

# PŘÍRUČKA PRO PROVÁDĚNÍ AUDITU

2022

**Deloitte.**



# OBSAH PŘÍRUČKY

	<b>Úvod k Příručce</b>
<b>Část 1</b>	<b>Vzorové formuláře a ilustrativní schéma spisu auditora</b>
<b>Část 2</b>	<b>Auditorské postupy</b>
<b>Část 3</b>	<b>Ukázky možné dokumentace testů věcné správnosti</b>

*Tato Příručka byla připravena jako pomůcka pro provádění auditů především u podnikatelů. Použitelnost této Příručky závisí na okolnostech konkrétního auditu. Uživatelé této Příručky musí použít vlastní odborný úsudek při rozhodování o vhodnosti použití této Příručky. Příručka není závazným dokumentem ani nenahrazuje platné právní předpisy a profesní standardy upravující činnost auditora. Z tohoto důvodu nelze na Příručku spoléhat jakožto na náhradu studia platných právních předpisů a profesních standardů.*

# Úvod k Příručce

## OBSAH

1. Předmluva
2. Obecné principy Příručky
3. Návod k práci s Příručkou
4. Přehled změn

# 1. Předmluva

Do rukou se vám dostává čtvrté vydání Příručky pro provádění auditu (dále jen „Příručka“). Tato Příručka byla vytvořena s cílem napomoci auditorům při provádění auditů méně komplexních firem v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA).

Tato Příručka částečně vychází z Příručky k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek, kterou vydal Výbor pro malé a střední auditorské praxe Mezinárodní federace účetních (IFAC) a která detailně popisuje základní principy a činnosti v jednotlivých fázích auditu (dále jen „SMP Guide“). Tato Příručka rozvádí principy uvedené v SMP Guidu do praktické podoby pomocí vzorových formulářů (Část 1) a auditorských postupů v jednotlivých oblastech účetní závěrky (Část 2). Cílem Příručky je poskytnout auditorům praktickou pomůcku při reálném provádění auditu a tvorbě spisu auditora.

Tato Příručka v souladu s mezinárodními auditorskými standardy vyzdvihuje význam nutnosti vyhodnocení rizik, na jejichž základě lze teprve volit další auditorské postupy. Tento princip se prolíná strukturou všech vzorových formulářů. Příručka též poskytuje příklady možných rizik v jednotlivých částech účetní závěrky, se kterými se auditor při své praxi běžně setkává, a také postupů, jak na tato rizika reagovat. Všechna tato rizika a postupy jsou nicméně pouze ilustrativní. Vyhodnocení rizik a stanovení dalších postupů se tak bude vždy lišit podle konkrétní účetní jednotky a bude tedy vyžadovat použití odborného úsudku auditora.

Příručka se snaží být co nejsrozumitelnější, aby mohla být využívána nejen auditory, ale i asistenty auditora a případně další odbornou i laickou veřejností, která má o problematiku auditu zájem. Příručka se snaží být maximálně uživatelsky přívětivá. Při tvorbě Příručky byla preferována stručnost, jednoduchost a přehlednost.

Příručka je postavena primárně na základě postupů účtování pro podnikatele, nicméně tento rys je potlačen (tam kde to lze, aniž je omezena srozumitelnost) tak, aby tato Příručka mohla být přiměřeně použita i v případě auditu subjektů používajících jiné postupy účtování.

## 2. Obecné principy Příručky

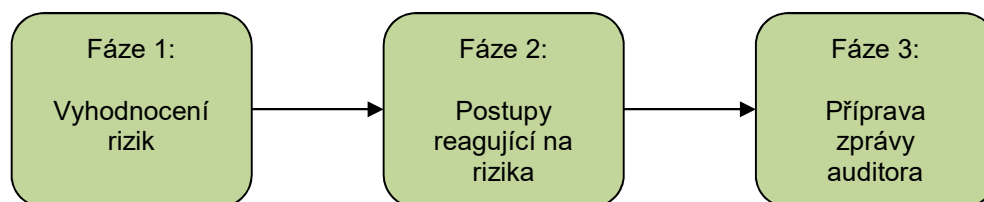
Příručka je primárně zaměřena na:

- audit prováděný samostatným auditorem, resp. malým týmem
- audit nekonsolidované účetní závěrky včetně ověření ostatních informací zveřejněných spolu s účetní závěrkou (výroční zpráva)
- audit velikostně malého nebo středního podniku, se sídlem v České republice, který nemá složité transakce včetně transakcí vyžadující velkou míru subjektivity, s jednoduchou organizační strukturou a omezeným systémem vnitřních kontrol, který nepodléhá doзору státního regulačního orgánu nebo bankovnímu dohledu

Příručka je primárně zaměřena na audit účetní závěrky. Z tohoto důvodu Příručka neřeší otázky jako např. audit pro zvláštní účely, prověrky, provedení dohodnutých postupů a jiné auditorské služby. Zároveň Příručka neřeší specifika auditů ve specializovaných či regulovaných odvětvích (např. banky, pojišťovny apod.).

### Základní koncepty

Audit je založen na vyhodnocení rizik. Po provedení postupů vyhodnocení rizik přichází na řadu reakce na vyhodnocená rizika, tedy navržení a provedení dalších auditorských postupů. Ty následně umožní vyhodnotit získané důkazní informace a připravit zprávu auditora. V souladu s SMP Guidem tato Příručka tudíž používá tři základní fáze auditu:



### Tvrzení v účetní závěrce

Mezinárodní auditorské standardy (ISA 315R) obsahují přehled tvrzení používaných auditorem při posouzení možnosti výskytu různých druhů nesprávností.

- a) tvrzení o skupinách transakcí a událostí a o souvisejících vysvětlujících a popisných informacích za auditované účetní období:
  - i) výskyt - transakce a události, které byly zaznamenány a popsány v účetní závěrce, se skutečně vyskytly a týkají se dané účetní jednotky,
  - ii) úplnost – veškeré transakce a události, které měly být zaznamenány, skutečně byly zaznamenány a veškeré související vysvětlující a popisné informace, které měly být uvedeny v účetní závěrce, v ní skutečně uvedeny jsou,
  - iii) správnost - částky a ostatní údaje týkající se zaznamenaných transakcí a událostí byly správně zaznamenány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce byly správně kvantifikovány a popsány,
  - iv) správné období - transakce a události byly zaznamenány ve správném účetním období,
  - v) klasifikace - transakce a události byly zaznamenány na správných účtech,
  - vi) vykázaní - transakce a události byly náležitě agregovány nebo rozčleněny a jasně popsány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantní a srozumitelné.

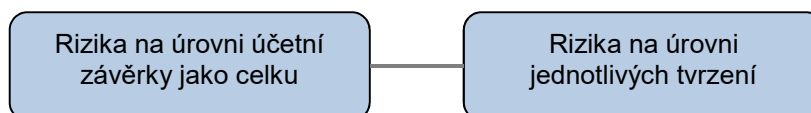
- b) tvrzení o zůstatcích účtů a souvisejících vysvětlujících a popisných informacích na konci účetního období:
- i) existence - aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu skutečně existují,
  - ii) práva a povinnosti - účetní jednotka drží nebo kontroluje práva k aktivům a závazky představují povinnosti této účetní jednotky,
  - iii) úplnost - veškerá aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu, které měly být zaznamenány, byly skutečně zaznamenány a veškeré související vysvětlující a popisné informace, které měly být uvedeny v účetní závěrce, v ní skutečně uvedeny jsou,
  - iv) správnost, ocenění a alokace – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu jsou vykázány v účetní závěrce ve správné výši, veškeré případné úpravy ocenění nebo alokace jsou správně zaznamenány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce byly správně kvantifikovány a popsány,
  - v) klasifikace – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu byly zaznamenány na správných účtech,
  - vi) vykázání – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu byly náležitě agregovány nebo rozčleněny a jasně popsány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantní a srozumitelné.

Pro účely této Příručky bylo těchto 12 tvrzení zjednodušeno do podoby 4 kombinovaných tvrzení.

Kombinovaná tvrzení dle Příručky	Tvrzení dle ISA	
	Skupiny transakcí a událostí a související vysvětlující a popisné informace za období	Zůstatky účtů a související vysvětlující a popisné informace na konci období
(C) Úplnost	Úplnost	Úplnost
(E) Existence	Výskyt	Existence Práva a povinnosti
(A) Správnost	Správnost Správné období Klasifikace Vykázání	Klasifikace Vykázání
(V) Ocenění	-----	Správnost, ocenění a alokace

## Rizika

Mezinárodní auditorské standardy vyžadují, aby auditor identifikoval a vyhodnotil rizika na úrovni účetní závěrky a rizika na úrovni tvrzení podle oblastí účetní závěrky.



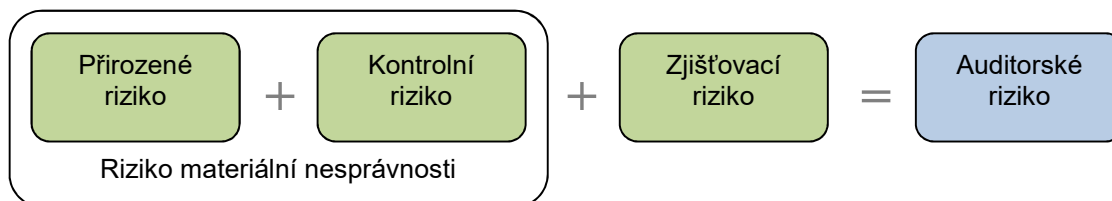
Auditorské riziko se skládá z přirozeného rizika (pravděpodobnost, že materiální nesprávnost vznikne), kontrolního rizika (pravděpodobnost, že materiální nesprávnost nebude odhalena kontrolním systémem) a zjišťovacího rizika (pravděpodobnost, že materiální nesprávnost nebude odhalena auditorskými postupy).

Riziko materiální nesprávnosti existuje v případě, je-li reálně možné:

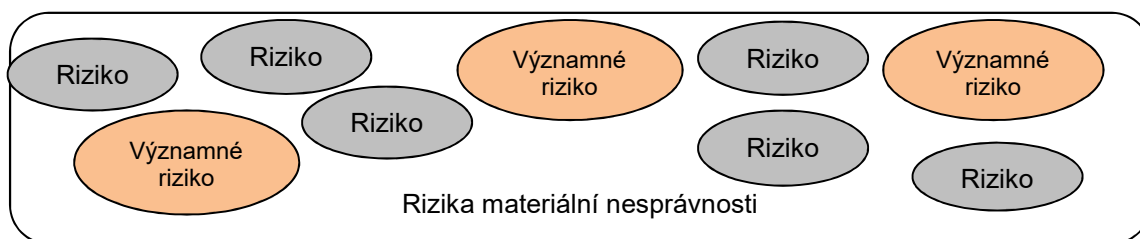
- (a) že dojde k nesprávnosti (tj. její pravděpodobnost),
- (b) pokud k nesprávnosti dojde, bude materiální (tj. její výše).

První dvě rizika jsou nezávislá na auditorovi a ten (v první fázi auditu) vyhodnocuje jejich výši. Pokud ale auditor neplánuje testovat provozní účinnost kontrol, musí být kontrolní riziko vyhodnoceno jako maximální, a tedy riziko materiální nesprávnosti je totožné s přirozeným rizikem. Výsledkem tohoto kombinovaného vyhodnocení přirozených a kontrolních rizik jsou rizika materiální nesprávnosti, jimž jsou vystaveny jednotlivé zůstatky účtů, transakce a zveřejněné údaje.

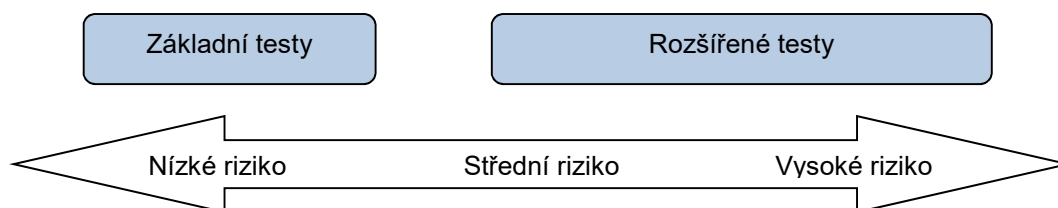
Na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti poté auditor (v druhé fázi) reaguje prováděním dalších postupů. Dle charakteru a rozsahu těchto postupů auditor snižuje zjišťovací riziko tak, aby snížil celkové auditorské riziko na dostatečně nízkou úroveň.



Některá z identifikovaných rizik materiální nesprávnosti mohou představovat významné riziko. Významné riziko je identifikované a vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti, které dle úsudku auditora vyžaduje zvláštní pozornost. Významná rizika jsou tudíž podskupinou všech identifikovaných rizik materiální nesprávnosti.



SMP Guide rozlišuje testy na „základní“ a „rozšířené“. Základní jsou takové testy věcné správnosti, které jsou obvykle dostačující pro oblasti, ve kterých bylo vyhodnoceno riziko materiální nesprávnosti jako nízké. Rozšířené jsou testy takového charakteru nebo rozsahu (nad rámec základních testů), které auditor musí provést, jestliže je riziko u konkrétního tvrzení vyhodnoceno jako střední nebo vysoké.



Tato příručka obsahuje (v jednotlivých kapitolách Části 2) řadu možných testů. Tyto testy nejsou rozlišovány na základní či rozšířené, protože dle okolností mohou plnit obě funkce. Například stejný test detailních údajů může být testem základním (pokud je proveden na malém počtu položek) nebo testem rozšířeným (pokud je proveden na větším počtu položek). Rozhodnutí, zdali daný test je při jeho použití u konkrétního auditu testem základním, či jej lze považovat za test rozšířený, je věcí odborného úsudku auditora.

# 3. Návod k práci s Příručkou

Příručka se skládá ze tří částí:

## **Část 1 – Vzorové formuláře**

Tato část obsahuje návrh možných formulářů pro dokumentaci ve spise v souladu s ISA. Auditor může tyto dokumenty použít při vypracovávání spisu reálného auditu, zejména během vyhodnocení rizik (první fáze) a přípravě zprávy (třetí fáze). Auditor by měl vždy zvážit použitelnost jednotlivých dokumentů a v případě potřeby upravit vzorové dokumenty konkrétním okolnostem prováděného auditu či svým specifickým potřebám a preferencím.

## **Část 2 – Auditorské postupy**

Část Auditorské postupy rozvádí postupy vyhodnocení rizik (první fáze) a postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika (druhá fáze) pro každou část rozvahy a výkazu zisku a ztráty, včetně příkladů typických rizik a ilustrativních příkladů možných auditorských postupů.

Přestože řada popisovaných postupů může být široce použitelných, je nutno varovat před bezmyšlenkovitým převzetím těchto postupů do programů auditu. Protože rizika materiální nesprávnosti se liší audit od auditu, je obvykle nutno volit i různé postupy prováděné v reakci na tato rizika.

Z tohoto důvodu Příručka neobsahuje vzorové programy pro jednotlivé oblasti rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Namísto toho Příručka obsahuje obecný program auditu (formulář X30) s „prázdnou“ střední částí, do které by auditor měl sám doplnit vhodné postupy a tím si vytvořit konkrétní programy pro jednotlivé oblasti rozvahy a výkazu zisku a ztráty vhodné pro provedení auditu u konkrétní účetní jednotky.

## **Část 3 - Ukázky možné dokumentace testů věcné správnosti**

Ukázky možné dokumentace testů věcné správnosti obsahují (na příkladu fiktivní účetní jednotky) možnou podobu spisu auditora ve dvou vybraných oblastech z fáze provádění postupů v reakci na rizika (dlouhodobý hmotný majetek a krátkodobý finanční majetek). Obdobným způsobem lze postupovat při dokumentaci testů věcné správnosti v ostatních oblastech).



## 4. Přehled změn

V následujícím přehledu jsou uvedeny nejvýznamnější změny proti předchozí verzi Příručky vydané Komorou auditorů České republiky. Protože Příručka byla přepracována, je uvedený přehled pouze orientační pomůckou, nikoliv úplným výčtem provedených změn.

### Část 1 Vzorové formuláře

Koncepčně byly provedeny tyto změny:

- Úpravy formulářů reagující na novelizované standardy (zejména ISA 315R, ISA 540R, Etický kodex)
- Přestrukturování dokumentování informací zejména v části plánování, které by mělo vést k zjednodušení (dokumentace pouze na jednom místě). Klíčová změna je provedena v oblasti vyhodnocení rizik, kde namísto původních 4 formulářů je nyní pouze 1 formulář, který však zdůrazňuje vazbu rizik a navazujících postupů).
- Do formulářů byly doplněny vysvětlující informace (přílohy, poznámky pod čarou), které by měly být auditorovi nápomocny při vyplňování formulářů.

Rozsah změn lze (zjednodušeně) charakterizovat takto:

Formulář	Rozsah změny
100 – Program postupů vyhodnocení rizik	Malý*
110 – Přijetí zakázky	Malý
111A – Vyhodnocení rizik opakující se zakázky	Malý
111B – Vyhodnocení rizik prvoroční zakázky	Malý
130 – Strategie auditu	Malý
140 – Seznámení s činností účetní jednotky	Malý
150 – Seznámení s vnitřním kontrolním systémem	Velký
151 – Seznámení s procesem (dříve 141)	Velký
152 – Seznámení s IT prostředím	Velký***
151 – Návrh a zavedení kontroly	Formulář zrušen
160 – Předběžné analytické postupy	Malý
170 – Stanovení materiality	Střední
180 – Vyhodnocení rizik a plán auditu	Velký
185A – Vyhodnocení rizik	Formulář zrušen
185B – Vyhodnocení rizik	Formulář zrušen
186 – Plán reakcí na významná rizika	Formulář zrušen
190 – Shrnutí plánu auditu	Malý*
191 – Porada auditorského týmu	Malý
200 – Program postupů přípravy zprávy	Malý*
201 – Předpoklad nepřetržitého trvání	Nezměněn
202 – Následné události	Nezměněn
201 – Spřízněné strany	Nezměněn
204 – Účetní odhady	Střední**
205 – Podvod	Nezměněn
206 – Komunikace	Nezměněn
221 – Kontrolní formulář pro přílohu	Formulář zrušen
230 – Vyhodnocení nesprávností	Malý
231 – Úpravy a přeúčtování	Nezměněn
240 – Prohlášení vedení k auditu	Střední
251 – Modifikace zprávy	Malý
290 – Shrnutí závěrů auditu	Nezměněn
281 – Prověření zprávy o vztazích	Formulář zrušen
282 – Ověření výroční zprávy	Formulář zrušen

\* Formulář je formálně přepracován, nicméně obsahově je podobný předchozí verzi. Nová verze nevyžaduje opakované uvádění informací obsažených v jiných částech spisu (namísto toho uvádí příslušné odkazy).

\*\* Formulář již byl publikován v roce 2021.

\*\*\* Zcela nový formulář.