

PŘÍRUČKA PRO PROVÁDĚNÍ AUDITU

Deloitte.



2012

PŘÍRUČKA PRO PROVÁDĚNÍ AUDITU

Tato Příručka byla pro Komoru auditorů České republiky připravena auditorskou společností Deloitte Audit s.r.o.
Karolinská 654/2, 186 00 Praha 8
Tel +246 042 500
www.deloitte.cz

Deloitte.

Vydala:
Komora auditorů České republiky
Opletalova 55, 110 00 Praha 1, ČR
Tel +420 224 212 670 e-mail: kacr@kacr.cz
www.kacr.cz



Náklady na tisk uhradila:
Centre for Financial Reporting Reform
Europe and Central Asia Region, The World Bank
Praterstrasse 31 - 19th Floor, 1020 Vienna, Austria
Tel +43 (0)2170-700 Fax +43(0)2170-701
www.worldbank.org/cfrr



Vytiskla:
A. R. Garamond s. r. o.
Kosmická 537
149 00 Praha 4
www.garamond.cz

© Komora auditorů České republiky, 2012, Všechna práva vyhrazena.

ISBN: 978-80-86679-18-1

OBSAH PŘÍRUČKY

Část 0 ÚVOD K PŘÍRUČCE	5
Část 1 VZOROVÉ FORMULÁŘE	14
Část 2 AUDITORSKÉ POSTUPY	75
Část 3 MODELOVÝ SPIS.....	183

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 nenabrazuje 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	6
2. Obecné principy příručky	7
3. Návod k práci s příručkou	10
4. Přehled změn	11
5. Zdroje formulářů	12

1. PŘEDMLUVA

Do rukou se vám dostává třetí vydání Příručky pro provádění auditu (dále jen „Příručka“). Tato Příručka byla vytvořena s cílem napomoci auditorům při provádění auditů malých a středních firem v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (tzv. klarifikované ISA).

Tato Příručka navazuje na Příručku 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), auditorských postupů v jednotlivých oblastech účetní závěrky (Část 2) a modelového spisu auditora (Část 3). 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 tato skutečnost je potlačena (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

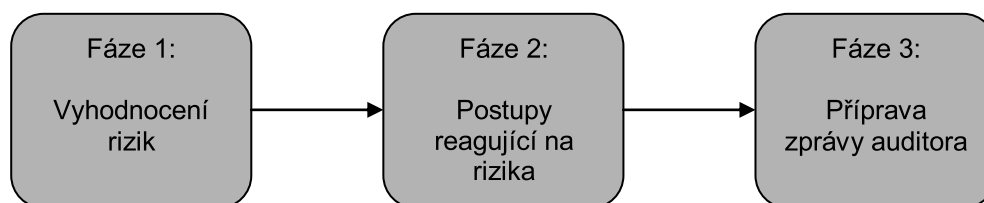
Příručka je primárně zaměřena na:

- audit prováděný samostatným auditorem, resp. malým týmem,
- audit prováděný dle mezinárodních auditorských standardů (ISA),
- audit nekonsolidované účetní závěrky, audit výroční zprávy a prověrku zprávy o vztazích mezi propojenými osobami,
- audit malého nebo středního podniku se sídlem v České republice 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 založený 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 315) obsahují přehled tvrzení používaných auditorem při posouzení možnosti výskytu různých druhů nesprávností.

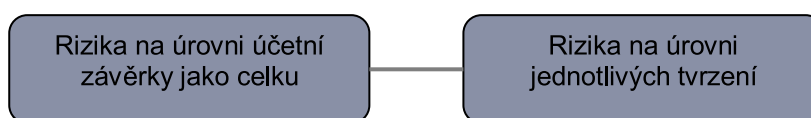
- a) tvrzení týkající se skupin transakcí a událostí v auditovaném období:
 - i) výskyt - transakce a události, které byly zaznamenány, se skutečně vyskytly a týkají se dané účetní jednotky,
 - ii) úplnost - veškeré transakce a události, které měly být zaznamenány, skutečně byly zaznamenány,
 - iii) správnost - částky a ostatní údaje týkající se zaznamenaných transakcí a událostí byly správně zaznamenány,
 - iv) správné období - transakce a události byly zaznamenány ve správném účetním období,
 - v) klasifikace - transakce a události byly zaznamenány na správných účtech.
- b) tvrzení týkající se zůstatků účtů na konci 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,
 - iv) ocenění a alokace - aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu jsou vykázány v účetní závěrce ve správné výši a veškeré případné úpravy ocenění nebo alokace jsou správně zaznamenány.
- c) tvrzení týkající se způsobu prezentace a zveřejnění:
 - i) výskyt a práva a povinnosti - zveřejněné události, transakce a ostatní záležitosti se vyskytly a týkají se účetní jednotky,
 - ii) úplnost - veškeré informace, které měly být zveřejněny v účetní závěrce, byly zveřejněny,
 - iii) klasifikace a srozumitelnost - finanční informace jsou řádně prezentovány a popsány a zveřejněné údaje jsou srozumitelně vyjádřeny,
 - iv) správnost a ocenění - finanční a ostatní informace jsou řádně zveřejněny a ve správné výši.

Pro účely této Příručky (a v souladu s SMP Guidem) bylo těchto 13 tvrzení zjednodušeno do podoby 4 kombinovaných tvrzení.

Kombinovaná tvrzení dle Příručky	Tvrzení dle ISA		
	Skupiny transakcí	Zůstatky účtů	Účetní výkazy a příloha
(C) Úplnost	Úplnost	Úplnost	Úplnost
(E) Existence	Výskyt	Existence	Výskyt
(A) Správnost	Správnost Správné období Klasifikace	Práva a povinnosti	Správnost Práva a povinnosti Klasifikace a srozumitelnost
(V) Ocenění		Ocenění a alokace	Ocenění

Rizika

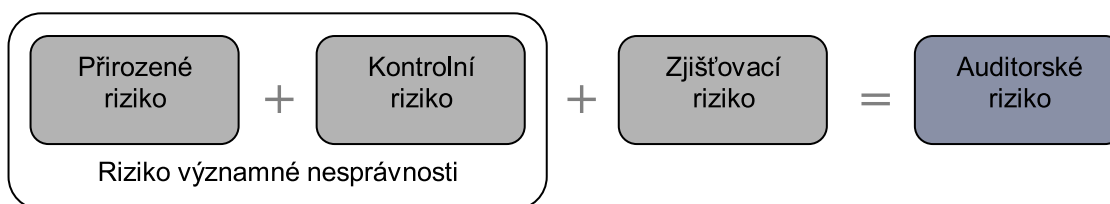
Mezinárodní auditorské standardy vyžadují, aby auditor identifikoval a vyhodnotil rizika na úrovni účetní závěrky a rizika na úrovni tvrzení podle oblastí účetní závěrky.



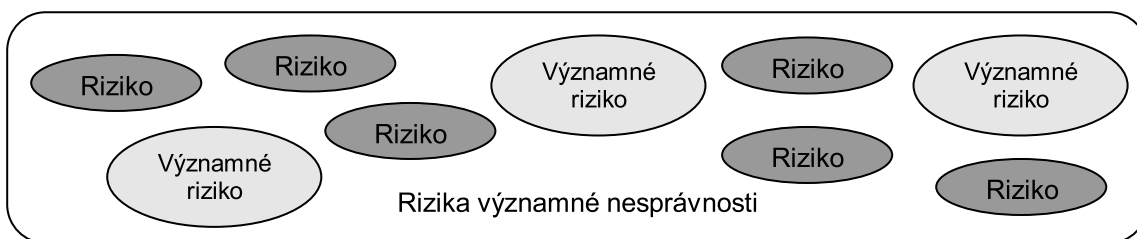
Auditorské riziko se skládá z přirozeného rizika (pravděpodobnost, že nesprávnost vznikne), kontrolního rizika (pravděpodobnost, že nesprávnost nebude odhalena kontrolním systémem) a zjišťovacího rizika (pravděpodobnost, že nesprávnost nebude odhalena auditorskými postupy).

První dvě rizika jsou nezávislá na auditorovi a ten (v první fázi auditu) vyhodnocuje jejich výši. Výsledkem tohoto kombinovaného vyhodnocení přirozených a kontrolních rizik jsou rizika významné nesprávnosti, jimž jsou vystaveny jednotlivé zůstatky účtů, transakce a zveřejněné údaje.

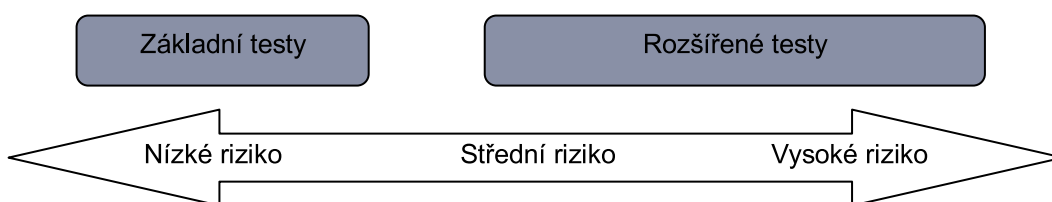
Na vyhodnocená rizika významné nesprávnosti poté auditor (v druhé fázi) reaguje prováděním dalších postupů. Dle charakteru a rozsahu těchto postupů auditor snižuje zjišťovací riziko tak, aby snížil celkové auditorské riziko na dostatečně nízkou úroveň.



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

Vzorová dokumentace obsahuje prázdné formuláře. 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 významné 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 - MODELOVÝ SPIS

Modelový spis auditora obsahuje (na příkladu fiktivní účetní jednotky) možnou podobu spisu auditora za pomoci dokumentů obsažených v této Příručce. Modelový spis zahrnuje:

- většinu formulářů z fáze vyhodnocování rizik,
- dvě vybrané oblasti z fáze provádění postupů v reakci na rizika (dlouhodobý hmotný majetek a krátkodobý finanční majetek, obdobným způsobem lze postupovat při dokumentaci testů v ostatních oblastech),
- většinu formulářů z fáze přípravy zprávy auditora.

Modelový spis nezahrnuje některé další dokumenty, které při provádění reálného auditu tvoří též spis auditora, avšak nemají charakter „formuláře“ (například dokumentaci k přijetí zakázky, smlouvu o provádění auditu, předvahu a účetní závěrku, analýzu finančních údajů, zprávu auditora apod.).

4. PŘEHLED ZMĚN

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

Bývalá Část 1 Auditorský přístup

- z této verze Příručky zcela vypuštěna. Auditorský přístup je detailně popsán v SMP Guidu a tudíž není v této Příručce již opakován.

Bývalá Část 2 Auditorské procedury (nově Část 2 Auditorské postupy)

- přepracováno se zaměřením na koncept auditu, který je založen na vyhodnocení rizik,
- kromě obecných principů nově obsahuje seznam praktických rad, co vzít v úvahu při vyhodnocení rizik a ilustrativní příklady možných rizik,
- na rozdíl od předchozí verze neobsahuje programy auditu, místo toho obsahuje ilustrativní příklady testů kontrol a testů věcné správnosti.

Bývalá Část 3 Modelový spis (nově Část 3 Modelový spis)

- nově vypracované ukázky vyplněných formulářů z fáze vyhodnocení rizik a přípravy zprávy auditora,
- u vybraných dvou oblastí (Dlouhodobý hmotný majetek a Krátkodobý finanční majetek) se nová verze oproštuje od konceptu tzv. duálního testování (tedy konceptu testování aktiv/nákladů na nadhodnocení a pasiv/závazků na podhodnocení) a popsané testy vycházejí z identifikovaných rizik.

Bývalá část 4 Vzorová dokumentace (nově Část 1 Vzorové formuláře)

- zachovány významné praktické formuláře, avšak celkově značně zjednodušeno a zestručněno,
- formuláře dále rozděleny na základní a podpůrné,
- formuláře dle možností harmonizovány se vzory uvedenými v SMP Guidu.

5. ZDROJE FORMULÁŘŮ

Následující tabulka shrnuje základní vazby mezi formuláři obsaženými v předchozí Příručce (verze 2), a touto verzí Příručky (verze 3) a základní zdroj při vytváření nové sady formulářů (SMP Guide - Druhý díl a relevantní standardy ISA).

Nastíněné porovnání je pouze orientační.

Formuláře v předchozí verzi příručky		Formuláře v této verzi příručky		Další zdroje pro tvorbu formulářů
100 Plánování a odhad rizika	→	100 Program postupů vyhodnocení rizik	←	SMP Guide, Fáze 1: Vyhodnocení rizik
120 Kontrolní formulář rizika zakázky	→	110 Přijetí zakázky 111A Vyhodnocení rizik opakující se zakázky 111B Vyhodnocení rizik prvoroční zakázky	←	SMP Guide, Kapitola 4: Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu
125 Strategie auditu	→	130 Strategie auditu	←	SMP Guide, Kapitola 5: Celková strategie auditu
140 Kontrolní seznam porozumění činnosti klienta	→	140 Porozumění činnosti účetní jednotky	←	SMP Guide, Kapitola 5: Celková strategie auditu
150 Kontrolní formulář porozumění účetnímu systému	→	141 Porozumění procesu	←	
145 Kontrolní formulář - vnitřní kontrola	→	150 Porozumění vnitřní kontrole 151 Posouzení návrhu a zavedení kontrol	←	SMP Guide, Kapitola 11: Seznámení s vnitřním kontrolním systémem, Kapitola 12: Posouzení vnitřního kontrolního systému
160 Plán předběžných analytických postupů	→	160 Předběžné analytické postupy	←	ISA 315 a ISA 520
170 Plánovací hladina významnosti (materiality)	→	170 Stanovení významnosti (materiality)	←	SMP Guide, Kapitola 6: Stanovení významnosti (materiality) a její používání
		180 Shrnutí rizik	←	SMP Guide, Kapitola 14: Dokončení fáze vyhodnocení rizik
		185 Vyhodnocení rizik	←	
		186 Plán reakcí na významná rizika	←	SMP Guide, Kapitola 10: Významná rizika
180 Shrnutí plánu auditu	→	190 Shrnutí plánu auditu		SMP Guide, Kapitola 7: Porady auditorského týmu
		191 Porada auditorského týmu	←	

Formuláře v předchozí verzi příručky	Formuláře v této verzi příručky	Další zdroje pro tvorbu formulářů
231 Závěrečný kontrolní formulář 232 Posouzení účetní závěrky	200 Program postupů přípravy zprávy	← SMP Guide, Fáze 3: Příprava zprávy auditora
→ 237 Posouzení předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky	201 Předpoklad nepřetržitého trvání	← ISA 570
→ 236 Kontrolní formulář posouzení následných událostí	202 Následné události	← ISA 560
	203 Spřízněné strany	← ISA 550
	204 Účetní odhady	← ISA 540
	205 Podvod	← ISA 240
	206 Komunikace	← ISA 260, ISA 265
→ 243 Kontrolní formulář pro přílohu v účetní závěrce	221 Kontrolní formulář pro přílohu	← zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb.
→ 234 Soupis vyhodnocení nesprávností	230 Vyhodnocení nesprávností	← ISA 450
→ 269 Úpravy a přeúčtování	231 Úpravy a přeúčtování	
→ 240 Prohlášení vedení k auditu	240 Prohlášení vedení	← ISA 580
	251 Modifikace zprávy	← ISA 705
→ 241 Prověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami	281 Prověření zprávy o vztazích	← AS 56 ← Obchodní zákoník
→ 242 Ověření výroční zprávy	282 Ověření výroční zprávy	← zákon o účetnictví a AD 720
233 Shrnutí závěru auditu	290 Shrnutí závěrů auditu	← SMP Guide, Fáze 3: Příprava zprávy auditora