

Auditorské postupy

Výběr auditního týmu Vytvoření plánu auditu

Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.

Výběr auditního týmu

Auditor je odpovědný za výběr vhodného auditního týmu pro konkrétní zakázku

➡ *rozhodující předpoklad pro dosažení cílů auditu.*

ISA 200: Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky,

ISA 220: Řízení kvality auditorské činnosti,

ISA 300: Plánování auditu účetní závěrky.

Výběr auditního týmu

Etické zásady auditního týmu:

- nezávislost;
- poctivost a bezúhonnost;
- objektivita;
- odborná způsobilost a řádná péče;
- zachování mlčenlivosti (důvěrný charakter informací);
- profesionální jednání;
- integrita.

Auditní tým přistupuje k plánování a provádění auditu s **profesní skepsí**, tzn. auditní tým/auditor zůstane nedůvěřivý a provede kritické zhodnocení platnosti získaných důkazních informací a bude si pozorně všímat důkazních informací, které vylučují nebo zpochybňují spolehlivost dokumentů nebo prohlášení vedení k auditu.

Výběr auditního týmu

ČINNOSTI AUDITORA:

1. Výběr vhodných pracovníků na auditní zakázku

- reakce na vyhodnocené riziko zakázky
- Faktory výběru pracovníků na zakázku:
 - a) velikost a komplexnost klientových aktivit, vyžadující specifické znalosti daného oboru podnikání a očekávaná neobvyklá rizika, rozsah a složitost auditu;
 - b) klientovo očekávání týkající se načasování auditorských prací, termínů vydání zpráv a jiných relevantních faktorů;
 - c) posouzení nezávislosti členů auditního týmu, zahrnující posouzení možného konfliktu zájmů (například přidělení pracovníků k auditu pro klienty, kteří jsou jejich bývalými zaměstnavateli nebo zaměstnavateli jejich propojených osob);

Výběr auditního týmu

- d) kvalifikace a zkušenost pracovníků, požadavek na speciální odborné znalosti;
- e) plánovaný rozsah účasti auditora na zakázce;
- f) dostupnost pracovníků a efektivní a vhodné využití pracovníků, předpokládaný čas, po který budou přidělení pracovníci k dispozici;
- g) kontinuita pracovníků a pravidelná rotace pracovníků na dané auditní zakázce, zajišťující efektivní realizaci auditu, a také možnost využít ostatní pracovníky s odlišnou zkušeností a praxí;
- h) plánovaný dohled a zapojení pracovníků, kteří je provádějí;
- i) příležitosti získávání zkušeností při provádění určitých prací.

Výběr auditního týmu

2. Zahrnutí expertů

Externí nebo interní, důvody: speciální znalost odvětví, komplexní zpracování dat, daňová problematika, aj.

Odpovědnost za závěry expertů nese auditor!

3. Schválení auditního týmu auditorem

Auditor odsouhlasí jména a kvalifikaci pracovníků, kteří jsou přiděleni na konkrétní zakázku.

4. Možné konzultace (v rámci auditorské firmy nebo mimo ni)

Výběr auditního týmu

5. Delegování pravomocí

- Obvyklá struktura auditního týmu:

auditor + přiměřený počet asistentů (dle rozsahu zakázky)



asistent junior

asistent senior

(dle zkušeností a odbornosti)

- sběr a analýza informací

- dohlíží navíc na asistenta juniora, komunikuje s auditorem

Výběr auditního týmu

- Asistenti by měli být zapojeni do maximálního možného počtu jednotlivých částí auditu – význam získávání zkušeností v rámci osobního rozvoje.

Výběr auditního týmu

6. Dohled

Sledování postupu auditu s cílem posoudit, zda:

- asistenti mají nezbytné odborné dovednosti a způsobilost provádět úkoly, které jim byly zadány,
- asistenti rozumějí cíli a účelu auditu,
- práce je prováděna v souladu s celkovou strategií a plánem auditu.

Získání informací o významných účetních a auditorských problémech, které byly zjištěny v průběhu auditu, a jejich řešení. Při řešení problémů je třeba posoudit jejich významnost a popřípadě upravit celkovou strategii a plán auditu.

Výběr auditního týmu

7. Kontrola

Práce každého asistenta musí být zkontrolována pracovníkem, který má dostatečnou úroveň odborné způsobilosti, aby bylo možné posoudit, zda:

- práce byla provedena v souladu s plánem auditu;
- provedená práce a získané výsledky byly zdokumentovány;
- všechny důležité problémy týkající se auditu byly vyřešeny nebo jsou promítnuty do auditorských závěrů;
- cíle auditorských postupů byly dosaženy;
- vyjádřené závěry jsou v souladu s výsledky provedené práce a podporují výrok auditora.

Výběr auditního týmu

DOKUMENTACE:

výběr auditního týmu;
způsob kontroly práce členů týmu;
plánované zahrnutí expertů (např. IT specialistů,
daňových specialistů, interních auditorů,
pojistných matematiků apod.).

VYTVOŘENÍ PLÁNU AUDITU

ČINNOSTI AUDITORA:

1. Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností
2. Plánování auditorského postupu
3. Sestavení plánu testů vnitřních kontrol
4. Sestavení plánu testů věcné správnosti
5. Shrnutí a projednání plánu auditu

Auditorské riziko

= riziko, že auditor vydá neodpovídající výrok o účetní závěrce, protože nezjistí, že účetní závěrka obsahuje významnou nesprávnost.

3 základní skupiny rizika:

Přirozené riziko – vznikne významná nesprávnost v důsledku nesprávnosti zůstatku účtu či účetní operace (neexistuje systém vnitřní kontroly, nebo je vnitřní kontrola nedostatečná).

Kontrolní riziko – nebude zamezeno vzniku významné nesprávnosti, která vznikne v účetní závěrce.

Auditorské riziko

Přijatelné zjišťovací riziko – auditor při ověřování nezjistí významnou nesprávnost v účetní závěrce a na základě této skutečnosti může vydat neodpovídající výrok.

→ *auditor může sám ovlivnit volbou vhodných auditorských postupů!*

Vztahy:

Čím je přirozené a kontrolní riziko nižší, tím vyšší může být úroveň zjišťovacího rizika.

Čím je přirozené a kontrolní riziko vyšší, tím nižší je úroveň zjišťovacího rizika.

Auditorské riziko

$$AR = PR \times KR \times ZR$$

Kde:

AR = auditorské riziko,

PR = přirozené riziko,

KR = kontrolní riziko,

ZR = zjišťovací riziko.

Příklad

Auditor je ochoten přijmout **5%** auditorské riziko (tzn. že chce mít 95% jistotu, že jeho výrok k účetní závěrce bude správný).

Jaká je p -st nezjištění významné nesprávnosti a kolik případných významných nesprávností může zůstat na určitém množství prověřovaných dokladů?

Příklad

Auditor prověřuje 200 položek.

Přirozené riziko stanovil po předchozích zkušenostech s účetní na **25%**:

Účetní z 200 účtovaných případů 150 zaúčtuje správně a 50 chybně.

Kontrolní riziko stanovil na **50%**:

Polovina chyb po účetní zůstane neodhalena.

Jaké je zjišťovací riziko auditora? (p-st, že nezjistí významnou nesprávnost)

Auditorské riziko

$$PZR = AR / (PR + KR) = 0,05 / (0,25 \times 0,5) =$$

40 %

Závěr:

Auditor by měl při kontrole 200 položek (zaúčtovaných účetních případů) objevit **25 chyb**, přičemž by v účetnictví těchto chyb mohlo zůstat ještě **10**.

Auditorské riziko

Matice vzájemných vztahů jednotlivých druhů rizik:

		Auditorské posouzení kontrolního rizika je:		
		vysoké	střední	nízké
Auditorské posouzení přirozeného rizika je:	vysoké	<i>nízké</i>	<i>nízké</i>	<i>střední</i>
	střední	<i>nízké</i>	<i>střední</i>	<i>vysoké</i>
	nízké	<i>střední</i>	<i>vysoké</i>	<i>vysoké</i>

Je-li přirozené riziko posouzeno jako vysoké a kontrolní riziko jako střední, přijatelná úroveň zjišťovacího rizika je **nízká**.

Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností

- **ISA 240:** Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky
- ISA 315:** Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti
- ISA 330:** Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika

Posouzení rizika

- **Cíl:** omezit auditorské riziko na úrovni účetních zůstatků tak, aby na závěr auditu při formulaci výroku k účetní závěrce bylo celkové auditorské riziko na přiměřené úrovni.

Indikace možného rizika

- ❑ Minulé nesprávnosti jsou výrazným indikátorem budoucích nesprávností (opakující se nesprávnosti u určitých účtů nebo operací);
- ❑ riziko výskytu nesprávností je vyšší, je-li účetní systém nespolehlivý nebo vykazuje-li kontrolní prostředí nedostatky;
- ❑ nesprávnosti se vyskytují častěji ve spojitosti s neobvyklými nebo komplexními operacemi a operacemi při účtování účetních odhadů;
- ❑ riziko výskytu nesprávností je vyšší u operací zaúčtovaných na konci nebo blízko konce účetního období.

Posouzení rizika

Auditor by měl **identifikovat účty**, u kterých existuje specifické riziko a které vyžadují zvláštní pozornost při přípravě plánu auditu. Bere do úvahy:

- rizika identifikovaná v průběhu dalšího plánování;
- rizika identifikovaná v průběhu předběžného plánování;
- rizika spojená s nesystematicky zpracovávanými operacemi;
- rizika spojená s operacemi se zvláštním charakterem.

Měl by uvážit, jaké významné nesprávnosti se mohou vyskytnout.

Posouzení rizika

6 typů možných nesprávností ("potenciální nesprávnosti"):

1) Potenciální nesprávnosti spojené s operacemi:

Úplnost - operace nejsou zaúčtovány;

Platnost - zaúčtované operace nejsou platné;

Zaúčtování - operace jsou zaúčtovány špatně (ve špatné výši nebo špatně klasifikovány, nebo může vzniknout nesprávnost při součtu nebo převodu operací z jednoho záznamu do druhého);

Zaúčtování do správného období - operace jsou zaúčtované na účtech ve špatném období.

Posouzení rizika

2) Potenciální nesprávnosti spojené s účetní závěrkou:

Ocenění - majetek nebo závazky jsou nesprávně oceněny (tj. neodráží správně stávající podmínky podnikání a ekonomiky).

Prezentace - účetní zůstatky jsou prezentovány zavádějícím způsobem nebo nejsou uvedeny všechny informace, které jsou nezbytné pro věrnou prezentaci a soulad s účetními standardy nebo právními požadavky.

Posouzení rizika

Plán auditu je navržen tak, aby bylo auditorské riziko snižené na přijatelnou úroveň.

→ auditor se při přípravě plánu auditu potřebuje ujistit, že žádná z 6 typů potenciálních nesprávností nebyla přehlédnuta.

POZOR: Díky podstatě podvojného účetnictví ovlivní každá potenciální nesprávnost (kromě nesprávnosti související s prezentací) nejméně 2 účty.

Například: Potenciální nesprávnost zahrnující platnost nákupu zásob (např. nákup zaúčtovaný, ale nerealizovaný) se týká jak zásob, tak i závazků.

Posouzení rizika

Rizika identifikovaná v průběhu dalšího plánování

Při identifikování specifických rizik bere auditor do úvahy *hladinu významnosti*. Je-li pravděpodobnost výskytu nesprávností větší, ale tyto nesprávnosti nejsou významné, *nejedná se o specifické riziko*.

Např.: Provádí-li klient časté nebo významné opravné účetní zápisy, tato skutečnost může naznačovat, že účetní systém nepracuje správně– nutno pochopit okolnosti vzniku nesprávností (zaveden nový systém, se systémem pracují nezkušení pracovníci, snahy obejít účetní systém) .

Operace zpracovávané systematicky spolehlivými účetními systémy vykazují obecně menší riziko.

Posouzení rizika

Specifické riziko nesprávnosti:

Nejsou-li podpůrné záznamy periodicky odsouhlasovány s hlavní knihou nebo jinými kontrolními účty,

není-li majetek periodicky srovnáván se souvisejícími účetními záznamy.

Rizika spojená podvodem.

Např.: Nadhodnocení výnosů (např. předčasným zaúčtováním výnosů nebo zaúčtováním fiktivních výnosů) nebo podhodnocení výnosů (např. vlivem nesprávného převedení výnosů do pozdějšího období) – automaticky bráno za specifické riziko.

Posouzení rizika

Rizika identifikovaná v průběhu předběžného plánování

Např.: neobvyklé nebo neočekávané účetní zůstatky nebo vzájemné vazby, které naznačují možnost nesprávnosti.

Rizika spojená s nesystematicky zpracovávanými účetními operacemi

1) operace, které nevznikají při běžné činnosti podniku

- mají tendenci být nesprávné, protože jsou obecně zpracovávány jen výjimečně, často pracovníky, kteří nerozumí jejich podstatě.

Posouzení rizika

2) operace při účtování oprav

- Mohou být:

a) samy nesprávné,

b) být navrženy tak, že zkreslují finanční výsledky nebo pozice uvedené ve výkazech,

c) být navrženy, aby zakryly podvod.

- Jsou-li úpravy prováděny s cílem opravit nepřesnosti, mohou naznačovat, že účetní systém není spolehlivý a že existuje významné riziko dalších nepřesností.

Posouzení rizika

3) operace při účtování účetních odhadů a jiných úprav na konci účetního období

Odhady jsou vždy subjektivní a obvykle existuje možnost úmyslného zkreslení při jejich přípravě.

Auditor také bere v úvahu, jsou-li všechny odhady, které měly být zaúčtovány, skutečně zaúčtovány.

Úpravy na konci účetního období - úpravy související s časovým rozlišením a zaúčtováním do správného období.

- mohou být založeny na odhadech,
- náchylné k manipulaci ze strany klienta.

Posouzení rizika

Rizika spojená s operacemi se zvláštním charakterem

operace, které vedení přináší přímý nebo nepřímý užitek;

operace s propojenými osobami, které jsou neobvyklé svou velikostí nebo podstatou;

operace, jejichž charakteristika vyvolává pochybnosti o riziku podvodu.

Posouzení rizika

DOKUMENTACE:

popisuje pro každý významný účet nebo skupinu souvisejících účtů všechna identifikovaná specifická rizika a potenciální nesprávnosti, které jsou těmito riziky ovlivněny.

Plánování auditorského postupu

- **ISA 240:** Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky
- ISA 300:** Plánování auditu účetní závěrky
- ISA 500:** Důkazní informace

Plánování auditorského postupu

= stanovení celkové strategie zakázky a sestavení plánu auditu

Při přípravě plánu auditu by měl auditor zvážit, zda:

Identifikoval specifické riziko související s potenciální nesprávností a faktory, které k tomuto posouzení napomohly;

vedení zavedlo kontroly, na které by se mohl spolehnout.

Dále zvážit:

podstatu a rozsah potřebných testů věcné správnosti, na základě svého posouzení rizika a svého rozhodnutí, jestli se bude spoléhat na vnitřní kontrolu.

Plánování auditorského postupu

Pro každou potenciální nesprávnost, u které identifikoval specifické riziko, auditor buď:

- spoléhá na kontroly, které toto riziko snižují a provádí základní úroveň testů věcné správnosti,
nebo
- provede zaměřené testy věcné správnosti.

Pro potenciální chyby, u kterých auditor neidentifikoval specifické riziko, by měl přijmout 1 ze 2 strategií:

- ověřit spolehlivost odpovídajících účetních systémů a provést základní úroveň testů věcné správnosti,
nebo
- provést střední úroveň testů věcné správnosti.

Plánování auditorského postupu

Ujištění se o auditu:

Inherentní ujištění

Kontrolní ujištění

Ujištění o věcné správnosti

Pro všechny potenciální nesprávnosti musí být provedeny testy věcné správnosti poskytující alespoň částečné auditorské ujištění.

Plánování auditorského postupu

Plán auditu obsahuje:

- Popis povahy, časového průběhu a rozsahu plánovaných procedur pro vyhodnocení rizik, které musejí být dostatečné pro posouzení rizik významných nesprávností;
- Popis povahy, časového průběhu a rozsahu následných plánovaných auditorských postupů na úrovni tvrzení u každé významné skupiny transakcí, účetních zůstatků a informací zveřejněných v účetní závěrce.
- Další auditorské postupy, které mají být provedeny v rámci zakázky.

Plánování auditorského postupu

Test spolehlivosti kontrol a testy věcné správnosti

Je pravděpodobné, že kontroly budou efektivní v zabránění vzniku nebo zjištění všech potenciálních nesprávností, u kterých identifikoval specifické riziko?

Existuje-li taková kontrola = **kontrola zmírňující rizika**
(snižuje riziko na dostatečně nízkou úroveň)

➡ auditor provádí pouze základní úroveň testů věcné správnosti.

Neexistují-li podobné kontroly

➡ provádí zaměřené testy věcné správnosti.

Plánování auditorského postupu

Příklad: Klient provádí kontrolu týkající se zaúčtování do správného období u nákupů, kde by obvykle auditor identifikoval specifické riziko.

- prověřují knihy došlých faktur a záznamy o přijatém zboží tak, aby se ověřilo, že byly všechny nákupy provedené těsně před koncem účetního období zaúčtovány do období, ve kterém bylo zboží přijato.

Tvorba účetních odhadů je spojená se subjektivitou a nejistotou, často neexistují kontroly, které by snižovaly riziko spojené s odhady.

Obecně je efektivnější provést u účetních odhadů zaměřené testy věcné správnosti.

Plánování auditorského postupu

Menší účetní jednotky a zvláště **podniky řízené majitelem** - střední nebo detailní úroveň testů věcné správnosti.

Důkazní informace (spolehlivé a relevantní) pro informace generované účetní jednotkou.

Příklad: provedení testu údajů o objemu prodaných výrobků obdržených z obchodního oddělení

- odsouhlasení těchto údajů dle jiné zprávy a přehledy používané vedením pro řízení či kontrolu podniku, či může reprodukovat daný přehled z údajů v systémech společnosti.

Plánování auditorského postupu

Zvážení aspektů zakázky jako celku

Aby byla práce efektivní, plánuje auditor auditorské postupy s uvážením vzájemných vazeb mezi testy spolehlivosti kontrol, testy věcné správnosti a potenciálními chybami tak, aby zamezil zbytečnému opakování prací nebo dvojitému ujištění.

Auditor uváží následující faktory (identifikované v předchozích fázích plánování):

- riziko zakázky;
- kontrolní prostředí;
- problémové oblasti vytypované vedením;
- termíny vydání zpráv;
- počet organizačních jednotek a dceřiných společností;
- posouzení míry závislosti klienta na využití výpočetní techniky;
- statutární a jiné závazné požadavky,
- posouzení rizika podvodu včetně obcházení kontrol vedením.

Plánování auditorského postupu

- Na plán auditu má vliv také **počet organizačních jednotek nebo dceřiných společností klienta.**
- Čím větší je klient, tím vyšší je pravděpodobnost, že spolehnout se na kontrolu bude efektivní.

Plánování auditorského postupu

DOKUMENTACE:

- Pro každou potenciální chybu, u které auditor identifikoval specifické riziko, se dokumentuje rozhodnutí, jestli se auditor bude spoléhat na kontroly, které snižují specifické riziko nebo provede zaměřené testy věcné správnosti.
- Plánuje-li auditor provést zaměřené testy věcné správnosti - podrobnosti o těchto testech.
- Potenciálních nesprávnosti celku .
- Významné oblasti auditu – detailní plány testů spolehlivosti kontrol a testů věcné správnosti.

Literatura

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

ISA 200: Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky,

ISA 220: Řízení kvality auditorské činnosti,

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

ISA 300: Plánování auditu účetní závěrky,

ISA 315: Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti,

ISA 330: Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika.

ISA 500: Důkazní informace

Literatura

- ❑ Hakalová, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2011. ISBN 978-80-7399-144-9
- ❑ 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