

Auditorské postupy

Činnosti před uzavřením zakázky

Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.

Auditorské postupy

= *činnost auditora, na základě které je schopen ověřit účetní závěrku a výroční zprávu auditované účetní jednotky.*

- činnosti před uzavřením smlouvy,
- činnosti související s poznáním problematiky zákazníka (předběžné plánovací postupy),
- činnosti související se sestavením plánu auditu,
- činnosti související s vlastním provedením auditu,
- činnosti související s ukončením auditu a vydáním zprávy auditora.

ČINNOSTI PŘED UZAVŘENÍM SMLOUVY

1. Posouzení rizika zakázky a reakce na něj

2. Stanovení podmínek zakázky

Posouzení rizika zakázky a reakce na něj

Principy:

- Posouzení celkového rizika
- Přijetí a pokračování zakázky
- Reakce na celkové riziko zakázky

Mezinárodní standardy

ISA 200	<u>Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy</u>
ISA 210	<u>Sjednávání podmínek auditních zakázek</u>
ISA 220	<u>Řízení kvality auditu účetní závěrky</u>
ISA 230	<u>Dokumentace auditu</u>
ISA 240	<u>Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky</u>
ISA 250	<u>Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky</u>
ISA 260	<u>Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky</u>
ISA 265	<u>Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení</u>
ISA 300	<u>Plánování auditu účetní závěrky</u>
ISA 315	<u>Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí</u>
ISA 320	<u>Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu</u>
ISA 330	<u>Reakce auditora na vyhodnocená rizika</u>

<http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>

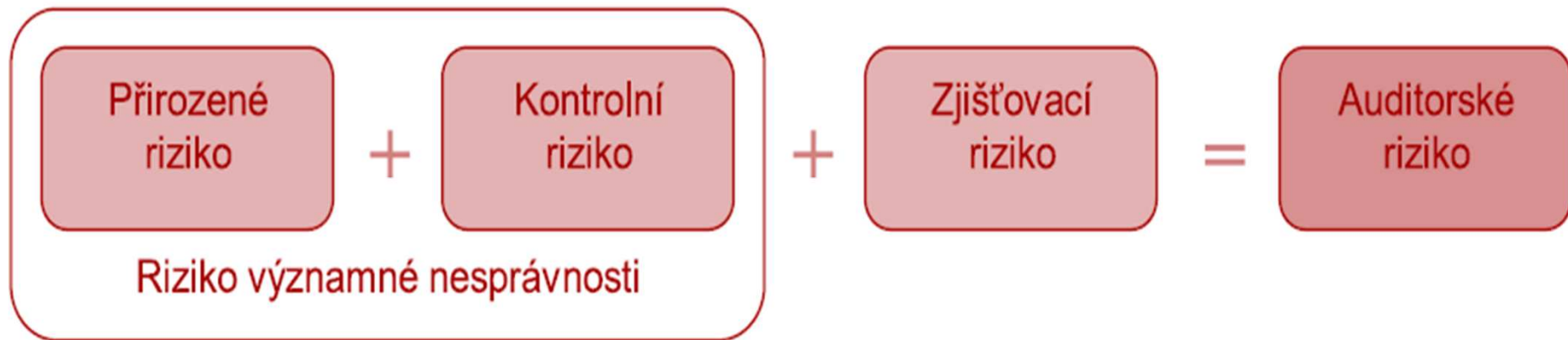
Posouzení rizika zakázky

Celkové riziko zakázky:

Klientské riziko

Auditorské riziko

Řízení rizika auditora \longrightarrow *udržení dobré pověsti*



- *Auditora především zajímá takové riziko zakázky, které je možné označit jako **"vyšší než obvyklé"**.*

Posouzení rizika zakázky

- *Posouzení rizika zakázky by mělo být provedeno co nejdříve, protože na jeho základě bude rozhodnuto o jejím přijetí či nepřijetí.*



Rozpor:

- čím dříve se rozhodne o přijetí zakázky, tím více se zvyšuje pravděpodobnost, že při posuzování rizika zakázky neměl k dispozici relevantní informace,

- čím později se rozhodne o přijetí zakázky, tím více zvyšuje jednak náklady zakázky, jednak riziko, že klient uzavře zakázku s jiným auditorem.

Posouzení rizika zakázky - postup auditora

- Posouzení, zda při auditu bude a zůstane **nezávislým**

- **Posouzení rizikových faktorů:**
 - charakteristika a důvěryhodnost vedení,
 - způsob sestavování účetních výkazů (odpovědnost vedení),
 - organizace a struktura vedení a vnitřní kontrolní proces,
 - povaha vlastní podnikatelské činnosti a podnikatelského prostředí,
 - účetní problematika, finanční výsledky,
 - schopnost pokračovat v aktivitách,
 - obchodní transakce a vztahy,
 - znalosti a zkušenosti auditora,
 - pravděpodobnost podvodu (dle ISA 240).

Posouzení rizika zakázky - postup auditora

Příklady: Jak posoudí auditor rizika zakázek?

- 1. Společnost má aktuálně negativní publicitu a auditor má navíc podezření z nedodržování určitých právních norem.*
- 2. Auditor posoudil clientské riziko dané společnosti za obvyklé, ale je si vědom klientova úmyslu odprodat velkou část společnosti, přičemž podmínky prodeje jsou založeny na vykazovaných výnosech.*

Posouzení rizika zakázky - postup auditora

- ***Je-li riziko zakázky obvyklé – zakázka je přijata.***
- ***Pokud riziko zakázky je vyšší než obvyklé a přesto auditor zakázku přijme:***
 - získání externích spolupracovníků,
 - zvýšení zapojení vedoucích pracovníků zákazníka i auditorské firmy do procesu auditu,
 - získání další technické asistence nebo odborných zkušeností ze strany specialistů,
 - snížení míry, do jaké se spoléhá na vnitřní kontrolní systém,
 - odmítnutí nereálných termínů pro odevzdání zpráv,
 - **zvýšení profesní skepse všech pracovníků podílejících se na auditu.**

Posouzení rizika zakázky - postup auditora

□ **Audit v prvním účetním období zakázky**

Získání informací o tom, že:

- počáteční zůstatky účtů neobsahují významné nesprávnosti,
- konečné zůstatky účtů předchozího období byly správně převedeny do běžného účetního období (kontrola bilanční kontinuity),
- jsou používány vhodné účetní metody.

□ *Pokud není auditor schopen získat dostatečné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků – zpráva auditora obsahuje výrok s výhradou, nebo výrok odmítne vydat.*

Posouzení rizika zakázky - postup auditora

- **Průběžné přehodnocování rizika zakázky** – posouzení rizika nekončí okamžikem přijetí zakázky.
- V případě změny rizika – zvážení vhodnosti plánu auditu.

Posouzení rizika zakázky - dokumentace auditora

Auditor dokumentuje:

- ❑ své posouzení rizika zakázky;
- ❑ faktory, které bral v úvahu při posuzování rizika zakázky;
- ❑ identifikované faktory, které zvyšují riziko zakázky;
- ❑ své závěry ohledně přijatelnosti rizika zakázky a v případě, že riziko je vyšší než obvyklé, také určení, zda je vhodná zvláštní odezva;
- ❑ zvláštní opatření, přijatá jako reakce na riziko, jemuž jsou vystaveny významné zůstatky účtů a potenciální nesprávnosti s tím související;
- ❑ jednání a konzultace použité při rozhodování o přijetí zakázky nebo pokračování spolupráce;

Posouzení rizika zakázky - dokumentace auditora

- potvrzení rozhodnutí pokračovat ve spolupráci s klientem a jakékoli další schválení, které může být požadováno v souladu s auditorovými zásadami a přístupy;
- dokumentace odhalených a vyhodnocených rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem;
- dokumentace komunikace týkající se podvodu s vedením, s osobami pověřenými řízením, s regulačními orgány a ostatními subjekty.

Stanovení podmínek zakázky

- Cíle auditorské zakázky
- Rozsah auditorské zakázky
- Míra odpovědnosti auditora
- Míra odpovědnosti vedení společnosti

Dohodnuté podmínky musí být uvedeny ve smluvním dopisu auditu nebo v jiné formě smlouvy.

Stanovení podmínek zakázky - činnosti auditora

- Vlastní poznání zákazníka,
- předběžné projednání podmínek zakázky,
- zjištění očekávání zákazníka,
- sepsání smlouvy.

Auditor dokumentuje:

- smlouva, vč. všech dodatků,
- zápisy z jednání s klientem ohledně podmínek auditu,
- dokumentace dalších skutečností – očekávání apod.

Činnosti související s poznáním zákazníka

□ **Porozumění oblasti podnikání klienta**

- Rozpoznání vnitřních a vnějších faktorů ovlivňujících činnost společnosti.

□ *Nepodceňovat poznávání oblasti podnikání klienta v případě, že již ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditor prováděl v uplynulém období.*

Činnosti související s poznáním zákazníka

Vnitřní faktory:

- struktura vlastnictví společnosti, vedení společnosti a existence osob se zvláštním vztahem ke společnosti (Vedení společnosti odpovídá za identifikaci osob se zvláštním vztahem a za identifikaci transakcí s těmito osobami, jakož i za zveřejnění osob a transakcí v příloze k účetní závěrce. Auditor je odpovědný za to, že existence osob se zvláštním vztahem a transakcí s těmito osobami neovlivní věrné a pravdivé zobrazení skutečností v účetní závěrce.)
- činnosti klienta (hlavní obchodní, výrobní, technické, marketingové, cenové a obdobné aspekty podnikatelské činnosti klienta)

Činnosti související s poznáním zákazníka

- finanční struktura (způsoby financování provozní, investiční i finanční činnosti klienta)
- personální vztahy (posouzení kvalifikace pracovníků, zejména pracovníků účetní a finanční služby i těch pracovníků, na jejichž činnosti závisí kvalita vnitřního kontrolního systému)
- účetní metody

Činnosti související s poznáním zákazníka

Vnější faktory:

- zákony, vyhlášky a jiné obecně závazné právní předpisy
- makroekonomické prostředí
- prostředí v daném odvětví

Činnosti související s poznáním zákazníka

Porozumění kontrolnímu prostředí zákazníka

- celkový postoj, informovanost a činnost statutárních orgánů a vedení účetní jednotky, pokud jde o kontrolu a její význam uvnitř dané účetní jednotky.

- faktory:

- filosofie vedení a styl řízení účetní jednotky,
- organizační struktura účetní jednotky,
- způsob určování pravomoci a odpovědnosti,

Činnosti související s poznáním zákazníka

- ❑ kontrolní systém, popřípadě vnitřní audit,
- ❑ personální politika a postupy,
- ❑ odpovědnost vedení účetní jednotky za provozování spolehlivého účetního a informačního systému,
- ❑ odpovědnost vedení účetní jednotky za správnost účetní závěrky.

Činnosti související s poznáním zákazníka

□ Porozumění účetnímu systému u zákazníka

□ Účetní systém = *souhrn účetních dokladů a ostatních účetních písemností, postupy jejich zpracování a vyhotovování včetně kontrol, které účetní jednotka používá k identifikaci, dokumentaci, zpracování, agregaci a vykazování hospodářských operací a k zajištění odpovědnosti za majetek.*

□ **1) určení míry závislosti klienta na výpočetní technice**, při tom auditor posuzuje: rozsah použití počítačů, složitost prostředí výpočetní techniky, význam počítačových systémů pro podnikatelskou činnost

Činnosti související s poznáním zákazníka

Klient je následně hodnocen jako:

- nezávislý na výpočetní technice (prakticky v dnešní době nepřípadá v úvahu),
- mírně závislý,
- silně závislý.

Činnosti související s poznáním zákazníka

2) popsání účetního systému, přičemž důraz auditor klade na:

vymezení významných transakčních cyklů,
dokumentaci významných transakčních cyklů,
spolehlivost transakčních cyklů, předběžné
zhodnocení úrovně práce externí (dodavatelské)
účetní firmy.

Pozn.: Transakční cyklus = relativně uzavřený subsystém činností a postupů, které jsou součástí celkového hmotného, energetického, ekonomického a informačního systému podniku.

Činnosti související s poznáním zákazníka

3) porozumění prostředí výpočetní techniky:

hardwarové a softwarové vybavení klienta,
organizační struktura a přidělování práv a
odpovědností v procesu zpracování informací.

Činnosti související s poznáním zákazníka

□ Provedení předběžných analytických postupů

- identifikace neobvyklých nebo neočekávaných účetních zůstatků a jejich vzájemných vztahů (mohou naznačovat nesprávnosti).

- posouzení reálnosti předpokladu schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých podnikatelských aktivitách (*going concern*)

- Analýza změn účetních zůstatků,
- Analýza trendů,
- Analýza poměrových ukazatelů.

Činnosti související s poznáním zákazníka

- Jsou-li v průběhu předběžných analytických postupů identifikovány neočekávané skutečnosti, které jsou v rozporu s auditorovými informacemi o daném oboru podnikání klienta a jejich důvody nedokáže vedení společnosti dostatečně vysvětlit, auditor podrobí účetní zůstatky dalším testům - může tak dojít k výraznému ovlivnění plánu auditu.

Činnosti související s poznáním zákazníka

□ **Určení hladiny významnosti**

- **Významnost (materialita)** - informace, která jednotlivě nebo kumulovaně vytváří předpoklad, že rozhodování osoby spoléhající se na tuto informaci bude ovlivněno.

- Hodnota nesprávností, kterou auditor bude považovat za významnou ve vztahu k účetní závěrce.

Činnosti související s poznáním zákazníka

□ **ISA 320:** Významnost z hlediska auditu:

Nesprávnosti včetně opomenutí jsou považovány za významné (materiální), jestliže je možné přiměřeně očekávat, že jednotlivě nebo v součtu ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky.

Činnosti související s poznáním zákazníka

Auditor je povinen určit:

- **významnost pro účetní závěrku jako celek,**
- **prováděcí významnost** pro účely vyhodnocení rizik významné nesprávnosti a určení povahy a rozsahu dalších postupů.

(Prováděcí významnost = částka nebo částky stanovené auditor na nižší úrovni než je významnost tak, aby snížil p-st, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí významnost pro účetní závěrku jako celek.)

Činnosti související s poznáním zákazníka

Cíl:

- ❑ stanovení rozsahu auditu,
- ❑ výše tolerovaných nesprávností.

Určení hladiny významnosti:

- ❑ 5 – 10 % zisku před zdaněním,
- ❑ 0,5 – 1,5 % výnosů,
- ❑ 0,5 – 1,5 % celkových aktiv.

Odborný úsudek – obvykle auditor vybírá takový ukazatel, který se jeví jako nejméně rozdílný v jednotlivých obdobích.

Příklad – určení hladiny významnosti

Kritický komponent	Částka v tis. Kč	Procento	Hladina významnosti v tis. Kč
Zisk před zdaněním	55 645	5 %	2 782
Výnosy	442 544	0,5 %	2 213
Celková aktiva	617 247	0,5 %	3 086

- ❑ Zvolená hladina významnosti = 3 086 tis. Kč
- ❑ Byl využit ukazatel celkových aktiv z důvodu, že je relativně nejstabilnější. U výnosů a výsledku hospodaření došlo k relativně vysokému nárůstu oproti předchozímu období.

Činnosti související s poznáním zákazníka

Dokumentace:

Auditor je povinen do dokumentace uvést tyto částky a vlivy zvažované při jejich určení:

- ❑ významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek (příp. úrovně významnosti pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů),
- ❑ prováděcí významnost,
- ❑ jakékoliv přehodnocení významnosti v průběhu auditu.

Kontrolní otázky

- 1. Vyjmenujte základní auditorské postupy z hlediska jejich pořadí při provádění auditu.*
- 2. Za jakým účelem auditor provádí posouzení rizika zakázky?*
- 3. Na konkrétním příkladu vysvětlete klientské riziko.*
- 4. Na konkrétním příkladu vysvětlete auditorské riziko.*
- 5. Jaké konkrétní rizikové faktory auditor před uzavřením zakázky posuzuje?*
- 6. Jaké činnosti auditor provádí při stanovení podmínek auditní zakázky?*
- 7. Vysvětlete podstatu principu going concern.*
- 8. Co říká hladina významnosti? Jak byste ji stanovili?*

Literatura

- RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre, MÉNONVILLE, Didier. *Finanční audit*. 1. Vyd. Praha: HZ Praha spol. s.r.o., 1996. 120 s. ISBN 80-86009-02-5
- Komora auditorů České republiky. *Etický kodex pro auditory a účetní znalce* [online]. Dostupné na: [http://www.kacr.cz/Data/files/Methodika/Auditing/Sněm%202010/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20\(2\).pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Methodika/Auditing/Sněm%202010/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20(2).pdf)
- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (zákon o auditorech)

Literatura

Mezinárodní auditorské standardy [online]. Dostupné na: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>

- ❑ ISA 200: Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky,
- ❑ ISA 240: Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky,
- ❑ ISA 250: Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky,
- ❑ ISA 300: Plánování auditu účetní závěrky,
- ❑ ISA 320: Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu
- ❑ ISA 510: Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky

Literatura

- ❑ Komora auditorů ČR. *Příručka pro provádění auditu*. [online]. Praha: Komora auditorů ČR, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1. Dostupné na: <http://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>
- ❑ Müllerová, Libuše. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-308-9