

Využití práce experta při auditu účetních závěrek

Martina Křížová Chrámecká



Obsah

PŘEDMLUVA	3
VYBRANÁ USTANOVENÍ ISA S KOMENTÁŘEM	5
VYUŽITÍ PRÁCE EXPERTA VEDENÍ – ISA 500.8.....	5
VYUŽITÍ PRÁCE AUDITOROVA EXPERTA ISA 620.....	6
ROZHODOVACÍ DIAGRAM	7

OMEZENÍ ODPOVĚDNOSTI PŘI APLIKACI METODICKÉ POMŮCKY

Metodická pomůcka pro využití práce experta při auditu účetní závěrky byla vytvořena s cílem napomoci auditorům při provádění auditů individuálních nebo konsolidovaných účetních závěrek dle mezinárodních auditorských standardů ISA, ve znění aplikačních doložek, pokud byly KAČR vydány, a dalších profesních a jiných předpisů platných v ČR. Za pomoci praktických příkladů a rozhodovacího diagramu by měla přispět ke snazší orientaci v problematice využití práce experta při auditu účetních závěrek a napomoci k efektivnímu vedení auditorského spisu v této oblasti.

Při rozhodování o vhodnosti použití metodické pomůcky musí auditor použít svůj vlastní odborný úsudek a zohlednit konkrétní okolnosti a podmínky prováděného auditu. Zároveň bere auditor na vědomí, že metodická pomůcka není závazným dokumentem ani nenahrazuje právní, profesní a jiné předpisy upravující činnost auditu. Zároveň bere auditor na vědomí, že v případě aplikace metodické pomůcky bude vždy brát v potaz aktuální znění relevantních právních, profesních a dalších souvisejících předpisů.

S odkazem na výše uvedené KA ČR nepřebírá žádnou zodpovědnost, ani závazky, které by mohly být přímým či nepřímým důsledkem použití této metodické pomůcky.

PŘEDMLUVA

Auditor je odborníkem v oblasti účetnictví a auditu a při auditní zakázce je jeho úkolem vydat výrok k účetní závěrce, který vyjadřuje přiměřenou jistotu, že účetní závěrka (účetní výkazy a informace zveřejněné v příloze v účetní závěrce) neobsahuje významnou nesprávnost. V účetní závěrce je ale mnoho informací (kvantitativních i kvalitativních), pro jejichž ověření je nezbytná znalost z jiných oborů, než je účetnictví a audit. V takovém případě, pokud sám auditor nebo člen jeho týmu nedisponují dodatečnými znalostmi, se musí auditor spoléhat na práci či názor experta z daného oboru. Vzhledem k tomu, že se auditor ve svém výroku nesmí na práci experta odvolávat, je auditor dle mezinárodních standardů auditu (ISA) povinen vyhodnotit spolehlivost a vhodnost práce experta jako důkazní informace pro audit (viz ISA 620 „Využití práce auditorova experta“ a ISA 500 „Důkazní informace“ odst. 8).

Již při samotném přijímání nové zakázky, nebo rozhodnutí o pokračování ve stávající zakázce, má auditor povinnost zvážit, zda má pro provedení zakázky dostatečné schopnosti včetně času a zdrojů, jak uvádí mezinárodní standard řízení kvality ISQC1 odst. 26. Otázkou, na kterou je nutno si odpovědět, je, zda mají vybraní pracovníci auditorské společnosti znalosti z příslušného oboru a zkušenosti s příslušnými předpisy, resp. zda jsou k dispozici experti a zda auditor bude schopen jejich práci řádně posoudit. Pokud auditor dojde k závěru, že dostatečnými znalostmi a schopnostmi nedisponuje a ani nemá dostatek znalostí k ohodnocení vhodnosti práce experta jako důkazní informace pro audit, neměl by takovou zakázku vůbec přijmout. Pokud má účetní jednotka specifické transakce vyžadující znalosti experta, které budou pravděpodobně materiální z pohledu auditu, zvyšuje se riziko spojené se zakázkou. Důležité je nezapomínat ani na ekonomickou stránku věci. Pokud auditor bude muset využít práce auditorova experta, protože sám nedisponuje dostatečnými znalostmi, je vhodné s jeho odměnou počítat i při stanovování ceny za audit. Pokud se na základě procedur v rámci přijetí zakázky s prací experta nepočítá, ale auditor nemá zatím dostatečně detailní informace, aby měl v této otázce jistotu, je vhodné do auditní smlouvy doplnit ujednání, na jejichž základě by se o případné vícenásobky na práci experta cena navýšila.

Často jsou znalosti experta vyžadovány v následujících případech:

- významné odhady a stanovení jejich nejistoty (pojistné rezervy, rezervy na rekultivace, rezervy na reklamace, rezervy na pokuty apod.),
- ocenění reálnou hodnotou (pokud není reálná hodnota přímo stanovena trhem a je buď od tržních cen odvozena, nebo je odhadována na základě oceňovacích modelů, jedná se fakticky o odhad),

- vyhodnocení nejisté daňové pozice,
- vyhodnocení nejistoty ohledně právních sporů,
- stanovení množství zásob (v případě obtížně měřitelných položek),
- ověření integrity IT systémů pro plně automatizované účetní zápisy.

Z předchozího seznamu je patrné, že prakticky každý auditor se při některé své zakázce musí na práci experta spolehnout a existuje předpoklad, že s postupem digitalizace a automatizace bude pro auditora téměř při všech auditech nutností analyzovat, ověřovat a do své práce integrovat práci expertů. Klíčovými činnostmi jsou pak řádný výběr auditorova experta, případně zhodnocení kvalit a nezávislosti experta najatého klientem a zejména kritické zhodnocení jím aplikovaných postupů (zda byly v souladu s pravidly v daném oboru) a jejich vhodnosti a výstupů jeho práce, popř. vyhodnocení kvality vstupů, na které se expert při své práci spoléhal.

Kdo je expertem a jak se s výstupy jeho práce v rámci auditu nakládá? Expert může být:

- přímo členem auditního týmu,
- najat auditorem,
- zaměstnancem auditované společnosti,
- najat vedením auditované společnosti.

Mezinárodní standardy auditu řeší všechny tyto situace.

Pokud je expert přímo členem auditorského týmu, pak se jeho práce řídí standardy kvality pro řízení auditorské praxe a zakázky (zejména ISQC 1 a ISA 220), a tudíž žádná specifická dokumentace navíc ve spise není třeba. K této situaci dochází nejčastěji při využití práce IT experta, který je zaměstnancem auditní společnosti, např. pro ověření integrity IT systémů nebo automatických kontrol.

Pokud je expert odborným zaměstnancem klienta nebo je to expert či znalec najatý klientem, pak se jedná o experta vedení. Využití výstupů jeho práce pro účely auditu je možné jen v určitých situacích. Přesný postup je stanoven v mezinárodním auditorském standardu ISA 500 odst. 8 a v jeho související aplikační části.

Pokud je expert nebo znalec najatý auditorem, jedná se o auditorova experta a využití jeho práce pro účely auditu se bude řídit mezinárodním auditorským standardem ISA 620 „Využití práce auditorova experta“. Výstupy práce auditorova experta mají jako důkazní informace v auditu větší váhu ve srovnání s výstupy experta vedení, a to zejména z důvodů nezávislosti experta na vedení a skutečnosti, že veškerou komunikaci s expertem auditora má pod kontrolou přímo auditor.

Uvedme tři pravděpodobně nejčastější případy z praxe, se kterými se může setkat každý auditor a kde je vyžadována práce experta.

Prvním je ocenění derivátu. Pokud se jedná o relativně krátkodobý forwardový kontrakt, má pravděpodobně sám auditor schopnost ověřit správnost ocenění reálnou hodnotou a práci experta tak využívat nemusí. Pokud by se ale jednalo například o dlouhodobý úrokový swap nebo složitý komoditní derivát, pak už nelze ocenění bez přístupu ke specializovaným oborovým informacím stanovit. V případě úrokového swapu je nezbytné pro výpočet využít informací o úrokových křivkách, které nejsou veřejně dostupné a jejich získání je velmi finančně náročné. Klient většinou pro ocenění využije ocenění provedené bankou. Banka je v tomto případě v postavení experta vedení. Pokud je ocenění derivátu potenciálně významné a auditor pouze založí kopii ocenění provedené bankou do svého auditního spisu jako jedinou důkazní informaci pro ověření ocenění tohoto derivátu, je to z pohledu ISA nedostatečné. Aby bylo možné toto ocenění bankou považovat za dostatečnou a vhodnou důkazní informaci, je kromě jiného nutné ověřit a zdokumentovat, že ocenění provedené bankou je skutečně k rozvahovému dni a že oceněný derivát má shodné parametry s kontraktem uzavřeným klientem. Banka zde vystupuje v pozici experta vedení.

Druhým příkladem je ocenění společnosti při přeměnách (nejčastěji fúzích nebo odštěpeních) nebo obdobné ocenění akcií při vkladech do vlastního kapitálu. Klient si v tomto případě pravděpodobně najme znalce, který společnost, podíly nebo akcie ocení, a podle jeho ocenění klient vykáže ve své účetní závěrce většinou velmi významné hodnoty v podobě oceňovacího rozdílu, goodwillu, majetkových účastí v dceřiných či přidružených společnostech. Opět auditorovou prací není jen získat tento znalecký posudek, ale také vyhodnotit profesní kvalifikaci a nezávislost znalce. Znalecké posudky většinou obsahují konstatování, že znalec neručí za správnost použitých vstupních dat, které mu byly předloženy vedením společnosti. Klíčovým úkolem auditora v této situaci je ověřit kvalitu, správnost a věrohodnost těchto vstupů použitých pro ocenění. Ocenění je často závislé na projektovaných budoucích peněžních tocích. Pokud jsou plány vedení příliš optimistické a nekorespondují se současnou situací daného klienta, pak

i přes použití správných oceňovacích metod není výsledné ocenění věrohodné.

Posledním příkladem může být dokumentace převodních cen připravená klientovým daňovým poradcem. Auditor musí nejen zhodnotit kvalitu a úplnost dokumentace v souladu s právními předpisy, ale mimo jiné také ověřit správnost použitých vstupních údajů poskytnutých klientem (správnost částek, úplnost transakcí apod.), nebo ověřit spolehlivost referenčních hodnot použitých expertem (např. vhodnost zvolené obvyklé přírážky k nákladům, obvyklé tržní ceny dané služby nebo zboží apod.). Při ověřování spolehlivosti dat dodaných expertem je třeba se zaměřit zejména na zdroj těchto dat a jejich aktuálnost. To vše samozřejmě za předpokladu, že možný daňový dopad nesprávně stanovených převodních cen je pro klienta významný.

Nejčastějším zjištěním z kontrol kvality spisu auditora v souvislosti s využíváním práce experta je zejména nedostatečná dokumentace, která neobsahuje posouzení:

- způsobilosti, schopnosti a objektivitě experta,
- relevantnosti a odůvodněnosti zjištění a závěrů experta,
- předpokladů a metod použitých expertem,
- relevantnosti, úplnosti a přesnosti zdrojových dat použitých expertem,
- alternativních předpokladů či výsledků a nejistot odhadů.

Následující metodická pomůcka shrnuje zásadní požadavky na dokumentaci ve spisu auditora, které se vztahují k využití práce experta jako důkazní informace. V ní obsažený rozhodovací diagram lze aplikovat na většinu situací v případě, že auditor ani člen auditního týmu nedisponují dostatečnými odbornými znalostmi v dané oblasti a podklad od klienta byl připraven buď odborníkem, který je zaměstnancem klienta, nebo expertem vedení. Postup dle rozhodovacího diagramu je zjednodušeným vodítkem k aplikaci požadavků ISA. Auditor je povinen použít profesní skepticismus a vždy vyhodnotit konkrétní situaci dle svých detailních znalostí klienta a na základě posouzení rizik dané zakázky.

VYBRANÁ USTANOVENÍ ISA S KOMENTÁŘEM

Kdo je expert: společnost nebo osoba, která má specializovanou znalost v jiném oboru než je audit nebo účetnictví (např. pojištný matematik, znalec v oblasti oceňování, inženýr v technickém oboru, geolog, geodet, právník, daňový poradce).

Typ experta:

- člen auditního týmu - ISQC 1 a ISA 220, jeho výstup je považován za výstup auditora, který má další specializovanou znalost,

- expert vedení (klientův expert) – ISA 500.8 (A34-48), jeho práci využívá klient při sestavení účetní závěrky (může být najatý vedením, nebo to je zaměstnanec společnosti),
- auditorův expert – ISA 620, jeho práci využije auditor při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací, není součástí auditního týmu a auditor si ho sám vybral a najal.

Příklady možných výstupů práce experta a dopad do účetních výkazů

Výstup experta	Expertní znalost	Položka ve výkazech a relevantní tvrzení
ocenění finančních nástrojů reálnou hodnotou, pokud není přímo zjistitelná na trhu	oceňování finančních nástrojů reálnou hodnotou	pohledávka/závazek z derivátů (ocenění)
ocenění nefinančního majetku reálnou hodnotou (např. při přeměnách nebo akvizicích pro účely konsolidace, nebo ocenění reálnou hodnotou dle IFRS (investice do nemovitostí, přečíslovací model)	oceňování podniků a aktiv	<ul style="list-style-type: none"> • dlouhodobý hmotný/nehmotný majetek (ocenění) • investice do nemovitostí – IFRS účetní závěrka (ocenění)
stanovení množství zásob, pokud jsou zásoby obtížně měřitelné (např. nepravidelné hromady materiálu)	geodet	zásoby materiálu/hotových výrobků (existence, úplnost)
ocenění podniku při přeměnách	oceňování podniků a aktiv	goodwill/oceňovací rozdíl k nabytému majetku (správnost částky, ocenění)
stanovení výše rezerv (např. škody na životním prostředí)	odborník na ekologii a související právní předpisy	rezervy (ocenění)
ověření nedokončené výstavby	technik, stavební inženýr apod.	zásoby – nedokončená výroba (existence, úplnost)
ocenění zásob – high tech – posouzení míry zastarání a použitelnosti pro výrobu/prodej	technický expert	zásoby (ocenění)
vyhodnocení nejisté daňové pozice (převodní ceny, daňová uznatelnost nákladů)	daňový poradce	rezerva na daň (ocenění)
vyhodnocení soudních sporů (žaloby vůči klientovi)	právník	rezerva na právní spory (ocenění)
výše technických rezerv v pojištnictví	pojištný matematik	technické rezervy (správnost částky, ocenění)

VYUŽITÍ PRÁCE EXPERTA VEDENÍ – ISA 500.8

Auditor musí posoudit, zda výstup experta vedení je dostatečnou, vhodnou a spolehlivou důkazní informací pro pokrytí identifikovaných rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

Povinné procedury

1. Zhodnocení způsobilosti, schopností a objektivitu experta vedení. Ve spisu zadokumentovat posouzení následujících kritérií:
 - úroveň odbornosti (osobní zkušenosti, kvalifikace, zveřejněné dokumenty, specializace apod.) experta vedení,

- renomé experta vedení,
- zda má expert vedení dostatek času k provedení činnosti,
- nezávislost/objektivita experta vedení (předpojatost, střet zájmů, ovlivnitelnost, důvěrné vztahy, kontrola vlastní práce apod.):
 - rizika mohou být snížena zabezpečovacími prvky,
 - riziko je vyšší u zaměstnance,
- zda je činnost experta vedení regulována (pravidla pro výkon činnosti, oborové a etické předpisy, akreditační pravidla apod.),
- zda má expert vedení znalost účetního rámce a jeho požadavků vztahující se k dané oblasti (pokud je relevantní).

Pokud je expert vedení na základě posouzení výše uvedených kritérií vyhodnocen jako nezpůsobilý, není možné se na jeho výstupy spoléhat a postupy uvedené v následujících bodech 2–4 se neprovádí. Auditor musí zvolit jiný způsob získání dostatečné a vhodné důkazní informace. Například využití práce auditorova experta.

2. Seznámit se s prací experta vedení a pochopit práci experta vedení. Ve spisu je nutné zdokumentovat následující skutečnosti:

- metody a předpoklady použité expertem vedení,
- aplikovatelnost metod a postupů požadovaných či definovaných právními předpisy na danou problematiku,
- povahu a spolehlivost vstupních údajů a informací, které expert vedení využívá (interních i externích),
- zadání zakázky, tak jak ji definovalo vedení společnosti (smlouva, objednávka nebo v případě zaměstnání dotazování):
 - povaha činnosti a cíl zakázky,
 - rozsah činnosti,
 - požadovaný výstup.

3. Posoudit vhodnost práce experta vedení jako důkazních informací. Ve spisu je nutné zdokumentovat práci provedenou auditorem k ověření následných skutečností:

- relevantnost a odůvodněnost zjištění a závěrů experta vedení,
- konzistentnost zjištění a závěrů s dalšími důkazními informacemi,
- odůvodněnost a relevantnost významných předpokladů,
- relevantnost, přesnost a úplnost zdrojových (vstupních) dat, auditor by měl tato data otestovat.

4. Vyhodnotit (sám auditor nebo s využitím auditorova experta), zda jsou získané důkazní informace dostatečné, vhodné a spolehlivé k pokrytí identifikovaných rizik a pokud nejsou, naplánovat další procedury (např. využití práce auditorova experta).

A) Výsledné posouzení provede auditor a závisí mimo jiné na (ISA 500.A36):

- povaze a složitosti transakce,
- identifikovaných rizicích (významné) materiální nesprávnosti,
- dostupnosti alternativních zdrojů důkazních informací,
- povaze, rozsahu a cílech práce experta vedení,
- skutečnosti, zda je expert vedení zaměstnancem účetní jednotky, nebo je najímán,
- rozsahu kontroly nad prací experta vedení a možnosti vedení tuto práci ovlivňovat,
- existenci právních předpisů či jiných pravidel stanovujících postupy experta vedení,
- nastavení kontrolního prostředí účetní jednotky

- v souvislosti s využíváním práce experta vedení,
- znalostech auditora o daném oboru,
- zkušenostech experta vedení v daném oboru,
- předchozích zkušenostech auditora s prací daného experta.

B) Auditor pro vyhodnocení využije práce auditorova experta, který pro něj posoudí vhodnost, dostatečnost a spolehlivost důkazních informací, např.:

- kvalifikaci a způsobilost experta (např. při jednání s ním),
- vhodnost použitých metod,
- relevantnost výstupů.

Pokud je práce experta vedení vyhodnocena jako nedostatečná, musí auditor naplánovat další auditní procedury, nejčastěji využít práce auditorova experta.

Pokud není možné získat jiným způsobem dostatečné a vhodné důkazní informace, musí auditor zvážit dopad této skutečnosti na výrok auditora.

VYUŽITÍ PRÁCE AUDITOROVA EXPERTA ISA 620

Povinné procedury

Ve spisu musí být dokumentace, že auditor provedl následující činnosti. Auditor má povinnost:

1. vyhodnotit způsobilost, schopnosti a objektivitu auditorova experta,
2. seznámit se s oblastí specializace auditorova experta,
3. uzavřít s expertem dohodu (preferuje se písemná forma) o povaze, rozsahu a cílech práce auditorova experta včetně rolí a povinností, způsobu a načasování komunikace a formátu zprávy auditorova experta, důvěrnosti informací,
4. posoudit vhodnost práce auditorova experta dle následujících kritérií:
 - relevantnost a přiměřenost zjištění a závěrů a jejich konzistentnost s ostatními důkazními informacemi,
 - relevantnost a přiměřenost předpokladů a metod, pokud práce zahrnuje významné předpoklady,
 - relevantnost, úplnost a správnost významných zdrojových dat.
5. posoudit úplnost zprávy experta a vhodnost jejího formátu jako důkazní informace (zpráva musí obsahovat například dostatečnou argumentační základnu pro závěry experta, přehled vstupních dat a zadání zakázky, popis použitých metod a případných alternativ, zdůvodnění výběru dané alternativy atd.)

Pokud je práce auditorova experta vyhodnocena jako nedostatečná, musí auditor naplánovat další auditní procedury, nejčastěji rozšířit práci auditorova experta.

Pokud není možné získat jiným způsobem dostatečné a vhodné důkazní informace, musí auditor zvážit dopad této skutečnosti na výrok auditora.

ROZHODOVACÍ DIAGRAM

Postup dle následujícího rozhodovacího diagramu je zjednodušeným vodítkem k aplikaci požadavků ISA. Auditor je povinen použít profesní skepticismus a vždy vyhodnotit konkrétní situaci dle svých detailních znalostí klienta a posouzení rizik dané zakázky.



