou spojovacím článkem mezi testováním vnitřních kontrol a testy věcné správnosti. To je důležité pro rozhodnutí o tom, kdy lze riziko významné (materiální) nesprávnosti snížit na přijatelnou úroveň jak prostřednictvím testů kontrol, tak prostřednictvím testů věcné správnosti.

Například auditorské postupy ověřující „existenci“ zásob se budou zaměřovat jednak na testování opodstatněnosti zaúčtovaných položek, které tvoří příslušný zůstatek zásob, a jednak na testování kontrol snižujících riziko, že nějaké položky ze zůstatku zásob ve skutečnosti neexistují. Naproti tomu test „úplnosti“ zásob se bude zaměřovat na testování položek nezahrnutých do zůstatku zásob a bude poskytovat případné důkazní informace o chybějících položkách. Tyto testy se budou zaměřovat například na objednávky zboží a na testování kontrol snižujících riziko, že nějaké zásoby nejsou zaúčtovány.

16.5 Používání významnosti (materiality) při návrhu testů

Klíčovým faktorem při posuzování toho, v jakém rozsahu bude určitý auditorský postup nutné provést, je prováděcí významnost (materialita). Ta vychází z významnosti (materiality) stanovené pro účetní závěrku jako celek, ale je upravena tak, aby pokrývala konkrétní rizika týkající se určitého zůstatku účtu, transakčního toku nebo zveřejněného údaje.

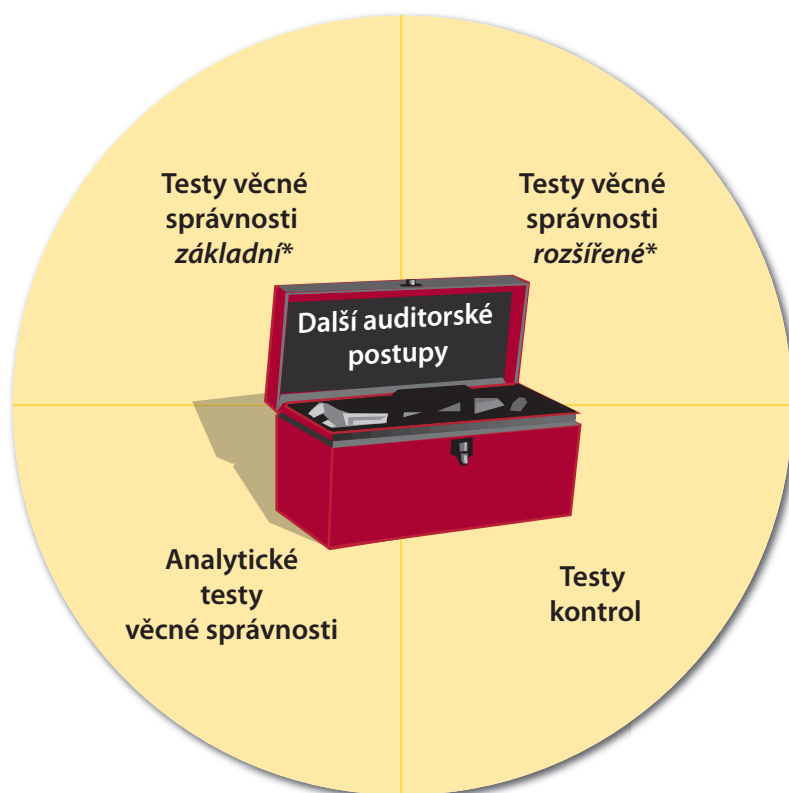
Rozsah určitého auditorského postupu se určuje na základě prováděcí významnosti (materiality), vyhodnoceného rizika a míry jistoty, kterou auditor chce získat. Obecně platí, že rozsah auditorského postupu (tj. např. velikost vzorku u testu detailních údajů nebo míra podrobnosti u analytických testů věcné správnosti) bude tím větší, čím vyšší je riziko významné (materiální) nesprávnosti. Nicméně zvětšení rozsahu auditorského postupu bude účinné pouze v případě, že postup je pro dané konkrétní riziko relevantní. Podrobnější informace o uplatňování významnosti (materiality) při návrhu testů viz kapitola 7 prvního dílu a kapitoly 6 a 17 druhého dílu.

16.6 Soubor auditorských nástrojů

Při přípravě podrobného plánu auditu auditor vybírá vhodné typy auditorských postupů na základě svého odborného úsudku. Podrobnější informace o dalších auditorských postupech viz kapitoly 10 až 15 prvního dílu.

Účinný program auditu bude založen na vhodné kombinaci auditorských postupů, které kolektivně sníží auditorské riziko na přijatelnou úroveň. Pro účely této příručky jsou různé druhy auditorských postupů, které má auditor k dispozici, rozděleny do kategorií, které ilustruje následující schéma.

Schéma 16.6-1



Pozn.: Výrazy „základní“ a „rozšířený“ slouží výhradně účelům této příručky.

Schéma 16.6-2

Typ auditorského postupu	Charakteristika
Testy věcné správnosti – základní	<p>Jako „základní“ se v této příručce označují klasické testy věcné správnosti, které auditor v souladu s odstavcem 18 ISA 330 musí provést u všech významných (materiálních) skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti. Požadavek provádět tyto testy je dán tím, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditorovo vyhodnocení rizika je založeno na jeho úsudku, a nemusí tudíž být identifikována všechna rizika významné (materiální) nesprávnosti; • Existují přirozená omezení vnitřních kontrol, včetně toho, že je vedení může potlačit. <p>Jestliže je riziko významné (materiální) nesprávnosti velmi nízké, mohou tyto základní testy věcné správnosti samy o sobě stačit pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací o určitém tvrzení. Příklady základních testů:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vyžádání si detailu položek, které tvoří zůstatek na konci účetního období; • Srovnání zůstatku za běžné období se zůstatkem předchozího období; • Vyžádání si vysvětlení výkyvů; • Provedení některých testů časového rozlišení.

Typ auditorského postupu	Charakteristika
Testy věcné správnosti – rozšířené	<p>Výraz „rozšířené“ testy se v této příručce používá pro označení charakteru nebo rozsahu dalších auditorských prací (nad rámec základních testů), které auditor musí provést, jestliže je riziko u konkrétního tvrzení vyhodnoceno jako střední nebo vysoké. Jedná se obvykle o případy, kdy existuje konkrétní nebo významné riziko. Rozšířené testy zahrnují:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Postupy cíleně se zaměřující na určitý konkrétní rizikový faktor (např. potlačování vnitřních kontrol vedením), na jiné typy podvodů nebo na významné riziko; • Postupy, které mají obdobný charakter jako základní testy věcné správnosti, ale – kvůli snížení rizika na příslušnou úroveň – větší rozsah (např. větší velikost vzorku u testů detailních údajů). <p>Podrobnější popis významných rizik a vhodné reakce na vyhodnocená rizika viz kapitola 10 druhého dílu.</p>
Testy kontrol	<p>Jestliže účetní jednotka má vnitřní kontroly relevantní pro určitá tvrzení (a je pravděpodobné, že tyto kontroly účinně fungují), může auditor pro účely shromáždění potřebných důkazních informací o daném tvrzení provést testy kontrol.</p> <p>Pokud auditor použije testy kontrol ke snížení rizika na nízkou úroveň (nutná větší velikost vzorku), pravděpodobně jejich prostřednictvím získá většinu důkazních informací, které pro určité tvrzení potřebuje. Může je rovněž použít ke snížení rizika na střední úroveň (nutná o něco menší velikost vzorku). V tom případě je doplní testy věcné správnosti provedenými pro stejné tvrzení, čímž získá požadované důkazní informace.</p> <p>Při splnění určitých kritérií lze vnitřní kontroly testovat během každého třetího auditu. Podrobnější informace o testech kontrol viz kapitola 10.5 prvního dílu.</p>
Analytické testy věcné správnosti	<p>Analytické testy věcné správnosti spočívají ve vyhodnocení finančních informací prostřednictvím rozboru plausibilních vztahů mezi finančními a nefinančními údaji. Základem je formulování přesných očekávání o určitých částkách (např. tržbách), jejich porovnání s fakticky zaúčtovanou částkou pak samo o sobě stačí k identifikaci nesprávnosti.</p> <p>Analytické postupy lze rozdělit do následujících typů:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jednoduché porovnání údajů, které se běžně používají v základních testech věcné správnosti. Tyto postupy se obvykle kombinují s jinými testy detailních údajů, prováděnými na úrovni tvrzení. Samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace. • Prediktivní modely, které jsou samy o sobě (případně v kombinaci s testy kontrol nebo s jinými testy věcné správnosti) schopné snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň. Například jestliže má účetní jednotka v daném účetním období šest zaměstnanců s fixní mzdovou sazbou, může auditor na základě tohoto údaje s vysokou přesností odhadnout celkové mzdové náklady za toto období. Je-li údaj o počtu zaměstnanců a jejich mzdových sazbách správný, auditor tímto postupem může o mzdách získat dostatečné důkazní informace, takže už nebude muset provádět žádné další testy věcné správnosti (základní ani rozšířené). <p>Pozn.: V případě, že je související riziko vyhodnoceno jako významné, musí auditor kombinovat analytické testy věcné správnosti s dalšími testy věcné správnosti, jejichž součástí jsou i testy detailních údajů.</p>

16.7 Zpracování plánu auditu reagujícího na vyhodnocená rizika

Příprava plánu auditu, který bude vhodně reagovat na vyhodnocená rizika, vyžaduje odborný úsudek a pečlivé promyšlení. Čas, který tomu auditor věnuje, se mu téměř jistě vrátí díky účinnému a efektivnímu auditu, který bude pro celý auditorský tým méně časově náročný.

Zpracování plánu auditu probíhá ve třech obecných krocích:

- Reakce na rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky (všeobecná reakce);
- Identifikace postupů, které bude nutné provést pro jednotlivé významné (materiální) oblasti účetní závěrky;
- Výběr auditorských postupů (ze souboru auditorských nástrojů), které bude nutné provést, a určení jejich rozsahu.

Krok 1 – Reakce na rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky

Prvním krokem je návrh vhodné všeobecné reakce na rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky. Vzhledem k tomu, že tato rizika mají zásadní (pervazivní) charakter, bude vyhodnocené střední nebo vysoké riziko obvykle znamenat, že auditor bude muset prakticky pro každou oblast účetní závěrky provést další práce. Všeobecnou reakcí se podrobněji zabývá kapitola 16.3 druhého dílu.

Krok 2 – Identifikace postupů, které bude nutné provést pro jednotlivé významné (materiální) oblasti účetní závěrky

Ještě před návrhem konkrétní reakce na vyhodnocená rizika může být pro auditora užitečné odpovědět si na otázky (pro každou významnou (materiální) oblast účetní závěrky), které jsou uvedeny v následující tabulce.

Schéma 16.7-1

Pro každou (potenciálně) významnou (materiální) oblast účetní závěrky	
Otázky, na které je vhodné si odpovědět při navrhování vhodné reakce na vyhodnocená rizika	Existují tvrzení, která nebude možné pokrýt pouze testy věcné správnosti? Pokud taková tvrzení existují, bude nutné provést rovněž testy kontrol. Tato situace může nastat, jestliže: <ul style="list-style-type: none"> • Není k dispozici dokumentace, na jejímž základě by bylo možné získat důkazní informace o příslušném tvrzení, např. o tvrzení týkajícím se úplnosti tržeb; • Účetní jednotka podniká s použitím IT a veškerou dokumentaci vede v IT systému.
	Lze předpokládat, že vnitřní kontroly zaměřující se na související transakční toky/procesy jsou spolehlivé? Pokud ano, bude patrně možné testy kontrol provést, s výjimkou případů, kdy počet transakcí je tak malý, že bude nakonec stejně efektivnější provést testy věcné správnosti.
	Lze provést nějaké analytické testy věcné správnosti (např. na souvisejících transakčních tocích)?
	Je nutné zapojit prvek nepředvídatelnosti (např. pro pokrytí rizik podvodu atd.)?
	Existují „významná rizika“ (např. podvody, spřízněné strany) vyžadující zvláštní pozornost?

Krok 3 – Výběr auditorských postupů, které bude nutné provést, a určení jejich rozsahu

Ve třetím kroku auditor na základě svého odborného úsudku vybere kombinaci auditorských postupů, jimiž bude vhodné reagovat na rizika vyhodnocená na úrovni tvrzení, a určí jejich rozsah.

Níže uvádíme příklad možného přístupu k výběru vhodné kombinace auditorských postupů, a to pro ověření existence pohledávek ve třech alternativách, pro vyhodnocené nízké, střední a vysoké riziko.

Pohledávky – nízká úroveň vyhodnoceného rizika

Prováděcí významnost (materialita) = 12.000 €

Plánovaná reakce na vyhodnocená rizika

Riziko vyhodnocené pro tvrzení o existenci	Nízké	Komentář
Testy věcné správnosti – <i>základní</i>	✓	Tyto testy budou samy o sobě pro pokrytí vyhodnoceného rizika dostatečné. Bude se jednat o klasické testy detailních údajů a jednoduché analytické postupy, které se provádějí prakticky při každém auditu pohledávek a které obvykle obsahuje standardní auditní program.

Pohledávky – střední úroveň vyhodnoceného rizika

Prováděcí významnost (materialita) = 10.000 €

Plánovaná reakce na vyhodnocená rizika

Riziko vyhodnocené pro tvrzení o existenci	Střední	Komentář
Testy věcné správnosti – <i>základní</i>	✓	Tyto testy budou provedeny pro všeobecné pokrytí rizika vyhodnoceného pro tvrzení o existenci.
Testy věcné správnosti – <i>rozšířené</i>	✓	Jejich cílem bude: <ul style="list-style-type: none"> • Pokrýt konkrétní rizika identifikovaná v souvislosti s tvrzením o existenci pohledávek (např. riziko podvodu); • Provést testy detailních údajů tak, aby bylo vyhodnocené riziko sníženo na přijatelnou úroveň.

Pokud má účetní jednotka vnitřní kontroly (např. v oblasti tržeb), které pokrývají rovněž existenci pohledávek, lze místo rozšířených testů věcné správnosti provést testy provozní účinnosti příslušných kontrol.

Pohledávky – vysoká úroveň vyhodnoceného rizika

Prováděcí významnost (materialita) = 10.000 €

Plánovaná reakce na vyhodnocená rizika

Riziko vyhodnocené pro tvrzení o existenci	Vysoké	Komentář
Testy věcné správnosti – <i>základní</i>	✓	Tyto testy budou provedeny pro všeobecné pokrytí rizika vyhodnoceného pro tvrzení o existenci.
Testy věcné správnosti – <i>rozšířené</i>	✓	Jejich cílem bude: <ul style="list-style-type: none"> • Pokrýt jednotlivá rizika identifikovaná v souvislosti s tvrzením o existenci pohledávek (např. riziko podvodu); • Provést testy detailních údajů tak, aby bylo vyhodnocené riziko sníženo na přijatelnou úroveň.
Testy kontrol (provozní účinnost)	✓	Aby auditor mohl zmenšit velikost vzorku, na kterém bude provádět testy detailních údajů (a který musí být dostatečně velký na to, aby tyto testy snížily příslušné riziko na nízkou úroveň), otestuje vnitřní kontroly pokrývající existenci pohledávek, čímž související riziko sníží na střední úroveň. Prostřednictvím testů kontrol a výše popsaných testů detailních údajů riziko sníží na přijatelnou úroveň.

Ve výše uvedeném případě bude také možné získat většinu požadovaných důkazních informací provedením testů kontrol, které sníží související riziko na přijatelnou úroveň. Díky tomu by některé rozšířené testy věcné správnosti vůbec nebylo nutné provádět.

Při navrhování strategie auditu pro konkrétní zůstatky účtů nebo transakce auditor vždy zohledňuje rovněž práce provedené na jiných částech transakčního toku.

Další příklad, na kterém ilustrujeme výběr auditorských postupů, se týká úplnosti tržeb účetní jednotky, která vlastní bytový dům a byty pronajímá.

Pohledávky – střední úroveň vyhodnoceného rizika

Prováděcí významnost (materialita) = 6.000 €

Plánovaná reakce na vyhodnocená rizika

Riziko vyhodnocené pro tvrzení o existenci	Střední	Komentář
Testy věcné správnosti – <i>základní</i>	–	Tyto testy nemusí být vůbec nutné, případně se mohou omezit jen na získání důkazních informací o použitých předpokladech – to bude záviset na analytických testech věcné správnosti níže.
Analytické testy věcné správnosti	✓	Uvedený počet bytů je 64, z toho je 46 bytů 1+2 s měsíčním nájmem 1.000 € a 18 bytů 1+1 s měsíčním nájmem 800 €. <ul style="list-style-type: none"> • Předpokládaný příjem z pronájmu tedy činí 724.800 €. • Skutečný příjem podle účetních knih je 718.800 €, rozdíl tedy činí 6.000 €. Bylo ověřeno, že rozdíl vznikl tím, že šest bytů 1+2 bylo během účetního období po dobu jednoho měsíce neobsazeno.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Vyhňte se pokud možno obecně použitelným či standardním auditorským postupům. Nejúčinnější auditorské postupy jsou ty, které pokrývají přímo příčiny vyhodnocených rizik.

Postupy pokrývající více tvrzení

Pokud je to možné, zvolte auditorské postupy, které budou pokrývat několik tvrzení současně. Ušetříte si provádění části testů detailních údajů.

Oblasti s nízkým rizikem

Využívejte informace získané při vyhodnocování rizika významné (materiální) nesprávnosti, umožní vám to omezit testy věcné správnosti v oblastech s nízkým rizikem.

Zvažte provedení testů kontrol

Využijte informace získané o vnitřním kontrolním systému účetní jednotky pro vytipování klíčových kontrol, u nichž otestujete provozní účinnost. Testování kontrol (některé stačí otestovat jen jednou za tři roky) často představuje podstatně méně práce než provádění testů detailních údajů.

Neignorujte počítačové kontroly

Vzorek pro testování automatizované kontroly může obsahovat jen jedinou položku, protože takováto kontrola bude velice pravděpodobně fungovat vždy stejným způsobem, takže i jedna položka je dostatečně reprezentativní pro celý základní soubor. To ovšem předpokládá, že účetní jednotka má účinně fungující obecné počítačové kontroly.

Dvojúčelové testy

Jestliže hodláte pro tutéž skupinu transakcí provádět testy kontrol i testy věcné správnosti, zvažte provedení dvojúčelového testu, tj. testu, u něhož se pro stejnou transakci provádí test kontrol souběžně s testem detailních údajů. I když test kontrol má jiný cíl než test detailních údajů, oba cíle lze splnit současně. Například u faktury lze ověřit, zda byla schválena (test kontrol), a současně ji lze použít k ověření toho, zda byla transakce náležitě zaúčtována (test detailních údajů).

Zohledněte práce provedené na jiných částech transakčního toku

Využijte práce provedené na jiných částech daného transakčního toku. Například test kontrol provedený na tržbách poskytne rovněž důkazní informace o úplnosti pohledávek.

O strategii auditu a auditorských postupech rozhodněte již ve fázi plánování

Pokud je to možné, navrhnete charakter a rozsah auditorských postupů již ve fázi plánování auditu, kdy se na zvoleném přístupu může dohodnout celý auditorský tým. Vyhnete se tak tomu, že si některé postupy budou asistenti muset navrhnout sami, resp. provedou ty stejné jako v předchozím účetním období.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA**Nezapomeňte používat analytické postupy**

Analytické postupy se používají ve všech fázích auditu.

- Na počátku auditu slouží jako postupy vyhodnocení rizik.
- V průběhu auditu se jejich prostřednictvím analyzují rozdíly mezi údaji a dokládají některé transakční toky a zůstatky účtů.
- Na konci auditu na jejich základě auditor rozhoduje, zda účetní závěrka odpovídá jeho poznatkům o účetní jednotce, případně mu pomáhají odhalit dříve nerozpoznané riziko významné (materiální) nesprávnosti.

16.8 Reakce na riziko podvodu

Riziko podvodu (včetně potlačování vnitřních kontrol vedením) se může vyskytnout prakticky v každé účetní jednotce a při přípravě plánu auditu je nutné ho pokrýt. Auditor musí toto riziko nejprve vyhodnotit a poté na ně navrhnout vhodnou všeobecnou reakci i reakci na jednotlivé rizikové faktory.

Pozn.: Každé riziko významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, které auditor vyhodnotí, musí klasifikovat jako významné. V případě významného rizika musí provést následující:

- Seznámit se s vnitřními kontrolami účetní jednotky relevantními pro dané riziko, včetně kontrolních činností;
- Provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na dané riziko.

Jestliže auditor bude v reakci na významné riziko provádět pouze testy věcné správnosti, musí být jejich součástí i testy detailních údajů.

Při vyhodnocování potenciálního rizika podvodu a navrhování vhodné reakce auditor zohledňuje následující aspekty:

- Všeobecné reakce, které již navrhl a jimiž hodlá reagovat na rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky;
- Specifické reakce, které již navrhl v souvislosti s jinými riziky vyhodnocenými na úrovni tvrzení;
- Případné scénáře páčání podvodů, které byly vypracovány v rámci plánovacích porad;
- Rizika podvodu (příležitosti, motivace a zdůvodnění) identifikovaná při provádění postupů vyhodnocení rizik;
- Náchylnost některých zůstatků a transakcí vykázaných v účetní závěrce k podvodu;
- Všechny známé případy podvodů v předchozích i v běžném účetním období;
- Rizika související s potlačováním vnitřních kontrol vedením.

Následující tabulka uvádí možné reakce na rizika podvodu.

Schéma 16.8-1

Všeobecné reakce na podvod	
Zásadní (pervazivní) rizika na úrovni účetní závěrky	<p>Zvažte potřebu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Většího profesního skepticismu při kontrole dokumentace nebo ověřování důležitých prohlášení vedení k auditu; • Auditorského personálu se specializovanou kvalifikací/znalostmi, např. v oblasti informačních technologií; • Navrhnout auditorské postupy, které se zaměřují konkrétně na identifikaci podvodů; • Vnést do výběru auditorských postupů prvek nepředvídatelnosti, například upravit časový harmonogram některých auditorských postupů, použít jiné metody výběru vzorků nebo uplatnit postupy, které nebyly předem ohlášeny.
Specifické reakce na potenciální rizika podvodu	
Konkrétní rizika na úrovni tvrzení	<p>Zvažte následující možnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Změnit charakter, načasování a rozsah auditorských postupů, abyste pokryli dané riziko. Příklady: <ul style="list-style-type: none"> – Shromážděte spolehlivější a relevantnější důkazní informace nebo dodatečné podpůrné informace, které dokládají tvrzení managementu, – Proveďte fyzické pozorování nebo inspekci určitých aktiv, – Bez ohlášení proveďte pozorování fyzické inventury, – Proveďte další kontrolu účetních záznamů o zásobách s cílem identifikovat neobvyklé položky, neočekávané částky nebo jiné položky, které budou předmětem následných testů. • Provést další práce zaměřené na vyhodnocení přiměřenosti odhadů vedení a výchozích úsudků a předpokladů. • Rozšířit velikost vzorků nebo proveďte podrobnější analytické testy věcné správnosti. • Uplatnit auditorské techniky využívající počítač (CAAT). Příklady: <ul style="list-style-type: none"> – Shromážděte víc důkazních informací o údajích obsažených na důležitých účtech nebo v elektronických souborech transakcí, – Proveďte rozsáhlejší testování elektronických souborů transakcí a zůstatků, – Vyberte vzorek transakcí z klíčových elektronických souborů, – Vytřídte transakce se specifickými rysy, – Otestujte celý základní soubor namísto pouhého vzorku. • Vyžádat si doplňující informace prostřednictvím externích konfirmací. Například u konfirmace pohledávek by auditor mohl požádat o potvrzení detailů prodejních smluv včetně data uzavření smlouvy, práva na vrácení výrobku a dodacích podmínek. Nicméně zvažte, zda se kvůli těmto doplňujícím informacím konfirmace výrazně nezpzdí. • Změnit načasování testů věcné správnosti z předběžného auditu na datum blížící se konci účetního období. Existuje-li riziko úmyslné nesprávnosti nebo manipulace, auditorské postupy, jež prodlužují platnost závěrů učiněných v rámci předběžného auditu na konec období, budou neúčinné.

Rizika související s potlačováním vnitřních kontrol vedením

Zdroj rizika	Zvažte následující možnosti
Účetní zápisy	<p>Vyhledávat, vybírat a testovat účetní zápisy a jiné účetní úpravy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • S ohledem na to, co víte o procesu účetního výkaznictví dané účetní jednotky a o návrhu/implementaci jejího vnitřního kontrolního systému; • Zohledněte rovněž následující: <ul style="list-style-type: none"> – Rysy podvodných účetních zápisů nebo jiných úprav, – Výskyt faktorů rizika podvodu u konkrétních druhů účetních zápisů a jiných úprav, – Informace od osob podílejících se na procesu účetního výkaznictví, které byly dotazovány na nevhodné nebo neobvyklé aktivity.
Odhady provedené vedením	<p>Ověřit odhady týkající se konkrétních transakcí a zůstatků s cílem odhalit případnou předpojatost vedení. Další postupy mohou zahrnovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Opětné posouzení odhadů jako celku; • Zpětné ověření úsudků a předpokladů, které vedení použilo u významných účetních odhadů v předchozím účetním období; • Posouzení toho, zda kumulativní dopad předpojatosti vedení u účetních odhadů představuje významnou (materiální) nesprávnost v účetní závěrce.
Významné transakce	<p>Seznámit se s podnikatelským odůvodněním významných transakcí, jež jsou neobvyklé nebo přesahují běžný rámec podnikatelské činnosti. V této souvislosti musíte posoudit, zda:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vedení neklade větší důraz na to, aby se transakce účtovala určitým způsobem, než na její ekonomickou podstatu; • Dohody provázející takové transakce nejsou příliš komplikované; • Vedení projednalo charakter a zaúčtování těchto transakcí s osobami pověřenými správou a řízením; • Do transakcí nejsou zapojeny dříve neidentifikované spřízněné strany nebo osoby, které nemají prostředky nebo nejsou finančně silné, aby transakce realizovaly bez pomoci auditované účetní jednotky; • Transakce, do nichž jsou zapojeny nekonsolidované spřízněné strany včetně účetních jednotek založených pro zvláštní účely, byly náležitě prověřeny a schváleny osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky; • Je k dispozici odpovídající dokumentace.

Rizika související s potlačováním vnitřních kontrol vedením

Transakce se spřízněnými stranami	<p>Seznámit se s obchodními vztahy, které s účetní jednotkou mohly přímo či nepřímo navázat spřízněné strany, a to provedením následujících postupů:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dotazování vedení a osob pověřených správou a řízením a jednání s vedením a s těmito osobami; • Dotazování spřízněné strany; • Inspekce důležitých smluv se spřízněnou stranou; • Vhodný průzkum základních informací, např. pomocí internetu nebo z externích databází obchodních údajů. <p>Na základě těchto zjištění:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami; • Pokládat identifikované významné transakce se spřízněnými stranami, které nespádají do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, za transakce, které vedou ke vzniku významných rizik; • Určit, jaké testy věcné správnosti reagující na identifikovaná rizika je nutné provést.
Účtování výnosů	<p>Provést analytické testy věcné správnosti. Zvažte uplatnění auditorských technik využívajících počítač k zjištění neobvyklých nebo neočekávaných vztahů v oblasti výnosů či neobvyklých nebo neočekávaných transakcí.</p> <p>Ověřit si u odběratelů zásadní smluvní podmínky (kriteria přijetí nové zakázky, dodací a platební podmínky) a neexistenci vedlejších smluv (např. zda odběrateli nebyla nabídnuta možnost výrobek bezprostředně po skončení účetního období vrátit).</p>

16.9 Riziko nesprávnosti plynoucí z prezentace účetní závěrky a zveřejněných údajů

Některá vyhodnocená rizika nesprávnosti mohou být důsledkem nesouladu mezi prezentací účetní závěrky a údaji v ní zveřejněnými na jedné straně a požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví na straně druhé. Auditor je povinen navrhnout určité konkrétní postupy, které budou na tato rizika vhodně reagovat.

Cílem těchto auditorských postupů je posoudit, zda:

- Jsou jednotlivé účetní výkazy prezentovány způsobem, který odráží správnou klasifikaci a popis finančních informací;
- Jsou v účetní závěrce odpovídajícím způsobem zveřejněny významné (materiální) záležitosti a nejistoty. V této souvislosti auditor posuzuje formu, uspořádání a obsah účetních výkazů a přílohy (včetně používané terminologie), míru detailnosti, klasifikaci položek účetních výkazů a východiska prezentovaných částek;
- Způsob, jak vedení v účetní závěrce zveřejnilo konkrétní záležitosti, odpovídá okolnostem a skutečnostem, které jsou auditorovi k datu zprávy auditora známy.

16.10 Úplnost plánu auditu

Dříve, než auditor rozhodne o tom, že je plán auditu kompletní, posoudí, zda vhodným způsobem pokryl všechny následující oblasti.

Schéma 16.10-1

Typy auditorských postupů	Charakteristika
Byly pokryty všechny významné (materiální) oblasti účetní závěrky?	Auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných (materiálních) skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů. Tento požadavek platí bez ohledu na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti.
Je třeba si vyžádat externí confirmace?	Zvažte, zda do testů věcné správnosti zařadíte rovněž žádosti o externí confirmace. Příklady, kdy externí confirmace slouží jako zdroj relevantních důkazních informací: <ul style="list-style-type: none"> • Zůstatky na bankovních účtech; • Pohledávky; • Zásoby, které mají na skladě třetí strany, finanční investice uložené u třetích stran; • Závazky vůči věřitelům; • Podmínky dohod; • Smlouvy; • Transakce mezi účetní jednotkou a jinými stranami. <p>Externí confirmace lze použít rovněž k získání důkazních informací o neexistenci určitých podmínek, např. o tom, že neexistují žádné „postranní dohody o prodeji“, které by mohly mít vliv na časové rozlišení výnosů.</p>
Lze použít důkazní informace získané v předchozích účetních obdobích?	Pokud se nejedná o významné riziko a jsou splněna některá další kritéria (jako např. že nedošlo ke změně ve vnitřních kontrolách nebo že fungování kontroly nezahrnuje významný manuální prvek), lze testy kontrol provádět jen každý třetí audit (podrobnější informace viz kapitola 10.5 prvního dílu).
Je nutné angažovat experta?	Bude získání dostatečných a vhodných důkazních informací vyžadovat znalosti a zkušenosti v jiném oboru než účetnictví či audit?
Byl pokryt proces sestavení účetní závěrky?	Testy věcné správnosti musí zahrnovat následující auditorské postupy týkající se procesu sestavení účetní závěrky: <ul style="list-style-type: none"> • Sesouhlasení účetních výkazů s podkladovými účetními záznamy; • Prověření významných (materiálních) účetních zápisů a dalších úprav provedených během sestavování účetní závěrky.
Byla pokryta všechna významná rizika?	Auditor je povinen pro každé riziko, které vyhodnotí jako významné, navrhnout a provést testy věcné správnosti (případně v kombinaci s testy kontrol). Tato rizika nelze pokrýt pouze analytickými testy věcné správnosti, tj. auditor musí provést rovněž testy detailních údajů. Jestliže auditor hodlá spoléhat na vnitřní kontroly účetní jednotky zaměřující se na určité riziko, musí tyto kontroly otestovat v běžném období.

Typy auditorských postupů	Charakteristika
Byly aktualizovány důkazní informace získané při předběžném auditu?	<p>Testy věcné správnosti provedené v rámci předběžného auditu musí auditor doplnit o testy za zbývající část účetního období, tj. musí provést buď:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Testy věcné správnosti v kombinaci s testy kontrol za zbývající část účetního období; • Nebo pouze testy věcné správnosti, pokud jsou dostatečné, aby na jejich základě formuloval závěry pro celé účetní období.
Byla pokryta potenciální rizika podvodu?	<p>Např. prostřednictvím většího profesního skepticismu, zařazením prvku nepředvídatelnosti, navržením příslušných auditorských postupů atd.</p> <p>(Viz kapitola 16.8 druhého dílu.)</p>

16.11 Zdokumentování všeobecné reakce a podrobných plánů auditu

Všeobecnou reakci na vyhodnocená rizika lze popsat v samostatném dokumentu nebo, což je běžnější, v rámci celkové strategie auditu.

Podrobný plán auditu je často zdokumentován formou auditního programu, který popisuje jednak charakter a rozsah auditorských postupů a jednak pokrývané(á) tvrzení. Dále v něm mohou být uvedeny podrobnosti, jako kdo provedl jednotlivé kroky a jaká zjištění z nich vyplynula.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Načasování

Zvažte, zda by nebylo možné některé naplánované další auditorské postupy provést současně s postupy vyhodnocení rizik.

Změny plánu

Jestliže je nutné naplánované postupy na základě shromážděných důkazních či jiných informací následně upravit, aktualizujte také celkovou strategii a plán auditu a vysvětlíte důvod změny.

Kontrola

Před dokončením auditu se přesvědčte, že auditorské postupy a související auditní dokumenty byly podepsány osobou, která je zpracovala, i osobou která je zkontrolovala, a opatřeny příslušnými daty.

16.12 Informování o plánu auditu

Celková strategie auditu, všeobecná reakce na vyhodnocená rizika i plán auditu jsou výhradní odpovědností auditora. Často je nicméně užitečné projednat některé prvky podrobného plánu auditu (např. termíny) s vedením účetní jednotky. Výsledkem těchto jednání jsou obvykle drobné změny plánu, jejichž cílem je sladit časový harmonogram a přispět k efektivnější realizaci některých postupů.

Auditor ale s vedením podrobně diskutuje konkrétní charakter, načasování a rozsah plánovaných auditorských postupů ani je nepřizpůsobuje a neredukuje podle jeho požadavků. Takové požadavky by mohly poškodit účinnost auditu, eliminovat z auditorských postupů prvek nepředvídatelnosti, nebo dokonce představovat omezení rozsahu auditu.

Záležitosti, které je auditor povinen projednat s osobami pověřenými správou a řízením, upravuje ISA 260 (těmto záležitostem je věnována kapitola 5.3 druhého dílu). Cílem těchto požadavků je zajistit efektivní vzájemnou komunikaci mezi auditorem, vedením a osobami pověřenými správou a řízením.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Je dobré, když auditor s vedením účetní jednotky pravidelně komunikuje a informuje ho o případných zjištěních, která z auditu vyplynula, obrací se na něj se žádostmi o další dokumentaci či o součinnost a diskutuje s ním jiné otázky.

Vedení i osoby pověřené správou a řízením by měly být informovány o všech významných změnách plánu auditu.

16.13 Případové studie – Plán auditu reagující na vyhodnocená rizika

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

V následující případové studii jsou uvedeny aspekty a možné auditorské postupy, které by mohly být použity při vypracování podrobného plánu auditu pro oblast pohledávek. Cílem plánu auditu je snížit riziko významné (materiální) nesprávnosti na přijatelnou úroveň. Proto je důležité u cyklu výnosy/pohledávky/přijaté platby prověřit rizika identifikovaná ve fázi vyhodnocení rizik.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

V souladu s kapitolou 14.6 – Závěrečná fáze vyhodnocení rizik uvedenou ve druhém dílu byla vyhodnocena tato rizika:

Rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky (vysoké (H), střední (M), nízké (L))	Nízké			
Tvrzení (úplnost, existence, správnost, ocenění).	C	E	A	V
Rizika vyhodnocená na úrovni tvrzení (vysoké (H), střední (M), nízké (L))	L	M	L	M
Změny vyhodnocených rizik oproti předchozímu období. Žádné				

Otázky ke zvážení pro účely vypracování plánu auditu pohledávek:

Aspekty plánování	Odpověď
1. Existují tvrzení, která nemohou být pokryta samotnými testy věcné správnosti?	<i>K posouzení úplnosti tržeb se použije kombinace testů kontrol s analytickými postupy. Poznámka pro příští rok – pokud si internetový prodej zachová vzestupný trend, bude nejspíš nutné provést další testy kontrol v důsledku neexistence písemných záznamů o průběhu zpracování transakcí.</i>
2. Předpokládá se, že je vnitřní kontrola v oblasti souvisejících transakcí/procesů spolehlivá? Pokud ano, umožnilo by otestování kontroly, aby se redukovala nutnost provádět testy věcné správnosti, resp. jejich objem?	<i>Míru snížení rizika, se kterou pracují jiné testy věcné správnosti (konfirmasi), lze v případě pohledávek redukovat testy kontrol. Protože však nemáme úplnou jistotu, zda kontroly fungují spolehlivě, použijeme pouze testy věcné správnosti.</i>
3. Existují dostupné analytické testy věcné správnosti, které by mohly snížit nutnost provádět jiné typy auditorských postupů?	<i>Ne.</i>
4. Je nutné zapojit prvek nepředvídatelnosti nebo další auditorské postupy (např. pro pokrytí podvodu, rizika atd.)?	<i>Pro pokrytí rizik identifikovaných v souvislosti s potlačováním vnitřních kontrol vedením budou provedeny vybrané rozšířené auditorské postupy.</i>
5. Existují významná rizika vyžadující zvláštní pozornost?	<i>Při účtování výnosů se může vyskytnout riziko podvodu (viz kapitola 9 druhého dílu). Toto riziko bude ošetřeno použitím rozšířených testů věcné správnosti. Specifickým rizikem, které vyžaduje zvláštní pozornost, je ocenění pohledávek. Proto po skončení účetního období uděláme další analýzu a prověrku plateb. Při auditu dále nesmíme zapomenout na v účetní závěrce nezveřejněné transakce se spřízněnými stranami, které se vymykají běžné obchodní činnosti společnosti.</i>

Na základě odborného úsudku auditora můžeme v případě některých relevantních tvrzení (vztahujících se na zůstatky účtů pohledávek) riziko významné (materiální) nesprávnosti (RMM) snížit na přijatelnou úroveň aplikováním optimální kombinace auditorských postupů. Následuje ukázka reakce auditora na vyhodnocenou úroveň rizika u účtů pohledávek.

Souhrnný přehled navržené reakce auditora (Zaškrtněte relevantní políčka ve sloupcích CEAV)	C	E	A	V
A. Základní testy věcné správnosti	X	X	X	X
B. Rozšířené testy věcné správnosti (výběr vzorků, podvod, významná rizika atd.)				X
C. Analytické testy věcné správnosti (např. porovnání předpokladu se zaúčtovanou částkou)		X		
D. Testy kontrol (provozní účinnost)	X			
Jsou výše uvedené postupy z hlediska odborného úsudku více než vhodné k pokrytí vyhodnocených rizik? (Ano/Ne) Pokud ne, vysvětlete níže.	Ano	Ano	Ano	Ano
Komentář:				

Vzorový program auditu, který reaguje na identifikovaná rizika, je uveden v poznámkách k případové studii pro kapitolu 17.7 druhého dílu.

Případová studie B – Kumar & Co.

V souladu s kapitolou 14.6 – Závěrečná fáze vyhodnocení rizik uvedenou ve druhém dílu byla vyhodnocena tato rizika:

Rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky (vysoké (H), střední (M), nízké (L))	Moderate			
Tvrzení (úplnost, existence, správnost, ocenění).	C	E	A	V
Rizika vyhodnocená na úrovni tvrzení (vysoké (H), střední (M), nízké (L))	L	M	M	L
Změny vyhodnocených rizik oproti předchozímu období. <i>Žádné</i>				
<i>Vyšší riziko u transakcí se spřízněnými stranami a možné riziko podvodu v důsledku Rajovy absence.</i>				

Otázky ke zvážení pro účely vypracování plánu auditu pohledávek:

Aspekty plánování	Odpověď
1. Existují tvrzení, která nemohou být pokryta samotnými testy věcné správnosti?	<i>K posouzení úplnosti tržeb se použije kombinace analytických postupů s rozšířenými testy věcné správnosti.</i>
2. Předpokládá se, že je vnitřní kontrola v oblasti souvisejících transakcí/procesů spolehlivá? Pokud ano, umožnilo by otestování kontroly, aby se redukovala nutnost provádět testy věcné správnosti, resp. jejich objem?	<i>Kontroly jsou ve společnosti, vzhledem k její malé velikosti, zavedeny omezeně. S vnitřním kontrolním systémem jsme se seznámili a kontroly nebudeme testovat ani se na ně spoléhat.</i>
3. Existují dostupné analytické testy věcné správnosti, které by mohly snížit nutnost provádět jiné typy auditorských postupů?	<i>Ne.</i>
4. Je nutné zapojit prvek nepředvídatelnosti nebo další auditorské postupy (např. pro pokrytí podvodu, rizika atd.)?	<i>Nikoliv, protože převážná část zůstatku na účtu pohledávek ke konci roku představuje pohledávky za společností Dephta.</i>
Aspekty plánování	Odpověď
5. Existují významná rizika vyžadující zvláštní pozornost?	<p><i>Možná rizika nekonzistentního účtování výnosů a podvodu budou ošetřena použitím rozšířených testů věcné správnosti.</i></p> <p><i>Při auditu dále nesmíme zapomenout na v účetní závěrce nezveřejněné transakce se spřízněnými stranami, které se vymykají běžné obchodní činnosti společnosti.</i></p>

Následuje ukázka reakce auditora na vyhodnocenou úroveň rizika u účtů pohledávek.

Souhrnný přehled navržené reakce auditora (Zaškrtněte relevantní políčka ve sloupcích CEAV)	C	E	A	V
A. Základní testy věcné správnosti	X	X	X	X
B. Rozšířené testy věcné správnosti (výběr vzorků, podvod, významná rizika atd.)	X	X	X	
C. Analytické testy věcné správnosti (např. porovnání předpokladu se zaúčtovanou částkou)		X		
D. Testy kontrol (provozní účinnost)	X			
Jsou výše uvedené postupy z hlediska odborného úsudku více než vhodné k pokrytí vyhodnocených rizik? (Ano/Ne) Pokud ne, vysvětlete níže.	Ano	Ano	Ano	Ano

Komentář: Žádný				
--------------------	--	--	--	--

Vzorový program auditu, který reaguje na identifikovaná rizika, je uveden v poznámkách k případové studii pro kapitulu 17.7 druhého dílu.

17. Stanovení rozsahu testů

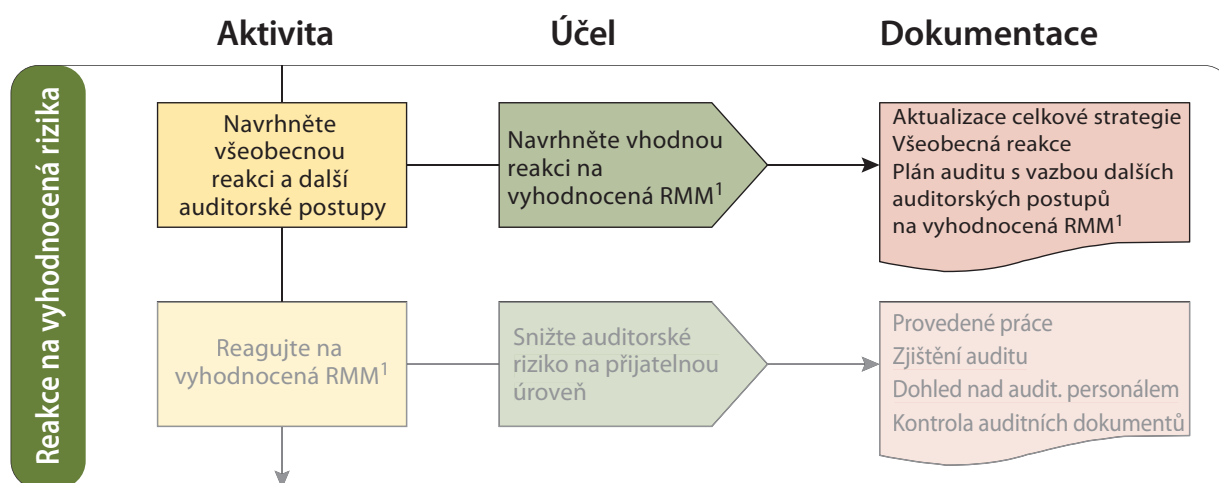
Obsah kapitoly

Jak auditor stanoví rozsah testů vhodně reagujících na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti.

Odkaz na příslušné standardy ISA

330, 500, 530

Schéma 17.0-1



Pozn.:

1. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.

330.12

Citace příslušných ustanovení ISA

Jestliže auditor získá důkazní informace o provozní účinnosti kontrol v mezitímním účetním období, je povinen:

- (a) získat důkazní informace o tom, k jakým významným změnám u těchto kontrol následně, tj. po skončení mezitímního období, došlo, a
- (b) určit, jaké další důkazní informace je nutné získat pro zbývající období. (viz odstavce A33–A34)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.13	<p>Při posuzování toho, zda je vhodné používat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané během předchozích auditů, a pokud ano, jak dlouhá doba může uplynout mezi opakovaným testováním těchto kontrol, auditor je povinen zvážit následující skutečnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) účinnost dalších složek vnitřního kontrolního systému, včetně kontrolního prostředí, způsobů monitorování kontrol, které daná účetní jednotka používá, a jejího procesu vyhodnocování rizik, (b) rizika vyplývající z povahy kontrol, včetně toho, zda se jedná o manuální nebo automatizované kontroly, (c) účinnost všeobecných kontrol v oblasti informačních technologií, (d) účinnost dané kontroly a to, jak ji účetní jednotka používá, včetně charakteru a rozsahu odchylek při jejím použití zaznamenaných v předchozích auditech, a zda došlo k personálním změnám, které významně ovlivňují používání této kontroly, (e) zda skutečnost, že u určité kontroly ke změně nedošlo, představuje vzhledem k měnícím se podmínkám riziko a (f) riziko významné (materiální) nesprávnosti a míra spoléhání se na danou kontrolu. (viz odstavec A35)
330.14	<p>Pokud auditor hodlá používat důkazní informace o provozní účinnosti konkrétních kontrol, jež získal během předchozího auditu, je povinen ověřit si trvalou relevanci těchto důkazních informací tím, že získá nové důkazní informace ohledně toho, zda u těchto kontrol nedošlo od předchozího auditu k významným změnám. Auditor je povinen získat důkazní informace o tom, zda tyto změny proběhly, tak, že provede dotazování v kombinaci s pozorováním nebo inspekci, jejichž prostřednictvím si potvrdí své dosavadní znalosti o těchto kontrolách, a:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) pokud od předchozího auditu došlo u kontrol ke změnám, které mají vliv na trvalou relevanci dříve získaných důkazních informací, auditor je povinen otestovat příslušné kontroly během stávajícího auditu, (b) pokud ke změnám kontrol od předchozího auditu nedošlo, auditor je povinen testovat kontroly alespoň během každého třetího auditu, přičemž každý rok je povinen otestovat část těchto kontrol, aby nedocházelo k tomu, že všechny kontroly, na které auditor hodlá spoléhat, budou otestovány během jednoho auditu a během dvou následujících auditů nebudou testovány žádné. (viz odstavce A37–39)
530.5	<p>Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) výběr vzorků pro účely auditu (výběr vzorků) – použití auditorských postupů u méně než 100 % položek základního souboru relevantního z hlediska auditu (přičemž všechny jednotky základního souboru mají šanci být vybrány) s cílem vytvořit přiměřený základ, z něhož auditor bude moci vyvodit závěry platné pro celý základní soubor, (b) základní soubor – souhrn všech údajů, z nichž auditor vybírá vzorek a o nichž chce formulovat závěry, (c) výběrové riziko – riziko, že se závěr, který auditor vyvodí na základě vzorku, může lišit od závěru, k němuž by dospěl stejnými auditorскими postupy prováděnými na celém základním souboru. Výběrové riziko může vést ke dvěma typům chybných závěrů: <ul style="list-style-type: none"> (i) v případě testu kontrol k závěru, že kontroly jsou účinnější, než je tomu ve skutečnosti, v případě testu detailních údajů k závěru, že významná (materiální) nesprávnost neexistuje, i když ve skutečnosti existuje; tento typ chybného závěru se auditora dotýká především, protože ovlivňuje účinnost auditu a je u něj vyšší pravděpodobnost, že v jeho důsledku auditor vydá nesprávný výrok, (ii) v případě testu kontrol k závěru, že kontroly jsou méně účinné, než je tomu ve skutečnosti, v případě testu detailních údajů k závěru, že významná (materiální) nesprávnost existuje, i když ve skutečnosti neexistuje; tento typ chybného závěru ovlivňuje efektivitu auditu, protože auditor v jeho důsledku obvykle provede další práce, jejichž prostřednictvím zjistí, že původní závěry byly nesprávné.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
530.5 (pokračování)	<p>(d) jiné než výběrové riziko – riziko, že auditor vyvodí mylný závěr z jiného důvodu, než výběrové riziko, (viz odstavec A1)</p> <p>(e) neobvyklá chyba – nesprávnost nebo odchylka, která prokazatelně není pro daný základní soubor reprezentativní,</p> <p>(f) jednotka vzorku – jednotlivé položky, které tvoří základní soubor, (viz odstavec A2)</p> <p>(g) statistický výběr vzorků – metoda výběru vzorků, která se vyznačuje následujícími znaky:</p> <p>(i) náhodný výběr položek vzorku a</p> <p>(ii) uplatnění teorie pravděpodobnosti pro hodnocení výsledků vzorku, včetně stanovení úrovně výběrového rizika,</p> <p>metoda výběru vzorku, která nemá znaky uvedené v bodech (i) ani (ii), se považuje za nestatistickou metodu výběru vzorku.</p> <p>(h) stratifikace – proces rozdělování základního souboru na podsoubory. Podsoubor je skupina jednotek vzorku, které mají podobné znaky (často peněžní částky),</p> <p>(i) přípustná nesprávnost – peněžní částka stanovená auditorem, u níž se auditor snaží získat přiměřenou míru jistoty, že skutečná nesprávnost v základním souboru není vyšší než stanovená částka, (viz odstavec A3)</p> <p>(j) přípustná odchylka – míra odchylky od předepsaných postupů vnitřní kontroly stanovená auditorem, u níž se auditor snaží získat přiměřenou míru jistoty, že skutečná míra odchylky v základním souboru není větší než stanovená odchylka.</p>

17.1 Úvodní přehled

Následující tabulka shrnuje alternativy, z nichž auditor volí při shromažďování dostatečných a vhodných důkazních informací.

Schéma 17.1-1

Co auditor testuje	
Všechny položky (100% testování)	<p>Tato metoda je vhodná v případě, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Základní soubor sestává z malého počtu položek s velkou hodnotou; • Existuje významné riziko a jiné prostředky neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace; • U velkých základních souborů lze použít auditorské techniky vyžívající počítač (CAAT) k elektronickému testování opakujících se výpočtů nebo jiných procesů.

Co auditor testuje	
Určité položky	<p>Tato metoda je vhodná pro:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Položky s vysokou hodnotou nebo klíčové položky, které by jednotlivě mohly vést k významné (materiální) nesprávnosti; • Všechny položky přesahující určitou částku; • Všechny mimořádné nebo citlivé položky či zveřejněné údaje; • Všechny položky, které jsou vysoce náchylné k nesprávnosti; • Položky poskytující informace o takových skutečnostech, jako je charakter účetní jednotky, povaha transakcí nebo vnitřní kontrolní systém; • Položky, na nichž bude auditor testovat fungování určitých kontrolních činností.
Reprezentativní vzorek položek vybraných ze základního souboru	<p>Tato metoda se používá pro formulování závěrů o souhrnu všech údajů (tj. o základním souboru), z něhož auditor vybere reprezentativní vzorek položek.</p> <p>Výběr vzorků auditorovi umožňuje získat a zhodnotit důkazní informace o specifických vlastnostech vybraných položek. Provádí se buď s použitím statistických, nebo nestatistických metod.</p>

Rozhodnutí, kterou metodu použít, závisí na okolnostech. Za konkrétních okolností může být vhodné uplatnění kterékoli shora uvedené metody, resp. jejich kombinace.

Výběr vzorků je nejúčinnější metodou jak snížit u určitého tvrzení riziko na potřebnou úroveň. Jeho výhody shrnuje následující tabulka.

Schéma 17.1-2

Výhody	
Použití reprezentativního vzorku	Lze dosáhnout závěrů platných pro celý základní soubor. Cílem auditora je riziko přiměřeně snížit, nikoli získat absolutní jistotu.
	Výsledky lze kombinovat s výsledky ostatních testů. Důkazní informace získané z jednoho zdroje lze doložit důkazy z dalšího zdroje, a tím snížit související riziko.
	Ani ověření všech údajů neposkytuje absolutní jistotu, například pokud existují nějaké nezaúčtované transakce, stejně zůstanou neodhaleny.
	Úspora nákladů. Ověřování každého zápisu v účetních záznamech a veškerých podpůrných důkazních informací by bylo neekonomické.

Zatímco kapitola 10 prvního dílu se zabývá charakterem dalších auditorských postupů a jejich používáním, tato kapitola se zaměřuje na rozsah testování a metody výběru vzorku.

Metody výběru vzorku

Výběr vzorků není povinným auditorským postupem. Pokud jej ale auditor použije, musí mít každá jednotka základního souboru (jímž mohou být např. prodejní transakce nebo zůstatky pohledávek) šanci být do vzorku vybrána. Tato podmínka musí být splněna, aby auditor mohl vyvodit závěry platné pro celý základní soubor.

Jestliže auditor testuje méně než 100 % položek základního souboru, vždy existuje riziko, že neodhalí případnou nesprávnost nebo odchylku, která může překročit přípustnou míru zkreslení. To je tzv. výběrové riziko. Výběrové riziko lze snížit zvětšením velikosti vzorku, zatímco jiné než výběrové riziko lze snížit důkladným plánováním zakázky, dohledem nad ní a její kontrolou.

Jak ukazuje následující tabulka, pro účely auditu se běžně užívají dvě metody výběru vzorků.

Schéma 17.1-3

Znaky vzorku	
Statistický výběr	Výběr položek vzorku je náhodný, což znamená, že každá jednotka základního souboru má známou (statisticky danou) pravděpodobnost, že bude vybrána.
	Lze provést matematický odhad výsledků daného postupu. Pro hodnocení výsledků vzorku, včetně stanovení úrovně výběrového rizika, je možné použít teorii pravděpodobnosti.
Nestatistický výběr nebo výběr na základě odborného úsudku	Metoda výběru vzorku, která nemá znaky popsané výše pro statistický výběr vzorků.

Pro účely stanovení velikosti vzorku auditor určí přípustnou odchylku (výjimku), která je pro něj přijatelná.

- **Testy věcné správnosti**
Celková, resp. specifická úroveň prováděcí významnosti (materiality) se stanoví na základě celkové, resp. specifické úrovně významnosti (materiality). Částka přípustné nesprávnosti se určuje na základě prováděcí významnosti (materiality) (buď na základě její celkové, či specifické úrovně). Čím vyšší bude stanovená částka přípustné nesprávnosti, tím menší bude velikost vzorku. A naopak, čím nižší bude stanovená částka přípustné nesprávnosti, tím větší bude vzorek. Částka přípustné nesprávnosti bude často totožná s prováděcí významností (materialitou).
- **Testy kontrol**
U testů kontrol bude přípustná odchylka obvykle velice malá. Buď pro auditora nebude přijatelná vůbec žádná odchylka, nebo maximálně jedna. Tyto testy totiž auditorovi poskytují důkazní informace o tom, zda nějaká kontrola funguje, či nikoli. Bude je tudíž možné použít pouze v případě, že lze předpokládat spolehlivé fungování dané kontroly.

17.2 Výběr vzorku

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
530.6	Při navrhování vzorku je auditor povinen zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán. (viz odstavce A4–A9)
530.7	Auditor je povinen vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň. (viz odstavce A10–A11)
530.8	Auditor je povinen vybrat do vzorku položky tak, aby každá jednotka vzorku ze základního souboru měla šanci být vybrána. (viz odstavce A12–A13)
530.9	Auditor je povinen u každé vybrané položky provést auditorské postupy vhodné z hlediska daného účelu.
530.10	Pokud vybraná položka není pro provedení daného auditorského postupu vhodná, auditor je povinen postup provést na náhradní položce. (viz odstavec A14)
530.11	Jestliže auditor nemůže u vybrané položky provést navržené auditorské postupy ani vhodné alternativní postupy, je povinen takovou položku v případě testů kontrol posoudit jako odchylku od předepsané kontroly, resp. v případě testů detailních údajů jako nesprávnost. (viz odstavce A15–A16)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
530.12	Auditor je povinen prozkoumat charakter a příčiny zjištěných odchylek a nesprávností a posoudit jejich možné důsledky pro účel auditorských postupů a další oblasti auditu. (viz odstavec A17)
530.13	Jestliže auditor ve výjimečném případě posoudí nesprávnost nebo odchylku zjištěnou ve vzorku jako neobvyklou chybu, je povinen získat vysoký stupeň jistoty, že taková nesprávnost nebo odchylka není pro daný základní soubor reprezentativní. Tuto jistotu je auditor povinen získat provedením dalších auditorských postupů, jejichž prostřednictvím získá dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že nesprávnost nebo odchylka nemá na zbytek základního souboru vliv.
530.14	U testů detailních údajů je auditor povinen provést projekci nesprávností zjištěných ve vzorku na základní soubor. (viz odstavce A18–A20)
530.15	Auditor je povinen zhodnotit: (a) výsledky vzorku a (viz odstavce A21–A22) (b) zda výběr vzorků poskytuje přiměřený základ pro závěry o základním souboru, který byl testován. (viz odstavec A23)

Východiska výběru vzorů

Pokud auditor zvažuje použití statistických nebo nestatistických metod výběru vzorků, měl by zohlednit a zdokumentovat následující faktory.

Schéma 17.2-1

Co je třeba zohlednit	Komentář
Účel testu?	Výchozím bodem pro návrh testu je stanovení účelu testu, a která tvrzení bude test ověřovat.
Primární zdroj důkazních informací?	Co je primárním zdrojem důkazních informací u jednotlivých tvrzení, která je třeba ověřit, a co je sekundárním zdrojem? Toto rozlišení umožní zaměřit úsilí auditora žádoucím směrem.
Předchozí zkušenosti?	Jaké jsou případné zkušenosti s prováděním podobných testů v minulých obdobích? Zvažte účinnost testu a existenci a charakter případných odchylek (chyb), které se vyskytly ve vybraném vzorku.
Jaký zvolit základní soubor?	Ověřte si, že základní soubor položek, které budou testovány, je vhodný k dosažení cílů testu. Výběr vzorku nepovede k identifikaci ani testování položek, které nejsou v daném základním souboru obsaženy. Například vzorek zůstatků pohledávek lze použít k testování existence pohledávek, ale takový soubor nebude vhodný k ověření úplnosti pohledávek. Rovněž rozhodněte o velikosti základního souboru. Je-li soubor určený k testování příliš malý na výběr vzorků, v některých případech nelze vyvodit statistický závěr.
Jaká jednotka vzorku se má použít?	Posuďte účel testu a tvrzení, na které je test zaměřen, s cílem stanovit, jaké položky se vyberou k testování. K příkladům takových položek patří prodejní faktury, objednávky zboží a zůstatky zákaznických účtů.

Co je třeba zohlednit	Komentář
Statistická nebo nestatistická metoda?	Ze statistických vzorků se dají vyvodit statistické závěry. Stejně tak z nestatistických vzorků, jejichž výběr závisí na úsudku, lze vyvodit závěry založené na odborném úsudku. Nestatistické vzorky se často používají v kombinaci s jinými auditorскими postupy zaměřenými na totéž tvrzení.
Definice odchylky	Není-li odchylka řádně definována, auditorský tým bude zbytečně ztrácet čas ověřováním nedůležitých výjimek, které nemusí představovat odchylku. Rovněž je třeba rozhodnout, jakým způsobem bude auditorský personál dále sledovat příčiny zjištěných odchylek a jejich důsledky.
Je třeba vyřadit položky vysoké hodnoty?	Pokud se v základním souboru vyskytnou větší transakce nebo zůstatky, které lze hodnotit samostatně, může to vést ke snížení velikosti vzorků u zbývajících položek souboru. V některých případech mohou důkazní informace shromážděné během testování větších transakcí nebo zůstatků postačovat natolik, že nebude třeba provádět žádný další výběr vzorků.
Využití CAAT	Může uplatnění auditorských technik využívajících počítač (CAAT) poskytnout lepší nebo efektivnější výsledky? U mnoha testů lze testovat celých 100 % souboru pomocí CAAT (na rozdíl od jednotlivého vzorku) a vypracovat přehledy, které identifikují neobvyklé položky, jež budou předmětem dalších testů.
Je možná stratifikace?	<p>Posuďte, zda je možné základní soubor stratifikovat jeho rozdělením na samostatné podsoubory, které se mohou vyznačovat určitými charakteristickými znaky.</p> <p>Pokud například základní soubor obsahuje značný počet transakcí vysoké hodnoty, lze tento soubor stratifikovat podle peněžní hodnoty (pro účely testů detailních údajů). Díky tomu je možné zaměřit auditorské práce na položky s vyšší hodnotou, které mohou obsahovat největší potenciální nesprávnost vyplývající z jejich nadhodnocení.</p> <p>Základní soubor může také být rozdělen na jednotlivé podsoubory podle určitého charakteristického znaku, který svědčí o vyšším riziku nesprávnosti. Při testování adekvátnosti opravných položek vytvořených k pochybným pohledávkám (ocenění účtu pohledávek) je možné stratifikovat zůstatky pohledávek podle jejich stáří.</p> <p>Jestliže se podsoubory testují samostatně, případné nesprávnosti se také přenesou na každý podsoubor samostatně. Extrapolované nesprávnosti u každého souboru budou při posuzování potenciálních důsledků nesprávností pro zůstatek účtu nebo skupinu transakcí posuzovány v souhrnu.</p>
Jaká přesnost se vyžaduje?	<p>Jako východisko pro přípustnou nesprávnost často slouží prováděcí významnost (materialita), která rovněž udává míru přesnosti statistického testu.</p> <p>Hodnotu prováděcí významnosti (materiality) je vhodné nastavit tak, aby odhalila případné nezjištěné nesprávnosti, které jsou sice nevýznamné (nemateriální), ale v souhrnu by mohly představovat významnou (materiální) částku.</p>

Co je třeba zohlednit	Komentář
Jaká míra spolehlivosti se vyžaduje?	<p>Spolehlivost je míra přijatelného rizika (zjišťovacího rizika), že test neposkytne přesné výsledky. Bude třeba uplatnit vyšší míru spolehlivosti (jejímž výsledkem bude větší vzorek), nebo nižší míru spolehlivosti (jejímž výsledkem bude menší vzorek)?</p> <p>Míra spolehlivosti vyžadovaná u příslušného testu bude záviset na následujících faktorech:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Na důkazních informacích získaných z jiných zdrojů, např. z analytické prověrky, jiných testů věcné správnosti a testování provozní účinnosti souvisejících vnitřních kontrol; • Na důležitosti konkrétního tvrzení nebo položky v účetní závěrce v poměru ke stanovené celkové úrovni významnosti (materiality). <p>Například 95% míra spolehlivosti říká, že byl-li příslušný test proveden stokrát (příčemž reprezentativní transakce byly vybrány náhodně), jeho výsledky budou správné v 95 případech (v rámci tolerance nesprávnosti). Existuje tedy riziko, že u pěti testů ze sta výsledky nejsou správné.</p>

Při plánování výběru vzorků musí auditor stanovit přípustnou nesprávnost a přípustnou odchylku.

Schéma 17.2-2

Co je třeba zvážit	Charakteristika
Co je přípustná nesprávnost a přípustná odchylka?	<p>Přípustnou nesprávnost auditor používá při výběru vzorků pro účely testů detailních údajů, aby pokryl riziko, že účetní závěrka bude významně (materiálně) zkreslena v důsledku souhrnu více nesprávností, které jsou jednotlivě nevýznamné (nemateriální), a vytvořil si prostor pro možné nezjištěné nesprávnosti. Přípustná nesprávnost představuje uplatnění prováděcí významnosti (materiality) na konkrétní postup výběru vzorku. Může se jednat o částku stejnou nebo nižší, než je prováděcí významnost (materialita).</p> <p>Přípustnou odchylku auditor používá u testů kontrol, u nichž určí přijatelnou míru odchylky od předepsaných postupů vnitřní kontroly. Snaží se získat přiměřenou míru jistoty, že skutečná míra odchylky v základním souboru není větší než stanovená míra odchylky.</p>

17.3 Rozsah testů věcné správnosti (u statistického výběru vzorků)

Rozsah testů věcné správnosti musí být tím větší, čím větší je riziko významné (materiální) nesprávnosti. Tento rozsah lze omezit otestováním provozní účinnosti příslušné vnitřní kontroly. Pokud ale budou výsledky testování neuspokojivé, bude nutné rozsah testů věcné správnosti fakticky rozšířit.

Určení velikosti vzorku – výběr podle peněžních jednotek

Nejběžnější metodou výběru vzorku pro testy detailních údajů je výběr podle peněžních jednotek. U této metody je pravděpodobnost, že určitá položka (např. zůstatek účtu pohledávek) bude vybrána pro testování, přímo úměrná její peněžní hodnotě. U zůstatku účtu pohledávek v částce 6.000 € bude tudíž třikrát větší pravděpodobnost výběru než u zůstatku 2.000 €. Pro účely této metody není vhodné volit jednotky, které mají fyzický charakter, tj. např. každou 50. fakturu či transakci.

I když je výběr vzorku podle peněžních jednotek metodou, kterou auditoři volí nejčastěji, existuje řada dalších metod, které mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti vhodnější. Podrobnější informace o těchto metodách ale nejsou předmětem této příručky.

Výběr faktorů spolehlivosti

Při navrhování testu spolehlivosti může být pro auditora užitečné pracovat se třemi úrovněmi snížení rizika, a to velkým, středním a malým snížením. Rozdíl mezi těmito úrovněmi obvykle vychází z faktoru spolehlivosti použitého pro výběr vzorku. Čím je tento faktor vyšší, tím větší bude velikost vzorku i dosažená úroveň snížení rizika. Tyto vztahy ilustruje následující tabulka, která obsahuje typické úrovně (míry) spolehlivosti, jejichž prostřednictvím se dosáhne velkého, středního nebo malého snížení rizika.

Schéma 17.3-1

Požadovaná úroveň snížení rizika	Míra spolehlivosti	Faktor spolehlivosti
Velká	95%	3.0
Střední	80-90%	1.6 – 2.3
Malá	65-75%	1.1 – 1.4

Auditorské postupy, navržené s cílem reagovat na vyhodnocená rizika a konkrétní tvrzení, mohou obsahovat kombinaci testů kontrol a testů věcné správnosti.

Následující tabulka obsahuje ukázkou seznamu faktorů spolehlivosti pro různé úrovně spolehlivosti. Jestliže chce auditor například dosáhnout 90% míry spolehlivosti, bude použit faktor 2,3.

Schéma 17.3-2

Míra spolehlivosti	Faktor spolehlivosti
50%	0.7
55%	0.8
60%	0.9
65%	1.1
70%	1.2
75%	1.4
80%	1.6
85%	1.9
90%	2.3
95%	3.0
98%	3.7
99%	4.6

Výběr vzorku

Schéma 17.3-3

Peněžní jednotka	Charakteristika
Proces výběru vzorku	Vyřadte ze základního souboru položky s vysokou hodnotou a klíčové položky.
	Vypočtete selekční interval.
	Zvolte náhodný výchozí bod pro výběr první položky. Náhodný výchozí bod může mít rozpětí od 1 € do selekčního intervalu. Každý další výběr je proveden na základě hodnoty předešlého výběru plus jeden selekční interval.

Pozn.: Proces výběru vzorku, včetně náhodného výchozího bodu (buď s pomocí počítačového generátoru náhodných čísel, nebo na základě odborného úsudku), musí být náležitě zdokumentován.

Krok 1 – Výpočet selekčního intervalu

Použije se následující vzorec:

$$\text{Selekční interval} = \text{prováděcí významnost (materialita) (přípustná nesprávnost)} \div \text{faktor spolehlivosti}$$

Je-li selekční interval 17.391 €, první účet může být vybrán náhodně, například to může být účet obsahující euro s pořadovým číslem 10.000. Druhý zvolený účet bude účet obsahující (kumulativně) euro s pořadovým číslem 27.391 (výchozí bod + selekční interval = 10.000 € + 17.391 €). Třetí vybraný účet bude účet obsahující euro s pořadovým číslem 44.782 (27.391 € + 17.391 €). Tento proces pokračuje, dokud se nedojde na konec základního souboru.

Krok 2 – Výpočet velikosti vzorku

V případě výběru vzorku reprezentativních položek podle peněžních jednotek se velikost vzorku obvykle určuje podle následujícího vzorce:

$$\text{Velikost vzorku} = \text{základní soubor, který bude testován} \div \text{selekční interval}$$

Základní soubor, který bude testován, by neměl obsahovat žádnou z konkrétních položek, které byly vyřazeny k samostatnému hodnocení.

Krok 3 – Výběr vzorku

Vyřadte ze souboru všechny položky s vysokou hodnotou a klíčové položky (pro samostatné hodnocení) a vypočtete selekční interval (viz krok 1 výše). Poté zvolte náhodný výchozí bod pro výběr první položky. Náhodný výchozí bod může mít rozpětí od 1 € do selekčního intervalu. Každý další výběr je proveden na základě hodnoty předešlého výběru plus jeden selekční interval.

Tento proces ilustrují následující tři příklady.

Příklad 1 – Výběr vzorku pro zůstatky účtu pohledávek

Schéma 17.3-4

Otázka	Odpověď
Cíl testu	Prokázat existenci pohledávek pomocí výběru vzorku zůstatků účtu pohledávek a zasláním konfirmačních dopisů
Rizika významné (materiální) nesprávnosti u příslušných tvrzení	Existence = vysoké riziko
Testovaný základní soubor	Zůstatky účtů pohledávek na konci účetního období
Peněžní hodnota základního souboru	177.203 €
Konkrétní položky, které budou hodnoceny samostatně	38.340 €
Snížení rizika prostřednictvím testů kontrol	Žádné
Snížení rizika prostřednictvím ostatních postupů, např. postupů vyhodnocení rizik	Omezené
Použitá míra (faktor) spolehlivosti (reflektující snížení rizika z jiných zdrojů)	Žádné jiné zdroje snížení rizika, bude tudíž použita míra (faktor) spolehlivosti 95 % (3,0)
Prováděcí významnost (materialita)	15.000 €
Očekávaná odchylka v rámci vzorku	Žádná

$$\text{Selekční interval} = 15.000\text{€} / 3.0 = 5.000\text{€}$$

$$\text{Velikost vzorku} = (177.203\text{€} - 38.340\text{€}) / 5.000\text{€} = 28$$

V tomto případě byl selekční interval 5.000 €. Jestliže by se první položka vybrala náhodně v částce 436 €, další položka by pocházela z transakce nebo zůstatku obsahujícího kumulativní hodnotu 5.436 €. Třetí položka by pocházela z transakce nebo zůstatku obsahujícího kumulativní hodnotu 10.436 € a tak dále, dokud by se nevybralo 28 položek.

Pozn.: Je pravděpodobné, že k testování budou vybrány položky s vyšší hodnotou (viz níže uvedený částečný základní soubor zůstatků účtu pohledávek).

Schéma 17.3-5

	Zůstatek účtu pohledávek	Kumulativně	Selekční interval	Zařadit do vzorku?
Odběratel A	4.750	4.750	436	Ano
Odběratel B	3.500	8.250	5.436	Ano
Odběratel C	1.800	10.050	10.436	Ne
Odběratel D	2.700	12.750	10.436	Ano
Odběratel E	950	13.700	15.436	Ne
Odběratel F	2.580	16.280	15.436	Ano

Příklad 2 – Výběr vzorku pro zůstatky účtu pohledávek

Schéma 17.3-6

Otázka	Odpověď
Cíl testu	Prokázat existenci pohledávek pomocí výběru vzorku zůstatků účtu pohledávek a zaslání konfirmačních dopisů
Rizika významné (materiální) nesprávnosti u příslušných tvrzení	Existence = střední riziko
Testovaný základní soubor	Zůstatky účtu pohledávek na konci roku
Peněžní hodnota základního souboru	177.203 €
Konkrétní položky, které budou hodnoceny samostatně	38.340 €
Snížení rizika prostřednictvím testů kontrol	U souvisejících kontrol byla zjištěna nízká úroveň kontrolního rizika
Snížení rizika prostřednictvím ostatních postupů, např. postupů vyhodnocení rizik	Omezené
Použitá míra (faktor) spolehlivosti (reflektující snížení rizika z jiných zdrojů)	Vzhledem k jiným zdrojům důkazních informací bude použita míra (faktor) spolehlivosti 70 % (1,2)
Prováděcí významnost (materialita)	15.000 €
Očekávaná odchylka v rámci vzorku	Žádná

$$\text{Selekční interval} = 15.000\text{€} / 1.2 = 12.500\text{€}$$

$$\text{Velikost vzorku} = (177.203\text{€} - 38.340\text{€}) / 12.500\text{€} = 12$$

Příklad 3 – Výběr vzorku u přijatých faktur

Schéma 17.3-7

Otázka	Odpověď
Cíl testu	Prokázat existenci a správnost nákupů pomocí výběru vzorku přijatých faktur
Rizika významné (materiální) nesprávnosti u příslušných tvrzení	Existence = nízké riziko Správnost = nízké riziko
Testovaný základní soubor	Přijaté faktury za dané účetní období
Peněžní hodnota základního souboru	879.933 €
Konkrétní položky, které budou hodnoceny samostatně	46.876 €
Snížení rizika prostřednictvím testů kontrol	Žádné
Snížení rizika prostřednictvím ostatních postupů, např. postupů vyhodnocení rizik	Středně účinné analytické testy věcné správnosti

Otázka	Odpověď
Použitá míra (faktor) spolehlivosti (reflektující snížení rizika z jiných zdrojů)	Vzhledem k jiným zdrojům důkazních informací bude použita míra (faktor) spolehlivosti 80 % (1,6)
Prováděcí významnost (materialita)	15.000 €
Očekávaná odchylka v rámci vzorku	Žádná

$$\text{Selekční interval} = 15.000\text{€} / 1.6 = 9,375\text{€}$$

$$\text{Velikost vzorku} = (879.933\text{€} - 46.876\text{€}) / 9.375\text{€} = 89$$

Příklady uvedené výše ukazují, že u testů věcné správnosti ověřujících sumu transakcí se může velikost vzorků značně zvětšit. Proto bývá v zájmu shromáždění požadovaných důkazních informací často účinnější testovat vnitřní kontroly (u kterých je velikost vzorků menší), nebo provést jiné typy auditorských postupů.

Extrapolace nesprávností

Tento proces shrnuje následující tabulka.

Schéma 17.3-8

Jak se extrapolují výsledky na celý základní soubor	
1.	U každé položky vyjádřete zjištěnou nesprávnost procentuálně. Jestliže je např. faktická částka 50 €, ale měla by být 60 €, nesprávnost činí 10 €, tj. 17 % z celkové částky.
2.	Procentuální údaje o nesprávnostech sečtěte, nadhodnocené a podhodnocené částky vzájemně započtete.
3.	Vypočítejte průměrnou procentuální nesprávnost na jednu položku vzorku, a to tak, že celkovou procentuální nesprávnost vydělíte počtem všech položek vzorku (ať už u nich byla, či nebyla nesprávnost zjištěna).
4.	Průměrnou procentuální nesprávnost aplikujte na celkovou peněžní hodnotu základního souboru (bez položek s vysokou hodnotou a klíčových položek). Tím extrapolujete nesprávnost zjištěnou ve vzorku na celý základní soubor. Výsledek ale samozřejmě nezahrnuje případné nesprávnosti zjištěné u položek s vysokou hodnotou a u klíčových položek.

Například vzorek o 50 položkách vybraný ze základního souboru v celkové hodnotě 250.000 € obsahuje následující tři nesprávnosti:

Schéma 17.3-9

Správná hodnota	Auditovaná hodnota	Nesprávnost	Nesprávnost v %
500€	400€	100€	20.00%
350	200	150	42.86%
600	750	(150)	(25.00%)
Celková procentuální chyba (suma všech nesprávností v procentech)			37.86%
Průměrná procentuální nesprávnost: 37.86% ÷ 50 (velikost vzorku) =			0.7572%
Extrapolovaná nesprávnost: 0.7572% × 250.000€ (základní soubor) =			1.893€

Extrapolovaná nesprávnost se někdy označuje jako „nejpravděpodobnější chybovost“ (most likely error, MLE).

PRAKTICKÁ POZNÁMKA**Neobvyklé chyby**

Auditoři někdy mívají tendenci posoudit některé nesprávnosti/odchylky (zjištěné ve vzorku) jako neobvyklou chybu (která pro daný základní soubor není reprezentativní) a při extrapolaci zjištěných nesprávností na celý základní soubor je vyřadit. V takovém případě auditor ale musí stejně provést další auditorské práce bez ohledu na to, zda příslušná nesprávnost/odchylka je, nebo není z hlediska základního souboru reprezentativní:

- Jestliže je odchylka pro daný soubor reprezentativní, auditor je povinen prozkoumat její charakter a příčiny a vyhodnotit možné důsledky pro účel auditorských postupů a další oblasti auditu.
- Jestliže auditor posoudí příslušnou odchylku jako neobvyklou chybu (anomálii), je povinen získat vysoký stupeň jistoty, že taková nesprávnost nebo odchylka není pro daný základní soubor reprezentativní. Tuto jistotu je povinen získat provedením dalších auditorských postupů, jejichž prostřednictvím získá dostatečné důkazní informace o tom, že daná nesprávnost nebo odchylka nemá na zbytek základního souboru vliv.

Je třeba mít na paměti, že dle ISA 530.13 se neobvyklé chyby (anomálie) vyskytují pouze ve výjimečných případech.

17.4 Rozsah analytických testů věcné správnosti

Analytické testy věcné správnosti slouží buď jako primární test zůstatku účtu, nebo se používají v kombinaci s testy detailních údajů, jejichž rozsah byl vhodně omezen.

V kapitole 10 prvního dílu jsou popsány dvě úrovně snížení rizika, jichž lze dosáhnout prostřednictvím analytických testů věcné správnosti. Tyto testy jsou buď vysoce účinné (primární testy), nebo středně účinné.

Jednoduché analytické postupy (jako např. srovnání výsledků loňského roku s letošními) mohou pomoci identifikovat problém, který je nutné dále sledovat, avšak jinak neposkytují příliš dalších důkazních informací. Tento typ analytických postupů lze použít pro seznámení s účetní jednotkou, provedení postupů vyhodnocení rizik či prověrku hotové účetní závěrky.

Při navrhování analytických testů věcné správnosti auditor:

- Určí, jaký rozdíl oproti očekávání bude přijatelný bez dalšího zkoumání. Výši této částky primárně ovlivňuje významnost (materialita) a požadovaná úroveň snížení rizika;
- Posoudí možnost, že nesprávnosti u určitých zůstatků účtů, skupin transakcí nebo zveřejněných údajů by mohly v souhrnu překročit přijatelnou částku;
- Zvýší požadovanou úroveň snížení rizika, zvýší-li se riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Schéma 17.4-1

Příklad analytických testů věcné správnosti

Otázka	Odpověď	
Popište prováděný postup a očekávaný výsledný údaj.	Vynásobení nájemného na jednu bytovou jednotku jejich celkovým počtem s cílem odhadnout výnosy účetní jednotky z pronájmu bytů; porovnání takto zjištěného údaje s výnosy podle účetních knih.	
Hodnota zaúčtované částky nebo poměrového ukazatele	278.000 €	
Pokryvané tvrzení	Úplnost, existence a správnost	
Použitá prováděcí významnost (materialita)	10.000 €	
Přijatelný rozdíl (mezi zaúčtovanou částkou a očekávaným výsledným údajem)	1 %	
Zbývající riziko významné (materiální) nesprávnosti po provedení daného postupu (tj. střední nebo nízké).	Nízké	
Popis vstupních informací použitých pro výpočet očekávaného výsledného údaje (finančních i nefinančních).	Zde popište postupy, jimiž byla ověřena spolehlivost vstupních informací použitých pro výpočet (vyhodnoťte zdroj, srovnatelnost, charakter, relevantnost a kontroly týkající se zpracování těchto informací).	Č. dok.
1. Bytové jednotky	Zkontrolovali jsme plány jednotlivých podlaží a prostřednictvím fyzické inspekce budovy jsme ověřili, zda nedošlo k větším změnám.	
2. Nájemné na bytovou jednotku	Pro účely stanovení nájemného jsme prověřili vzorek nájemních smluv.	
3.		
4.		
Popište výpočet, očekávaný výsledný údaj a výsledek jeho porovnání se zaúčtovanou částkou nebo poměrovým ukazatelem: <i>Počet bytových jednotek = 26 Nájemné na bytovou jednotku = 12.000 € ročně</i> <i>Výpočet = 26 X 12.000 = 312.000 €. Rozdíl oproti zaúčtované částce činí 34.000 €</i>		
Pokud rozdíl (mezi zaúčtovanou částkou a očekávaným výsledným údajem) přesáhne stanovenou přijatelnou úroveň, vysvětlíte, jakým způsobem byl rozdíl přezkoumán a s jakým výsledkem (tj. např. dotazování vedení, získání dodatečných důkazních informací nebo provedení další auditorských postupů). <i>V souvislosti s výsledkem jsme provedli dotazování, jímž jsme zjistili, že každý měsíc byly průměrně dvě bytové jednotky (nikoli tytéž) neobsazené. Jeden byt se navíc vůbec nepronajímá, společnost jej používá pro jednání a pro příležitostné ubytování hostů. Tomu odpovídající nájemné činí 36.000 €, takže z rozdílu zbývají nevysvětlené 2.000 €. Tato částka je pod stanoveným přijatelným rozdílem, uvedeným výše.</i>		
Závěr: <i>Test byl proveden úspěšně.</i>		

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Ke kvalitnějším výsledkům analytických testů věcné správnosti často přispěje použití „nefinančních“ údajů, jako je například počet zaměstnanců, plocha obchodu nebo počet expedovaných výrobků.

Při provádění analytických testů věcné správnosti je velice důležité nejprve definovat očekávání (např. vztahy mezi souvisejícími zůstatky, změny oproti předchozímu účetnímu období) a ta potom porovnat s údaji v účetní závěrce. Vyhněte se opačnému postupu, který by vycházel z účetní závěrky a pokoušel by se vysvětlit odchylky na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí. Analytické postupy jsou mnohem účinnější, pokud očekávání, na nichž jsou tyto testy založeny, vycházejí ze znalosti účetní jednotky a jejího prostředí. Nicméně spolehlivost všech použitých „nefinančních“ údajů je nutné nejprve ověřit.

17.5 Testy kontrol – provozní účinnost

Pro testování kontrol se používá některý ze čtyř následujících typů auditorských postupů, případně jejich kombinace.

Schéma 17.5-1

Testy provozní účinnosti vnitřních kontrol

Typy auditorských postupů	
	Dotazování vhodných osob (samo o sobě však pro otestování provozní účinnosti kontrol nestačí).
	Inspekce příslušné dokumentace.
	Pozorování podnikových činností účetní jednotky.
	Opětovné provedení kontroly.

Zásadní (pervazivní, celopodnikové) kontroly

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.14	Auditor je povinen se seznámit s kontrolním prostředím. V rámci seznámení se s kontrolním prostředím auditor je povinen zhodnotit: <ul style="list-style-type: none"> (a) zda se vedení účetní jednotky pod dohledem osob pověřených správou a řízením účetní jednotky podařilo vytvořit a udržovat kulturu poctivosti a etického chování a (b) zda společný efekt jednotlivých částí kontrolního prostředí je dostatečným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému a zda tyto ostatní složky nejsou oslabeny nedostatky v kontrolním prostředí. (viz odstavce A69–A78)

Testování zásadních (pervazivních) kontrol existujících v účetní jednotce (tj. například ověřování toho, jak účetní jednotka dodržuje požadavky na kvalifikaci zaměstnanců, nebo zjišťování jejich zásad týkajících se přijatelného chování) je obvykle vystaveno vyšší míře subjektivnosti, než je tomu u specifických transakčních kontrol. Nicméně soubor těchto zásadních (pervazivních) kontrol je důležitým základem, který determinuje ostatní složky vnitřního kontrolního systému.

Následující tabulka uvádí některé metody, jak lze testovat zásadní (pervazivní, celopodnikové) kontroly.

Schéma 17.5-2

Kontrolní prostředí	Možné testy kontrol
Prosazování integrity a etických hodnot	<ul style="list-style-type: none"> Seznamte se etickým prohlášením na webových stránkách účetní jednotky a jejím interním kodexem správného chování nebo jiným podobným dokumentem. Zjistěte, jak jsou o těchto záležitostech informováni zaměstnanci účetní jednotky. Proveďte pohovory s vybraným vzorkem zaměstnanců.
Dodržování nezbytné kvalifikace	<ul style="list-style-type: none"> Zjistěte, jaké má účetní jednotka zásady náboru nových pracovníků a jejich propouštění. U vybraných osobních složek se podívejte, jaké obsahují popisy práce a další dokumentaci.
Zainteresovanost osob pověřených správou a řízením	<ul style="list-style-type: none"> Seznamte se s případnými provedenými sebehodnoceními. Ověřte kvalifikaci členů představenstva a dozorčí rady a seznamte se se zápisy z jejich jednání. Zúčastněte se jednání jako pozorovatel.
Filozofie a styl práce vedení	<ul style="list-style-type: none"> Seznamte se s dostupnou dokumentací. Proveďte pohovory s vybraným vzorkem zaměstnanců.
Organizační struktura	<ul style="list-style-type: none"> Zhodnoťte organizační strukturu s ohledem na nejlepší praxi relevantní pro účetní jednotku daného charakteru.
Přidělování pravomoci a odpovědnosti	<ul style="list-style-type: none"> Zhodnoťte související dokumentaci, jako jsou např. popisy pracovních míst.
Zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů	<ul style="list-style-type: none"> Zhodnoťte interní zásady a postupy a jejich dodržování. Podívejte se do osobních složek na záznamy o hodnocení, absolvovaná školení atd.

Podobné typy testů lze navrhnout rovněž pro další zásadní (pervazivní, celopodnikové) kontroly, jako např.:

- Vyhodnocení rizik;
- Informační systémy;
- Monitorování kontrol;
- Uzavírání účetních knih;
- Kontroly k zamezení podvodu.

Také výsledky testů zásadních (pervazivních) kontrol bývá obtížnější zdokumentovat, na rozdíl od vnitřní kontroly na úrovni podnikových procesů (jako je kontrola autorizace platby, kterou lze zdokumentovat prostým ano nebo ne). V důsledku toho se hodnocení zásadních (pervazivních) kontrol (tj. celopodnikových a obecných počítačových kontrol) často dokumentuje pomocí memorand a podpůrných důkazních informací.

Například pro účely ověření toho, zda vedení informuje všechny zaměstnance o důležitosti integrity a etických hodnot a zda tyto zásady také v praxi vymáhá, může auditor vybrat vzorek zaměstnanců, se kterými provede pohovor. Zeptá se jich na to, jaké informace obdrželi od managementu, jaké zásady a postupy účetní jednotka má, jaké hodnoty vedení samo při každodenním fungování dává najevo a zda jsou zásady v praxi skutečně vymáhány. Jestliže se zaměstnanci obecně shodují, že vedení je skutečně schopné informovat personál o významu integrity a etických hodnot a že došlo k případům, kdy byly tyto zásady v praxi vymáhány, výsledek testu lze považovat za úspěšný. Podrobnosti o pohovoru s každým zaměstnancem a podpůrná dokumentace (jako firemní zásady, jiná sdělení a přijatá disciplinární opatření) jsou potom zdokumentovány v memorandu shrnujícím učiněné závěry.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Načasování

Je žádoucí prověřit zásadní (pervazivní, celopodnikové) kontroly hned na začátku auditu, protože výsledky testování těchto kontrol mohou ovlivnit charakter a rozsah dalších plánovaných auditorských postupů. Zjistí-li se například, že přístup vedení k vnitřním kontrolám není tak dobrý, jak se očekávalo, bude třeba v souvislosti se zůstatky účtů a skupinami transakcí provést další postupy.

Plánování

Návrhu nejvhodnějšího způsobu testování zásadních (pervazivních, celopodnikových) kontrol věnujte dostatek času. Zvolte optimální kombinaci dotazování, pozorování, opětovného provedení a inspekce.

Otázky zjišťovací versus doplňovací

Při dotazování nepoužívejte tzv. zjišťovací otázky (na které se odpovídá ano/ne). Otázky kladte tak, abyste se od dotazovaného dozvěděli informace, které zatím neznáte. Ptejte se například: „Když jste byl/a požádán/a, abyste nedodržel/a nějaké účetní pravidlo, o jaké pravidlo se jednalo?“ Během rozhovoru pozorně poslouchajte odpovědi dotazovaného a všimněte si rovněž, zda jeho nonverbální komunikace nejeví známky neklidu a nervozity.

Řešení problémových záležitostí

Jestliže člen vedení nebo zaměstnanec účetní jednotky odmítne podat nějaké informace nebo jsou-li jeho odpovědi překvapivé, zajistěte, aby se daná záležitost řešila a aby byly v případě potřeby provedeny změny v celkové strategii auditu nebo v naplánovaných auditorských postupech.

Monitorování kontrol u větších účetních jednotek

Některé větší účetní jednotky mohou mít zavedené celopodnikové monitorovací kontroly, které budou poskytovat důkazní informace o průběžném fungování zásadních (pervazivních) kontrol. V takovém případě je nutné posoudit, zda jsou tyto monitorovací kontroly spolehlivé, aby bylo možné snížit rozsah dalších prováděných testů.

I když většinu testů zásadních (pervazivních, celopodnikových) kontrol a obecných počítačových kontrol auditor provede na základě odborného úsudku objektivně aplikovaného na existující okolnosti, mohou se vyskytnout situace, kdy bude vhodné použít reprezentativní vzorek. Příkladem mohou být důkazní informace o provedené kontrole měsíčních finančních zpráv a následných podniknutých opatřeních.

Transakční kontroly – atributivní metoda výběru vzorku

Testy kontrol poskytují důkazní informace o provozní účinnosti určité kontroly během stanoveného období (např. rok), po které auditor na kontrolu hodlá spoléhat. Transakční kontroly buď účinně fungují, nebo nefungují. Pro testy kontrol tudíž nemá smysl používat ty, u nichž by se nakonec ukázalo, že jsou nespolehlivé. Nespolehlivé kontroly jsou ty, u nichž je pravděpodobné, že se najdou nějaké odchylky. Velikost vzorků pro testy kontrol je obvykle malá, protože tyto testy jsou založeny na předpokladu, že žádné výjimky neexistují. Jinak by vzorek musel být podstatně větší.

Následující tabulka shrnuje některé z faktorů, které je třeba vzít v úvahu při posuzování spolehlivosti vnitřních kontrol.

Schéma 17.5-3

Návrh testu kontrol	
Co je třeba zohlednit	Je možné, že vedení zavedené kontrolní procedury obchází (potlačování vnitřních kontrol vedením)?
	Je součástí kontroly výrazný manuální prvek, který by snadno mohl vést k chybě?
	Je kontrolní prostředí účetní jednotky nedostatečné?
	Jsou obecné počítačové kontroly nedostatečné?
	Je průběžné monitorování vnitřní kontroly nedostatečné?
	Došlo v příslušném období k výměně personálu, která měla výrazný vliv na fungování kontroly?
	Je účelné oddělení pravomocí nepraktické vzhledem k malému počtu pracovníků, kteří se podílejí na zajištění fungování dané kontroly?
	Vyžádaly si měnící se podmínky nutnost změn ve fungování vnitřní kontroly?

Nepřímé vnitřní kontroly

Zvažte, zda je potřebné získat důkazní informace dokládající provozní účinnost významných nepřímých vnitřních kontrol. Jedná se o takové kontroly, na nichž závisejí jiné vnitřní kontroly, příkladem mohou být nefinanční informace generované samostatným procesem, informace o nakládání s výjimkami či periodické prověrky zpráv prováděné vedením. Pokud jsou nepřímé vnitřní kontroly významné, musí auditor získat důkazní informace o jejich provozní účinnosti. V případě, že je některý z výše uvedených faktorů významný, bude patrně účinnější provést testy věcné správnosti.

Při navrhování testů kontrol se auditor zaměřuje na důkazní informace, které shromáždí v souvislosti s ověřovanými tvrzeními (části účetní závěrky, kde by se mohly vyskytnout nesprávnosti), nikoli na charakter kontroly samotné. Kontroly jsou navrženy tak, aby snížily riziko a zajistily například úplnost tržeb.

Navržení testů kontrol tak, aby se nejprve zaměřily na tvrzení, jež má být předmětem testu, má řadu praktických výhod, například:

- Testované kontroly mohou být přímo propojeny s rizikem významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce;
- Vzhledem k tomu, že cíl testu nezávisí na specifických kontrolách, lze testovat jiné kontroly (nebo kontrolní cíle), které pokrývají totéž riziko. To umožňuje vnést do testování prvek nepředvídatelnosti či variabilitu;
- Je snadnější hodnotit a testovat nové vnitřní kontroly zavedené účetní jednotkou, které jsou zaměřené na stejná tvrzení.

Testy kontrol jsou obvykle navrženy tak, aby zajišťovaly buď nízkou, nebo střední úroveň kontrolního rizika (vysokou nebo střední úroveň snížení rizika (míru spolehlivosti)), pokud jde o to, zda kontrola, která je předmětem testování, účinně funguje.

Při navrhování testů kontrol je užitečné zohlednit dvě úrovně spolehlivosti, které lze jejich prostřednictvím získat:

- Vysoká míra spolehlivosti (nízká úroveň zbývajícího rizika). Tato úroveň musí být splněna v případě, že testy kontrol slouží jako zdroj primárních důkazních informací;
- Střední míra spolehlivosti (střední úroveň zbývajícího rizika). Tato úroveň platí v případech, kdy se testy kontrol pro určité tvrzení kombinují s testy věcné správnosti.

Pro testování kontrol se často používá tzv. atributivní metoda výběru vzorků. Tato metoda pracuje se vzorkem nejmenší možné velikosti, který je ještě schopen odhalit míru odchylku přesahující přípustnou odchylku.

Schéma 17.5-4

Výhody	
Atributivní/ exploratorní metoda výběru vzorků	Ideální pro testování provozní účinnosti vnitřních kontrol, které již byly během posuzování návrhu a zavedení vyhodnoceny jako vysoce spolehlivé.
	Jestliže se u provozní účinnosti příslušné kontroly očekává jakákoli odchylka, doporučuje se použít ke shromáždění důkazních informací jiný přístup.
	Jestliže auditor v testovaném vzorku nenajde žádnou odchylku, může konstatovat, že daná kontrola funguje účinně. Pokud odchylku najde, je obvykle efektivnější test zastavit a provést místo něj testy věcné správnosti. Již pouhá jedna odchylka bude pravděpodobně zakládat důvod pro změnu vyhodnocené úrovně kontrolního rizika. Aby auditor mohl pokračovat v testu i poté, co se objeví jedna odchylka, musel by výrazně zvětšit velikost vzorku a možná by žádnou další odchylku nenašel.

Určení velikosti vzorku

Velikost vzorku se určuje následujícím způsobem.

$$\text{Velikost vzorku} = \text{faktor spolehlivosti} \div \text{přípustná odchylka}$$

V případě, že auditor bude jen v minimální míře spoléhat na jiné auditorské postupy, použije se pro testování provozní účinnosti kontrol obvykle 90% míra spolehlivosti (související faktor spolehlivosti = 2,3) (viz schéma 17.3-2 – tabulka s faktory spolehlivosti). Maximální přípustná odchylka bude např. 10 %. Nejmenší velikost vzorku bude v tomto případě 23, což se vypočte takto:

$$\text{Faktor spolehlivosti (2.3)} \div \text{přípustná odchylka (0.1)} = \text{velikost vzorku 23}$$

Jestliže auditor získal pro dané tvrzení další důkazní informace (například prostřednictvím testů věcné správnosti), lze faktor spolehlivosti snížit, takže testováním provozní účinnosti kontrol se dosáhne pouze střední úrovně snížení rizika. V takovém případě lze použít 80% míra spolehlivosti (související faktor spolehlivosti = 1,61), takže velikost nejmenšího vzorku bude 8. Některé auditorské společnosti používají trochu vyšší faktor spolehlivosti, takže nejmenší velikost vzorku je pak 10 pro střední úroveň snížení rizika a 30 pro vysokou úroveň snížení rizika.

Výběr vzorku

Následující tabulka popisuje výběr vzorku.

Schéma 17.5-5

Jednotlivé kroky	
Výběr vzorku	Určete cíl testu a důkazní informace, které test poskytne pro podkladová tvrzení související s testovanými znaky kontrol.
	Vyberte vhodný základní soubor, aby bylo možné splnit cíl testu. Základní soubor se bude lišit v závislosti na tom, pro jaká tvrzení se shromažďují důkazní informace. Například faktury lze jako základní soubor zvolit v případě, že auditor ověřuje existenci tržeb, ale ne když ověřuje jejich úplnost. V tomto případě bude vhodnější sledovat objednávky nebo dodací listy na faktury a pak na účet pohledávek.
	Určete nejmenší velikost vzorku nutnou pro dosažení požadované úrovně snížení rizika. Úroveň snížení rizika může být buď střední, nebo vysoká.
	Použijte počítačový generátor náhodných čísel nebo jinou vhodnou metodu k selekci jednotlivých položek, které se budou ověřovat. Každá položka souboru by měla mít stejnou příležitost k tomu, aby byla vybrána.

Kontroly prováděné s menší než denní frekvencí

V případě, že je vzorek vybírán z kontrol, které se neprovádějí denně, lze použít údaje v následující tabulce. Nicméně velikost vzorku bude vždy věcí odborného úsudku auditora.

Schéma 17.5-6

Kontrola se provádí	Doporučený minimální vzorek	Procentuální podíl
Týdně	10	19%
Měsíčně	2-4	25%
Čtvrtletně	2	50%
Ročně	1	100%

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Jestliže se pro testování provozní účinnosti vnitřních kontrol použije statistická metoda výběru vzorku, požadovaná velikost vzorku není tím větší, čím je větší základní soubor. Náhodný vzorek pouhých 30 položek, mezi kterými se nenajde žádná odchylka, může poskytnout vysokou míru spolehlivosti, že příslušná kontrola účinně funguje.

Při navrhování testů kontrol věnujte čas přesné definici toho, co ve výsledku testu představuje chybu nebo výjimku. Ušetří to čas při provádění testu a vyhodnocování jeho výsledků, protože nebudou pochyby o tom, co je, a co není odchylkou od kontroly.

Jestliže se u provozní účinnosti příslušné kontroly očekává jakákoli odchylka, doporučuje se použít ke shromáždění důkazních informací jiný přístup.

V případě atributivní metody výběru vzorků lze aplikovat následující jednoduchý plán:

Při použití 95% míry spolehlivosti (a 5% míře odchylek) je pravděpodobné, že:

- Vzorek 10 položek, ve kterém nebude zjištěna žádná odchylka, poskytne střední úroveň snížení rizika. Bude-li zjištěna jedna odchylka, nebude dosaženo žádného snížení rizika;
- Vzorek 30 položek, ve kterém nebude zjištěna žádná odchylka, poskytne vysokou úroveň snížení rizika. Při zjištění jedné odchylky bude dosaženo střední úrovně snížení rizika. Více než jedna odchylka neposkytne žádné snížení rizika;
- Vzorek 60 položek obsahující maximálně jednu odchylku poskytne vysokou úroveň snížení rizika. Pokud budou zjištěny dvě odchylky, bude dosaženo střední úrovně snížení rizika. Budou-li zjištěny více než dvě odchylky, testování kontrol neposkytne žádné snížení rizika.

17.6 Posouzení odchylek

Následující tabulka shrnuje proces posuzování odchylek.

Schéma 17.6-1

	Jednotlivé kroky
Posouzení odchylek	Identifikujte odchylky. Všechny položky vzorku rozdělte do dvou skupin označených „odchylka“ a „bez odchylky“.
	U každé odchylky pečlivě vyhodnoťte její charakter a příčinu. Například: jsou nějaké signály svědčící o potlačování vnitřních kontrol vedením či o podvodu, nebo je problém pouze v tom, že příslušný pracovník měl dovolenou?
	Zvažte, jaké existuje výběrové riziko. V případě, že byly zjištěny odchylky, rozhodněte, zda je třeba snížit míru, ve které budete spoléhat na účinnost dané kontroly, zvětšit velikost vzorku (viz níže) nebo provést jiné auditorské postupy.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Jak je uvedeno výše, nemá smysl provádět testy kontrol, pokud je pravděpodobné, že u kontrol budou zjištěny odchylky. Jestliže totiž auditor najde odchylku, jediným způsobem jak získat požadovanou jistotu, je zvětšit velikost vzorku. Při zjištění další odchylky by bylo opět nutné vzorek zvětšit, a tak dále.

V takovém případě je tudíž mnohem efektivnější provést jiné auditorské postupy.

Jedinou výjimkou může být situace, kdy lze jednoznačně zjistit příčinu dané odchylky a zohlednit ji už při návrhu testu. Takto je možné například ošetřit odchylky, ke kterým dojde v určitém vymezeném období, např. když osoba, která kontrolu obvykle provádí, čerpá dovolenou, místo aby bylo nutné provádět testy věcné správnosti.

Výsledky vzorku lze vyhodnotit porovnáním maximální přípustné odchylky s tzv. horním limitem odchylky, který se aproximuje podle následujícího vzorce:

$$\text{Horní limit odchylky} = \text{upravený faktor spolehlivosti} \div \text{velikost vzorku}$$

Jak ukazuje následující tabulka, upravený faktor spolehlivosti může vycházet z počtu zjištěných odchylek.

Schéma 17.6-2

Faktor spolehlivosti upravený podle počtu zjištěných odchylek					
Požadovaná míra spolehlivosti	1	2	3	4	5
95%	4.7	6.3	7.8	9.2	10.5
90%	3.9	5.3	6.7	8.0	9.3
80%	3.0	4.3	5.5	6.7	7.9
70%	2.4	3.6	4.7	5.8	7.0

Předpokládejme například vzorek o 30 položkách (použita 90% míra spolehlivosti a 10% maximální přípustná odchylka), ve kterém jsou zjištěny dvě odchylky. Horní limit odchylky se vypočítá podle následujícího vzorce:

$$\text{Upravený faktor spolehlivosti (5,3)} \div \text{velikost vzorku (30)} = \text{horní limit odchylky 17 \%}$$

Výsledný horní limit odchylky, tj. 17 %, je podstatně vyšší než maximální přípustná odchylka, která je 10 %, což by znamenalo, že auditor bude muset snížit míru, ve které bude spoléhat na účinnost dané vnitřní kontroly. Pokud se však rozhodne zvětšit velikost vzorku, bylo by ho nutné rozšířit na 60 položek a nesměla by být zjištěna žádná další odchylka. Tím by se horní limit odchylky (jak je vypočteno dále) snížil na přijatelnou úroveň (tj. blížíci se původnímu 10% limitu).

$$\text{Upravený faktor spolehlivosti (5,3)} \div \text{velikost vzorku (60)} = \text{horní limit odchylky 9 \%}$$

Pokud by ale byla zjištěna další odchylka, bylo by nutné vzorek opět zvětšit, aby byla šance na žádoucí výsledky. Taková práce by pravděpodobně již nebyla z časového hlediska efektivní, protože by se klidně mohla objevit další odchylka.

$$\text{Upravený faktor spolehlivosti (6,7)} \div \text{velikost vzorku (75)} = \text{horní limit odchylky 9 \%}$$

17.7 Případové studie — Rozsah testování

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Stanovení rozsahu testování

Navržení dalších postupů – Pohledávky

Níže je ukázán program auditu pro pohledávky, který používá statistický vzorek pohledávek.

Dephta Furniture, Inc.

Pohledávky – Auditorské postupy

Klient: *Dephta Furniture, Inc.*

	Ověřované tvrzení	Práci provedl: (iniciály)	Auditní dokumentace č.	Komentář
POSTUPY				
<p>1. Analytické postupy</p> <p> Vypracovat očekávání pro výši zůstatků pohledávek ke konci účetního období s použitím informací získaných na základě znalosti účetní jednotky.</p> <p> Prošetřit významné změny nebo trendy v následujících oblastech:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zůstatek pohledávek. • Stáří pohledávek podle odběratele. • Denní obrat na účtu pohledávek. • Kreditní zůstatky na účtu pohledávek. • Jiné neočekávané odchylky. Vysvětlit. • Jiné (pohledávky z jiného než obchodního styku). <p> Dokumentovat zjištění.</p>	CEA	MAG	C.120	<p><i>Pohledávky meziročně vzrostly o 60 %.</i></p> <p><i>Také doba obratu pohledávek vzrostla, a to z 39 dnů na 45 dnů.</i></p>
<p>2. Soupis</p> <p> Získat podrobný soupis pohledávek (včetně údajů o splatnosti) ke konci účetního období:</p> <p>a) Zkontrolovat aritmetickou správnost a odsouhlasit na hlavní knihu.</p>	E	MAG	C.110	

	Ověřované tvrzení	Práci provedl: (iniciály)	Auditní dokumentace č.	Komentář
b) Zkontrolovat jména a částky podle saldokonta.	E	MAG		<i>Z diskuse s Arjanem a Karlou vyplynulo, že prodejní podmínky se pro jednotlivé odběratele liší, ale jsou schváleny Arjanem.</i>
c) Zeptat se pracovníků zabývajících se pohledávkami, zda se vyskytly případy, kdy: <ul style="list-style-type: none"> byly odběrateli poskytnuty zvláštní výhody, upraveny prodejní podmínky, proběhly transakce se spřízněnými stranami, byly významně překročeny vnitřní úvěrové limity. 	A	MAG		
3. Opravné položky k pochybným pohledávkám Zajistit, aby se opravná položka k pochybným pohledávkám vztahovala ke konkrétním účtům a byla přiměřená:	CV	MAG	C.120	<i>Objem pohledávek po lhůtě splatnosti nad 60 dnů vyjádřený procentem z prodeje oproti minulému období vzrostl.</i> <i>Prověřit spolu s Arjanem soupis pohledávek po lhůtě splatnosti a zajistit podrobné informace o opravné položce.</i>
a) Prověřit saldokonto pohledávek podle jejich stáří a porovnat ho s minulými účetními obdobími.				
b) Prověřit platby přijaté po skončení účetního období (získat, bude-li to možné, saldokonto pohledávek podle jejich stáří ke konci účetního období s údajem o následném přijetí platby).	AV	MAG		
4. Zaúčtování do správného období Provést a dokumentovat testy ověřující zaúčtování do správného období.	A	MAG	C.115	<i>Pro účely testů časového rozlišení opatřit soupis vráceného zboží. V minulém roce bylo několikrát vráceno poměrně velké množství zboží.</i> <i>Podmínky pro vrácení zboží v případě prodeje na smlouvu byly prověřeny v rámci testů tržeb. Viz auditní dokumentace č. 503.1.</i> <i>Všechny účetní zápisy provedené kolem konce účetního období byly prověřeny - viz auditní dokumentace č. 626.</i>

	Ověřované tvrzení	Práci provedl: (iniciály)	Auditní dokumentace č.	Komentář
TESTY VĚCNÉ SPRÁVNOSTI – VÝBĚR VZORKU				
S1. Rozšířená konfirmace Vybrat 15 konfirmací účtů uvedených v kontrolním seznamu pro konfirmaci pohledávek. Shrnout výsledky a vysvětlit rozdíly zjištěné prozkoumáním podpůrné dokumentace a dotazováním.	EA	MAG	C.200	
TESTY KONTROL				Žádný
ROZŠÍŘENÉ TESTY – pro identifikovaná konkrétní rizika podvodu				
E1. Konfirmace pohledávek – (riziko podvodu) a) Ověřit vzorek jmen, adres a faxových/telefonních čísel vybraných odběratelů podle telefonního seznamu nebo seznamu firem s cílem zajistit, že se jedná o existující firmy. b) Zvážit možnost zkontrolovat informace o odběratelích prostřednictvím jejich webových stránek nebo jiným on-line způsobem navíc k zaslání konfirmace k ověření údajů o zůstatcích účtu a prodejních podmínkách. Ptát se na vedlejší ujednání nebo zvláštní podmínky. c) Zvážit možnost akceptace pouze (podepsaných) kopií originálů konfirmací.	EA	MAG	C.200	<i>Ověřeno pět jmen, adres a faxových čísel z vybraných konfirmací. Nebyly zjištěny žádné nesrovnalosti.</i> <i>Telefonicky kontaktováni dva odběratelé za účelem ověření a konfirmace údajů o prodeji na smlouvu a smluvních podmínkách. Nebyly zjištěny žádné nesrovnalosti.</i>
E2. Opravné položky k pochybným pohledávkám a) Otestovat vzorek 10 plateb přijatých bankou po skončení účetního období. b) Provéřit všechny dobropisy vystavené po skončení účetního období. Zvážit možnost prověrky souborů odběratelů, resp. podpůrné dokumentace. c) Provéřit všechny odpisy pohledávek po skončení účetního období a ujistit se, že v předchozím období nebyly tyto pohledávky pochybné.	V	MAG	C.121	<i>Nebyly zjištěny žádné nesrovnalosti.</i> <i>Po skončení účetního období byly vydány dva dobropisy, které ale nejsou významné (materiální). Odběratelé položky vrátili, jelikož při převzetí se ukázalo, že jsou poškozené. Není jasné, zda k poškození došlo při přepravě nebo zda byly expedovány již poškozené položky.</i>

Testy věcné správnosti – Výběr vzorku

V následující části je uveden návrh testu statistického vzorku pro určení existence a správnosti zůstatků pohledávek. Jako zdrojový dokument pro odběratele vybrané ke confirmaci byly zvoleny faktury, protože někteří maloobchodníci naznačili, že nepotvrdí zůstatky ke konci účetního období.

Existence a správnost pohledávek se určí metodou statistického výběru vzorku (za použití výběru podle peněžních jednotek).

Otázka	Odpověď
Cíl testu	<i>Prokázat existenci a správnost pohledávek pomocí výběru vzorku zůstatků účtu pohledávek a zasláním confirmačních dopisů</i>
Riziko významné (materiální) nesprávnosti (RMM) u relevantních tvrzení	<i>Existence = střední riziko Správnost = nízké riziko</i>
Základní soubor, který bude testován	<i>Zůstatky účtu pohledávek ke konci účetního období</i>
Peněžní hodnota základního souboru	<i>177.203 €</i>
Specifické položky, které budou hodnoceny samostatně	<i>38.340 €</i>
Snížení rizika získané pomocí testování provozní účinnosti vnitřního kontrolního systému	<i>Střední</i>
Snížení rizika získané pomocí jiných postupů, např. postupů vyhodnocení rizik	<i>Omezené</i>
Faktor spolehlivosti, který se použije (redukován o snížení rizika získané z jiných zdrojů)	<i>Test kontrol plánovaný pro výnosy/ pohledávky/přijaté platby; proto se použije interval spolehlivosti 75 % nebo 1,4</i>
Významnost (materialita)	<i>15.000 €</i>
Očekávané odchytky ve vzorku	<i>Žádné</i>

Odhad velikosti vzorku

Specifické položky budou testovány samostatně. Dvě pohledávky za spřízněnými stranami, jedna v částce 28.340 € za Kalyani Dephtou a druhá v částce 10.000 € za Vinjayem Sharmaou, by se měly confirmovat samostatně.

Zbývající zůstatek účtu pohledávek z obchodního styku v částce 138.863 € (177.203 € - 38.340 €) bude nutné otestovat na existenci a správnost prostřednictvím confirmací pohledávek. Jelikož někteří odběratelé nemohou zůstatky následně confirmovat, confirmace pohledávek se provede na základě confirmování faktur a:

- intervalu výběru
přesnost (významnost (materialita)) ÷ faktor spolehlivosti
 $15.000€ \div 1.4 (75\%) = 10.714€$
- velikosti vzorku
základní soubor ÷ interval výběru
vyloučit konkrétní položky vyčleněné k samostatnému vyhodnocení
 $138.340€ \div 10.714€ = 13$

Vzhledem k tomu, že jednotky vzorku v tomto základním souboru budou tvořeny fakturami, vzorek obsahuje

13 faktur, které budou vybrány ke confirmaci, plus dva výše zmíněné zůstatky transakcí mezi spřízněnými stranami.

Výběr faktur, které budou testovány

Výběr faktur a odběratelů ke confirmaci se uskuteční na základě faktur, které budou vybrány podle peněžních jednotek. Pro zbývající zůstatek účtu pohledávek z obchodního styku v částce 138.340 € je jako výchozí bod zvolena částka 913 €. Použitím intervalu výběru 10.714 € bylo vybráno 13 faktur.

Případová studie B – Kumar & Co.

Stanovení rozsahu testování

Navržení dalších postupů – Pohledávky

Program auditorských postupů pro společnost Kumar:

Zůstatek – Účet pohledávek

Základní postupy:

Postup	Tvrzení	Kdo práci provedl, auditní dokumentace č.	Comments
Analytické postupy Provést analytické postupy pro zůstatek, stáří a poměrové ukazatele účtu pohledávek a porovnat trendy a výsledky s minulým obdobím.	CEA	C.110 LP	<i>Denní obrat na účtu pohledávek vzrostl za poslední dva roky z 58 dnů na 106 dnů. Hlavní příčinou je zvýšení objemu pohledávek za společností Dephta.</i>
Soupis Získat soupis pohledávek (včetně údajů o splatnosti) a zkontrolovat aritmetickou správnost, odsouhlasit na hlavní knihu a dále spolu s Ruby na soupisu zkontrolovat zůstatky transakcí se spřízněnými stranami. Zkontrolovat stáří pohledávek podle pěti faktur vybraných na základě úsudku a ujistit se o správnosti vykázaného stáří.	A	C.105 LP C.105 LP	<i>Soupis souhlasí s hlavní knihou a žádné chyby nebyly zjištěny ani u stárnutí a kontrol aritmetické správnosti.</i> <i>Nebyly zjištěny žádné důkazní informace.</i>
Opravné položky Zajistit ve spolupráci s Rajem podrobné informace o opravné položce a zkontrolovat stáří. Projednat vymahatelnost pohledávek, které jsou více než 90 dnů po splatnosti. Získat soupis plateb přijatých do ukončení testů událostí po datu účetní závěrky.	V	C.120 LP	<i>Provéřit spolu s Arjanem soupis. Byly zjištěny pouze dvě pohledávky po lhůtě splatnosti více než 90 dnů. Jejich výše činí 10.590 € a jsou za společností Dephta. Podle Raje jsou vymahatelné a budou brzy uhrazeny. Některé faktury byly zaplacené až po skončení účetního období.</i>

Postup	Tvrzení	Kdo práci provedl, auditní dokumentace č.	Comments
<p>Zaúčtování do správného období Prověřit vzorek 10 faktur před a po konci účetního období a zdokumentovat další testy časového rozlišení s cílem zjistit, zda transakce byly zaúčtovány ve správném období. Ověřit u vybraných transakcí důkazní informace o tom, že zboží bylo odesláno před koncem účetního období.</p>	A	C.122 LP	<p><i>V tomto případě ani u testování časového rozlišení při účtování výnosů nebyly zjištěny žádné chyby.</i></p> <p><i>Všechny účetní zápisy provedené kolem konce účetního období byly prověřeny - viz auditní dokumentace č. 626.</i></p>
<p>Konfirmace Provést konfirmaci u všech účtů transakcí se spřízněnými stranami.</p> <p>Na základě úsudku vybrat 60 % zůstatků pohledávek (s výjimkou výše uvedených zůstatků transakcí se spřízněnými stranami). Před odesláním žádosti o konfirmaci ověřit na vzorku jmen a adres správnost údajů o společnostech. U konfirmací, které nám byly zaslány zpět faxem, telefonicky ověřit konfirmační údaje.</p> <p>U konfirmací, které se nám nevrátily, provést alternativní postupy.</p>	EA	C.130 LP	<p><i>U pohledávky za společností Dephta proběhla konfirmace a také sesouhlasení zůstatků podle auditní dokumentace.</i></p> <p><i>Vrátilo se nám jen 45 % konfirmací, proto jsme provedli alternativní postupy.</i></p>

Testy věcné správnosti – Výběr vzorku

Vzhledem k střední míře rizika byl vzorek konfirmací rozšířen a provedeny testy věcné správnosti.

Rozšířené testy věcné správnosti

Vzhledem k riziku potlačení vnitřních kontrol vedením byly u vzorku odeslaných konfirmací zkontrolovány jména a adresy. U konfirmací, které nám byly zaslány zpět faxem, byla správnost konfirmačních údajů ověřena telefonicky.

18. Dokumentování provedených prací

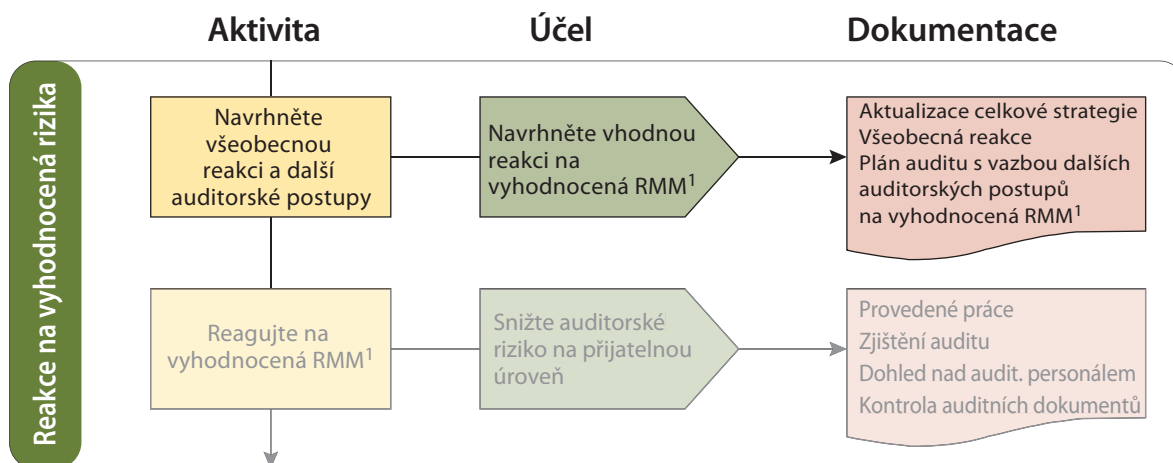
Obsah kapitoly

Jak auditor ve spisu náležitě a adekvátně dokumentuje reakci na vyhodnocená rizika.

Odkaz na příslušné standardy ISA

230, 500

Schéma 18.0-1



Pozn.:

1. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
230.7	Auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu včas. (viz odstavec A1)
230.8	Auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil: (viz odstavce A2–A5, A16–A17) (a) povahu, načasování a rozsah auditorských postupů provedených s cílem dosáhnout souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů, (viz odstavce A6–A7) (b) výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace a (c) významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při tvoření těchto závěrů. (viz odstavce A8–A11)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
230.9	Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorských postupů je auditor povinen zaznamenat: (a) charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí, (viz odstavec A12) (b) osobu, která provedla auditorské práce, a datum, kdy byly tyto práce dokončeny, a (c) osobu, která zkontrolovala provedené auditorské práce, a datum a rozsah této kontroly. (viz odstavec A13)
230.10	Auditor je povinen zdokumentovat projednání významných záležitostí 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, se kterými jednal. (viz odstavec A14)
330.16	Při hodnocení provozní účinnosti příslušných kontrol je auditor povinen posoudit, zda nesprávnosti, které odhalily testy věcné správnosti, svědčí o tom, že kontroly nejsou provozně účinné. I když testy věcné správnosti nezjistí žádnou nesprávnost, nejedná se o důkazní informace, že kontroly vztahující se k testovanému tvrzení jsou účinné. (viz odstavec A40)
330.26	Auditor je povinen rozhodnout, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace. Při formování svého názoru auditor zváží všechny relevantní důkazní informace, bez ohledu na to, zda tvrzení v účetní závěrce potvrzují, nebo jim odporují. (viz odstavec A62)
330.27	Jestliže auditor nezískal dostatečné a vhodné důkazní informace o významných (materiálních) tvrzeních obsažených v účetní závěrce, je povinen se pokusit získat další důkazní informace. Jestliže auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen vydat výrok s výhradou nebo odmítnutí výroku k účetní závěrce.
500.8	Pokud byly informace, které mají být použity jako důkazní informace, vypracovány s využitím práce experta vedení, je auditor povinen v nezbytné míře a s ohledem na význam práce tohoto experta pro auditorovy účely: (viz odstavce A34–A36) (a) zhodnotit způsobilost, schopnosti a objektivitu tohoto experta, (viz odstavce A37–A43) (b) seznámit se s prací tohoto experta (viz odstavce A44–A47) a (c) posoudit vhodnost práce tohoto experta jakožto důkazních informací pro příslušná tvrzení. (viz odstavec A48)
500.9	Při použití informací generovaných uvnitř účetní jednotky je auditor povinen zhodnotit, zda jsou tyto informace pro auditorovy účely dostatečně spolehlivé, a bude-li to za daných okolností nezbytné: (a) získat důkazní informace o správnosti a úplnosti informací, (viz odstavce A49–A50) (b) posoudit, zda jsou informace pro auditorovy účely dostatečně přesné a podrobné. (viz odstavec A51)

18.1 Úvodní přehled

Auditní dokumentace hraje v plánování a provedení auditu nezastupitelnou roli. Tato dokumentace poskytuje záznamy o faktické realizaci prací a tvoří základ pro zprávu auditora. Rovněž se využívá ke kontrolám řízení kvality, dále k monitorování, zda jsou dodržovány požadavky ISA a další platné právní a regulatorní požadavky, případně k inspekcím prováděným třetími stranami.

Konkrétními požadavky a charakterem auditní dokumentace se podrobně zabývá kapitola 16 prvního dílu, proto je zde nebudeme opakovat. Následující schéma obsahuje kontrolní seznam (checklist) některých hledisek, které je třeba zohlednit při sestavení dokumentace.

Schéma 18.1-1

Pokyny pro sestavení auditní dokumentace	Ano/Ne
Bylo ověřeno, zda společnost dodržuje příslušné požadavky ohledně auditní dokumentace v souladu s firemní příručkou o řízení kvality?	
Je auditní dokumentace přehledně uspořádaná a úplná a obsahuje jasné odkazy na významné skutečnosti?	
<p>Uvádí se v auditní dokumentaci:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kdo prováděl auditorské práce a datum dokončení provedených prací? • Kdo kontroloval prováděné auditorské práce a datum a rozsah této kontroly? • Výsledky projednání významných záležitostí s vedením, osobami pověřenými správou a řízením a dalšími osobami, včetně povahy projednávaných významných skutečností a kdy a s kým byla tato jednání vedena? 	
<p>Je zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, schopen pochopit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Charakter, časový harmonogram a rozsah auditorských postupů provedených pro dosažení souladu s platnými právními, regulatorními a odbornými požadavky? • Výsledky auditorských postupů a shromážděné důkazní informace? • Povahu významných záležitostí, které vyplynuly z auditu, přijatých závěrů a důležitých odborných úsudků, které vedly k formulaci těchto závěrů? 	
<p>Obsahuje auditní dokumentace doklady o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existenci tzv. předpokladů auditu a o rozhodnutí přijmout zakázku nebo pokračovat v její realizaci? • Celkové strategii auditu? • Diskusi mezi členy auditorského týmu? • Klíčových znalostech o účetní jednotce a o každé z pěti složek vnitřní kontroly, včetně zdrojů, ze kterých byly tyto informace čerpány? • Výsledcích provedených postupů vyhodnocení rizik? • Identifikovaných a vyhodnocených rizicích výskytu významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení? • Podrobném plánu auditu, který reaguje na vyhodnocená rizika? • Výsledcích provedených auditorských postupů, včetně důležitosti a spolehlivosti shromážděných důkazních informací, nakládání se zjištěnými výjimkami a případných změn týkajících se vyhodnocených rizik? • Informacích a provedených postupech v souvislosti s případnými signály možného podvodu zjištěných během auditu? • Změnách úrovně významnosti (materiality) na základě nových informací? • Shromáždění dostatečných informací, aby mohl být každý postup proveden opakovaně, pokud by to bylo třeba? • Významných změnách v celkové strategii auditu nebo v plánu auditu, zapracovaných v průběhu auditní zakázky, a o důvodech těchto změn? • Podrobnostech o významných záležitostech a jejich řešení, např. v případě významných nejistot, pochybností o odhadech prováděných vedením, událostí, které nastaly po účetní závěrce, a dalších záležitostech, které by mohly vést k modifikaci výroku auditora? 	

Pokyny pro sestavení auditní dokumentace	Ano/Ne
Byly zdokumentovány konzultace v rámci společnosti a mezi odborníky spolupracujícími s auditorem a vedením?	
Byla v případě využití experta zdokumentována vhodnost jeho práce pro účely důkazních informací?	
Bylo zdokumentováno dodržování požadavků ISA 600 ohledně komunikace s auditory složky?	
Byly zohledněny požadavky každé relevantní ISA? (seznam standardů ISA obsahujících konkrétní požadavky dokumentace viz kapitola 16 prvního dílu)	

Vlastnictví dokumentace

Není-li stanoveno jinak legislativními či právními předpisy, auditní dokumentace je vlastnictvím auditorské společnosti.

Kopie záznamů účetní jednotky

Části nebo kopie záznamů účetní jednotky (např. významné a zvláštní smlouvy a dohody) mohou být začleněny do auditní dokumentace, je-li to vhodné. Nicméně kopie záznamů účetní jednotky neslouží jako náhrada za řádnou auditní dokumentaci.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Včasná příprava dokumentace

Včasná příprava auditní dokumentace přispívá ke zlepšení kvality auditu a usnadňuje účinnou kontrolu a vyhodnocení shromážděných důkazních informací a přijatých závěrů před dokončením zprávy auditora. Jestliže je auditní dokumentace sestavena až po provedení auditorských prací, pravděpodobně nebude natolik spolehlivá jako dokumentace sestavená v průběhu auditorských prací.

Má spis auditora sám o sobě úplnou vypovídací hodnotu?

Auditní dokumentace by měla být pokud možno jasná a srozumitelná a neměla by vyžadovat žádná dodatečná ústní vysvětlení. Samotná ústní vysvětlení totiž neposkytují dostatečnou podporu realizovaných prací ani přijatých závěrů. Nicméně je lze využít k vysvětlení nebo doplnění informací obsažených v auditní dokumentaci.

Nesoulad

Nejsou-li shromážděné důkazní informace v souladu s konečnými závěry ohledně významné záležitosti, je třeba k auditní dokumentaci přiložit doklady, které zdůvodňují, jak auditor na tento nesoulad reagoval. To ovšem neznamená, že auditor musí uchovat veškeré dokumenty, které jsou nesprávné nebo byly nahrazeny jinými.

19. Písemná prohlášení

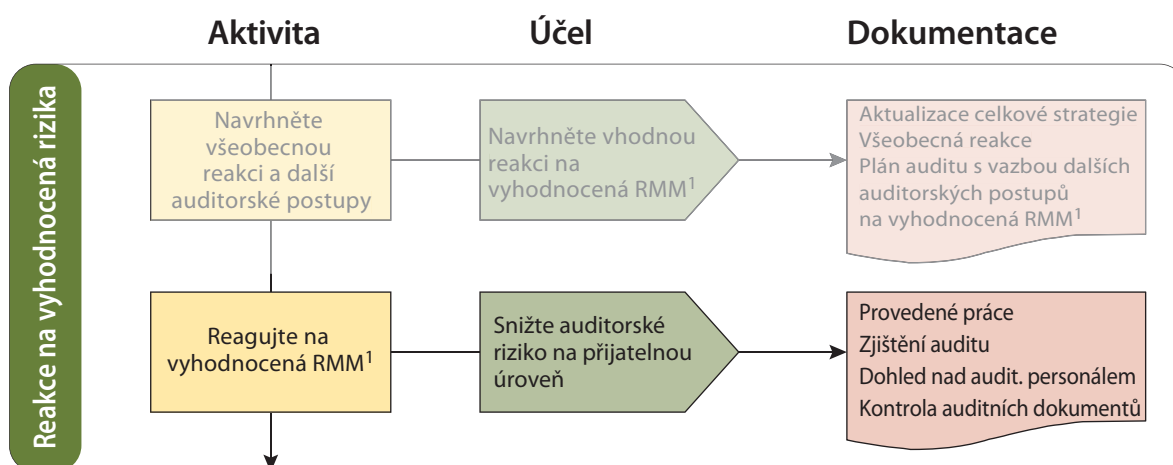
Obsah kapitoly

Jak auditor získává od vedení písemná prohlášení.

Odkaz na příslušné standardy ISA

580

Schéma 19.0-1



Pozn.:

1. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.

580.6

Cíl(e) ISA

Cílem auditora je:

- získat písemná prohlášení od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením o tom, že jsou přesvědčeny, že splnily své povinnosti týkající se sestavení účetní závěrky a úplnosti informací poskytnutých auditorovi,
- podpořit jiné důkazní informace významné pro účetní závěrku nebo specifická tvrzení v účetní závěrce prostřednictvím písemných prohlášení, pokud je toto auditorem považováno za nezbytné nebo je tak požadováno ostatními standardy ISA, a
- vhodně zareagovat na písemná prohlášení poskytnutá vedením a případně osobami pověřenými správou a řízením, nebo vhodně zareagovat v situaci, kdy vedení a případně osoby pověřené správou a řízením písemná prohlášení vyžadovaná auditorem neposkytnou.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
580.09	Auditor je povinen požadovat písemná prohlášení od vedení s příslušnou odpovědností za účetní uzávěrku a znalostmi předmětných skutečností. (viz odstavce A2–A6)
580.10	Auditor je povinen vyžadovat od vedení poskytnutí písemného prohlášení o tom, že byla splněna jeho povinnost sestavit účetní závěrku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, včetně toho, že účetní závěrka vede k věrnému zobrazení, pokud je to relevantní, jak je uvedeno v podmínkách auditní zakázky. (viz odstavce A7–A9, A14, A22)
580.11	Auditor je povinen si od vedení vyžádat písemné prohlášení o tom, že: (a) mu byly poskytnuty veškeré relevantní informace a přístup k informacím, jak bylo dohodnuto v podmínkách auditní zakázky a (b) všechny transakce byly zaúčtovány a jsou zohledněny v účetní závěrce. (viz odstavce A7–A9, A14, A22)
580.12	Odpovědnosti vedení musí být popsány v písemných prohlášeních, jak je požadováno dle odstavců 10 a 11 způsobem, jakým jsou tyto odpovědnosti uvedeny v podmínkách auditní zakázky.
580.13	Ostatní mezinárodní auditorské standardy stanovují auditorovi povinnost vyžádat si písemná prohlášení. Pokud auditor zhodnotí, že nad rámec těchto vyžádaných písemných prohlášení je nezbytné získat jedno či více písemných prohlášení, aby podpořil jiné důkazní informace významné pro účetní závěrku nebo pro jedno či více specifických tvrzení v účetní závěrce, auditor je povinen požadovat další taková písemná prohlášení. (viz odstavce A10–A13, A14, A22)
580.14	Datum písemných prohlášení musí být co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, ne však pozdější. Písemná prohlášení musí být pro všechny účetní závěrky a období uvedené/(á) ve zprávě auditora. (viz odstavce A15–A18)
580.15	Písemná prohlášení musí mít podobu dopisu obsahujícího prohlášení vedení účetní jednotky adresovaného auditorovi. Pokud právní předpisy vyžadují od vedení, aby vyhotovilo veřejná písemná prohlášení o svých odpovědnostech, a auditor určí, že taková veřejná prohlášení poskytují některá nebo všechna prohlášení požadovaná dle odstavců 10 nebo 11, nemusí být předmětné oblasti veřejného prohlášení součástí dopisu obsahujícího prohlášení. (viz odstavce A19–A21)
580.16	Pokud má auditor pochybnosti o odborné způsobilosti, integritě, etických hodnotách a řádné péči vedení nebo o přístupu vedení k jejich uplatňování či vymáhání, je povinen zhodnotit dopady takových případů na spolehlivost prohlášení (ústní či písemná) a důkazní informace obecně. (viz odstavce A24–A25)
580.19	Pokud vedení neposkytne jedno nebo více požadovaných písemných prohlášení, auditor je povinen provést následující: (a) projednat záležitost s vedením; (b) znovu posoudit integritu vedení a vyhodnotit dopad, který toto může mít na spolehlivost prohlášení (ústní či písemná) a důkazní informace obecně, a (c) podniknout vhodné kroky včetně určení možného dopadu na výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705, při zohlednění požadavku dle odstavce 20 tohoto ISA.
580.20	Auditor je povinen odmítnout vydat výrok k účetní závěrce v souladu s ISA 705, pokud: (a) dojde k závěru, že existuje natolik velká pochybnost o integritě vedení, že na písemná prohlášení požadovaná dle odstavce 10 a 11 nelze spoléhat, nebo (b) vedení neposkytne písemná prohlášení vyžadovaná dle odstavců 10 a 11. (viz odstavce A26–A27)

19.1 Úvodní přehled

Jednou z povinností vedení účetní jednotky vyplývajících ze smluvního dopisu (kapitola 4 druhého dílu) je poskytnout auditorovi v písemné formě prohlášení potvrzující určité skutečnosti týkající se auditu.

Vedení účetní jednotky obvykle v průběhu auditu učiní celou řadu ústních prohlášení, která auditor může použít jako důkazní informace, doplňující ty, které získal prostřednictvím jiných auditorských postupů. Na konci auditu auditor obdrží tato prohlášení v písemné podobě formou dopisu zasláného vedením, a pokud je to relevantní, rovněž osobami pověřenými správou a řízením.

Pozn.: Požadavky týkající se žádosti auditora o písemné prohlášení vedení účetní jednotky jsou upraveny v různých standardech ISA.

Dopis vedení obsahuje jednak konkrétní prohlášení požadovaná od vedení a jednak vyjadřuje jeho přesvědčení, že:

- Splnilo své povinnosti týkající se sestavení účetní závěrky;
- Informace poskytnuté auditorovi jsou úplné.

Dopis obsahující písemná prohlášení vedení musí být datován co nejbližší k datu zprávy auditora k účetní závěrce, ne však po tomto datu. Písemná prohlášení se musí týkat všech účetních závěrek a účetních období uvedených ve zprávě auditora.

Písemná prohlášení vedení nemají sloužit k následujícím účelům:

- Jako náhrada provádění jiných auditorských postupů;
- Jako jediný zdroj důkazních informací o významných záležitostech týkajících se auditu.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Kdo písemné prohlášení podepisuje?

Jestliže je se zakázkou spojeno vysoké riziko, zvažte, zda si nevyžádat, aby dopis obsahující písemná prohlášení podepsalo více osob, například vlastník-manažer a někteří další klíčoví členové vedení.

Prohlášení jako důkazní informace

Písemná prohlášení sama o sobě nejsou dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi o záležitostech, jichž se týkají. A skutečnost, že vedení poskytlo spolehlivá písemná prohlášení, nemá vliv na charakter ani rozsah ostatních důkazních informací, které auditor musí získat o tom, jak vedení plní své povinnosti, nebo o konkrétních tvrzeních.

19.2 Formy a obsah prohlášení

Prohlášení vedení mohou mít následující formu:

- **Ústní, ať už jde o vyžádaná, nebo o nevyžádaná prohlášení**
Taková prohlášení auditor obvykle dostává v průběhu auditu.

- **Písemnou**

Auditor je na závěr auditu povinen si od vedení účetní jednotky vyžádat písemné prohlášení potvrzující některé záležitosti, jako např.:

- Výše zmíněná ústní prohlášení,
- Fakt, že vedení splnilo svou povinnost sestavit účetní závěrku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- Všechny transakce byly zaúčtovány a jsou zohledněny v účetní závěrce,
- Další prohlášení, která auditor potřebuje pro podporu shromážděných důkazních informací.

Schéma 19.2-1

Formy prohlášení	Záležitosti projednávané ústně s vedením.
	Záležitosti projednávané elektronicky, např. prostřednictvím elektronické pošty, telefonických vzkazů a textových zpráv.
	Přehledy, analýzy a zprávy vyhotovené účetní jednotkou spolu s obsaženými poznámkami a komentáři vedení.
	Interní a externí memoranda nebo korespondence.
	Zápisy z porad osob pověřených správou a řízením a výborů, které mají na starosti odměňování.
	Podepsaný text účetní závěrky.
	Písemné prohlášení vedení.

19.3 Aspekty zvažované při hodnocení prohlášení

Následující tabulka shrnuje záležitosti, které auditor zvažuje při vyhodnocování prohlášení poskytnutých vedením.

Schéma 19.3-1

Hodnocení prohlášení poskytnutých vedením	
Co je třeba zvážit	Lze osobu, která prohlášení činí, považovat za objektivní a informovanou o daných skutečnostech?
	Je prohlášení přiměřené vzhledem k: <ul style="list-style-type: none"> • Auditorovým znalostem o účetní jednotce a jejím prostředí? • Ostatním důkazním informacím včetně dalších prohlášení získaných od vedení? • Ostatním důkazním informacím shromážděným pomocí auditorských postupů, které byly provedeny za účelem dosažení cílů auditu?
	Jaké další auditorské postupy je třeba provést k ověření prohlášení vedení? K doložení záměrů vedení je vhodné zvážit zdroje důkazních informací, jako jsou zápisy z jednání představenstva účetní jednotky, zápisy z jednání investičních výborů, právní dokumenty nebo interní korespondence a e-maily. Například pokud chce auditor ověřit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, „dosvědčující“ důkazní informace zahrnují přezkoumání zápisů z jednání představenstva, právních dokumentů a dostupnosti údajů o financování, atd.
	Nejsou-li k dispozici podpůrné důkazní informace, představuje to omezení v rozsahu auditu?

Hodnocení prohlášení poskytnutých vedením

Co je třeba zvážit (pokračování)

Jestliže jsou prohlášení vedení v rozporu s ostatními získanými důkazními informacemi:

- Existuje důvod pochybovat o čestnosti a integritě vedení? Pokud ano, auditor tuto záležitost projedná s osobami pověřenými správou a řízením a posoudí její dopad na vyhodnocení rizik a nutnost provedení dalších auditorských postupů.
- Je vhodné a odůvodnitelné nadále spoléhat na správnost případných jiných prohlášení vedení k auditu?

Zvažte nejvhodnější prostředky dokumentace prohlášení vedení. Například:

- Memorandum vyhotovené auditorem;
- Písemné memorandum vyhotovené klientem;
- Zařazení do písemného prohlášení vedení k auditu.

19.4 Písemná prohlášení

Písemná prohlášení vedení k auditu jsou důležitým zdrojem důkazních informací, a to mimo jiné z následujících důvodů:

- Pokud vedení pozmění nebo neposkytne požadovaná písemná prohlášení, upozorní to auditora na možnost, že mohou existovat nějaké významné problémy;
- V mnoha případech může žádost o písemné (nikoli ústní) prohlášení přimět vedení k pečlivějšímu zhodnocení souvisejících skutečností, což vede ke zvýšení kvality takových prohlášení.

Auditor se s žádostí o písemné prohlášení obrací na osoby s příslušnou odpovědností za sestavení a prezentaci účetní uzávěrky a se znalostmi předmětných skutečností. Takovou osobou obvykle bude generální nebo finanční ředitel, případně jiné stejně postavené osoby.

Auditor je povinen vyžádat si od vedení písemná prohlášení o tom, že:

- Splnilo svou odpovědnost za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- Poskytlo auditorovi veškeré relevantní informace a zajistilo mu přístup, jak bylo dohodnuto v podmínkách auditní zakázky;
- Všechny transakce byly zaúčtovány a jsou zohledněny v účetní závěrce;
- Prohlášení podporuje jiné důkazní informace relevantní pro účetní závěrku (vyžadované jinými standardy ISA) nebo jedno či více konkrétních tvrzení v účetní závěrce.

V následující tabulce je uveden přehled standardů ISA obsahujících požadavky na písemná prohlášení vedení.

Schéma 19.4-1

ISA	Název	Odstavec
240	<i>Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky</i>	39
250	<i>Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky</i>	16
450	<i>Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu</i>	14
501	<i>Důkazní informace - specifické aspekty vybraných položek</i>	12
540	<i>Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů</i>	22
550	<i>Spřízněné strany</i>	26
560	<i>Události po datu účetní závěrky</i>	9
570	<i>Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky</i>	16(e)
710	<i>Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka</i>	9

Následující tabulka shrnuje některé záležitosti, které prohlášení vedení obvykle obsahuje.

Schéma 19.4-2

Povinnosti vedení	Vedení:
	<ul style="list-style-type: none"> Splnilo svou odpovědnost za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví (včetně, pokud je to relevantní, věrného zobrazení, jak bylo dohodnuto v podmínkách auditní zakázky) a za úplnost informací poskytnutých auditorovi; V některých případech (např. když smluvní dopis podepsaly osoby, které již nejsou součástí vedení) může auditor vedení požádat, aby v písemném prohlášení znovu potvrdilo, že si své povinnosti uvědomuje a uznává je.
	Poskytlo auditorovi veškeré relevantní informace a zajistilo mu přístup, jak bylo dohodnuto v podmínkách auditní zakázky.
	Zaučtovalo všechny transakce v účetních knihách a zohlednilo je v účetní závěrce.

Schéma 19.4-3

Další prohlášení	Vedení prohlašuje, že:
	Účetní pravidla jsou vybrána i uplatňována vhodně a v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
	Následující skutečnosti, v případě, že jsou relevantní podle daného rámce účetního výkaznictví, byly zaúčtovány, oceněny, vykázány nebo zveřejněny v souladu s tímto rámcem: <ul style="list-style-type: none"> • Plány nebo záměry, které mohou ovlivnit účetní hodnotu nebo klasifikaci aktiv a závazků; • Skutečné i podmíněné závazky; • Právní nárok nebo kontrola nad aktivy; • Zástavní práva nebo věcná břemena na aktivech a aktiva poskytnutá jako zástava (záruka); • Aspekty právních předpisů a smluvních dohod, které mohou mít dopad na účetní závěrku, včetně nesouladu s takovými předpisy či dohodami.
	Oznámilo auditorovi všechny nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které jsou mu známy.
	Informovalo auditora o všech důvodech pro výběr určitého postupu.
	Jeho záměry týkající se [specifikujte] jsou následující: [popište plány nebo záměry účetní jednotky].

Další aspekty

Schéma 19.4-4

	Komentář:
Zúžení platnosti prohlášení	V některých případech může vedení v písemném prohlášení uvést výhradu v tom smyslu, že prohlášení jsou učiněna dle jeho nejlepšího vědomí a svědomí. Auditor může takovou formulaci akceptovat, pokud se přesvědčí, že prohlášení jsou učiněna osobami s příslušnými odpovědnostmi a znalostmi oblastí, jichž se prohlášení týkají.
Bezvýznamné nesprávnosti	Auditor může pro účely prohlášení vedení týkajících se nesprávností v účetní závěrce určit hranici, pod kterou lze nesprávnosti považovat za jednoznačně bezvýznamné.
Datum prohlášení	Vzhledem k tomu, že prohlášení vedení jsou součástí důkazních informací, dopis obsahující tato prohlášení musí být datován dříve než zpráva auditora.
Adresát prohlášení	Dopis obsahující písemná prohlášení musí být adresován auditorovi.
Informování osob pověřených správou a řízením	V souladu s ISA 260 musí auditor o písemných prohlášeních, která si vyžádal od vedení, informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.
Osoby se specializovanými znalostmi	Jestliže vedení samo nemá o záležitosti, jíž se písemné prohlášení týká, dostatečné znalosti, může se dotázat jiných osob, které se podílejí na sestavení a zveřejnění účetní závěrky a v ní obsažených tvrzení, včetně osob se specializovanými znalostmi.

Pochybnosti o spolehlivosti písemných prohlášení nebo jejich neposkytnutí

Jestliže má auditor pochybnosti o spolehlivosti písemných prohlášení vedení nebo když požadovaná písemná prohlášení nejsou poskytnuta, posoudí charakter daného problému a podnikne příslušná opatření.

Schéma 19.4-5

Pochybnosti	Jak auditor reaguje
Neposkytnutí požadovaného prohlášení	<ul style="list-style-type: none"> • Projedná danou záležitost s vedením; • Znovu posoudí integritu vedení a vyhodnotí dopad, který to může mít na spolehlivost prohlášení (ústní či písemná) a důkazní informace obecně; • Podnikne vhodné kroky, včetně rozhodnutí o možném dopadu na výrok ve zprávě auditora.
Zjištěný rozpor	<ul style="list-style-type: none"> • Provede jiné auditorské postupy, jejichž prostřednictvím se pokusí rozpor odstranit. • Jestliže se rozpor nepodaří odstranit, znovu posoudí odbornou způsobilost, integritu, etické hodnoty nebo řádnou péči vedení (viz následující bod) a přístup vedení k jejich prosazování či vymáhání a posoudí dopad na spolehlivost prohlášení vedení (ústních i písemných) a na důkazní informace obecně.
Nekompetentnost vedení; Nedostatek integrity a etických hodnot	<p>Posoudí dopad, který tyto problémy mají na spolehlivost prohlášení vedení (ústních i písemných) a na důkazní informace obecně.</p> <p>Auditor odmítne vydat výrok k účetní závěrce, pokud:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dojde k závěru, že pochybnosti o integritě vedení jsou tak velké, že na požadovaná písemná prohlášení nelze spoléhat; • Vedení neposkytne požadovaná písemná prohlášení.

Doplňující/další prohlášení

Kromě prohlášení vedení o jeho odpovědnosti za účetní závěrku si auditor může vyžádat další písemná prohlášení:

Doplňující prohlášení k účetní závěrce

Tato doplňující písemná prohlášení lze připojit k písemným prohlášením podle ISA 580.10, ale nejsou jejich součástí. Příklady doplňujících prohlášení:

- Zda jsou účetní pravidla vhodně vybrána i uplatňována;
- Zda byly následující skutečnosti zaúčtovány, oceněny, vykázány nebo zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví:
 - Plány nebo záměry, které mohou ovlivnit účetní hodnotu nebo klasifikaci aktiv a závazků,
 - Skutečné i podmíněné závazky,
 - Právní nárok nebo kontrola nad aktivy, zástavní práva nebo věcná břemena na aktivech a aktiva poskytnutá jako zástava (záruka),
 - Aspekty právních předpisů a smluvních dohod, které mohou mít dopad na účetní závěrku, včetně nesouladu s takovými předpisy či dohodami.

Další písemná prohlášení

Kromě písemných prohlášení podle ISA 580.11 může auditor považovat za nutné vyžádat si další písemná prohlášení, jako např.:

- Potvrzení, že vedení oznámilo auditorovi všechny nedostatky ve vnitřní kontrole, které jsou mu známy;
- Prohlášení ke konkrétním tvrzením.
V některých případech auditor nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, pokud mu vedení formou písemného prohlášení nepotvrdí důvody, úsudky nebo záměry týkající se konkrétních tvrzení v účetní závěrce. V této souvislosti auditor zváží např. následující záležitosti:
 - Jak účetní jednotka své záměry uskutečňovala v minulosti,
 - Jaké důvody účetní jednotku vedou k přijetí určitých opatření,
 - Zda je účetní jednotka schopná tato opatření přijmout,
 - Zda existují nějaké jiné informace, získané v průběhu auditu, které jsou v rozporu s úsudkem nebo záměrem vedení.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Věnujte čas schůzce s vedením účetní jednotky, během níž mu vysvětlíte, jaká prohlášení budete požadovat. Budete mít díky tomu jistotu, že vedení ví, k čemu se zavazuje.

19.5 Příklad písemného prohlášení

Příklad písemného prohlášení vedení k auditu, který je uveden v následujících případových studiích, vychází ze vzoru uvedeného v ISA 580.

19.6 Případová studie – Prohlášení vedení k auditu

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

Prohlášení vedení k auditu

Níže jsou uvedeny příklady prohlášení vedení k auditu, která učinil Suraj, a některé další auditorské postupy, které by bylo možné uplatnit.

Prohlášení vedení k auditu	Hodnocení
<i>U stroje, který byl nahrazen novým, nebylo zjištěno žádné snížení hodnoty. Důvodem je případná porucha nového stroje, kdy se po dobu opravy použije starý stroj.</i>	<i>Dotázat se mistra výroby a dalších osob, zda se stroje a vybavení (nové i staré) nyní používají a zda jsou stále ještě provozuschopné. To lze zjistit fyzickou prohlídkou a prověrkou záznamů o údržbě.</i>
<i>Není potřeba tvořit další opravnou položku na lehce poškozené zboží identifikované při inventuře.</i>	<i>Zkontrolovat, zda poškozené zboží bylo po skončení účetního období skutečně prodáno. Dotázat se výrobního manažera, zda se poškozené zboží prodává tak, jak je, nebo opravené (pokud ano, tak za kolik), nebo se slevou.</i>

Na závěr auditu mají být důležitá prohlášení dokumentována formou prohlášení vedení účetní jednotky, které podepíše Suraj Dephta a Jawad Kassab.

Tato prohlášení mohou mít formu níže uvedeného dopisu.

Hlavičkový papír společnosti Dephta Furniture, Inc.

15. března 20X3

K rukám: Jamel, Woodwind & Wing, LLP
55 Kingston St.
Cabetown, United Territories
123-50004

Vážený pane Lee,

tento dopis obsahující prohlášení vedení poskytujeme v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky společnosti Dephta Furniture, Inc. za rok končící 31. 12. 20X2 za účelem vyjádření výroku o tom, zda účetní závěrka, ve všech významných (materiálních) ohledech, vede k věrnému zobrazení v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Potvrzujeme:

Účetní závěrka

- splnili jsme naše povinnosti uvedené v podmínkách auditní zakázky ze dne 15. 10. 20X2 týkající se sestavení účetní závěrky podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a zejména to, že účetní závěrka vede k věrnému zobrazení (nebo podává věrný a poctivý obraz) v souladu s těmito standardy,
- významné předpoklady použité při stanovování účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou, jsou přiměřené,
- vztahy a transakce se spřízněnými stranami byly vhodným způsobem zaúčtovány a zveřejněny v souladu s požadavky mezinárodních standardů účetního výkaznictví,
- všechny události po datu účetní závěrky, u kterých mezinárodní standardy účetního výkaznictví vyžadují úpravu nebo zveřejnění, byly upraveny nebo zveřejněny,
- dopad neopravených nesprávností není ani samostatně, ani v úhrnu významný (materiální) z pohledu účetní závěrky jako celku. Seznam neopravených nesprávností je přiložen k tomuto prohlášení,
- společnost dodržuje veškeré smlouvy, jimiž je vázána a jejichž porušování by mohlo mít na účetní závěrku společnosti významný (materiální) dopad,
- nevyskytly se žádné případy nedodržování požadavků regulačních orgánů, které by měly na účetní závěrku společnosti významný (materiální) dopad,
- společnost má náležité vlastnické právo k veškerým aktivům. Aktiva nejsou zatížena žádným zadržovacím právem ani břemenem s výjimkou případů uvedených v bodě X přílohy účetní závěrky.
- neplánujeme ukončit výrobu některých produktů ani nemáme jiné plány nebo záměry, v jejichž důsledku by společností mohly vzniknout nadbytečné nebo zastaralé zásoby. Účetní hodnota zásob není vyšší než jejich čistá realizovatelná hodnota,

- nevyskytly se žádné případy snížení čisté realizovatelné hodnoty dlouhodobého majetku (strojů), jehož funkčnost byla nyní nahrazena novými stroji.

Poskytnuté informace

- poskytli jsme Vám:
 - přístup k veškerým informacím, o nichž jsme si vědomi, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako jsou účetní záznamy, doklady a ostatní materiály
 - dodatečné informace, které jste od nás požadovali pro účely provedení auditu, a
 - neomezený přístup k osobám v rámci účetní jednotky, od kterých je podle Vás nezbytné získat důkazní informace.
- veškeré transakce byly zohledněny v účetních záznamech a zobrazeny v účetní závěrce,
- poskytli jsme Vám výsledky našeho vyhodnocení rizika, že účetní závěrka může obsahovat významnou (materiální) nesprávnost v důsledku podvodu,
- poskytli jsme Vám veškeré informace ve vztahu k podvodu nebo podezření na podvod, které jsou nám známy a které mají dopad na účetní jednotku a týkají se:
 - vedení,
 - zaměstnanců, kteří mají významnou roli ve vnitřní kontrole, nebo
 - ostatních, pokud by podvod mohl mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku.
- poskytli jsme Vám veškeré informace týkající se tvrzení o podvodu nebo podezření na podvod s dopadem na účetní závěrku účetní jednotky, oznámené zaměstnanci, bývalými zaměstnanci, analyticky, regulátory nebo ostatními,
- sdělili jsme Vám veškeré známé případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jejichž dopady by měly být zváženy při sestavování účetní závěrky,
- sdělili jsme Vám identitu spřízněných stran účetní jednotky a veškeré vztahy a transakce se spřízněnými stranami, kterých si jsme vědomi.

S pozdravem

Suraj Dephta

Jawad Kassab

Případová studie B – Kumar & Co.

Prohlášení vedení k auditu

Níže jsou uvedeny příklady prohlášení vedení k auditu, která učinil Raj, a některé další auditorské postupy, které by bylo možné uplatnit.

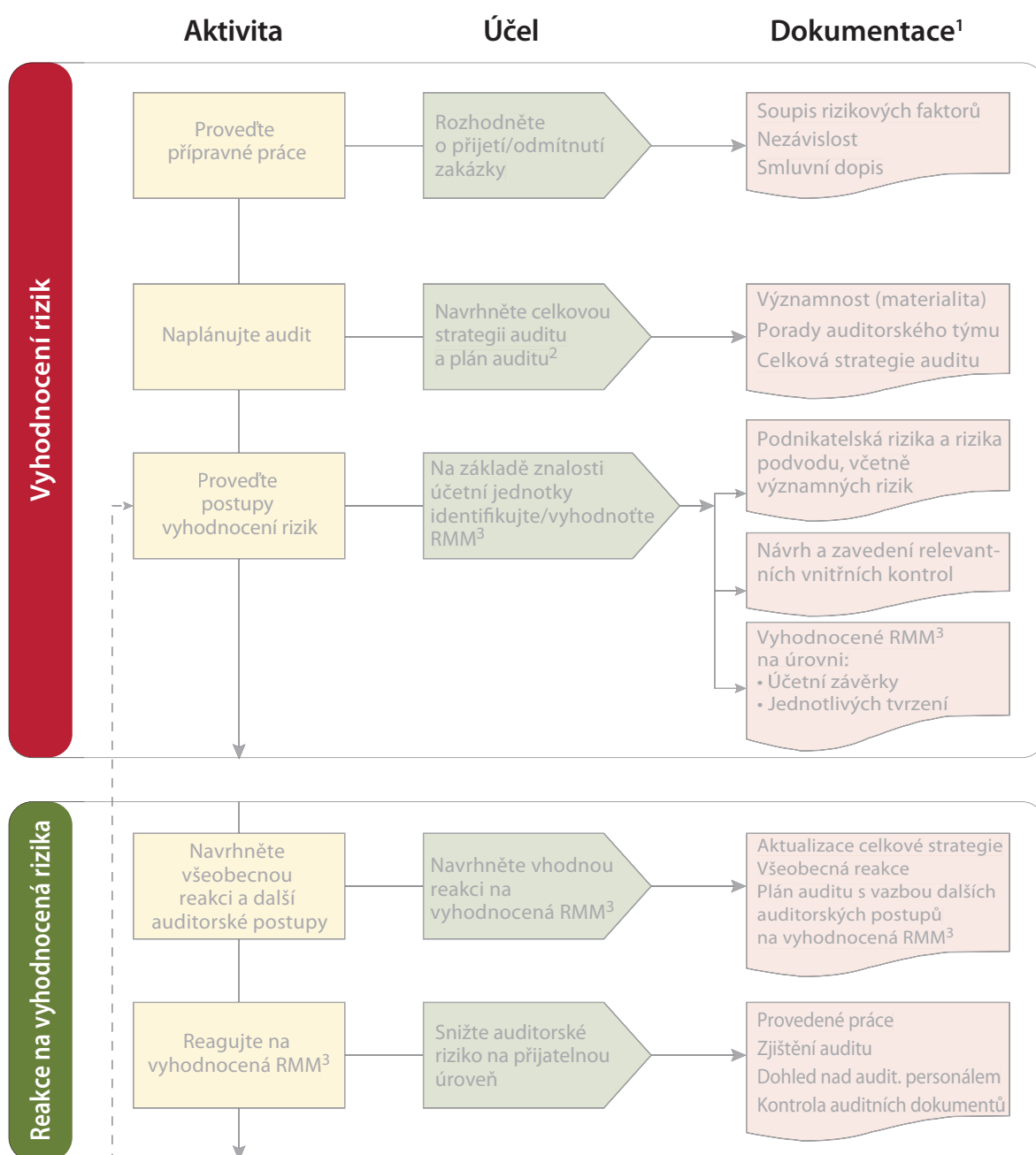
Prohlášení vedení k auditu	Hodnocení
<p><i>Další opravné položky k pochybným pohledávkám není nutné tvořit. Pohledávky za společností Dephta jsou plně vymahatelné a ostatní pohledávky nejsou tak významné, aby k nim byla vytvořena opravná položka.</i></p>	<p><i>Zaslat společnosti Dephta confirmaci pohledávek.</i></p> <p><i>Dotazováním Raje a Ruby získat informace o pohledávkách a platební morálce různých odběratelů a vysledovat případné trendy. Ujistit se, že v souladu s tvrzením klienta objem pohledávek jiných než za společností Dephta není významný.</i></p> <p><i>Provéřit platby přijaté po skončení účetního období a potvrdit tak vymahatelnost pohledávek.</i></p> <p><i>Zohlednit relevantní informace získané při auditu společnosti Dephta.</i></p>
<p><i>Společnost Dephta je i nadále spokojena s kvalitou výrobků, které od nás kupuje.</i></p>	<p><i>Provéřit záznamy o vráceném zboží a vysledovat možné trendy.</i></p> <p><i>Provéřit výsledky confirmací pohledávek za společností Dephta z hlediska možných poznámek ke kvalitě zboží nebo vymahatelnosti pohledávek.</i></p> <p><i>Provést pozorování zásob a vyhledat zásoby, které jsou zastaralé nebo bez pohybu.</i></p> <p><i>Dotázat se Ruby na kvalitu zboží a na případnou korespondenci od společnosti Dephta týkající se kvality dosud nakoupeného zboží.</i></p>

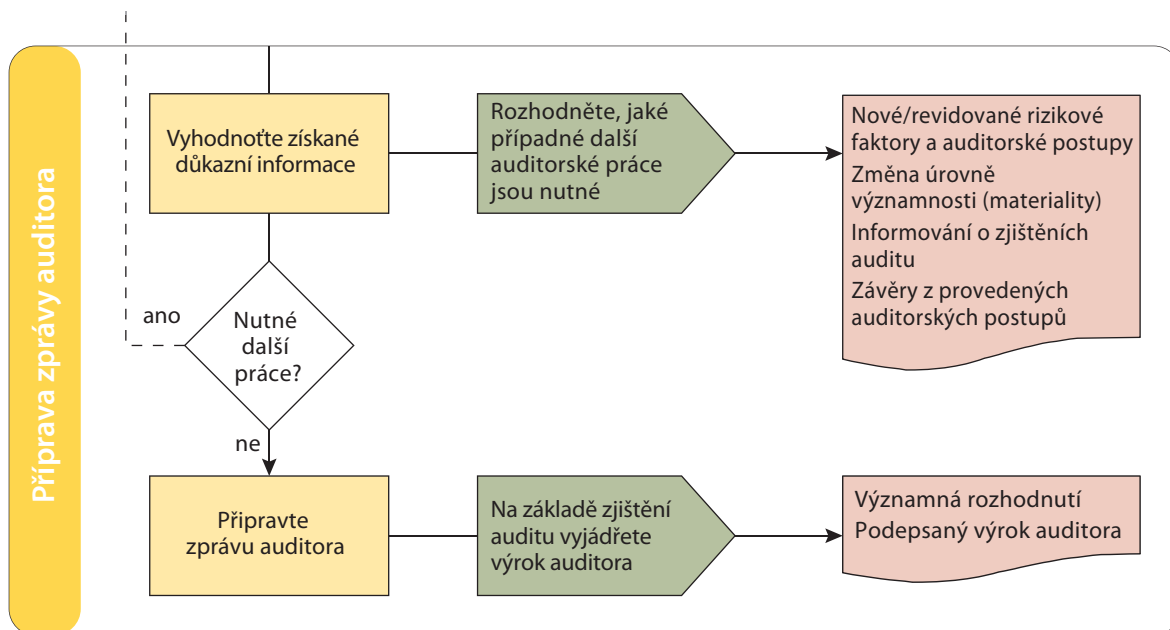
Na závěr auditu mají být důležitá prohlášení dokumentována formou prohlášení vedení účetní jednotky, které podepíše Raj Kumar.

Pro tyto účely lze použít ilustrativní dopis uvedený v případové studii A – Dephta Furniture, Inc.

20. Příprava zprávy auditora – úvodní přehled

Schéma 20.0-1





Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
200.11	Auditor má při auditu účetní závěrky následující obecné cíle: (a) získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, což auditorovi umožní vydat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a (b) v souladu s auditorovými zjištěními vydat zprávu auditora k účetní závěrce a poskytnout další informace vyžadované standardy ISA.
200.12	Jestliže auditor nemůže získat přiměřenou jistotu a vydání výroku s výhradou ve zprávě auditora není za daných okolností pro předpokládané uživatele účetní závěrky dostatečné, musí v souladu se standardy ISA buď výrok odmítnout, nebo pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují, od zakázky odstoupit.

Následující schéma ilustruje kroky, z nichž se skládá závěrečná fáze auditu.

Schéma 20.0-2



Následující tabulka shrnuje základní koncepty vážící se k fázi přípravy zprávy auditora.

Schéma 20.0-3

	Díl a kapitola
Události po datu účetní závěrky	V1 – 13
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	V1 – 14
Dokumentace auditu	V1 – 16
Informování o zjištěních auditu	V2 – 19
Formulace výroku k účetní závěrce	V1 – 17

21. Zhodnocení důkazních informací

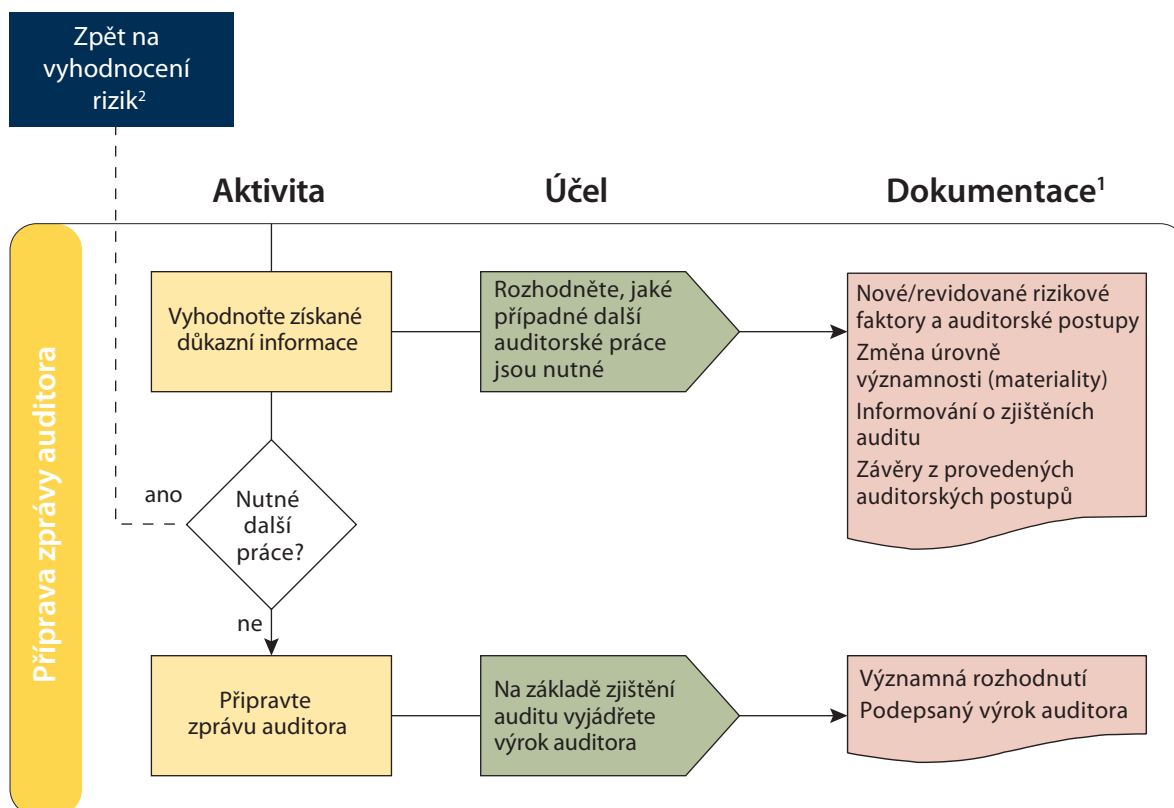
Obsah kapitoly

Jak auditor posuzuje, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní dojít k přiměřeným závěrům, na jejichž základě formuluje výrok auditora.

Odkaz na příslušné standardy ISA

220, 330,
450, 520, 540

Schéma 21.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
220.15	Partner odpovědný za zakázku je povinen na sebe převzít odpovědnost za: (a) řízení, dohled a realizaci auditní zakázky v souladu s profesními standardy a příslušnými požadavky právních předpisů a (viz odstavce A13–A15, A20) (b) zprávu auditora, která je přiměřená daným okolnostem.
220.16	Partner odpovědný za zakázku je povinen na sebe převzít odpovědnost za provádění kontrol v souladu se zásadami a postupy společnosti týkajícími se kontrol. (viz odstavce A16–A17, A20)
220.17	Před datem nebo k datu zprávy auditora musí partner odpovědný za zakázku provést kontrolu dokumentace auditu a pohovory s týmem provádějícím zakázku, aby se přesvědčil o tom, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, které podporují učiněné závěry a vydávanou zprávu auditora. (viz odstavce A18–A20)
220.18	Partner odpovědný za zakázku je povinen: (a) převzít na sebe odpovědnost za to, že tým provádějící zakázku provede patřičné konzultace, pokud nastanou obtížné nebo sporné situace, (b) přesvědčit se o tom, že členové týmu provádějícího zakázku provedli v jejím průběhu patřičné konzultace jak v rámci týmu provádějícího zakázku, tak mezi týmem provádějícím zakázku a ostatními pracovníky na vhodné úrovni v rámci společnosti nebo mimo ni, (c) přesvědčit se o tom, že povaha konzultací, jejich rozsah a závěry z nich vyplývající jsou odsouhlaseny s konzultovanou stranou, a (d) určit, zda závěry vyplývající z konzultací byly realizovány. (viz odstavce A21–A22)
220.19	U auditů účetních závěrek kótovaných společností a případných dalších auditních zakázek, u kterých společnost určila, že kontrola kvality zakázky je požadována, je partner odpovědný za zakázku povinen: (a) zajistit, že byla jmenována osoba provádějící kontrolu kvality zakázky, (b) projednat s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky významné záležitosti, které vyplynuly v průběhu auditní zakázky včetně těch, které byly zjištěny během kontroly kvality zakázky, a (c) nedatovat zprávu auditora dříve, než je dokončena kontrola kvality zakázky. (viz odstavce A23–A25)
220.20	Osoba provádějící kontrolu kvality zakázky je povinna objektivně vyhodnotit významné úsudky učiněné týmem provádějícím zakázku a závěry učiněné při formulování zprávy auditora. Toto vyhodnocení musí zahrnovat: (a) projednání významných záležitostí s partnerem odpovědným za zakázku, (b) kontrolu účetní závěrky a navržené zprávy auditora, (c) kontrolu vybrané dokumentace auditu ve vztahu k významným úsudkům, které tým provádějící zakázku učinil, a závěrů, ke kterým dospěl, a (d) vyhodnocení závěrů učiněných při formulaci zprávy auditora a zvážení, zda navržená zpráva auditora je přiměřená. (viz odstavce A26–A27, A29–A31)

21.1 Úvodní přehled

Jakmile auditor provede naplánované auditorské postupy, přistoupí ke zhodnocení jejich výsledků. Fáze zhodnocení zahrnuje kontrolu dokumentace auditu, porady auditorského týmu a změny, které auditor na základě výsledků auditorských postupů provede v plánu auditu. Následující tabulka shrnuje některé důležité aspekty.

Schéma 21.1-1

Řízení kvality	Partner odpovědný za zakázku nese odpovědnost za to, že kontroly spisu auditora jsou prováděny v souladu se zásadami a postupy auditorské společnosti týkajícími se kontrol a že výrok auditora je přiměřený.
Konzultace	Partner odpovědný za zakázku je dále povinen zajistit, že: <ul style="list-style-type: none"> • Pokud nastanou obtížné nebo sporné situace, auditorský tým si vyžádá patřičné konzultace (a to jak interně v rámci auditorské společnosti, tak externě od třetích stran); • Závěry, které z těchto konzultací vyplynou, budou zdokumentovány a realizovány.
Kontrola kvality zakázky	Jestliže je v souladu se zásadami auditorské společnosti u zakázky vyžadována kontrola kvality, je povinností partnera odpovědného za zakázku: <ul style="list-style-type: none"> • Zajistit jmenování osoby provádějící kontrolu kvality zakázky, která bude mít odpovídající odborné předpoklady; • projednat s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky významné záležitosti; • nedatovat zprávu auditora dříve, dokud nebude dokončena kontrola kvality zakázky.

Cílem auditora je ujistit se, že byly shromážděny dostatečné a vhodné důkazní informace pro podporu učiněných závěrů a pro vhodně formulovanou zprávu auditora.

Následující tabulka shrnuje záležitosti, na které se auditor zaměřuje při vyhodnocování shromážděných důkazních informací.

Schéma 21.1-2

Významnost (materialita)	Je nastavení celkové a prováděcí významnosti (materiality) správné i s ohledem na faktické finanční výsledky účetní jednotky? V případě, že auditor dojde k závěru, že (pro účetní závěrku jako celek) je správná nižší úroveň významnosti (materiality), než bylo původně stanoveno, je povinen určit: <ul style="list-style-type: none"> • Zda je nutné upravit rovněž úroveň prováděcí významnosti (materiality); • Zda charakter, načasování a rozsah provedených dalších auditorských postupů jsou i s ohledem na změnu významnosti (materiality) správné.
Riziko	Je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení správné i s ohledem na zjištění, která z auditu vyplynula? Pokud ne, je třeba vyhodnocené riziko přehodnotit a modifikovat další plánované auditorské postupy.

Nesprávnosti	<p>Posoudil auditor dopad zjištěných a neopravených nesprávností na audit?</p> <p>Posoudil auditor příčiny nesprávností/odchylek? Tyto příčiny mohou poukazovat na neidentifikované riziko nebo významný nedostatek ve vnitřním kontrolním systému.</p> <p>Je nutné přehodnotit celkovou strategii a plán auditu? Přehodnocení je nutné v případě, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Povaha identifikovaných nesprávností a okolnosti jejich výskytu nasvědčují, že mohou existovat další nesprávnosti, které by v souhrnu s ostatními nesprávnostmi zjištěnými během auditu mohly být významné (materiální); • Souhrn nesprávností zjištěných během auditu se blíží stanovené úrovni významnosti (materiality). <p>Byly provedeny další auditorské postupy ověřující existenci nesprávností (ve skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo zveřejněných údajích), poté co bylo vedení vyzváno, aby nesprávnosti opravilo?</p>
Podvod	<p>Ukazují informace získané postupy vyhodnocení rizik a souvisejícími činnostmi na možnost výskytu jednoho nebo více rizik podvodu?</p> <p>Odhálily analytické postupy uplatněné v závěru auditu dříve neodhalené riziko významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem?</p> <p>Vyhodnotil auditor zjištěné nesprávnosti, aby ověřil, zda taková nesprávnost ukazuje na možnost výskytu podvodu?</p> <p>Pokud ano, posuďte důsledky příslušného zkreslení v kontextu dalších aspektů auditu, zejména pokud jde o spolehlivost prohlášení poskytnutých vedením. Odhalený podvod obvykle není ojedinělým případem.</p> <p>Má auditor důvod se domnívat, že by se vedení mohlo podílet na identifikovaných nesprávnostech, ať už významných (materiálních), nebo jiných, v důsledku spáchání podvodu?</p> <p>Pokud ano, přehodnoťte již vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti plynoucí z podvodu a posuďte výsledný dopad tohoto přehodnocení na povahu, načasování a rozsah auditorských postupů, s cílem pokrýt vyhodnocená rizika. V zájmu posouzení spolehlivosti dříve shromážděných důkazních informací rovněž zvažte, zda existují okolnosti nebo podmínky, které nasvědčují o možné tajné dohodě mezi zaměstnanci, vedením nebo třetími stranami.</p> <p>Jestliže bylo identifikováno riziko podvodu, je možné přesto potvrdit, že účetní závěrka není v důsledku spáchání podvodu významně (materiálně) zkreslená? Pokud to není možné, posuďte důsledky tohoto zjištění pro audit, včetně možnosti pokračovat v zakázce.</p>
Důkazní informace	<p>Získal auditor dostatečné a vhodné důkazní informace, které sníží rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce na přijatelnou úroveň? Zvažte, zda je třeba provést další postupy.</p>
Analytické postupy	<p>Analytické postupy provedené ve fázi celkové prověrky na konci auditu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Potvrdily zjištění auditu? • Identifikovaly dříve neodhalené riziko významné (materiální) nesprávnosti?

21.2 Přehodnocení významnosti (materiality)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
450.10	Před hodnocením dopadu neopravených nesprávností je auditor povinen opakovaně vyhodnotit významnost (materialitu) stanovenou v souladu s ISA 320 s cílem ujistit se, zda je i nadále přiměřená vzhledem ke skutečným finančním výsledkům účetní jednotky. (viz odstavce A11–A12)

Dříve, než auditor vyhodnotí výsledky provedených auditorských postupů a případné nesprávnosti, které z nich vyplynuly, musí znovu posoudit celkovou úroveň významnosti (materiality) a prováděcí významnost (materialitu). Původně stanovené úrovně významnosti (materiality) jsou totiž často založeny na odhadech finančních výsledků účetní jednotky, od nichž se ty skutečné mohou lišit. Ke změně významnosti (materiality) vedou například následující okolnosti:

- Původně stanovené úrovně významnosti (materiality) již nejsou v kontextu finančních výsledků, jichž účetní jednotka fakticky dosáhla, správné;
- Objevily se nové informace (např. nová očekávání uživatelů účetní závěrky), s jejichž znalostí by auditor úroveň (úrovně) významnosti (materiality) původně nastavil jinak;
- Byly zjištěny neočekávané nesprávnosti, které by mohly vést k překročení úrovně významnosti (materiality) stanovené pro určitou skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo zveřejněné údaje.

Jestliže je stanovené úrovně významnosti (materiality) nutné přehodnotit, auditor je povinen zvážit, jaký to bude mít dopad na vyhodnocená rizika a charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, a tyto skutečnosti zdokumentovat.

Pokud je úroveň významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek třeba snížit, auditor rozhodne, zda není nutné přehodnotit rovněž prováděcí významnost (materialitu). Je-li tomu tak, posoudí důsledky pro charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Jestliže je nutné upravit úroveň významnosti (materiality), nečekejte s touto změnou až na konec auditu. Úprava významnosti (materiality) si velice pravděpodobně vyžádá i změny ve vyhodnocení rizik a změny doplňujících a dalších auditorských postupů.

21.3 Změny původního vyhodnocení rizik

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.25	Auditor ještě před ukončením auditu na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací je povinen posoudit, zda vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení je i nadále vhodné. (viz odstavce A60–A61)

Vyhodnocení rizik na úrovni tvrzení obvykle vychází z důkazních informací, které měl auditor k dispozici před provedením dalších auditorských postupů. Během jejich provádění se mohou objevit nové informace, v jejichž důsledku je nutné původní vyhodnocení rizik upravit.

Například u zásob může auditor úroveň rizika pro tvrzení o úplnosti nejprve vyhodnotit jako nízkou, protože předpokládá, že vnitřní kontrola účinně funguje. Jestliže ale při testech kontrol zjistí, že vnitřní kontrola účinná není, musí vyhodnocení rizika upravit a provést další auditorské postupy, jimiž sníží riziko na přijatelnou úroveň. Totéž platí pro všechny ostatní auditorské postupy, jejichž výsledky se liší od původních očekávání.

V následující tabulce uvádíme některé záležitosti, na které se auditor může zaměřit při posuzování toho, zda by původní vyhodnocení rizika neměl změnit.

Schéma 21.3-1

Vnitřní kontrolní systém	<p>Testy kontrol</p> <ul style="list-style-type: none"> • Odpovídají výsledky testů kontrol původním předpokladům, pokud jde o snížení rizika na základě provozní účinnosti vnitřních kontrol? <p>Potlačování vnitřních kontrol vedením</p> <ul style="list-style-type: none"> • Svědčí nějaké důkazní informace o tom, že vedení potlačuje vnitřní kontroly? <p>Nedostatky ve vnitřních kontrolách</p> <ul style="list-style-type: none"> • Je případná nesprávnost důsledkem nedostatku ve vnitřní kontrole, o kterém by vedení mělo být okamžitě informováno?
Nature of Audit Evidence Obtained	<p>Nové rizikové faktory</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ukazují důkazní informace na nová podnikatelská rizika, rizika podvodu nebo potlačování vnitřních kontrol vedením? <p>Vzájemně si odporující důkazní informace</p> <ul style="list-style-type: none"> • Odporují si vzájemně důkazní informace získané z různých zdrojů? <p>Rozporné důkazní informace</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jsou získané důkazní informace v rozporu se současnými poznatky auditora o účetní jednotce? <p>Účetní pravidla</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existují důkazní informace o tom, že účetní zásady nejsou účetní jednotkou vždy uplatňovány konzistentně? <p>Nepředvídatelné vztahy</p> <ul style="list-style-type: none"> • Podporují důkazní informace předvídatelné vztahy mezi finančními a nefinančními daty? <p>Podvod</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ukázaly testy na nějaké vzorce chování, zvláštnosti, výjimky nebo odchylky, které by mohly svědčit o spáchání podvodu (včetně potlačování vnitřních kontrol vedením)? <p>Spolehlivost prohlášení vedení k auditu</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existují nějaké důkazní informace zpochybňující spolehlivost prohlášení vedení a osob pověřených správou a řízením?
Charakter nesprávností	<p>Předpojatost vedení v odhadech</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mohly by nesprávnosti zjištěné v účetních odhadech a v oceňování reálnou hodnotou svědčit o předpojatosti vedení? <p>Nesprávnosti</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vedou zjištěné nesprávnosti jednotlivě nebo v souhrnu se všemi ostatními neopravenými nesprávnostmi k významnému (materiálnímu) zkreslení účetní závěrky jako celku?

Jestliže auditor původní vyhodnocení rizik upraví, musí tyto skutečnosti zdokumentovat a zpracovat revidované vyhodnocení rizik. Dále musí uvést, jaké změny v této souvislosti nastaly v podrobném plánu auditu, tj. zda se změnil charakter, načasování nebo rozsah plánovaných auditorských postupů nebo zda budou provedeny další auditorské postupy.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Rezervujte si v plánu auditu ihned po dokončení auditorských prací určitý čas na to, aby auditorský tým mohl společně prodiskutovat zjištění, k nimž došel. Jako východisko můžete použít body ve výše uvedené tabulce. Nezapomeňte, že k odhalení podvodu často přispěje poskládání jednotlivých, zdánlivě nedůležitých informací ve větší celek.

21.4 Vyhodnocení dopadů zjištěných nesprávností

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
450.3	Cílem auditora je vyhodnotit: <ul style="list-style-type: none"> (a) dopad zjištěných nesprávností na audit a (b) dopad případných neopravených nesprávností na účetní závěrku.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
450.5	Auditor je povinen shromáždit nesprávnosti zjištěné v průběhu auditu s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné. (viz odstavce A2–A3)
450.6	Auditor je povinen zvážit, zda je třeba přehodnotit celkovou strategii auditu a plán auditu, pokud: <ul style="list-style-type: none"> (a) povaha zjištěných nesprávností a okolnosti jejich výskytu naznačují, že mohou existovat další nesprávnosti, které by v součtu s nesprávnostmi shromážděnými v průběhu auditu mohly být významné (materiální), nebo (viz odstavec A4) (b) součet nesprávností shromážděných v průběhu auditu se blíží významnosti (materialitě) stanovené v souladu s ISA 320. (viz odstavec A5)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
450.7	Pokud vedení na žádost auditora prověří skupinu transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejňovaných údajů a opraví nesprávnosti, které byly zjištěny, pak auditor je povinen provést dodatečné auditorské postupy, aby zjistil, zda nesprávnosti nadále netrvají. (viz odstavec A6)
450.8	Auditor je povinen včas předat informace příslušné úrovni vedení o veškerých nesprávnostech shromážděných v průběhu auditu, pokud mu v tom nebrání právní předpisy. Auditor je povinen požádat vedení o opravu těchto nesprávností. (viz odstavce A7–A9)
450.9	Pokud vedení odmítne opravit některé nebo veškeré nesprávnosti, o kterých mu byly předány informace auditorem, auditor je povinen seznámit se s důvody, pro které vedení nehodlá tyto opravy provádět, a je povinen zvážit tyto důvody při hodnocení, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. (viz odstavec A10)
450.11	Auditor je povinen stanovit, zda jsou neopravené nesprávnosti významné (materiální), a to jednotlivě či v součtu. Přitom je auditor povinen zvážit: (a) velikost a povahu nesprávností ve vztahu ke konkrétním skupinám transakcí, zůstatkům účtů či zveřejňovaným údajům i ve vztahu k účetní závěrce jako celku, a konkrétní okolnosti jejich výskytu a (viz odstavce A13–A17, A19–A20) (b) dopad neopravených nesprávností týkajících se předchozích období na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejňované údaje a na účetní závěrku jako celek. (viz odstavec A18)
450.12	Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením informace o neopravených nesprávnostech a o dopadu, který by mohly mít, jednotlivě nebo v součtu, na výrok ve zprávě auditora, pokud tomu nebrání právní předpisy. Ve svém sdělení je auditor povinen uvést významné (materiální) neopravené nesprávnosti jednotlivě. Auditor je povinen požádat, aby neopravené nesprávnosti byly opraveny. (viz odstavce A21–A23)
450.13	Auditor je rovněž povinen osobám pověřeným správou a řízením předat informace o dopadu neopravených nesprávností týkajících se předchozích období na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejňované údaje a na účetní závěrku jako celek.
450.14	Auditor je povinen požádat vedení a v odůvodněných případech osoby pověřené správou a řízením o písemné prohlášení, že jsou přesvědčeny, že dopad neopravených nesprávností na účetní závěrku jako celek je nevýznamný (nemateriální), a to jednotlivě i v součtu. Soupis takových položek musí být součástí nebo přílohou tohoto písemného prohlášení. (viz odstavec A24)
540.18	Auditor je povinen na základě důkazních informací posoudit, zda jsou účetní odhady uvedené v účetní závěrce přiměřené s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví, nebo jsou nesprávné. (viz odstavce A116–A119)

Cílem vyhodnocení nesprávností je posoudit jejich dopad na audit a rozhodnout, zda je nutné provést další auditorské postupy.

Přehodnocení celkové strategie auditu a podrobného plánu auditu může být nutné, pokud:

- Povaha zjištěných nesprávností a okolnosti jejich výskytu naznačují, že mohou existovat další nesprávnosti, které by v souhrnu s dosud zjištěnými nesprávnostmi mohly překročit stanovenou prováděcí významnost (materialitu);
- Úhrn zjištěných a neopravených nesprávností se blíží stanovené prováděcí významnosti (materialitě) nebo ji překračuje.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Mějte na paměti, že v účetní závěrce vždy existuje riziko neodhalených nesprávností, což vyplývá z vnitřních omezení auditu popsanych v kapitole 3.1 prvního dílu této příručky.

Následující tabulka shrnuje oblasti, ve kterých se mohou vyskytnout nesprávnosti.

Schéma 21.4-1

Zdroj	Popis
Chyby nebo podvod	Pracovníci účetní jednotky mohou pochybit při shromažďování nebo zpracovávání informací, na jejichž základě je účetní závěrka sestavena. K těmto pochybením patří i chyby v časovém rozlišení na konci účetního období. Kromě identifikace konkrétních nesprávností může auditor rovněž: <ul style="list-style-type: none"> • Kvantifikovat chyby v konkrétním základním souboru (např. tržbách) pomocí výběru vzorků. Jestliže je vzorek reprezentativní, lze následnou extrapolací zjistit pravděpodobnou nesprávnost pro celý základní soubor; • Posoudit charakter zjištěných nesprávností. Pokud se řada nesprávností týká konkrétního zůstatku nebo provozovny, může to svědčit o riziku významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem.
Chybějící informace nebo podvod	Některé transakce nemusí být zaúčtovány, buď v důsledku chyby, nebo úmyslně. Druhý případ je klasifikován jako podvod.
Významné transakce	Pokud významné transakce (které jsou neobvyklé nebo nejsou realizovány v rámci běžné obchodní činnosti) nemají dostatečné ekonomické opodstatnění, může být jejich cílem manipulace účetní závěrky nebo zakrývání zpronevěry majetku.
Účetní zápisy	Během účetního období nebo na jeho konci mohlo dojít k nevhodným nebo neoprávněným účetním zápisům, které byly zneužity k manipulaci částek vykázaných v účetní závěrce.
Chyby v odhadech	Pokud odhady účetní jednotky vybočují z přijatelného rozpětí, důvodem může být to, že vedení provedlo chybnou kalkulaci, přehlédlo nebo nesprávně interpretovalo některé skutečnosti, použilo chybné předpoklady nebo je předpojaté. Odhady mohou být rovněž zkresleny úmyslně s cílem manipulovat výsledky v účetní závěrce.
Chyby v reálné hodnotě	Auditor se může rozcházet s úsudky vedení ohledně reálné hodnoty určitých aktiv, závazků a složek vlastního kapitálu, které se oceňují reálnou hodnotou nebo jejichž reálná hodnota se zveřejňuje v příloze v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
Zvolená a používaná účetní pravidla	Auditor nemusí souhlasit s vedením, pokud jde o výběr a uplatnění některých účetních pravidel.
Neopravené nesprávnosti v počátečním zůstatku vlastního kapitálu	Neopravené nesprávnosti z předchozích období se promítají do počátečního zůstatku vlastního kapitálu. Zůstanou-li tyto nesprávnosti neopraveny, mohou způsobit zkreslení v účetní závěrce za běžné období.

Zdroj	Popis
Účtování výnosů	Nadhodnocení nebo podhodnocení výnosů (např. předčasné zaúčtování výnosů, zaúčtování fiktivních výnosů nebo nepatřičné přesunutí výnosů do pozdějšího období).
Slabá místa vnitřního kontrolního systému	Nesprávnosti mohou mít původ v neočekávaných nedostatcích ve vnitřním kontrolním systému. Auditor takové případné nedostatky projedná s vedením nebo o nich vedení informuje, přičemž posoudí, zda není nutné provést další práce k odhalení jiných případných nesprávností.
Účetní výkazy a příloha	Některé informace, které se zveřejňují v příloze účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, mohou být vynechány, případně jsou neúplné nebo nepřesné.

Agregace zjištěných nesprávností

Auditor sečte všechny nesprávnosti identifikované během auditu, s výjimkou těch, které jsou zcela bezvýznamné. Nesprávnosti lze rovněž rozdělit na věcné chyby, úsudkové chyby a extrapolační chyby.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Většinu kvantitativních nesprávností lze prostě sečíst a na základě toho posoudit jejich celkový dopad na účetní závěrku. Naproti tomu jiné nesprávnosti (jako např. neúplné nebo nesprávné informace v příloze) a zjištění kvantitativního charakteru (jako např. možnou existenci podvodu) agregovat nelze. Tyto nesprávnosti je nutné zdokumentovat a vyhodnotit jednotlivě.

Aby bylo možné posoudit souhrnný dopad neopravených nesprávností, je vhodné všechny nesprávnosti zdokumentovat v centrálně vedené auditní dokumentaci, z níž bude následně možné zjistit celkový součet zjištěných a neopravených (přitom nikoli bezvýznamných) nesprávností.

Proces agregace nesprávností lze rozdělit na celou řadu mezistupňů, v nichž je možné dopad souhrnných nesprávností posuzovat. Např.:

Schéma 21.4-2

Dopad agregovaných nesprávností	
Posudte dopad neopravených nesprávností na:	Každý konkrétní zůstatek účtu nebo druh transakcí
	Celková krátkodobá aktiva nebo celkové krátkodobé závazky
	Celková aktiva a celková pasiva
	Celkové výnosy a náklady (před zdaněním)
	Čistý výsledek hospodaření

Jeden z možných způsobů součtu nesprávností ilustruje následující tabulka.

Pozn.: Nesprávnosti s hodnotou menší než 100 eur se považují za bezvýznamné, a do součtu se tudíž nezahrnují.

Schéma 21.4-3

Přehled zjištěných nesprávností

Popis	Okolnost výskytu nesprávnosti	Auditní dokumentace č.	Kladný (záporný) dopad na účetní závěrku				
			Aktiva	Závazky	Výsledek hospodaření před zdaněním	Vlastní kapitál	Opraveno?
Nezaúčtovaný dohad na nájem	Věcná chyba - opomenutí			(5,500)	5,500	4,125	Ano
Nezaúčtované tržby	Extrapolace z reprezentativního vzorku		(12,500)		(12,500)	(9,375)	Ano
Zápočet pohledávek a závazků	Věcná chyba – nesprávné klasifikace		(5,500)	(5,500)			Ano
Pořízení dlouhodobého majetku účtované přímo do nákladů	Úsudková chyba – chybné uplatnění účetního pravidla		(13,500)		(13,500)	(10,125)	Ano
Nedostatky zjištěné během auditu celkem			(31,500)	(11,000)	(20,500)	(15,375)	
Nesprávnosti opravené vedením			31500	11000	20500	15,375	
Neopravené nesprávnosti celkem			0	0	0	0	

Auditor je povinen včas prodiskutovat zjištěné nesprávnosti s vedením a zároveň vyzvat vedení k tomu, aby případné nesprávnosti opravilo. Tyto opravy mohou mít dopad na zůstatky v účetní závěrce nebo vyžadovat doplnění informací do přílohy. Následující tabulka znázorňuje kroky při hodnocení dopadu zjištěných nesprávností.

Schéma 21.4-4

Dopad zjištěných nesprávností	
Přehodnotte významnost (materialitu)	Dříve, než vyhodnotíte dopad neopravených nesprávností, posuďte, zda je nutné přehodnotit významnost (materialitu) jako celek, a to na základě skutečných finančních výsledků
Posuďte důvody nesprávností a jejich dopad na plán auditu	<p>Zvažte důvody nesprávností identifikovaných během auditu, např.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Potenciální známky výskytu podvodu; • Možnou existenci dalších nesprávností; • Existenci neidentifikovaného rizika; nebo • Významný nedostatek ve vnitřním kontrolním systému. <p>Ve světle výše uvedených zjištění posuďte, zda je třeba přehodnotit celkovou strategii nebo plán auditu. To bude nutné provést v případě, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se vyskytnou další nesprávnosti, které mohou být v součtu s dalšími nesprávnostmi odhalenými během auditu významné (materiální); nebo • Součet nesprávností odhalených během auditu se blíží stanovené významnosti (materialitě).

Dopad zjištěných nesprávností	
Vyzvěte vedení, aby nesprávnosti opravilo	Vyzvěte vedení, aby opravilo veškeré zjištěné nesprávnosti, kromě těch, které jsou zcela bezvýznamné.
Vyzvěte vedení k provedení dalších postupů	Jestliže neznáte přesnou míru výskytu nesprávností v základním souboru (jako např. extrapolaci nesprávností identifikovaných ve vzorku pro účely auditu), požádejte vedení, aby provedlo postupy potřebné k zjištění skutečné míry nesprávností a aby posléze realizovalo vhodné úpravy v účetní závěrce. V takovém případě auditor provede další auditorské postupy s cílem ověřit, jestli některé případné nesprávnosti přetrvávají.
Vedení odmítne opravit některé nebo všechny nesprávnosti	<p>Pokud vedení odmítne opravit některé nebo všechny nesprávnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nechte si od vedení vysvětlit důvody, proč požadované opravy neprovedlo, a zohledněte tyto důvody při posuzování toho, zda účetní závěrka není významně (materiálně) zkreslena; • Informujte osoby pověřené správou a řízením o těchto neopravených nesprávnostech, včetně jejich dopadu na vydání výroku ve zprávě auditora (kromě případů, kdy to právní předpisy zakazují); a • Vyzvěte osoby pověřené správou a řízením, aby opravily ty nesprávnosti, jejichž opravu vedení neprovedlo.

Faktory, které musí auditor posoudit s cílem vyvodit závěr, zda neopravené nesprávnosti (jednotlivě nebo v souhrnu se všemi ostatními neopravenými nesprávnostmi) nezpůsobily významné (materiální) zkreslení účetní závěrky jako celku, jsou uvedeny v následující tabulce.

Schéma 21.4-5

	Posudte
Došlo k významnému (materiálnímu) zkreslení?	Velikost a charakter nesprávností ve vztahu: <ul style="list-style-type: none"> • K účetní závěrce jako celku; • Ke konkrétním druhům transakcí, zůstatkům účtů a informacím v příloze; a • Ke konkrétním okolnostem jejich výskytu.
	Vnitřní omezení testování založeného na úsudku nebo statistického testování. Vždy existuje možnost, že některé nesprávnosti zůstanou neodhaleny.
	Do jaké míry se pravděpodobná celková úroveň nesprávností blíží stanovené úrovni (úrovním) významnosti (materiality)? Riziko významné (materiální) nesprávnosti je tím vyšší, čím více se pravděpodobná celková úroveň nesprávností blíží stanovené hranici významnosti (materiality).
	Kvantitativní aspekty nebo možnost podvodu v těch případech, kdy by i relativně malá nesprávnost mohla mít na účetní závěrku významný (materiální) dopad.
	Dopady neopravených nesprávností týkajících se předchozích účetních období.

Za úpravu účetní závěrky tak, aby v ní byly opraveny významné (materiální) nesprávnosti (včetně doplnění informací do přílohy), i za realizaci ostatních požadovaných opatření odpovídá vedení účetní jednotky.

Kvalitativní faktory

Auditor může vyhodnotit některé nesprávnosti jako významné (materiální) (jednotlivě nebo v jejich součtu se všemi dalšími nesprávnostmi odhalenými během auditu) i v případě, že vykazují nižší úroveň, než je celková úroveň významnosti (materiality), viz příklady takových faktorů v následující tabulce.

Schéma 21.4-56

Nesprávnosti, které:	Popis
Ovlivňují dodržení požadavků	Nedodržování regulatorních požadavků, úvěrových a jiných smluvních podmínek.
Zakrývají změny	Například změny ve výnosech nebo jiných trendech, zejména v kontextu všeobecných a odvětvových podmínek.
Zvyšují odměnu vedení	Nesprávnost, která zaručí uspokojení požadavků týkajících se prémie a jiných motivačních odměn.
Mají dopad na třetí strany	Například na externí a spřízněné strany.
Mají vliv na informovanost uživatelů účetní závěrky	Chybějící informace (které nejsou konkrétně vyžadovány), ale které jsou podle úsudku auditora důležité, aby se uživatelé účetní závěrky seznámili s finanční pozicí, finančními výsledky nebo peněžními toky účetní jednotky.
Jsou nevýznamné (nemateriální) nyní, ale v budoucnosti se stanou významné	Nesprávné zvolené nebo užití účetní pravidlo, které má nevýznamný (nemateriální) dopad na účetní závěrku v běžném období, ale bude mít pravděpodobně významný (materiální) dopad na účetní závěrky v budoucích obdobích.
Úvěrové podmínky	I relativně malá částka může být pro účetní jednotku značně významná (materiální), pokud způsobila porušení bankovních nebo úvěrových podmínek.
Dopad na výkonnostní ukazatele	Mají dopad na výkonnostní ukazatele používané k hodnocení finanční pozice, provozních výsledků a peněžních toků účetní jednotky.

Písemná prohlášení

Skutečnost, že vedení si je vědomo své odpovědnosti, je třeba doložit jejich písemných prohlášení. V něm bude uvedeno, že veškeré neopravené nesprávnosti (jejichž seznam je přiložen) jsou podle názoru vedení nevýznamné (nemateriální), a to jak jednotlivě, tak v souhrnu se všemi ostatními neopravenými nesprávnostmi. Jestliže vedení nesouhlasí s tím, jak auditor nesprávnosti vyhodnotil, může ve svém písemném prohlášení použít např. následující formulace:

„Nesouhlasíme s tím, že položky ... a ... představují nesprávnost, protože [vysvětlení důvodů].“

Pozn.: Pokud auditor informuje osoby pověřené správou a řízením o příslušných zjištěních, je povinen identifikovat každou neopravenou nesprávnost samostatně.

Pokud auditor informuje osoby pověřené správou a řízením o nesprávnostech, které vedení neopravilo, a tyto nesprávnosti zůstanou nadále neopraveny, auditor je povinen získat podobné prohlášení. V něm bude uvedeno, že osoby pověřené správou a řízením se rovněž domnívají, že dopad neopravených nesprávností na účetní závěrku jako celek je nevýznamný (nemateriální), a to jak jednotlivě, tak v souhrnu se všemi ostatními neopravenými nesprávnostmi. Přehled takových položek by měl být uveden přímo v písemném prohlášení nebo k tomuto prohlášení připojen.

21.5 Dostatečné a vhodné důkazní informace

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.26	Auditor je povinen rozhodnout, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace. Při formování svého názoru auditor zváží všechny relevantní důkazní informace, bez ohledu na to, zda tvrzení v účetní závěrce potvrzují, nebo jim odporují. (viz odstavec A62)
330.27	Jestliže auditor nezískal dostatečné a vhodné důkazní informace o významných (materiálních) tvrzeních obsažených v účetní závěrce, je povinen se pokusit získat další důkazní informace. Jestliže auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen vydat výrok s výhradou nebo odmítnutí výroku k účetní závěrce.

Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň.

Posouzení toho, co lze považovat za dostatečné a vhodné důkazní informace, je věcí odborného úsudku auditora. Důležitým předpokladem je především uspokojivé provedení dalších auditorských postupů, jejichž cílem je pokrýt vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, včetně veškerých dodatečných nebo upravených auditorských postupů, které reagují na změnu původního vyhodnocení rizik. V následující tabulce uvádíme některé faktory, které auditor zohledňuje při posuzování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací.

Schéma 21.5-1

Posuzování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací

Faktory, které auditor zohledňuje

Významnost (materialita) nesprávností

- Jak významná je nesprávnost vyskytující se u daného tvrzení a jaká je míra pravděpodobnosti, že nesprávnost bude mít na účetní závěrku významný (materiální) vliv (ať už jednotlivě, nebo v souhrnu s dalšími potenciální nesprávnostmi)?

Reakce vedení

- Jak pohotově reaguje vedení na auditorská zjištění a jak účinně pokrývají vnitřní kontroly identifikovaná rizika?

Předchozí zkušenosti

- Jaké má auditor předchozí zkušenosti s prováděním podobných auditorských postupů? Byly těmito postupy zjištěny nesprávnosti?

Výsledky provedených auditorských postupů

- Odpovídají výsledky provedených auditorských postupů stanoveným cílům a existují nějaké známky svědčící o podvodu nebo chybě?

Kvalita informací

- Jsou zdroje dostupných informací a jejich spolehlivost takové, aby auditor na jejich základě mohl formulovat své závěry?

Přesvědčivost

- Jak přesvědčivé jsou důkazní informace?

Znalost účetní jednotky

- Odpovídají získané důkazní informace výsledkům postupů pro vyhodnocení rizik (které auditor provedl, aby se seznámil s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně jejího vnitřního kontrolního systému), nebo jsou s nimi v rozporu?

Jestliže auditor nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace, vydá výrok s výhradou nebo zvolí odmítnutí výroku.

21.6 Závěrečné analytické postupy

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
520.6	Auditor je povinen navrhnout a na konci auditu provést analytické postupy, které mu pomohou při formulování celkového závěru o tom, zda účetní závěrka odpovídá jeho poznatkům o účetní jednotce. (viz odstavce A17–A19)

Kromě toho, že auditor používá analytické postupy na počátku auditu při vyhodnocení rizik a poté při provádění testů věcné správnosti, je v souladu s ISA 520 povinen je použít rovněž při celkové prověrce v závěrečné fázi auditu, kdy formuluje celkový závěr.

Cílem provádění analytických postupů na konci auditu je:

- Identifikovat dříve nerozeznané riziko významné (materiální) nesprávnosti;
- Potvrdit závěry učiněné během auditu jednotlivých částí nebo položek účetní závěrky;
- Napomoci při formulování celkových závěrů o přiměřenosti účetní závěrky.

Jestliže auditor identifikuje nové riziko nebo neočekávané vztahy mezi informacemi, může přehodnotit plánované nebo již provedené auditorské postupy.

21.7 Významná zjištění a problémy

Posledním krokem v procesu hodnocení důkazních informací je zdokumentování všech významných zjištění nebo problémů. V závěrečném dokumentu auditor uvede:

- Veškeré informace, které jsou nutné pro pochopení významných zjištění nebo problémů; nebo
- Pokud je to relevantní, odkazy na ostatní části dokumentace auditu.

V tomto dokumentu auditor rovněž uvede své stanovisko k informacím týkajícím se významných záležitostí, které nejsou v souladu se závěry auditora, případně jsou s nimi v rozporu. Tento požadavek však neznamená, že je nutné archivovat také jednotlivé verze dokumentů, které jsou chybné nebo pouze předběžné, např. pracovní verze účetní závěrky.

21.8 Případové studie – Hodnocení důkazních informací

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Provedením plánovaných auditorských postupů jsme zjistili následující neopravené nesprávnosti a skutečnosti.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.

18. února 20X3

Výňatek z přehledu navrhovaných úprav – společnost Dephta

Popis	Okolnosti výskytu	Auditní dokumentace č.	Výše nadhodnocení/(podhodnocení)				
			Aktiva	Závazky	Výsledek hospodaření před zdaněním	Vlastní kapitál	Opraveno?
Chyby ve výpočtu ocenění zásob.	Nový pracovník udělal několik chyb.	D.300	(19,000)		(19,000)	(15,200)	Ano
Osobní výdaje uhrazené společností Dephta nebyly zaneseny na účet vlastníka společnosti.	Zjištěno během testování nákladů. Byly ihned provedeny další práce s cílem nalézt podobné položky.	550.8		(4,800)	(4,800)	(3840)	Ano
Pohledávky za odběratelem po splatnosti více než 90 dnů, žádné platby přijaté po skončení účetního období.	Prověřit stáří pohledávek a platby přijaté po skončení účetního období.	C.305	12,000		12,000	9,600	Ano
Nesprávnosti zjištěné během auditu celkem			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
Nesprávnosti opravené vedením			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
Neopravené nesprávnosti celkem			0	0	0	0	

Výše uvedený souhrn by měl obsahovat křížové odkazy na další práci, která byla provedena proto, aby bylo zajištěno, že jiné podobné nesprávnosti neexistují nebo že nesprávnost nesvědčí o závažnějším riziku, jako je např. potlačování vnitřních kontrol vedením.

Výňatek z memoranda k založení do spisu, které se týká hodnocení důkazních informací

Zjištění vyplývající z auditu	Plánovaná reakce
Řada administrativních chyb v ocenění zásob vedla k podhodnocení zásob ve výši 19.000 €.	Měla by se prověřit povaha chyb a následně zjistit oblasti, v nichž vnitřní kontrolní systém vykazuje nedostatky. Měly by se provést další práce, jež by zajistily odhalení všech významných chyb. Uvést v dopise vedení společnosti.
V průběhu testování nákladů se ukázalo, že náklady na údržbu zařízení v částce 4.800€ se vztahují k servisním nákladům za Surajův soukromý automobil Mercedes-Benz SUV.	Měly by se provést další práce, jež by vedly ke zjištění všech dalších dosud neidentifikovaných transakcí týkajících se osobní spotřeby. Pokud takové další transakce budou zjištěny, zvážit, zda se jedná o selhání integrity vedení a o známku případného podvodu.
Během testování pohledávek jsme zjistili, že některé jsou po lhůtě splatnosti více než 90 dnů a že v průběhu tohoto testování nebyly na jejich úhradu přijaty žádné platby. Suraj nás sice ujistil, že tyto pohledávky jsou vymahatelné (protože odběratel provedl jejich konfirmaci), ale my tento názor nesdílíme. Vedení jako neopravená chyba.	Pokračovat v monitorování peněžních příjmů až do ukončení testů událostí po datu účetní závěrky. Zkontrolovat historii platební morálky odběratelů a získat o těchto společnostech víc informací.
Některé nástroje a zařízení vedené v účetnictví se již pravděpodobně nepoužívají. Byly nakoupeny stroje, které dělají tutéž práci, ale za zlomek původní doby. Vedení se domnívá, že majetek má stále určitou cenu, protože ho lze použít v případě poruchy nových strojů.	Dotázat se, zda se nástroje a zařízení v uplynulém období skutečně použily. Určit současnou zůstatkovou hodnotu tohoto majetku a rozhodnout, zda ji trvale snížit.

Případová studie B – Kumar & Co.

Výňatek z memoranda k přehledu navrhovaných úprav

Zásoby

Soupis zásob, který jsme pořídili při jejich inventuře, nesouhlasí s konečným soupisem – podhodnocení zásob o 1.800 € a výsledku hospodaření o 1.800 € (viz auditní dokumentace č. D.108).

Reakce auditora

Chybu udělala Ruby, která nepoužila konečný soupis zásob. Testy věcné správnosti rozšíříme, abychom zajistili, že konečný soupis obsahuje všechny úpravy diskutované při inventuře.

Chyba v zaúčtování závazků do správného období

Ruby neprovedla časové rozlišení rozsáhlejší opravy a údržby soustruhu. Zjištěno při testování plateb přijatých po skončení účetního období. Viz auditní dokumentace č. CC.110. Dopad ve výši 900 € na pasiva a výsledek hospodaření před zdaněním.

Reakce auditora

Rozšířit rozsah našeho testování časového rozlišení, protože podle všeho Ruby v tomto období neměla čas na vedení soupisu výdajů uhrazených po skončení účetního období, které se týkaly fiskálního období 20X2. Hranice pro testování byla snížena na 400 €.

Vedení souhlasilo s opravou uvedených nesprávností.

Vypracoval: FJ **Datum:** 24. února 20X3

Zkontroloval: LF **Datum:** 5. března 20X3

22. Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

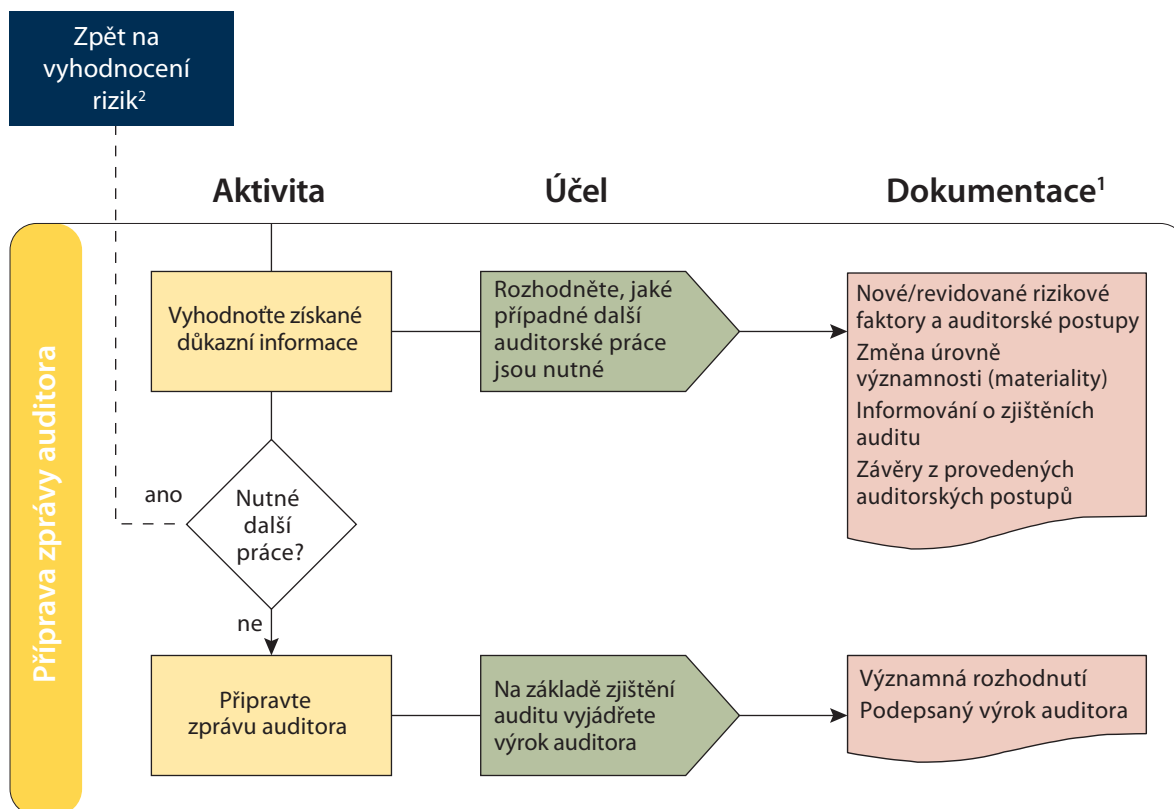
Obsah kapitoly

Jak podporovat efektivní vzájemnou komunikaci mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením a o jakých zjištěních a dalších záležitostech týkajících se auditu je třeba je informovat.

Odkaz na příslušné standardy ISA

260, 265, 450

Schéma 22.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
260.9	<p>Mezi cíle auditora patří:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) předat si s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky přesné informace o odpovědnosti auditora ve vztahu k auditu účetní závěrky a o přehledu plánovaného rozsahu a načasování auditu, (b) získat od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky informace důležité pro audit, (c) předat včas osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky zjištění vyplývající z auditu, která jsou významná a důležitá z pohledu odpovědnosti těchto osob za dohled nad procesem účetního výkaznictví, a (d) podporovat účinné vzájemné předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
260.10	<p>Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky – osoby nebo společnosti (např. svěřenský správce) s odpovědností za dohled nad strategickým vedením účetní jednotky a s povinnostmi, které se týkají vyvozování odpovědnosti za účetní jednotku. To zahrnuje i dohled nad procesem účetního výkaznictví. Pro některé účetní jednotky v některých právních systémech mohou osoby nebo společnosti pověřené správou a řízením účetní jednotky zahrnovat členy vedení, například výkonné členy orgánů společnosti nebo vlastníky, kteří zároveň řídí společnost. Bližší údaje o různých strukturách řízení jsou uvedeny v odstavcích A1–A8. (b) vedení – osoby s řídicí zodpovědností za výkon činností účetní jednotky. Pro některé účetní jednotky v některých právních systémech pojem vedení zahrnuje některé nebo všechny osoby, jež jsou pověřeny správou a řízením účetní jednotky, například výkonné členy orgánů společnosti nebo vlastníky-manažery.
260.11	Auditor je povinen určit relevantní osoby patřící do struktury řízení účetní jednotky, jimž bude předávat informace o záležitostech auditu. (viz odstavce A1–A4)
260.12	Jestliže si auditor předává informace s podskupinou osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, např. s výborem pro audit nebo s určitou osobou, je povinen určit, zda je nutné, aby si předával informace i s řídicím orgánem. (viz odstavce A5–A7)
260.13	V některých případech jsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zapojeny do vedení této účetní jednotky, např. v malém podniku, který řídí jeho jediný vlastník, jenž je jedinou osobou s řídicí funkcí. Pokud jsou v takových situacích informace o záležitostech požadovaných tímto standardem předávány osobám, jimž byly svěřeny povinnosti spojené s vedením účetní jednotky, a tyto osoby jsou rovněž pověřeny správou a řízením účetní jednotky, nemusejí být informace o těchto záležitostech předávány znovu se stejnými osobami z titulu jejich řídicí funkce. Tyto záležitosti jsou popsány v odstavci 16(c). Auditor je povinen se ujistit, že předávání informací osobám, jimž byly svěřeny povinnosti spojené s vedením účetní jednotky, zajistí náležité informování všech osob, s nimiž by si auditor jinak předával informace z titulu jejich řídicí funkce. (viz odstavec A8)
260.14	<p>Auditor je povinen si s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky předávat informace o odpovědnosti auditora spojené s auditem účetní závěrky, včetně toho, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) auditor je odpovědný za formulaci a vyjádření výroku k účetní závěrce, která byla sestavena vedením za dohledu osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, a (b) audit účetní závěrky nezbavuje vedení ani osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky jejich povinností. (viz odstavce A9–A10)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
260.15	Auditor je povinen si s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky předat informace o plánovaném rozsahu a načasování auditu. (viz odstavce A11–A15)
260.16	Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace: (viz odstavec A16) <ul style="list-style-type: none"> (a) o svých názorech na významné kvalitativní aspekty účetních postupů účetní jednotky včetně účetních pravidel, odhadů a údajů zveřejněných v účetní závěrce. V odpovídajících případech vysvětlí auditor osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, proč se domnívá, že určitý významný účetní postup, který je dle platného rámce účetního výkaznictví přijatelný, není v konkrétních podmínkách účetní jednotky vhodný, (viz odstavec A17) (b) o případných významných obtížích, s nimiž se setkal během auditu, (viz odstavec A18) (c) pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zároveň zapojeny do vedení účetní jednotky: <ul style="list-style-type: none"> (i) o případných významných záležitostech vyplývajících z auditu, které byly projednány s vedením nebo byly předmětem korespondence s vedením, a (viz odstavec A19) (ii) o písemných prohlášeních, která auditor vyžaduje, a (d) o případných ostatních záležitostech vyplývajících z auditu, které jsou, dle odborného úsudku auditora, důležité pro dohled nad procesem účetního výkaznictví. (viz odstavec A20)
260.18	Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace o formě, načasování a očekávaném obecném obsahu předávaných informací. (viz odstavce A28–A36)
260.19	Jestliže by dle odborného úsudku auditora nebyla vhodná ústní forma předávání informací o významných zjištění auditu, auditor je povinen je předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky v písemné podobě. Písemně předávané informace nemusejí zahrnovat veškeré záležitosti, které vyplnou v průběhu auditu. (viz odstavce A37–A39)
260.21	Auditor je povinen předávat informace osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky včas. (viz odstavce A40–A41)
260.22	Auditor je povinen posoudit, zda je vzájemné předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky pro účely auditu vhodné. Pokud ne, je auditor povinen vyhodnotit případný dopad na své posuzování rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti a na schopnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace a přijmout náležitá opatření. (viz odstavce A42–A44)
260.23	Jsou-li informace o záležitostech požadovaných tímto standardem předávány ústně, auditor je povinen je uvést v dokumentaci auditu spolu s údaji o tom, kdy a komu je předal. Jsou-li informace o požadovaných záležitostech předávány písemně, auditor je povinen si ponechat kopii předaných informací, která bude součástí dokumentace auditu. (viz odstavec A45)
265.09	Auditor je povinen včas předat písemné informace o významných nedostatcích ve vnitřním kontrolním systému identifikovaných během auditu osobám pověřeným správou a řízením. (viz odstavce A12–A18, A27)
450.12	Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením informace o neopravených nesprávnostech a o dopadu, který by mohly mít, jednotlivě nebo v součtu, na výrok ve zprávě auditora, pokud tomu nebrání právní předpisy. Ve svém sdělení je auditor povinen uvést významné (materiální) neopravené nesprávnosti jednotlivě. Auditor je povinen požádat, aby neopravené nesprávnosti byly opraveny. (viz odstavce A21–A23)
450.13	Auditor je rovněž povinen osobám pověřeným správou a řízením předat informace o dopadu neopravených nesprávností týkajících se předchozích období na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejňované údaje a na účetní závěrku jako celek.

22.1 Úvodní přehled

Důležitou součástí každého auditu je efektivní vzájemná komunikace mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením. Tato komunikace umožňuje:

- Auditorovi, aby předával informace o záležitostech, o kterých je povinen informovat, i o dalších skutečnostech;
- Osobám pověřeným správou a řízením, aby poskytovaly auditorovi informace, které by jinak nemusel mít k dispozici. Tyto informace auditorovi pomohou při plánování a vyhodnocení výsledků auditu.

22.2 Správa a řízení

Struktura řízení se v jednotlivých zemích a účetních jednotkách liší, neboť odráží takové vlivy, jako jsou místní kulturní a právní prostředí, a také velikost účetní jednotky a vlastnické poměry. Ve většině účetních jednotek odpovídá za řízení společně řídicí orgán, jako je představenstvo, dozorčí rada, partneři, vlastníci, řídicí výbor, správní rada, členové správní rady nebo podobné osoby.

V menších účetních jednotkách může být řízením pověřena jediná osoba, např. vlastník-manažer nebo jediný správce. Je-li v takových případech nutné informovat vedení, nemusí být tytéž informace předávány znovu stejným osobám z titulu jejich řídicí funkce. Pokud však je správou a řízením účetní jednotky pověřeno více osob než jedna (např. další členové rodiny), auditor učiní příslušné kroky, aby byly náležitě informovány všechny tyto osoby.

V jiných účetních jednotkách, kde je správa a řízení kolektivní odpovědností, mohou auditorova sdělení směřovat na podskupinu osob pověřených správou a řízením, jako je např. výbor pro audit. V takovém případě záleží na auditorovi, zda rozhodne, že je třeba informovat také všechny ostatní členy řídicího orgánu. Toto rozhodnutí závisí na:

- Povinnostech podskupiny a řídicího orgánu;
- Povaze záležitostí, o nichž mají být informace předávány;
- Relevantních požadavcích právních předpisů;
- Skutečnosti, zda je podskupina oprávněna přijímat opatření v souvislosti s předávanými informacemi a poskytovat další informace a vysvětlení, která bude auditor potřebovat.

Jestliže na základě příslušného právního rámce nebo jiných okolností zakázky nelze jednoznačně určit příslušnou osobu nebo příslušné osoby, kterým by auditor měl předávat informace, auditor bude muset tento problém projednat se zadavatelem zakázky a dohodnout se na příslušné osobě nebo příslušných osobách, které bude informovat. Pro rozhodnutí, komu bude informace předávat, budou rozhodující auditorovy znalosti o struktuře správy a řízení účetní jednotky a o jejích procesech. Výběr vhodné osoby nebo vhodných osob pro předávání informací se rovněž může lišit podle toho, o jaké skutečnosti bude auditor informovat.

Je-li účetní jednotka složkou skupiny, závisí výběr vhodných osob, s nimiž si auditor účetní jednotky předává informace, na okolnostech zakázky a na záležitosti, o které mají být informace předány. V některých případech může větší počet složek v rámci skupiny vykonávat stejné činnosti v rámci shodného systému vnitřních kontrol a dodržovat stejné účetní postupy a zásady. Shodují-li se i osoby pověřené správou a řízením těchto složek (např. společné představenstvo), je možné předejít duplikaci práce tím, že auditor bude s těmito složkami jednat pro účely předávání informací najednou.

22.3 Skutečnosti, o kterých je třeba informovat

Záležitosti auditu relevantní pro správu a řízení zahrnují:

- Povinnosti auditora v souvislosti s provedením auditu účetní závěrky;
- Plánovaný rozsah a načasování auditu;
- Významná zjištění vyplývající z auditu.

Auditor není povinen navrhnout auditorské postupy zaměřující se specificky na identifikaci skutečností důležitých pro správu a řízení, nebyl-li o to výslovně požádán nebo nestanoví-li to auditorské standardy nebo právní předpisy daného státu.

V některých zemích stanoví místní požadavky, zákony nebo předpisy povinnost auditora zachovávat důvěrnost informací, která omezuje možnost auditora informovat o důležitých záležitostech auditu. Auditor se musí s těmito požadavky seznámit, než začne jednat s osobami pověřenými správou a řízením.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Věnujte dostatek času navázání konstruktivních pracovních vztahů s osobami pověřenými správou a řízením. Přispěje to k efektivní komunikaci mezi oběma stranami.

Povinnosti auditora

Osoby pověřené správou a řízením musí být informovány o významných skutečnostech, které jsou relevantní vzhledem k jejich roli spočívající v dohledu nad procesem účetního výkaznictví. Auditor musí tyto osoby informovat o tom, že:

- Audit účetní závěrky nezprošťuje vedení ani osoby pověřené správou a řízením jejich povinností;
- K povinnostem auditora patří:
 - Formulování a vyjádření výroku k účetní závěrce sestavené vedením pod dohledem osob pověřených správou a řízením,
 - Předávání informací o významných skutečnostech vyplývajících z auditu účetní závěrky.

Tento požadavek auditor obvykle splní tím, že poskytne osobám pověřeným správou a řízením smluvní dopis, jímž je informuje o záležitostech uvedených níže.

Schéma 22.3-1

	Jaké informace obsahuje
Smluvní dopis	Povinnost auditora provést audit v souladu s příslušnými ISA.
	Požadavek ISA, aby osoby pověřené správou a řízením, které dohlíží na účetní výkaznictví, byly informovány o těch významných skutečnostech vyplývajících z auditu, které jsou pro ně relevantní.
	Standardy ISA nevyžadují, aby auditor navrhl postupy pro účely identifikace doplňkových záležitostí, o kterých by předal informace osobám pověřeným správou a řízením.
	Povinnost auditora (je-li to relevantní) předat informace o konkrétních záležitostech vyplývajících z právních předpisů, z dohody s účetní jednotkou nebo z dalších požadavků vztahujících se na zakázku (např. ze standardů národní profesní organizace účetních).

Plánovaný rozsah a načasování auditu

Účelem jednání o plánu auditu je podpořit vzájemnou komunikaci mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením. Zároveň však musí auditor dbát na to, aby neposkytl příliš podrobné informace (jako je povaha a načasování konkrétních auditorských postupů), jež by ohrozily účinnost auditu. Tento problém může vzniknout zejména v těch účetních jednotkách, kde se některé nebo všechny osoby pověřené správou a řízením podílejí na vedení účetní jednotky.

Následující tabulka shrnuje skutečnosti, které lze s osobami pověřenými správou a řízením projednat:

Schéma 22.3-2

	Popis
Plán auditu	Obecné detaily plánu auditu, jeho rozsah a načasování.
	Uplatnění významnosti (materiality) během provádění auditu.
	Jak se bude řešit významné riziko významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.
	Přístup k vnitřním kontrolám relevantním pro audit.
	Významné změny v účetních standardech a pravděpodobný dopad těchto změn.
Získejte od osob pověřených správou a řízením informace (které by mohly mít vliv na plán auditu)	Diskuse o cílech a strategiích účetní jednotky, o důležitých informacích vyměněných s regulačními orgány nebo o podnikatelských rizicích, která by mohla vést k výskytu významné (materiální) nesprávnosti.
	Charakteristika dohledu, který osoby pověřené správou a řízením vykonávají nad: <ul style="list-style-type: none"> • Vnitřním kontrolním systémem, včetně kontroly rizika podvodu; • Způsobilostí a integritou vedení; • Reakcí vedení na informace poskytnuté auditorem.
	Skutečnosti vyžadující zvýšenou pozornost v průběhu auditu.
	Žádosti, aby auditor provedl dodatečné postupy.
	Jiné záležitosti, které mohou mít vliv na audit účetní závěrky.

Významná zjištění auditu

Auditor nejprve projedná záležitosti auditu důležité pro správu a řízení s vedením, kromě případů týkajících se způsobilosti a integrity vedení. Tato úvodní diskuse slouží k vyjasnění některých faktů a problémů a je příležitost, aby vedení poskytlo auditorovi o dané záležitosti více informací.

Příloha ISA 260 (viz níže) obsahuje seznam standardů ISA, v nichž jsou upraveny požadavky týkající se záležitostí, o nichž auditor informuje osoby pověřené správou a řízením. Těmito požadavky se podrobněji zabýváme v různých částech této příručky.

Schéma 22.3-3

ISA #	Ustanovení upravující záležitosti, o nichž auditor informuje osoby pověřené správou a řízením	Odstavec
ISQC 1	Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby	30(a)
ISA 240	Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky	21, 38(c)(i), 40-42
ISA 250	Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky	14, 19, 22-24
ISA 265	Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení	9
ISA 450	Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu	12-13
ISA 505	Externí potvrzení	9
ISA 510	První auditní zakázka – počáteční zůstatky	7
ISA 550	Spřízněné strany	27
ISA 560	Události po datu účetní závěrky	7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a), 17
ISA 570	Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	23
ISA 600	Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)	49
ISA 705	Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora	12, 14, 19(a), 28
ISA 706	Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora	9
ISA 710	Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka	18
ISA 720	Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku	10, 13, 16

Následující tabulka uvádí některé obecnější záležitosti auditu důležité pro správu a řízení, o nichž jsou obvykle předávány informace (nejlépe v písemné formě).

Schéma 22.3-4

Záležitosti týkající se auditu	Obsah informací
Účetní pravidla	Výběr významných účetních pravidel a postupů (nebo jejich změny), které mají nebo by mohly mít významný (materiální) vliv na účetní závěrku účetní jednotky.
Informace poskytnuté v předchozích letech	Záležitosti auditu důležité pro správu a řízení, o nichž auditor informoval v předchozích účetních obdobích a které by mohly mít vliv i na účetní závěrku za běžný rok.
Riziko významné (materiální) nesprávnosti	Významná rizika, která by mohla mít vliv na účetní závěrku (např. probíhající soudní řízení) a která je nutné popsat v příloze účetní závěrky.
Významné (materiální) nejistoty	Významné (materiální) nejistoty týkající se událostí a okolností, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
Obavy	Ekonomické podmínky, které mají vliv na účetní jednotku a její podnikatelské plány a strategie a které by mohly mít dopad na riziko významné (materiální) nesprávnosti. Znepokojení plynoucí z konzultací vedení s jinými účetními firmami o záležitostech týkajících se účetnictví a auditu.
Zjištěné významné problémy	Sem patří např.: <ul style="list-style-type: none"> Řešení obtížných účetních nebo auditních problémů; Nedostupnost dokumentace potřebné k provedení auditu; Neschopnost personálu odpovědět na položené otázky; Omezení v rozsahu auditu a způsob řešení tohoto omezení; Rozpory s vedením v záležitostech, které by mohly být, ať už jednotlivě, nebo v souhrnu, významné pro účetní závěrku účetní jednotky nebo zprávu auditora.
Komentáře týkající se vedení účetní jednotky	Otázky ohledně způsobilosti vedení: <ul style="list-style-type: none"> Významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému; Otázky týkající se integrity vedení; Významné transakce mezi spřízněnými stranami; Protiprávní činy; Podvody páchané vedením.
Auditorem navrhované úpravy	Navrhované úpravy, které účetní jednotka neakceptovala a které mají nebo by mohly mít významný (materiální) vliv na účetní závěrku účetní jednotky.
Neopravené nesprávnosti	Neopravené nesprávnosti, které vedení považuje z hlediska účetní závěrky jako celku nevýznamné (nemateriální) (i když se nejedná o bezvýznamné částky), a to jednotlivě i v souhrnu se všemi ostatními neopravenými nesprávnostmi.
Zpráva auditora	Popište důvody vedoucí k případné očekávané modifikaci zprávy auditora.
Sjednané záležitosti	Případné další záležitosti sjednané v podmínkách zakázky na provedení auditu.
Ostatní záležitosti	Ostatní případné záležitosti vyplývající z auditu, které jsou dle odborného úsudku auditora významné z hlediska dohledu nad procesem účetního výkaznictví.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Je-li to možné, auditor by měl předávat informace o významných skutečnostech písemně, tj. formou dopisu nebo zprávy popisující předmětné záležitosti. Jestliže auditor informuje osoby pověřené správou a řízením o daných záležitostech ústně, je třeba pořídit zápis z jednání a předat ho účetní jednotce. Tento zápis slouží jako doklad o tom, že jednání skutečně proběhlo.

Dokumentace

Poskytne-li auditor osobám pověřeným správou a řízením ústní informace, které v souladu se standardy ISA musí být předány, je nutné pro účely dokumentace auditu pořídit zápis o tom, kdy a komu byly tyto informace sděleny. V případě písemné komunikace je třeba uchovat kopii tohoto dokumentu jako součást dokumentace auditu.

Včasnost informování

Zajistěte, aby osoby pověřené správou a řízením byly o záležitostech relevantních z jejich hlediska včas informovány a mohly podniknout příslušná opatření.

22.4 Případové studie – Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu – Úvod k případovým studiím.

Případová studie A – Dephta Furniture, Inc.**Záležitosti auditu důležité pro správu a řízení**

V této části je uveden výňatek z dopisu zaslání vedení a osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. března 20X3

Mr. Suraj Dephta, Managing Director
Dephta Furniture
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Vážený pane generální řediteli,

skutečnosti uvedené v této zprávě vyplývají z námi provedeného auditu účetní závěrky a podle našeho názoru jsou takové povahy, že je nutné Vás na ně upozornit.

V podstatě jsme dokončili audit účetní závěrky společnosti Dephta Furniture provedený v souladu s odbornými standardy. Předpokládáme, že zprávu auditora datovanou 20. března 20X3 vydáme vzápětí po tom, co obdržíme podepsané prohlášení vedení účetní jednotky k auditu.

Audit jsme provedli tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Získat absolutní jistotu není možné, protože vzhledem k přirozeným omezením auditu i vnitřního kontrolního systému existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti zůstanou neodhaleny.

Plán auditu, pokud jde o jeho charakter, rozsah a časový harmonogram, vychází z posouzení systému vnitřních kontrol společnosti v oblasti účetního výkaznictví. Nicméně úkolem auditu účetní závěrky není poskytnout záruky ohledně efektivního fungování vnitřních kontrol ve společnosti Dephta Furniture. Pokud však v průběhu auditu zjistíme určité nedostatky v systému vnitřních kontrol, budeme Vás o nich informovat. Viz příloha A tohoto dopisu (není přiložena).

Vzhledem k tomu, že podvod je úmyslný čin, zároveň tak existuje riziko, že audit účetní závěrky neodhalí významné (materiální) nesprávnosti, podvody nebo jiná nezákonná jednání.

Následuje shrnutí skutečností, které jsme zjistili v průběhu auditu:

1. Nejistili jsme žádné významné (materiální) skutečnosti (s výjimkou zjištěných nesprávností, které s Vámi byly již projednány a jsou nyní opraveny) takové povahy, že je nutné Vás na ně upozornit.
2. Vedení a zaměstnanci nám v průběhu auditu poskytli maximální součinnost. Podle našeho nejlepšího vědomí jsme měli úplný přístup k účetním záznamům a jiným dokumentům, které jsme potřebovali pro provedení auditu. S vedením jsme neměli žádné neshody. Veškeré otázky týkající se auditu, účetnictví a zveřejnění jsme vyřešili k naší spokojenosti.

Chtěli bychom zároveň upozornit na následující skutečnosti:

- Změny v odborných vyjádřeních v průběhu roku. Viz příloha B (*není přiložena*).
- Další zjištěné záležitosti, které mohou být důležité pro vedení. Viz příloha C (*není přiložena*).

Veďte prosím na vědomí, že mezinárodní auditorské standardy nevyžadují, abychom navrhli postupy pro účely identifikace doplňkových záležitostí, o kterých bychom předali informace osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky. Proto audit takové záležitosti většinou neidentifikuje.

Toto sdělení je vypracováno výhradně pro informaci vedení, nikoli k jinému účelu. Neneseme žádnou odpovědnost vůči třetím stranám, které toto sdělení použijí.

S pozdravem

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing LLP

Případová studie B – Kumar & Co.

MEMORANDUM k ZALOŽENÍ DO SPISU: Předání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

Úpravy a zjištění vyplývající z auditu

Projednali jsme s Rajem úpravy zůstatku zásob a časového rozlišení závazků. Raj se zjištěným chybám moc nedivil, protože ví, že tento rok se kvůli rodinným problémům kontrole Rubyiny práce ani schvalování transakcí příliš nevěnoval. Slíbil, že zajistí, aby v příštím období Ruby v souvislosti s časovým rozlišením sledovala částky uhrazené po skončení účetního období.

Informovali jsme Raje, že s výjimkou uvedených úprav jsme během auditu nezjistili žádné další významné (materiální) skutečnosti a že Ruby nám velmi pomohla.

Jiná doporučení

Při diskusi o počítačových kontrolách jsme si uvědomili, že Ruby ještě nikdy netestovala zálohování účetního balíčku. Doporučili jsme Rajovi testy udělat a ověřit, zda zálohování funguje. Ztráta účetních záznamů v případě zhroucení IT systému by měla významný dopad na naši schopnost provést audit.

Vypracoval: SL

Datum: 16. března 20X3

23. Modifikace zprávy auditora

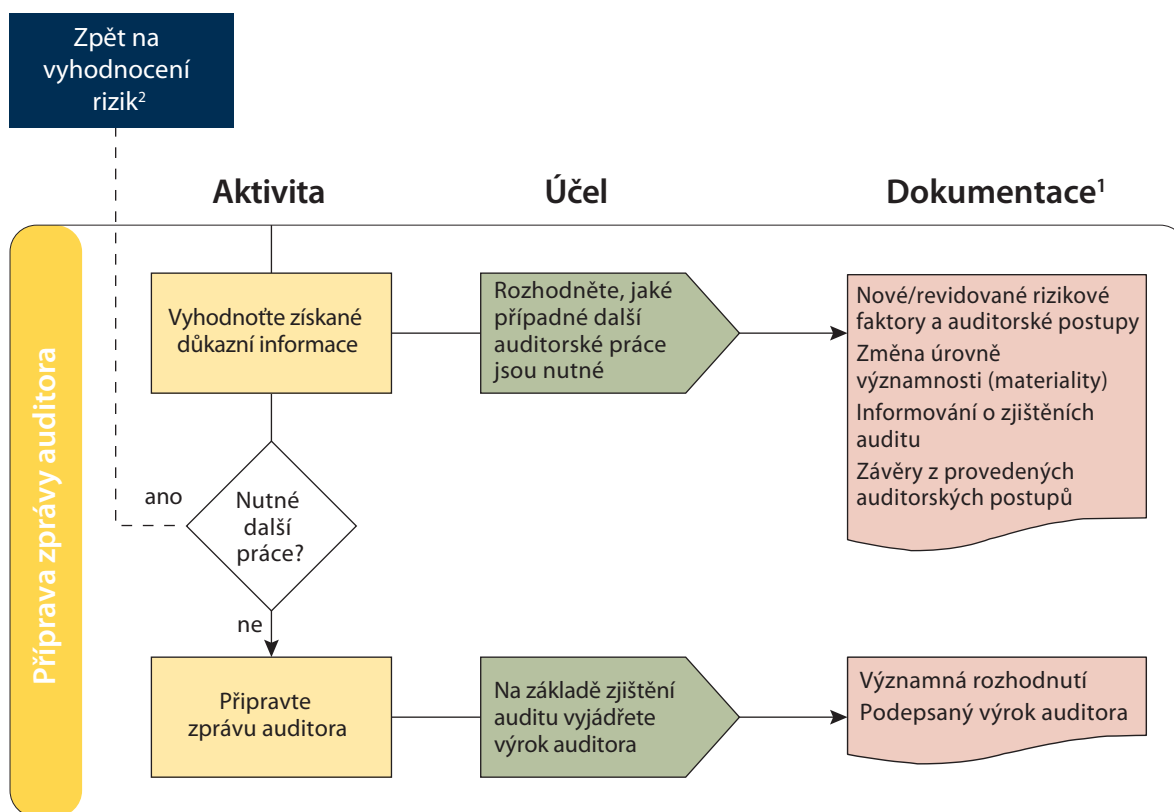
Obsah kapitoly

Jak auditor v případě potřeby vyjadřuje přiměřeně modifikovaný výrok k účetní závěrce.

Odkaz na příslušné standardy ISA

705

Schéma 23.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
705.4	<p>Cílem auditora je jasně vyjádřit přiměřeně modifikovaný výrok k účetní závěrce, který je nezbytný, pokud:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) auditor na základě získaných důkazních informací usoudí, že účetní závěrka jako celek obsahuje významnou (materiální) nesprávnost, nebo (b) auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby učinil závěr, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
705.5	<p>Níže uvedené výrazy se v mezinárodních auditorských standardech používají v následujícím významu:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) rozsáhlý – pojem je užíván v souvislosti s nesprávnostmi, aby popsal vlivy nesprávností na účetní závěrku nebo možné vlivy případných nesprávností na účetní závěrku, které jsou neodhaleny v důsledku neschopnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Vlivy s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku jsou takové, které podle úsudku auditora: <ul style="list-style-type: none"> (i) nejsou omezeny na specifické prvky, účty nebo položky účetní závěrky, (ii) pokud však jsou omezeny, představují nebo mohou představovat podstatnou část účetní závěrky, nebo (iii) ve vztahu ke zveřejnění údajů v účetní závěrce jsou pro uživatele zásadní pro porozumění účetní závěrce. (b) modifikovaný výrok – výrok s výhradou, záporný výrok nebo odmítnutí výroku.
705.6	<p>Auditor je povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora, pokud:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) na základě získaných důkazních informací usoudí, že účetní závěrka jako celek obsahuje významnou (materiální) nesprávnost nebo (viz odstavce A2–A7) (b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby učinil závěr, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost. (viz odstavce A8–A12)
705.7	<p>Auditor je povinen vyjádřit výrok s výhradou, pokud:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) poté, co získá dostatečné a vhodné důkazní informace, usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jednotlivě nebo kumulovaně jsou významné (materiální), nemají však rozsáhlý dopad na účetní závěrku, nebo (b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých je možné založit výrok, ale usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální), nemají však rozsáhlý dopad na účetní závěrku.
705.8	<p>Auditor je povinen vyjádřit záporný výrok, pokud získá dostatečné a vhodné důkazní informace a usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jednotlivě nebo kumulovaně jsou významné (materiální) a zároveň mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku.</p>
705.9	<p>Auditor je povinen odmítnout výrok, pokud není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých je možné založit výrok, a usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku, mohou být významné (materiální) a zároveň mohou mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku.</p>
705.10	<p>Auditor je povinen odmítnout výrok, pokud, ve zcela výjimečných případech zahrnujících vícenásobnou nejistotu, usoudí, že přestože získal dostatečné a vhodné důkazní informace vztahující se ke každé jednotlivé nejistotě, není možné naformulovat výrok k účetní závěrce vzhledem k potenciálním vzájemným vztahům mezi nejistotami a jejich možnému kumulovanému vlivu na účetní závěrku.</p>

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
705.11	Pokud po přijetí zakázky auditor zjistí, že vedení omezilo rozsah auditu, a toto omezení podle auditora pravděpodobně povede k potřebě vyjádřit výrok s výhradou nebo odmítnout výrok k účetní závěrce, auditor je povinen požádat vedení, aby odstranilo toto omezení.
705.12	Pokud vedení odmítne odstranit omezení uvedené v odstavci 11, auditor je povinen projednat záležitost s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, pokud nejsou všechny tyto osoby zároveň zapojeny do vedení, a určit, zda je možné uskutečnit alternativní postupy s cílem získat dostatečné a vhodné důkazní informace.
705.13	Pokud auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen určit důsledky takto: (a) pokud auditor usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální), ale nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku, je povinen vyjádřit výrok s výhradou, nebo (b) pokud auditor usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální) a zároveň mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku, takže vyjádření výroku s výhradou by nebylo adekvátní pro popis závažnosti situace, pak je povinen: (i) odstoupit od auditu, pokud je to proveditelné a možné podle příslušných právních předpisů, nebo (viz odstavce A13 – A14) (ii) odmítnout výrok k účetní závěrce, pokud odstoupení z auditu bez vydání auditorské zprávy není proveditelné nebo možné.
705.14	Pokud auditor odstoupí, jak je stanoveno v odstavci 13 (b)(i), je povinen ještě před odstoupením informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o všech záležitostech, které se vztahují k nesprávnostem zjištěným v průběhu auditu a které by byly bývaly vedly k modifikaci výroku. (viz odstavec A15)
705.15	Pokud auditor považuje za nezbytné vyjádřit záporný výrok nebo odmítnout výrok k účetní závěrce jako celku, zpráva auditora nemůže obsahovat nemodifikovaný výrok k jednotlivému výkazu nebo jednomu či více specifickým základním prvkům, účtům nebo položkám účetního výkazu v rámci téhož rámce účetního výkaznictví. Zahrnutí takového nemodifikovaného výroku do téže zprávy by za těchto podmínek bylo v rozporu s auditorem vyjádřeným záporným výrokiem nebo odmítnutím výroku k účetní závěrce jako celku. (viz odstavec A16)
705.16	Pokud auditor modifikuje výrok k účetní závěrce, pak je povinen nad rámec specifických základních prvků požadovaných ISA 700 zahrnout do zprávy auditora odstavec, který popisuje skutečnosti vedoucí k modifikaci. Auditor tento odstavec ve zprávě auditora umístí bezprostředně před odstavec s výrokiem a dle potřeby použije nadpis „Základ pro výrok s výhradou“, „Základ pro záporný výrok“ nebo „Základ pro odmítnutí výroku“. (viz odstavec A17)
705.17	Pokud v účetní závěrce existuje významná (materiální) nesprávnost, která se vztahuje ke specifickým částkám uvedeným v účetní závěrce (včetně zveřejňovaných kvantitativních údajů), auditor je povinen uvést do odstavce obsahujícího základ pro modifikaci výroku popis, a pokud je to proveditelné, kvantifikaci finančních vlivů nesprávností. Pokud není proveditelné kvantifikovat finanční vlivy, auditor je povinen toto uvést v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci. (viz odstavec A18)
705.18	Pokud v účetní závěrce existuje významná (materiální) nesprávnost, která se vztahuje k nekvantitativním zveřejňovaným údajům v účetní závěrce, auditor je povinen uvést do odstavce obsahujícího základ pro modifikaci výroku vysvětlení toho, v čem jsou zveřejněné údaje nesprávné.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
705.19	Pokud v účetní závěrce existuje významná (materiální) nesprávnost, která se vztahuje k nezveřejnění údajů, které měly být v účetní závěrce zveřejněny, auditor je povinen: <ol style="list-style-type: none"> projednat toto nezveřejnění s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, popsat v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku podstatu chybějících údajů a pokud to není zakázáno právními předpisy, uvést chybějící zveřejněné údaje, pokud je to proveditelné, a získat dostatečné a vhodné důkazní informace o chybějících údajích. (viz odstavec A19)
705.20	Pokud je modifikace výsledkem nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je auditor povinen uvést v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku důvody této nemožnosti.
705.21	Dokonce i tehdy, pokud auditor vyjádří záporný výrok či odmítne výrok k účetní závěrce, je povinen popsat v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku důvody jakýchkoli dalších skutečností, kterých si je vědom a které by byly bývaly vyžadovaly modifikaci a z nich vyplývající důsledky. (viz odstavec A20)

23.1 Úvodní přehled

Povinností auditora je v případech, které popisuje následující tabulka, vyjádřit přiměřeně modifikovaný výrok k účetní závěrce.

Schéma 23.1-1

Situace	
Modifikovaná zpráva nutná (Výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku)	Účetní závěrka obsahuje významnou (materiální) nesprávnost Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že účetní závěrka jako celek obsahuje významnou (materiální) nesprávnost. Výskyt významné (materiální) nesprávnosti může být důsledkem neopravených nesprávností, které jsou významné (materiální), důsledkem výběru účetních pravidel nebo jejich uplatňování, případně důsledkem nezveřejnění údajů v účetní závěrce.
	Nelze získat dostatečné a vhodné důkazní informace Auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by mohl dojít k závěru, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost. Nemožnost získat důkazní informace může být důsledkem: <ul style="list-style-type: none"> Okolností, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky, jako např. požár, který zničil její účetní knihy; Okolností týkajících se k charakteru nebo načasování práce auditora, např. nemožnost zúčastnit se fyzické inventury; Omezení způsobených vedením účetní jednotky, které např. auditorovi neumožnilo vyžádat si externí potvrzení určitých pohledávek.

23.2 Modifikace výroku auditora

Auditor je povinen vydat modifikovaný výrok, jestliže dojde k závěru, že:

- Ze získaných důkazních informací vyplývá, že účetní závěrka jako celek obsahuje významnou (materiální) nesprávnost; nebo

- Není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace dokládající, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost.

Existují tři druhy modifikovaných výroků: výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku.

Následující tabulka (převzatá z ISA 705.A1) ukazuje, jak volbu některého z těchto druhů výroku ovlivňuje úsudek auditora týkající se:

- Podstaty skutečností vedoucích k modifikaci;
- Toho, jak zásadní (rozsáhlý) je dopad vlivů nebo možných vlivů na účetní závěrku.

Schéma 23.2-1

Podstata skutečností vedoucích k modifikaci	Auditorův úsudek o tom, jak zásadní je dopad vlivů nebo možných vlivů na účetní závěrku	
	Významný (materiální), ale NE rozsáhlý	Významný (materiální) A rozsáhlý
Účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslena	Výrok s výhradou	Záporný výrok
Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

Následující tabulka popisuje případy, kdy se jednotlivé druhy výroků používají.

Schéma 23.2-2

Druh výroku	Použití
Výrok s výhradou	Jestliže dopad zjištěných/nezjištěných nesprávností na účetní závěrku není natolik významný (materiální) ani rozsáhlý, aby auditor musel vydat záporný výrok nebo aby musel výrok odmítnout. To je případ, když: <ul style="list-style-type: none"> • Auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace a na jejich základě došel k závěru, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou, jednotlivě nebo v souhrnu, významné (materiální), ale nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku; • Auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by vyjádřil výrok. Nicméně došel k závěru, že možný dopad případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku by mohl být významný (materiální), ale nikoli rozsáhlý.
Znění:	„Podle našeho názoru, s výhradou možných vlivů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou ...“
Záporný výrok	Jestliže dopad zjištěných nesprávností na účetní závěrku je významný (materiální) a současně rozsáhlý. To je případ, když auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace a na jejich základě došel k závěru, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou, jednotlivě nebo v souhrnu, významné (materiální) a mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku.
Znění:	„Podle našeho názoru, vzhledem k významnosti skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok, účetní závěrka nezobrazuje věrně...“

Druh výroku	Použití
Odmítnutí výroku	<p>Jestliže dopad nezjištěných nesprávností na účetní závěrku by patrně byl významný (materiální) a současně rozsáhlý. To je případ, když auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by vyjádřil výrok, ale domnívá se, že potenciální nesprávnosti v účetní závěrce jsou, jednotlivě nebo v souhrnu, významné (materiální) a mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku.</p> <p>Dále je to zcela výjimečný případ, kdy auditor není schopen vyjádřit výrok kvůli existenci několika nejistot a jejich možnému souhrnnému dopadu na účetní závěrku, přestože o každé z nich získal dostatečné a vhodné důkazní informace.</p>
Znění:	<p>„V důsledku významnosti skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku. Proto výrok k účetní závěrce nevyjadřujeme.“</p>

Jedinou alternativou k zápornému výroku nebo k odmítnutí výroku je odstoupení od auditu (pokud to auditorovi předpisy umožňují). V takovém případě auditor žádný výrok nevydává.

Jestliže auditor vydává modifikovaný výrok, popíše ve své zprávě skutečnosti vedoucí k modifikaci, a to v samostatném odstavci „obsahujícím základ pro modifikaci výroku“.

Schéma 23.2-3

Odstavec obsahující základ pro modifikaci výroku	<p>Účel Skutečnosti vedoucí k modifikaci výroku auditor popíše v samostatném odstavci (jehož znění je v maximální možné míře standardní). Tento odstavec je ve zprávě auditora umístěn bezprostředně před odstavcem obsahujícím výrok k účetní závěrce nebo odmítnutí výroku. Odstavec je označen nadpisem „Základ pro výrok s výhradou“, „Základ pro záporný výrok“ nebo „Základ pro odmítnutí výroku“.</p> <p>Znění odstavce Odstavec obsahuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hlavní důvody modifikace; • Pokud je to proveditelné, kvantifikaci finančního dopadu významných (materiálních) nesprávností vztahujících se ke konkrétním částkám vykázaným v účetní závěrce (včetně zveřejňovaných kvantitativních údajů). Auditor vyčíslí finanční dopad na příslušné zůstatky účtů, skupiny transakcí a zveřejněné údaje, plus dopad na daň z příjmů, zisk před zdaněním, čistý zisk a vlastní kapitál; • Pokud není proveditelné finanční dopad kvantifikovat, uvede se v odstavci tato informace; • Jestliže se významná (materiální) nesprávnost vztahuje k nekvantitativním údajům zveřejňovaným v účetní závěrce, vysvětlení toho, v čem jsou zveřejněné údaje nesprávné; • Popis charakteru informací, které v účetní závěrce chybí, s výjimkou případů, kdy tyto informace nejsou snadno dostupné, vedení je nepřipravilo nebo by pro zprávu auditora byly příliš obsáhlé; • Popis všech zjištěných skutečností zakládajících důvod modifikace výroku auditora. Záporný výrok nebo odmítnutí výroku vztahující se k určité skutečnosti neospravedlňuje vynechání popisu jiných zjištěných skutečností, které by rovněž vyžadovaly modifikaci zprávy auditora.
Odkaz na přílohu účetní závěrky	Zpráva auditora může odkázat na příslušný odstavec přílohy obsahující podrobnější popis.

23.3 Účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslená

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
450.4	<p>Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají následující termíny níže uvedený význam:</p> <p>(a) nesprávnost – rozdíl mezi částkou, klasifikací, vykázáním či zveřejněním položky vykázané v účetní závěrce a částkou, klasifikací, vykázáním nebo zveřejněním, které je pro danou položku požadováno v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nesprávnost může vzniknout v důsledku chyby nebo podvodu. (viz odstavec A1)</p> <p>Když auditor vydává výrok, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz nebo zobrazuje věrně ve všech významných (materiálních) ohledech, pak nesprávnosti zahrnují i takové úpravy částek, klasifikací, vykázání a zveřejnění, jejichž provedení by dle úsudku auditora bylo nutné k tomu, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz nebo zobrazovala věrně ve všech významných (materiálních) ohledech.</p> <p>(b) neopravené nesprávnosti – nesprávnosti, které auditor shromáždil v průběhu auditu a které nebyly opraveny.</p>

Jedná se o případ, kdy auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace a na jejich základě došel k závěru, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou, jednotlivě nebo v souhrnu, významné (materiální), ale nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku (auditor vydá výrok s výhradou), případně jsou významné (materiální) a mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku (auditor vydá záporný výrok).

Významná (materiální) nesprávnost může vzniknout v důsledku:

- Toho, jak auditor vyhodnotil neopravené nesprávnosti;
- Výběru účetních pravidel;
- Uplatňování vybraných účetních pravidel;
- Údajů zveřejněných v účetní závěrce, jejich přiměřenosti nebo vhodnosti.

Následující příklady výroků popisují případy významné (materiální) nesprávnosti.

Schéma 23.3-1

Nevhodný výběr účetních pravidel

Vyhodnocení = Významný, ale nikoli rozsáhlý vliv

Reakce = Výrok s výhradou

Rámec = Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit...

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za...

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je...

Základ pro výrok s výhradou

Jak je blíže popsáno v bodě X přílohy, společnost neodpisuje budovy a zařízení, což není podle našeho názoru v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Při použití metody rovnoměrných odpisů v sazbě 5 % pro budovy a 20 % pro zařízení by odpisy za účetní období končící 31. 12. 20X1 činily xxx. Hodnota pozemků, budov a zařízení by tudíž měla být snížena o opravy v celkové výši xxx, ztráta za účetní období by měla být zvýšena o xxx a neuhrazená ztráta o xxx.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou vlivů skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo podává věrný a poctivý obraz) finanční pozici (nebo finanční pozice) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo její finanční výkonnosti a peněžních toků) za účetní období končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Schéma 23.3-2

Nedostatečné informace zveřejněné v příloze účetní závěrky o finančním nástroji

Vyhodnocení = Významný, ale nikoli rozsáhlý vliv

Reakce = Výrok s výhradou

Rámec = Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit...

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za...

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je...

Základ pro výrok s výhradou

Společnost emitovala 15. 1. 20XX dluhopisy v hodnotě xxx, jejichž prostřednictvím hodlá financovat rozšíření výrobního areálu. V souladu s podmínkami emitovaných dluhopisů bude společnost moci vyplácet dividendy až ze zisku vytvořeného po 31. 12. 20XX. Zveřejnění této informace v příloze účetní závěrky je podle našeho názoru vyžadováno...

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou vlivů skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo podává věrný a poctivý obraz) finanční pozici (nebo finanční pozice) společnosti ABC k...

Schéma 23.3-3

Nezahrnutí dceřiné společnosti do konsolidace

Vyhodnocení = Významný a rozsáhlý vliv

Reakce = Záporný výrok

Rámec = Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit...

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za...

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je...

Základ pro záporný výrok

Jak je vysvětleno v bodě X přílohy, společnost nezahrnula do konsolidace účetní závěrku dceřiné společnosti XYZ nabyté v průběhu roku 20X1, neboť nebyla doposud schopna zjistit reálné hodnoty určitých významných (materiálních) aktiv a závazků dceřiné společnosti k datu akvizice. Z tohoto důvodu je investice do dceřiného podniku zaúčtována na základě nákladů na pořízení. Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví by měla být dceřiná společnost konsolidována, neboť je ovládána společností. Pokud by byla bývala společnost XYZ konsolidována, mnoho částí přiložené účetní závěrky by bylo významně (materiálně) ovlivněno. Vliv neprovedené konsolidace na účetní závěrku nebyl určen.

Záporný výrok

Podle našeho názoru, vzhledem k významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok, konsolidovaná účetní závěrka nezobrazuje věrně (nebo nepodává věrný a poctivý obraz) finanční pozici (nebo finanční pozice) společnosti ABC a jejích dceřiných společností k 31. 12. 20X1 a jejich finanční výkonnost a peněžní toky (nebo jejich finanční výkonnosti a peněžních toků) za účetní období končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Schéma 23.3-4

Nedostatečné informace zveřejněné v příloze účetní závěrky o významné (materiální) nejistotě

Vyhodnocení = Významný a rozsáhlý vliv

Reakce = Záporný výrok

Rámec = Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit...

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za...

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je...

Základ pro záporný výrok

Platnost úvěrových smluv společnosti vypršela, lhůtu pro úhradu nesplacené části úvěrů měla společnost do 31. 12. 20X1. Společnosti se nepodařilo dojednat změnu splatnosti přijatých úvěrů ani získat náhradní financování a zvažuje, že podá návrh na insolvenční řízení. Tyto skutečnosti svědčí o tom, že existuje významná nejistota, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti pokračovat jako podnik s neomezenou dobou trvání, a že společnost proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům. V přiložené účetní závěrce (včetně přílohy) není tato skutečnost zveřejněna.

Záporný výrok

Podle našeho názoru, vzhledem k významnosti skutečností popsanych v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok, účetní závěrka nezobrazuje věrně (nebo nepodává věrný a poctivý obraz) finanční pozici (nebo finanční pozice) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo její finanční výkonnosti a peněžních toků) za účetní období končící 31. 12. 20X1 v souladu s...

23.4 Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace

Jedná se o případ, kdy auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by mohl vyjádřit výrok a dojít k závěru, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální), ale nemají rozsáhlý dopad (auditor vydá výrok s výhradou) nebo mohou být významné (materiální) a zároveň mohou mít rozsáhlý dopad (auditor vydá záporný výrok).

Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace (označovaná rovněž jako omezení rozsahu auditu) může být důsledkem:

- Okolností, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky, například situace, kdy byly její účetní knihy zničeny (např. při požáru, povodních, byly odcizeny nebo došlo ke ztrátě počítačových dat), případně zadrženy státním orgánem;

- Okolností vztahujících se k charakteru nebo načasování práce auditora. Taková situace může nastat, jestliže je auditor pověřen provedením zakázky až v době, kdy se již nemůže zúčastnit fyzické inventury zásob, jestliže jsou účetní záznamy v době provádění auditu neúplné, případně když auditor dojde k závěru, že testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace, ale vnitřní kontroly účetní jednotky nejsou účinné;
- Omezení způsobených vedením, například když vedení brání auditorovi, aby si vyžádal externí potvrzení některých pohledávek, nebo omezuje jeho přístup k důležitým pracovníkům účetní jednotky, účetním záznamům či provozům. Takové jednání vedení může mít i další důsledky pro audit, auditor například vyhodnotí riziko podvodu a posoudí, zda v zakázce pokračovat. Pokud auditor o takovém omezení ví ještě před přijetím zakázky, obvykle ji odmítne.

Než auditor rozhodne o vydání modifikovaného výroku:

- Pokusí se získat dostatečné a vhodné důkazní informace provedením alternativních postupů;
- Projedná danou záležitost s vedením a osobami pověřenými správou a řízením a posoudí, zda ji lze vyřešit. V opačném případě jim sdělí svůj záměr modifikovat výrok, včetně navrhovaného znění.

Schéma 23.4-1

Omezení rozsahu, nemožnost účastnit se fyzické inventury zásob

Vyhodnocení = Významný, ale nikoli rozsáhlý vliv

Reakce = Výrok s výhradou

Rámec = Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit...

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za...

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je...

Základ pro výrok s výhradou

Nebyli jsme přítomni fyzické inventuře zásob k 31. 12. 20XX, neboť tento den předcházel datu, k němuž jsme byli jmenováni auditory účetní jednotky. Vzhledem k charakteru účetních záznamů účetní jednotky jsme se nebyli schopni přesvědčit o stavu zásob jinými auditorскими postupy. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda by bylo nezbytné provést úpravy zůstatku zásob a dalších zůstatků výkazu zisku a ztráty, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou vlivů skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo podává věrný a poctivý obraz) finanční pozici (nebo finanční pozice) společnosti ABC k...

Schéma 23.4-2

Omezení rozsahu ze strany vedení, omezení rozsahu auditorských prací

Vyhodnocení = Významný a rozsáhlý vliv

Reakce = Odmítnutí výroku

Rámec = Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit...

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za...

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu provedeného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy výrok k této účetní závěrce. Z důvodů popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku.

Základ pro odmítnutí výroku

Vzhledem k omezením rozsahu našich prací způsobeným společností jsme nebyli schopni zúčastnit se fyzické inventury zásob a potvrdit vykázané pohledávky. K 31. 12. 20XX jsme nebyli schopni jiným způsobem získat přiměřenou jistotu o výši těchto zásob a pohledávek, které jsou vykázány v rozvaze v hodnotě xxx, a xxx. V důsledku těchto skutečností jsme nebyli schopni určit, zda je nezbytné provést úpravy zaúčtovaných a nezaúčtovaných zásob, pohledávek a také prvků tvořících výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.

Odmítnutí výroku

V důsledku významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku. Proto výrok k účetní závěrce nevyjadřujeme.

24. Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti

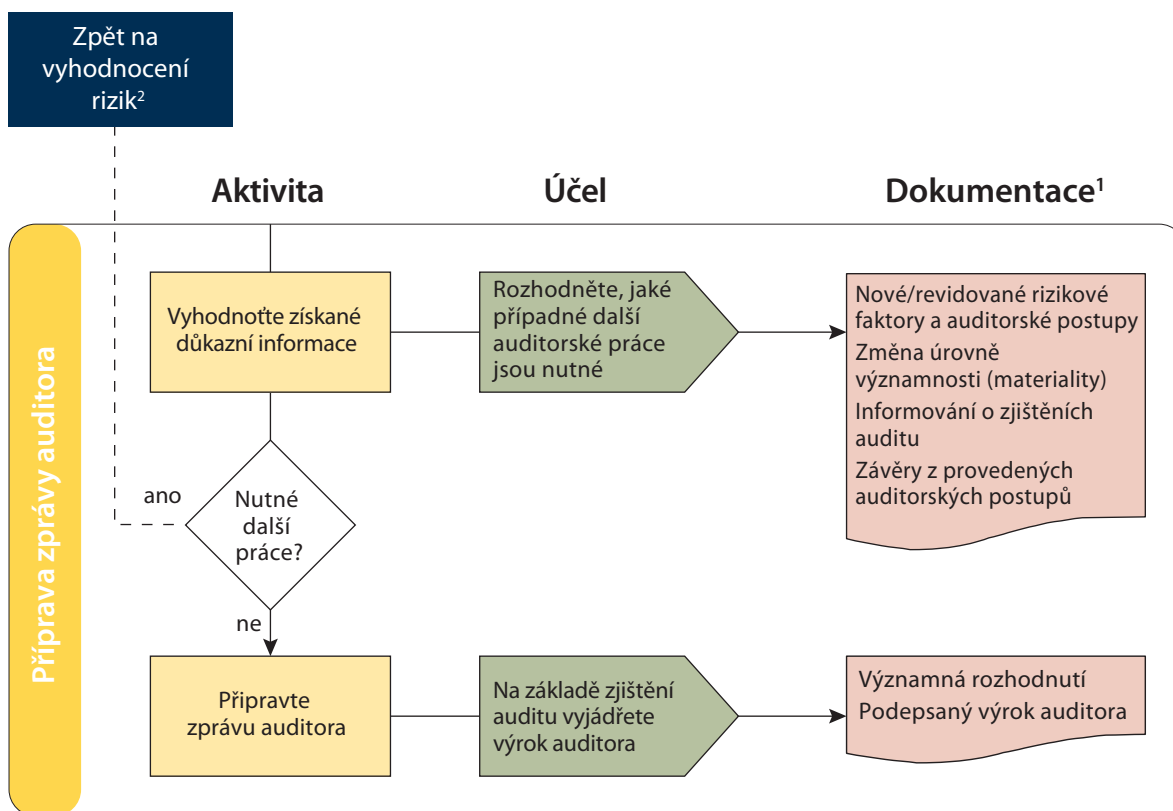
Obsah kapitoly

Další skutečnosti, na které může auditor ve své zprávě uživatele účetní závěrky upozornit.

Odkaz na příslušné standardy ISA

706

Schéma 24.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
706.4	<p>Při formulaci výroku k účetní závěrce je cílem auditora upozornit uživatele účetní závěrky, považuje-li to auditor za nezbytné, prostřednictvím jasného dodatečného sdělení ve zprávě auditora, na:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) skutečnost, která ačkoli je náležitě prezentována nebo zveřejněna v účetní závěrce, je natolik důležitá, že je zásadní pro pochopení účetní závěrky jejím uživatelem, nebo (b) jakoukoliv další skutečnost, která je relevantní pro uživatele k pochopení auditu, odpovědností auditora nebo zprávy auditora.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
706.5	<p>Níže uvedené výrazy se v mezinárodních auditorských standardech používají v následujícím významu:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti – odstavec ve zprávě auditora, který upozorňuje na skutečnost náležitě prezentovanou nebo zveřejněnou v účetní závěrce, která je dle úsudku auditora natolik důležitá, že je zásadní pro pochopení účetní závěrky jejím uživatelem, (b) odstavec obsahující jinou skutečnost – odstavec ve zprávě auditora, který upozorňuje na skutečnost, která není prezentována nebo zveřejněna v účetní závěrce, avšak je dle úsudku auditora relevantní pro uživatele k pochopení auditu, odpovědností auditora nebo zprávy auditora.
706.6	<p>Pokud auditor považuje za nezbytné upozornit uživatele na skutečnost prezentovanou nebo zveřejněnou v účetní závěrce, která je, dle úsudku auditora, natolik důležitá, že je zásadní pro pochopení účetní závěrky jejím uživatelem, je auditor povinen použít odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora, za předpokladu, že získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že tato skutečnost není v účetní závěrce významně (materiálně) zkreslena. Tento odstavec smí odkazovat pouze na informace uvedené nebo zveřejněné v účetní závěrce. (viz odstavce A1–A2)</p>
706.7	<p>Pokud auditor použije odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora, pak je povinen:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) umístit jej ihned za odstavec obsahující výrok auditora ve zprávě auditora, (b) použít nadpis „zdůraznění skutečnosti“ nebo jiný vhodný nadpis, (c) použít v tomto odstavci jasný odkaz na skutečnost, která je zdůrazňována, a kde lze v účetní závěrce nalézt relevantní zveřejnění plně popisující danou skutečnost, a (d) uvést, že výrok auditora není modifikován v souvislosti se skutečností, která je zdůrazněna. (viz odstavce A3–A4)
706.8	<p>Pokud auditor považuje za nezbytné sdělit skutečnost, která není prezentována nebo zveřejněna v účetní závěrce, avšak je, dle úsudku auditora, relevantní pro uživatele k pochopení auditu, odpovědností auditora nebo zprávy auditora a tento postup není právními předpisy zakázán, auditor je povinen tak učinit v odstavci ve zprávě auditora s nadpisem „jiná skutečnost“ nebo s jiným vhodným nadpisem. Auditor je povinen umístit tento odstavec ihned za odstavec obsahující výrok auditora a případně za odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo na jiné místo ve zprávě auditora, pokud je obsah odstavce obsahujícího jinou skutečnost relevantní pro sekci jiné odpovědnosti v souvislosti s vydáváním zpráv. (viz odstavce A5–A11)</p>
706.9	<p>Pokud auditor hodlá použít odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jinou skutečnost ve zprávě auditora, je povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky tento záměr a navrhované znění tohoto odstavce. (viz odstavec A12)</p>

24.1 Úvodní přehled

V některých případech může auditor považovat za nutné upozornit uživatele účetní závěrky na skutečnosti uvedené nebo zveřejněné v účetní závěrce, které jsou zásadní buď pro pochopení závěrky samotné, nebo pro pochopení auditu a odpovědností auditora. Pro tyto účely má možnost do své zprávy doplnit další samostatný odstavec.

Následující tabulka shrnuje dva typy odstavců, které auditor může do zprávy doplnit.

Schéma 24.1-1

Odstavec	Použití
Obsahující zdůraznění skutečnosti	Upozornuje uživatele účetní závěrky na důležité skutečnosti, které jsou v ní zveřejněny. Skutečnosti vykázané/zveřejněné v účetní závěrce, které jsou natolik důležité, že jsou zásadní pro pochopení účetní závěrky.
<i>Příklady</i>	Nejistota vztahující se k budoucímu výsledku výjimečného soudního sporu nebo regulačního opatření, události po datu účetní závěrky, živelní pohroma, jiné významné nejistoty nebo rozpory, případně dřívější aplikace nového účetního standardu (pokud je povolena).
Obsahující jinou skutečnost	Skutečnosti důležité pro to, aby uživatel účetní závěrky pochopil funkci auditu, které nejsou v účetní závěrce uvedeny. Veškeré skutečnosti (které nejsou vykázané ani zveřejněny v účetní závěrce), které jsou však pro její uživatele důležité kvůli pochopení auditu, odpovědností auditora nebo zprávy auditora.
<i>Příklady</i>	Nemožnost auditora odstoupit od zakázky, další úkoly auditora nebo případné omezení okruhu uživatelů, jimž je zpráva auditora určena.

Odstavec „obsahující zdůraznění skutečnosti“ nenahrazuje:

- Modifikaci výroku auditora;
- Informace, které je vedení povinno zveřejnit v účetní závěrce.

Jestliže auditor hodlá do zprávy doplnit odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jinou skutečnost, uvědomí vedení účetní jednotky a osoby pověřené její správou a řízením o následujících skutečnostech:

- O potřebě takový odstavec použít;
- O jeho navrhovaném znění.

24.2 Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti

Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti upozorňuje uživatele účetní závěrky na důležité záležitosti (již uvedené v účetní závěrce), které mají zásadní význam pro správné pochopení účetní závěrky.

Následující tabulka shrnuje nejdůležitější podmínky používání odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti.

Schéma 24.2-1

Podmínky	Charakteristika
Záležitost je podrobně popsána v účetní závěrce	Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti upozorňuje na určitou záležitost, která je vykázána nebo zveřejněna v účetní závěrce a nenahrazuje její zveřejnění tamtéž. Neobsahuje podrobnější informace, než ty, které jsou již v účetní závěrce uvedeny.
Netýká se významné (materiální) nesprávnosti	Předpokladem je, že auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že daná záležitost nepředstavuje významnou (materiální) nesprávnost.
Umístění bezprostředně za odstavec obsahující výrok	Odstavec se umístí bezprostředně za odstavec obsahující výrok, ale před sekci popisující jiné odpovědnosti v souvislosti s vydáváním zpráv auditora. Odstavec je opatřen nadpisem „zdůraznění skutečnosti“ nebo jiným vhodným nadpisem.
Nejedná se o odstavec modifikující výrok	Z odstavce vyplývá, že výrok auditora není modifikován v souvislosti se skutečností, která je v odstavci zdůrazněna.

Povinnost uvést ve zprávě auditora za určitých vymezených okolností odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti upravují následující standardy ISA.

Exhibit 24.2-2

ISA	Název	Odstavec
210	Sjednávání podmínek auditních zakázek	19(b)
560	Události po datu účetní závěrky	12(b), 16
570	Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	19
800	Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely	14

Níže uvádíme vzorové znění odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti.

Schéma 24.2-3

Významná (materiální) nejistota – předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky

Pokud jsou informace, které účetní jednotka zveřejnila o tomto problému v příloze účetní závěrky, dostatečné, může být odstavec zdůrazňující významnou skutečnost formulován např. takto:

Zdůraznění skutečnosti

Aniž bychom vyjadřovali výrok s výhradou, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky. Z informací v něm uvedených vyplývá, že společnost dosáhla za rok končící 31. 12. 20X6 ztráty ve výši ZZZ a její krátkodobé závazky ke stejnému datu převýšily celková aktiva o YYY. Tyto skutečnosti spolu s dalšími informacemi uvedenými v bodě X ukazují na významnou nejistotu, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost nepřetržitého trvání společnosti.

Další významné nejistoty – soudní spor

Pokud jsou informace, které účetní jednotka zveřejnila o tomto problému v příloze účetní závěrky, dostatečné, může být odstavec zdůrazňující významnou skutečnost formulován např. takto:

Zdůraznění skutečnosti

Aniž bychom vyjadřovali výrok s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy účetní závěrky. Společnost vystupuje jako odpůrce v soudním sporu, v němž je žalována za zneužití patentních práv, vybírání licenčních poplatků a související škody. Společnost podala protinávrh proti žalobci a v současné době probíhá v obou sporech předběžné šetření. Konečný výsledek těchto sporů nelze v současné době odhadnout a na případné závazky z nich vyplývající nebyla v účetní závěrce vytvořena žádná rezerva.

24.3 Odstavec obsahující jinou skutečnost

Odstavec obsahující jinou skutečnost se použije v případech, kdy je třeba uživatele účetní závěrky upozornit na skutečnosti, které v účetní závěrce nejsou prezentovány ani zveřejněny, které jsou však relevantní pro pochopení auditu, odpovědností auditora nebo zprávy auditora.

Odstavec obsahující jinou skutečnost lze použít například v následujících případech:

- Omezení okruhu uživatelů, jimž je zpráva auditora určena: Jestliže je účetní závěrka (sestavená podle všeobecného rámce účetního výkaznictví) určena pro zvláštní účely, auditor použije odstavec obsahující jinou skutečnost, ve které uvede, že zpráva auditora je určena výhradně pro dané uživatele a nesmí být distribuována jiným osobám ani jimi používána;
- Zdůraznění dalších povinností auditora: Právní předpisy nebo všeobecně přijímaná praxe v dané jurisdikci mohou od auditora vyžadovat nebo mu umožňovat, aby ve zprávě podrobněji rozvedl skutečnosti vysvětlující jeho odpovědnost;
- Nemožnost odstoupit od zakázky: Jestliže auditor není oprávněn odstoupit od zakázky, může důvody vysvětlit v odstavci obsahujícím jinou skutečnost.

Následující tabulka shrnuje podmínky používání odstavce obsahujícího jinou skutečnost.

Schéma 24.3-1

Podmínky	Charakteristika
Nejedná se o záležitost již zveřejněnou v účetní závěrce	Popisuje skutečnost, která není vykázána ani zveřejněna v účetní závěrce. Navíc neobsahuje informace, jejichž poskytnutí je vyžadováno od vedení účetní jednotky.
Auditor nemá zákaz tyto informace poskytovat	Odstavec nezahrnuje informace, které auditor nesmí poskytovat podle právních předpisů nebo jiných profesních standardů, například etických standardů týkajících se důvěrnosti informací.
Zveřejnění záležitosti je důležité pro uživatele účetní závěrky	Jedná se o záležitost důležitou pro uživatele účetní závěrky a jejich chápání auditu, odpovědností auditora nebo zprávy auditora.
Informace nejsou v rozporu s výrokem ani účetní závěrkou	Informace uvedené v tomto odstavci nejsou v rozporu s výrokem auditora ani s položkami vykazanými nebo zveřejněnými v účetní závěrce. Jeho použití nemá vliv na výrok auditora.
Umístění bezprostředně za odstavec obsahující výrok	Odstavec se umístí bezprostředně za odstavec obsahující výrok auditora a odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, pokud je uveden, případně do jiné sekce zprávy auditora, týká-li se jiných odpovědností v souvislosti s vydáváním zpráv auditora.
Nejedná se o záležitost, která musí být uvedena v účetní závěrce	Z obsahu odstavce obsahujícího jinou skutečnost musí vyplývat, že se nejedná o záležitost, která musí být vykázána nebo zveřejněna v účetní závěrce.

Používání odstavce obsahujícího jinou skutečnost upravují rovněž následující standardy ISA.

Schéma 24.3-2

ISA	Název	Odstavec
560	Události po datu účetní závěrky	12(b), 16
710	Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka	13-14, 16-17, 19

25. Srovnávací informace

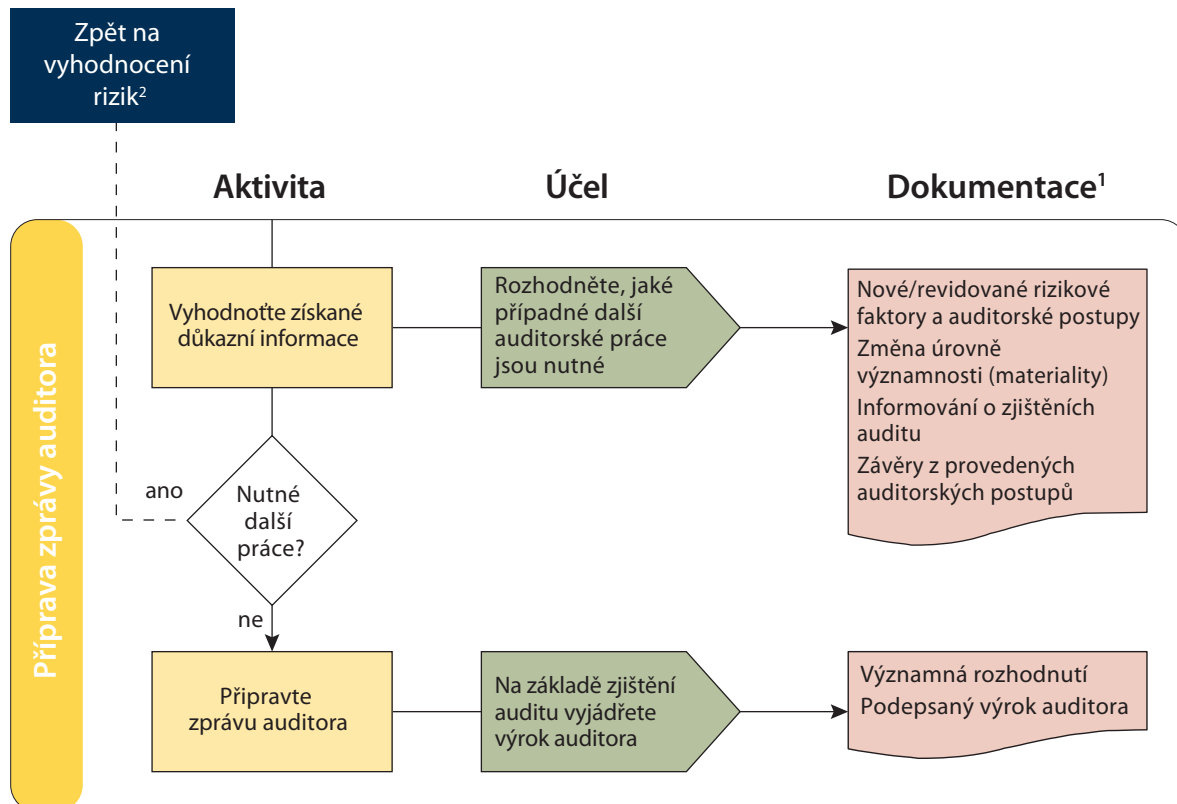
Obsah kapitoly

Jak auditor získává dostatečné a vhodné důkazní informace o srovnávacích informacích a jaké povinnosti má v souvislosti s nimi ve zprávě auditora.

Odkaz na příslušné standardy ISA

710

Schéma 25.0-1



Odstavec č.	Cíl(e) ISA
710.5	<p>Cíle auditora jsou:</p> <p>(a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda srovnávací informace obsažené v účetní závěrce byly prezentovány ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví na srovnávací informace, a</p> <p>(b) vydat zprávu v souladu s příslušnými povinnostmi auditora.</p>

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
710.6	<p>Pro mezinárodní auditorské standardy (ISA) mají níže uvedené výrazy následující význam:</p> <p>(a) srovnávací informace – hodnoty a jiné zveřejňované údaje obsažené v účetní závěrce za jedno nebo více předchozích období v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,</p> <p>(b) srovnávací údaje – srovnávací informace, jimiž se rozumí hodnoty a jiné zveřejňované údaje za předchozí období, které jsou uváděny jako nedílná součást účetní závěrky běžného období a které mají být interpretovány pouze ve vztahu k částkám a jiným zveřejňovaným údajům za běžné období (dále jen „údaje běžného období“). Míra podrobnosti srovnávacích částek a zveřejňovaných údajů je určována zejména jejich důležitostí pro údaje běžného období,</p> <p>(c) srovnávací účetní závěrka – srovnávací informace, jimiž se rozumí hodnoty a jiné zveřejňované údaje za předchozí období, které jsou uváděny pro účely srovnání s účetní závěrkou běžného období, ale na které, jsou-li auditovány, se odkazuje výrok auditora. Rozsah informací obsažených v této srovnávací účetní závěrce je obdobný rozsahu informací v účetní závěrce za běžné období.</p> <p>Pokud srovnávací informace obsahují částky a zveřejňované údaje za více než jedno období, je nutné pro účely tohoto mezinárodního auditorského standardu chápat odkazy na „předchozí období“ jako „více předchozích období“.</p>
710.7	<p>Auditor je povinen stanovit, zda účetní závěrka obsahuje srovnávací informace požadované příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou tyto informace vhodně klasifikovány. Pro tento účel je auditor povinen vyhodnotit, zda:</p> <p>(a) se srovnávací informace shodují s částkami a jinými zveřejňovanými údaji vykázanými v předchozím období, případně byly přepracované a</p> <p>(b) účetní pravidla použitá ve srovnávacích informacích jsou konzistentní s účetními pravidly aplikovanými v běžném období nebo, jestliže došlo ke změnám účetních pravidel, byly tyto změny řádně zaúčtovány a přiměřeně prezentovány a zveřejněny.</p>
710.8	<p>Jestliže se při provádění auditu běžného období auditor dozví o možné významné (materiální) nesprávnosti ve srovnávacích informacích, je povinen provést takové dodatečné auditorské postupy, jež jsou v daných okolnostech nezbytné k získání dostatečných a vhodných důkazních informací, aby mohl určit, zda existuje významná (materiální) nesprávnost. Prováděl-li auditor audit účetní závěrky za předchozí období, je povinen se řídit také příslušnými požadavky ISA 560. Je-li účetní závěrka za předchozí období opravena, auditor je povinen se přesvědčit, že srovnávací informace se shodují s opravenou účetní závěrkou.</p>
710.9	<p>V souladu s požadavky ISA 580 je auditor povinen požádat o písemná prohlášení za všechna období uvedená ve výroku auditora. Auditor je rovněž povinen obdržet specifická písemná prohlášení týkající se přepracování provedených z důvodu opravy významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce za předchozí období, jež ovlivňuje srovnávací informace. (viz odstavec A1)</p>

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
710.10	Pokud jsou uvedeny srovnávací údaje, výrok auditora neodkazuje na srovnávací údaje s výjimkou okolností popsaných v odstavcích 11, 12 a 14. (viz odstavec A2)
710.11	<p>Jestliže dříve vydaná zpráva auditora za předchozí období obsahovala výrok s výhradou, odmítnutí výroku nebo záporný výrok a skutečnost, která vedla k modifikaci, zůstala nevyřešena, auditor je povinen modifikovat svůj výrok k účetní závěrce za běžné období. Ve zprávě auditora, v odstavci obsahujícím základ pro modifikovaný výrok, je auditor povinen být:</p> <p>(a) odkázat jak na údaje běžného období, tak i na srovnávací údaje v popisu skutečnosti, která vedla k modifikaci, a to tehdy, když účinky nebo možné vlivy skutečnosti na údaje běžného období jsou významné (materiální), nebo</p> <p>(b) v jiných případech vysvětlit, že výrok auditora je modifikován kvůli vlivům nebo možným vlivům nevyřešené skutečnosti na porovnatelnost údajů běžného období a srovnávacích údajů. (viz odstavec A3–A5)</p>
710.12	Získá-li auditor důkazní informace o tom, že existuje významná (materiální) nesprávnost v účetní závěrce za předchozí období, ke které byl dříve vydán nemodifikovaný výrok, a srovnávací údaje nebyly řádně přepracovány nebo příslušné zveřejňované údaje nebyly uvedeny, je auditor povinen vyjádřit ve zprávě auditora k účetní závěrce za běžné období výrok s výhradou nebo záporný výrok, který je modifikován vzhledem k srovnávacím údajům obsaženým v této účetní závěrce. (viz odstavec A6)
710.13	<p>Jestliže účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem a právní předpisy nezakazují auditorovi, aby se odkázal na zprávu předchozího auditora vztahující se k srovnávacím údajům, a auditor se tak rozhodne učinit, je povinen uvést ve své zprávě v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti:</p> <p>(a) že účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem,</p> <p>(b) druh výroku vydaného předchozím auditorem a, byl-li jeho výrok modifikován, důvody jeho modifikace a</p> <p>(c) datum vydání zprávy předchozího auditora. (viz odstavec A7)</p>
710.14	Jestliže účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována, auditor je povinen uvést ve zprávě auditora v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, že srovnávací údaje nejsou auditované. Takové vyjádření však nezabývá auditora povinností získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku za běžné období.
710.15	Pokud je uvedena srovnávací účetní závěrka, výrok auditora se odkazuje na každé období, za něž je účetní závěrka prezentována a k němuž je vyjádřen výrok auditora. (viz odstavce A8–A9)
710.16	Jestliže se výrok auditora k účetní závěrce za předchozí období liší od výroku, který auditor dříve vydal, je auditor při vydání zprávy k účetní závěrce za předchozí období v souvislosti s auditem běžného období povinen v souladu s ISA 706 uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti věcné důvody pro odlišný výrok. (viz odstavec A10)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
710.17	<p>Byla-li účetní závěrka za předchozí období auditována předchozím auditorem, auditor uvede, kromě vyjádření výroku k účetní závěrce za běžné účetní období, v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti:</p> <p>(a) že účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem,</p> <p>(b) druh výroku vydaného předchozím auditorem a, byl-li výrok modifikován, důvody jeho modifikace a</p> <p>(c) datum této zprávy,</p> <p>ledaže by zpráva předchozího auditora k účetní závěrce za předchozí období byla znovu vydána spolu s účetní závěrkou.</p>
710.18	<p>Zjistí-li auditor významnou (materiální) nesprávnost, které ovlivňuje účetní závěrku za předchozí období, k níž předchozí auditor vydal nemodifikovaný výrok, je povinen předat informaci o této nesprávnosti příslušnému stupni vedení, a jestliže všechny osoby pověřené správou a řízením nejsou zapojeny do vedení účetní jednotky, i osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a požádat je, aby informovaly předchozího auditora. Je-li účetní závěrka za předchozí období opravena a předchozí auditor souhlasí s vydáním nové zprávy auditora k opravené účetní závěrce za předchozí účetní období, je auditor povinen vydat zprávu vztahující se pouze k běžnému období. (viz odstavec A11)</p>
710.19	<p>Jestliže účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována, auditor je povinen uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, že srovnávací účetní závěrka nebyla auditována. Takové vyjádření však auditora nezbavuje povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku za běžné období.</p>

25.1 Úvodní přehled

Charakter srovnávacích informací vykázaných v účetní závěrce závisí na požadavcích příslušného rámce účetního výkaznictví. Povinnosti, které bude mít v souvislosti s nimi auditor ve své zprávě, budou vycházet z obecného přístupu k těmto informacím, který je dán právními předpisy, ale může být také specifikován přímo v podmínkách zakázky.

Následující tabulka popisuje dva základní přístupy k prezentaci srovnávacích informací.

Schéma 25.1-1

Přístup	Charakteristika
Srovnávací údaje	<p>Hodnoty a jiné zveřejňované údaje za předchozí období, které jsou uváděny jako nedílná součást účetní závěrky běžného období a které mají být interpretovány pouze ve vztahu k částkám a jiným zveřejňovaným údajům za běžné období.</p> <p>Výrok auditora odkazuje pouze na běžné období.</p>

Přístup	Charakteristika
Srovnávací účetní závěrka	<p>Hodnoty a jiné zveřejňované údaje za předchozí období, které jsou uváděny pro účely srovnání s účetní závěrkou běžného období, ale na které, jsou-li auditovány, rovněž odkazuje výrok auditora. Objem informací ve srovnávací účetní závěrce je srovnatelný s informacemi prezentovanými v účetní závěrce sestavené za běžné období.</p> <p>Výrok auditora odkazuje na každé účetní období, za něž je účetní závěrka sestavena.</p>

25.2 Auditorské postupy

Schéma 25.2-1

Úkol	Postupy
Získat potřebné důkazní informace	<p>Získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda srovnávací informace splňují relevantní požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví a zda jsou správně klasifikovány.</p> <p>V této souvislosti musí auditor posoudit, zda:</p> <ul style="list-style-type: none"> Účetní pravidla použitá ve srovnávacích informacích jsou konzistentní s účetními pravidly aplikovanými v běžném období, případně, jestliže došlo ke změnám účetních pravidel, byly tyto změny řádně zaúčtovány a přiměřeně prezentovány; Srovnávací informace se shodují s částkami a jinými zveřejňovanými údaji vykázanými v předchozím období, případně, pokud došlo ke změnám, byly přepracované.
Identifikovat případné nesprávnosti	<p>Jestliže auditor při provádění auditu za běžné období zjistí možný výskyt významné (materiální) nesprávnosti ve srovnávacích informacích:</p> <ul style="list-style-type: none"> Provede takové dodatečné auditorské postupy, které jsou za daných okolností nezbytné k tomu, aby mohl určit, zda existuje významná (materiální) nesprávnost; Je-li účetní závěrka za předchozí období opravena, posoudí, zda se srovnávací informace shodují s opravenou účetní závěrkou. <p>Jestliže auditor předchozí účetní závěrku sám ověřoval, je povinen se řídit také příslušnými požadavky ISA 560, který upravuje události po datu účetní závěrky. Podrobněji se jimi zabýváme v kapitole 13 prvního dílu.</p>
Vyžádat si písemná prohlášení	<p>Auditor je povinen vyžádat si písemná prohlášení za všechna období uvedená ve výroku auditora, včetně konkrétních písemných prohlášení týkajících se přepracování provedených z důvodu opravy významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce za předchozí období.</p>

25.3 Srovnávací údaje

Následující tabulka shrnuje povinnosti týkající se srovnávacích údajů, které má auditor v souvislosti s přípravou zprávy auditora.

Schéma 25.3-1

	Charakteristika
Žádná zmínka ve výroku auditora	<p>Výrok auditora na srovnávací údaje neodkazuje. Výjimku představují pouze případy, kdy zpráva auditora za předchozí období obsahovala modifikovaný výrok a skutečnost, která vedla k modifikaci, zůstala nevyřešena. Pak auditor musí modifikovat svůj výrok i k účetní závěrce za běžné období, a to následujícím způsobem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pokud je vliv nebo možný vliv dané skutečnosti na údaje běžného období významný (materiální), odkáže jak na údaje běžného období, tak i na srovnávací údaje; • V ostatních případech vysvětlí, že výrok auditora za běžné účetní období byl modifikován kvůli vlivům nebo možným vlivům nevyřešené skutečnosti na porovnatelnost údajů běžného období a srovnávacích údajů.
Nutné přepracování?	<p>Auditor vyjádří k účetní závěrce za běžné období výrok s výhradou nebo záporný výrok, jestliže účetní závěrka za předchozí období obsahuje významnou (materiální) nesprávnost, přičemž k této závěrce:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Byl dříve vydán nemodifikovaný výrok; • Srovnávací údaje nebyly řádně přepracovány nebo příslušné zveřejňované údaje nebyly uvedeny.
Předchozí účetní závěrka ověřena jiným auditorem	<p>Jestliže právní předpisy auditorovi nezakazují, aby odkázal na zprávu předchozího auditora, a auditor se rozhodne na ni odkázat, je povinen uvést ve své zprávě v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Že účetní závěrka za předchozí období byla auditovaná předchozím auditorem; • Druh výroku vydaného předchozím auditorem, a pokud byl jeho výrok modifikován, důvody modifikace; • Datum vydání zprávy předchozího auditora.
Předchozí účetní závěrka neověřena	<p>SAuditor ve své zprávě, v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, uvede, že srovnávací informace nebyly ověřeny.</p> <p>To však nezabavuje auditora povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku za běžné období. V případě, že jsou takové významné (materiální) nesprávnosti zjištěny, je nutné srovnávací údaje přepracovat a tuto informaci zveřejnit v příloze účetní závěrky.</p> <p>Pokud přepracování srovnávacích údajů nebo zveřejnění souvisejících informací v příloze účetní závěrky není možné, auditor vydá v souvislosti se srovnávacími údaji modifikovaný výrok.</p>

25.4 Srovnávací účetní závěrka

Následující tabulka shrnuje povinnosti týkající se srovnávací účetní závěrky, které má auditor v souvislosti s přípravou zprávy auditora.

Schéma 25.4-1

	Charakteristika
Ve výroku odkaz na každé prezentované období	Výrok auditora odkazuje na každé období, za něž je účetní závěrka prezentována a ke kterému se výrok vydává.
Nutno změnit předchozí výrok?	Jestliže se výrok auditora k účetní závěrce za předchozí období liší od výroku, který auditor původně k této závěrce vydal, je nutné uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti důvody.
Předchozí účetní závěrka ověřena jiným auditorem	Auditor jednak vyjádří výrok k účetní závěrce za běžné účetní období a jednak v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti (kromě případů, kdy je zpráva předchozího auditora k účetní závěrce za předchozí období znovu vydána spolu s účetní závěrkou) uvede: <ul style="list-style-type: none"> • Že účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem; • Druh výroku vydaného předchozím auditorem, a pokud byl jeho výrok modifikován, důvody modifikace; • Datum vydání zprávy předchozího auditora.
Je nutné srovnávací účetní závěrku přepracovat?	Jestliže účetní závěrka za předchozí období, k níž předchozí auditor vydal nemodifikovaný výrok, obsahuje významnou (materiální) nesprávnost, auditor: <ul style="list-style-type: none"> • O nesprávnosti uvědomí příslušný stupeň vedení účetní jednotky a osoby pověřené správou a řízením; • Požádá je, aby předchozího auditora informovaly. <p>Jestliže je účetní závěrka za předchozí období opravena a předchozí auditor souhlasí s vydáním nové zprávy k opravené účetní závěrce za předchozí účetní období, auditor vydá zprávu vztahující se pouze k běžnému období.</p>
Předchozí účetní závěrka neověřena	Auditor ve své zprávě, v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, uvede, že srovnávací informace nebyly ověřeny. <p>To však nezabavuje auditora povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku za běžné období. V případě, že jsou takové významné (materiální) nesprávnosti zjištěny, je nutné srovnávací informace přepracovat a tuto skutečnost zveřejnit v příloze účetní závěrky.</p> <p>Pokud přepracování srovnávacích informací nebo zveřejnění souvisejících údajů v příloze účetní závěrky není možné, auditor vydá v souvislosti se srovnávacími informacemi modifikovaný výrok.</p>



International Federation
of Accountants