

# **Plán testů vnitřních kontrol**

# **Plán testů věcné správnosti**

# **Shrnutí plánu auditu**

---

## **Provádění testů**

Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.

# Plán testů vnitřních kontrol

---

**Vnitřní kontrolní systém** = struktura metod a postupů klienta, které zajišťují efektivní a trvalé fungování kontrol.

**Kontrolní činnosti** = aktivity, včetně monitorovacích (dohlížecích) aktivit a dalších postupů, vykonávaných nebo řízených vedením společnosti, které:

- a) zabraňují vzniku nebo identifikují nesprávnosti v účetních výkazech, které jsou významné pro vedení společnosti a
- b) zajišťují ochranu aktiv účetní jednotky.

# Plán testů vnitřních kontrol

---

**Kontrolní postupy** - specifické aktivity nebo rutiny, které zabraňují nebo zjišťují nesprávnosti nebo zpronevření aktiv.

Jednotlivec  ***manuální kontrolní postupy***

Efektivita manuálních kontrolních postupů často závisí na správném fungování počítačových systémů, programových kontrolních postupů a všeobecných počítačových kontrol.

---

# Plán testů vnitřních kontrol

---

- Počítač → ***programové kontrolní postupy***
- ***Přímé*** - zabraňují nebo pomáhají zjišťovat nesprávnosti,
- ***Nepřímé*** - nezbytné k dosažení efektivnosti jiných kontrolních postupů, které reagují na potenciální nesprávnosti přímo.

# Plán testů vnitřních kontrol

---

- Nastavení pravomocí a odpovědností
- Vnitřní kontrola (i když je správně navržena a provozována) může poskytnout účetní jednotce **pouze přiměřenou jistotu**, že jsou plněny cíle v oblasti finančního výkaznictví.

# Plán testů vnitřních kontrol

---

Pokud se auditor bude spoléhat na vnitřní kontrolní systém v případě potenciálních chyb, u kterých nebylo identifikováno specifické riziko, měl by porozumět:

□ **aplikačním systémům** zpracovávajícím významné skupiny operací, které jsou ovlivněny těmito potenciálními chybami.

□ **všeobecným počítačovým kontrolám**, které přispívají ke spolehlivosti účetních systémů.

□ Identifikuje změny, k nimž došlo v systémech od posledního auditu.

□ Posuzuje kvalifikaci a kontinuitu personálu, který provádí a monitoruje kontrolní postupy.

---

# Plán testů vnitřních kontrol

---

Identifikace kontrol:

Postup **shora dolů:**

- Např. od **vedoucích pracovníků** získá informace o tom, jak kontrolují obchodní operace zaznamenané v účetních záznamech.
- Pokud tyto informace nestačí, snaží se auditor získat informace o podrobnějších kontrolních postupech a monitorovacích aktivitách vykonaných **níže postavenými pracovníky** (např. kontrolní postupy zaměřené na zpracování operací, ochranu aktiv).
- Přestává v okamžiku, kdy identifikuje nejvyšší úroveň kontroly, která dostatečně řeší potenciální chybu, kterou se auditor zabývá.

# Plán testů vnitřních kontrol

---

## Typy kontrolních postupů:

- Odsouhlasení a porovnání aktiv s příslušnými záznamy
- Monitorování - formou pozorování, posouzení seznamu změn nebo operací, které se odlišují od stanovených parametrů, nebo reagování na chyby.
- Kontroly neoprávněného přístupu
- Kontroly oprávněného přístupu – zabraňují krádežím, zajišťují, že aktiva společnosti jsou zaznamenána až po řádném uvážení ze strany zkušených osob (např. vedení může požadovat, aby bankovní převody byly podepisovány dvěma osobami, což by zabránilo tomu, že by si jedna z nich převáděla hotovost na svůj vlastní bankovní účet nebo na účet blízké osoby.)



# Plán testů vnitřních kontrol

---

- Všeobecné počítačové kontroly - kontroly bezpečnosti informací, pořizování, vývoje a udržování systémů, počítačových operací a informačních systémů (monitorováno manažery informačních systémů)
- Kontroly majitele ve vedoucí pozici

## **DOKUMENTACE:**

Auditor obvykle dokumentuje kontroly, které má v úmyslu testovat.

Auditor může dokumentovat výsledky testů a své závěry o efektivitě každé kontroly, kterou testoval.

# Plán testů věcné správnosti

---

## 3 úrovně testů:

- **Vysoký stupeň testů věcné správnosti** – jestliže auditor identifikoval specifické riziko vzniku potenciální chyby a nespolehá na vnitřní kontroly, které snižují riziko.
- **Střední stupeň testů věcné správnosti** - jestliže neidentifikoval specifické riziko potenciální chyby a vybral si variantu nespolehlivosti účetních systémů.
- **Nízký stupeň testů věcné správnosti** -jestliže spolehá na vnitřní kontroly.

# Plán testů věcné správnosti

---

## Výběr vhodných testů:

### **Analytické testy**

- Jsou obecně vhodnější pro velké objemy transakcí, které mají většinou předvídatelný vývoj, výnosové a nákladové účty.
- Analytické testy věcné správnosti se přímo týkají částky účetního zůstatku. Jestliže výsledkem testů je skutečnost, že zůstatek není významně zkreslen, tyto testy poskytnou jistotu o všech potenciálních chybách, které ovlivňují daný účet.
- Analytické testy věcné správnosti mohou být použity k testování jak na nadhodnocení tak zároveň i na podhodnocení

# Plán testů věcné správnosti

---

## Detailní testy

- obvykle pro testování rozvahy (většina účtů rozvahy je ovlivněna relativně drobnými změnami v načasování určitých operací a jejich zůstatky je tudíž složité k určitému okamžiku předpovědět s přiměřenou přesností.)
- Účinnost, se kterou může auditor použít detailní testy, je ovlivněna počtem a částkami, které tvoří zůstatek, jejich podstatou a dostupností evidence dokládající vybrané položky.
- testování vnitřních kontrol

# **Plán testů věcné správnosti**

---

## Rozsah testů:

- **zaměřené testy věcné správnosti** – tyto testy poskytují nejvyšší ujištění o věcné správnosti a obvykle vyžadují detailní testování nejrozsáhlejšího počtu (vzorku) položek populace.

Samotné analytické testy obvykle nejsou pro získání této úrovně ujištění dostačující.

- **střední stupeň věcné správnosti** – tyto testy poskytují nižší míru ujištění vzhledem k obvykle nižšímu počtu detailně testovaných položek populace (ve srovnání se zaměřeným testem) nebo použití analytického testu.

# Plán testů věcné správnosti

---

- **základní stupeň testů věcné správnosti** - tyto testy poskytují nejnižší míru ujištění vzhledem k obvykle nejnižšímu počtu detailně testovaných položek populace nebo použití analytického testu s vyšší tolerancí (ve srovnání se středním stupněm).

Rozsah testů musí být určen pro každou potenciální chybu (nebo pro skupinu potenciálních chyb v populaci).

→ *Čím vyšší je riziko významné nesprávnosti, tím větší musí být rozsah testů věcné správnosti.*

# Plán testů věcné správnosti

---

## Metoda přímého testování

- Dojde-li k výskytu potenciální chyby, jsou vzhledem k podstatě podvojného účetnictví zkreslené nejméně dva účty.
  
- **Příklad:** Jestliže je chybný zápis na stranu Má dáti zaznamenán na účet pohledávek a způsobí nadhodnocení pohledávek, chybný zápis na straně Dal musí být zaznamenán ..... nebo na jiný účet, který bude ..... (jestliže se jedná o výnosový nebo závazkový účet) nebo .....(jestliže se jedná o nákladový nebo jiný aktivní účet).

# Plán testů věcné správnosti

## □ Auditorská testovací matice

Auditorská testovací matice		Přímý výsledek testování:		Nepřímý výsledek testování:	
Auditor testuje:	Prvotní směr testů	Aktiva a náklady	Závazky a výnosy	Aktiva a náklady	Závazky a výnosy
Má dáti	N	N	P	P	N
Dal	P	N	P	P	N

N = nadhodnocení

P = podhodnocení

- Přímé testy vstupních záznamů na jednom účtu vyúsťují v nepřímé testy souvztažných záznamů na jiných účtech.



# Plán testů věcné správnosti

---

- Auditor používá matici pro detailně zaměřené testy věcné správnosti na účtech aktiv a nákladů s cílem zjištění potenciálních chyb, které způsobují nadhodnocení těchto účtů a pro detailně zaměřené testy věcné správnosti na účty závazků a výnosů s cílem zjištění potenciálních chyb, které způsobují podhodnocení takových účtů.
- Testy potenciálních chyb zahrnující ocenění a prezentaci jsou prováděny v obou směrech.

# Plán testů věcné správnosti

---

**Například:** *Obvykle je zbytečné testovat přímo platnost záznamů vykázaných na straně Dal na účtech výnosů (např. vybíráním vzorků a prošetřením evidence dokládající jejich platnost), protože auditor získá jistotu o jejich platnosti až po testech platnosti záznamů vykázaných na stranách Má dáti (např. zůstatky na účtech krátkodobého finančního majetku a pohledávek).*

- Jestliže auditor použije matici k plánování testů věcné správnosti, použije ji jednotně (ne jenom u vybraných účtů).

# Plán testů věcné správnosti

---

## Test přiměřenosti odhadů

- významné účetní odhady vytvořené vedením společnosti - účelově zaměřené testy věcné správnosti.

### Postup auditora:

- identifikuje okolnosti vyžadující účetní odhady;
- porozumí a hodnotí metody a postupy zavedené vedením společnosti k vytvoření účetních odhadů, včetně správnosti a spolehlivosti použitých údajů a předpokladů, a buď testuje řídicí proces nebo vytváří vlastní odhady;
- posuzuje celkovou přiměřenost odhadu odpovídající všem informacím, které jsou k dispozici včetně znalostí činnosti a klienta odvětví a dalších poznatků během auditu.

# Plán testů věcné správnosti

---

## ***Kontrolní otázka:***

*Jaké skutečnosti by vedení společnosti mělo zvážit při vytváření odhadu rezerv na záruky?*

- Auditor posoudí, zda nejsou účetní odhady zkreslené, a nemohou tudíž vést ke vzniku významných nesprávností způsobených podvodem.

# Shrnutí plánování auditu

---

## *ÚČEL:*

- důkazní informace, že proběhl odpovídající proces plánování a že byly vzaty do úvahy všechny významné skutečnosti mající vliv na audit.
- OBSAHUJE celkový rozsah, časový průběh a provedení auditu.

# Shrnutí plánování auditu - obsah

---

1. popis činnosti klienta
2. své posouzení a plánované reakce na riziko zakázky včetně rizika výskytu podvodu
3. ostatní významné skutečnosti, které se objevily při předběžném plánování, které obvykle zahrnují:
  - pochopení a předběžné závěry týkající se vnitřního kontrolního prostředí,
  - stanovení plánovací hladiny významnosti,
  - klasifikaci klientova využití výpočetní techniky a rozhodnutí o případné spolupráci s odborníkem na výpočetní techniku,

# Shrnutí plánování auditu - obsah

---

- změny v klientově podnikání, které ovlivňují audit,
- významné změny v účetním systému,
- připomínky a doporučení uvedená v dopisu vedení společnosti zjištěná v průběhu plánování nebo známá z předcházejících období,
- rozpočet a cenu,
- kontaktní osoby,
- časový rozvrh auditu.

# Shrnutí plánování auditu - obsah

---

## 4. Posouzení a reakce na identifikované specifické riziko zahrnují:

- soupis všech identifikovaných specifických rizik na úrovni účetních zůstatků a souvisejících potenciálních chyb;
- soupis zvolených postupů, jak prověřit všechny účetní zůstatky a související potenciální chyby, u kterých byla identifikována specifická rizika, zahrnuje:
  - ◆ zaměřené testy věcné správnosti, nebo
  - ◆ testy spolehlivosti vnitřních kontrol, které zmírňují specifická rizika a základní úroveň testů věcné správnosti.



# Shrnutí plánování auditu - obsah

---

5. Strategie přijaté pro prověření významných účetních zůstatků a souvisejících potenciálních chyb, u kterých nebyla identifikována specifická rizika zahrnují buď:
- testy spolehlivosti vnitřních kontrol, které zmírňují odpovídající potenciální chyby a základní úroveň testů věcné správnosti;
  - střední úroveň testů věcné správnosti.

- 
- Po ukončení a zdokumentování plánu auditu auditor projedná tento plán se všemi členy auditorského týmu v souladu s harmonogramem.
  - Auditor by měl plán projednat rovněž s klientem, aby se ujistil, že jsou splněny všechny potřeby a očekávání.

# Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol

---

- Testy spolehlivosti by měly poskytnout dostačující důkaz umožňující auditorovi zvážit, zda vnitřní kontroly, na které se hodlá spoléhat, pracují účinně a bez přerušení po celé období.
- Auditor musí získat důkazní informace o správnosti a úplnosti informací generovaných ú.j.

# Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol

---

## Součásti testů:

- Ověřovací šetření – přímé (diskuse s pracovníky, kteří provádí kontrolu nebo dohled), nepřímé (diskuse s ostatními pracovníky, kteří kontrolu sami neprovádí, např. uživatel účetních informací)
- Pozorování
- Kontrola dokladu
- Opětovné provedení kontrolních postupů

# Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol

---

- *Obecně platí, že čím je vyšší riziko významné nesprávnosti nebo čím více auditor na interní kontroly spoléhá, tím kratší bude pravděpodobně období mezi testováním kontrol.*

## **DOKUMENTACE:**

- testy spolehlivosti, které provádí,
- získané důkazní informace,
- výsledky svých testů,
- vlastní závěry.

# Provádění analytických testů věcné správnosti

---

- **Cíl:** srovnání zaúčtovaných částek s očekávanými hodnotami s cílem ověřit, že zaúčtované částky nejsou významně nesprávné.

# Provádění analytických testů

---

## **Postup auditora:**

1. identifikace účetních zůstatků a potenciálních chyb, které budou testovány,
2. stanovení očekávaných hodnot,
3. určení mezní hodnoty,
4. identifikace významných rozdílů pro následné prověření,
5. prověření rozdílů,
6. vyhodnocení výsledků.

# Provádění analytických testů

---

- **Mezní hodnota** = maximální rozdíl mezi očekávanou hodnotou a zaúčtovanou částkou, který je možno tolerovat bez vysvětlení a je základním kritériem pro výběr rozdílů pro další prošetření.
- *Mezní hodnota není mírou skutečné nesprávnosti účetního zůstatku, ale spíše přijatelnou výší nejistoty vzhledem k možné potenciální chybě.*



# Provádění analytických testů

---

- ❑ Mezní hodnota by měla být dostatečně nízká, aby umožnila auditorovi identifikovat nesprávnosti.
- ❑ Je-li rozdíl menší než mezní hodnota, neznamena to významnou nesprávnost a tedy není třeba ho dále prošetřovat.
- ❑ Rozdíly větší než mezní hodnota vyžadují dodatečné prošetření, protože naznačují možnost existence významných nesprávností.
- ❑ Auditor používá odborný úsudek.

# Provádění analytických testů

---

## **DOKUMENTACE:**

### **□ při plánování analytických testů věcné správnosti:**

- testované účetní zůstatky a potenciální chyby;
- údaje použité pro stanovení očekávané hodnoty a stupeň segregace;
- vzájemné vztahy mezi testovanou částkou a údaji použitými při stanovení očekávané hodnoty;
- použité mezní hodnoty a oprávněnost jejich výše.

# Provádění analytických testů

---

## □ při prověřování rozdílů:

- vysvětlení rozdílů přesahujících mezní hodnotu a jak tato vysvětlení byla kvantifikovaná a prověřena. Pokud bylo vysvětlení provedeno dotazováním klienta, zaznamená auditor s kým vysvětlení projednal, jejich postavení a klíčové body projednávané záležitosti.

## □ při posuzování auditorových zjištění:

- auditorův závěr, je-li třeba dále prověřovat nevysvětlené rozdíly;
- auditorův závěr týkající se míry ujištění, kterou lze získat pomocí analytických testů věcné správnosti.
- všechny známé a pravděpodobné nesprávnosti.

# Provádění detailních testů

---

**Cíl:** ověření zůstatků účtů (typů operací) za pomoci prověření důkazních informací dokládajících některé nebo všechny položky obsažené v souboru tvořící daný zůstatek účtu.

# Provádění detailních testů

---

## 3 typy detailních testů:

- ❑ **test všech položek** - prověření důkazních informací pro všechny položky tvořící celý soubor, vhodné pro významné soubory, které jsou tvořeny pouze jednou nebo několika málo velkými položkami (např. malý podnik).
- ❑ **test určitých položek** - auditor vybere jednotlivé položky souboru, které mají určité charakteristiky (například přesahují určitou částku),
- ❑ **test vzorku** - zhodnocení charakteristiky celého souboru na základě charakteristik vybraného vzorku, pro který byly prověřeny důkazní informace.

# Literatura

---

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

ISA 240: Postup auditorů při posuzování možných podvodů  
při auditu účetní závěrky

ISA 300: Plánování auditu účetní závěrky

ISA 330: Postupy prováděné auditorem v reakci na  
vyhodnocená rizika

ISA 500: Důkazní informace

ISA 501: Důkazní informace - specifické aspekty vybraných  
položek

ISA 505: Externí konfirmace

ISA 510: První auditní zakázka - počáteční zůstatky

# Literatura

---

ISA 520: Analytické postupy

ISA 530: Výběr vzorků

ISA 540: Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů

- ❑ 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