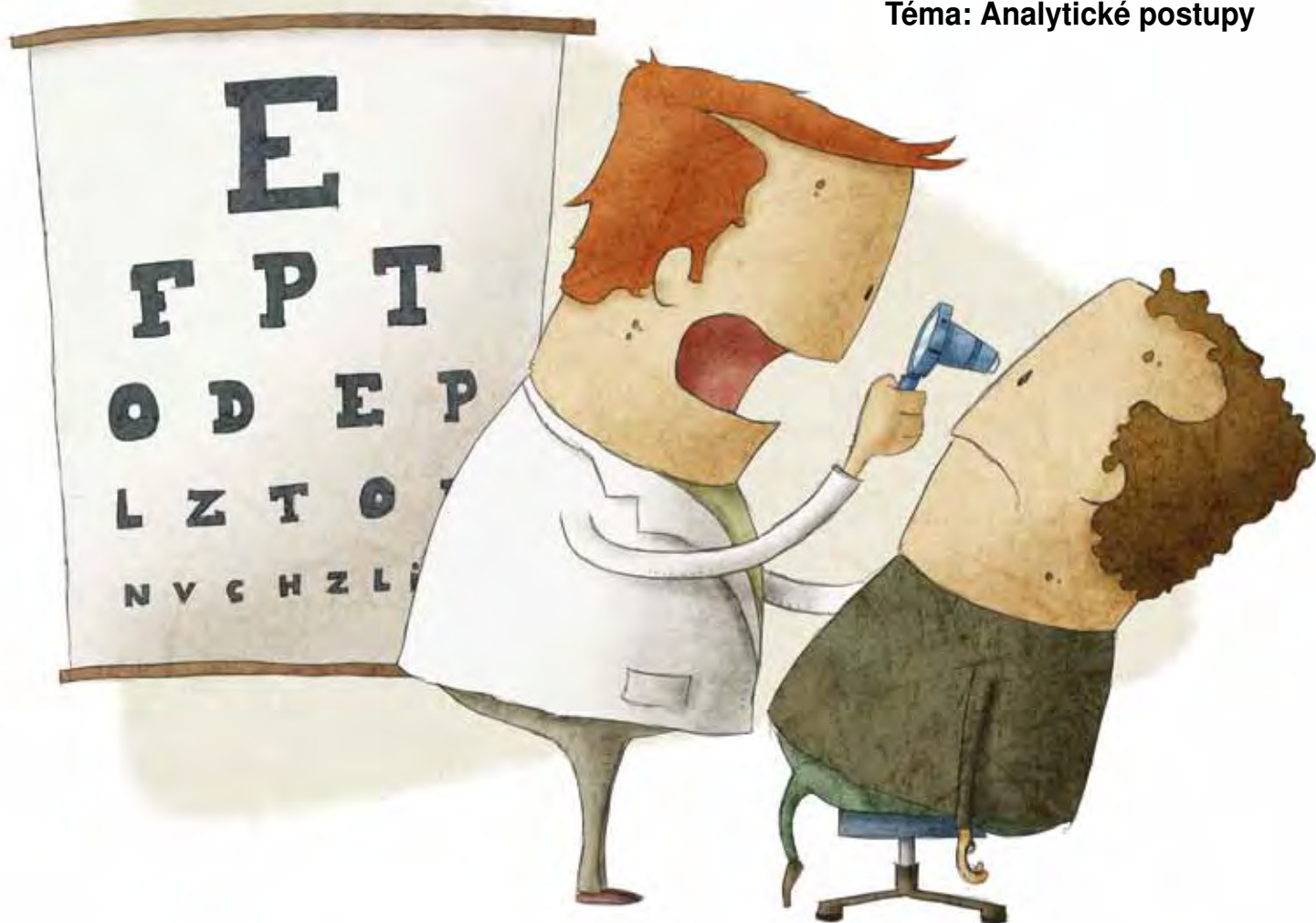


AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 2/2021

Téma: Analytické postupy



aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Vyúčtování a pohyblivý příspěvek pro rok 2021	2
Noví auditoři složili v únoru slib.....	3
Možnost navrhnout kandidáty do volených orgánů opět prodloužena	3

TÉMA ČÍSLA – Analytické postupy

Editorial	4
Využití analýzy dat při analytických procedurách aneb jak se neztratit v detailu (Martina Křížová Chrámecká)	5
Analytické testy věcné správnosti (Jiří Pelák)	10
Analytické postupy před vydáním zprávy auditora (Michal Štěpán).....	13
Audit osobních nákladů (Daniel Stirský).....	15
Analytické testy věcné správnosti – praktické příklady (Jana Sabadášová)	20
Analytické postupy v souvislosti s výnosy (Miroslav Zigáček)	26

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu	
Využití online platformem pro cirkulaci auditních konfirmačních dopisů	29
Hugo a Sally se baví o nejistotě.....	6, 7, 19, 24, 28

RECENZE

Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem	31
---	----

LIDÉ A FIRMY

Moore Czech Republic dokončili transformaci do holdingové struktury	31
---	----

Toto číslo vyšlo **2. 3. 2021**

Svět se mění a naše komora s ním



Pavel Kulhavý

Svůj předchozí úvodník o práci výboru pro regulaci a rozvoj profese (VRRP) jsem psal přesně před rokem. Podobně jako vás, ani mne tehdy nenapadlo, co nás v nadcházejících měsících čeká a jak neuvěřitelně se svět okolo nás změní. Před rokem jsem psal zejména o přípravě na sněm v listopadu 2020. Příklad jsem připravil našeho sněmu k přípravě olympiád, jež se také konají každý sudý rok. Ani to už neplatí. Podobnost s olympiádami ale zůstala, neboť náš sněm i olympijské hry musely být odloženy na letošní rok.

Svět se během uplynulých dvanácti měsíců proměnil a musí se nevyhnutelně změnit i fungování a regulace auditorské profese tak, aby zůstala funkční a relevantní i v nových podmínkách. Pandemická situace a související restriktivní opatření urychlily změny, které komora chystala a postupně zaváděla. Například se ještě více rozšiřují a zefektivňují dostupné online formy vzdělávání auditorů a asistentů auditora a urychluje se příprava digitální transformace našeho zkouškového systému.

V rámci VRRP nyní hledáme pro naši profesi nejen přechodná jednorázová řešení pro použití během současných pandemických restrikcí, ale zejména koncepční dlouhodobá řešení pro budoucnost, abychom byli lépe připraveni na podobné mimořádné situace.

Kolegové ve slovenské komoře auditorů uspořádali svůj sněm během současné pandemie poprvé formou online a zjistili, že

se online sněmu aktivně zúčastnilo více auditorů než v případě předchozích standardních sněmů. Naše současná legislativa uspořádání online volebního sněmu zatím neumožňuje. Digitální novinka pro letošní sněm, hlasování prostřednictvím mobilních telefonů, se použije pro schvalování změn vnitřních předpisů a jiná hlasování, ale pro volby do orgánů komory tuto cestu zatím použít nelze. Intenzivně hledáme jiné inovativní varianty, jak v případě nutnosti zvládnout v budoucnu i volby do orgánů komory bez nutnosti osobního setkání stovek auditorů. Budeme například více využívat existující datové schránky, které všichni statutární auditoři již používají. Zároveň ale nechceme přijít ani o osobní setkání, která nám v současné době chybí a která žádná online diskuze nemůže plnohodnotně nahradit.

Připravujeme návrhy změn zákona o auditorech tak, aby některé provozní záležitosti (například způsob volby do orgánů komory), které doposud reguluje zákon, již v budoucnu nebyly předepsány zákonem, ale byly řešeny v rámci vnitřních předpisů komory. Volené orgány komory při operativním řešení mimořádných situací a nečekaných změn potřebují větší flexibilitu v mantinelech daných vnitřními předpisy naší profese, které schvaluje sněm.

Těším se na setkání a diskuzi s vámi při letošním sněmu, jakmile to pandemie a současná restriktivní opatření umožní.

Pavel Kulhavý
předseda výboru pro regulaci
a rozvoj profese

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém on-line zasedání, které se uskutečnilo 18. ledna 2021, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla aktualizace vnitřních předpisů předkládaných na sněm KA ČR v roce 2021.

Výkonný výbor schválil:

- plán činnosti výboru pro veřejný sektor, výboru pro metodiku auditu, výboru pro kontinuální profesní vzdělávání, výboru pro vnější vztahy, výboru pro správu profese, výboru pro metodiku auditu, výboru pro vstup do profese, redakční rady časopisu Auditor a podvýboru pro IFRS a finanční instituce na rok 2021,
- jmenování odvolací zkušební komise pro přezkoumání hodnocení dílčí auditorské zkoušky Konsolidace a podnikové kombinace,

- seznam členů výboru pro kontinuální profesní vzdělávání, výboru pro metodiku auditu, výboru pro vnější vztahy, výboru pro správu profese, výboru pro vstup do profese, výboru pro malé a střední podniky, výboru pro veřejný sektor, výboru pro účetní výkaznictví, výboru pro regulaci a rozvoj profese, redakční rady časopisu Auditor a podvýboru pro IFRS a finanční instituce,
- jmenování Moniky Randákové do Komise pro osvobození od zkoušek,
- jmenování Olgy Malíkové novou členkou výboru pro auditorské zkoušky,
- aktualizaci směrnice B17 – *K poskytování stravování zaměstnancům Komory auditorů ČR.*

Výkonný výbor dále projednal:

- návrh programu a možnost uspořádání sněmu KA ČR v dubnu 2021,
- a schválil další postup při úpravě

vnitřních předpisů předkládaných sněmu,

- a schválil úpravy Vnitřního předpisu pro KPV, který bude předložen sněmu KA ČR,
- a schválil další postup pro přípravu konání sněmu KA ČR v roce 2021 v souladu s Lex Covid,
- a schválil další postup implementace novely AML zákona č. 253/2008 Sb.

a vzal na vědomí:

- informace z výboru pro správu profese o slibu nových auditorů,
- plnění rozpočtu komory za období leden–prosinec 2020,
- zápisy ze zasedání prezidia, komisí a odborných výborů,
- statistiku uložených kárných opatření,
- legislativní monitoring.

Jiří Mikyna
ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Vyúčtování a pohyblivý příspěvek pro rok 2021

Jako každý rok i letos je třeba **do 31. března** podat dle § 3 příspěvkového řádu KA ČR vyúčtování příspěvků. Toto vyúčtování podávají na komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Příspěvky na činnost komory jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené příspěvkovým řádem.

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2021 je dle § 4 odst. 2 příspěvkového řádu do 30. června 2021. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předchozím roce, tedy v roce 2020, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle příspěvkového řádu na 0,5 % z uvedeného základu.

Formulář vyúčtování příspěvků jak za auditora, tak za auditorskou společnost lze vyplnit prostřednictvím on-line aplikací na www.kacr.cz. Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorské společnosti

v sekci *Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost.* Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČO auditorské společnosti včetně evidenčního čísla (dříve číslo oprávnění).

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na webových stránkách komory v části Pro členy, sekce Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat komoře e-mailem na adresu pagacova@kacr.cz (event. kacr@kacr.cz) nebo ho lze zaslat do datové schránky KA ČR či poštou. Do časopisu Auditor se formuláře již nevládají.

Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx



je evidenční číslo (číslo oprávnění), a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně

vyúčtování je třeba provést některým z uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA

Noví auditoři složili v únoru slib

Dne 2. února 2021 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slib nových auditorů. S ohledem na aktuální situaci ohledně covid-19 nebylo možné uspořádat slavnost předání, které Komora připravuje za normálních podmínek, ale složení slibu bylo přizpůsobeno tak, aby splňovalo všechna bezpečnostní opatření.

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidentky Komory auditorů ČR Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Noví auditoři před samotným slibem prezentovali průběh své praxe samostatným vystoupením. Hovořili o tom, na jakých zakázkách pracovali, jakou práci

vykonávali a i o tom, jaká úskalí je při práci asistentů auditora potkávala.

Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. Dominik ZBÍRAL	2518	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Petr MALIŠ	2519	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Tomáš KONDR	2520	RS AUDIT, spol. s r.o.
Ing. Aleš JANČÍK	2521	Kreston A&CE Audit, s.r.o.
Ing. Zuzana SOUKUPOVÁ	2522	ADaKa s.r.o.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Možnost navrhnout kandidáty do volených orgánů opět prodloužena

Aktuální situace umožňuje opět prodloužit možnost podávat kandidaturu do Výkonného výboru a Volební komise KA ČR. Volební komise rozhodla o prodloužení do 31. března 2021. V platnosti zůstává možnost zaslat kandidaturu jednoho člena na dvou formulářích, jeden podepíše navrhovatel a druhý podepíše kandidát. Vzory pro tento způsob navrhování najdete na webových stránkách v sekci Pro členy / Sněmy. Tento způsob můžete využít pouze v případě, že pro zaslání kandidátního lístku použijete datovou schránku nebo pošlete originály poštou.

Letošní sněm bude volit polovinu, tj. sedm členů, výkonného výboru a šest náhradníků a pět členů a dva náhradníky volební komise. Formuláře pro návrhy kandidátů do uvedených volených orgánů jsou také

ke stažení na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Pro členy / Sněmy. Upozorňujeme, že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhnout pouze auditoři zapsaní v rejstříku Komory auditorů ČR.

Aktuální počet navržených kandidátů do jednotlivých orgánů

Orgán	Dosud obdržené nominace	Počet volených pozic
Výkonný výbor	13	13 (7 + 6 náhradníků)
Volební komise	4	7 (5 + 2 náhradníci)

Jarmila Čisařová
předsedkyně Volební komise KA ČR

Editorial

Toto číslo je věnováno čistě auditorským postupům, a sice analytickým testům. Analytické testy rozhodně patří mezi ty kreativnější nástroje, které má auditor k dispozici. Zamýšlení se nad různými vztahy mezi byznysem klienta a jeho vyjádření v číslech (zejména v účetní závěrce) je samo o sobě poměrně mocným myšlenkovým nástrojem, který auditora nutí klienta opravdu poznat. A také najít chyby a rizikové oblasti, či se naopak ujistit o správnosti údajů v účetní závěrce.

V prvním článku Martina Křížová Chrámecká posouvá analytické testy mimo jejich „tradiční“ vymezení a ukazuje, jak o nich přemýšlet, když zároveň využijeme možností, které přináší datové analýzy. Tento článek naznačuje směr, kam se analytické testy již dnes ubírají. Není třeba čekat, co přinese budoucnost.

Další článek od Jiřího Peláka upozorňuje, že stojí za to se nad analytickými testy zamyslet,

navrhnout je a používat i jako testy věcné správnosti. Mohou ušetřit spoustu jinak rutinní práce. Článek také upozorňuje na omezení a podmínky, kterých si auditor musí být vědom při používání analytických testů jako testů věcné správnosti. Podrobněji to lze pak nalézt v ISA 520.

Michal Štěpán ve svém článku pak velmi čtivým a srozumitelným způsobem vysvětluje, v čem spočívá význam provádění analytických postupů před vydáním zprávy auditora. I když se tyto postupy technicky mohou velmi podobat analytickým testům použitým pro vyhodnocení rizik, v jedné okolnosti se přece jen liší, a Michal prozradí v jaké.

Článek Daniela Stirského je zaměřen na audit mzdového transakčního cyklu, pro který je poměrně charakteristické intenzivní využití analytických testů věcné správnosti. Článek se však nezastavuje jen u této problematiky, ale oblast mezd je probrána

velmi podrobně včetně upozornění na obvyklá i méně obvyklá rizika.

Článek Jany Sabadášové přivítá každý praktik. Jana na mnoha případech ilustruje nejen, kde všude analytické testy najdou své využití, ale také na co je třeba si ve výpočtech dávat pozor a jak pracovat s výsledky analytických testů.

Miroslav Zigáček se zaměřil na využitelnost analytických testů v oblasti výnosů a pokrývá celou škálu jejich využití včetně analýzy rizik, testů věcné správnosti nebo jejich zásadní význam pro prověrky.

Analytické testy poskytují důležité informace nejen auditorovi. Řadu důležitých vztahů si často neuvědomuje ani sám klient, a tak výstup těchto testů může být zajímavou přidanou hodnotou, kterou auditoři svým klientům mohou nabídnout.

Jiří Pelák

editor tohoto čísla



Využití analýzy dat při analytických procedurách aneb jak se neztratit v detailu



Martina Křížová
Chrámecká

Značnou část času při auditu zaujímá práce s daty. Auditor od klienta získá mnoho tabulek s tisíci různých údajů, z kterých vybírá ty, které jsou pro jeho práci relevantní. Občas můžeme mít pocit, že se v té spoustě informací prostě ztratíme. V této situaci nám IT technologie nabízí účinnou pomoc v podobě analýzy dat.

Dle definice je analýza dat široká oblast aktivit a technik zpracování a využívání hromadných dat s cílem odhalit užitečné informace nebo souvislosti a podpořit tak rozhodování. Analýza dat nám pomáhá mimo jiné popsat a vizualizovat charakter daného souboru dat, tedy podívat se na stromy z výšky a uvidět les.

V průběhu roku 2020, konkrétně v dubnu, září a listopadu, vydala IAASB podpůrné materiály, které se zabývaly častými otázkami ohledně uplatňování analýzy dat (automatizovaných nástrojů a technik) při provádění auditu. Informace a závěry uvedené v těchto dokumentech využívám v tomto článku.¹

Vše se digitalizuje. Tento proces byl urychlen i omezeními, která přinesla pandemie covid-19. Auditor tak má v dnešní době možnost získat velké množství dat v elektronické podobě (ať již přímo od klienta nebo z jiných zdrojů), které může využívat buď pro identifikaci a vyhodnocení rizik, nebo přímo pro získání důkazních informací. Někdy mi ale přijde, že jsme jako auditoři trochu zaspali dobu a stále lpíme na starých osvědčených postupech, které s analýzou dat získaných v elektronické podobě nepracují a chápou je jen jako zdroj pro výběr vzorků. Možná je to proto, že nám využití analýzy dat přijde složité, nebo nás třeba taková cesta ani nenapadne.

Data se dají analyzovat s využitím velmi sofistikovaných nástrojů, které pravděpodobně menší auditorská společnost nebo auditor OSVČ nemají k dispozici, jako je například využití umělé inteligence. To však neznamená, že by se měl malý auditor analyze dat vyhýbat a nevyužít jejich benefitů. I s použitím standardních tabulkových procesorů, statistických softwarů, databázových procesorů a SQL dotazů lze s daty efektivně pracovat.

Možná si teď položíte tu nejjzákladnější otázku: PROČ mám data analyzovat?

Audit je založený na rizikovém přístupu, tj. auditor má trávit svůj čas na oblastech, které jsou rizikové, a těm, které rizikové nejsou, věnovat pozornosti

výrazně méně. Aby byl audit skutečně kvalitní, tedy aby auditor zvýšil pravděpodobnost odhalení chyby, je klíčové identifikovat ty transakce, které jsou rizikové, což jsou obvykle ty, které se nějak odlišují od standardních, pro společnost obvyklých. Jenže jak je v těch stovkách, tisících nebo milionech účetních zápisů najít? Cesta, kterou většina z nás v praxi používá, je, že na základě získaných informací identifikujeme rizikové skupiny transakcí (třeba celý účet) a na ten pak uplatníme detailní testy (cílený a náhodný výběr). Spoléháme se na sílu statistiky a náhody, že případnou chybu odhalíme. Když ale zanalyzujeme veškerá data, jsme schopni skupinu rizikových transakcí identifikovat daleko úžeji, tedy vydefinovat více populací v rámci jednoho účtu a věnovat více pozornosti té, která nese znaky zvýšeného rizika významné nesprávnosti. Pro transakce s nižším rizikem může být dostatečnou důkazní informací testování provozní účinnosti kontrol nebo, jak si ukážeme dále, využití více zdrojů dat pro jejich ověření (vystavené faktury odsouhlasené s platbami na bankovním účtu atd.).

Vhodnou analýzou dat lze proces auditu nejen zkvalitnit, ale i zefektivnit z hlediska časové náročnosti, a to zejména v dlouhodobém horizontu. Při prvoročním auditu můžeme analýzu dat připodobnit úklidu a třídění hromady papírů na stole. V následujícím období již máme hromádky definované, a pokud se u klienta nic významně nezmění, používáme stejné



Vidíš, Pepo, ten na to taky jde už dvě hodiny analyticky, je tam pět mrtvých a stále žádný pořádný závěr!

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Anglické znění dokumentů je přístupné na: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/technology>

metody znovu, což významně uspoří čas k nalezení potřebných informací (oproti náhodnému přeřabování ve stohu papírů).

Použití analýzy dat také poskytuje auditorům nové možnosti oproti tradičnímu přístupu k identifikaci a vyhodnocení rizik. Při takovém přístupu auditor na začátku auditu (třeba v rámci předauditu na údajích za kratší období, než je celý rok) provede předběžné analytické procedury, které jsou jedním ze zdrojů pro identifikaci a vyhodnocení rizik. Rizika pak vyhodnotí na úrovni jednotlivých řádků výkazů nebo účtů a veškeré auditní procedury pak provádí na celé takto určené populaci a k identifikaci rizik se již nevrací. V rámci testů věcné správnosti auditori často volí mezi dvěma variantami. Buď provádějí pouze substantivní analytické procedury, nebo detailní testy. Tedy ve chvíli, kdy dojdou k závěru, že jim analytická procedura neposkytne dostatečnou

důkazní informaci, ji považují za zbytečnou a raději se věnují detailním testům věcné správnosti, nejčastěji založeným na reprezentativním výběru vzorku.

Tento přístup je jistě v souladu s ISA, ale je otázkou, zda se skutečně zaměřuje na rizikové transakce. Například pokud si z výnosů náhodně otestuji pro ověření správnosti a existence vzorek 150 faktur, který byl vybraný dle pravidel reprezentativního výběru, pak jsem získala dostatečnou auditní evidenci. Nebylo by však vhodnější se ve zvýšené míře zaměřit na výnosy, které nebyly uhrazeny? Tam je přece riziko, že částka není v pořádku nebo související plnění nebylo poskytnuto. Jenže jak takovou populaci identifikovat? Analýza dat nám v tom může pomoci. Pokud je možné získat elektronické bankovní výpisy a zároveň detail vystavených faktur, je přece možné data spojit (přes variabilní symbol) a identifikovat ty faktury, které nebyly uhrazeny.

Hugo a Sally se baví o nejistotě

1. Nejistota, či rozpor?



Ahoj Sally, máš chvíličku na konzultaci? Mám klienta, prodejce obuvi, u kterého došlo nejen k významnému nárůstu stavu zboží na skladě, ale i k podstatnému snížení celkové obrátkovosti v důsledku uzavření prodejen kvůli koronavirovým opatřením.

Ahoj Hugo, to vypadá na zvýšené, ne-li významné riziko v ocenění zásob.



Klient tvrdí, že většina položek není ohrožená, protože je prodá minimálně za pořizovací cenu.

A čím svoje tvrzení doložil?

Popravdě mi toho moc nedali. Mám k dispozici návrh účetní závěrky, kde v příloze popisují u zásob významnou nejistotu v ocenění. Uvádí, že v případě, že vládní omezení maloobchodního prodeje budou pokračovat, nebudou schopni sezónní zboží prodat a měla by být vytvořena opravná položka.

Takže žádná analýza založená na historických datech, predikce prodeje a tak? Co si o tom myslíš?

Žádnou detailní analýzu neprovedli. Podle mě tady nejistota určitě je. Kdyby klient k tomu zboží vytvořil byt jen 30% opravnou položku, bude hodnotově nad materialitu.

Použití analýzy dat pro identifikaci rizik

Už se vám při auditu stalo, že jste měli pocit, že máte před sebou černou skříňku? Na jedné straně se tam něco nasype a na konci z toho vypadne zápis v účetnictví a nikdo pořádně neví, co všechno se děje mezi tím. Analýzu dat lze v tomto případě použít k ověření pochopení významných procesů (zpravidla výroby, zásoby, náklady, mzdy), zejména k identifikaci manuálních či automatických vstupů do tohoto procesu, standardního postupu transakce informačním systémem (časový rozestup mezi jednotlivými zápisy, souvztážnosti, jednotlivé moduly apod.).

Analýzou modelů vývoje dané populace v čase je možné identifikovat neobvyklé výkyvy, které mohou znamenat vyšší riziko chyby nebo podvodu (například neobvykle velké pohyby na skladu na konci období, neobvyklá výše fakturace na konci účetního období, odúčtování položek z nákladů na konci

účetního období, vyskladnění a naskladnění stejných položek ve stejný okamžik, pohyby z reklamačního skladu těsně před koncem období).

Další, dle mého názoru nezastupitelnou úlohu má analýza dat při správném uplatnění detailních testů věcné správnosti. Klíčovým pravidlem pro využití reprezentativních vzorků je, že vychází z homogenní populace (ideálně s normálním rozdělením). Tedy z populace, kde mají jednotlivé položky obdobný charakter (velikost, riziko). V praxi ale auditor často používá reprezentativní výběr na celou populaci bez ohledu na toto zásadní pravidlo. Výsledek testu pak ale není reprezentativní pro danou populaci a získanou důkazní informaci není možné považovat samostatně za dostatečnou. Proto bychom měli pro stratiřikaci populace (rozdělení na homogenní části) používat analýzu veškerých transakcí v dané populaci (účtu, řádku výkazů). Zjištěné trendy, modely chování,

Hugo a Sally se baví o nejistotě

Jak jsi dospěl k těm 30 %?

Je to standard v rámci tohoto odvětví. Máme historické údaje o prodejních cenách posezónního zboží. Byla tam uvedena průměrně 30% ztráta.

Co na to klient?

Opravnou položku tvořit nechce. Tvrdí, že je to nestandardní situace a možná všechno ještě prodá. Jenže už teď, na konci ledna, víme, že jsou prodejny stále zavřené a přes internet si lidé boty moc nekupují. Myslím si, že popis nejistoty v příloze by mohl stačit.

Tak to se, Hugo, pleteš. Pokud máš v ruce důkazní informace, že by měla být vytvořena opravná položka v materiální výši a klient ji nevykáže v účetní závěrce, je třeba k zásobám dát ve výroku výhradu. Chybu ve výkazech popísem v příloze prostě nevyřešíš.

Máš pravdu, uživatel by byl uveden v omyl, že je vše v pořádku. Jen nevím, jestli má opravná položka být ve výši 30 % nebo vyšší.

To nevadí. Tvou povinností není ji vyčíslit. Ve výhradě stačí uvést, že tam opravná položka chybí a že jsi nedostal dostatečné informace ke stanovení její výše.

OK. Jdu to projednat s klientem.

-JaK-, -MCh-



rozdělení populace dle velikosti položek apod. lze vizualizovat například pomocí výstupů ve formě grafů, tabulek četností nebo kontingenčních tabulek. Díky této vizualizaci je auditor schopen identifikovat neobvyklé položky či anomálie (v čase, velikosti, způsobu zaúčtování), na které by se měl zaměřit cílenými testy. Dále je auditor schopen rozdělit populaci tak, aby jednotlivé části byly homogenní, tj. vhodné pro použití reprezentativního výběru.

Analýza dat k identifikaci rizikových položek pro detailní test se využívá i při testování účetních položek s cílem pokrýt riziko podvodu na úrovni účetní závěrky jako celku, např. k identifikaci jednostranných účetních zápisů, duplicitních položek, položek přes definovaný limit, položek neúčtovaných automaticky, položek splňujících charakteristiky definované auditorem (čas účtování, autor účetního zápisu apod.).

Pro názornost si uveďme několik příkladů, jak analýza dat napomáhá identifikaci rizikových transakcí:

- Auditor na základě své znalosti účetní jednotky předpokládá, že jeden výrobní cyklus (výrobní příkaz v ERP) trvá maximálně jeden den. Analýzou dat z ERP si ověří, že většina výrobních příkazů je skutečně uzavřena během jednoho dne. Identifikuje však několik, které byly otevřeny i několik týdnů nebo byly následně modifikovány (znovuotevřeny).

Na tyto případy se zaměří při detailním testování, protože mohou naznačovat manipulaci.

- Auditor očekává, že cena jednotlivých položek zásob (materiál, vlastní výroba) nebude v čase výrazně kolísat. Analýzou dat ze skladové evidence identifikoval položky, u kterých byly v čase významné výkyvy jednotkové ceny. Tyto výkyvy mohou naznačovat chybu v ocenění zásob a jsou dále detailně testovány.
- Auditor na základě svých znalostí o prodeji očekává pravidelné měsíční dodávky vybraným zákazníkům. Na základě analýzy dat z účetnictví a prodejních modulů identifikoval neobvykle vysoké dodávky na konci období. Tyto výkyvy mohou naznačovat chybu ve vykazování výnosů (správné období, částka). Auditor se při detailním testování zaměří na dodávky na konci období u těchto zákazníků.
- Auditor předpokládá, že výplaty mezd jsou prováděny převodem na bankovní účty, na které neodchází žádné další peníze, a že každý účet je použit jen pro jednu měsíční výplatu. Na základě analýzy dat z bankovních výpisů auditor identifikuje několik plateb mimo výplatu mzdy na bankovní účty zaměstnanců. Tyto platby dále detailně testuje, protože mohou naznačovat riziko podvodu.
- Auditor očekává u vybraných fixních nákladů pravidelné měsíční platby v obdobné výši. Analýzou dat po měsících identifikuje položky, kde došlo k významným výkyvům. Tyto položky fixních nákladů bude dále testovat, protože výkyvy mohou naznačovat neúplnost nákladů nebo nesprávné období, popřípadě i nesprávnou částku.

Použití analýzy dat k získání důkazních informací

Analýza dat, která nám sloužila k identifikaci rizik, může být použita i jako důkazní informace, a to zejména v situacích, kdy používáme více zdrojů dat než jen samotné účetní záznamy. Pro použití analýzy dat jako důkazní informace je klíčové ověřit integritu (úplnost a věrohodnost) těchto dat.

Uveďme si příklad:

Auditor analyzuje data vztahující se k výnosům s využitím několika zdrojů (logistika, resp. skladová evidence, hlavní kniha, prodejní evidence, elektronické bankovní výpisy včetně bankovních výpisů po konci období). Auditor si na základě své znalosti prodejního procesu ve společnosti stanoví následná kritéria pro rozdělení celé populace dat: transakce neproběhla v neděli (závod uzavřen), datum vystavení faktury se shoduje s datem nakládky (předání dopravci), datum vyskladnění se shoduje s datem nakládky, částky (množství a cena) se na faktuře a přepravním dokumentu shodují (pokud jsou uvedeny), částka na faktuře se shoduje s následnou platbou. Tato kritéria

představují nezávislá očekávání auditora pro obvyklou transakci. Veškeré transakce, které tato očekávaní splní (skupina A), jsou tak považovány za transakce, které nepředstavují zvýšené riziko materiální nesprávnosti. Oproti tomu transakce, které se očekávaní vymykají, představují vyšší riziko materiální nesprávnosti (skupina B).

Za předpokladu, že během provádění ostatních auditních procedur auditor nezjistil žádné protichůdné informace, lze proceduru provedenou pro skupinu A považovat za dostatečnou důkazní informaci pro ověření správnosti a existence, tj. za substantivní analytickou proceduru. Pro skupinu B je potřeba provést další auditní postupy, protože provedená procedura sloužila pouze k identifikaci rizika.

Dokumentace

Nakonec si dovoluji pár slov k dokumentaci využití analýzy dat v auditním spise. Prvním a nejdůležitějším požadavkem je získat dostatečnou jistotu, že data, která se pro analýzu využívají, jsou kompletní a věrohodná (tj. nebyla změněna). Ideální je tedy si data ze systému vygenerovat sám nebo být přítomen jejich generování a zajistit tak, že nebyla změněna. Dále je třeba data odsouhlasit na auditovanou předvahu (například konečné stavy a obraty účtů) a pokud máme jakoukoliv pochybnost o integritě systému, ze kterého byla data generována, lze provést test odsouhlasení na prvotní dokumenty (pro vybraný vzorek). S takto ověřenými daty (například celou hlavní knihou, skladovou evidencí, daty z výrobního – ERP – systému) můžeme dále pracovat.

Není třeba v auditním spise uchovávat celou původní databázi (soubor vstupních dat), ale je třeba vždy popsat následující:

- Jak byla data získána a odsouhlasena.
- Pomocí jakého nástroje byla analyzována.

- Popis použité analýzy (filtry, relace, kontingenční tabulky, statistické analýzy, iterace apod.).
- Výstupy z analýzy (grafy, tabulky, snímky obrazovky).
- Učiněné závěry.

Dokumentace musí být tak podrobná, aby bylo možné dle popisu analýzu dat provést znovu a dopřít ke stejným výsledkům.

Dokumentace tak začíná popisem procesu prvotní analýzy dat, která slouží k identifikaci rizikových položek – rozdělení populace, chování v čase apod. a vizualizací a interpretací jejich výsledků. Dále budou ve spisu popsány filtry použité na celou populaci vzorků, aby byla získána riziková data. Následuje popis procedur provedených pouze na těchto datech.

Závěrem bych ráda zdůraznila, že použití analýzy dat tak, aby byla smysluplná, je možné pouze tehdy, pokud se auditor dostatečně detailně seznámil s procesy ve společnosti a s odvětvím, ve kterém společnost podniká. Definování toho, co je obvyklé a co neobvyklé, vyžaduje profesní úsudek auditora. Očekávání auditora by se měla opírat o ověřené informace a ne o pouhé tvrzení vedení společnosti.

Martina Křížová Chrámecká

Ing. Martina Křížová Chrámecká, FCCA, je statutární auditorkou a pracuje v oddělení metodiky Komory auditorů ČR. Působila 10 let ve společnosti PwC, kde se specializovala zejména na IFRS poradenství pro region střední a východní Evropy, poskytování školení a vedení auditních týmů v roli skupinového auditora. V současné době se také aktivně věnuje lektorské případně poradenské činnosti v oblasti IFRS, konsolidací a českého účetnictví, kde mimo jiné spolupracuje se společností KPMG. Pro Komoru auditorů ČR vede kurzy zaměřené na auditní metodologii.



Analytické testy věcné správnosti



Jiří Pelák

Analytické testy věcné správnosti patří mezi oblíbené nástroje z arzenálu auditora. Dokážou být levné, rychlé, přesvědčivé a relativně i málo pracné, ale jen za podmínky, že jsou dané situaci doslova „šité na míru“. Z toho také vyplývá, že analytické testy se nehodí vždy a všude. Tento

článek shrnuje výhody analytických testů a také upozorňuje na podmínky, které musí být nutně splněny, aby analytické testy mohly být použity jako testy věcné správnosti.

Protože analytické testy jsou založené na vztazích mezi finančními resp. mezi finančními a nefinančními veličinami, je vždy prvním úkolem (nikoli však jediným) hledání smysluplných vztahů mezi takovými veličinami. Pokud takový vztah najdeme, v další fázi pak bude nutné zabývat se vhodností resp. potřebností testu a jeho spolehlivostí a přesností.

Hledání vztahů, závislostí a korelací

Často uváděným příkladem tržeb, u kterých lze upozorovat poměrně přímočaré vztahy mezi různými veličinami, které se k nim vztahují, jsou hotelové tržby – nepochybně bude existovat silný vztah mezi počtem ubytovaných hostů a tržbami za ubytování. Tyto tržby mohou dále korelovat s tržbami v hotelové restauraci nebo s tržbami za hotelové wellness.

Na druhou stranu si lze představit tržby, u kterých takové vztahy nebude možné najít. Příkladem může být třeba zakázková výroba. V případě, kdy každá zakázka je jinak velká, z jiných materiálů a jinak pracná, nelze vysledovat žádnou využitelnou vazbu mezi tržbami a jakýmkoli jiným údajem, ať už by se mělo jednat o počet objednávek, spotřebu materiálu nebo odvedenou práci. První slabinou analytických testů tedy je to, že v řadě situací jsou zcela nepoužitelné.

Rozhodně však vždy stojí za to přemýšlet, zda se takový vztah v dané oblasti (transakčním cyklu) u klienta nenachází. V případě tržeb je ideální, když je prodáván nějaký poměrně standardizovaný výstup, jehož objemy lze zjistit a který má pokud možno fixní cenu. Ideální jsou proto výnosy z nájmu (účetní jednotka zabývající se nájmy bytů), výnosy ze vstupného (v případě divadel, koncertů, stadionů, lyžařských areálů), nebo třeba výnosy ze školného (v případě soukromých škol).

I v oblasti nákladů je řada oblastí, kde tyto vztahy nalezneme: dobrým příkladem může být třeba spotřeba pohonných hmot (ujeté km × cena paliva), mzdové náklady (počet zaměstnanců × mzda), náklady na sociální a zdravotní pojištění (mzdové náklady × sazba pojistného).

Kumulovaná čísla

Výhodou analytických testů věcné správnosti v porovnání s těmi detailními je, že pracují s kumulovanými čísly, dokonce často s údaji přímo z řádků účetních výkazů. Tím jednak dochází k otestování celé položky účetních výkazů, bez potřeby výběru vzorků a tedy aniž by auditor musel podstupovat výběrové riziko.

Bude-li klient prodávající omezený sortiment zboží pracovat s fixní marží, lze v takovém případě usuzovat na jeho tržby prostým sečtením nákladů na prodané zboží a celkové marže, či lépe vyjádřeno jako náklady na prodané zboží × (1 + marže v %). V takovém případě není nutné pracovat s objednávkami, vystavenými fakturami, párováním výdejků a faktur či úhradami vystavených faktur od odběratelů, a to ani s kontrolami nad jejich vznikem a zaznamenáním.

Další výhodou kumulovaných čísel je, že nemusí jít jen o celkové údaje, ale o jejich shrnutí dle různých kritérií. Častým kritériem je čas: pokud známe např. měsíční spotřebu vody, nebo její vývoj v měsících, lze tak vypočítat měsíční náklady na její spotřebu. Totéž lze dělat s tržbami, kdy se auditor bude zabývat jejich sezónností. Vůbec práce s měsíčními či kvartálními údaji může být velmi užitečná – dobrým příkladem může být DPH, kterou lze odhadnout na základě tržeb a nákupů zaznamenaných na různých účtech nákladů a aktiv, či ujištění se o pravidelném a včasném placení nájemného, daní, mezd či odvodů na sociální a zdravotní zabezpečení.

Jiný způsob kumulace je podle odpovědných osob nebo celých týmů: např. v restauraci není od věci porovnat tržby různých střídajících se směn. Lze porovnávat tržby v hotovosti kumulované dle různých pokladen. A také lze porovnávat vztahy mezi tržbami hotovostními a bezhotovostními, včetně jejich vývoje v čase.

Práce s kumulovanými údaji také často přináší synergický efekt v podobě ověření více tvrzení najednou, pokud např. vezmeme určitou skupinu majetku a vynásobíme její brutto hodnotu vhodnou odpisovou sazbou, nejde jen o ověření správnosti vypočtených odpisů. Zároveň tak může dojít k ověření i úplnosti, výskytu a časového rozlišení těchto nákladů. Pokud pracujeme s čísly na úrovni celé závěrky, můžeme hořovit i o klasifikaci těchto transakcí. V uvedeném příkladu, pokud test bude splňovat příslušné podmínky, můžeme tedy dospět k závěru, že odpisy jsou stanoveny ve správné výši, že žádné nechybí (např. v důsledku opomenutí jejich zaúčtování) a ani nepřebývají (např. v důsledku jejich duplicitního zaúčtování), že jsou zaznamenány ve správném účetním období a na správném řádku výsledovky.

Díky tomu, že analytické testy pracují s kumulovanými čísly, jsou rychlé a levné.

Omezená využitelnost analytických testů jako testů věcné správnosti

Naneštěstí využití analytických testů jako testů věcné správnosti je omezené, protože, ač jsou často schopny poskytovat zajímavé a užitečné vhledy do vztahů mezi čísly v účetní závěrce (včetně vztahů k nefinančním veličinám), často trpí neduhem nespolehlivosti nebo nepřesnosti.

Analytické testy tak dokážou mnohem častěji ukázat na „podivnost“ nějakých čísel (či je přímo zpochybnit), ale mnohem méně častěji dají odpověď na to, kolik by daný údaj měl (s přiměřenou přesností) být. To se může týkat mnoha již uvedených příkladů nebo například testů založených na obratovosti: pokud klesá obratovost zásob, test naznačuje, že by mohlo nebo mělo být uvažováno o opravných položkách k zásobám či jejich navýšení. Takový test nicméně neodpoví na otázku, kolik by takové opravné položky měly být, a to i když se daný test provede na dílčích skupinách zásob, případně na individuální položce. Podobně to lze říci o obratovosti pohledávek.

V podstatě každý analytický test lze využít k identifikaci rizik významné nesprávnosti: prosté meziroční porovnání vývoje nákladů na prodané zboží a tržeb ze zboží může napovědět něco o nestandardním vývoji. Zdaleka ne vždy ale takový test lze použít pro vytvoření spolehlivého a přesného odhadu, kolik by měly být tržby za aktuální období.

Podmínky: vhodnost, spolehlivost a přesnost

Analytické testy musí být odpovědně navrženy, aby byly použitelné jako testy věcné správnosti. I zdánlivě jednoduché výpočty musí být promyšleny, jak dobře ukazuje článek „Analytické testy věcné správnosti – praktické příklady“. Je asi zřejmé, že pokud účetní jednotka zaměstnává část zaměstnanců na dohody o provedení práce, nebude možné od celkových mezd odvíjet náklady na sociální a zdravotní pojištění. Na druhou stranu lze jít ale v práci s „nefinančními veličinami“ hlouběji, a rozdělit zaměstnance na ty s klasickým pracovním poměrem, případně s dohodami o pracovní činnosti a těmi, co pracují na dohodu o provedení práce. Pak vztahy mezi mzdovými náklady a pojistným opět začnou fungovat. Pokud se u klienta vyskytují další „zvláštnosti“, je nutné je vzít v úvahu. U analytických testů doslova dábel číhá v detailu. S tím také souvisí, že auditor si musí stanovit „stupně volnosti“ daného testu, tedy, jakou odchylku mezi jím vypočtenými hodnotami a účetními hodnotami bude považovat ještě za akceptovatelné. Při tom bude právě zvažovat, jak dokonale se mu podařilo pracovat s detaily a výjimkami. A samozřejmě při tom bude zvažovat stanovenou významnost a spolehlivost a přesnost testu.

Aby test byl vhodný, musí tedy existovat jasný logický vztah mezi vstupními veličinami a údaji v účetnictví (či přímo v účetní závěrce) a musí být v potřebném rozsahu pokryty výjimky, tj. musí se v potřebném rozsahu pracovat s detailnějšími údaji.

Spolehlivost testu se odvíjí od spolehlivosti údajů, které auditor použije ve svých výpočtech. Je dána především nezávislostí a důvěryhodností zdroje, ze kterého jsou údaje čerpány. Pokud je např. počet zaměstnanců odvozen z údajů mzdové účtárny, nejedná se o zdroj, který by bylo možné použít k odhadu výše celkových mezd. Počet zaměstnanců je nutné získat z jiného zdroje, obvykle osobního oddělení. Tak je zajištěno, že odhad mezd nebude zatížen stejnou chybou nebo podvodem, který mohl vzniknout právě ve mzdové účtárně.

To, zda se na zdroj vstupních informací spolehnout, často souvisí s tím, zda nebo jak tyto vstupní údaje lze ověřit. Pokud se např. odhad tržeb v testu vypočte jako počet prodaných vstupenek vynásobený jejich cenou, je otázkou, jak je ověřeno, že byl prodán právě uvedený počet vstupenek (je tedy nutné se zabývat tím, jak a kým je to sledováno). Pokud v jiném případě je čerpáno z údajů z minulých let, je nutné, aby auditor měl jasnou představu o jejich dřívějším ověření. Pracovat s meziročním porovnáním při provočním auditu je často nemožné, má-li analytický test být použit jako test věcné správnosti.

Poslední důležitou podmínkou je přesnost testu. Ta souvisí jak s přesností vstupních údajů, tak s „pevností“ logického vztahu mezi veličinami a schopností vzít v úvahu všechny relevantní výjimky. Aby analytický test byl použitelný jako test věcné správnosti, musí být věcná vazba (a tudíž korelace) mezi různými veličinami dostatečně silná.



Vážený pane, důkladnou analýzou dat z vašich rentgenových snímků jsem pojal podezření, že dlouhodobým působením korporace na váš organismus jste se vyvinul ve zcela novou vývojovou formu lidské existence... homo corporatus.

Kresba: Ivan Svoboda



Dobrým příkladem je např. test nákladu na daň z příjmů, při kterém se porovnává součin účetního zisku a daňové sazby se součtem nákladů na odloženou a splatnou daň ve výsledovce. Jedná se o extrémně přesný test, při kterém je však nutné podchytit všechny výjimky, jako jsou trvalé rozdíly, změny v daňových sazbách, různé sazby na zdanění různých příjmů nebo nesplnění či následného splnění testu na uplatnitelnost odložené daňové pohledávky.

Kombinace auditorských postupů

Je patrné, že dosažení potřebné spolehlivosti a přesnosti často povede k tomu, že analytický test nepůjde využít jako jediný test věcné správnosti dané položky, resp. tvrzení o dané položce. Nicméně i v takovém případě to neznamená, že analytický test je pro tyto účely zcela ztracen, a to díky synergiím s jinými auditorскими postupů včetně postupů vyhodnocení rizik významné nesprávnosti.

Méně přesný analytický test se tak například může jevit jako dostatečný poté, co se auditor ujistí o funkčních kontrolách v dané oblasti pomocí testů kontrol, nebo v případech, kdy existuje pouze nízké riziko významné nesprávnosti. Provedením takového testu pak auditor splní i rigidní ustanovení ISA 330 odst. 18, které vyžaduje provedení testů věcné správnosti u všech významných skupin účtů.

I kombinace analytického testu věcné správnosti s detailními testy věcné správnosti je užitečná a má

vliv jak na účinnost, tak efektivitu auditu: díky kombinaci testů lze buď docílit přesvědčivějšího ujištění a/nebo nižší náročnosti detailních testů, a to díky omezení velikosti vzorků.

Na co je potřeba dát pozor, je použití analytických testů věcné správnosti u významných rizik (viz ISA 330.21). Jednak tyto testy musí být přímo navrženy tak, aby na dané specifické riziko reagovaly a nadále je nelze použít jako jediné testy, byť by byly sebedokonalejší. V souladu s uvedeným ustanovením musí být použity v kombinaci s testy kontrol nebo detailními testy věcné správnosti.

Závěrem

Nejlepší vlastnost analytických testů věcné správnosti je to, že nejsou rutinní a že kreativité auditora se nekladou meze. Dobře vymyšlený analytický test tak může být příjemným osvěžením ve světě relativně unifikovaných testů detailních údajů.

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., je auditor, první viceprezident Komory auditorů ČR, pracovník katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se věnuje metodice auditu, metodologii interpretace účetních předpisů a také účetnictví podnikových kombinací. Je zpracovatelem řady interpretací Národní účetní rady. Na Komoře auditorů ČR odpovídá za vedení výboru pro vnější vztahy a redakční rady časopisu Auditor.



Tímto cvičením se se náš tým intenzivně připravuje na manuální filtrování dat před výběrem vzorků. Neproklouzne nám ani myš!

Kresba: Ivan Svoboda

Analytické postupy před vydáním zprávy auditora



Michal Štěpán

Každý dobrý auditor ví, že by měl před vydáním zprávy provést „finální analytické testy“. Zároveň je ale tato část auditu jednou z nejvíce nedoceňovaných či pomíjených činností. A přitom je to jedna z nejcennějších věcí, kterými se může auditor s relativně malým úsilím vyhnout velkým problémům. Analytické postupy před vydáním zprávy mohou totiž auditorovi často doslova „zachránit kůži“.

V tomto článku se pokusím vysvětlit, co tím myslím. A zároveň též demonstrovat, že za suchým a šroubovaným jazykem auditorských standardů stojí jednoduché, srozumitelné a smysluplné myšlenky. Takže pojďme se podívat, co že nám auditorské standardy (zde ISA 520) k tématu analytických postupů před vydáním zprávy auditora říkají.

Odst. 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.

První důležitý aspekt je, kdy tyto postupy dělám. Standard říká *na konci auditu...při formulování závěru*. Jde tedy jasně o moment, kdy jsem již dokončil všechny testy jednotlivých položek účetní závěrky. Tyto testy mohly být úspěšné v tom smyslu, že neukázaly žádnou nesprávnost. Přesto mi standard říká, abych se na auditovaná čísla ještě jednou analyticky podíval. Proč? A co mám při tom sledovat? Odpověď je opět v textu standardu. Jde o to, *zda účetní závěrka odpovídá (mým) poznatkům o účetní jednotce*. To je jádro věci. Mám se znovu (naposledy) podívat do již zauditovaných čísel a položit si otázky jako: Dává mi vše, co v číslech vidím, smysl? Je obrázek o finanční situaci a hospodaření účetní jednotky, který mi čísla poskytují, v plném souladu se vším, co jsem se během auditu dozvěděl? Umím (sám sobě) vysvětlit každé významné číslo, které vidím? A dávají mi vzájemné vztahy mezi těmito čísly smysl?

Mnohokrát jsem zažil v roli nezávislého kontrolora kvality zakázky před vydáním zprávy situaci, kdy jsem studoval předloženou závěrku (na jejímž auditu jsem se nepodílel) a následně auditnímu týmu kladl otázky jako: Proč té společnosti pohledávky oproti loňsku stouply o čtvrtinu, když tržby stagnovaly? Proč náklady na reklamace v posledních třech letech stagnují, když objem prodejů roste? Proč je celkový daňový náklad (včetně odložené daně) pouze 12 % z hospodářského výsledku před zdaněním, když sazba daně

je 19 %? Někdy jsem dostal okamžité, smysluplné a přesvědčivé odpovědi dokládané konkrétními faktickými informacemi. Ale někdy na mne koukaly zaražené oči a k tomu zazněla lehce nejistá odpověď: „To přesně nevím. Ale všechny ty položky jsme otestovali a nezjistili žádnou nesprávnost, takže to přeci musí být dobře.“

Nemusí. Mohl jsem udělat spoustu testů. Ale jak můžu tvrdit, že účetní závěrka „dává věrný a poctivý obraz“, když sám ten obraz poskytovaný účetní závěrkou stále neumím vysvětlit?

Odst. A17. Závěry, k nimž auditor dospěje na základě výsledků analytických postupů navržených a provedených v souladu s odstavcem 6, mají sloužit jako podpora závěrů, které vyplynuly z auditu jednotlivých složek nebo prvků účetní závěrky, a pomoci auditorovi formulovat přiměřené závěry, z nichž by mohl vycházet výrok auditora.

Tento odstavec rozvíjí předchozí myšlenku a dobře ilustruje, že od analytických postupů před vydáním zprávy již neočekávám, že mi poskytnou nějaké nové znalosti. Tyto znalosti již měly být získány z předchozích testů jednotlivých oblastí. Analytické postupy mají sloužit již jen jako *podpora závěrů, které vyplynuly z auditu jednotlivých složek nebo prvků účetní závěrky*.

V tom spočívá obrovský význam a smysl analytických postupů před vydáním zprávy. Je to výstupní kontrola kvality mého auditu. Testuji naposledy sám sebe, dřív než vypustím do světa auditorskou zprávu. Zkoumám, zdali všechny střípky informací, které jsem během auditu posbíral, do sebe zapadají



Na základě testu DNA a zbytku otisku prstů jsem, draží kolegové, dospěl k jednoznačnému závěru, že dvacet faktur nebylo uhrazeno tak, jak mělo.

Kresba: Ivan Svoboda

a dávají kompletní obrázek bez žádných dalších nevysvětlených mezer. Protože pokud tam nějaká nevysvětlená mezera zůstává, hrozí velké riziko, že se v ní může schovávat významná nesprávnost, které jsem si nepovšiml.

Odst. A18. Analytické postupy mohou odhalit dříve neznámé riziko významné (materiální) nesprávnosti. V takovém případě je auditor v souladu s ISA 315 povinen odpovídajícím způsobem revidovat vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti a upravit další naplánované auditorské postupy.

Analytický postup před vydáním zprávy mne tedy může přimět vrátit se “ke stroji” a znovu se podívat do určitých oblastí. Tento krok zpět neznamená pouze, že potřebuji “doplnit” dosud provedené testy. Může se stát, že analytickým postupem před vydáním zprávy identifikuji riziko, které jsem dříve neviděl. Anebo jsem ho původně hodnotil jako nízké, nicméně nová analýza čísel indikuje, že takové riziko může být vyšší. V takové situaci musím revidovat vyhodnocení rizik a upravit další naplánované postupy. Jinými slovy můžu být nucen provést další procedury, které jsem původně nezamýšlel, anebo již provedené procedury zásadně rozšířit, a to jak co do rozsahu (například počty testovaných položek), tak co do charakteru (například typy důkazních informací, které si vyžádám).

Například analytickými postupy odhalené zvláštnosti v meziročním vývoji nákladů na reklamace můžou vyústit v to, že namísto původně provedeného testu několika konkrétních reklamačních případů budu muset jít do mnohem větší hloubky. Budu muset zkoumat charakter a rozsah reklamovaných skutečností, v čem se meziročně mění, jaké prodlení mezi příčinou reklamace a jejím uplatněním nastává, jaké jsou nejistoty ohledně dosud nevyřízených reklamací či odhady reklamací k již uskutečněným obchodům, které dosud nebyly zákazníky uplatněny. Budu zkoumat podmínky obchodních smluv, analyzovat historická data o reklamacích, korespondenci s protistranami, apod. Dle charakteru podnikání toto může vyžadovat zapojení specialisty (právníka, technika, možná i člověka se znalostmi pojištění matematiky). Z toho může být občas velký bolehav. Ale je lepší na to přijít díky analytickým postupům a vyřešit to před vydáním zprávy, než nevědomky ukončit audit s velkým kostlivcem ve skřini (resp. ve spisu).

Odst. A19. Analytické postupy prováděné v souladu s odstavcem 6 mohou být podobné postupům použitým pro vyhodnocení rizik.

To je velmi praktický postřeh. Technicky ty analýzy, které dělám na začátku auditu, mohou vypadat stejně, jako ty na jeho konci. V obou případech můžu porovnávat údaje běžného a předchozího období

(či několika období), vyčíslovat rozdíly v absolutních hodnotách i procentuálně, můžu analyzovat trendy vývoje po kvartálech či měsících, můžu propočítávat a porovnávat různé finanční ukazatele odvozené z údajů v rozvaze či výsledovce. Kreativité ve výběru typů analýz se meze nekladou.

Zásadní rozdíl spočívá v tom, k čemu dané analýzy slouží. Ty na začátku auditu slouží k vyhodnocení rizik. Je zcela v pořádku, že předběžná analytická procedura vygeneruje spoustu otázek, které v té chvíli neumím vysvětlit, a proto je jdu diskutovat s vedením. Při této diskusi dostanu řadu vysvětlení (která by měla být přiměřeně dokládána i dalšími informacemi). Pokud tato vysvětlení jsou přesvědčivá a v souladu s ostatními dosud získanými informacemi, mám v ruce legitimní argumenty pro stanovení rizik (třeba jako spíše nižší) a rozhodnutí o charakteru a rozsahu potřebných testů (třeba méně rozsáhlých).

Oproti tomu analytické postupy před vydáním zprávy, byť mohou matematicky vypadat stejně, mají vygenerovat otázky, které v dané chvíli již **musím umět sám vysvětlit**. Právě to, že na konci auditu na každou takovou otázku vyplývající z účetní závěrky již umím odpovědět, znamená, že můj audit právě úspěšně prošel výstupní (samo)kontrolou kvality. To vyžaduje silnou disciplínu, abych si při závěrečných analytických postupech dokázal poctivě přiznat, že když na některou otázku stále nemám odpověď, tak se holt k dané věci musím vrátit, i kdyby to znamenalo další práci či dokonce oddálení okamžiku vydání zprávy. Ale vždy to stojí za to, protože mi to může někdy „zachránit kůži“, jak jsem sliboval na začátku článku.

Michal Štěpán

Ing. Michal Štěpán je директором v oddělení auditorských služeb společnosti Deloitte v ČR. Je členem britské Asociace certifikovaných účetních (ACCA) a licencovaným auditorem Komory auditorů ČR. Má více než 20 let zkušeností s prováděním auditů řady národních i nadnárodních společností v České republice působících v oblasti dopravy, průmyslu, obchodu a pojištnictví. Je v rámci společnosti Deloitte též odpovědný za oblast auditorské metodologie a zástupcem technického ředitele pro střední Evropu. Zároveň v minulosti vedl auditorské vzdělávání firmy pro střední Evropu a pravidelně přednáší na mezinárodních vzdělávacích programech nebo tyto programy řídí. Je členem Výkonného výboru, předsedou Výboru pro metodiku auditu a předsedou Redakční rady pro překlady KA ČR. V minulých letech vedl tým, který připravil Příručku pro provádění auditu u podnikatelů. Řadu let vede v rámci KA ČR kurzy auditingu před vstupem do profese, kurzy zaměřené na mezinárodní auditorské standardy a další školení v oblasti metodiky auditu.

Audit osobních nákladů



Daniel Stirský

Nezadržuj u sebe mzdu žádnému člověku, který bude u tebe pracovat, ale hned mu ji vyplat.

(Starý zákon, Tobiáš: 4.14)

Inspiraci k článku jsem získal při jedné kontrole kvality. U každé námi vybrané zakázky auditori do spisu k testování osobních nákladů (ON) poznamenali přibližně toto: *Zkontrolovány mzdy na roční rekapitulaci. Rozdíl nezjištěn. Mzdy, pojištění a daň za prosinec 20x9 uhrazeny v lednu 20x0, procento pojištění ověřeno.* Uvědomil jsem si, že obdobný popis provedených prací nacházíme v auditorských spisech až příliš často, a to i tehdy, když je ve výsledovce na řádku *osobní náklady* vykázána částka ve stovkách milionů (miliardách) korun, např. v ÚZ jedné vysoké školy byly ON 3,7 mld. korun a účetní jednotka (ÚJ) má stovky (tisíce) zaměstnanců. Kontroloři kvality pak většinou nemohou s klidným svědomím potvrdit, že auditor pro zůstatek na účtech ON získal dle ISA 200.17 či ISA 500.6 dostatek vhodných důkazů.

Nejprve trocha teorie

ON jsou výsledkovou (tj. tokovou) položkou. U mzdových nákladů je obvyklý směr testování na možné nadhodnocení. Souvztažné závazkové účty (většinou účtové skupiny 33 a 34, popř. 45, 38) zase testujeme na podhodnocení. Jinak řečeno, položíme si otázku, zda na účtech ON není za dané období vykázáno více, než by správně mělo být. A „více“ by ÚJ mohla vykázat jednoduše. Zaúčtovala by zápisem MD 52x, DAL 33x částku, ke které by neexistoval prvotní doklad. Čili ON budeme ověřovat při testech detailů tak, že půjdeme z účetnictví k prvotním dokladům (např. z opisu účtu 521 na mzdovou rekapitulaci). Prostudujeme-li si odstavce A129 v ISA 315, zjistíme, že u výsledkových položek musíme potenciálně (v závislosti na vyhodnocení rizik) získat dostatek vhodných důkazů k těmto šesti tvrzením: výskyt, úplnost, správnost, správné období, klasifikace a prezentace.¹

Porozumění mzdovému cyklu

Abychom audit ÚZ provedli efektivně a s co nejnižším auditorským rizikem (tj. s co nejnižším rizikem, že k ÚZ s významnou nesprávností vydáme výrok bez výhrad), jsme povinni se s ÚJ a s jejím systémem vnitřních kontrol vč. informačního (účetního) systému

velmi dobře seznámit. Práce kontrolora kvality mě utvrdila v názoru, že standard 315 – *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti v ÚZ na základě znalosti ÚJ a jejího prostředí včetně jejího vnitřního kontrolního systému* je zřejmě nejdůležitějším auditorským standardem. Neboť tehdy a jen tehdy, porozumíme-li dokonale tomu, čím se „naše“ ÚJ zabývá a jak se její činnosti zobrazují v účetnictví, jsme schopni kvalifikovaně identifikovat riziko, kde by v ÚZ mohla být významná nesprávnost a jaké postupy musíme naplánovat, abychom případnou nesprávnost objevili. Při kontrolách u velkých auditorských společností zjišťujeme, že právě dokumentace k postupům podle ISA 315 bývá někdy obsáhlejší než podklady k vlastnímu provádění testů. Optimální je rozdělit si „porozumění“ do cyklů (*pohledávky – výnosy, investiční cyklus,...*) Samostatným cyklem, kterému jsme povinni porozumět, je mzdový cyklus, tj. cyklus ON – závazky.

Již při vyhodnocování rizik konkrétní zakázky můžeme odhadnout, do jaké míry bude nezbytné se ON při auditu věnovat. U malých společností s několika zaměstnanci pobírajícími pevnou měsíční mzdu zřejmě o rizikovou položku ÚZ nepůjde. Oproti tomu u velké ÚJ s několika sty či tisíci zaměstnanci a s rozsáhlým výrobním programem, ve kterém některé kategorie mezd vstupují jako přímý náklad do kalkulací, bude nezbytné věnovat ON zvýšenou pozornost. Rovněž ověřujeme-li závěrku vybrané ÚJ (jak jsou vymezeny zákonem o účetnictví), lze očekávat, že ON



No, pan Novák je ta výjimka, co vám vypadla z analytického testu našich osobních nákladů. Tak úplně nevíme, co dělá, ale pevně věříme, že jeho přínos naší společnosti je veskrze pozitivní...

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Významnou nesprávností v ÚZ je samozřejmě i případ, kdy ON jsou o významnou částku podhodnoceny, což odhalíme zejména při testování závazků. Např. ÚJ opomene vytvořit dohad na roční odměny nebo rezervu na mzdy za nevybranou dovolenou, tj. podhodnotí své závazky.

budou položkou, o kterou se uživatelé ÚZ zajímají. Navíc ve veřejném sektoru jsou ON regulovány zvláštními právními předpisy.²

O co bychom se tedy měli v rámci cyklu ON – závazky zajímat? Uvedme heslovitě některé skutečnosti:

- podíl ON na celkových nákladech,
- obvyklá (průměrná) mzda v odvětví,
- regulace mezd speciální právní normou,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců,
- zaměstnanci podle kategorií (výrobní dělníci, provozní a obslužní pracovníci, THP...),
- úprava mezd vnitřním předpisem ÚJ (skupinové manuály),
- jaké mzdy vstupují do kalkulací, typy mezd (časové, úkolové),
- dohody, kdo mzdy v ÚJ zpracovává (u externího zpracování ON nezapomeňme na standard ISA 402),
- kdo o mzdách účtuje,
- existence samostatného mzdového software a přenos informací z něj do účetního systému,
- způsob výplaty mezd,
- kdo výplaty schvaluje,
- oddělení pravomocí,
- postupy při nábore a přijímání zaměstnanců,
- benefity pro zaměstnance,
- vedení mzdové evidence,
- fluktuace,
- závislost výše mezd na plnění určitých ukazatelů apod.³

Osobní náklady a podvody

Zde je zážitek sdělený kdysi jedním auditorem: „*Ta účetní musela odejít. Zadávala fiktivní příkazy ke mzdám a peníze šly na její účet. Bylo tam hodně zaměstnanců na stejné pozici a s podobnou mzdou a ještě dost dohod, takže se na to hned nepřišlo.*“ V jiné společnosti zase někteří zaměstnanci pobírali mzdu a shodnou činnost ještě fakturovali jako soukromí podnikatelé. Ani v nestátních neziskových organizacích nelze podvody u ON vyloučit. Argument paní auditorky „*vždyť pečují o postižené děti, tam přece podvody být nemohou*“ zcela opomíjel povinnost profesní skepse: ISA 200.7, ISA 240.12–14, § 13a zákona o auditorech. Pozorní musíme být i tehdy, jsou-li části mezd vázány na účetně-ekonomické veličiny (obrat, zisk, likvidita...). Starší z nás nechť si vzpomenou na prémiové ukazatele a na účetní kouzla, aby byl soudruh ředitel státního podniku spokojený. Dnes jde

zase o spokojenost akcionářů, zahraničního společníka, zřizovatele či úvěrující banky.⁴

Rizika možného výskytu významné nesprávnosti (RVN)

Podle ISA 315.25–315.28 je auditor na základě poznání ÚJ a jejího systému vnitřních kontrol (vč. účetního systému) povinen identifikovat ty oblasti ÚZ, kde předpokládá existenci RVN. Dále je povinen určit, zda považuje některá z těchto rizik za významná, tedy taková, která vyžadují zvláštní pozornost. Důvod je prostý: aplikace rizikového přístupu vede k efektivnímu (účinnému) provedení zakázky. Auditor se zaměří na ty položky ÚZ, kde RVN identifikoval. U položek, kde identifikuje pouze nízké RVN, stačí naplánovat a provést jednodušší testy (např. kontrolu zůstatku rozvahového účtu na inventurní soupis, namátkové ověření několika položek výsledkového účtu) a pracemi lze pověřit i méně zkušeného kolegu.

Může auditor identifikovat vysoké RVN u položky ON? Určitě ano, byť tomu nebývá tak často, jako např. u výnosů nebo účetních odhadů. Uvedu několik možných příkladů:

- ÚJ zaměstnává mnoho zaměstnanců různých kategorií,
- mzdy jsou hrazeny z veřejných zdrojů (granty, dotace, příspěvek od zřizovatele),
- na základě plnění určitých ukazatelů (obrat, zisk...) mají vedoucí a jiní pracovníci nárok na bonusy,
- byl identifikován významný a předem neočekávaný nárůst ON oproti minulému roku,
- pouze jedna osoba v ÚJ mzdy počítá, zadává čísla bankovních účtů zaměstnanců a vyhotovuje „mzdové“ příkazy k úhradě.

V *Příručce pro provádění auditu* na webu komory jsou příklady možných rizik pro sekci ON uvedeny.

Získání dostatečných a vhodných důkazů

ON jsou nevýznamnou položkou ÚZ nebo se v ÚZ nevyskytují

Vzpomínám si na ÚZ společnosti provozující solární elektrárnu. Aktiva celkem byla v miliardách korun a obrat ve stovkách milionů, ale ÚJ žádné ON nevykazovala. Pokud se ujistíme, že ÚJ žádné zaměstnance nemá, není třeba žádné další testy provádět. Obdobná situace může nastat při auditu ÚZ nestátní neziskové ÚJ (spolek, nadace...), kde většinu práce vykonávají

² ON se musíme věnovat i při přezkoumání hospodaření. Stačí nahlédnout do přílohy č. 1 zprávy, kde jsou jako relevantní předpisy pro přezkoumání uvedena dvě nařízení vlády upravující odměňování ve veřejných službách a správě a v zastupitelstvech (č. 341/2017 Sb., č. 318/2017 Sb.).

³ Existují obory, ve kterých, laicky řečeno, nemůže pracovat kdokoli, tj. kde i řadoví zaměstnanci musí splňovat řadu konkrétních požadavků nebo kde zaměstnavatel je povinen plnit vůči svým zaměstnancům různé specifické povinnosti. Zde nezapomeňme na standard ISA 250 (jeden příklad za všechny: přísné požadavky na osoby činné v oboru lze najít např. v zákonu 378/2008 Sb., o léčivech).

⁴ Mají-li pracovníci nárok na mimořádné odměny (bonusy) jen při splnění určitých ukazatelů, je třeba počítat s riziky, že první ÚZ může být zkreslena tak, aby ukazatele splněny byly (např. podvodné nadhodnocení výnosů), a že druhá ÚZ bude obsahovat náklady na odměny, které správně neměly být vyplaceny (neboť ukazatele ve skutečnosti splněny nebyly).

dobrovolníci bez nároku na odměnu, nebo za odměnu symbolickou (dohody o provedení práce). Může být však nutné se ujistit, že relevantní informace týkající se ON jsou srozumitelné a v souladu s příslušnou prováděcí vyhláškou popsány v příloze ÚZ.

Situace, kdy ON jsou významnou položkou ÚZ, ale auditor žádné RVN neidentifikoval

Jde o relativně častý případ. Jsou-li ON z pohledu ÚZ významnou položkou, avšak neidentifikujeme-li u nich žádné RVN, jsme přesto povinni podle ISA 330.18 navrhnout a provést test věcné správnosti. Půjde např. o situaci, kdy ÚJ zaměstnává nevelký počet zaměstnanců s pevnou časovou mzdou, mzdy bude zpracovávat prověřená servisní organizace, podíl ON na celkových nákladech bude rok co rok přibližně stejný apod. Pak může postačovat jednoduchý analytický test spočívající v ověření údajů z roční rekapitulace ON na účetnictví, ve srovnání ON a počtu zaměstnanců za běžný a minulý rok (roky) a v orientačním propočtu průměrné mzdy (užitečné je srovnání s obvyklou mzdou v odvětví). Dále si analytickým testem ověříme náklady na sociální a zdravotní pojištění, ujistíme se, že pojistné a daň odvádí ÚJ řádně a včas a že příloha obsahuje informace předepsané příslušnou účetní vyhláškou.

Příklad: Ověřovali jsme pravidelně ÚZ korporace B, koupě a prodej zboží. Zaměstnanců nebylo mnoho (ředitel, asistentka, účetní, tři lidé ve skladu, dva řidiči, tři obchodníci). Všichni pracovali za pevné měsíční mzdy a dvakrát do roka se vyplácely odměny. Agendu ON zpracovávala nám známá, spolehlivá účetní firma a společnost B zasílala každý měsíc reporty do centrály v zahraničí. Objem ON byl rok co rok přibližně stejný, nárůsty přibližně kopírovaly inflaci. Průměrná mzda (s výjimkou mzdy ředitele) nevybočovala z rozumně očekávaných hodnot. Mzdy za prosinec se vyplácely a srážky se odvedly již koncem měsíce, takže zůstatky účtů účtové skupiny 33 a účtu 342 byly nulové. ON jsme za rizikové nepovažovali a provedli jsme jen velmi jednoduché testy věcné správnosti uvedené výše.

Situace, kdy ON jsou významnou položkou ÚZ a auditor identifikoval RVN

V tomto případě již s jednoduchými substantivními testy nevystačíme. Zvláště v případě, vyhodnotíme-li RVN jako významné riziko. Pak jsme povinni podle ISA 319.29 seznámit se také s kontrolami ÚJ včetně relevantních kontrolních činností, které se daného rizika týkají. Jak se tedy s RVN v oblasti ON vypořádáme?

Určitě budou velmi užitečné podrobné analytické testy věcné správnosti podle ISA 520. Vyžádáme si výsledovky po jednotlivých měsících a další nezbytné údaje. Budeme předpokládat, že ON budou každý měsíc při obdobném počtu zaměstnanců přibližně stejné, resp. že průměrná mzda bude odpovídat rozumně

očekávané výši. Za každý měsíc si spočteme průměrnou hrubou mzdu podle kategorií zaměstnanců a ověříme si přiměřenost nákladů na sociální a zdravotní pojištění. Budou-li se údaje v konkrétním měsíci výrazně odchylovat, budeme pátrat po zdůvodnění (výplata odměn před dovolenými nebo před Vánoce, vyšší ON v určitém období dané cykličností výroby apod.) Zde nezapomeňme na požadavek ISA 520.5 *stanovit očekávané zaúčtované částky nebo poměrové ukazatele* (např. očekávané procento pojistného) a *posoudit, zda jsou tato očekávání natolik přesná, aby bylo možné odhalit nesprávnost, která by mohla mít za následek významné zkresení účetní závěrky*.

Příklad č. 1: Ověřovali jsme ÚZ kamenolomu. Mzdy za jeden měsíc byly v naší tabulce výrazně vyšší. Odměny se nevyplácely. Důvod? Účetní zaúčtovala mzdy podle měsíční rekapitulace omylem dvakrát. Vyšší zůstatek účtů ve skupině 33 ji nechával v klidu, neboť byla malým „kolečkem“ ve velkém účetním oddělení holdingu a o inventury se nestarala.

Příklad č. 2: Výrobní podnik, několik set zaměstnanců. Při podrobném rozboru vyšlo procento pojistného za jeden měsíc výrazně nižší než očekávaných cca 34 %. Jediný společník v zahraničí rozhodl o vyplacení mimořádných odměn všem zaměstnancům. Účetní německé zprávě nerozuměla a požádala ředitele o překlad. Ten zněl „no, píšou, že dostaneme ty podíly.“ Pan ředitel zavzpomínal na doby minulé a pro standardní odměny použil předlistopadový výraz podíly (tehdy bylo možné vyplatit při splnění určitých podmínek tzv. podíly na hospodářském výsledku). Účetní zatelefonovala své známé na správě SZ, zda výplata podílů je zatížena pojistným. Kamarádka jí logicky odpověděla, že ne, neboť předpokládala, že dotaz se týká podílů na zisku pro společníky. Bylo to při auditu poprvé, kdy paní účetní byla blízka mdlobám.

Mrtvé duše není jen název Gogolova románu, ale můžeme se s nimi setkat i v ÚJ, jejíž závěrku ověřujeme. Máme-li podezření (tj. identifikujeme-li riziko) na možné nadhodnocení ON vyplácením fiktivních mezd, vyžádáme si seznam zaměstnanců a porovnáme jej s počtem položek bankovního výpisu, kterým se mzdy



odesílají na běžné účty zaměstnanců. Dále se ujistíme, že zaměstnanci, kterým během období skončil pracovní poměr, již byli z následujících příkazů k úhradě mezd skutečně vyřazeni.

Pokud jde o vyplácení odměn, bonusů, prémie apod., ověříme, zda jejich přiznání, schválení a výplata proběhly v souladu s interními postupy „naší“ ÚJ (lze očekávat, že odměny řadovým zaměstnancům navrhone přímý nadřízený a schválí je například ředitel, o odměnách vedoucích zaměstnanců ÚJ se rozhoduje většinou na zasedání orgánu ÚJ nebo v zahraniční centrále apod.). Pokud má ÚJ fond odměn, musíme se ujistit, zda jeho tvorba a čerpání probíhají v souladu s vnitřním předpisem, popř. s předpisem obecným. Tak například u příspěvkových organizací zřízených územním celkem tvorbu a užití fondu odměn upravuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (viz § 29, § 32).⁵

Při testování závazků (směr podhodnocení) se pak musíme ujistit, že žádný závazek spojený s položkou ON v ÚZ nechybí. V praxi půjde především o dohady na různé odměny a roční bonusy a rovněž o rezervu na mzdy a pojistné za nevybranou dovolenou. Zajímavé je, že tato rezerva se používala již před r. 1990. Jsem toho názoru, že auditor je povinen doporučit její zaúčtování, jde-li o významnou položku ÚZ. Jako rezervu ji vykážeme, nelze-li určit, kdy přesně bude náhrada mzdy vyplacena. Pokud je ale jasné, že v příštím roce vyplacena bude (zaměstnanci skončí pracovní poměr, odchází na mateřskou, do důchodu apod.), pak lze závazek vykážat jako dohadnou pasivní položku. ČÚS 017 to upravuje v odst. 3.11.7 takto: *Účtuje se zde (tj. jako pasivní dohad) i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle jiného právního předpisu, bude-li proplacena v příštím účetním období.*

Rovněž bychom neměli zapomenout, a to zvláště v případě plánovaných přeměn či restrukturalizací, na rezervu na odstupné, které bude muset být vyplaceno propuštěným zaměstnancům.

Vstupují-li přímé mzdy a pojistné do kalkulací zásob vlastní výroby, měli bychom se při testování ocenění

zásob ujistit, že se aktivují skutečně jen přímé mzdy a pojistné. Pamatují se na případ, kdy do přímých nákladů vstupovaly i mzdy sekretářek a uklízečky, neboť ze základny přímých nákladů se vypočítávalo procento režie. Odběratelem konečného produktu byla státní instituce, která se o výši fakturované částky příliš nezajímala. V ÚZ finanční instituce, které hrozila nucená správa, se v odložených pořizovacích nákladech (rozvaha) objevila i mzda ředitele se zvláštním vysvětlením, že ředitel vymýšlí a navrhuje nové finanční produkty.

Prezentace ON v ÚZ

Vždy se musíme ujistit, že ÚJ zveřejnila v příloze ÚZ veškeré předepsané údaje (průměrný přepočtený počet zaměstnanců by měl být např. u podnikatelů uveden vždy) s tím, že střední a velké ÚJ mají prezentační povinnosti podrobnější. Navíc prováděcí vyhlášky MF pro jednotlivé typy ÚJ (banky, pojišťovny, neziskové ÚJ) formulují zveřejňovací povinnosti k ON odlišně. Jsou-li účetním rámcem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), nezapomeňme na IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky*, popř. na IAS 26 – *Penzijní plány*.

Příklad z praxe: ÚJ odmítla v příloze ÚZ jakékoli informace týkající se ON zveřejnit. Auditor tuto nesprávnost považoval za natolik významnou, že k ÚZ vydal výrok s výhradou.

Dokumentace

Za rozumné považují, vyčlení-li auditor pro testování ON ve svém spisu samostatnou sekci, a to zvláště v případě, že jde o významnou položku ÚZ. I zde platí, že ze spisu musí být podle ISA 230 zřejmé, kdo, kdy, jaký konkrétní postup, jak a s jakým výsledkem (závěrem) provedl, včetně odkazů na podpůrnou dokumentaci a jméno toho, kdo provedené práce zkontroloval.

Konec dobrý, vše dobré

Testování ON většinou nepatří při auditu ÚZ mezi obtížné a komplikované postupy. Protože však ON často představují významnou položku ÚZ a rovněž nemůžeme vyloučit různé podvody, nelze jejich testování, včetně adekvátní dokumentace provedených postupů, ve spisu auditora opomíjet.

Mým koníčkem je historie. Zaujalo mne, co o platech ve státní správě řekl císař-reformátor Josef II. „*A tak byly mezi ministry pořádány hotové dražby na královské milosti, na zvýšení platů, na čestné tituly, postupy a řády. Každý z ministrů nutně potřeboval svých podřízených jednak k zvýšení své vážnosti a k vykonávání prací, jež pak vydával za své, jednak k vyhledávání malých a tajných intrik. Z toho pak vznikl úmyslný úskok na státní pokladnu; v tom byla příčina, že všechny úřady byly*



⁵ Nezapomeňme, že finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů, jsou jedním z dílčích předmětů přezkoumání uvedených v § 2 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření.

rozmnožovány, zřizována místa zbytečných prezidentů, neschopní lidé podržováni a povyšováni, a jim po bok ustaveni jiní, aby za ně pracovali...”

Daniel Stirský

Ing. Daniel Stirský je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, obchodní fakulty. Do roku 1990

působil jako učitel ekonomických předmětů v SOÚ ČKD a metodik informační soustavy Výzkumného ústavu matematických strojů (VÚMS). Po roce 1990 byl pracovníkem správce daně (FÚ Praha 1), účetním u zahraniční společnosti, asistentem auditora (Pagina Bohemia, spol. s r.o.) a auditorem (Moore Stephens Audit, s.r.o.). Od roku 2008 pracuje v oddělení kontroly kvality auditorské činnosti Komory auditorů ČR.

Hugo a Sally se baví o nejistotě

2. Nejistá výše opravné položky



Ahoj Sally, klient po našem rozhovoru souhlasil s vytvořením opravné položky ke zboží podle historických dat, tj. 30 % na sezónní zboží.

To je skvělá zpráva. Ale zdá se mi, že s tím nejsi úplně spokojený.



No, cítím velkou nejistotu. Situace je tak mimořádná. Pokud bude omezení prodeje trvat třeba ještě měsíc, tak nemají šanci ani udělat posezónní výprodej. Jestli si někdo koupí příští rok boty ze staré kolekce a za kolik, to nevím...

Co si myslí klient?

Souhlasí s tím, že pokud se prodejny neotevřou, bude to znamenat významný problém se zásobami na skladě. Větší opravnou položku ale tvořit nechce.

Co popsat tu nejistotu v příloze?

To jsem navrhl a klient s tím souhlasí. Musím na tu nejistotu odkazovat ve svém výroku?

Na to nelze bez detailní znalosti klienta odpovědět. Odstavec zdůraznění skutečnosti by se měl používat tam, kde je popisovaná nejistota klíčová pro pochopení účetní závěrky a finanční situace klienta.

Hm. To nebude ten případ. I kdyby neprodali ze zásob skoro nic, tak to klíčové pro pochopení jejich celkové situace určitě není.

Jen tedy nezapomeň své úvahy dobře zdokumentovat ve spisu.

Neboj a díky.

-JaK-, -MCh-

Analytické testy věcné správnosti – praktické příklady



Jana Sabadášová

Mnoho z nás určitě slyšelo o pojmu analytický test věcné správnosti. Tento honosný název v nás může vzbuzovat obavy svou teoretickou komplikovaností a nutností stanovit si dostatečně přesné očekávání. Ujištění, které nám ale takový test na konci poskytne, může být výrazně větší než ujištění, které poskytne detailní test pár náhodně vybraných položek. Ano, mnoho z nás má „auditorské štěstí“ a svým náhodným (nebo i cíleným) výběrem natrefí na problematické položky, ale přeci jen když dokážeme pokrýt jednou procedurou celý řádek výkazů, má to své nesporné výhody.

Tento příspěvek na praktických příkladech osvětluje, jak lze analytický test věcné správnosti využít při auditování různých oblastí výkazu zisku a ztráty – osobních nákladů, odpisů dlouhodobého majetku, úroků a nájemného.

Osobní náklady

Pokaždé, když jsem školila naše asistenty a vyšlo na mě téma analytických testů věcné správnosti, učili jsme se je zejména v souvislosti se mzdovými náklady. Na první pohled jednoduchý test, který ale dokáže potrápít i zkušenější z nás. V průběhu školení mi to nikdo nevěřil. Za pár týdnů to většina z nich pochopila. Správně provedený analytický test s dostatečně přesným očekáváním, který pokryje potřebná tvrzení, nějaký ten čas zabere.

Osobní náklady ve výkazu zisku a ztráty společnosti, které jsou vhodné pro analytický test, představují zejména mzdové náklady a náklady na sociální a zdravotní zabezpečení (dle názvosloví výkazů).

Abychom byli schopni správně provést analytický test, je potřeba zamyslet se nad vztahy mezi různými finančními a nefinančními informacemi, které mohou ovlivnit výši těchto nákladů. Změny mzdových nákladů mohou být v auditované společnosti ovlivněny například změnou počtu zaměstnanců nebo změnou výše mezd, počtem odpracovaných směn nebo hodin, strukturou zaměstnanců nebo výší odměn. Všechny tyto vlivy se samozřejmě mohou prolínat a navzájem kombinovat a mít různé významný dopad. Výše pojistného na sociální a zdravotní pojištění bude ovlivněna zejména sazbou.

Jsmo schopni rozpoznat závislost výše uvedených proměnných? Pokud ano, můžeme pro osobní náklady použít analytické testy věcné správnosti.

Tento myšlenkový pochod proběhne auditorovi hlavou jistě již během plánování auditu. Součástí plánování je také porozumění mzdovému cyklu. Víme tedy,

jakým způsobem jsou stanoveny mzdy zaměstnanců – jde o měsíční fixní mzdu administrativních pracovníků nebo například zaměstnance s hodinovou sazbou. Víme také, jaké kontrolní mechanismy klient nastavil.

Analytický test je výhodný zejména v tom, že jedním testem dokážeme pokrýt několik tvrzení najednou a nemusíme tak provádět několik testů. Při sestavování plánu auditu jsme zvážili, jaká tvrzení chceme analytickým testem pokrýt. Jedná se zejména o:

- Výskyt – souvisí mzdy s auditovanou účetní jednotkou a existují?
- Úplnost – jsou zaúčtované mzdové náklady kompletní?
- Správnost – jsou mzdy vykázány ve správné výši?
- Správné období – byly osobní náklady vykázány ve správném období?

V dalším kroku je potřeba stanovit výši přijatelného rozdílu mezi očekáváním a skutečností. V případě, že je s osobními náklady spojeno nízké riziko, můžeme si dovolit větší míru nepřesnosti analytického testu a větší rozdíl. S rostoucím rizikem je potřeba naše očekávání více zpřesnit a akceptovatelný rozdíl se bude zmenšovat. Výsledný rozdíl našeho očekávání a skutečnosti ale nesmí překročit stanovenou hranici prováděcí významnosti. Současně nezapomeňme zvážit hodnotu auditovaného řádku výkazů.

Ukažme si souvislosti na konkrétním příkladu:

Na základě auditorského úsudku, znalosti auditované společnosti a jejího kontrolního prostředí jsme u stálého klienta v rámci plánování auditorských procedur vyhodnotili osobní náklady jako oblast s nízkým rizikem. Pro účely tohoto testu budeme pracovat s maximálně přijatelným rozdílem ve výši 5,5 mil. korun.



Sice s několikaletým zpožděním, ale už vám ho vezu, šéfe, osobní daňový balíček plný výhod. A jen pro vás!

Kresba: Ivan Svoboda

Varianta 1)**Klient má zaměstnance, kteří dostávají fixní měsíční plat**

Předpokládejme, že v tomto případě vycházíme z hodnot, které jsme v minulém roce auditovali, přičemž jsme v oblasti mzdových nákladů nezjistili v předchozím období významné nesprávnosti. Můžeme tedy své očekávání založit na již auditovaných hodnotách z účetní závěrky (mzdových nákladech za předchozí období a například počtu zaměstnanců. Jde o informace z přílohy účetní závěrky, které jsme také ověřili).

V průběhu roku pak klient navýšil svým zaměstnancům plošně mzdy o 5 %. Společnost z různých důvodů opustilo 20 zaměstnanců.

K veškerým vstupům, se kterými budeme počítat v našem analytickém testu, je potřeba získat dostatečné a vhodné důkazní informace prokazující odpovědi, které nám poskytne vedení nebo mzdová účtárna.

V případě navýšení mezd může jít o kolektivní smlouvu nebo formální komunikaci se zaměstnanci, schválení navýšení vedením apod. V případě změny počtu zaměstnanců může být potřeba například dopočtení koncového stavu přes příchody a odchody zaměstnanců.

Mzdy za předchozí období (Kč)	150 mil.
Počet zaměstnanců v předchozím roce	80
Počet zaměstnanců v auditovaném roce	60
Nárůst mezd	5 %
Změna stavu počtu zaměstnanců (80–60)/80	–25%
Očekávané mzdové náklady (Kč) [150 000 000*(100 % + 5 %) * (100 %–25 %)]	118,125 mil.

Jednoduchým propočtem získáme naše očekávání. To je v dalším bodu nutné srovnat se skutečností a vyčíslit rozdíl:

Očekávané mzdové náklady (Kč)	118,125 mil.
Skutečně vykázané mzdy (Kč)	122 mil.
Rozdíl (Kč)	3,875 mil.
Maximálně přijatelný rozdíl (Kč)	5,5 mil.

Zjištěný rozdíl mezi očekávanou hodnotou mzdových nákladů a skutečností uvedenou ve výkazech účetní jednotky je menší než námi maximálně přijatelný rozdíl (stanovený naším úsudkem v souladu s interní metodikou, rizikem a materialitou). Není tedy potřeba výsledný rozdíl dále analyzovat.

Ptáte se, proč nám vznikl rozdíl, když bylo naše očekávání stanoveno na základě doložených informací? Náš analytický test by mohl být například přesnější, zaměstnanci totiž odcházeli v průběhu roku – někteří v březnu, jiní v červnu – a my pracujeme v rámci zjednodušení s průměrem. Na výši mzdových nákladů mohou ale mít vliv i různé jednorázové události, které jsme nezohlednili, např. vyplacení odstupného nebo naopak přiznání mimořádné odměny.

Čím přesnější očekávání chceme získat, tím musíme být detailnější v rámci zvážení všech možností, které mohly ovlivnit výši mzdových nákladů. Nevýznamné vlivy můžeme opomenout, významné vlivy bychom měli do očekávání zahrnout.

Varianta 2)**Zaměstnanci s hodinovou sazbou nebo tarifní třídou**

V případě, že náš klient počítá mzdy dle odpracovaných hodin, měl by analytický test zohledňovat tuto variantu. Pro stanovení očekávané hodnoty budeme tentokrát potřebovat počty odpracovaných hodin a hodinové sazby. Hodinové sazby předpokládejme stanovené například kolektivní smlouvou nebo vnitřním předpisem účetní jednotky. Počet hodin získáme například od mzdového oddělení (a ověříme si správnost poskytnutých informací, dotazování není dostatečné).

Předpokládejme, že hodinové sazby byly platné po celý auditovaný rok a nedošlo k jejich změnám.

Počet odpracovaných hodin	Hodinová sazba (Kč/h)	Očekávané mzdové náklady (Kč)
5 250	200	1,05 mil.
1 500	300	450 tis.
300	500	150 tis.
Celkem		1,65 mil.
Skutečně vykázané mzdové náklady		1,7 mil.
Rozdíl		50 tis.

Při použití stejné výše přijatelného rozdílu pro účely našeho testu opět není potřeba dále analyzovat odchýlení skutečnosti od našeho očekávání.

U reálného klienta může samozřejmě nastat a pravděpodobně i nastane kombinace obou těchto přístupů. Stálí zaměstnanci budou mít fixní mzdy, kdežto brigádníci hodinové sazby. V takovém případě je potřeba při plánování analytického testu zvážit rozložení testu na několik menších testů a současně alokovat přijatelný rozdíl.

Náklady na sociální a zdravotní zabezpečení

Výše nákladů na sociální a zdravotní zabezpečení je dána pro každé období procentuální sazbou. Zároveň je stanoveno, ze kterých příjmů zaměstnanců se počítá. Předpokládejme, že zaměstnanci podléhají pouze pojistnému v České republice.

Hrubé mzdy za auditované období (Kč)	122 mil.
Sazba sociálního a zdravotního pojištění	33,8 %
Očekávané náklady na sociální a zdravotní pojištění (Kč)	41 236 tis.
Skutečně vykázané mzdové náklady (Kč)	43 000 tis.
Rozdíl (Kč)	1 764 tis.

Rozdíl je opět pod naši hranici, tedy menší než 5 500 tis. korun, a způsoben zejména nepřesností našeho odhadu. V hrubých mzdách, z nichž vycházíme, se mohou vyskytovat položky, které nepodléhají

pojistnému, nebo někteří zaměstnanci dosáhli tzv. stropu a jejich příjmy tedy již pojistnému na sociální zabezpečení dále také nepodléhají.

Shrnutí

Přestože analytický test dokáže pokrýt většinu tvrzení, která potřebujeme adresovat v souladu s plánem auditu, nemusí jeho provedení poskytovat důkazy pro jiné účely. Analytický test nám sám o sobě neposkytne ujištění ohledně správné prezentace v účetní závěrce: zda jsou osobní náklady správně rozčleněny a popsány v příloze účetní závěrky nebo jestli byly mzdy vyplaceny zaměstnancům a pojistné odvedeno státu včas.

Dlouhodobý hmotný majetek – odpisy

Položkou nákladové části výkazu zisku a ztráty, kde lze uplatnit analytický test, jsou také odpisy dlouhodobého majetku. Můžeme vyzorovat určitou závislost pořizovací ceny dlouhodobého majetku a odpisové sazby nebo doby odepisování. Základní předpoklad tedy máme splněn.

Místo přepočtu odpisů individuálních položek majetku můžeme analytickým testem pokrýt celý zůstatek. Základním východiskem je opět nutnost porozumění procesu účtování dlouhodobého majetku a znalost klienta. Která tvrzení dokážeme pokrýt tentokrát?

- Výskyt – souvisí odpisy s auditovanou účetní jednotkou a existují? Vznikly?
- Úplnost – jsou zaúčtované odpisy úplné?
- Správnost – jsou odpisy vykázány ve správné výši?
- Správné období – byly odpisy vykázány ve správném období? V tom, se kterým souvisejí?

Všechna tvrzení budeme vyhodnocovat v souvislosti s materialitou.

Stejně jako u mzdových nákladů můžeme vyjít z loňské výše odpisů a tu v dalším kroku upravovat o různé částky, které mají vliv na jejich hodnotu. V rámci ilustrace budeme opět pracovat se zjednodušením.

Řekněme, že hodnota loňských odpisů byla 10,5 mil. korun a společnost v daném roce zařadila do užívání dlouhodobý majetek k celkové hodnotě 5 mil. korun. Tento dlouhodobý majetek byl zařazován v průběhu celého roku. Žádná z položek svojí hodnotou výrazně nepřevyšovala ostatní a průměrná doba životnosti těchto nových kusů majetku byla pět let. Samotný

výpočet bude poměrně jednoduchý, ale je třeba se zamyslet, zda se na vstupní údaje můžeme spolehnout. Předpokládejme, že hodnotu loňských odpisů jsme auditovali a nezjistili jsme významné nesprávnosti.

Hodnota odpisů v předchozím roce (Kč)	10,5 mil.
Předpokládaná hodnota odpisů z přírůstků (Kč) ((5 000/5 let)/2)	500 tis.
Očekávaná hodnota odpisů v letošním roce (Kč)	11 mil.
Skutečně zaúčtované odpisy (Kč)	11,3 mil.
Rozdíl (Kč)	300 tis.

Tento příklad dále předpokládá, že nebyl vyřazen žádný dlouhodobý majetek. V případě, že by byl vyřazen majetek, který by účetní jednotka nadále odepisovala, je potřeba tento fakt ve stanovení očekávání zohlednit. Stejně tak je potřeba zvážit, zda auditovaný klient v minulém roce nějaký majetek neodepisoval tak dlouho, že měl ke konci předchozího roku nulovou zůstatkovou hodnotu. Pak je opět potřeba zvážit vliv těchto „chybějících“ odpisů v daném roce.

Navýšení odpisů, se kterým počítáme v příkladu, je velmi zjednodušené. Pro správnost výpočtu musíme v rámci plánu auditu zvážit a případně i otestovat, zda jsou pořizovací ceny majetku, ze kterých vycházíme, správné, zda jsou doby životnosti správně stanoveny a odpovídají vnitřním předpisům společnosti. V dokumentaci lze tudíž očekávat další detailní testy v oblasti majetku.

Vzhledem k tomu, že majetek byl zařazován v průběhu celého roku, je v celkové hodnotě odpisů u některých položek celoroční částka, u jiných naopak částka za jeden měsíc. Pakliže nepotřebujeme postupovat detailněji, lze si výpočet zjednodušit předpokladem, že majetek se v průměru odepisoval přibližně polovinu roku. Pokud by to bylo jinak a veškerý majetek byl zařazen na začátku nebo na konci roku, musíme být ve stanovení očekávání přesnější. Zde je důležitým vstupem také interní směrnice a datum zahájení odepisování majetku.

Shrnutí

Analytický test pokryje jen některá tvrzení. V případě odpisů je v jejich výši mimo jiné zahrnutý významný účetní odhad, a to doba životnosti majetku. Správnost tohoto odhadu budeme muset zhodnotit zvlášť. Nezapomeňme tomu věnovat náležitou pozornost při auditních procedurách. Správnost klasifikace a úplnost informací zveřejněných v účetní závěrce budou vyžadovat další procedury.

Úroky

Oblastí výkazů, ve které lze provést poměrně jednoduchý analytický test, jsou úrokové náklady nebo výnosy. V obou případech bude princip testu stejný. U úroků lze snadno vysledovat závislost jejich výše na zůstatcích úvěrů nebo zápůjček a úrokové sazbě.



Při sestavování plánu auditu jsme vyhodnotili riziko spojené s úroky jako nízké a rozhodli jsme se provést analytický test věcné správnosti. Tento test nám pokryje následující tvrzení:

- Úplnost – klient zaúčtoval veškeré úroky související se zápůjčkami.
- Správnost – společnost vykazala úroky ve správné výši.
- Správnost období – účetní jednotka vykazala úroky ve správném období.
- Výskyt – úroky se týkají auditované společnosti.

Při stanovení očekávání musíme vyhodnotit spolehlivost vstupních informací. Můžeme se spolehnout na zůstatek půjčky, ze které budeme počítat úrok? Můžeme se spolehnout na výši úrokové sazby? Pokud odpovíme ano a jsme schopni zadokumentovat důvěryhodnost a správnost informací, můžeme provést test.

Varianta 1)

Dlouhodobá půjčka

Zůstatek se v průběhu roku nezměnil. Úroková sazba je 3 % p.a. Zůstatek půjčky je 1 mil. korun k prvnímu dni auditovaného roku i k poslednímu dni období. Jde o stálého klienta.

Zůstatek půjčky k prvnímu dni auditovaného období jsme v minulém roce auditovali a byl správně. Pro ověření zůstatku půjčky k poslednímu dni období jsme využili konfirmační dopis. Úrokovou sazbu jsme zjistili z platné smlouvy, která se v průběhu roku neměnila.

Výše půjčky (Kč)	1 mil.
Úroková sazba	3 % p.a.
Očekávaný úrokový náklad (Kč)	30 tis.
Skutečný úrokový náklad (Kč)	31 tis.
Rozdíl (Kč)	1 tis.

Varianta 2)

Krátkodobá půjčka s postupným splácením

Zůstatek půjčky se v průběhu roku mění, v polovině roku došlo ke splacení poloviny půjčky. Úroková sazba je 3 % p.a. Hodnoty půjčky na začátku i na konci roku máme potvrzeny protistranou.

Datum	Hodnota půjčky (Kč)	Úrok (Kč)
1. 1. 202X	1 mil.	15 tis. (1 000 000 * 3 % / 2)
30. 6. 202X	500 tis.	0
31. 12. 202X	500 tis.	7,5 tis. (500 000 * 3 % / 2)
Očekávaný úrokový náklad		22, 5 tis.
Skutečný úrokový náklad		23, 5 tis.
Rozdíl		1 tis.

U varianty zápůjček, které v průběhu roku mění zůstatek, může být provedení analytického testu poměrně náročným matematickým cvičením. I zde však lze použít určité zjednodušení, a to zprůměrování zůstatku. Vyjděme ze stejného zadání:

Průměrná výše půjčky (Kč) [(1 000 000 + 500 000)/2]	750 tis.
Roční úroková sazba	3 %
Očekávaný úrokový náklad (Kč)	22,5 tis.
Skutečný úrokový náklad (Kč)	23,5 tis.
Rozdíl (Kč)	1 tis.

Jak je vidět, v tomto zjednodušeném příkladě docházíme v obou variantách ke stejnému výsledku.

Uvedené příklady pro zjednodušení předpokládají pouze jednu půjčku v účetnictví klienta. Realita může být ale na míle vzdálená této modelové situaci. Má-li účetní jednotka více půjček s různými úrokovými sazbami, odlišným způsobem výpočtu a délkou trvání, pak je potřeba test rozdělit a stanovit si celkové očekávání dle dílčích výsledků.

Shrnutí

Analytický test nám opět bohužel neposkytne veškeré informace, které pro audit této oblasti účetních výkazů potřebujeme. V případě úrokových nákladů a výnosů souvisejících se zápůjčkami mezi spřízněnými stranami nesmíme zapomenout na daňové riziko a cenu obvyklou. Má klient připravenou dokumentaci k převodním cenám? Jsou veškeré úroky daňově uznatelné? Také správnost klasifikace ve výkazu zisku a ztráty testem pravděpodobně neodhalíme, úroky je potřeba rozdělit dle protistrany na spřízněné strany a ostatní. Analytický test nám neposkytne data potřebná pro účely zohlednění úroků v přehledu o peněžních tocích (cash flow), jinak řečeno nám neodpoví na otázku, zda byly úroky skutečně zaplacené.

Nájemné

Analytický test věcné správnosti je poměrně elegantní způsob, jakým získat ujištění o správnosti, úplnosti i jiných tvrzeních v oblasti nájemného, ať už na straně nákladů nebo výnosů. U nájemného lze opět vyzozorovat závislost na době nájmu (např. počtu měsíců) a výši měsíčního nájemného. Obdobně lze tento test použít na všechny pravidelně se opakující položky nákladů.

Co nám může takovýto analytický test zhatit? Může jít o pravidelné navýšení o inflaci v průběhu roku nebo o linearizované investiční pobídky. I zde je proto potřeba znát klienta a jeho specifika.

Očekávanou hodnotu nájemného stanovíme tedy vynásobením počtu měsíců a měsíční výše nájemného v případě, že v průběhu roku nedošlo k žádným změnám. Hodnoty, se kterými budeme počítat, doložíme nájemními smlouvami, případně jejich dodatky nebo jinými podklady (inflaci často pronajímatelé zohledňují

až v konkrétní faktuře). Na vstupní údaje se pak můžeme spolehnout a stanovit očekávání.

Pro účely našeho testu použijeme maximální přijatelný rozdíl ve výši 150 tis. korun.

Počet měsíců, po které trvá nájemní vztah	10
Výše měsíčního nájemného (Kč/m ² /měsíc)	1 000
Počet pronajatých (m ²)	200
Očekávaná hodnota nájemného (Kč) (200m ² * 1 tis. Kč * 10 měsíců)	2 mil.
Skutečná hodnota nájemného (Kč)	1,8 mil.
Rozdíl (Kč)	2 mil.

Vzniklý rozdíl mezi očekáváním a skutečně vykázanou hodnotou nájemného je větší než rozdíl, který

můžeme akceptovat. Musíme tedy provést další procedury. Naše pátrání zahájíme dotazováním paní účetní, které se pokusíme vysvětlit, jak jsme k rozdílu dospěli. Vzhledem k tomu, že výsledný rozdíl odpovídá v našem případě měsíční hodnotě nájemného, požádáme paní účetní o vysvětlení, která se k nám vrátí s informací, že došlo k opomenutí zaúčtování nákladů za poslední měsíc roku a že fakturu zaúčtovala v lednu následujícího roku. Vzhledem k tomu, že jde o významný rozdíl, doporučíme doúčtování chybějící částky. Pokud klient naše doporučení akceptuje, pak nám vznikne opravená nesprávnost.

Na tomto příkladu je vidět, jak analytický test pokrývá tvrzení kompletnosti (nájemné za jeden měsíc chybělo v účetnictví) a správnosti období (chybějící faktura se objevila v jiném období).

Hugo a Sally se baví o nejistotě

3. Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku



Ahoj Sally, identifikoval jsem u klienta riziko ohrožení nepřetržitého trvání podniku a s vedením na toto téma intenzivně diskutujeme. Také jsem od nich dostal mnoho podkladů k vyhodnocení. Jsem si vědom, že je to velmi citlivé téma, a rád bych znal i tvůj názor, přeci jen víc hlav víc ví.

Samozřejmě. Ukaž mi, co máš k dispozici.



Společnost si vzala velké úvěry na výstavbu nového provozu. Podle smlouvy musí plnit několik ukazatelů. Nový provoz se měl rozjet vloni na jaře, ale kvůli covidu-19 se to trochu zdrželo. Spočítal jsem si požadované ukazatele k datu závěrky a dva z nich klient neplní.

Hrozí tedy riziko, že banka klientovi smlouvu o úvěru vypoví a bude požadovat jeho okamžité splacení? Nebo se daří klientovi dohodnout se s bankou na jiném postupu?

No, klient s bankou teď jedná, a vypadá to, že mu banka každým dnem potvrdí úpravu smlouvy s ohledem na tu mimořádnou situaci.

To znamená, že se původní splatnost úvěru ze smlouvy nezmění?

Přesně tak. Jenže sám klient přiznává, že budoucnost společnosti je značně nejistá, a to právě s ohledem na schopnost hradit smluvní splátky úvěru od druhého pololetí 2021. Vše bude záležet na tom, jak se ekonomika a tím i zakázky klienta znovu rozjedou.

Shrnutí

Analytický test věcné správnosti v oblasti nájemného je jistě užitečný, ale neposkytne nám informace o tom, zda klient nájemné platí včas a dle smlouvy nebo zda smlouva neobsahuje nějaká specifická ustanovení (vrácení prostor do původního stavu a jiná). Do hry tudíž musí vstoupit další auditní procedury.

Závěr

Analytické testy jsou velmi užitečné pro pokrytí určitých tvrzení, a přestože neposkytnou všechny potřebné informace, mohou pomoci auditorovi vést audit efektivněji než v případě užití detailního testování.

Věřím, že uvedené příklady, ač jsou poměrně jednoduché, ukázaly alespoň částečně možnosti jejich použití a mohou být inspirací pro letošní audity.

Jana Sabadášová

Ing. Jana Sabadášová pracuje na pozici manažerky ve společnosti PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o. V posledních letech se věnuje zejména auditu lokálních společností a skupin. V rámci auditorské praxe se věnuje i interním školením asistentů a rozvíjení jejich znalostí. Jana je také členkou Dozorčí komise Komory auditorů a Výboru pro metodiku auditu.

Hugo a Sally se baví o nejistotě

Předložil ti klient nějaký finanční plán a plán peněžních toků alespoň na příštích dvanáct měsíců?

Ano, ve třech různých scénářích, při pozitivním, stabilizovaném a negativním vývoji ekonomiky. Sám jsem si následně vyhodnotil východiska předložených plánů. Vychází to tak padesát na padesát, že bude klient schopen ty úvěry splácet.

Moc se mi líbí analýza všech variant plánu, kterou jsi provedl. Došla jsem ke stejnému závěru, že je situace klienta opravdu aktuálně závislá na budoucím oživení či utlumení ekonomiky. Co bys tedy navrhoval?

Podle vedení klienta je předpoklad nepřetržitého trvání zatím splněn, ale je významně nejistý s ohledem na již zmíněné. Klient všechny tyto informace uvede v příloze v účetní závěrce.

A už jsi ho informoval, že kromě popisu bude potřeba v příloze vyjádřit jednoznačně nejistotu předpokladu trvání podniku?

Ano. S tím, že pak naše auditní zpráva bude obsahovat odstavec „Významná nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku“ s odkazem na údaje uvedené v příloze v účetní závěrce.

-JaK-, -MCh-

Analytické postupy v souvislosti s výnosy



Miroslav Zigáček

V názvu svého příspěvku se snažím naznačit, že využití analytických postupů na výnosech má své uplatnění v různých fázích auditní zakázky nebo zakázky typu prověrka. Ze svého dvouletého působení v Dozorčí komisi KA ČR jsem pochopil, že auditoři OSVČ a menší auditorské společnosti využívají analytických postupů (nejen na výnosech) spíše méně, dokonce až překvapivě málo. Pevně doufám, že dnešní příspěvek to pomůže trochu změnit.

V plánování auditu mohou předběžné analytické postupy pomoci auditorovi (lépe) porozumět činnosti účetní jednotky a aktuálnímu vývoji v daném účetním období, a tudíž zacílit své úsilí na rizikové oblasti výnosů, příslušná tvrzení a procedury k pokrytí rizik. Nehledě na to, že standardy ISA předpokládají riziko podvodu v souvislosti s účtováním výnosů, které se dá vyvrátit, jinak je automaticky významné.

Dalším typem jsou analytické testy věcné správnosti, které jsou nosnou částí tohoto příspěvku. S trochou nezbytné nadsázky, kterou zasvěcený čtenář jistě pochopí, připomínám životní poznatek jistého auditora, který jsem kdysi zaznamenal: „*Analytické testy se dělají proto, aby vyšly.*“ V testech věcné správnosti určitého účtu tvoří analytické testy obvykle jen jeden z několika testů, což má své důvody. Například nelze některá tvrzení pokrýt pouze analytickými testy nebo v některých odvětvích pokrýt riziko pouze substantivními procedurami, ale je potřeba zapojit kromě detailních a analytických testů věcné správnosti také testování provozní účinnosti interních kontrol, zejména kontrol v oblasti IS/IT, přičemž tyto mohou také podmiňovat využití vstupních informací pro analytické testy věcné správnosti.

Analytické postupy u zakázky typu prověrka dle ISRE 2400 nebo 2410 jsou typické pro oblast výsledkových účtů – výnosů i nákladů. Ty doplňují celkový pohled k analytické prověrce na úrovni výkazů a k převážně odsouhlasovacím procedurám vztahujícím se k rozvahovým účtům. Srovnání je právě to klíčové slovo, které zde často charakterizuje povahu analytických postupů – srovnání mezi kvartály, účetními obdobími, srovnání absolutní i relativní, s konkurencí v odvětví, s vývojem národní nebo nadnárodní ekonomiky, s demografickými vlivy apod.

V neposlední řadě jsou analytické postupy, typicky doplněné vizualizací v grafech, jakýmsi společným jazykem, který auditor používá v komunikaci s vedením auditované účetní jednotky. Vždyť samo vedení účetní jednotky používá nejrůznější analýzy, sumarizace, grafy, zvláštní reporty. Pokud se auditor dokáže dívat

na účetní jednotku pohledem managementu nebo si ověřit, že se management dívá na dění ve firmě „těmi správnými brýlemi“, co více si přát? Auditor může také skrze analytický pohled na dění v účetní jednotce poskytnout vedení nebo vlastníkům společnosti přídavnou hodnotu dobrými dotazy nebo doplňujícími impulzy. Platí to i naopak, tedy pokud auditor spíše využívá analytiku připravenou účetní jednotkou nebo alespoň data z ní (a v praxi k tomu mohou být velmi dobré důvody) než svoji vlastní, musí k ní přistupovat dostatečně skepticky a podrobit ji dostatečnému otestování před samotným využitím pro účely auditu.

Pojďme se nyní podívat na typické analytické postupy v souvislosti s výnosy. Mohou dobře platit pro celé výnosy, které účetní jednotka generuje, nebo jen pro část z různých druhů výnosů.

Základní analytika

Základním postupem, zejména při provádění předběžných analytických postupů, jsou přehledy výnosů po měsících mezi dvěma nebo více účetními obdobími (vliv sezónnosti, marketingových kampaní, jiných, třeba i globálních vlivů, jako je výkyv klíčové komodity atd.), spolu s propočty marží na měsíční, případně jiné časové bázi, doprovázené zejména spojnicovými grafy. Cenová politika, úpravy cen, vliv cenové regulace a podobné faktory jsou v těchto analýzách dobře vidět.

Dle povahy činnosti účetní jednotky a její komplexity se často vyskytuje také analytika za jednotlivé prodejní kanály, segmenty činnosti, divize, výrobové řady, případně jinak definované členění. Na to typicky navazuje analýza po jednotlivých zákaznických a jejich srovnání v čase, většinou mezi dvěma obdobími (ročními,



Rychlým analytickým testem jsem si ověřil, že korelace mezi mnou a slečnou Boženkou je i nadále velmi silná, jen si nejsem jistý, zda stoupáme či padáme.

Kresba: Ivan Svoboda

pololetními nebo kvartálními). Takové srovnání pak mnohdy poskytuje cennou druhotnou informaci, například: u zákazníka A poklesly tržby, takže se zákazník meziročně přesunul do jiného segmentu, znamenající pokles obrátových bonusů na X procent.

Cost plus systémy

Některé účetní jednotky generují své výnosy formou (pře)fakturace vynaložených nákladů s pevně stanovenou přírážkou, tzv. cost plus systém. Děje se tak v různých odvětvích, činnost takové účetní jednotky může být ryze podpůrná nebo naopak vysoce specializovaná, ale typicky řízená mateřskou společností, přičemž mateřská společnost nese většinu souvisejících rizik. Analytický test se zde přímo nabízí: auditor vypočte předpokládaný výnos a porovná jej s tím skutečně zaúčtovaným nebo vykázaným. Větší nebo menší komplikace u této formy nastávají, pokud není stejné procento přírážky za různé výnosové segmenty (např. rozdílné procento pro smluvní výrobu a smluvní výzkum a vývoj v rámci jedné účetní jednotky), což má obvykle i svoje daňové důvody. Zde je potřeba doplňující otestování vstupů ze strany auditora, ať již formou detailní nebo skrze otestování metodiky a systému. V praxi mohou nastat také další komplikace, pokud není ze smluvní dokumentace zcela zřejmé, zda se vyhodnocují údaje ze statutární závěrky (a ze statutárně definované struktury výkazů) nebo údaje z reportingového balíčku pro účely konsolidace skupiny, resp. pokud existují rozdíly mezi účetním rámcem skupiny oproti české účetní legislativě (např. vlivem leasingu).

Korelační analýza

Dalším typickým analytickým testem věcné správnosti je aplikace korelační analýzy. Vysvětlující proměnou je základna z nákladů (např. účet 504 pro účely testu účtu 604), naturální údaje z operativní evidence (tuny, kusy, výtěžnost atd.) nebo nějaké jiné veličiny. K této vysvětlující proměnné je v časové řadě několika posledních let přiřazen skutečný a očekávaný výnos. Vstupní data musí být samozřejmě auditorem ověřena, odsouhlasena co do úplnosti, přesnosti a relevance. Aplikace je velmi široká a v různých odvětvích.

Podmnožinou právě uvedeného, kterou je vhodné zmínit, jsou specifická odvětví s vedlejšími produkty, například zpracování dřeva (řezivo, kůra, piliny, hobliny atd.), mlékárenství (smetana, mléko, syrovátka atd.) nebo odvětví, kde existuje několik základních vstupů, které jsou nezbytné v určitém relativně stabilním poměru pro výstup, například výroba papírových dutinek, výroba stavebních hmot apod.

Na tomto místě je vhodné uvést, že korelační analýza může někdy být efektivně využita spíše opačným směrem, auditor se přesvědčí o pokrytí rizik na výnosech jinak než analytickými testy a pak využije populaci výnosů k otestování populace nákladů v příslušném riziku a tvrzení. Záleží na okolnostech.

Regulovaná odvětví

Cenotvorba v regulovaném odvětví (např. teplárna, fotovoltaika) má své relativně pevné zákonitosti, což ji předurčuje k využití při analytickém testu věcné správnosti. Typické je zde využití externího zdroje dat – regulovaných cen. K tomu pak měrné jednotky, doplněné v časové řadě o ukazatele typu slunečných dnů, průměrné teploty aj.

Výnosy stanovené výpočtem

Typickým příkladem jsou úroky, různé druhy poplatků (licence, poplatky z objemu využití např. karetních transakcí, průměrného objemu čerpání garancí atd.) nebo například nájemné (ve vazbě na plochu, objem, nebo jinak definované využití, kapacitu apod.), bonusy, provize, skonta apod.

Výpočet může být samozřejmě lineární se stejným procentem nebo ve složitější variantě s progresí či regresí, což je pak obvykle doprovázeno dodatečnými postupy auditora pro ověření vstupních dat, které podporuje aplikaci progresu nebo regrese.

Nelze v této souvislosti zapomenout na poučný „zážitek z natáčení“: Mateřská i dceřiná společnost měly ověřovacím (konfirmačním) dopisem vzájemně odsouhlasený úrok, tedy obě ve shodné výši. Zde by možná auditor se svými procedurami často skončil uspokojen konfirmací. Ale tento úrok byl nesprávně vypočten mateřskou společností, sdělen dceřiné společnosti skrze vyúčtování, dceřinou společností zaúčtován, proto shodný. Analytický test umožnil odkrýt tuto nesprávnost, která byla i daňově zajímavá. Pro úplnost dodávám, že nechci tímto zážitkem odrazovat auditory od využívání konfirmačních dopisů!

Výnosy podle ceníku a prodejní evidence

U některých výrobních nebo obchodních podniků lze porovnat vykazované výnosy s jejich odhadem, který je odvozen z ceníku (pokud je relativně stálý v čase a typicky zejména pokud není příliš mnoho položek) a prodejní (či skladové) evidence, která je nezávislá na účtování tržeb. Opět i zde půjde často o dílčí proceduru v rámci testování výnosů – o jeden z několika testů na výnosy. Údaje z nezávislé prodejní nebo skladové evidence budou také podléhat ověření přesnosti a spolehlivosti – skrze počítačové kontroly nebo skrze námatkově vybrané položky (transakce) z této evidence.

Odhad maximálního výnosu

Zvláštní aplikací z posledních třech skupin metod je odhad maximálního výnosu, který je teoreticky možný, a jeho porovnání s výnosem reálně zaúčtovaným při získání porozumění a auditní evidence rozdílu mezi těmito hodnotami. Typicky bývá doplněn detailním testem pro ověření odchylek. Využití je v odvětvích s definovanou maximální kapacitou a s předpokladem, že reálné obsazení či využití této kapacity je blízké maximu. Kapacita je dána definovaným výkonem stroje

za období, aplikací technologických postupů v daném zařízení, sklizni, počtem lůžek ve zdravotnictví či ubytování, počtem míst v kině či divadle, počtem účtovaných jednotek v rámci určité smlouvy za rok apod.).

Přeji vám dobré zdraví a svěží mysl v tomto nelehkém, nezvyklém období a hodně zdaru při využívání analytických postupů (nejen) v souvislosti s výnosy.

Miroslav Zigáček

Miroslav Zigáček je ředitelem v oddělení Audit & Assurance ve společnosti Deloitte, kde pracuje od roku 2004. Je absolventem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, členem profesních institucí ACCA, ICAEW a statutárním auditorem registrovaným KAČR. Miroslav Zigáček se podílí na poskytování auditorských služeb klientům z oblasti výroby včetně stavebnictví, obchodu a zemědělství, a dále poradenských služeb včetně metodického poradenství. Ve volném čase se věnuje rodině a vinařství.

Hugo a Sally se baví o nejistotě

4. Neuvedení významné nejistoty v příloze v účetní závěrce



Ahoj Sally, pamatuješ na toho klienta s úvěry a významnou nejistotou o nepřetržitém trvání podniku?

Ano, pamatuji, co se děje?



Klient nakonec nechce výslovně uvést v příloze, že existuje významná nejistota v nepřetržitém trvání. Mohlo by to prý negativně ovlivnit jeho obchodní partnery. Nedokázal jsem mu vysvětlit, že je to opravdu významná skutečnost, která musí být v účetní závěrce zveřejněna.

A to nejen proto, že to výslovně vyžaduje ISA 570, ale hlavně by neuvedení jasného vyjádření o významné nejistotě mohlo uvést uživatele účetní závěrky v omyl. A řekl jsi klientovi, že v takovém případě budeme muset modifikovat výrok?

Ano, vysvětloval jsem mu, že výslovné uvedení existence významné nejistoty nám umožňuje vydat výrok bez výhrad s uvedením odstavce *Významná nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku*. V opačném případě jsme však v souladu s ISA 570 nuceni vydat výrok s výhradou.

Dej si pozor, ta výhrada nemusí sama stačit. Pokud by byl popis v příloze v účetní závěrce zásadně nedostatečný nebo zavádějící, pak může vstoupit do hry i záporný výrok.

Na základě návrhu účetní závěrky si myslím, že to nebude ten případ.

Ještě taky nezapomeň, že informaci o závěrech auditu včetně návrhu zprávy auditora musíš projednat s osobami pověřenými správou a řízením. V této situaci bych určitě trvala na písemné formě.

Díky za doporučení, Sally!

-JaK-, -MCh-

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Využití online platformem pro cirkulaci auditních konfirmačních dopisů

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Komora auditorů ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže nahrazovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora auditorů ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru.

Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR.

Dotaz

Auditora kontaktoval klient s dotazem, zda by bylo možné, aby bankovní konfirmaci s jeho bankou provedl prostřednictvím webové platformy „confirmation.com“.

Je možné, aby auditor tuto nebo obdobnou online platformu pro cirkulaci konfirmačních dopisů použil? Jaké postupy by měl v této souvislosti provést, aby se ujistil o věrohodnosti platformy? Existují nějaké požadavky na dokumentaci výstupu konfirmačního procesu přes online platformy, např. musí být ke konfirmaci připojen elektronický podpis?

Stanovisko

Mezinárodní auditorský standard ISA 505 – *Externí konfirmace* (dále jen ISA 505) definuje v odst. 6 externí konfirmaci jako důkazní informaci získanou jako přímou písemnou odpověď auditorovi od třetí strany (potvrzující strana) v podobě listinné, elektronické nebo na jiném médiu. ISA 505 tak umožňuje využití elektronické formy v konfirmačním procesu.

Odstavec 7 ISA 505 vyžaduje, aby si auditor podržel kontrolu nad externími konfirmačními žádostmi. Odstavec 10 dále stanoví požadavky na vyhodnocení spolehlivosti obdržené odpovědi auditorem.

Jak uvádí ISA 505.A11, všechny odpovědi, ať už v listinné či elektronické podobě, nesou určité riziko, že byly podvodně pozměněny. Jako příklady jsou uváděny konfirmace obdržené nepřímo nebo konfirmace, které nemusely přijít od původně určené potvrzující strany.

V minulosti existuje celá řada veřejně zdokumentovaných případů, kdy auditor obdržel konfirmaci, která byla podvodně pozměněna. To nastávalo zejména v situaci, kdy nebyly dodrženy všechny požadavky ISA 505 ohledně auditorovy kontroly nad konfirmačním procesem, a to zejména v oblasti ověření správnosti a validity kontaktních údajů adresáta konfirmace poskytnuté klientem, nebo v oblasti podržení si kontroly

nad odesláním konfirmace. Například konfirmace měla být odeslána přímo klientem, který ji ale fakticky neodeslal, a odpověď zaslal následně auditorovi sám klient místo skutečné potvrzující strany. Ověření validity e-mailových kontaktních adres bývá pro auditora složitý a zdouhavý proces a stalo se, že auditor zasílal nevědomky konfirmaci na podvodnou adresu, anebo mu z podvodné adresy přišla odpověď, kterou přpravoval opět sám klient.

Celosvětově existuje několik nezávislých poskytovatelů online platformem pro elektronický konfirmační proces (např. confirmation.com, econfirm.my, circit.io). Využití těchto platformem může auditorovi mimo jiné umožnit snížit riziko obdržení podvodné konfirmace.

Využití online platformy obvykle auditorovi napomáhá k naplnění požadavků ISA 505 zejména v následujících ohledech:

- Podržení si kontroly nad rozesláním odpovědí a jejich přímé obdržení auditorem.
- Uchování auditní stopy.
- Nezávislý zdroj kontaktních údajů adresáta.

Pokud má poskytovatel online platformy pro konfirmace uzavřenou smlouvu s potvrzující stranou



(bankou), tzv. „in-network confirmation“, je tímto zajištěno, za splnění podmínky provozní účinnosti kontrolního systému poskytovatele, že konfirmační žádost skutečně obdrží zodpovědná osoba. Kontaktní údaje tak nejsou poskytovány klientem, ale přímo nezávislým poskytovatelem online platformy. Dále nezávislý poskytovatel garantuje, že odpověď do systému nemohl vložit nikdo jiný než potvrzující strana, a odpověď je poskytnuta přímo auditorovi na jeho uživatelský účet u dané platformy.

Využití služeb nezávislé online platformy pro konfirmace tak může být vhodnou alternativou k listinné podobě zaslání konfirmačních dopisů. Auditor je však povinen ověřit spolehlivost a nezávislost poskytovatele a zdokumentovat výstup tohoto ověření (ať už v jednotlivém auditním spise nebo v rámci svého systému řízení kvality).

V rámci tohoto ověření by měl auditor pokrýt a zdokumentovat minimálně:

- Popis povahy poskytovaných služeb.
- Ověření spolehlivosti poskytovatele a jeho služeb. K ověření může sloužit dokumentace certifikátů bezpečnosti informací, kterými disponuje poskytovatel, a zpráv nezávislého auditora o nastavení a provozní účinnosti relevantních kontrol (například SOC 3).
- Smlouva o využívání služeb nebo registrace do systému.
- Archivace nebo přístupnost obdržených dokumentů.

Pokud auditor vyhodnotí poskytovatele jako spolehlivého a bude jeho služeb využívat, pak by do auditního spisu měl uvést informaci o využití této metody, podrobnosti o využitých službách (konfirmace

od verifikované protistrany nebo konfirmace od poskytovatelem neautorizované protistrany), dokumenty získané exportem z online platformy (odpověď od protistrany a dokument obsahující auditní stopu – identifikace klienta, auditora, potvrzující strany, datum). Tyto dokumenty nemusí být dle našeho názoru opatřeny elektronickým podpisem protistrany.

Dovolujeme si závěrem upozornit, že využití online platformy pro konfirmační proces je zpoplatněno a poplatek za poskytnutou službu hradí auditor. Online platformy zatím v českém prostředí nemají českou jazykovou mutaci a celá komunikace tak probíhá v angličtině (němčině, francouzštině, španělštině apod.). Online platformy také obvykle nabízí různé typy konfirmačních žádostí od bankovních, které jsou nejčastější, po konfirmace pohledávek a závazků. V praxi jsou nabízeny dva druhy bankovních konfirmací, které se liší i výší poplatku za poskytnutí:

- Konfirmace každého bankovního účtu samostatně je běžná především v USA. Banka konfirmuje pouze zůstatek a smluvní vztahy ve vazbě na jeden konkrétní bankovní účet. Auditor tedy musí posílat konfirmační žádost na každý jednotlivý klientův účet.
- Konsolidovaná konfirmace je běžná v Evropě. Banka konfirmuje veškeré zůstatky a smluvní vztahy s klientem. Auditor uvádí pouze hlavní účet klienta a banka doplňuje ostatní.

Většina platformy umožňuje nahrávat pdf dokumenty s dodatečnými auditorovými požadavky.

Oddělení metodiky KA ČR



Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem

Příručka je určena těm, kdo se připravují na audit nebo se s prací auditorů pravidelně setkávají. Čtvrté, přepracované a rozšířené vydání obsahuje legislativní změny platné do konce roku 2020.

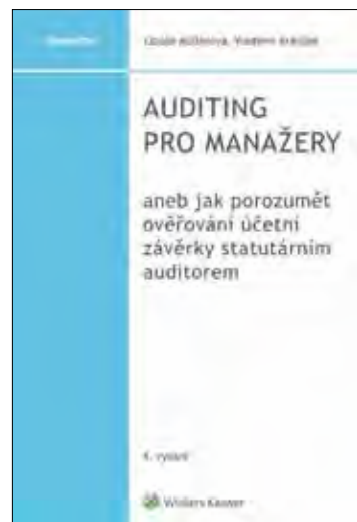
Kniha je rozdělena do šesti kapitol. První se zabývá teorií auditu, problematikou podvodu, správou a řízením společností a popisem organizací, které se podílejí na regulaci auditorské profese. Druhá kapitola je zaměřena na to, které účetní jednotky mají povinnost svoje účetní závěrky nechat ověřit auditorem a čím musí disponovat osoba auditora. Pro ty, kdo jsou zodpovědní za výběr konkrétního auditora a následně i za spolupráci s ním, je určena třetí kapitola, pojednávající o přípravě společnosti na audit.

Ve čtvrté kapitole jsou popsány auditorské postupy, jak jsou vyžadovány Mezinárodními auditorskými standardy. Pátá kapitola popisuje nejčastější auditorská zjištění podle jednotlivých složek účetní závěrky a pozornost je věnována i požadavkům na výroční zprávu. V šesté kapitole autoři popisují a vyvracejí všeobecně rozšířené nepravdy. Podstatnou částí jsou i přílohy obsahující například Mezinárodní auditorské standardy.

-vk-

Název: Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem

Autoři: Libuše Müllerová, Vladimír Králíček



Počet stran: 240

Vydal: Wolters Kluwer, Praha, 2020

ISBN: 978-80-7598-907-9

lidé a firmy

S lítostí auditorské obci oznamujeme, že dne 9. února 2021 ve věku nedožitých 76 let zemřel zakládající člen Komory auditorů ČR a člen dozorčí komise v letech 2003 a 2004 Ing. Otmar Urban.

-rr-

Moore Czech Republic dokončili transformaci do holdingové struktury

Transformovaná společnost zahrnuje poradenské, auditorské, účetní, daňové, právní, školicí a vzdělávací, technologické a ICT služby. Dceřiné společnosti se zaměřují na manažerské poradenství a M&A (Moore Advisory CZ), auditní služby (Moore Audit CZ), outsourcing účetnictví a daňové poradenství (Moore Accounting CZ), informační systémy a technologie (Moore Technology

CZ), vzdělávací aktivity (Moore Academy CZ) i právní služby (Moore Legal CZ). Některé z těchto specializovaných společností zároveň vlastní i další entity, které postupně integrují do vlastní struktury.

Skupina v minulém finančním roce dosáhla konsolidovaného obrátu ve výši zhruba půl miliardy korun. Prostřednictvím akvizic bylo integrováno osm společností poskytujících

auditní, daňové, účetní a právní služby, také proběhly akvizice několika technologických společností.

Moore Czech Republic je součástí Moore Global, celosvětové auditní, účetní a poradenské sítě, která sdružuje více než 260 nezávislých společností. Moore Czech Republic je součástí sítě od roku 2020.

-vk-



Co najdete v e-příloze č. 2/2021

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek komory www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

OBSAH

- ČNB možná bude moci žádat po bankách změnu auditora
- Změny v právní úpravě evidence skutečných majitelů
- Evidence skutečných majitelů a nové sankce
- Novinky v odpovědnosti statutárních orgánů obchodních korporací
- Odpovědnost statutárů za úpadek, bič na podnikatele?
- Korporátní rozhodnutí prostřednictvím moderních technologií (nejen) za časů koronaviru
- Dopady aktuální judikatury SDEU na otázku prokazování faktického dodavatele uvedeného na daňových dokladech

-ab-



AUDITOR č. 2/2021

ročník XXVIII

REDAKCE

Komora auditorů ČR
Opletalova 55, 110 00 Praha 1
tel.: 224 212 670, 221 602 289
e-mail: redakce@kacr.cz

REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyna
Ing. Jan Molín, Ph.D.
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.
Ing. Michal Štěpán
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky
tel.: 224 212 670, 224 222 178
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.
Otradovická 731/11, 142 00
Praha 4, tel.: 607 972 085
e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR