

Hugo a Sally se baví o auditu

Díl 1.

(Auditor č. 7/2017 – 7/2021)



Vážení kolegové auditoři,

za autorský kolektiv jsme potěšeni, že se Vám seriál Hugo a Sally líbí, a můžeme Vám proto nabídnout sborník rozhovorů Huga a Sally, které byly dosud vydány.

Doufáme, že i nadále budeme moci touto poněkud odlehčenou formou vést auditory i jejich asistenty k zamyšlení nad problémy, které s auditem souvisí.

Dovolujeme si upozornit, že jednotlivé rozhovory mezi Hugem a Sally v tomto sborníku Komory auditorů ČR (KA ČR) vycházely ze znění právních předpisů a jejich převažujících interpretací, které byly relevantní v době jejich vzniku. Doporučujeme proto ověřit si názory či závěry uvedené v jednotlivých rozhovorech ve vztahu k aktuálním právním a profesním předpisům.

Rozhovory mezi Hugem a Sally nepředstavují závazná stanoviska. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím tohoto sborníku.

Michal Štěpán jménem autorského kolektivu

Výboru pro metodiku auditu KA ČR

Autoři:

Hauptfleisch Roman (Hpt)

Charvát Karel (ChaK)

Jindřišková Markéta (mj)

Kocurková Jana (JaK)

Králíček Vladimír (KIV)

Křížová Chrámecká Martina (MCh)

Kulhavý Pavel (KuP)

Liberda Jiří (Lib)

Mužátková Hana (HaM)

Pelák Jiří (PeJ)

Staněk Stanislav (StS)

Štěpán Michal (SpM)

Vydala Komora auditorů ČR. Připravila: Vladimíra Karlová.

Sazba: Infomedia, s.r.o., Praha 4

© Komora auditorů ČR. Všechna práva vyhrazena

ISBN 978-80-86679-54-9

Auditor 7/2017

Hugo a Sally se představují

Milí kolegové auditoři,

rozhodli jsme se pustit do seriálu. Proč? Protože by nás to mohlo bavit. A snad i vás by to mohlo bavit. Tím spíš, pokud si z něj něco praktického odnesete. O tom bude ten seriál. O praktických tipech, co dělat či nedělat při auditu. Pokud možno jednoduše, stručně a ilustrativně.

Tímto vám představuji naše dva kolegy: Huga a Sally. Oba jsou auditoři. Hugo je zatím méně zkušený, licenci má čerstvou, je snaživý a přiměřeně chápavý. Jen si občas věci trochu moc zjednodušuje a sem tam v tom ještě nemá jasno. Ale rád se ptá a bez problému přijme přesvědčivou odpověď. Je radost s ním pracovat.



Ahoj. Já jsem Hugo.

No a pak je tu Sally. Audity už dělá pěkných pár let. Má to v hlavě docela srovnané a baví ji předávat moudra mladším. Nevadí jí, když kolega přijde s problematickým nápadem. Ráda zapřede rozhovor a snaží se ho dovést ke správnému řešení. A občas se i sama něco přiučí. Sem tam má trochu učitelské manýry, ale jinak je fajn.


Ani ona nemusí mít patent na pravdu, i když většinou ji má. Hlavně proto, že ze svých kontaktů a aktivit v komoře auditorů ví, na co se auditoři ptají a kde dělají chyby, co se často zjišťuje při dohlídkách či nedejbože řeší na kárné komisi.

Tak odtud bude povětšinou přicházet inspirace pro náš seriál. Každý díl bude věnován jednomu tématu. Jejich výběr se krom jiného bude řídit i ročními obdobími.

Na podzim je zajímavější bavit se o plánování auditu a vyhodnocování rizik, na jaře naopak o provádění testů a vyhodnocování jejich výsledků.

V každém díle seriálu najdete vždy několik krátkých rozhovorů Huga a Sally na zvolené téma. Snad si v každém z těch rozhovorů něco najdete. Ať už to bude „Hm, to jsem si vždycky myslel.“ anebo „Hm, tak to mne překvapilo. Budu o tom přemýšlet.“

Jednotlivé rozhovory určitě bez problémů lokalizujete, postavy našich dvou kolegů jsou myslím nepřehlédnutelné. Hodláme pokračovat, dokud našemu autorskému kolektivu z Výboru pro metodiku auditu KA ČR nedojde dech či inspirace. A v tom nám můžete pomoci i vy. Jsme připraveni čerpat z vašich otázek či námětů. Nebojte se nám proto napsat. Začít svůj dopis můžete třeba takto: „Milá Sally, ...“



Ahoj. Já jsem Sally.

Michal Štěpán jménem autorského kolektivu VMA

OBSAH

PLÁN: Hugo a Sally se baví

o akceptaci zakázky	7
1. Rizika prvoroční zakázky	
2. Požadavky Etického kodexu v kontextu vyhodnocení rizik prvoroční zakázky	
3. Vyhodnocení rizik prvoroční zakázky – závěr	
4. Hugo a Sally auditují opakovaně	
o auditorovi a asistentovi auditora.....	11
1. Asistent auditora vs. člen týmu	
2. Dokumentace práce auditního týmu	
3. Komunikace v týmu	
4. Profesní úsudek a konzultace	
o auditu skupiny	15
1. Odpovědnost za audit skupiny	
2. Komunikace s auditorem složky	
3. Materialita složky	
4. Dceřiná společnost v zahraničí a sestavení konsolidované účetní závěrky	
o auditu účetních odhadů	19
1. Jak hodně se nový standard liší od předchozího	
2. Vyhodnocování rizik	
3. Testování účetních odhadů	
o IT v auditu	23
1. Porozumění IT systému a strategie testování	
2. Vysoká závislost na IT	
3. Testování kontrol závislých na IT	
4. Použití dat z IT systémů pro testy věcné správnosti	
o materialitě.....	27
1. Výběr základny	
2. Zdůvodnění použitého procenta	
3. Použití materiality při testování	
4. Přehodnocení materiality na závěr auditu	
podruhé o materialitě.....	31
1. Dokumentace významnosti	
2. Rozsah testování	
3. Nalezená nesprávnost	
o podvodu	35
1. Není podvod jako podvod	
2. Kde se nejspíš může podvádět?	
3. Co když podvádí samotné vedení?	
o praní špinavých peněz.....	39
1. Identifikace klienta, identifikační formulář	
2. Hodnocení rizik klienta	
3. Oznámení podezřelého obchodu	
o prvním roce auditu.....	43
1. Před uzavřením smlouvy	
2. Počáteční zůstatky	
3. Chyby v předchozím období	
o předběžných analytických postupech.....	47
1. Důležitost předběžných analytických postupů	
2. Provedení předběžných analytických postupů	
3. Vyhodnocení předběžných analytických postupů	
4. Identifikace nových rizik	

o účetních odhadech.....	51
1. Účetní odhad a jeho změna	
2. Riziko spojené s odhadem	
3. Reakce na vyhodnocená rizika	
4. Reakce na významné riziko, zveřejnění v příloze, prohlášení vedení společnosti, podvod	
5. Ocenění reálnou hodnotou, využití znalce	
o vyhodnocování rizik.....	57
1. Proč má smysl trávit čas vyhodnocováním rizik	
2. Kolik času strávit vyhodnocením rizik	
3. Proč má smysl určovat rizika co nejkonkrétněji	
4. Proč je důležité dobře určit významná rizika	
5. Získávám vyhodnocením rizik důkazní informace?	
podruhé o identifikaci a vyhodnocení rizik	63
1. Porozumění vnitřnímu kontrolnímu prostředí	
2. Informační systémy	
3. Povinné procedury k identifikaci rizik	
4. Vyhodnocení rizik	
5. Riziko nedostatečného zveřejnění	
o významném riziku podvodu na výnosech	69
1. Předepsaná významná rizika	
2. Reakce na významná rizika	
3. Detailní test věcné správnosti u výnosů	
4. Získání dostatečné auditní evidence u výnosů	
AUDITNÍ POSTUPY: Hugo a Sally se baví	
o analytických testech věcné správnosti	73
1. Analytický test založený na trendové analýze	
2. Analytický test založený na korelaci	
3. Analytický test založený na nefinančních údajích	
4. Výhody a nevýhody analytických testů	
podruhé o analytických testech.....	77
1. Předběžné procedury versus testy věcné správnosti	
2. Přesnost testu	
3. Správnost a úplnost vstupních údajů	
4. Analytické testy u významných rizik	
o derivátech.....	81
1. Identifikace	
2. Ocenění	
3. Hugo počítá derivát sám	
4. Hugo se obrací na experta	
5. Zajišťovací účetnictví	
o detailním testování	87
1. Rozsah testu	
2. Reprezentativní výběr	
3. Cílený výběr	
4. Důkazní informace vs. podklad klienta	
opět o detailním testování	91
1. Přehledy připravené klientem	
2. Kvantitativní vyhodnocení výsledků	
3. Kvalitativní vyhodnocení výsledků	
4. Dokumentace	

o finančních investicích	95	o následných událostech	141
1. Pořizovací cena nové investice		1. Zápisy z porad vedení	
2. Klasifikace investice		2. Diskuze a protichůdné informace	
3. Klasifikace dluhopisů		3. Seznámení se s posledními finančními informacemi	
4. Nákup dluhopisů pod pari a časové rozlišení výnosu (nižší cena než nominál)		o projednání výsledků auditu	145
5. Kreditní riziko u dluhopisů		1. Zaúčtování oprav	
o inventurách.....	101	2. Neopravené nesprávnosti	
1. Musím tam být?		3. Projednání zprávy auditora	
2. Musím být všude?		o předpokladu nepřetržitého trvání	149
3. Pomůže mi rollback nebo brigádník?		1. Posuzování předpokladu nepřetržitého trvání	
4. Není účast jako účast		2. Modifikace zprávy auditora kvůli předpokladu trvání	
opět o inventurách.....	105	3. Zveřejnění významné nejistoty v příloze účetní závěrky	
1. Čemu se mám při inventuře hlavně věnovat?		4. Ukončení činnosti jako následná událost	
2. Počítání a měření při inventuře		o účetní závěrce	153
3. Dokumentace		1. Rozvaha	
4. Odrolování výsledků		2. Výsledovka, výkaz cash flow	
5. Ověření existence jinak než účastí na inventuře		3. Příloha	
o konfirmacích	111	o vyhodnocení nesprávností	157
1. Jak vybrat vzorek?		1. Chyby ve vzorku	
2. Co dále konfirmovat a proč?		2. Kvalitativní aspekty	
3. Proces konfirmací pod kontrolou auditora		3. Dopad na účetní závěrku	
4. Co když konfirmace nepřijde?		4. Finální vyhodnocení	
5. Vyhodnocení výsledků a řešení rozdílů		o nejistotě	161
opět o konfirmacích	117	1. Nejistota, či rozpor?	
1. Je povinnost posílat konfirmace?		2. Nejistá výše opravné položky	
2. Klient odmítá poslat konfirmace		3. Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku	
3. Protistrana odmítne odpověď na konfirmační dopis		4. Neuvedení významné nejistoty v příloze v účetní závěrce	
4. Rozdíly v konfirmované částce		o příloze v účetní závěrce	165
5. Důvody, proč nekonfirmovat pohledávky a závazky		1. Dopady koronaviru	
o ocenění (znehodnocení) zásob	123	2. Významné informace v příloze v účetní závěrce	
1. Riziko znehodnocení zásob zjištěné při inventuře		3. Omluva chyby v příloze	
2. Expirace zásob		4. Srozumitelnost	
3. Posouzení obrátkovosti zásob		OSTATNÍ: Hugo a Sally se baví	
4. Náhradní díly		o kontrole kvality	169
5. Realizovatelná hodnota zásob		1. Manuál řízení kvality	
o rezervách	129	2. Kontrola kvality na zakázce	
1. Identifikace rizik a analytické postupy		3. Osoba provádějící kontrolu kvality zakázky	
2. Reakce na rizika		4. Monitorování	
3. Soudní spory		o ostatních službách	173
4. Rezervy a následné události		1. Kovenanty	
o snížení hodnoty dlouhodobého majetku	133	2. Potvrzení tržeb	
1. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek – protichůdné informace		3. Ověřování dotací	
2. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku – impairment		4. Podnik v obtížích	
3. Změna doby použitelnosti		o vzdáleném provádění auditu v důsledku COVID-19	177
FINAL: Hugo a Sally se baví		1. Důvěryhodnost dokumentů obdržených elektronicky	
o archivaci spisu	137	2. Vzdálené porozumění procesu a kontrol	
1. Kompletace spisu		3. Změny v procesech	
2. Archivace spisu		4. Inventura	
3. Znovuotevření spisu		5. Materialita	

1. Rizika prvorocní zakázky



Ahoj Sally, můj známý, finanční ředitel středně velké firmy, hledal auditora, tak jsem to vzal. Mám z toho velkou radost.

Hugo, nechci ti brát nadšení ze získání nového klienta, ale stihl jsi posoudit, jestli jsi zakázku schopen provést, a jaká rizika s ní budou spojena?



Vidíš, to vlastně před podpisem smlouvy musím. Něco už jsem si zjišťoval, vím, jaký je jejich předmět podnikání a trhy, na kterých působí. A vím, že jejich akcie ani dluhopisy nejsou obchodovány na burze.

A víš, kdo je vlastník firmy a zda nemají negativní publicitu? Už z toho můžeš vyhodnotit zakázku jako příliš rizikovou a odmítnout její přijetí. Udělej si rychlý průzkum na internetu a spoj se s tím známým. Jako finanční ředitel bude určitě vědět všechno, co budeš potřebovat.

Hm, na tom něco bude. A jak s ním budu mluvit, tak se rovnou zeptám na další věci, třeba na účetní rámec, jestli je to české účetnictví, jak předpokládám, a důležité účetní metody, důvod změny auditora, dopisy vedení z minulých let a tak.

Přesně. Ještě než za ním půjdeš, podívej se do zveřejněných účetních závěrek a zpráv auditora z předchozích let a připrav si body k projednání, abys na nic nezapomněl.

Nemáš nějaký vzor, jak vše zdokumentovat?

Zkus si otevřít na webu KA ČR část Metodická podpora a podívat se na Příručku pro provádění auditu. Je tam šikovný vzorový formulář 111B – *Vyhodnocení rizik prvorocní zakázky*. Spousta inspirace pro tvou přípravu a následnou dokumentaci.

A jak je to s tím oslovením předchozího auditora?

Dobře, že to zmiňuješ. Ještě před přijetím zakázky bys měl mít jeho vyjádření, jestli si je vědom nějakých odborných či jiných skutečností, které by mohly mít vliv na tvé rozhodnutí, jestli zakázku přijmout nebo ne.

-Lib-

Hugo a Sally se baví o akceptaci zakázky

2. Požadavky Etického kodexu v kontextu vyhodnocení rizik prvoroční zakázky

Plán



Co je z tvého hlediska největší chyba, kterou bych při rozhodování o přijetí zakázky mohl udělat?

Rozhodnout se přijmout zakázku, kterou nezvládneš, klient ji nezaplatí a ještě budeš čelit negativní publicitě.



Eh?

Může se stát, že důvodem změny auditora je, že jim přišel na nějaké nepravosti a rozhodl se spolupráci ukončit. Když se nezeptáš, tak nevíš. Společnost může být například agresivní při stanovování odhadů, aby plnili výkonové cíle a management si vyplatil odměny.

Teď mě napadlo, že také může mít problémy s likviditou a může být ohrožen princip nepřetržitého trvání. U toho bych já osobně být vlastně nechtěl.

No, a k tomu ještě klíčová věc, tvá nezávislost, další aspekt před přijetím zakázky.

Vidíš, vždyť já se s tím finančním ředitelem dlouho znám.

A tím by mohla být ohrožena tvá objektivita a nezávislost, pokud bys měl být zodpovědný za provedení této zakázky. Víš, kde najdeš podrobnosti?

Ano, požadavky a vhodné postupy jsou uvedeny zejména v části 4a Etického kodexu.

Co se týče tvého vztahu s členem vedení potenciálního klienta, jedním z možných zabezpečovacích prvků sloužících ke snížení ohrožení na přijatelnou úroveň může být třeba to, že ti provedu kontrolu kvality před vydáním zprávy.

-Lib-

3. Vyhodnocení rizik prvoroční zakázky – závěr

Tak jsem zjistil všechny potřebné informace pro rozhodnutí o přijetí zakázky. Vše jsem zdokumentoval a vyhodnotil zakázku jako s nízkým rizikem a učinil závěr.

Hmm, tak do toho.



Jsem přesvědčen, že neexistují žádné skutečnosti, které by mi bránily provést tuto zakázku, a že jsem získal dostatečné informace k jejímu přijetí. Při zjištění ohrožení nezávislosti jsem přijal dostatečné zabezpečovací prvky, které toto ohrožení snižují na přijatelnou úroveň. A nakonec – nejsem si vědom žádných dalších faktorů, které by oslabily mou nezávislost nebo zdání nezávislosti.

Super. Tak to už určitě také víš, kdo je skutečný vlastník?

Ano, není to nikdo veřejně známý, takže riziko z tohoto titulu je nízké.

Nezapomeň, že musíš dodržet i postupy proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a tohle tam musíš taky dokumentovat.

No vidíš, a já myslel, že stačí identifikovat členy statutárního orgánu. To se mám s tím vlastníkem také sejít a vidět jeho občanku?

To ne, jen musíš v dokumentaci uvést, kdo tím skutečným vlastníkem je. Ještě mi řekni, zda se jedná o povinný audit?

Ano, proč?

Protože před podpisem smlouvy musíš být jmenován nejvyšším orgánem společnosti, nestačí ti dohoda s vedením.

-Lib-



4. Hugo a Sally auditují opakovaně

Ahoj Sally, chystám se na novou auditní sezónu a procházím zakázky, které mě letos čekají. Už jsem začal obvolávat klienty a plánovat termíny. U jednoho klienta jsem se však dozvěděl, že letos bude audit náročnější.

Jak to, co ti říkal?



Je toho víc. Změnili vlastníka a ten rozhodl, že společnost bude podnikat i ve východní Asii. Vzhledem k nestabilnímu vývoji v těchto oblastech se rozhodli, že se zajistí složitými deriváty na mimobankovním trhu. Finanční ředitel vůbec neví, co s tím bude na konci roku dělat.

A budou na takovou zakázku tvoje znalosti stačit? Říkáš, že deriváty jsou poskytnuté na mimobankovním trhu, víš o tom víc?

Nechal jsem si poslat smlouvy. Ještě jsem je však nestihl pročíst, protože jsou opravdu rozsáhlé a komplikované.

To vypadá, že budeš muset využít experta auditora.

To budou dodatečné náklady, které budu muset projednat s klientem.

Proveř také nového vlastníka, aby sis byl jistý, s kým navazuje nově spolupráci a jestli ji navázat vůbec chceš.

To jistě, s finančním ředitelem jsme se předběžně domlouvali na setkání, abych se s vlastníkem seznámil.

A nezapomeň vše zdokumentovat a aktualizovat dokumentaci týkající se AML.

Jasně, využiji formulář 111A – *Vyhodnocení rizik pokračující zakázky* z příručky pro provádění auditu na stránkách KA ČR. A aktualizaci AML provedu.

-Lib-

1. Asistent auditora vs. člen týmu



Ahoj Sally, tak si představ, že můj kamarád Emil, auditor OSVČ, už pět let, si na práci musel přibrat i asistenta!

Na Emila se pamatuji, to mám radost, že se mu daří.

Ptal se mě, jestli musí asistenta zapsat u komory.



Přán

To nemusí, v rámci auditního týmu může auditorovi pomáhat kdokoliv, kdo splní kritéria, která si auditor nastavil v manuálu řízení kvality podle ISQC 1.

Jasně, musí mít hlavně potřebnou kvalifikaci, znalosti, nezávislost, bezúhonnost a zavázat se k mlčenlivosti a dodržování etických principů. A kdo se teda zapisuje do rejstříku asistentů auditora vedeného komorou?

Tam musí být zapsáni ti asistenti, kteří se v budoucnu chtějí stát auditory.

Aha, už si vzpomínám, že jsem kromě složení zkoušek musel pro získání oprávnění doložit i odbornou praxi u auditora.

Přesně. Asistent auditora evidovaný v rejstříku komory musí splňovat podmínky stanovené zákonem o auditorech a vnitřními předpisy komory, například i podmínky kontinuálního profesního vzdělávání.

No a dobře vyškolený asistent je asi taky vizitkou auditora. Ale za provedení auditu a jeho celkovou kvalitu nese stejně zodpovědnost podepisující auditor a ne jednotliví členové týmu.

-MCh-

2. Dokumentace práce auditního týmu

Hugo, je si Emil vědom toho, co pro provedení auditu znamená, když na něm nepracuje pouze sám auditor, ale využívá práce členů auditního týmu?

To určitě je. Zadává asistentovi práci a kontroluje jeho výstupy.

Jen mu připomeň, co všechno musí být zdokumentováno ve spise v souvislosti s auditním týmem.

Už jsem mu říkal, aby si dal pozor, že každý dokument připravený asistentem musí zrevidovat a zaznamenat v něm, kdy jako auditor kontrolu provedl.

Kontrola je důležitá, ale ve spise je třeba zaznamenat i proběhlou komunikaci v rámci týmu. Zejména úvodní schůzku auditního týmu, kde se probírá nezávislost členů týmu, strategie a plán auditu, materialita, riziko podvodu, rozdělení úkolů, uplatňování profesního skepticismu a tak.

I když jsou jen dva? To je zase papírování! Ale on je to požadavek ISA a co není zdokumentováno, jako by nebylo provedeno, že?

Správně. Čím je auditní tým větší, tím je podstatnější i správně nastavená komunikace, rozdělení úkolů a odpovědností.

A skutečně musí podepisující auditor zrevidovat veškerou dokumentaci připravenou auditním týmem, pokud je v týmu více asistentů?

To nemusí. Pokud by v týmu pracoval i zkušený asistent, auditor by na něj mohl kontrolu práce méně zkušených asistentů delegovat, ale pouze u oblastí neobsahujících významná rizika. Auditor musí vždy odsouhlasit alespoň dokumentaci týkající se významných úsudků, sporných záležitostí a významných rizik.

Takže třeba materialitu, plán auditu, sumář identifikovaných nesprávností, dokumentaci týkající se významných odhadů, podvodu a samozřejmě formulaci zprávy auditora a celkové ověření obsahu účetní závěrky?

Přesně.

-MCh-

3. Komunikace v týmu



Sally představ si, co se mi stalo. Trochu jsem nestíhal, tak jsem dost práce delegoval na zkušeného asistenta. A on mi vůbec neřekl, že během auditu narazil na celou řadu nesprávností.



A proč tam bylo tolik nesprávností? To byl nový klient?

Ne, klienta dobře známe a vždy tam bylo vše v pořádku. Ukázalo se ale, že došlo k poměrně velké obměně zaměstnanců, ti noví nedodržovali zavedené postupy a některé věci neuměli. To ale není podstatné.

Podstatné je, že jsi to zjistil až na konci auditu, vid?

Přesně, kontroloval jsem spis před závěrečnou schůzkou s vedením a zjistil jsem, že těch nesprávností, i když je všechny opravili, je tolik, že mají dopad na strategii a plán auditu. Museli jsme snížit prováděcí materialitu a identifikovali jsme díky tomu nová rizika a víš, co to znamená, ne?

Dovedu si to představit: rozšířit vzorky, změnit způsob testování, zkrátka spousta další práce.

Vůbec nechápu, že si to můj asistent neuvědomil. Myslel si, že opravené nesprávnosti na audit žádný dopad nemají. Den před vydáním výroku a já musím vysvětlovat klientovi, že potřebujeme další tři dny.

Hugo, to byla ale i tvoje chyba. Jako auditor se nemůžeš spoléhat na to, že zkušený asistent bude postupovat vždy správně. Třeba se s takovou situací ještě nikdy nesešel, nebo jeho profesní úsudek o možném dopadu byl jiný než tvůj.

No, to tedy byl.

Já na úvodní schůzce týmu vždy stanovím pravidlo, že o každé zjištěné nesprávnosti budou okamžitě informováni všichni členové týmu včetně mě. Mohu tak včas reagovat.

To je dobrý nápad. Pro příště.

-MCh-

4. Profesionální úsudek a konzultace

Plán



Ty? Co se děje?

Hugo, potřebovala bych konzultaci.



Můj již velmi zkušený asistent nesouhlasí se závěrem, který jsem udělala v jedné významné věci. Týká se oceňování a souvisejících významných úsudků. Víím, že ses na to téma teď školil.

To je pravda, je ze mě skoro expert.

Tady je veškerá dokumentace, kterou k tomu odhadu ve spisu máme. Můžeš se na to prosím podívat a říct, jak bys postupoval? Asistent si myslí, že je do zprávy nutné dát zdůraznění skutečnosti. Já s tím ale nesouhlasím.

(po chvíli): Souhlasím s tvým názorem. Klient zveřejnil veškeré informace k tomuto odhadu včetně citlivosti na změnu odhadu v příloze v účetní závěrce. Nicméně vzhledem k tomu, že ta částka není pro uživatele tak zásadní, není dle mého názoru třeba dávat do zprávy zdůraznění skutečnosti.

Děkuji. Mohl bys prosím ještě asistentovi vysvětlit, jak jsi ke svému závěru došel?

Určitě a rád. Je to věc profesionálního úsudku a je důležité, aby odstavec o zdůraznění skutečnosti nebyl nadužíván, zmiňuje to i ISA 706.

-MCh-

1. Odpovědnost za audit skupiny



Ahoj Sally, představ si, že budeme auditovat konsolidovanou účetní závěrku našeho nového klienta.

To je zajímavé. Jak vypadá struktura skupiny? Budeme auditovat všechny společnosti ve skupině?



Je to mateřská společnost a pět dceřiných. Jsme auditorem mateřské společnosti a dvou největších dceřiných společností, které na obratu a zisku tvoří 2/3 předpokládaných konsolidovaných hodnot. Zbýlé tři dceřiné společnosti auditují jiní auditoři, kteří nám pošlou svoje zprávy. Takže mám všechny vstupy do konsolidace zauditované.

Počkej! Ty plánuješ jen nechat si poslat zprávy jiných auditorů, které vydali k individuálním účetním závěrkám? Myslíš, že to je dostatečné?

Ale ne. Samozřejmě, že s nimi budu průběžně komunikovat z pozice auditora skupiny. Pošlu jim skupinové instrukce, které mimo jiné obsahují přidělenou materialitu, významná rizika skupiny, termíny a formuláře pro účely reportingu atd. Obdržené informace budu průběžně vyhodnocovat, abych si zkontroloval kvalitu jejich práce.

Tak to jo. A jak se plánuješ o té kvalitě ujistit? Poznáš to jen z těch dokumentů, co ti pošlou?

Dokumenty mnohé napoví, ale rozhodně se plánuji s nimi sejit a průběžně komunikovat i po telefonu. U vybraných nejvýznamnějších či nejrizikovějších oblastí bych také rád nahlédl do jejich spisu.

Souhlasím. Musíš si uvědomit, že podpisem auditní zprávy přijímáš plnou odpovědnost za kvalitu auditu celé konsolidované účetní závěrky včetně práce jiných auditorů.

-SpM-

2. Komunikace s auditorem složky

Připravil jsem instrukce pro auditory složek, tedy těch námi neauditovaných tří dceřiných společností. Podívala by ses mi na to prosím? Doufám, že jsem na něco důležitého nezapomněl.

Vidím, že na začátku vymezuješ rozsah auditu. U dvou dceřiných společností plný audit a u třetí jen prověrku.

U poslední navrhuji pouze prověrku, protože tam jsou z pohledu skupiny významné jen zásoby a výsledkové účty.

Na to pozor! Jestli jsou zásoby a výsledkové účty významné, pak potřebuješ audit. Stačil by audit jen těchto vybraných oblastí. Prověrka ti nedá potřebné ujištění. Byla by dostatečná, jen kdyby ta dceřiná společnost nebyla významná.

Aha. To je dobrý postřeh. Dále auditorům složek stanovuji materialitu i prováděcí materialitu, kterou mají při své práci použít. Informuji je o významných rizicích z pohledu skupiny, definuji různé dokumenty, které od nich budu potřebovat, a termíny, do kdy mi je mají předložit. Mezi těmito dokumenty je také potvrzení jejich nezávislosti a přijetí našich skupinových instrukcí. Budu také požadovat zprávu o výsledcích plánování a předběžném auditu. Na závěr mi musí poslat zprávu o auditu pro účely auditu skupiny.

Jenom zprávu? A co přehled neopravených nesprávností a jakákoliv další významná zjištění? Co informace k problematice podvodů či nedodržování právních předpisů? Co prohlášení vedení dceřiných společností k auditu pro účely auditu skupiny?

Aha. Já myslel, že to vše si zaznamenám, až se s nimi setkám a budu nahlížet do jejich spisu.

U něčeho by to možná šlo. Ale stejně bych doporučovala, aby sis tyto informace vyžádal třeba formou závěrečného shrnujícího memoranda. A nezapomeň na potvrzení provedení procedur zaměřených na následné události do data tvé auditorské zprávy vydávané ke konsolidované závěrce.



-SpM-

3. Materialita složky



Sally, stanovuji materialitu pro auditory jednotlivých složek. Chápu, že mezinárodní auditorský standard požaduje, aby materialita složky byla nižší než moje celková skupinová materialita. Ale není mi jasné o kolik. Zprvu mě napadlo rozdělit skupinovou materialitu podle procentního podílu jednotlivé dceřiné společnosti na celkových finančních ukazatelích skupiny. Například když obrat dceřiné společnosti bude tvořit třetinu odhadovaného konsolidovaného obratu, tak jí stanovím materialitu jako třetinu skupinové materiality. Ale na malých dceřiných společnostech bych potom za materiální považoval nesprávnosti, které z pohledu konsolidace nejsou absolutně významné.

Uvažuješ správně. Krátit materialitu úměrně velikosti složky opravdu většinou nedává smysl.



A co třeba stanovit materialitu z individuálních čísel obdobně jako pro audit samostatné účetní závěrky?

To také není úplně nejvhodnější postup, protože při auditu konsolidované účetní závěrky čelíš jiným typům rizik. Často jsou do konsolidace zahrnuty společnosti z různých odvětví, s odlišným vnitřním kontrolním prostředím, mohou být z různých zemí s odlišnými lokálními účetními předpisy. Navíc nezapomínej na nutnost zauditovat veškeré konsolidační úpravy (přecenění při akvizici, vyloučení vzájemných vztahů atd.).

Aha. A jak mám materialitu pro složku vlastně stanovit?

Na tuto otázku neexistuje jednoduchá odpověď. Alokace musí zohledňovat mnoho kritérií v závislosti na konkrétní skupině a vyhodnocení rizikivosti zakázky. Kromě počtu a velikosti jednotlivých složek je nutné zohlednit specifická rizika. U více rizikových složek je třeba alokovat nižší materialitu než u složek s jednoduchými transakcemi. Také nezapomeň zohlednit konsolidovanou hranici jednoznačně nepodstatné chyby. Alokovaná materialita by neměla být pod touto hranicí.

Na základě toho, co říkáš, bych navrhol dvěma velkým dceřiným společnostem alokovat každé 2/3 skupinové materiality, protože sídlí tady v Čechách a nemají rizikové transakce. Těm dvěma středně velkým, kdy každá tvoří cca 10 % skupiny, bych přidělil každé 1/2 skupinové materiality. A té nejmenší, kde se budou auditovat jen zásoby a výsledkové účty, bych alokoval 1/4 skupinové materiality.

To je tvůj profesní úsudek, který musíš ve spise náležitě odůvodnit a vše zdokumentovat.

-SpM-

**4. Dceřiná společnost v zahraničí a sestavení konsolidované účetní závěrky**

Ta konsolidace není tak jednoduchá, jak jsem si myslel. Jedna ze středně velkých dceřiných společností, kterou neauditujeme, je navíc v zahraničí a používá některé účetní postupy, které nejsou v souladu s českými účetními předpisy. Nakoupili ji teprve letos, a tak ještě nemají analýzu všech rozdílů. Skupinový účetní manuál dostali celkem nedávno, a není tudíž jistota, že společnost připraví všechny konsolidační podklady včas a správně.

V tom případě je tu nové vysoké riziko, že v reportingovém balíčku připraveném pro účely konsolidace bude něco špatně. Stálo by za úvahu znovu posoudit alokaci materiality a vzhledem k tomuto riziku ji snížit. Účetní dceřiné společnosti nemusí dobře rozumět skupinovým účetním postupům, podle kterých by svoje čísla měly upravit. I auditor složky může být ve složité situaci a bylo by vhodné s ním intenzivněji komunikovat.



To je pravda. A také jsem si uvědomil, že vzhledem k akvizici by měl být přeceněn majetek a závazky této dceřiné společnosti pro účely konsolidace na reálnou hodnotu.

Ano. Na to taky pozor! Budeme se muset podívat, kdo ocenění dělal, a blíže ho prostudovat. Nemůžeme se jen tak spolehnout, že to je správně, protože je na něm kulaté razítko.

Nejdřív posoudím, jak moc je to významné, a podle toho upravím plán auditu. Nejhorší je, že si s tou konsolidací v mateřské společnosti nevědí moc rady. Ptali se mě, jestli bychom jim to nepomohli sestavit. Že by to bylo neefektivnější.

Hugo, teď mne jen tak škádlíš, že? To navrhuji, abychom jeden týden sestavili konsolidovanou účetní závěrku a druhý týden si ji po sobě zauditovali? A co naše nezávislost! To přeci nejde!

(Smích) Neboj, já tě jen tak provokoval. Přesně tohle jsem jim řekl. Školení na konsolidaci jim rád poskytnu. Ale konsolidovanou účetní závěrku si musí sestavit sami, pokud já mám zůstat nezávislým auditorem.

-SpM-

Auditor 1/2021
**Hugo a Sally se baví
o novém standardu pro audit účetních odhadů**

1. Jak hodně se nový standard liší od předchozího

Hugo, říkal jsi, že byl vydán nový standard ISA 540 Audit účetních odhadů. Je tam hodně nového?



Formálně to není nový, ale revidovaný standard. Paragrafů s požadavky je tam dvakrát tolik co ve starém. Celkově je ten standard mnohem rozsáhlejší.



Plán

Tak to bych si ho asi měla přečíst. Je tam něco revolučně nového?

Revoluce to není. Základní principy auditu účetních odhadů zůstávají zachované. Ale nový standard řadu věcí vysvětluje ve větším detailu. A požaduje některé specifické věci, které jsme v minulosti nemuseli dělat anebo jsme nebyli zvyklí je dokumentovat.

Chápu. Ráda bych si některé ty nové věci s tebou prošla. Mimochodem, je ten nový standard povinný už pro letošní audity?

Ano. Je povinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2019. Čili pro audity za rok 2020 už povinný bude.

Tak to je o důvod víc se do něj podívat. Je už k dispozici český překlad?

Ano, je na stránkách komory v sekci Auditorické standardy jako obvykle. Dej si pozor, ať čteš správnou verzi, jsou tam aktuálně obě, protože kdybychom auditovali ještě nějaké starší závěrky, tak bude stále platit předchozí verze. Ta je nazvaná ISA 540, zatímco ta nová je ISA 540R.

A nevíš, jestli k tomu bude i nějaké školení?

Ano, komora k tomu připravila webinář. Termíny najdeš na jejich stránkách.

-SpM-

Hugo a Sally se baví o novém standardu pro audit účetních odhadů

Plán

2. Vyhodnocování rizik



První věc je vyjasnit si, které položky účetní závěrky obsahují významné odhady. Těch bývá celá řada: dohadné položky, opravné položky, položky oceňované reálnou hodnotou, rezervy. Odhadem jsou i odpisy nebo další položky vyžadující úsudek.



Které věci v oblasti vyhodnocování rizik považuješ v revidovaném standardu za klíčové nebo nově požadované?

Jasně. A co u každého odhadu po mně standard chce?

Základní zdůrazňovaný princip je nutnost dobře odhadnout riziko spojené s každým odhadem. To může být ovlivněno nejistotou, složitostí nebo subjektivitou odhadu a řadou dalších faktorů. Musím uplatňovat skepticismus a řada účetních odhadů může být oblastí významného rizika. Zvažovat musím i to, že účetní odhady jsou náchylné k manipulaci čili podvodu.

Chápu. Předpokládám, že standard k těm faktorům má nějaké bližší povídání v aplikační části.

Ano. Další důležitá věc je, že se zdůrazňuje nutnost samostatného posuzování tří elementů přítomných v každém odhadu: použité metody, zvolených předpokladů a použitých vstupních údajů. Každý tento element může mít různou důležitost či rizikovost.

Takže z mé dokumentace by mělo být vidět, že jsem zvažovala všechny tyto tři elementy. A co povinnost posoudit výsledky účetních odhadů minulých let?

To zůstává. A samozřejmě pořád platí nutnost zdokumentovat porozumění procesům v oblasti tvorby všech významných účetních odhadů. Taky se explicitně požaduje zdokumentovat samostatně obě složky rizika významné nesprávnosti, tedy odhadovanou výši přirozeného a kontrolního rizika. Pokud ale neplánuješ testovat provozní účinnost kontrol, tak riziko významné nesprávnosti bude samozřejmě rovno přirozenému riziku.

-SpM-

Auditor 1/2021
**Hugo a Sally se baví
o novém standardu pro audit účetních odhadů**

3. Testování účetních odhadů



Plán

A co vlastní testování účetních odhadů?

Základní tři způsoby testů věcné správnosti zůstávají. Můžu využít následných událostí, můžu ověřovat způsob, jak vedení stanovilo účetní odhad, anebo můžu nezávisle vytvořit vlastní odhad.

A co testování kontrol?

To je samozřejmě taky možné. Předpokládá to ale, že skutečně nějakou funkční kontrolu mají. V řadě menších společností klíčové odhady dělá vedení jednorázově na konci roku a těžko se hledá skutečná kontrola.

Rozumím. Tam je třeba provést test věcné správnosti.

Ano. A pokud jde o odhad spojený s významným rizikem, nestačí pouze analytický test. Musím ho opravdu otestovat detailně. To mimo jiné vyžaduje ujistit se o správnosti a úplnosti podpůrných dat, pokud nemám to štěstí, že lze daný odhad ověřit následnými událostmi.

Některé odhady ale bývají dost složité. Často na to může mít vedení svého experta.

V takovém případě musíme i jeho práci posoudit. Pokud expert volí nějaké předpoklady, pak k tomu přistupujeme stejně, jako kdyby tyto předpoklady volilo vedení. Prostě je musíme důkladně posoudit. Nelze automaticky předpokládat, že když je to expert, tak tomu musí rozumět.

Chápu. A pokud mám sama potíže to posoudit, tak si asi musím sehnat vlastního experta. To může být nutné nejen u komplexních modelů, ale taky například u ocenění, které není postavené na jednoduše zjistitelných tržních cenách.

-SpM-

1. Porozumění IT systému a strategie testování

Zahajuji audit obchodní společnosti a přemýšlím, jak přistoupit k testování IT. Vyžádal jsem si seznam používaných IT systémů a vypadá to, že používají běžné systémy, tak tuto oblast asi nebude nutné moc testovat.

Počkej Hugo, při každém auditu musíš dostatečně porozumět IT systému. IT samo o sobě může do auditu přinášet řadu rizik. Čím je IT komplexnější a čím víc jsou na něm data v účetní závěrce závislá, tím víc práce na IT musíš jako auditor udělat.



Takže nejdřív bych měl udělat analýzu IT systémů a jejich použití pro jednotlivé významné kategorie účetních transakcí. Výsledkem bude dokumentace mého porozumění IT systémům a návaznosti na účetní procesy.

Ano, teprve pak se můžeš rozhodnout, jak významná je závislost tvého auditu na IT a jak v této oblasti dále postupovat.

Ale pokud to chápu správně, vždy se můžu rozhodnout, jestli budu IT systémy testovat nebo ne.

Většinou ano, ale když vyhodnotíš závislost dat v účetní závěrce na IT jako vysokou, tak se prostě bez jeho testování neobejdeš.

Ale tenhle můj audit bude z pohledu IT systému asi jednodušší.

Asi ano, ale přesto zvaž, jestli ti testování IT kontrol nedokáže lépe pokrýt tvé auditní riziko a například výrazně snížit vzorky pro testy věcné správnosti.

-Hpt-

2. Vysoká závislost na IT



Sally, ale i když je ta závislost na IT vysoká, tak můžu provádět hlavně testy věcné správnosti, jako to dělám i jinde.

Umiš si představit, že bys jen s detailními testy zauditoval třeba velký e-shop, technologickou firmu nebo nějakou finanční instituci jako banku či pojišťovnu, kde se veškeré transakce zpracovávají výhradně za použití IT? Pro tyto společnosti je typický velký počet transakcí, který jde často do milionů.



No, to bych musel otestovat velké statistické vzorky. A zabralo by mi to asi hodně času.

Ano. Navíc zpracování některých transakcí může být složitější a může procházet mnoha různými aplikacemi za použití různých druhů vstupů.

Musel bych si tedy otestovat, že do dat nebo algoritmů a funkcí použitých k jejich zpracování nikdo neoprávněně nezasahoval a že jsou správně nastavené.

Ale to už právě testuješ nastavení IT. Často už nemáš k dispozici primární dokumenty, vše jsou jen on-line transakce, takže jsou testy věcné správnosti samy o sobě manuálně neproveditelné.

Máš pravdu. To už bych musel nechat na IT odborníkovi.

-Hpt-

3. Testování kontrol závislých na IT



Pokračuji v testování kontrol u klienta, který nakupuje a prodává rychloobrátkové zboží. Ty nejvýznamnější procesy, tedy nákup a prodej až do konečné úhrady, jsou téměř plně automatizované a já bych toho ve svém auditu rád využil. Přemýšlím, jak přistoupit k testování IT systému.



A jaké systémy klient na zpracování těchto transakcí používá?

To je docela jednoduché, mají jeden systém, který umí zpracovat nákup i prodej zboží, to znamená objednávky, příjem a výdej ze skladu a evidenci došlých a vystavených faktur. S účetním systémem je propojený přes automatické rozhraní. V rámci pochopení procesu jsem identifikoval několik automatických kontrol, na které bych se rád spolehl.

Nejdříve ale musíš otestovat tzv. obecné IT kontroly¹. Především správu přístupových práv do systémů tak, aby data nemohly zadávat a měnit neoprávněné osoby. Dále také kontroly nad změnovým řízením, aby nedocházelo k neoprávněným změnám v nastavení systému, a tedy i IT kontrol.

A zvládnou tohle otestovat sám?

U jednodušších systémů možná ano.

Třeba pokud je systém na trhu běžně používán, není vyvinutý klientem interně nebo příliš upravený podle požadavků klienta, počet uživatelů je omezený, klient do nastavení systému provádí pouze omezený počet změn a zpracování transakcí v systému není komplexní?

Přesně. Ale aspoň na posouzení komplexnosti a rizik klíčových IT systémů by bylo vhodné IT specialisty přizvat nebo mít od nich zpracovanou metodiku.

To zní rozumně. Pak už stačí jen otestovat aplikační kontroly pro jednu transakci a mám hotovo.

Hugo, i tady si dávej pozor na charakter aplikační kontroly. Pokud se můžeš spolehnout na obecné IT kontroly (ITGC), většinou to takhle stačí, ale pozor na situace, kdy existuje více algoritmů výpočtu nebo daná kontrola má více možných vstupů nebo výstupů. Pak je potřeba ověřit funkčnost všech možností.

Když má společnost například pět různých odpisových skupin pro odpisy hmotného majetku, musím správnost automatického výpočtu ověřit pro každou z nich.

Ano.

-Hpt-

¹ I TGC = IT General Controls



4. Použití dat z IT systémů pro testy věcné správnosti

Ahoj Sally, mám tu pro asistenty datové sestavy z IT systému, které mi poslal klient. Můžeme začít s testy věcné správnosti.

A jak víš, že sestavy, které ti klient připravil, obsahují úplná, správná a nemodifikovaná data ze systému?



Odsouhlasil jsem si celkové součty v sestavách na obratovou předvahu, kterou audituji, a neidentifikoval jsem rozdíl.

To je správný postup, ale někdy jen tohle nestačí. Záleží, na co budeš danou sestavu používat. Pokud ji používáš pouze jako rozklad daného zůstatku, například pro výběr vzorku pro testování, tak toto určitě stačí.

Třeba pokud vybírám ze sestavy výnosů faktury k otestování.

Ano, ale pokud používáš jiné atributy dané sestavy jako důkazní informace nebo jako podklad pro další testy, tak samotné odsouhlasení na předvahu nestačí.

Myslíš tím například sestavu věkové struktury pohledávek, kterou používám pro testování opravné položky?

Přesně, nemůžeš se jen tak spolehnout na správnost dat o splatnosti pohledávek. To samé třeba platí, pokud používáš sestavu hmotného majetku se zařazením do odpisových skupin pro přepoččet odpisů.

Chápu. Stačí být u toho, když mi klient sestavu ze systému generuje, nebo si ji musím generovat sám?

To ne. Obecně si musíš ověřit údaje na úrovni jednotlivých transakcí. A jak to uděláš, záleží třeba na tom, jakým způsobem máš otestovaný daný IT systém a jaké jsou postupy zadávání a změn dat v systému. Většinou je nutné na vzorku odsouhlasit parametry jednotlivých transakcí v populaci.

Aha, takže u věkové struktury pohledávek odsouhlasit na vybraném vzorku pohledávek splatnost na původní vystavenou fakturu.

Ano, tohle platí, i když jsi testy ITGC došel k závěru, že se můžeš spoléhat na integritu systému.

Hugo a Sally se baví o materialitě

1. Výběr základny



Ahoj Sally. Dokumentuji ve spisu materialitu. Myslím, že stačí napsat, kolik to je. Nemusím složitě vysvětlovat, z čeho jsem materialitu vypočítal.

Ahoj Hugo. Materialita je kritické rozhodnutí. Jak obhájíš její smysluplnost, když neuvédeš, podle čeho jsi ji stanovil?



Plán

Myslel jsem, že u obchodních společností je nejlepší počítat materialitu vždycky z výnosů anebo zisku.

Tak si představ realitního developera. Jeho činností je výstavba obchodního centra s cílem následného prodeje centra, resp. celé společnosti. Centrum je z 80 % rozestavěné. Z čeho budeš počítat materialitu? Z výnosů a zisku? Tahle firma zatím nic z toho prakticky nemá.

Hm, tak asi z majetku, když to je o realitách.

To vypadá rozumně. Ale pozor, firma je z 90 % financovaná externě, vlastní kapitál je jen 10 % rozvahy. Odvodit materialitu jen z aktiv bez přihlédnutí k vlastnímu kapitálu může být zavádějící.

A to můžu počítat materialitu ze dvou základen?

Ano, můžeš. Základny jsou jen pomůcka. Ale nakonec musíš stanovit jedinou částku materiality, která bude smysluplná vůči (oběma) použitým základnám. A hlavně musíš zdokumentovat, jak jsi uvažoval. Koneckonců materialita se nevypočítává, ale stanovuje.

-SpM-

2. Zdůvodnění použitého procenta



Když stanovuji materialitu z výnosů, vždy ji vypočítám jako 2 % z výnosů. Do spisu pokaždé napíšu, že to procento je v pásmu uváděném příručkou k provádění auditu. To stačí, ne?

A jak obhájíš, že ve tvém konkrétním případě 2 % výnosů vedou k rozumné části materiality?



A proč by nevedly, když to je tak v příručce?

Představ si třeba velkoobchod. Ten pracuje s nízkou marží. Dvě procenta z výnosů mohou být blízke celoročnímu zisku. Opravdu si myslíš, že taková částka stále neovlivní ekonomické rozhodování akcionáře?

To je pravda. U velkoobchodu by materialita ve výši 2 % výnosů mohla být moc vysoká. Asi bych měl jít níž. Ale u jiného byznysu to může být naopak. Třeba společnost poskytující služby může mít vysokou marži. Tam by materialita ve výši 2 % výnosů mohla klidně představovat pouhý jednoměsíční zisk. Tam by se možná dala obhájit i vyšší materialita.

Přesně tak. Proto nikdy nestačí říct, že jsi použil nějaké procento z příručky. Musíš vysvětlit a obhájit, že dané procento v konkrétním případě dává smysl. A ta použitá procenta se mohou případ od případu lišit.

-SpM-

3. Použití materiality při testování



Já ze zkušenosti vím, které zůstatky mám testovat. Třeba takové testování mezd dělám vždy, to je pokaždé stejné. Na to nepotřebuju materialitu.

Opravdu? A jak určíš, jak rozsáhlé testy mezd budou potřeba. Co když jsou mzdové náklady 700 tisíc Kč při materialitě 1 milion? Budou vůbec potřeba nějaké testy?

Copak můžu vydat zprávu auditora a nemít žádné důkazy o mzdách?



Plán

To neříkám. Jde o to, zda už ty důkazy náhodou nemáš. Představ si, že audituješ obchodní společnost. Celá sídlí v jediné budově. Logicky musí mít nějaké zaměstnance. Odhadneš i kolik, viděl jsi jejich kanceláře. Analytickým porovnáním jsi viděl, že letošní částka mezd je obdobná jako v předchozích letech. Ředitel ti říkal, že v počtu zaměstnanců stagnují. To odpovídá i tomu, že mají obdobné tržby. Ukázal ti statistiku zaměstnanců. Spočítal sis průměrnou mzdu a vyšla ti velmi smysluplná částka. Stále vidíš riziko materiální nesprávnosti ve mzdách, když jejich celková roční částka je pod materialitou?

Hm, významná chyba tam určitě nebude. To by bylo fajn, nemuset se hrabat v mzdových výkazech, pracovních smlouvách a tak. A to fakt jde jen takhle vyhodnotit riziko a dál už netestovat?

Ano, může to stačit. Pokud posbíráš a hlavně zdokumentuješ důkazní informace, na jejichž základě nevidíš riziko materiální nesprávnosti. Když je to přesvědčivé, pak nemusíš dělat další procedury. Ušetřený čas můžeš strávit na jiných, rizikovějších oblastech.

-SpM-



4. Přehodnocení materiality na závěr auditu

Někdo mi říkal, že materialitu mám znovu vyhodnocovat na konci auditu. Nechápu proč.

Tak si představ, že máš nového klienta. Materialitu jsi stanovil ve výši 1 milion, a to na základě provozního zisku (očekávaný zisk 15 milionů, materialita 7 % zisku). Skutečný zisk na konci roku byl nižší (pouze 9 milionů). Zároveň jsi identifikoval nutnost vytvoření rezervy 5 milionů na reklamované zboží. Klient rezervu zaúčtoval, takže konečný zisk po auditu spadl na pouhé 4 miliony. Celý audit jsi provedl s původní materialitou 1 milion. Je tato materialita ve světle konečného zisku stále obhajitelná?



Hm, to by materialita byla čtvrtina zisku. To je asi problém.

No právě. Proto musíš na konci auditu vždy vyhodnotit, zdali použitá materialita je i nadále obhajitelná. Pokud si stále myslíš, že ano, musíš své argumenty napsat do spisu. Pokud ne, musíš materialitu upravit (snížit) na rozumnou úroveň. A pak musíš vyhodnotit a případně rozšířit již provedenou práci, aby byla dostatečná i vzhledem k upravené (nižší) materialitě.

-SpM-

1. Dokumentace významnosti

Plán

Ahoj Hugo, vidím, že již pilně pracuješ na plánování auditu. Jak to jde?

Docela rychle. Například částky významnosti i prováděcí významnosti mám již stanoveny.

Fajn. A věřme, že způsob, jak s nimi pracujeme, bude ve spise lépe dokumentován, než se to povedlo v tom nešťastném loňském případě, kdy jsme měli pečlivě zdokumentovaný způsob stanovení významnosti a pak tým s touto částkou v průběhu auditu prakticky vůbec nepracoval. Jak to vidíš tentokrát?

Prošli jsme školením a víme, že musíme ve spise uvést, jak jsme významnost vzali do úvahy. Například pro stanovení významných položek účetní závěrky a konkrétních rizik významných nesprávností. Počítám také s její aplikací při výběru vzorků ze základního souboru. No a nakonec ji určitě použijeme při vyhodnocení nesprávností.

-ChaK-

2. Rozsah testování

Ahoj Sally, vybrali jsme vzorek na testování přesnosti ocenění nakupovaných zásob. Letos plánujeme testovat 10 položek. Myslíš, že to stačí?

Chceš mi naznačit, že ta velikost vzorku neměla aspoň nějaký vztah k významnosti nebo celkovému zůstatku zásob? Jak významný je podíl těch vybraných položek?



Hned se podívám... Tak vzorek činí jedno procento z hodnoty zásob. Zůstatek zásob je zhruba dvacetinásobek významnosti.

Pak ale stěží odůvodníme, že míra spolehlivosti takového testu je na přijatelné úrovni. Navíc pokud jsme netestovali související kontroly, pak náš test musí mít vysokou spolehlivost.

Ale co tedy doporučuješ? Nechce se mi testovat stovky položek.

Na to se nemůžeš vymlouvat. Velikost vzorku musíš obhájit. V příručce jsou k tomu standardní vzorce. Velikost vzorku závisí na hodnotě zásob, materialitě a riziku. Stovky položek to asi nebudou. Ale jestli ti vyjde, že by vzorek měl být například 50 položek, těžko obhájíš pouhých 10.

-ChaK-

3. Nalezená nesprávnost

Sally, celková hodnota námi identifikovaných nesprávností je už 980 tisíc korun, což je sice pod materialitou, ale ne moc, protože ji máme jeden milion. Jsem z toho trochu nervózní. Faktické nesprávnosti na vzorku dělají 100 tisíc. Ale ty projektované na zbytku zásob jsou 880 tisíc. Klient by ty faktické možná i opravil, ale opravovat na základě našich projekcí se brání.

Plán

Aha. Při 980 tisíc korun na zásobách nezbývá prakticky žádný prostor pro další možné nezjištěné nesprávnosti v ostatních částech závěrky. Navíc skutečné chyby na zásobách mohou být i vyšší než těch odhadovaných 980 tisíc. Čili celkové možné nesprávnosti v závěrce mohou relativně snadno překročit materialitu.



Přesně. V této situaci lze těžko učinit spolehlivý závěr. Navrhuji ještě požádat klienta, aby znovu prověřil celé zásoby, veškeré zjištěné chyby opravil a my pak můžeme zopakovat testy.

Souhlasím. A naše vzorky nejspíš navýšíme, abychom zvýšili míru spolehlivosti našeho testu.

-Chak-

Auditor 8/2017

Hugo a Sally se baví o podvodu

1. Není podvod jako podvod



Ahoj Sally. Cestou ke klientovi vlakem z Prahy do Brna jsem si pročítal časopis Auditor a v něm jsem našel informaci o tom, že se auditoři nedostatečně věnují problematice podvodu. To mi moc nedává smysl, vždyť podvod je definován v § 209 trestního zákoníku, co to má společného s auditem?

Ahoj Hugo. Máš sice pravdu, ale jen částečně. V kontextu auditu, především pak v souladu s ISA 240 je podvod třeba chápat jako podvodné jednání, které může, ale také nemusí naplňovat znaky trestného činu. Uvědom si, že trestní právo je záležitostí národní legislativy, zatímco ISA jsou nadnárodními, globálními standardy.



Tak to jsi řekla moc hezky, ale stejně pořád nevím, kam směřuješ.

Tak jinak. Představ si, že někdo ze zaměstnanců firmy ve skladu ukradne několik kusů zboží v celkové ceně 1 650 Kč. Zcela jistě si nemyslíš, že se jedná o podvod ve smyslu trestního zákoníku, ale jedná se patrně o krádež.

Tak to tedy ne, podle § 205 odst. 1 písm. a) musí být škoda na cizím majetku vyšší než „nikoli nepatrná“, což ve spojitosti s § 138 představuje částku 5 000 Kč.

Obdivuji tvoji znalost trestního zákoníku, ale v auditu je podvod nebo asi lépe podvodné jednání jakékoliv úmyslné jednání zasahující účetní závěrku, i když trestní právo tomu podvod říkat nemusí. A může jít buď o podvodné účetní výkaznictví anebo o zpronevěru majetku.

Dobrá, ale co s tím? Proč se tím mám zabývat, když jsem auditor a ne vyšetřovatel?

Ale to je přeci jasné, podvod může být příčinou vzniku významné nesprávnosti, a to je přeci to, čím se zabýváš ve fázi identifikace rizik. Jasně, většina nesprávností asi vzniká spíše chybou než podvodem. Jenže osoba, která se dopouští podvodného jednání, se snaží toto jednání zakrýt, zamaskovat, smazat stopy. Jedná se tedy o mnohem obtížněji odhalitelnou skutečnost, než je prostá chyba. Proto musíš jako auditor tomuto riziku věnovat zvýšenou pozornost.

-KIV-, -SpM-



2. Kde se nejspíš může podvádět?

Hele, Sally, jak mám proboha poznat, zda a kde nějaký podvod může být? Podvádět se dá prakticky vždy a všude.

To dá. Ale podvod nejvíc hrozí tam, kde pro něj existují dobré podmínky. Těmi jsou motiv, příležitost a ospravedlnění – dohromady se jim říká tzv. trojúhelník podvodu.



Začínám chápat. Takže musím posoudit, jaké konkrétní motivy k podvodu mohou mít určité osoby, jaké mají příležitosti a jaká mohou být odůvodnění či ospravedlnění jejich jednání. Asi bych se měl co nejvíce zaměřit na příležitosti, které souvisejí s fungováním či spíše nefungováním vnitřních kontrol v účetní jednotce.

Příležitost hraje významnou roli, ale možná ještě důležitější je motiv. Klasickým příkladem je zainteresovanost vedení na finančních výsledcích. Představ si, že zisk společnosti vychází hůře, než byl plán. Akcionáři si vyplatí nižší dividendu, než očekávali, roční odměny ředitelů budou menší atp. Přitom stačí tak málo, například upravit účetní odhady a dosáhnout plánovaných, předpokládaných hodnot.

Sally, copak mohu nějak poznat, že odhady uskutečněné vedením jsou vědomě ohnuté?

Proč by ne. Co když výrazně snížili opravné položky oproti minulým letům? Co když se z loňských dohadných položek následně realizovala pouze polovina? Co když model diskontovaného cashflow předpokládá neobvykle optimistický růst výnosů v budoucnosti? Ale pozor, účetní odhady nejsou jediným zdrojem podvodného účetního výkaznictví. Našel bys jiný příklad?

Napadá mne třeba oblast vykazování výnosů za prodej zboží, které sice nejsou odhadem, ale mohu „chybně“ nebo i „podvodně“ přesouvat jejich vykazování z jednoho období do druhého podle aktuální potřeby.

Výborný příklad, také poměrně běžná záležitost. A když budeš přemýšlet dál, možná přijdeš na další oblasti, kde může docházet k podvodům. To je přesně to, co musíš při auditu dělat. Určit, kde jsou největší rizika podvodu, a na ta se zaměřit.

-KIV-,-SpM-

Auditor 8/2017
Hugo a Sally se baví o podvodu

3. Co když podvádí samotné vedení?



Když má firma dobrý kontrolní systém, tak pro vedení může být obtížné něco zmanipulovat.

Ano, to máš pravdu. Ale vedení je v pozici, že může vlastní kontroly vždycky obejít. Napadá tě jak?



No tak třeba právě tím, že nařídí účetní, aby upravila účetní odhady, jak jsme se o tom bavili před chvílí. Klidně v rozporu s vlastní směrnicí. Můžou nezaúčtovat rezervu, upravit opravné položky, přifouknout dohadné položky apod.

Ano, to je jeden způsob. Napadne tě nějaký další?

Standardní transakce běhají skrz různé procesy a systémy. To je dost komplikované zmanipulovat. Jednodušší je zaúčtovat něco mimo běžné procesy a systémy. Prostě finanční ředitel nechá provést účetní zápis přímo do hlavní knihy.

Správně. Zejména ke konci roku by se něco takového mohlo stát. Proto se musíš do zápisů do hlavní knihy také podívat a jakékoliv neobvyklé položky musíš prozkoumat.

Další věc, na kterou je potřeba dávat pozor, jsou jakékoliv neobvyklé transakce. Přesně tyhle tři věci (účetní odhady, zápisy do hlavní knihy okolo konce roku a neobvyklé transakce) musíme pokaždé prověřit. A to je jen část povinností dle ISA 240.

Není to opravdu jednoduché. A to jsme ještě nediskutovali problematiku praní špinavých peněz nebo úplatkářství například při zadávání veřejných zakázek. Ale již spěchám na další meeting, tak to Hugo necháme na jindy.

-KIV-, -SpM-

1. Identifikace klienta



Plán

Ahoj Hugo! Jak šla ta příprava auditu v Ústí? Jedu tam už v pátek podepisovat smlouvu, tak jestli jsi rozptýlil jejich pochybnosti o našich požadavcích na audit.

No, Sally, v účtárně jsem uspěl, procházeli jsme náš seznam a oni vlastně všechno mají, něco ještě v systému připraví, takže tam problém nebude. Ale s panem ředitelem možná bude problém, nevím...

Copak se stalo?

Já jsem vůbec neměl v plánu se s ním potkat, ale přiběhl si najednou pro něco do účtárny a ptal se, jak to jde a jestli taky bude muset připravit nějakou dokumentaci na ten pátek...

A?

Řekl jsem mu, jak máme v seznamu podkladů, že bude potřeba jeho občanka, nejlíp rovnou s připravenou kopií pro nás, a možná plná moc. Hned se ptal, co je to za hloupost, že jinak to po něm nikdy nikdo nechce, že audit přece není policejní vyšetřování. Nevěděl jsem, co mu na to říct. Naštěstí spěchal, musel na nějakou schůzku, ale bude to chtít od tebe vysvětlit. Nic moc, co?

Ale ne, to asi nebude žádné drama. Je dobře, že to vím předem. Řeknu ti, jak to dopadlo. Ty se ale podívej na e-learning komory o praní špinavých peněz, abys příště uměl zareagovat.

V pátek přijíždí Sally z Ústí...

Ahoj Sally, tak jsem přečetl ten e-learning a už je mi jasné, jaké argumenty použít k přesvědčení klienta o povinnosti identifikace. Anebo... Máš ještě nějaký trik?

Ahoj Hugo! Ne, žádný vlastní trik nemám.

A jak to šlo v Ústí?

Úplně hladce. Poznámky z jednání do spisu samozřejmě dopíšu. A z identifikace klienta mám pro tebe formulář k založení do spisu.

Nádhera! A proč je kus vytištěný a kus rukou?

Co? Jo tak, údaje z obchodního rejstříku jsem si samozřejmě připravila předem, na místě jsem je jen s klientem prošla, aby to nezdržovalo.

No jo, mazaná Sally, jako vždycky.



Auditor 8/2018

Hugo a Sally se baví o praní špinavých peněz

Identifikační formulář

Klient:.....*ÚSTECKÁ OBCHODNÍ*.....Připravil:.....*Sally*.....

IDENTIFIKACE OSOBY JEDNAJÍCÍ ZA KLIENTA

Identifikační údaje	
všechna jména a příjmení	Martin Sojka
rodné číslo (případně datum narození)	25. června 1975
místo narození	<i>Kocourkov</i>
pohlaví	muž
trvalý nebo jiný pobyt	Údolní 565, 355 66 Náhorní Lhota
státní občanství	ČR
jde-li o podnikající fyzickou osobu, též její obchodní firmu, odlišující dodatek nebo další označení, místo podnikání a identifikační číslo osoby	
Ověřeno dle průkazu	
druh a číslo průkazu totožnosti	<i>OP 192837465</i>
orgán, který průkaz totožnosti vydal (stát)	<i>MěÚ Ústí nad Lomnicí</i>
doba platnosti průkazu totožnosti	<i>26.6.2021</i>
shoda podoby s vyobrazením v průkazu totožnosti	<i>ANO</i>

2. Hodnocení rizik klienta



Sally, mám radost, že jdeš, musíme se rychle poradit.

Jejda, co se děje?



Je to delší příběh – byl tu pan Joe Mitchell, tady mám jeho vizitku. Je Američan, ale pracuje pro investiční fond z Panenských ostrovů a investují tady do nemovitostí. Mají společnost, která loni koupila barák, teď ji chtějí prodat, a kvůli tomu tady byl. Ta společnost má totiž jen minimální kapitál a ten dům koupila za peníze z půjčky od toho fondu. No a před tím prodejem chtějí tu půjčku převést do kapitálu a chtěli by od nás zprávu pro rejstříkový soud, že tam ta půjčka je. Podobnou zakázku jsme už loni dělali.

Hm, a to je všechno, co od pana Mitchella víme?

Ne, ne. Hlavně zdůrazňoval, že to celé spěchá, zprávu by potřebovali do půlky příštího týdne. Celé to pro ně zařizuje nějaký JUDr. Kramář, ten má plnou moc za tu společnost jednat, vysvětlí nám ten požadavek a může s námi podepsat i smlouvu. Já jsem se na tu společnost díval do rejstříku, je tam vidět jen, že ten JUDr. Kramář ji založil, teď je vlastníkem nějaké CDP PIF z těch Britských Panenských ostrovů. Jednatelkou není ani Mitchell, ani Kramář, ale někdo třetí.

To nevypadá na nějakou průzračnou strukturu, je to spíš podezřelé...

A to není všechno. Vysvětloval mi, že ta půjčka vznikla postupnými převody z různých míst, že investoři toho fondu posílají peníze přímo, čímž se šetří na bankovních výlohách, a oni tak vidí jasně, kam investují. Pak ještě mluvil o tom, že normálně pro audit samozřejmě mají svého auditora, ale že tady to potřebují rychle a jejich auditor je vždycky hrozně neflexibilní, takže proto šel k nám. Vzal si na mě kontakt a pan Kramář nám pošle další podklady a máme se pak domlouvat s ním, poněvadž Mitchell zase někam cestuje.

A ten Kramář?

No, před chvílí jsem od něj ještě neměl nic, ale mělo by to dorazit hned. Jenže celé se mi to nelíbí.

Mně tedy taky ne, ale nejdřív ty – co se ti na tom nelíbí?

Víš, jak jsem dělal ten e-learning o praní špinavých peněz, tak mi připadá, že je tu spousta rizik a zkusil jsem si je vypsát...

Tak recituj, co sis vypsál.

Celá transakce se týká prodeje nemovitostí a jde tam o změnu kapitálové struktury, takže jakákoli služba s tím spojená je rizikovější. Riziko klienta pak zvyšuje to, že majitel je z daňového ráje, konečné vlastníky neznáme a chodí tu jen různí zástupci. Ty převody menších částek, kdo ví odkud, a spěch na přípravu zprávy to jen podtrhují.

Krásná práce! Podívej se, prosím, jestli naše obavy nerozptýlí e-mail pana Kramáře a domluvíme se, co dál.



3. Oznámení podezřelého obchodu

Sally, tak mám ten e-mail od doktora Kramáře. Vlastně tam není nic nového, poslal jen zkrácenou rozvahu, kde je na straně jedné budova a na straně druhé půjčka a minikapitál. Zbytek nestojí za řeč. Hlavně ale píše, že nemá čas se s námi sejít, ale slibuje, že do e-mailu dodá vše, co budeme chtít. Takže do toho seznamu rizik doplňuju, že budeme všechno dostávat v kopiích. A taky, že klient se vyhýbá osobnímu kontaktu, to mám taky z toho e-learningu.

Tak to nám ten seznam rizik pěkně nabobtnal. A vidíš to tedy jak?

Já bych do toho nešel. Kopec rizik, peníze chodí, kdo ví odkud, celé to spěchá. A já v pondělí začínám na předauditu v Ústí, takže stejně nemám čas na tom cokoli udělat, snad krom nějakého seznamu podkladů dnes odpoledne. A tvůj názor?



Souhlasím, že do toho nejdeme. Rizika jsi vystihl, celé je to podezřelé. Napiš, prosím, Kramářovi i Mitchellovi, že vzhledem k rizikům spojeným se zakázkou a krátkému termínu nejsme schopni požadovanou službu dodat. Nic víc. A zkus mi odpoledne připravit koncept oznámení podezření na praní špinavých peněz.

Jako že budeme dělat hlášení o podezřelém obchodu?

Přesně tak. Zvládneš to?

Tak určitě! Mám čerstvě nastudováno.

-StS-

Koncept oznámení podezřelého obchodu

Komora auditorů ČR
Opletalova 55
Praha 1
(datovou schránkou)

Věc: Oznámení podezřelého obchodu podle § 18 zákona č. 253/2008 Sb.

Naši auditorskou společnost kontaktoval pan Joe Mitchell jako zástupce společnosti Kracker, s.r.o. a investičního fondu CDP z Britských Panenských ostrovů. Kontaktní údaje pana Mitchella (kopie vizitky) a údaje o společnosti Kracker, s.r.o. (výpis z obchodního rejstříku) jsou přílohou tohoto dopisu.

Pan Mitchell poptával službu spočívající v ověření existence závazku společnosti Kracker vůči mateřské společnosti CDP PIF pro účely kapitalizace tohoto závazku do vlastního kapitálu. Kontaktní osobou pro účely případné zakázky byl JUDr. Kramář (výpis ze seznamu advokátů České advokátní komory je přílohou tohoto dopisu). Službu jsme odmítli poskytnout, nebyla tedy prováděna identifikace klienta a osob, které za něj jedná. Skutečnosti, které nás vedou k tomuto oznámení, vycházejí většinou z informací, které byly poskytnuty ústně a nebyly nijak ověřovány. Jsou následující:

- společnost Kracker existuje jen krátce, v loňském roce koupila nemovitost, návazně na uvedené zvýšení kapitálu má být prodána
- poptávaná služba míří na změnu kapitálové struktury
- majitelem společnosti je osoba z rizikového teritoria
- půjčka vznikla řadou převodů v menších částkách z různých zdrojů
- společnost je zastupována osobou nemající k ní žádný formální vztah (pan Mitchell) nebo na základě plné moci (JUDr. Kramář)
- služba byla požadována pod časovým tlakem.

Oznámení podáváme jako auditorská společnost, povinná osoba dle § 2, odst. 1, písm. e) zákona č. 253/2008 Sb. (datum)

(jméno, telefon, email)

(vytisknout na hlavičkový papír – musí tady být adresa, IČ)

1. Před uzavřením smlouvy



Plán

Ahoj Hugo, právě mi volal finanční ředitel společnosti Novýklient s.r.o., že jsme byli úspěšní v nedávném výběrovém řízení na auditora pro rok 2019 a nahradíme stávajícího auditora XYZ.

To je výborná zpráva, Sally. Teď už jen uzavřít smlouvu s klientem a můžeme začít.

Zadrž, před tím, než uzavřeme smlouvu s klientem, ještě musíme provést několik dalších procedur.

Opravdu? Já myslel, že vše začíná smlouvou, a navíc jsme už přeci základní hodnocení klienta z pohledu rizikovosti udělali před výběrovým řízením.

Smlouva je ale přeci poslední krok ve fázi akceptace klienta. Procedury, které jsme byli schopni provést před vstupem do výběrového řízení, byly velmi omezené a zaměřené především na externí zdroje informací o společnosti (zveřejněné výkazy, jejich webové stránky, monitoring tisku apod.).

Aha. Abychom pokryli akceptační postupy, které nám předepisují auditorské standardy i naše interní metodika, budeme se muset sejit s klientem a získat další informace přímo od něj.

Ano. A dále budeme muset kontaktovat předchozího auditora s dotazem, zda existují nějaké skutečnosti, které by nám mohly bránit v přijetí této zakázky.

A co když nám neodpoví?

Toto by se stát nemělo, je to jeho povinnost stanovená v etickém kodexu.

A co když budeme mít zrovna smůlu?

Pak budeme muset sami vyhodnotit, zda zakázku můžeme přijmout, a to na základě informací získaných přímo od společnosti, jako jsou například podepsané prohlášení vedení a dopis vedení společnosti se zjištěními z předchozího roku a seznam nezaplacených auditních služeb.

-HaM, MCh-



2. Počáteční zůstatky

Právě jsme obdrželi podepsanou smlouvu. Vyjádření předchozího auditora jsme získali a nic nám v uzavření nebránilo. Teď se pustím do detailního testování počátečních zůstatků.

Správně, nedostatky v počátečních zůstatcích mohou mít vliv na nesprávnost účetních zápisů ve výkazu zisku a ztráty. A nejen to, třeba mohou ovlivnit i přehled o peněžních tocích a přehled o pohybech ve vlastním kapitálu. Není však nutné, abychom vše sami detailně testovali. Ujistění o počátečních zůstatcích můžeme získat také od předchozího auditora, protože zákon o auditorech nám umožňuje nahlížet do jeho spisu.



Stačí nám tedy setkat se s předchozím auditorem, prodiskutovat s ním, jakým způsobem prováděl audit, a letmo nahlédnout do jeho spisu?

To ne, protože na základě jeho spisu musíme zhodnotit jím provedené procedury s ohledem na námi stanovenou významnost a identifikovaná rizika. Mohl třeba pracovat s výrazně vyšší materialitou, a pak by například jeho testy věcné správnosti nemusely být pro nás dostatečné. Také musíme v našem spisu u každé významné položky rozvahy detailně zadokumentovat postup předchozího auditora spolu s naším vyhodnocením.

A když budou podle nás jeho procedury nedostatečné, tak budeme testovat sami?

Ano, ale pozor, některé procedury, jako například účast na fyzické inventuře zásob, zpětně provést prostě nelze.

Chápu. Pokud předchozí auditor nebyl na inventuře nebo byl jeho postup podle nás nedostatečný, budeme na to muset reagovat modifikací výroku.

Pravděpodobně ano, ale o tom zase někdy příště.

-HaM, MCh-

3. Chyby v předchozím období



Sally, počáteční zůstatky jsou otestovány. Nakonec to byla kombinace práce předchozího auditora a našeho detailního testování. Při tom jsem objevil chybu v rezervách přesahující naši celkovou materialitu, kterou předchozí auditor ale nezjistil.



A čeho se ta chyba týká? Není to jen změna odhadu na základě následných informací, které ještě v době vydání závěrky nebyly známé?

To bohužel ne. Ve výpočtu byl prostě špatně vzoreček. Letos je již kalkulace správně, to jsem si ověřil.

Aha. Musíme informovat vedení a požádat je, aby chybu řádně opravili do jiného výsledku minulých let a přepracovali srovnávací údaje, protože se jedná o významnou chybu, která může zásadním způsobem ovlivnit pohled a rozhodování uživatelů účetní závěrky. A také aby celou věc popsali v příloze.

A když s tím nebudou souhlasit a nechají změnu rezervy jen v letošní výsledovce, budeme muset modifikovat výrok?

To ano, ale snad to tak daleko nedojde.

Ještě tu mám jednu věc. Předchozí auditor jim nerozporoval kapitalizaci nákladů na reklamní spoty. Podle mě to ale do majetku nepatří. Co s tím, když mám na ten účetní postup jiný názor?

Nejdřív se o tom pobavíme s vedením a zjistíme podrobnější informace. Pokud poté dojdeme k odlišnému závěru než předchozí auditor, budeme muset i v tomto případě, jestli jde o významnou částku, požádat klienta o opravu.

-HaM, MCh-

1. Důležitost předběžných analytických postupů



Ahoj Sally, pracuji na vyhodnocení rizik, takže také provádím předběžné analytické postupy, které mi s vyhodnocením rizik pomáhají.

A řekneš mi, jakým způsobem ti předběžné analytické postupy pomohou?



No, porovnání aktuálního vývoje s minulým rokem a informacemi, které jsem zatím od klienta získal, mi může odhalit přítomnost neobvyklých nebo neočekávaných vztahů a tedy neobvyklých transakcí, které mohou signalizovat existenci rizik významné nesprávnosti.

Výborně, Hugo. Pro všechny tyto zjištěné neobvyklé jevy musíš potom získat od klienta dostatečné vysvětlení, zaznamenat klíčové informace a vyhodnotit případné riziko významné nesprávnosti.

Rozumím, musím se tedy zeptat klienta na důvody a zhodnotit případné riziko a toto riziko poté zahrnout při plánování dalších auditorských postupů.

-JaK-

**2. Provedení předběžných analytických postupů**

Ahoj Sally, porovnal jsem několik základních poměrových ukazatelů a položek ve výkazech (jako výchozí bod jsem si vzal stav v aktuálním období a porovnal s minulým obdobím a plánem). Myslíš, že bude stačit porovnání vývoje tržeb, nejvýznamnějších nákladů, výsledku hospodaření, marže, stavů pohledávek, zásob a závazků a rentability vlastního kapitálu?

Hugo, to samozřejmě záleží na typu klienta a povaze jeho činnosti. Ukazatele, které jsi jmenoval, jsou opravdu základní, a i když v některých případech mohou být dostatečné, jindy bude vhodné zvolit ještě další ukazatele. Můžou se hodit třeba ukazatele z oblasti likvidity a obrátkovosti, ale i další typy ukazatelů, třeba i naturální. Vždy je potřeba se zamyslet, co je pro danou společnost a uživatele její závěrky důležité.



Jasně, tato společnost obchoduje se zbožím, tak mě určitě bude zajímat i obrátkovost zásob.

A jak vlastně provádíš samotné porovnání?

Vím, co tě zajímá, postup porovnávání už znám: vzal jsem si základní ukazatele z finančního plánu pro tento rok a zohlednil jsem, zda v daném odvětví nedošlo k nějakým nečekaným výkyvům, a toto své celkové očekávání jsem porovnal se skutečně vypočtenými ukazateli.

Výborně, je vidět, že ses v minulé sezoně hodně naučil. Tak až budeš mít vše hotové, přijď za mnou opět s výsledky těchto postupů.

-JaK-



3. Vyhodnocení předběžných analytických postupů

Sally, mám hotovo, ale v některých případech jsem identifikoval odchylky od mého očekávání a teď řeším, jak postupovat dál. Od klienta vím, že v září otevřeli novou pobočku, žádnou letos nezavřeli a všem pobočkám se jinak daří obdobně jako vlani. Čekal bych tedy aspoň nějaký nárůst tržeb s ohledem na tu novou pobočku, přeci jen za ty dva měsíce už by měla něco vygenerovat (i v plánu klienta byl předpoklad tohoto nárůstu), ale tržby jsou zhruba stejné jako vlani.

To je určitě neobvyklé, zeptej se klienta, co ti k tomu poví, tržby určitě sledují, tak by měli vysvětlit, proč nakonec nevzrostly. A jinak jsi nezjistil nic dalšího neobvyklého?



No, ještě mi přišel zajímavý nárůst pohledávek, jsou téměř dvojnásobné oproti konci minulého roku, na to se taky musím zeptat.

To může mít různá vysvětlení, ke konci roku bývají pohledávky (i závazky) zpravidla s ohledem na svátky podstatně nižší, záleží samozřejmě i na povaze podnikání, ale víc ti samozřejmě řekne klient.

S tím počítám, ale i tak mi ten nárůst přijde už příliš velký, obzvláště když většinu transakcí mívá tento klient v hotovosti a významné pohledávky vznikají zpravidla jen z přefakturací ve skupině. Poptám se na to a uvidíme.

-JaK-



4. Identifikace nových rizik

Sally, tak jsem identifikoval nové riziko u klienta na základě provedených předběžných analytických postupů. Jak jsme se bavili o těch tržbách, tak z klienta vylezlo, že jim na celý týden na konci listopadu vypadl systém na všech třiceti pobočkách a všechny tržby po dobu výpadku budou teprve účtovat ručně v průběhu prosince. Doklady k tomu veškeré mají, ale místo automatického přenosu to budou dělat ručně. Takže na tržby za tento týden se budeme muset speciálně zaměřit.

No, to sice není moc dobrá zpráva, ale díky tvé analýze jsme zjistili toto riziko včas, abychom na něj mohli dostatečně reagovat. Výborná práce, to bychom na konci roku odhalili jen stěží.



Ano, teď se na to aspoň můžeme připravit a naplánovat další odpovídající auditní procedury. Jinak jsem s nimi také řešil nárůst pohledávek a tam nakonec problém nebude. Klient ve skupině pravidelně přefakturovává některé služby a zboží. V listopadu toho bylo jednak více s ohledem na přípravu Vánoc a k tomu jedna sesterská společnost své závazky místo ke konci měsíce zaplatila až na začátku prosince, proto pohledávky dočasně takto narostly. V této oblasti ale jinak není nic nového, žádná nová rizika tedy nebyla identifikována.

Dobře, Hugo. Předpokládám, že jsi předběžné analytické postupy řádně dokumentoval včetně všech závěrů a nových rizik. Nezapomeň však také zdokumentovat, čím sis zjištěné informace a tvrzení klienta podložil a zkontroloval.

Samozřejmě, už přeci vím, jak je důležité vše řádně zdokumentovat. Díky, Sally, za pomoc!

-JaK-

1. Účetní odhad a jeho změna



(Hugo volá Sally) Ahoj, Sally, já ti volám, protože jsem asi udělal průšvih.

Hugo, klid, nadechni se a popiš, co se stalo.



Plán

Šíleně jsem naštvál hlavní účetní. Dělal jsem analytické postupy, jak jsme se dohodli a přitom jsem zjistil, že odpisový náklad společnosti klesl v porovnání s minulým rokem o pět procent. Přitom nic nevyřadili ani nedoodepsali. Tak jsem se šel zeptat a dozvěděl jsem se, že přehodnotili zbytkové životnosti majetku a u jedné ze tří hlavních výrobních linek ji prodloužili o dva roky. Matematicky to dává smysl, ale to přece nemůžou udělat. Mají odpisový plán, jednou si ty životnosti stanovili a tak je taky musí dodržet.

Hugo, to, že společnost přehodnocuje životnosti majetku je přece v pořádku a dokonce má povinnost to dělat. Účetní závěrka je plná čísel, která jsou výsledkem účetních odhadů. Životnosti majetku, opravné položky k pohledávkám, zásobám, majetku a i jiným aktivům, rezervy, dohadné položky a spousta jiných oblastí – tam všude najdeš nějaký účetní odhad. Je to prostě přibližná výše peněžní částky v případech, kdy nejsou k dispozici přesné metody ke stanovení její výše. Když společnost zjistí nové informace, měla by odhad upravit. Víš, proč ty životnosti prodloužili?

Dělali nějakou rozsáhlou technickou revizi, výkonnostní testy a já nevím co ještě a na základě toho určili, že výrobní linku na produkt A nebudou nahrazovat za dva, ale až za čtyři roky.

Tak to může být legitimní důvod pro změnu účetního odhadu, nemyslíš? Samozřejmě budeme muset projít aktualizované plány a další dokumentaci.

-mj-



S tou životností majetku jsem byl podezřívavý. Myslel jsem, že účetní odhady musí být vždy brány jako oblast významného rizika.

Zdá se, že jsi pořádně neposlouchal na školeních, když se probíral audit účetních odhadů. A taky jsi neposlouchal na naší plánovací schůzce a nepřečetl sis memorandum shrnující vyhodnocení rizik u téhle společnosti. Jinak bys věděl, že riziko významné nesprávnosti spojené s odhadem životností majetku zrovna v téhle společnosti je celkem nízké.



Sally, promiň, už to čtu. Vidím, že jsme tady zdokumentovali výsledky revize interních materiálů společnosti a diskuse s vedením.

Ano, jestli si dobře pamatuju, při plánování auditu jsme v porovnání s ložskem nenašli nic, co by mohlo způsobit vznik nových odhadů. Metody a použité modely jsou stejné jako loni, znalce nevyužívají a jediný „problém“, který jsme zjistili, byla potřeba revize účetního odhadu v oblasti zbytkových životností. A zrovna s tím ty vyrukuješ na paní účetní!

Zvoral jsem to. Koukám, že i v plánu auditu máme postupy, které zohledňují to, že riziko je nízké, hlavně proto, že činnosti společnosti jsou relativně jednoduché a odhady se týkají rutinních transakcí. A teď si i uvědomuju, že u našeho předcházejícího klienta bylo to riziko vyhodnocené jako významné, protože ta společnost dělala hodně složité transakce a navíc jsme tam v minulosti zažili, že vedení tak trochu s odhady manipulovalo, aby si zkrigovalo výsledek hospodaření. To tenhle klient se standardními odhady životností, opravných položek a jediné rezervy – na reklamace – je celkem jednoduchý.

No, zrovna u té reklamace bych byla opatrná. Co k ní víme?

Tam jsem se podíval, jestli nezměnili způsob výpočtu – a nezměnili. Loni vykázali rezervu ve výši 4 mil. Kč s tím, že předpoklad je, že by ji na základě skutečně provedených oprav měli čerpat ve výši 1,5 mil. Kč v letošním roce a 2,5 mil. Kč v příštím roce. Letos provedli opravu související se zárukami v hodnotě 1,4 mil. Kč, takže se celkem trefili.

Ano, to znamená, že jsi, řečeno slovy standardu ISA 540, posoudil výsledek účetních odhadů uvedených v účetní závěrce minulého období, nebo, je-li to relevantní, jejich změnu v běžném účetním období. A potvrdilo se, že odhad byl proveden správně. Navíc, pokud se dobře pamatuju, se správnost toho odhadu potvrdila už několikrát rok. To je dobrý indikátor, že i u tohoto odhadu je riziko nízké. Významné riziko vidím pouze u toho soudního sporu. O tom se pobavíme za chvíli.

3. Reakce na vyhodnocená rizika

Hugo, abychom předešli nějakým dalším nepříjemnostem s klientem, rozumíš tomu plánu auditu, pokud jde o reakci na vyhodnocená rizika nesprávnosti v oblasti účetních odhadů?



Myslím, že ano. Testování provozní účinnosti kontrol, které se týkají stanovení účetních odhadů, u tohoto klienta neprovádíme. Obvykle testujeme, jestli události, které nastaly do data zprávy auditora, poskytují důkazní informace týkající se účetních odhadů anebo zkoumáme, jak vedení stanovuje účetní odhady a údaje, na kterých jsou založené. Případně si udělám vlastní odhad částky toho odhadu.



Plán

Jak to budeš dělat? Třeba u opravné položky k pohledávkám?

Už vím, že postup tvorby opravných položek nezměnili. Nejprve procházejí všechny problematické odběratele, k nim vytvoří specifickou opravnou položku, a pak podle splatnosti aplikují procenta na jednotlivé kategorie zbývajících pohledávek. Zatím jsem otestoval, že u těch, kde se loni tvořila specifická opravná položka, nedošlo k úhradě. Na odpoledne mám v plánu probrat se společností nárůst specifických opravných položek v letošním roce a potom otestovat výpočet opravné položky ke zbývajícím pohledávkám. Už jsem si na základě rozvržení dle splatnosti, u kterého jsem otestoval, že je správné, udělal svůj propoččet a porovnáám ho s tím, který mi poskytla společnost.

To je prima, nezapomeň, že musíš ještě před ukončením auditu otestovat, že v následném období nedošlo k nějakým událostem, které by tenhle odhad mohly ovlivnit – třeba to, že nějaký významný odběratel najednou přestal platit a tak.

-mj-

4. Reakce na významné riziko, zveřejnění v příloze, prohlášení vedení společnosti, podvod

Zpátky k tomu přehodnocení životnosti majetku. Na plánovací schůzce jsme se dohodli, že získáme podklady pro to rozhodnutí a pak uděláme závěr, jestli ta změna nezpůsobila nesprávnost. Zatím mi to tak nepřipadá, ale potřebuju ještě projít všechny podklady a tvou dokumentaci. A taky s nimi proberu, jak to plánují popsat v příloze – pokud je ta částka významná, stálo by to za zmínku. A uvážíme, jestli není třeba trochu upravit standardní text prohlášení vedení v téhle oblasti.



Myslíš ten text, kde management potvrzuje, že „Významné předpoklady použité při sestavování účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou, jsou přiměřené“? Že bychom tam dodali něco specifického k tomu prodloužení životností?

Ano, to dává smysl. Ale pojďme k těm soudním sporům. Tam jsme riziko vyhodnotili jako významné. Zjistil jsi tam něco problematického?

Ne, nic jsem nezjistil. Ten soudní spor z podzimu doběhl a dopadl ve prospěch společnosti. Oddechl jsem si, že se s tím nebudu muset trápit jako u toho jiného auditu minulý týden. Tam jsme konfirmovali právníky a jejich závěry ještě konzultovali s našimi právníky. A strašně dlouho jsme se společností řešili, jak to popsat v účetní závěrce, protože míra nejistoty byla dost významná a řešili jsme i dopad na nepřetržitost trvání té společnosti. Ale u nich se řešilo i znehodnocení dlouhodobého majetku, pamatuju si, jak připravovali několik variant modelu pro stanovení výše té opravné položky k majetku a kolik času jsme tomu věnovali. A navíc najednou rozpustili skoro celou opravnou položku k pohledávkám, i když, jak se ukázalo, k tomu nebyl důvod. A tvrdili, že prostě změnili odhad.

Účetní odhady jsou zkrátka oblastí, kde je relativně velký prostor pro podvod – a časté nebo nečekané změny v účetních odhadech, které nejsou podmíněny změnami situace, jsou jednou ze skutečností, které naznačují možný výskyt podvodu. Navíc je někdy obtížné pro společnost stanovit a pro auditora vyhodnotit, zda daná změna je změnou odhadu, nebo opravou chyby – už jsi několikrát viděl, jak klient jeden rok vytvořil rezervu na nějaké riziko a v následujícím roce ji rozpustil. Vždy je třeba vyhodnotit, jestli se loni stala chyba, nebo se letos změnil odhad. A jak ti pořád zdůrazňuju, všechny závěry a podklady k nim je nutné velmi pečlivě zdokumentovat.

-mj-

5. Ocenění reálnou hodnotou, využití znalce



Plán

Pro jistotu si s tebou chci potvrdit, že reálnou hodnotou nic neocenili. Ani informace o ní neuvádějí v příloze?

Ne, na nic jsem nepřišel. Kdy se to může stát?

Když mají třeba deriváty, finanční investice, které se oceňují reálnou hodnotou, u konsolidující účetní jednotky se reálnou hodnotou oceňují všechna aktiva a závazky nových akvizic, v IFRS závěrce pak třeba investice do nemovitostí. A tak dál a tak dál. No, buď rád, že tady nic takového není. Pokud se reálná hodnota stanoví na základě přístupných tržních cen, je to celkem jednoduché. V okamžiku, kdy takovéto ceny nejsou k dispozici, se většinou používají nějaké modely nebo reálnou hodnotu určuje znalec.

No, když ji určuje znalec, jsme v pohodě, ne? On si za to ručí, takže je to určitě dobře.

Hugo, to rozhodně není pravda. Zpráva znalce je důkazní informace jako každá jiná a auditor s ní tak musí zacházet – ve zprávě se na znalce neodvolává. U některých klientů používáme i našeho znalce, abychom se ujistili, že zpráva znalce použitá klientem je postavena na reálných základech a jsou použité správné metody. Nebo nám náš znalec vysvětlí, co nám vlastně jiný znalec sděluje – před chvílí jsme se bavili o tom, že jsme při vyhodnocení soudní pře používali nejen konfirmaci od právníka klienta, ale vyžádali jsme si i posouzení našeho právníka – tedy znalce. Ale nerada bych teď zabředla do nějakých detailů ohledně stanovení reálné hodnoty, když ji společnost nepoužívá. To můžeme probrat jindy.

-mj-

1. Proč má smysl trávit čas vyhodnocováním rizik

Sally, vrtá mi hlavou, proč musíme ztrácet čas vyhodnocováním rizik. Proč prostě nejdeme rovnou testovat? Stejně musíme ověřit všechny významné položky.

Hugo, děláš audit už pár let. Myslíš, že nesprávnosti se vyskytují napříč celou závěrkou se stejnou četností?



To ne. Někde bývají často a jinde jsou mnohem méně pravděpodobné. U každého klienta je to jiné.

To je přesně ono. Někde je riziko vysoké, jinde nízké. Když si to vyhodnotíš, můžeš diferencovat. Nebudeš pálit zbytečný čas na oblastech s malou pravděpodobností chyby a zaměříš se tam, kde je pravděpodobnost vyšší. Celkově budeš mít větší šanci najít chybu s menším časovým vkladem.

Mně zas vyhodnocování rizik přijde prostě zajímavější. Musím víc přemýšlet, sbírat informace a bavit se s lidmi. Zjistil jsem, že nejlepší je nejdřív pochopit reálnou činnost firmy a až poté přemýšlet, jak se ta realita zachycuje účetně. Prostě nezačínat od výkazů, ale od byznysu.

Naprostý souhlas. Taky to tak dělám. A je super, že auditorské standardy nám rizikový přístup umožňují. Bez toho by mne audit rozhodně tolik nebavil.

-SpM-

2. Kolik času strávít vyhodnocením rizik

Chápu, co při vyhodnocení rizik musím udělat. Pochopit byznys, procesy, kontroly, informační systém, účetní metody apod. Analyzovat čísla, odměňování vedení, stanovit materialitu a určit významné účty. Spíš mívám problém rozhodnout, do jaké hloubky v každé oblasti jít a kolik času na tom strávít.



To je těžká otázka. Ale zkus se na to podívat takhle: Budeš mít dvě položky závěrky se stejnou finanční hodnotou. U první uvidíš vysoké riziko, u druhé nízké. Kolikrát víc času budeš věnovat testování té první?

Co já vím, dvakrát, možná i čtyřikrát.

Fajn. Dejme tomu, že nízkorizikové položce věnuješ čtvrtinu času oproti vysokorizikové. Čtvrtinu úsilí, čtvrtinovou velikost vzorku atd. Ale obě položky jsou stejně velké. U obou musíš nakonec získat stejnou celkovou jistotu. Jak to, že u té nízko-rizikové stačí čtvrtinové testy? Kde se vezme ta zbývající třičtvrtinová jistota?

Počkej, ty mne mateš. Vždyť jsem řekl, že riziko je nízké.

Přesně tak. A tam se schovává ta hledaná třičtvrtinová jistota. Když prohlásíš riziko za nízké, tak tvrdíš, že z důkazních informací pro vyhodnocení rizika už jsi získal tři čtvrtiny jistoty. A jen zbývající čtvrtinku dobereš vlastním testováním. Pokud má rozhodnutí o riziku takovou váhu, je nutno tomu věnovat i odpovídající čas.

Počkej, nechceš mi tvrdit, že mám trávit tři čtvrtiny celkového auditu vyhodnocením rizik?!

To ne. Ale taková čtvrtina nebo třetina auditu strávená vyhodnocením rizika je velmi rozumný odhad.

-SpM-

3. Proč má smysl určovat rizika co nejkonkrétněji



Chápu smysl určování výše rizika. Ale přijde mi mnohem důležitější uvědomit si, v čem konkrétně každé riziko spočívá.



Naprosto souhlasím. Musíš určit, co přesně může být špatně. Jedině pak na to můžeš vymyslet dobrou proceduru.

Jasně. Je k ničemu říct: „Existuje riziko, že dlouhodobý majetek může být nadhodnocen.“ To může mít milion příčin. Z toho se nedá určit, jak to efektivně testovat.

Souhlas. Tak co kdybys řekl: „Riziko spočívá v tom, že skutečná hodnota DHM může být nižší než jeho zůstatková cena?“

To už je lepší. Ale já mám ještě lepší variantu: „Skutečná hodnota strojů může být nadhodnocena vzhledem k možné existenci nepoužívaných položek.“ A testovat budu třeba tak, že se půjdu na majetek podívat, zda je používán.

Bezva. Ale co když ti to změním takhle: „Existuje riziko, že skutečná hodnota strojů může být nadhodnocena vzhledem k možnosti, že budou během nejbližších let vyřazeny před plným odepsáním z důvodu jejich technologické zastaralosti.“ Pak je fyzická prohlídka k ničemu. Test musí vypadat jinak, například jít studovat investiční plány příštích let, diskutovat s vedením čas a náklady vyřazení, odhad ceny šrotu apod.

To je pravda. Ďábel je v detailech. Může být několik různých důvodů možného nadhodnocení toho samého majetku. A každý bude vyžadovat jiný test. Čím lépe si rizika rozepišu, tím efektivněji pak můžu testovat.

Ano. Proto se těžko zodpovídá otázka, kolik má být rizik. Realisticky se u běžného auditu bavíme o desítkách. Ale dobře rozpracovaný audit jich může mít konkretizovaných klidně stovku. To nemusí znamenat víc práce, ale spíš její dobré zacílení.

-SpM-



4. Proč je důležité dobře určit významná rizika

Mluvíš o vysokých rizicích. Standardy ale mluví o významných rizicích. To je to samé?

ISA rozlišují jen dvě úrovně: významná a ostatní rizika. Ale nebrání kategorizovat si to detailněji, třeba vysoká-střední-nízká rizika. Významná nebo vysoká rizika jsou prostě oblasti s největší pravděpodobností nesprávnosti. Těm musíš věnovat nejvíc úsilí. A proto musíš velmi dobře určit, které oblasti to jsou.



Já vím. Snažím se těmto oblastem vždy věnovat co nejdřív. Třeba už na podzim. Ideální je, když je mám otestovány jako první.

Načasování je důležité. Ale ještě důležitější je charakter práce. U významného rizika musí být zřejmé, že děláš rozsáhlejší a cílenější testy než u ostatních rizik.

Já vím. A taky vím o dalších specifických požadavcích týkajících se významných rizik. Povinnost porozumění kontrolám, že tam nestačí pouhý analytický test, že u účetních odhadů musím zvažovat nejistotu takového odhadu apod. Spíš mne zajímá, kolik takových významných rizik bývá a jestli může být audit bez významného rizika.

Dvě rizika jsou automaticky předpokládána. První je riziko obcházení kontrol vedením. To existuje vždy a nelze jej negovat. Proto děláš posouzení podezřelých deníkových zápisů, nepodjatosti odhadů či neobvyklých transakcí. Druhé je riziko podvodu v oblasti výnosů. To se předpokládá, ale lze jej negovat. Ale bacha, pro negaci musíš mít pádné a zdokumentované argumenty, že vedení nemá motivaci ani příležitosti výnosy manipulovat. Ostatní významná rizika jsou už na tvém úsudku. Typicky vyplývají z potenciálních podvodů, subjektivních účetních odhadů, komplexních transakcí, vztahů se spřízněnými osobami apod. Klient od klienta je to jinak.

Chápu. Někteří klienti jsou organizovaní a mají dobré vnitřní kontroly.

Kontroly mohou mít, ale to nelze použít jako argument, že riziko není významné. Nejsilnější kontroly klienti nasazují často právě tam, kde se nejvíc bojí chyb. To bývají právě oblasti významných rizik.

-SpM-

5. Získávám vyhodnocením rizik důkazní informace?

Získávám vyhodnocením rizik nějaké důkazní informace?

Samozřejmě. A klíčové. Stanovení rizik určuje rozsah a charakter dalších postupů. Proto musí být založené na faktických informacích. A tyto informace představují důkazní informace. Už ve fázi vyhodnocení rizik získáváš část ujištění.



Plán

Chápu. Když u určité položky vyhodnotím riziko jako nízké, tak tím vlastně říkám, že jsem již nasbíral velké množství důkazních informací, že chyba je nepravděpodobná. A proto zbývající testy mohou být již jen omezené.

Přesně tak. A když u určité položky riziko nevidíš, říkáš tím, že jsi již nasbíral dostatek důkazních informací o neexistenci významné nesprávnosti. To neznamená, že danou položku neaudituješ. Naopak, už jsi ji dostatečně zauditoval a nejsou potřeba žádné další postupy.

Rozumím. A taky konečně chápu, že můj spis v části vyhodnocení rizik musí být robustní. Jsou to taky důkazní informace. A pro řadu položek ty dominantní.

Přesně tak. A neboj se přistupovat k auditu opravdu rizikově. Neboj se rozlišovat rizika či dokonce argumentovat, že v některých oblastech neexistují. Jen k tomu musíš mít vždy přesvědčivé faktické informace. A ty musí být ve spisu.

-SpM-

Hugo a Sally se podruhé baví o identifikaci a vyhodnocení rizik

1. Porozumění vnitřnímu kontrolnímu prostředí



Ahoj Sally, chtěl bych si s tebou potvrdit jednu věc týkající se kontrol. Posledně jsi říkala, že je dle ISA povinné seznámit se s kontrolami vztahujícími se k významným rizikům. U klienta Rizika s.r.o. neplánujeme testovat kontroly. Stačí mi tedy popsat kontroly jen u významných rizik?

S tím nesouhlasím. S identifikací rizik nemůžeš být hotov, dokud neporozumíš kontrolám u všech důležitých procesů účetní jednotky. Kde není kontrola, tam je větší riziko vzniku nesprávnosti.



Jasně. Pokud nikdo nebude schvalovat přijaté faktury, tak mám výrazně vyšší riziko pro existenci závazků, respektive výskyt nákladů.

A proto je porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému včetně identifikace kontrolních činností a jeho dokumentace ve spisu povinnou procedurou sloužící k identifikaci rizik u každé auditní zakázky.

Nedostatky ve vnitřním kontrolním systému vlastně vždy představují riziko nesprávnosti v účetní závěrce.

V extrémním případě, pokud je vnitřní kontrolní prostředí nedostatečné nebo zcela nefunkční, není možné vydat výrok, protože nelze snížit přirozené riziko výskytu nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

-MCh-

Hugo a Sally se podruhé baví o identifikaci a vyhodnocení rizik

Plán

2. Informační systémy



Sally, v rámci porozumění vnitřnímu kontrolnímu prostředí musím zdokumentovat i porozumění informačním systémům. Jak, když nejsem IT odborník?

Na identifikaci rizik vyplývajících z nedostatků v IT systémech nemusíš být ajťák.

A na co se mám tedy soustředit?



Nejdůležitější je se zaměřit na integritu IT systému. Zejména na to, jak a kdo ho provozuje a udržuje, zda je možné ho upravovat bez dostatečného testování funkčnosti dané změny a schválení nebo kdo má do systému jaká přístupová práva.

Takže rizika, kterým by měl klient kontrolami zamezit, jsou třeba neoprávněné změny dat, jejich potenciální ztráta nebo nevhodné manuální zásahy do fungování systému, které by měly za následek nesprávné zpracování dat a tím pádem možné chyby v účetnictví.

Správně. Představ si situaci, kdy zjistíš, že klient vede skladovou evidenci v systému z roku 2000, který nikdo neudržuje a nebyl od té doby aktualizován, a přitom klient zcela změnil výrobní procesy.

Chápu, kam míříš. Mám riziko, že systém neumí nové transakce správně zpracovat. Takže se nemůžu spoléhat na data ze systému o existenci a správnosti ocenění jednotlivých položek zásob. A na zvýšené riziko budu reagovat při plánování auditních procedur pro tato tvrzení.

-MCh-

Hugo a Sally se podruhé baví o identifikaci a vyhodnocení rizik

3. Povinné procedury k identifikaci rizik



Sally, vnitřní kontrolní prostředí včetně IT zdokumentováno. Oproti loňsku žádná změna. Pro identifikaci a vyhodnocení rizik se jen podívám, jaká rizika jsme tam měli loni a co jsme k nim provedli za postupy, a jsem s tím hotový.

Pozor, pozor, od posledního auditu mohlo dojít ke změnám v jiných oblastech důležitých pro identifikaci rizik. Třeba noví pracovníci na klíčových pozicích, změna právního nebo konkurenčního prostředí, nové technologie nebo nové obchodní modely či činnosti.



Z dokumentace porozumění činnosti účetní jednotky nebo z procedur pro pokračování v zakázce mi nic nevyplývalo. Vše zůstalo beze změny, jen propustili zaměstnance, takže přidám riziko na úplnost mezd z důvodu odstupného.

Takže jsi zatím prováděl dotazování vedení a ostatních pracovníků, inspekci a pozorování. Co předběžné analytické procedury, ty jsou přeci také povinné.

Na ty jsem zapomněl. Porovnáám letošní výkazy s loňskými. Kde budu mít významnou změnu, tam může být riziko.

Jen zvaž, zda bude dostatečné zaměřit se pouze na změny. Dává ti třeba smysl, že tržby zůstaly stejné jako loni, přitom se nezměnila výrobní technologie a výrazně se snížil počet zaměstnanců?

Dobrý postřeh, zapracuji to do svých očekávání. Díky.

-MCh-

Hugo a Sally se podruhé baví o identifikaci a vyhodnocení rizik

Plán

4. Vyhodnocení rizik



Nakonec mám těch identifikovaných rizik celý seznam, rozhodně víc než loni. Jen zvažuji, zda kromě povinných významných rizik mám vyhodnotit jako významné i nějaké další z mého seznamu.

Při vyhodnocení významnosti rizika je určitě nutné zohlednit materialitu možného finančního dopadu. Kromě toho i kvalitativní charakteristiky.



Jako třeba riziko podvodu, zda se jedná o neobvyklou nebo nerutinní transakci.

Přesně. Posoudíš také její složitost, zda například obsahuje subjektivní úsudek.

Takže třeba u toho odstupněho zdokumentuji, že jde sice o jednorázovou a neobvyklou transakci, ale možný finanční dopad je jen kolem prováděcí materiality.

Dále víš, že výpočet není subjektivní, protože vychází z uzavřených dohod o ukončení pracovního poměru a pracovněprávních předpisů.

Tím pádem riziko vyhodnotím jen jako zvýšené a ne významné.

-MCh-

Hugo a Sally se podruhé baví o identifikaci a vyhodnocení rizik

5. Riziko nedostatečného zveřejnění

Plán



Hugo, ještě se dívám do toho tvého seznamu identifikovaných rizik a nevidím tam žádné riziko vztahující se ke zveřejnění informací v příloze v účetní závěrce.

Přeci stačí odškrtnat, že mají v příloze vše, co požaduje zákon a prováděcí vyhláška, tam specifické riziko nevidím.

Povinností ale je uvádět i ostatní informace, pokud jsou významné pro pochopení finanční pozice a výsledků klienta.

Myslíš třeba informace o tom, že má klient významné závazky po splatnosti? To není požadováno, ale pro investory a věřitele je to pravděpodobně klíčová informace.

Nebo třeba informace o transakcích se spřízněnými stranami, jejichž zveřejnění není vždy povinné, ale mohou být klíčové pro pochopení fungování účetní jednotky.

Teď mě napadá, že klient tvoří rezervu na soudní spor. Tam by mohla být důležitá informace o nejistotách při tvorbě odhadu a jeho citlivosti na změnu předpokladů. Přidám si to na seznam.

-MCh-

Hugo a Sally se baví o významném riziku podvodu na výnosech

1. Předepsaná významná rizika



Ahoj Sally, připravuji auditní plán pro toho výrobce a distributora vína. Chtěl bych, aby byl co nejpodrobnější.

Je dobře, že chceš, aby byl auditní plán co nejpodrobnější, ušetří to pak všem čas při samotném auditu, protože každý bude vědět, co má dělat, a na nic se nezapomene.



U klienta zatím předpokládám jen dvě významná rizika, která standardy považují za povinná. Riziko obcházení kontrol vedením a riziko podvodu na straně výnosů.

Obcházení kontrol vedením je riziko na úrovni účetní závěrky jako celku a je to povinné významné riziko pro každou auditní zakázku. Oproti tomu je významné riziko podvodu u výnosů riziko na úrovni jednotlivých tvrzení a navíc je to jen předpokládané významné riziko. To znamená, že pokud přesvědčivě odůvodníš, že u tvého klienta pro některé typy výnosů není toto riziko relevantní (například se jedná o pronájem nemovitostí), pak ho v auditním plánu mít nemusíš.

Aha, a já si myslel, že je to vždy na výnosy jako celek. Zamyslím se, zda by pro nějakou část výnosů bylo možné předpoklad významného rizika podvodu zamítnout. Zaujalo mě ale, co jsi říkala o tom riziku na úrovni tvrzení. Co to přesně znamená?

Auditor si musí stanovit, ke kterým tvrzením se riziko podvodu vztahuje. Například u výnosů je to nejčastěji správná částka, výskyt a správné období.

Aha. Takže když se zamyslím a zdokumentuji, jakým způsobem by ten vinař nejspíš podváděl, mohu to významné riziko zúžit jen na určitá tvrzení.

Ano. Nezapomeň ještě prosím, že identifikace rizik je průběžný proces a další významné riziko se může objevit z vyhodnocení ostatních plánovacích prací, například předběžné analytické procedury, nebo i v průběhu auditu.

-MCh-

Hugo a Sally se baví o významném riziku podvodu na výnosech

Plán



2. Reakce na významná rizika

Sally, v našem vzorovém spisu je samostatný dokument s názvem *Reakce na významná rizika*. Nestačí to mít v auditním plánu, kde riziko uvádím i s přiřazenými tvrzeními a plánovanými auditními procedurami?

To, že existuje samostatný dokument, má svůj důvod, protože ISA požadují minimální rozsah auditní dokumentace pro významná rizika. Jednou z věcí je popis klientových kontrol, které se významného rizika týkají. Dále důvody, proč jsi vyhodnotil riziko jako významné, například složitost transakce, zda se jedná o riziko podvodu, subjektivita, materialita, a také zda se transakce týkají spřízněných stran.



To znamená, že ty kontroly musím testovat?

To už je na tvém úsudku, ISA jen požadují, abys dané kontroly pochopil a zdokumentoval ve spise. A pokud klient žádné kontroly nemá, zaznamenáš tuto skutečnost.

Na školení nám říkali, že reakcí na významné riziko je vždy povinný test věcné správnosti včetně testu detailních údajů.

Trochu to upřesním, ISA 330 požaduje test detailních údajů, což je obvykle vzorek, pouze tehdy, pokud se v reakci na významné riziko spoléhám jen na testy věcné správnosti, tedy netestuji kontroly.

Aha, takže u výnosů stačí otestovat kontroly a udělat analytickou proceduru?

Teoreticky ano. Ale myslím si, že pro pokrytí významného rizika podvodu na straně výnosů to není úplně vhodné. Pokud se zamyslíš, kde je možný podvod, většinou dojdeš k oblastem, které nejsou kontrolou řádně pokryty. V reakci na riziko podvodu je obvykle potřeba detailní test.

-MCh-

Hugo a Sally se baví o významném riziku podvodu na výnosech

3. Detailní test věcné správnosti u výnosů



Ahoj Sally. Navrhl jsem auditní procedury pro pokrytí významného rizika podvodu na straně výnosů. Jenže mi to přijde moc časově náročné. Klient má desítky tisíc výnosových transakcí. Navíc obrat se blíží sto milionům korun a materialita je jen lehce přes milion. To přece nemůžu otestovat!

Tak se na to pojďme podívat. Důležité je si uvědomit, že složitost nebo množství transakcí a případná časová náročnost pro auditora nejsou argumentem k omezení auditních procedur.



Já vím...

Vidím, že tady plánuješ detailní test s využitím reprezentativního vzorku, tzv. statistickou metodu výběru, pro populaci výnosů za celé období.

Ano, vždyť je to povinné.

To si nemyslím. Test by měl reagovat na konkrétní identifikované riziko podvodu.

U našeho vinaře jsme vyhodnotili jako riziko jen správné období a výskyt, protože podvádět podle nás mohou manipulací s dodacími podmínkami nebo předčasným vyskladněním vína.

Vidíš, pokud do našeho vyhodnocení zahrneme i práci provedenou na rozvahových položkách, v tomto případě na pohledávkách, tak se populace položek dotčených rizikem podvodu může zúžit. Pokud klient nemá významné pohledávky po splatnosti, pak rizikovým obdobím pro případný podvod není celý rok, ale jen období, za které má vykázané nesplacené pohledávky.

To dává smysl. Pokud zákazník víno zaplatil, tak je dostal a částku nerozporuje.


Přesně, takže je možné populaci položek testovaných na riziko podvodu omezit například na transakce za poslední dva měsíce, pokud je standardní splatnost 40 dní. Důležité je, aby ten tvůj test byl opravdu důkladný a dokázal odhalit případně účtované položky. To znamená, že nebude stačit odsouhlasení na fakturu, ale bude potřeba posoudit i další dokumentaci, která bezpečně prokazuje, zda a kdy byl prodej uskutečněn, např. dodací list.

-MCh-

Hugo a Sally se baví o významném riziku podvodu na výnosech

Plán

4. Získání dostatečné auditní evidence u výnosů



V dokumentaci vnitřního kontrolního prostředí vidím popsanych poměrně dost kontrol týkajících se výnosů. Plánuješ je testovat a spoléhat na ně?

Ne, stejně musím udělat ten detailní test kvůli podvodu, tak proč se ještě zdržovat s testy kontrol?

Nemyslím si, že by to bylo zdržování. Významné riziko podvodu se týká v našem případě tvrzení o správném období a výskytu. Potřebuješ ale auditními procedurami pokrýt i další rizika v oblasti výnosů, která se týkají ostatních tvrzení, například správnost částky a úplnost.

Ale to mi plánovaný test posledních dvou měsíců nepokrývá. Takže stejně budu muset testovat tržby za celý rok.

Ano, ale pokud otestuješ kontroly, tak velikost tvého vzorku pro případný detailní test bude výrazně nižší. U testů kontrol se vzorek i při vysoké požadované míře spolehlivosti pohybuje maximálně kolem 60 položek.

To je skutečně méně, než reprezentativní vzorek se stovkami položek. A stejně tak mi požadovanou míru spolehlivosti u detailních testů sníží i analytické procedury?

Ano. Dostatečná může být dokonce kombinace testu kontrol a analytické procedury nebo cíleného výběru vzorku, a tím se detailnímu testu pomocí reprezentativního vzorku můžeš vyhnout úplně.

-MCh-

Hugo a Sally se baví o analytických testech věcné správnosti

1. Analytický test založený na trendové analýze



Rozhodl jsem se, že u společnosti Alfa letos mzdy otestuji analyticky. Jedná se o zaběhlou výrobní společnost se 150 zaměstnanci, jejíž produkce je mírně rostoucí. Navíc ji auditujeme už několik let.

To dává smysl. Mzdy jsou často materiální a riziko nesprávnosti u nich bývá nízké. Analytický test je proto v tomto případě vhodnou procedurou.



Nezávislé očekávání si určím na základě loňských ověřených mzdových nákladů upravených o meziroční změnu stavu zaměstnanců a průměrný nárůst mezd z podkladů personálního oddělení společnosti.

Rozumím. Ale pozor na další možné vlivy, třeba na výši pohyblivé složky mzdy, vyplacené odstupné nebo změny ve skladbě zaměstnanců.

Jasně. Zjistím a případně upravím své očekávání. Pokud bude rozdíl mezi mým očekáváním a hodnotou v účetnictví nemateriální, mám hotovo.

Ano, pokud jsi posoudil spolehlivost podkladů z personálního oddělení, jsi hotový. Je to pěkný příklad jednoho typu analytického testu. Vezme se položka z minulého období, upraví se o očekávanou meziroční změnu a máme odhad stejné položky v letošním roce.

-SpM-

Hugo a Sally se baví o analytických testech věcné správnosti

2. Analytický test založený na korelaci



Audituji společnost Beta, která pouze nakupuje a prodává zboží. Prodejní ceny určují procentní přírůžkou k nákupním cenám. Tak bych mohl tržby odhadnout jako náklady navýšené o marži. Co myslíš?

Asi to tak jednoduché nebude. Poskytují nějaké slevy, například množstevní nebo slevy dlouhodobým zákazníkům? Mají nějaké jednorázové slevové akce?



Hmm, to asi mít budou. Na obchodním oddělení zjistím rozsah poskytovaných slev a pokusím se je zohlednit ve svém očekávání.

A nespolehej jen na dotazování! Rozsah poskytnutých slev je třeba také ověřit ve smlouvách a v další dokumentaci. Pokud bude poskytování slev nahodilé, bude obtížné vyčíslit pomocí procentní přírůžky očekávanou hodnotu tržeb.

Chápu. Mohlo by se stát, že mi test vyjde, ale přitom nebudou tržby snižené o všechny související slevy. Pak by ten výsledek mohl být falešně pozitivní.

Ano. Ale pokud opravdu používají standardní marže, tak to je pěkný příklad analytického testu založeného na korelaci dvou souvisejících položek. A nezapomeň také, že tento analytický test nepokryje všechna relevantní tvrzení. Například neodhalí zaúčtování transakce, čili nákladů i výnosů, do nesprávného období.

Vím, na ověření tohoto tvrzení mám již naplánované detailní testy.

-SpM-

Hugo a Sally se baví o analytických testech věcné správnosti

3. Analytický test založený na nefinančních údajích



Ahoj Hugo, už jsi vymyslel, jak budeme testovat tržby společnosti Gama, co vyrábí betonové tvárnice a prodává je pouze ve skupině?



Auditní postupy

Vzhledem k tomu, že mají standardizovaný sortiment, fixní ceník a neposkytují slevy, tak bych pro ověření správnosti částky a úplnosti zvolil analytickou proceduru. Údaje o počtech vyrobených tvárníc každého druhu navrhuji vynásobit stanovenými prodejními cenami.

To by mohlo fungovat. Ještě bude nutná úprava o změnu stavu zásob, kterou máme doloženou inventurou, a kontrola případných změn ceníku během roku.

Klíčové bude získat informace o objemu produkce a cenách z výrobního a obchodního oddělení, protože jsou nezávislé na finančním oddělení.

Máš pravdu. Bude to pěkný příklad analytického testu založeného na kvantitě násobené jednotkovou cenou.

-SpM-

Hugo a Sally se baví o analytických testech věcné správnosti



4. Výhody a nevýhody analytických testů

Analytické testy mám rád. Není to rutina a při jejich tvorbě se musím zamýšlet nad fungováním společnosti. Častěji se bavím s lidmi z jiných oddělení než jen z účtárny a financí a dozvídám se tak o společnosti celou řadu zajímavých informací důležitých pro audit.

To je pravda. Při analytických testech navíc můžeš otestovat zároveň možné podhodnocení i nadhodnocení. Detailní testy jsou oproti tomu obvykle zaměřeny jen jednosměrně a musí se jich tedy provádět několik.



Já vidím jako hlavní výhodu analytických testů malou časovou náročnost, zejména u položek s dobře předvídatelnou výší.

Ano, analytické testy mají řadu výhod. Ale také mají některé nevýhody. Hlavní problém je, že pokud se v testované položce opravdu nalézá významná nesprávnost, analytický test neukáže, kde přesně leží. Uvidíme pouze velký nevysvětlený rozdíl mezi očekávanou a zaúčtovanou hodnotou.

To je pravda. Pak stejně musím dělat detailní testy.

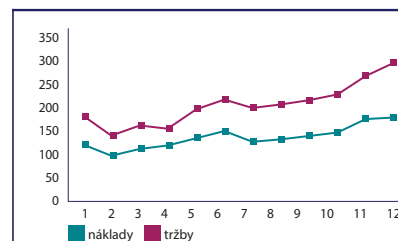
Ano. A proto není vhodné používat analytické testy věcné správnosti tam, kde očekáváš, že spíše budou materiální chyby. Jinými slovy nebývá vhodný v oblastech, kde je významné riziko.

-SpM-

1. Předběžné procedury versus testy věcné správnosti



Ty analytické testy mě baví čím dál víc. Jeden můj klient prodává farmaceutické zboží. Získal jsem detailní údaje o nákupech a prodeích po jednotlivých skupinách zboží za každý měsíc. Koukej, dal jsem si to do grafů. Podobně to vyšlo pro všechny skupiny zboží. Korelace je z grafů zcela zjevná. Náklady mám již otestovány. Tak můžu udělat závěr, že i tržby jsou správně. Pěkný analytický test, co říkáš?



Auditorské postupy

Analýza je to moc pěkná. Kdyby některé zboží v určitých měsících vykazalo neobvyklé výkyvy, ukazovalo by to na možnou chybu. A naopak tam, kde je silná korelace, vnímáš menší riziko chyby. To je ale pořád jen předběžná analytická procedura určená k vyhodnocení rizika.



Aha, takže samotný graf není testem věcné správnosti poskytujícím důkaz o správnosti tržeb za celý rok. A proč?

Protože tvé hodnocení je subjektivní a bez jasných měřítek. Kdy ještě řekneš, že to vyšlo pěkně, a kdy už ne? Správný analytický test věcné správnosti má vždy definovanou očekávanou hodnotu dané položky a maximální rozdíl od hodnoty v účetnictví, který lze akceptovat. To všechno zde chybí.

Ach jo. Ale oni opravdu stanovují prodejní ceny tak, že k nákupním cenám přidávají víceméně standardní marže.

Tak potom to přepracuj. Na základě samostatně otestovaných nákladů a nezávislých údajů o maržích stanovíš odhad tržeb a vyčíslíš rozdíl oproti účetnictví. Teprve potom z toho bude analytický test věcné správnosti.

-SpM-

2. Přesnost testu

Udělal jsem analytický test tržeb po skupinách výrobků s využitím standardní marže, jak jsme se bavili.

Ok, vzal jsi tedy náklady na prodané zboží po jednotlivých skupinách a navýšil je o jejich standardní marži?



Ano, a překvapivě to vyšlo pěkně. Celkový rozdíl mého očekávání oproti zaúčtované částce tržeb je nevýznamný, pouhá tři procenta. Tím bych test uzavřel a tržby jsou ověřeny.

Nejsem si jistá. Říkáš, že tři procenta jsou nevýznamná. Jak jsi stanovil materialitu?

Jako jedno procento z tržeb.

Takže máš nevysvětlený rozdíl, který je trojnásobkem celkové materiality, a přitom říkáš, že tento test ti dává jistotu, že tam není materiální chyba?

Aha, to asi nedává moc smysl, co?

Nedává. Nevysvětlená odchylka od tvého očekávání musí být vždy menší než prováděcí materialita. Pokud testuješ velkou položku, jako jsou tržby, musíš analytickým testem dosáhnout dostatečné přesnosti.

Dobře, chápu, pokusím se zpřesnit své očekávání.

-SpM-

3. Správnost a úplnost vstupních údajů



Hugo, ještě k té analýze na základě marží. Odkud jsi získal údaje pro vyčíslení svého očekávání?

Od obchodního oddělení. Přehled marží pro jednotlivé skupiny zboží mají v tabulce.

A odkud pochází údaj o maržích? Nejsou to náhodou retrospektivně spočítané marže z účetnictví? To bychom testovali v kruhu.

Neboj, to mě napadlo. Opravdu se jedná o údaje nezávislé na účetnictví. Jsou to marže schválené vedením klienta. Obchodníci pomocí nich oceňují zboží. Pokud by měla být skutečná marže nižší než ta schválená o více než dvě procenta, pak musí mít obchodník souhlas svého nadřízeného. Mají na to směrnici.

To je hezké, ale jak víš, že podle této směrnice opravdu postupují?

Protože jsem to testoval. Vzal jsem si vzorek zboží s oceněním v průběhu roku a odsouhlasil na schválené marže, které jsou měsíčně přílohou zápisů vedení. Pokud se marže lišila od schválené, doložili mi skutečně použitou výši písemným souhlasem odpovědného nadřízeného. Takže údaje použité pro můj test jsou opravdu dostatečně spolehlivé.

To je dobré. Jen nezapomeň ty dodatečné úpravy marží zohlednit ve svém očekávání.

-SpM-

4. Analytické testy u významných rizik

Sally, chtěl jsem se poradit. Máme nového klienta, co poskytuje IT poradenství. Většina tržeb vychází z hodinových sazeb konzultantů. Pro účely fakturace mají samozřejmě důkladnou evidenci odpracovaného času. Bylo by možné to otestovat pouze analyticky?

To si nemyslím. Dle mých zkušeností je většina smluv na IT služby za fixní cenu dle odsouhlaseného rozpočtu a o případných fakturacích dodatečných hodin se vyjednává.



To jsem taky zjistil. Navíc často fakturují podle smlouvy, ale přitom existují nedodělky. Myslím, že riziko nesprávnosti v tržbách je významné. Důvodem je jak komplexita, tak i možný podvod. Riziko nesprávnosti vidím zejména v oblasti správnosti částek a správného období.

Souhlasím. Předpokládám, že ani kontroly testovat nebudeme. V takovém případě samotný analytický test nestačí. Buď ho musíš doplnit o detailní test, anebo ho úplně vynechat a testovat výhradně detailně.

A proč samotný analytický test u významných rizik nestačí?

Významné riziko znamená, že na testované položce očekáváš nesprávnosti. Analytický test nejspíš skončí s nevysvětleným rozdílem, ale ty nebudeš vědět, kde a v jaké výši ty nesprávnosti jsou.

Aha. Detailní test má výhodu, že ukáže konkrétní chyby. Teď chápu, proč ho standardy u významných rizik bez testů kontrol vyžadují.

-SpM-

Auditor 6/2020
Hugo a Sally se baví o derivátech

1. Identifikace



Ahoj Sally, byl jsem se zeptat, zda společnost uzavřela nějaké derivátové obchody, jak jsi chtěla. Pan účetní mi řekl, že o žádných neví. Jeho odpovědi jsem zdokumentoval a mám hotovo.

Hugo, ještě zadrž. Myslíš, že na základě jednoho rozhovoru můžeš udělat takto kategorický závěr? Obvykle derivátové obchody sjednává vedení společnosti nebo jimi pověřený specializovaný finanční útvar, většinou se nazývá treasury nebo tak nějak.



Aha, asi bych měl být opatrnější, že?

Přesně tak. O existenci derivátových obchodů se účetní oddělení vůbec nemusí dozvědět. Derivát není na první pohled vidět, protože se za sjednání obchodu obvykle nic neplatí a jeho vypořádání v případě například měnového derivátu vypadá jako běžná výměna měny za sjednaný kurz.

Z toho, co zatím o derivátech vím, je, že to jsou kontrakty uzavírané s bankou. V tom případě bych o nich měl najít zmínku na bankovní confirmaci, která uvádí mimo zůstatků bankovních účtů i další důležité informace.

Míříš správným směrem, Hugo. Ale nezapomínej, že deriváty mohou vzniknout i jinak než uzavřením smlouvy s bankou. Například derivátové obchody mohou být uzavřeny i v rámci skupiny. Proto je důležité po derivátech pátrat a nespokojit se s první odpovědí, že nic takového nemají.

Rozumím, zjišťuji informace z různých zdrojů a ověřuji tvrzení zaměstnanců klienta. Takže uplatňuji profesní skepticismus.

-Lib-

2. Ocenění



Hugo, tak co jsi vyčetl z bankovní confirmace?

Byla to trefa do černého. V bankovní confirmaci je uvedený dokonce celý výčet uzavřených měnových derivátových obchodů, a navíc obsahuje i přílohu s jejich oceněním reálnou hodnotou. Pan účetní hned toto ocenění po mém upozornění proúčtoval.

A ověřil sis, že je ocenění bankou stanoveno správně?

Ale vždyť na to mají v bance celé specializované oddělení. To mám rozporovat jejich výpočet?

I v bance pracují jen lidé, kteří se mohou splést, a ocenění může být třeba k datu vystavení confirmace a ne k rozvahovému dni.

Rozumím. Jaké mám tedy možnosti posoudit, že je ocenění stanoveno správně?

V podstatě začneš jako obvykle hodnocením rizika materiální nesprávnosti této položky a od toho se bude odvíjet tvůj následný postup.

Jestli tomu dobře rozumím, pokud se například bude jednat o jednoduchý měnový derivát, jsem schopen si očekávanou hodnotu ocenění stanovit sám, ale u složitých derivátů s případným materiálním dopadem přecenění na účetní závěrku raději využiju práce experta, protože s oceňováním derivátů nemám dostatek zkušeností.

Přesně tak. Pro úplnost bych dodala, že banka je v podstatě v pozici experta vedení. Takže je nutné zdokumentovat posouzení renomé banky a ověření správnosti vstupních parametrů, jako jsou nominální hodnota obchodu nebo datum ocenění a vypořádání.

-Lib-

Auditor 6/2020
Hugo a Sally se baví o derivátech

3. Hugo počítá derivát sám



Sally, ty měnové deriváty jsem si zkusil sám ocenit reálnou hodnotou a nakonec mi vyšel pouze malý rozdíl oproti bance. Byla to ale fuška! Musel jsem si přečíst časopis Auditor č. 7/2019, který se tomu podrobně věnuje, a další odbornou literaturu.

Takže jsi získal svůj vlastní názor, zda má přecenění být zisk nebo ztráta a zda řádově odpovídá tržní situaci. A to ti stačilo?



Dále jsem si promluvil s finančním ředitelem o důvodu uzavření derivátových obchodů, abych pochopil kontext celé transakce, a kromě zdokumentování přepočtu jsem se zaměřil i na správnou prezentaci ve výkazech a příloze.

Postupoval jsi správně! Triviální chybou při zaúčtování bývá nepochopení, zda kladný výsledek přecenění od banky představuje zisk klienta, nebo banky. Obvykle je tato informace uvedena u výpočtu.

Mně vyšel zisk z pohledu klienta a tak to mají i zaúčtováno.

Hugo, jak sám vidíš, problematika derivátů může být komplexnější, než se na první pohled zdá.

To máš pravdu. Největší problém při oceňování derivátu je získání informací o budoucím vývoji finančních veličin ovlivňujících hodnotu derivátu. Rovněž délka kontraktu hraje velkou roli při diskontování na současnou hodnotu.

-Lib-

4. Hugo se obrací na experta

Hugo, mám tady nedokončenou práci na jiném klientovi a potřebovala bych od tebe zauditovat poměrně složitý a materiální derivát. Obávám se však, že na základě našich znalostí a nám dostupných informací neumíme stanovit očekávanou hodnotu ocenění.



Nemyslíš si, že jsme zakázku neměli vůbec přijmout, pokud derivát neumíme sami ocenit?

Ne, tak dramatické to není, ale v těchto případech je již prakticky nezbytné obrátit se na experta, který má v dané oblasti zkušenosti. Při přijetí zakázky jsme na to již mysleli, dohodli se předběžně s odborníkem na oceňování na spolupráci a zohlednili jeho odměnu ve výši našeho auditního honoráře. Jinak bychom zakázku nepřijali.

To se mi ulevilo. Ale asi nestačí jen založit zprávu auditorova experta do spisu, vid?

Ne, to nestačí. Musíme zdokumentovat, že námi zvolený expert má potřebné schopnosti, je objektivní a způsobilý. Pak ve spisu uvedeme zadání zakázky, tedy co je cílem práce experta a jaký rozsah a povahu by měla jeho práce mít.

Vsadím se, že ani se zprávou experta bych se neměl jen tak spokojit, ale musím posoudit vhodnost jeho provedené práce.

Přesně tak. I když nejsi na danou oblast odborník, musíš být schopen jeho práci posoudit. Neznamená to, že by ses měl hned vrhnout do nějakých svých výpočtů, ale zaměříš se na použitá vstupní data, předpoklady a metody.

Zkrátka jeho práci musím pochopit a utvořit si vlastní názor, abych mohl vyhodnotit, jestli došlo k naplnění zadaných cílů. A jako vždy vše řádně zdokumentovat.

-Lib-

Auditor 6/2020
Hugo a Sally se baví o derivátech

5. Zajišťovací účetnictví



Sally, finanční ředitel mi říkal, že část měnových derivátů byla uzavřena za účelem zajištění kupní ceny nové výrobní linky. Nechce mít jejich přecenění ve výsledovce. Prý uplatní pravidla pro zajišťovací účetnictví.

A mají k těm derivátům vytvořenou zajišťovací dokumentaci?



Ne, ale prý ji vytvoří.

Jenže tu musí účetní jednotka připravit už před sjednáním derivátové transakce, aby doložila, že derivát slouží jako zajištění proti nějakému riziku, například kurzovému, a k rozvahovému dni jen vyhodnocují efektivitu zajištění. Není možné ji tvořit zpětně. Musí o derivátu tedy účtovat jako o derivátu k obchodování.

Aha, takže stejný derivát se účtuje jinak při existenci zajišťovací dokumentace, než když ji nemám.

Ano, proto by auditor měl být schopen posoudit splnění požadavků kladených účetními předpisy na zajišťovací účetnictví, správné vykázání, efektivitu zajištění a tak.

To už zní skutečně složitě. Nemyslíš si, že bychom zakázku neměli vůbec přijmout, pokud se v dané oblasti dostatečně neorientujeme?

Jako bych dnes od tebe tuto otázku už slyšela 😊. To se Hugo opět obrátíš na experta auditora! Se vším, co využít práce experta obnáší...

1. Rozsah testu

Ahoj Sally. Chtěl bych se s tebou pobavit o tom našem novém asistentovi. Hodlám mu ze začátku svěřovat zejména detailní testování. Má pár let zkušeností s auditem a principy zná. Ale rád bych s ním prošel, na co si má dávat pozor.



To je dobrý nápad. Určitě bych s ním probrala otázku stanovení potřebného rozsahu testů.

Na to se mě už ptal. Z předchozí praxe byl zvyklý, že některé účty testoval určitým konstantním počtem položek. Třeba při inventuře vybral náhodně deset položek zásob, ve mzdách pět zaměstnanců a tak podobně.

Tak bude potřeba mu vysvětlit, že takhle to nefunguje. Počet testovaných položek při reprezentativním výběru vždy závisí na dvou finančních veličinách: celkové hodnotě testovaného účtu a prováděcí materialitě. Na účtu, který má zůstatek dvacetinásobku prováděcí materiality, musí otestovat mnohem více položek než na účtu, který má zůstatek třeba jen jejího dvojnásobku.

Jasně. Ale taky mu musím zdůraznit další důležitý faktor, a to je riziko. Musí chápat, že pro ověření dvou účtů se stejnou finanční hodnotou, které mají dle mého vyhodnocení různé riziko, je třeba testovat rozdílný počet položek.

Souhlasím. Rozsah detailního testování musí být vždy vázán na hodnotu testovaného účtu, prováděcí materialitu a riziko.

-SpM-



2. Reprezentativní výběr

Náš nový asistent se mě ptal, jak velká může být neotestovaná část zůstatku nějakého účtu, respektive jakého procentuálního pokrytí populace musí testovanými položkami dosáhnout.

Bavíme se o testování relativně homogenní populace, kdy je možné využít reprezentativního výběru?



Ano. Položky v populaci jsou relativně stejně veliké a riziko chyby je u nich také podobné.

Kvalitu takového testu neměříme procentuálním pokrytím. Celý účet může mít tisíce položek a v testovaném vzorku jich bude třeba jen pár desítek. Vzorek běžně pokrývá jen pár procent zůstatku testovaného účtu. A hodnota položek, které nespady do vzorku, běžně bývá i několikanásobek materiality. To není při dodržení správného postupu testování problém.

Jasně. Důležitý je dostatečný počet položek vzorku. Jsou na to vzorce a pomůcky.

Ano. Pokud je otestovaný dostatečně velký reprezentativní vzorek, potom výsledek vzorku vypovídá o celém zůstatku daného účtu. Hodnota zbytku, který nebyl zahrnut do vzorku, tak není podstatná.

Rozumím. Klíčové je vzorek skutečně vybírat z homogenní populace reprezentativně, což znamená, že všechny položky daného účtu musí mít šanci se do vzorku dostat.

A položky, které mají třeba výrazně vyšší hodnotu než zbytek, nezahrnovat do reprezentativního testování a otestovat samostatně jiným způsobem.

-SpM-

3. Cílený výběr

S naším novým asistentem jsme se také bavili o cílených výběrech, které nejsou reprezentativní. Třeba, když 80 % zůstatku tvoří 20 % faktur a já úmyslně vyberu největší faktury nebo faktury několika největších dodavatelů. Co potom s neotestovanou částí účtu?

U cíleného výběru je neotestovaný zbytek zůstatku účtu důležitý, protože na něj na rozdíl od reprezentativního testu nelze vztáhnout výsledek testu těch vybraných položek.



Aha, takže k neotestované části nemám žádnou důkazní informaci. Pokud je tento zbytek materiální, musí se dále testovat.

Ano, ale pozor! Může být nutné dále testovat i v případě, kdy je testem nepokrytý zbytek zůstatku na jednom účtu menší, než je prováděcí materialita.

Máš na mysli situaci, kdyby bylo takových zbytků z cílených testů víc?

Přesně tak. Pokud by součet takto netestovaných zbytků účtů byl materiální, mohl by to být problém. Podle celkové hodnoty a výše odhadovaných rizik může být nutné alespoň část z těchto zbytků dotestovat.

Ale na to můžu klidně použít i reprezentativní vzorek, ne?

Ano. Často může stačit náhodně vybrat pár dalších položek.

-SpM-

4. Důkazní informace vs. podklad klienta



Docela dobře. Jen jsme si museli vyjasnit, co představuje důkazní informaci při detailním testu.



Jak si náš nový asistent vede při samotném provádění detailních testů?

V čem byl problém?

Testoval dohadné účty pasivní obsahující doúčtování za odebranou elektrickou energii a nevyfakturované dodávky služeb. Do spisu založil výpočty těchto odhadů provedené klientem a považoval to za dostatečnou důkazní informaci.

Samozřejmě, že dotazování je základní a klíčová auditorská technika. Ale získané vysvětlení klienta ve formě výpočtu je informací, která musí být ověřena, aby se stala důkazní informací.

Vysvětloval jsem mu, že ověření dohadu typicky znamená získat konečnou fakturu od dodavatele.

Ještě to s ním prober, protože pokud konečná faktura není k dispozici, tak je nutné ověřit výpočet klienta. Musí ho přepočítat a zároveň ověřit vstupní data a předpoklady. U elektřiny to třeba může být odečet stavu elektroměru a smlouva.

Proberu. A taky se ještě ujistím, že dobře chápe, že některé techniky získávání důkazních informací mohou být lepší než pouhý sběr formálních dokladů. Třeba fyzická inspekce pro ověření existence či znehodnocení majetku.

-SpM-

1. Přehledy připravené klientem



Tak co ten náš nový asistent? Jsi s ním spokojený?

Vcelku ano. Jen jsem zjistil, že má tendenci spoléhat na přehledy připravené klientem, aniž by posoudil jejich úplnost a správnost.

Myslíš třeba rozklady účtů pro výběr položek určených k detailnímu testování? To si je nejdříve nepřepočítá a neodsouhlasí na auditovanou předvahu?

Ne, to dělá spolehlivě. Mně šlo skutečně o přehledy připravené klientem, na které spoléháme při získávání důkazních informací.

Myslíš třeba situaci, kdy nám klient dá přehled faktur s daty splatnosti, který používáme při ověření věkové struktury pohledávek a tvorby opravné položky?

Ano. Nebo různé reporty z provozních systémů a databází, na které odsouhlasujeme testované položky výnosů.

Aha. Tak to s ním prober. Musí pochopit, že nemůže klientem připravený přehled považovat automaticky za úplný a správný.

Myslel si, že ano. Argumentoval tím, že je to přeci přehled vygenerovaný přímo z informačního systému, tak musí být v pořádku.

A ověřovali jsme spolehlivost informačního systému? A provozní účinnost vnitřních kontrol při zadávání a udržování dat v těchto systémech?

Přesně tak jsem mu to vysvětloval. Řada našich klientů nemá dostatečně spolehlivé vnitřní kontroly. Takže obvykle musíme provést další auditní postupy, například test vybraného vzorku údajů z obdrženého přehledu na prvotní dokumenty.

A když ve vzorku neidentifikujeme výjimku, pak se teprve můžeme na přehled spolehnout.

-SpM-

2. Kvantitativní vyhodnocení výsledků

Tak ten náš nový asistent si hned na prvním klientovi pěkně užil vyhodnocování výsledků detailních testů. Byla tam spousta nálezů.

A jak se s nimi vypořádal?



Docela dobře. Výsledky reprezentativního vzorku extrapoloval na celý testovaný účet a spočítal celkovou nesprávnost. Chápe, že to extrapolované číslo je pouze střední odhad a skutečná nesprávnost může být klidně i vyšší. Když se extrapolovaná hodnota blížila materialitě, správně usoudil, že takový test nemůžeme prohlásit za dostatečný.

No vida, chápe princip výběrového rizika. Co s tím navrhoval udělat?

Hned chtěl rozšiřovat vzorek. Přeci jen je mladý a trošku idealista. Nedošlo mu, že to není nejlepší strategie. Pokud byly chyby v původním vzorku, mohou být i v rozšířeném.

Takže jste klientovi navrhli, ať to nejdřív celé překontroluje, a my pak zopakujeme celý test?

Přesně tak. Asistent chtěl původní dokumentaci vymazat. Prý bude nahrazena opakovaným testem.

To nemůže. Původní test je námi získanou důkazní informací indikující zvýšené riziko nesprávnosti.

Vysvětlil jsem mu to a on to rychle pochopil. Dokonce sám navrhl, že pro opakovaný test bude vhodné riziko, původně stanovené jako nízké, přehodnotit na vyšší, a tím pádem otestovat větší vzorek.

-SpM-

3. Kvalitativní vyhodnocení výsledků



Náš asistent u práce opravdu přemýšlí. Když našel chyby ve vzorku, tak hned dumal, jak mohly vzniknout. Jestli to jsou náhodné chyby, nebo se jedná o něco systematického.

Co s tím udělal?



Nebál se a zjištění šel hned diskutovat s hlavní účetní. A hlavně s ní neprobíral jen zjištěné chyby, ale spíš mluvili o nastavení celého souvisejícího procesu a o existujících vnitřních kontrolách.

A k čemu dospěl?

Že to nevypadá na systémovou záležitost. Byly to vzájemně nesouvisející chyby z manuálního zpracování účetního případu.

A zvažoval možnost, že by zjištěné chyby mohly být úmyslné?

To ne. Myslel si, že se podvody budeme zabývat až později při separátním testu podezřelých účetních zápisů.

Tak mu připomeň, že u každé zjištěné nesprávnosti musí vyhodnotit a zdokumentovat svůj závěr, zda nebyla způsobená podvodem.

-SpM-

4. Dokumentace



Jak je na tom náš nový asistent s dokumentací prováděných detailních testů?

Některé návyky má dobré. Všechny testované položky vzorku dokumentuje precizně v tabulkách.

Takže je zvyklý uvádět identifikační čísla účetních zápisů, popisy, částky, období a další detaily?

Ano. Dobře rozlišuje, co jsou údaje z účetnictví, které ověřujeme, a co naopak údaje námi zjištěné z prvotních dokladů, které slouží jako důkazní informace.

A dokumentuje dobře i co je cílem daného testu, jaké riziko a jaká tvrzení chceme pokrýt?

To není jeho nejsilnější stránka. Zapomíná dokumentovat i takové samozřejmosti, jako je identifikace testovaného účtu, z jaké populace vybíráme vzorek a co je jednotkou vzorku.

A co dokumentace, jak stanovil velikost vzorku a popis metody výběru?

Nebyl zvyklý to dokumentovat. Ale když jsme se chvíli bavili o principu reprezentativního výběru, pochopil, jak důležitý tento popis je. Sám uznal, že když na základě vzorku činí závěr o celém účtu, je nutné, aby byl proces výběru dobře popsán.

Jak zaznamenává výsledek testu položky vybraného vzorku?

Ke každé testované položce psal jen OK. Tak jsem ho trochu potrápil. Začal jsem se ho vyptávat, co to vlastně znamená. Při vysvětlování se do toho trochu zamotal. Nakonec si sám nebyl jistý, co vlastně na vybraných dokladech všechno kontroloval.

Takže pochopil, proč je tak důležitý dobrý popis postupu ověření?

Myslím, že ano. A zmínil se, že až jednou bude mít svého asistenta, bude takovou dokumentaci chtít, aby si jeho práci mohl dobře zkontrolovat.

-SpM-

1. Pořizovací cena nové investice



Ahoj Sally, právě jsem dostal od klienta kupní smlouvu, na jejímž základě kupuje akcie další společnosti. Z hlediska auditu to vypadá přímočaře, protože koupil 35% podíl.

Jaký tedy bude tvůj auditní postup?



Navrhuji sesouhlasit cenu ze smlouvy na zůstatek v rozvaze, zkontrolovat úhradu na bankovní výpis a následně rozsah popisu tohoto podstatného vlivu v příloze.

Dobře, ale já jsem tu smlouvu už taky četla. Nepřipadalo ti něco zvláštního na konstrukci ceny?

Asi narážíš na část kupní ceny, která je podmíněna dosažením definované výše zisku v budoucnu.

Ano.

Já souhlasím s klientem, že částka, kterou uhradili, je pořizovací cenou. Pokud v budoucnu budou muset uhradit něco navíc, tak ji navýší.

K rozvahovému dni je ale třeba zvážit, zda by společnost neměla vykázat z titulu budoucí platby závazek nebo rezervu.

Dobrá připomínka, nechám si předložit výkazy té přidružené společnosti. Pokud podle nich bude zřejmé, že definovaného zisku velmi pravděpodobně dosáhne, měl by náš klient vykázat závazek.

A vzhledem k tomu, že se nejedná o náklad, musí navýšit investici. A co náklady na poradce?

Asi vím, kam míříš. Jejich náklady by klient měl aktivovat do pořizovací ceny. A bude to významné, protože jen právníci je stáli majlant. Otestujeme tedy náklady na služby detailněji, zda tam nejsou ještě další položky, které by měly být součástí pořizovací ceny.

-ChaK-



2. Klasifikace investice

Sally, ještě k té investici do přidružené společnosti, kde jsme řešili ocenění. Proč jsi po klientovi chtěla ještě její stanovky? Co v nich mám hledat?

Zejména je třeba zjistit, jaká je dohoda společníků na řízení společnosti. Jsou tam přeci jen dva společníci, že?



Ano. Dívám se, že dle stanov mají ve vedení společnosti oba společníci stejný počet zástupců, přičemž rozhodující hlas má generální ředitel, kterého jmenuje náš klient. Navíc změna ve vedení může být učiněna jen se souhlasem 70 % hlasů, tedy v našem případě obou společníků.

Co ti z toho vyplývá?

Že to asi není přidružená společnost, ale že klient v ní má vlastně společný vliv nebo tu investici dokonce ovládá!

Možná. Ale nepředbíhej. Posouzení ovládnání závisí na více faktorech, které budeme muset probrat někdy jindy mnohem detailněji.

Doplním toto zjištění do seznamu identifikovaných rizik. Myslím, že vzhledem k nutnosti uplatnit významně úsudek při stanovení stupně ovládnání a zároveň vzhledem k možné povinnosti konsolidovat, ho vyhodnotím jako významné riziko.

Souhlasím.

-ChaK-

3. Klasifikace dluhopisů

Sally, klient v letošním roce prvně ve své historii investoval do dluhopisů, které nejsou veřejně obchodované. Částka je materiální.



To vnímám jako zvýšené riziko v oblasti ocenění, protože klient nemusí vědět, jak správně o dluhopisech účtovat. Co jsi zjistil z diskuze s finančním ředitelem a hlavní účetní?

Po rozhovoru s nimi je mi zřejmé, že této problematice moc nerozumí. Riziko nesprávného ocenění při pořízení a nesprávného ocenění ke konci účetního období jsem přidal na náš seznam auditních rizik.

Víme, proč dluhopisy pořídili? To má zásadní vliv na způsob ocenění ke konci účetního období.

Deklarují, že je budou držet do splatnosti. Předložili mi také zápisy z jednání představenstva, kde o tom jednali a rozhodli.

To je pro nás jednodušší. Kdyby s dluhopisy zamýšleli obchodovat, museli by je ocenit v reálné hodnotě a tu by bylo obtížné u takovýchto dluhopisů stanovit.

Souhlasím, ale pro jistotu si ještě necháme specificky potvrdit v prohlášení vedení k auditu, že hodlají dluhopisy držet do splatnosti. Dále jsem si ke smlouvě na koupi dluhopisů všiml, že jsou úročeny pevnou sazbou.

Takže k rozvahovému dni budeme ověřovat přesnost výpočtu naběhlého úrokového výnosu dle parametrů dluhopisu.

-ChAK-

Hugo a Sally se baví o finančních investicích

4. Nákup dluhopisů pod parí a časové rozlišení výnosu (nižší cena než nominál)



Sally, zjistil jsem, že ty dluhopisy, co jsme se o nich bavili, byly zakoupeny za významně nižší cenu, než je jejich nominální hodnota.

Aha, takže byly nakoupeny s diskontem. Jak klient o nákupu dluhopisů účtoval?



Dluhopisy zaúčtoval v pořizovací ceně, kterou jsem odsouhlasil na bankovní výpis a smlouvu.

To vypadá dobře. A jak o dluhopisu účtoval ke konci účetního období? Zohlednil nějak ten diskont?

Ne. Nechal ho v pořizovací ceně a nominální hodnotu dluhopisu eviduje jen na podrozvahových účtech.

To ale není úplně správně. K datu konečné splatnosti budou muset být dluhopisy v účetnictví klienta oceněny svojí nominální hodnotou. Proto by měla být hodnota dluhopisů v účetnictví v průběhu držení dluhopisu postupně navyšována o část diskontu připadající na toto období.

Aha, poměrná část z diskontu by měla být ke konci účetního období rozeznána jako výnos oproti hodnotě dluhopisů.

Ano. Chybějící výnos dej prosím na seznam identifikovaných nesprávností a informuj vedení klienta.

-ChaK-

5. Kreditní riziko u dluhopisů



Ahoj Hugo, co ty dluhopisy nakoupené pod pari? Zjišťoval jsi, proč byly nakoupeny s diskontem?

Ptal jsem se klienta a je to prý hlavně odraz kreditního rizika emitenta. Má nějaké finanční problémy, což jsem si ověřil ve výkazech emitenta, které zveřejňuje.

Aha. To ale naznačuje, že může být potřeba vytvořit opravnou položku.

Klient nechce opravnou položku tvořit. Emitentovi věří, protože prý historicky všem svým závazkům dostal. Splatnost dluhopisů je až za několik let, a tak tvrdí, že současná ne úplně dobrá finanční situace emitenta se zlepší. V prospektu se také píše, že dluhopisy jsou zajištěny aktivy emitenta.

A co o finanční situaci emitenta říká jeho účetní závěrka?

To je právě problém. Je významně zadlužen a byznys mu příliš nejde. Já si myslím, že opravná položka k dluhopisům je na místě.

A co ta aktiva, kterými jsou dluhopisy zajištěny? Jaká je jejich povaha a hodnota? Má je emitent podle účetní závěrky stále v majetku?

Jsou to nějaké budovy a pozemky. Hodnota v účetnictví je ale nižší než hodnota celkově vydaných dluhopisů. I když v prospektu uváděli reálnou hodnotu, která byla vyšší.

I přesto tam ale pořád vidím riziko nesprávného ocenění. K vytvoření závěru nestačí jen náš pocit, potřebujeme také získat dostatečné důkazní informace. Co navrhuješ požadovat od klienta?

Vyžádám si klientovo posouzení hospodaření emitenta a kvality poskytnutého zajištění. Pokusím se také získat další informace o emitentovi z veřejně dostupných zdrojů. Ale co udělám, pokud z těchto zdrojů indikují významný problém?

Pak si budeme muset od klienta vyžádat další podklady pro ocenění dluhopisů. Do úvahy taky připadá zapojení experta na jejich ocenění.

Auditor 9/2017

Hugo a Sally se baví o inventurách

1. Musím tam být?



Ahoj Sally, klient mi psal, že příští týden bude provádět inventury zásob, ale já mám v plánu jet na lyže. Jak by to šlo udělat jinak?

Tak to tě zklamalo Hugo. Požadavek na účast auditora na inventurách zásob je velmi striktní. Být tebou, tak zruším dovolenou, dokud je ještě nižší stornovací poplatek.



To né, přítelkyně to už celé naplánovala! Zas tak striktní to být nemůže! Co když si cestou na inventuru třeba zlomím nohu? Nebo co kdybych měl být u inventury radioaktivního uranu? Aha! V takových případech se inventury účastnit nelze a auditorské standardy po mně nemůžou chtít něco, co nejde!

No tak to jsou docela extrémní, ne? To je tvůj případ?

Ne, jde o saponáty, mýdla a tak. Ale jde mi o princip, chápeš?

Ach tak. Pokud jde o sklad uranu, asi se opravdu nebudeš moci účastnit inventury zásob, aniž by bylo ohroženo tvé zdraví. Pak budeš muset najít nějaký alternativní postup, jak si jeho existenci ověřit. Například pomocí ověření jeho následného prodeje.

No konečně! Když tedy nemůžu na inventury, mohu zásoby ověřit třeba dle následných prodejů?

Ale neé. To platí jen pro tvůj příklad s uranem, tedy v případech, kdy není možné se inventury pro její unikátní (a většinou ohrožující) vlastnosti zúčastnit.

A co zlomená noha? A zdrcená přítelkyně?

V případě zlomené nohy je to přísnější: návštěvě skladu se nevyhneš. Budeš tam muset vyrazit, až budeš v pořádku.

To už ale klient bude mít inventuru hotovou!

Vždyť jsem říkala, že to je přísnější. Musíš do skladů, kde máš dvě možnosti: buď požádáš klienta o mimořádnou inventuru, nebo něco přepočítáš sám a zároveň ověříš pohyby, které nastaly od původní inventury.

Přepočítat sám? Bude to peklo, ale přítelkyně mi za to stojí.

Hugo, zase špatně. Vlastní přepočet můžeš použít jen v případě neočekávané události, která ti zabránila účasti na inventuře. To je ten tvůj příklad se zlomenou nohou. Zdrcená přítelkyně by dle ISA 501 nepochybně patřila spíše do kategorie „očekávané události“, kde žádný pardon neplatí.

Tak to je v pytli. A to ten klient skoro žádné zásoby nemá.

Já se z tebe zblázním! To je v tvém případě nejdůležitější. Pokud ty zásoby jsou pod úrovní materiality, inventur se povinně účastnit nemusíš.



2. Musím být všude?

Sally, mně pořád vrtá hlavou, proč je to s těmi inventurami tak přísné. To se musím účastnit každé inventury?

Každé inventury se účastnit nemusíš. Standardy jsou striktní jen v případě inventury zásob. Třeba u dlouhodobého majetku je to víc na tobě, jak k jeho ověření přistoupíš. U jeho inventury být osobně nemusíš, pokud tedy s touto inventurou nemáš nějaké zvláštní plány v rámci testů kontrol.



A v čem je to jiné? Proč u inventury zásob být musím a inventury dlouhodobého majetku ne?

Dlouhodobý majetek a zásoby se dost zásadně liší. Zásoby se několikrát do roka otočí, stále nějaké položky ubývají a nějaké přibývají, zásob je často ohromný počet. Po několika málo dnech sklad může vypadat zcela jinak. V případě dlouhodobého majetku se jedná o položky, které nikam hromadně nemizí, je jich méně, každá má své inventární číslo a jsou poměrně snadno dohledatelné kdykoli během roku. Ověření počátečního a konečného stavu zásob také nastavuje jasné mantinely pro přírůstky a úbytky zásob, a ty zase souvisí s ověřováním tržeb nebo ověřováním výroby. Auditor potřebuje mít vysokou jistotu ohledně zůstatku zásob, protože průkaznost řady dalších čísel s touto jistotou stojí a padá.

No dobrá, proč ale nelze snadno nahradit inventuru vlastními přepočty vybraného vzorku zásob?

Protože inventura je důkazem s mnohem těžší vahou než přepočet vzorků. Proč brát trabanta, když levněji můžeš pořídit mercedes?

Uh?

No v případě inventur se přece nepracuje se žádnými vzorky, inventura ověřuje všechny zásoby. Dále inventuru provádí sám klient, takže je to o dost levnější, než to přepočítávat sám. Za další, inventura je výkladní skříň kontrol v účetnictví: z inventury poznáš, jak to management myslí s kontrolami v oblasti zásob vážně, jak je zorganizovaná práce ve skladu, jak jsou rozděleny kompetence – účast na inventuře je pro auditora prostě poklad. Ignorování takového důkazu v oblasti zásob není jen porušení předpisů, ale také mimořádně hloupé. Představ si, že budeš mít klienta, který celou inventuru udělá jen na oko, na papíře. Bez účasti na inventuře se o tom nemáš šanci dozvědět. To je jako být jednou nohou v kriminále.

Dobrá, dobrá, ale s tím, že budu u inventury všech zásob, jsi to zas moc netrefila. Klient těch skladů má víc a všude se prostě být nedá.

To, že se neobješí ve všech skladech, přece neznamená, že se neúčastníš inventur nebo že inventura se netýká všech zásob. Tvým úkolem je ověřit, že inventura funguje tak, jak má. Musíš prověřit nastavení toho procesu, a že s ním spjaté příkazy se plní. Na to nemusíš být všude. Ale měl bys na to přeci jen jít chytře – měl by ses objevit i na inventuře ve skladu, kde tě nikdo nečeká – klient ti sdělí, kdy a kde inventury probíhají, ale ty bys mu předem neměl vybalit, kam přesně půjdeš.

Tak jo. Teď, povzbuzen vlastním pudem sebezáchovy, budu na inventury chodit lépe a radostněji.

Auditor 9/2017

Hugo a Sally se baví o inventurách

3. Pomůže mi rollback nebo brigádník?



Sally, totální průšvih! U dvou klientů se mi sešly termíny inventur zásob. Vím, že jsem to měl odchytil dřív, v rámci úvodního plánování auditu, ale teď už s tím nic neudělám, klienti to posunout odmítli. Doufám, že tohle se vejde pod definici „nemožnosti účasti na inventurách“ nebo aspoň pod „náhlou překážku účasti na inventuře“, jak jsme se bavili dříve.



Hmm, tak to se mi to asi moc nepovedlo vysvětlit. Špatné plánování a komunikace s klientem, případně špatně napsaná smlouva nejsou žádnou akceptovatelnou omluvou. V tvém případě připadá v úvahu opravdu jen účast na inventuře.

Ještě snad musí být jiná cesta, ne? Přece nemůžu být na dvou místech najednou. Teď zrovna jsem slyšel jednoho kolegu říkat, že zásoby ověřil pomocí rollbacku.

No jo, ale víš, co to rollback vlastně je?

Jasně, ověření stavu zásob podle příjemek a výdejek. Nechápu, že o něčem takovém elegantním nevíš.

Hugo, tohle bohužel nejde. To, o čem mluvíš není rollback, ale ověření transakcí v oblasti zásob. Ověřením transakcí nelze nahradit ověření zůstatků; tato ověření se musí doplňovat, ne nahrazovat.

No, tak tos mi to teda vysvětlila. Můžeš mi tedy nějak srozumitelně říct, co podle tebe rollback je? Jak jinak bys tedy chtěla ověřit zůstatek zásob?

Rollback je jen název pro výpočet v situaci, kdy klient provede inventuru k pozdějšímu datu, než je konec účetního období, a je třeba se dopočítat, jaký byl stav skladu na konci roku. To se samozřejmě dělá na základě údajů z příjemek a výdejek, které se navíc ještě musí dále ověřit

Takže u rollbacku se musí dělat také inventura?

No samozřejmě. Ve skutečnosti je tohle nejčastější případ – skoro všude se dělá inventura k jinému datu než ke konci roku. Pokud je inventura před koncem roku, výpočtu se říká rollforward.

Takže to mi v mé situaci také nepomůže. A nešlo by tam někoho poslat? Mám spřízněného daňového poradce, který je zároveň velmi zkušeným bývalým účetním.

Na pomoc při inventurách si můžeš najmout klidně brigádníky, ale musíš z nich udělat členy svého týmu. Vedle ujištění se o jejich kvalitách (o kterých tedy asi nejsou dle tvého popisu pochyby) bude nutné je proškolit a vybavit pokyny, co vše mají udělat a na co si mají dát pozor.

Tak to se mi ulevilo. Najmu si tedy posilu.

Super. Nezapomeň to také zdokumentovat.

4. Není účast jako účast



Tak se mi ta účast na inventurách začíná líbit. Kdy jsem si naposledy v klidu vypil kafe a přečetl dvoje noviny?

Hugo, ty se mi snad zdáš! Cos tam vlastně dělal?

Účastnil jsem se. Prostě jsem je oblažil svou přítomností.



Ale tak to přece nemá vypadat. S účastí na inventuře je spojena řada povinností.

Jakoby nestačilo, že jsem se kodrcal 170 km do jejich skladu u hranic. Co bych tam jako měl ještě provádět? Už takhle jsem tam byl za celebritu, auditora tam viděli poprvé v životě. Kdybych chtěl, mohl jsem se tam rovnou oženit.

Co jsi po nich přepočítal?

Já? To byla jejich práce. Já jsem se jen účastnil.

No, spíš neúčastnil. Měl sis vzít pár položek z inventurních soupisů a přepočítat je po nich. Taky ses mohl podívat na nějaké inventární karty a zkusit to najít ve skladu. Jak vlastně vypadaly ty jejich inventární soupisy?

Tak tohle měli profí. Krásné sjetiny ze skladového software, s popisem místa, položky a množství. Stačilo jen odškrtnout.

A odškrtnli?

Jasně, byli fakt rychlí. Až jsem si říkal, že to tak rychle ani nešlo udělat.

To proto, protože to nejspíš ani nepočítali. Proč také, když jim počty na ty papíry vytiskli. Tvou povinností je i zamyslet se nad průběhem inventury, nad souvisejícími směrnicemi, smyslností postupu a jeho provedením. Tohle tedy moc smysluplně nevypadá.

Hm, když tak nad tím přemýšlím, tak ta inventura stejně musela dopadnout dobře. Na tom skladě měli ještě trochu zboží, které si od nich nakoupil jejich hlavní odběratel, ale hned si ho u nich uskladnil. Vůbec se nedalo poznat, co je klienta a co jeho odběratele, takže si tam stejně mohli připočítat, co chtěli.

A s tím se naše celebrita vypořádala jak?

Tak nějak jsem to odhad, že to plus mínus bude OK.

Tak kamaráde, jestli nechceš, aby to skončilo fiaskem, tak si koukej sehnat externí confirmaci od toho odběratele a porovnej to s tím svým odhadem. A pokud z toho nakonec vyjde manko, nezapomeň si ověřit, že ho také opravdu zaúčtovali.

1. Čemu se mám při inventuře hlavně věnovat?



Jedu na inventuru, tak jsem si znovu přečetl standard ISA 501. Zaujalo mne, že návštěva inventury může sloužit jako test kontrol nebo test věcné správnosti. To si můžu vybrat?

Do určité míry ano. Záleží na tvém vyhodnocení rizik a plánovaném přístupu. Buď chceš při návštěvě ověřit, že inventurní proces probíhá spolehlivě, pak děláš test kontroly. Anebo si chceš při návštěvě sám přímo ověřit stav zásob, pak děláš test věcné správnosti.



Já vždycky pozoruju, jak inventura probíhá. To je ten test kontroly?

Pouhé pozorování inventury není ještě testem kontroly. Pozorováním si jen uděláš předběžný názor a odhadneš rizika. Otestovat spolehlivost inventurního procesu jakožto kontroly vyžaduje víc práce.

Tak co kdybych si před inventurou nastudoval směrnice, promluvil s provozním ředitelem o celém procesu, podíval se, jak vybírají a školí inventurní týmy a tak. A při vlastní návštěvě bych potom většinu času věnoval pozorování toho, jak oni sami počítají. To by už byl test kontrol?

To už vypadá lépe. Ale co tvoje vlastní počítání zásob na nějakém vzorku?

To bych taky dělal. Ale až poté, co to spočítali sami. Mnou spočítané množství bych porovnal s tím, co spočítali oni. Abych si ověřil, že to opravdu neodflákli. A samozřejmě po inventuře bych ještě ověřil, že ty výsledky správně sumarizovali, schválili a promítli do účetnictví.

To by už test kontrol mohl být. A co kdybys touhle cestou nechtěl jít a pojal bys návštěvu inventury čistě jako věcný test?

Tak to bych dělal jinak. Vybral bych si svůj vlastní vzorek zásob, sám si je spočítal a výsledek rovnou porovnával s účetní evidencí. Vybíral bych reprezentativně, ale s přihlédnutím k finanční velikosti. A obvykle bych těch položek ve vzorku měl víc, než u té varianty s testováním kontroly. Takže často může být efektivnější provést test kontrol.

Souhlasím. Řada auditorů má tendenci návštěvu inventury pojímat čistě jako věcný test a věnují se převážně jen fyzickému počítání. Ale když těch zásob je velké množství, tak dokážeš sám přepočítat jen zlomek zásob. Pak může být mnohem smysluplnější ověřit, že klientova inventarizace je spolehlivá jako celek.

-SpM-

2. Počítání a měření při inventuře



Myslíš to, že musím počítat oběma směry? Vybrat položky z evidence i naopak z fyzických zásob na ploše skladu?

Hugo, při tom počítání si dávej pozor! Někdy to nemusí být tak jednoduché, jak se zdá.



To je jasné. Já měla na mysli komplikovanost samotného počítání.

Jak to myslíš? Co může být složitější na tom spočítat kusy zboží? Často to mají na paletách nebo v kartonech. Spočítám krabice, vynásobím počtem palet a je to.

A jak víš, že je v každé krabici správné zboží a vždy stejné množství? Neměl by sis to taky překontrolovat? I palety mohou být zálučné. Jednou jsem inventarizovala prací prášky. Ukázalo se, že se používají dva způsoby ložení. Na stejných paletách tak byl jiný počet pytlíků. A to nemluvím o záměnách podobného zboží.

To máš pravdu. A ještě horší je, když zásoby nejde jednoduše počítat, ale musí se měřit. Nedávno jsem byl na inventuře uhlí. Měli na ni svého experta. Každou hromadu uhlí zaměřil a pak ji spočítal. Bylo to docela sofistikované, záleželo na druhu uhlí, měli k tomu různé tabulky a koeficienty.

Takže ty jsi vlastně spoléhal na měření toho jejich experta. V takové situaci je potřeba důkladně posoudit jeho způsobilost, schopnost a objektivitu. ISA 500.8 ti k tomu dává detailní výklad.

Já vím. Dávám si pozor, i když si klient něco měří sám. Jako loni, když jsem byl na inventuře elektrokabelů. Víš, taková ta dvoumetrová dřevěná kola, na kterých jsou namotány stovky metrů kabelů, co se dávají do země. Takových kol měli spoustu, řada z nich byla načatých.

No to by mne zajímalo, jak se to měří.

Mají na to taková elektrická měřidla. Na každý konec kabelu připojíš kontakt a on to pomocí elektrického odporu proměří. Divné mi přišlo, když jsem v jejich podkladech viděl, že naměřili 358,65 metru. Ptal jsem se, s jakou přesností ten přístroj měří. Řekli mi, že na celé metry. A hned jim došlo, že tím nemohli naměřit 65 centimetrů. Tak se přiznali, že některá ta kola neměřili a jen přepsali číslo ze skladové evidence.

Auditor10/2019

Hugo a Sally se opět baví o inventurách

3. Dokumentace



Inventury mám rád. Ale moc mě nebaví to vše dokumentovat. Nejraději bych do spisu napsal, že jsem na inventuře byl, přiložil papíry se mnou spočítanými zásobami a hotovo.

No, to by asi nestačilo. Představ si, že tvůj spis bude někdo zkoumat. Pozná, jak a proč sis vybral určité lokality pro návštěvu? Jak jsi určil velikost vzorku a jak jsi ho vybíral? Jakým způsobem při počítání zásob postupovali? Bylo to prostě počítání stavu zásob, anebo tam hrálo roli nějaké měření? A to se bavíme jen o počítání fyzického množství. Co dokumentace procesu?



Auditní postupy

Máš pravdu. Ale musím ten proces dokumentovat do detailu, pokud jsem na něj nespolehl? Nestačilo by ho popsat relativně stručně, přiložit jejich směrnici a další dokumentaci, co jsem viděl, a připsat mé komentáře a závěry ohledně toho, zdali jsem tam spatřoval nějaké problémy či rizika?

Jasně. Když nehodláš brát inventuru jako test kontrol, tak ta dokumentace procesu může být rozumně stručnější.

Chápu. Důležitější pak bude vlastní počítání stavu zásob.

Ano. U nich ale pozor! Nejde jen o počítání stavu zásob na místě, ať už v rámci testu kontroly nebo detailního testu věcné správnosti. Jednak musíš to, cos napočítal, následně odsouhlasit na finální výsledky inventury a jejich promítnutí do účetnictví. A další kus práce tě pak čeká, pokud inventura probíhala k jinému datu, než je konec účetního období.

-SpM-

4. Odrolování výsledků

Zmiňovala jsi další práci, když inventura probíhá k jinému datu, než je konec účetního období. Myslela jsi odrolování výsledků? Je to vždy nutné?

Ano, musíš si nějak ověřit, že zůstatek ke konci účetního období je správný. Pokud si existenci zásob ověříš k jinému datu, musíš to mezidobí postihnout dalším testem, který doloží jejich existenci ke konci tohoto období.



To bych musel dostat kompletní položkový přehled všech přírůstků a úbytků zásob v mezidobí a odsouhlasit to na stavy k oběma datům. Pak bych si musel vybrat vzorek přírůstků i úbytků a ověřit údaj v přehledu na podpůrnou dokumentaci. Do vzorku bych mohl kromě jiných zařadit i ty položky zásob, co jsem počítal při inventuře.

Mohl. Může to být hodně práce, zejména pokud to mezidobí bylo delší a obrátka zásob je vysoká.

Ale co když jsou zásoby v daném byznysu velmi stabilní a predikovatelné? Když mám ověřený zůstatek k datu inventury, tak bych k získání auditní evidence k ověření existence zásob na konci období mohl použít analytickou proceduru.

Možná ano. Ale ta analýza musí být opřena o prokazatelné předpoklady, což je obtížné. Další možností je udělat vlastní test existence zásob na vzorku přímo na konci období, ačkoliv klient k tomuto datu inventuru nedělá.

-SpM-

5. Ověření existence jinak než účastí na inventuře

Sally, nešla by existence zásob ověřit i jinak, než že tam pojedou?

A proč bys tam nejel? Protože se ti tam nechce, anebo proto, že to není prakticky možné? To první není obhajitelný důvod. Ale praktická nemožnost obhajitelná je. Do skladu jaderného paliva tě nikdo nemůže nutit lézt.



To chápu. Ale co když ty zásoby jsou fyzicky mimo klientovy sklady? Zažil jsem zásoby uložené v konsignačním skladě u třetí strany. Anebo zásoby, které patřily klientovi, ale v době inventury byly na lodi někde v Tichém oceánu. Tam jsme to řešili přes confirmace.

Jo, to může být akceptovatelné, pokud opravdu není žádná jiná rozumná cesta. Samozřejmě u těch confirmací musíš vyhodnotit důvěryhodnost strany, která ji potvrzuje.

Rozumím. Než se rozhodnu pro confirmace, zjistím si dohodnuté smluvní podmínky té konsignace. Třeba má klient možnost zúčastnit se inventury u protistrany.

Souhlasím. A taky zvaž, zdali nemůžeš získat další důkazy existence zásob. Například dokumentaci o nákupu či prodeji drženou klientem, korespondenci, přepravní doklady a podobně. Nezapomeň, že standard ti říká, že obtížnost nebo náklady nejsou samy o sobě dostatečným důvodem k tomu, abys akceptoval důkazní informace, které nejsou dostatečně přesvědčivé.

-SpM-

Auditor 10/2017

Hugo a Sally se baví o konfirmacích

1. Jak vybrat vzorek?



Ahoj Sally, ptala se mě paní účetní, zda nám budou stačit konfirmace 10 odběratelů a dodavatelů s největším zůstatkem na konci roku. To by mohlo být dostatečné, co myslíš?

Ahoj Hugo, v některých případech by to možná mohlo stačit, ale nedá se to rozhodně zobecnit. Vždyť každý klient je jiný a záleží hodně na struktuře jeho dodavatelů a odběratelů. Představ si třeba velkoobchod, kde budeš mít v saldu stovky menších odběratelů s podobnými zůstatky. Myslíš, že prvních 10 položek by ti poskytlo dostatečné ujištění?



Auditní postupy

To máš asi pravdu, orientovat se jen podle výše nemůžu. Deset největších položek bych mohl vybrat jen v případě, že by byl zbytek testovaného souboru v souhrnu nevýznamný. Pokud tomu tak není, tak bych měl svůj výběr trochu rozložit v celém portfoliu a zajistit tak, aby byl vybraný vzorek reprezentativní. Zároveň bych měl počet vybraných položek přizpůsobit velikosti zůstatku a prováděcí materialitě.

Takto to určitě bude lepší. Shrnula bych to tak, že při výběru vzorku bys měl respektovat požadavky ISA 530. A řekneš mi ještě, jak bys postupoval u závazků?

Tam bych se při výběru navíc orientoval i podle celkového ročního obratu jednotlivých dodavatelů.

Správně, u závazků je zpravidla větší riziko, že je společnost nebude mít v účetnictví vůbec uvedené, proto je určitě vhodné při výběru zvážit i obrat. Na závěr ještě připomínám, že bys měl veškerá svá rozhodnutí a postup výběru řádně zdokumentovat.

-JaK-



2. Co dále konfirmovat a proč?

Sally, domlouvám se s klientem, že bankovní a právní konfirmace od nich nebudeme potřebovat, měl by mi od nich stačit bankovní výpis. Ani vedení společnosti neví o žádném sporu, tak mi přijdou obě konfirmace zbytečné.

Jenže nezapomeň na to, že v bankovní konfirmaci můžeš mít uvedené i jiné skutečnosti, které jsou významné! A máš také dostatečnou jistotu, že společnost žádné spory opravdu nevede? Ověřil sis třeba v nákladech, zda nespolupracuje s nějakými právníky?



Aha, díky za upozornění, na to bych opravdu zapomněl, banka by mi vlastně mohla potvrdit, zda společnost nemá nějaké deriváty, zástavy, případně další skutečnosti. A s právníky spolupracuje, tam by přeci jen mohlo být nějaké riziko neidentifikování soudního sporu, takže si konfirmaci také vyžádám.

Určitě bych ti to doporučila, získáš tak spolehlivější důkazní informace. Pokud společnost s právníky jakkoliv spolupracuje, pomůže nám jejich konfirmace jak při identifikaci, tak při hodnocení pravděpodobného výsledku soudních sporů v aktuálním období. A v případě jejich delší existence je potřeba sledovat jejich vývoj i v dalších letech.

-JaK-

Auditor 10/2017

Hugo a Sally se baví o konfirmacích

3. Proces konfirmací pod kontrolou auditora



Poslyš Sally, v auditované společnosti jsou zvyklí si veškeré zůstatky pohledávek odsouhlasovat samostatně, prý je to jejich běžný interní postup. Konfirmace s odběrateli, které jsme si vybrali, nám tedy předají na auditu.



Tady si dej, Hugo, trochu pozor. Stručně řečeno, aby byla zachována vysoká spolehlivost získaných informací, měl by si auditor podržet kontrolu nad celým procesem konfirmací. To, jak postupovat při zasílání konfirmačních dopisů, popisuje zejména ISA 505. Postup, který uvádíš, můžeš použít, ale tím se dostáváš spíše do pozice testování spolehlivosti kontrolního systému a měl by ses tedy řídit požadavky tomu odpovídajících ISA (zejména ISA 330).

To je zajímavý postřeh. Pokud bych se tedy nechtěl spoléhat na vnitřní kontrolní systém, měl bych těmto vybraným odběratelům (a samozřejmě i dodavatelům, bankám a právníkům) žádost o konfirmaci sám zaslat, a jejich odpovědi by měly být adresovány přímo mně. Tímto vlastně eliminuji riziko jakékoliv úpravy konfirmace ze strany auditované společnosti a získám tak velmi spolehlivou důkazní informaci. V dnešní době stejně vše funguje rychle elektronicky, tak to pro nás ani nebude znamenat příliš velkou administrativní zátěž.

To je samozřejmě možné, jen ještě pozor na komunikaci běžným mailem, měl by sis při ní ověřit autenticitu potvrzující strany, tak aby ses na konfirmaci mohl plně spolehnout, takový e-mail ti může poslat kdokoliv. V ideálním případě je vhodné vyžadovat elektronický podpis či jiné ověření.

Myslíš tím, že mám třeba zavolat na číslo uvedené v tom e-mailu s konfirmací?

To ti moc nepomůže. Stejně jako ti e-mail může poslat kdokoliv, tak ti tam také může uvést jakékoliv číslo. Měl by sis spíše sehnat telefon do uvedené společnosti z veřejných zdrojů, zavolat jim na centrálu a shánět se po příslušném oddělení či osobě, která měla danou konfirmaci vystavit.

-JaK-



4. Co když konfirmace nepřijde?

Sally, prosím tě, nepřišly nám některé z vybraných konfirmací pohledávek i závazků. Komunikoval jsem s klientem a tito jeho partneři prý konfirmaci odmítají poslat. Co s tím?

U těchto položek bys tedy měl provést alternativní testy k získání relevantních a spolehlivých důkazních informací. Napadá tě, jak bys mohl postupovat?



Co kdybych si nechal doložit zůstatek pohledávek i závazků k aktuálnímu datu a podíval se, jestli již nebyly zaplacený?

Ubíráš se téměř správným směrem, ale z takového salda přesně nepoznáš, co se s danou pohledávkou či závazkem stalo, klient ji mohl klidně odúčtovat a znovu zaúčtovat pod jiným číslem nebo ji úplně odepsat. V tomto případě ti aktuální saldo existenci pohledávky k rozvahovému dni nepotvrdí.

To je fakt, nejlepší asi bude doložit si další podpůrné dokumenty, které mi potvrdí vznik pohledávky či závazku, jako jsou dodací listy či jiná dokumentace (smlouvy, předávací protokoly apod.). A také bych si mohl doložit následné úhrady, pokud položky byly k datu auditu již uhrazeny.

Ano, ale dej si ještě pozor u závazků, kde je potřeba zvážit, zda jsou tyto postupy smysluplné. U nich bohužel neexistuje univerzální postup, každopádně následné platby u závazků nejsou zpravidla spolehlivým testem.

-JaK-

Auditor 10/2017
Hugo a Sally se baví o konfirmacích

5. Vyhodnocení výsledků a řešení rozdílů



Sally, u jednoho dodavatele jsem zjistil nesoulad mezi konfirmací a účetnictvím. Klient jednu fakturu vůbec neviduje, v závazcích a ani na dohadných účtech.

V každém případě by tuto skutečnost měl klient vysvětlit. A měl bys hlavně zjistit, na jaké straně tato chyba vznikla, protože to bude důležité pro další postup.



Auditní postupy

Rozumím. Je logické, že budu jinak postupovat v případě, že je chyba na straně našeho klienta. V takovém případě bych měl tuto zjištěnou nesprávnost zaevidovat a dále postupovat v souladu s ISA 450.

Ano, a nejen to. Auditor je také povinen provést projekci nesprávností zjištěných ve vzorku na základní soubor, na to bys rozhodně neměl zapomenout. Když najdeš chyby ve vzorku, tak musíš očekávat, že jsou další i v celém zbylém souboru.

A v případě, že je chyba na straně potvrzující strany, tak by mělo stačit jen vše řádně vysvětlit a zdokumentovat.

Řádná dokumentace zjištěných rozdílů a vysvětlení je důležitá ve všech případech. Pokud bys chyb na straně potvrzujících stran zjistil více, tak by možná stálo za zvážení, zda je do budoucna vůbec rozumné snažit se o konfirmace, když jsou evidentně nespolehlivé. Auditor může svobodně zvolit jiné spolehlivější procedury, např. jít rovnou na alternativní postupy.

-JaK-

1. Je povinnost posílat konfirmace?



Sally, je vůbec povinnost posílat v rámci auditu externí konfirmace?

Nikde ve standardech není napsáno, že audit bez externích konfirmací nelze provést, ale ISA je považují za nejspolehlivější zdroj důkazních informací, protože je nezávislý na vedení účetní jednotky. Proto ISA 330.19 ukládá auditorovi povinnost posoudit, zda by měl konfirmace posílat.



A když je posílat neplánuji?

Pak musíš ve spise dobře odůvodnit, proč ne a zda jsi schopen získat dostatečně spolehlivé důkazní informace jinými způsoby, což může být dost složité a v některých případech téměř nemožné, zejména pokud jsi v dané oblasti identifikoval významné riziko.

To máš pravdu, třeba bankovní konfirmace jsme spolu už řešili, takže je chci posílat vždy. Ale co pohledávky a závazky?

Konfirmace jsou často nejefektivnějším způsobem ověření správnosti částky a existence pohledávky ke konci účetního období.

Jasně, pokud je nepošlu, musím provést detailní testy zaúčtovaných pohledávek, což znamená odsouhlasení nejen na fakturu a následnou platbu, ale i na objednávku a doklad o dodání zboží či služby. To je o moc víc práce a je to časově náročné.

Ano. Co se týče konfirmací závazků, pokud je správně zvolen způsob výběru, mohou pokrýt řadu relevantních rizik, zejména riziko úplnosti. A pokud se rozhodneš konfirmace poslat, nezapomeň, že musíš mít jejich odesílání a přijímání pod svojí kontrolou.

-MCh-

**2. Klient odmítá poslat konfirmace**

Sally, potřebuji pomoci. Jednatel našeho klienta odmítl poslat bankovní konfirmaci s tím, že přeci nebude platit x tisíc korun za něco, co potvrzuje několik desítek korun zůstatku podle bankovního výpisu.

A zkusil jsi mu vysvětlit, že konfirmace slouží zejména k ověření existence dalších smluvních vztahů s bankou (deriváty, bankovní záruky, zástavy apod.), které jsou často významné pro uvedení v účetní závěrce?



Ano, a tvrdí, že nic takového nemají. Ale mě nenapadá, jak tohle jejich tvrzení ověřit bez konfirmace.

To se ti vůbec nedivím, protože najít alternativní test není v tomto případě snadné. Vždy budeš závislý na dokumentech, které ti předloží klient, bez ohledu na to, čeho se konfirmace týká.

Pokud by chtěli něco zatajit, tak mi to prostě jen nedají.

Ano, a proto odmítnutí odeslání konfirmací, ať už bankovních či jiných, je nutné chápat jako omezení přístupu auditora k relevantním a spolehlivým důkazním informacím. Dle ISA 505.8 a 9 má auditor povinnost vyhodnotit relevantnost důvodů pro toto omezení a zhodnotit dopad omezení na vyhodnocení rizik.

Poplatek několik tisíc korun asi nemohu považovat za relevantní důvod, že?

To ne. Pokud vyhodnotíš, že možná neodhalená nesprávnost v chybějícím zveřejnění v příloze, nebo v části ve výkazech, může být materiální, bude to mít pravděpodobně dopad na tvůj výrok.

Možná výhrada na omezení rozsahu auditu nebo i v extrémním případě odmítnutí výroku.

Souhlasím. Myslím, že když to takhle jednateli vysvětlíš, tak pravděpodobně změní názor.

-MCh-

3. Protistrana odmítne odpověď na konfirmační dopis



Představ si, co se mi stalo. Posílal jsem konfirmace na pohledávky a z jedné společnosti se mi vrátila odpověď, že podle svých interních směrnic své závazky nepotvrzují.

To se děje docela často. Neexistuje právně vymahatelná povinnost, aby protistrana odpovídala na konfirmační dopisy zasláné auditorem jménem společnosti. Takže pokud ti takhle odpověděli, je to stejná situace, jako když odpověď neobdržíš vůbec.



Dobře, budu muset nepotvrzený zůstatek otestovat alternativně. Saldo pohledávek toho odběratele se ale skládá z osmdesáti faktur. To musím testovat všechny na následné platby a doklady o dodání?

To záleží na tom, jak jsi vybíral vzorek pro konfirmace. Pokud jsi vybíral reprezentativní vzorek a jednotkou vzorku byla jednotlivá neuhrazená faktura, pak ti stačí otestovat jen nepotvrzené faktury. V případě, že jednotkou vzorku bylo celé saldo daného odběratele, pak ti asi nezbývá než otestovat všech osmdesát faktur, protože nelze dělat vzorek ze vzorku.

Ale co když jsem nechtěl testovat reprezentativní vzorek, ale cíleně jen největší odběratele? Pak bych mohl vybrat k alternativnímu testu zase jen největší faktury ze salda, ne?

Ano, ale nezapomeň, že takto cílený test neposkytuje důkazní informace o zbylé neotestované části daného účtu. Neotestovaná částka, tedy součet neotestovaných faktur z neobdržené konfirmace a nekonfirmovaných sald odběratelů, může převyšovat prováděcí materialitu. Potom je třeba buď získat dodatečné důkazní informace, například testem doplňkového vzorku, nebo přesvědčivě odůvodnit, že u zbylé netestované části již neexistuje riziko materiální nesprávnosti.

-MCh-

**4. Rozdíly v konfirmované částce**

Protistrana mi v konfirmaci pohledávek mého klienta v detailu přiloženého salda potvrdila, že některé faktury zaúčtovala až v dalším období.

To je hodně častý důvod rozdílu v konfirmované částce. Protistrana potvrzuje jen zůstatky, které eviduje na obchodních závazcích k danému datu, ale ne částky, které má proučtované v rámci dohadných položek pasivních.



No právě... Když mi ale potvrdili, že závazek zaúčtovali v dalším období, tak je to vlastně v pořádku, ne?

Jenže potvrzení ti obdobně jako otestování následné platby dokládá pouze správnost částky a dodání služby nebo zboží, ale ne okamžik, ke kterému bylo dodání realizováno.

Musím tedy stejně jako u neobdržených konfirmací ověřit, zda měla být pohledávka nebo výnos zaúčtovány již v tomto období. Vyžádám si doklady potvrzující okamžik dodání.

-MCh-

5. Důvody, proč nekonfirmovat pohledávky a závazky



Sally, chápu, že konfirmace pohledávek a závazků nemusím posílat, pokud k tomu mám relevantní důvody. Může tím důvodem být to, že se mi při minulých auditech většina konfirmací nevrátila?

A proč se ti nevrátily? A zjistil si náhradní auditní procedurou významné nesprávnosti?



Většinou jsou to společnosti v zahraničí nebo ty, co mají centra sdílených služeb a účetnictví jim vedou buďví kde. A z náhradních testů jsme žádné významné zjištění neměli.

Tak to je pak dobrý důvod konfirmace neposílat, protože nakonec stejně skončíš u jiných testů. Posílat konfirmace je pak neefektivní. Podobná situace může nastat, když je protistranou někdo, kdo věrohodné potvrzení neposkytne.

To znám, historicky nám potvrzují jiné částky a po ověření všech relevantních podkladů jsme vždy zjistili, že správně to má náš klient.

O tom přesně mluvím.

A může být důvodem i to, že například u závazků jsem schopen získat potřebné důkazní informace jiným, časově méně náročným způsobem?

Ano, třeba test nezaznamenaných závazků v kombinaci s analytickými procedurami na nákladech ti může dostatečné důkazní informace v určitých situacích poskytnout.

-MCh-

1. Riziko znehodnocení zásob zjištěné při inventuře



Ahoj Sally, při inventuře u klienta před koncem roku jsem zaznamenal také regál s velkým množstvím poškozených zásob. Klient o této skutečnosti věděl, vše zdokumentoval a předal mi přehled všech poškozených položek.

To vypadá, že prováděli inventuru zásob svědomitě.

Souhlasím, jenže jsem právě na auditu a zjistil jsem, že k těmto zásobám žádnou opravnou položku nevytvořili.



No, to se mi taky stává, že klient nezohlední výsledky inventury v účetnictví a zapomene opravnou položku vytvořit. V tomto případě by klient měl vytvořit individuální opravnou položku pravděpodobně ve výši 100 % ze skladové ceny.

Ano, ale pokud by mi doložili, že budou schopni z prodeje poškozeného zboží získat alespoň částečné plnění, pak bylo by možné tvořit opravné položky v nižší výši.

Ale bez podkladů to je jen spekulace.

No, myslím si, že v tomto případě se jedná o zboží, které již nebudou schopni prodat. Upozorním na tuto skutečnost klienta a po jeho doúčtování ji ověřím.

-JaK-

2. Expirace zásob



Sally, na inventuře jsem si také všiml plechovek s barvami s různými šaržemi, které označují jejich expiraci. Některým zbývalo jen pár týdnů do expirace.

A klient kontroloval při inventuře expirace?



Ne, tak jsem skladníky upozornil, že by měli vést evidenci těchto plechovek i přímo podle šarží, a rovnou jsme se s finančním ředitelem domluvili, že skladníci informace o šaržích ještě v rámci inventury ke všem barvám doplní.

Výborně! Připravil klient sestavu tohoto druhu zásob rozdělných do pásem podle expirace s vyhodnocením rizika znehodnocení a dopadem na tvorbu opravných položek?

To právě neudělal. A já nevím, v jaké výši by měla být opravná položka vytvořena.

Vytvořit opravnou položku je úkolem klienta. Upozorni ho, že na to pravděpodobně zapomněl. A pro svůj odhad významnosti případné opravné položky můžeš použít údaje o obrátkovosti.

Případně můžu vyhodnotit hodnotu likvidovaných plechovek za období několika posledních let včetně jejich poměru vůči průměrnému stavu plechovek na skladě. Klientovi vysvětlím, co bude potřeba připravit, a pak sám provedu analýzu, jestli klientem tvořené opravné položky jsou dostatečné!

Ještě také nezapomeň správnost sestavy zásob dle expiračních pásem otestovat na vzorku. Můžeš použít třeba ty vzorky, které jsi kontroloval při inventuře.

-JaK-

3. Posouzení obrátkovosti zásob

Sally, zjistil jsem, že klient vytvořil opravnou položku jenom k zásobám bez pohybu za období delší než šest měsíců, což se mi úplně nezdá. Některé položky sice měly nějaký obrat, ale velmi malý v porovnání se zůstatkem na konci roku.

Souhlasím s tebou. Domluv se s klientem, aby provedl také vyhodnocení stavu zásob dle obrátkovosti. Potom bys měl také posoudit, zda do vyhodnocení obrátkovosti materiálu vstupuje jen čistá spotřeba a u výrobků či zboží jen obraty z prodeje.

Máš pravdu, na vzorku budu muset otestovat, že pohyby neobsahují odpisy ze skladu či přeskladnění. Ty by mohly obraty významně zkreslit.



-JaK-

Hugo a Sally se baví o ocenění (znehodnocení) zásob



4. Náhradní díly

Sally, obdržel jsem klientem připravenou analýzu obrátkovosti a zjistil jsem, že na jejím základě vytvořili opravnou položku i k náhradním dílům. Tyto náhradní díly ale nakoupili až v prosinci s ohledem na plánovanou údržbu a renovaci strojů v lednu. To ale nedává smysl.

Souhlasím s tebou. Tvořit opravnou položku k náhradním dílům na základě obrátkovosti nebude ten správný přístup.



Navíc jsem se přesvědčil, že v lednu skutečně k těmto opravám došlo a v podstatě veškeré náhradní díly nakoupené v prosinci byly spotřebovány. Navrhuji klientovi opravnou položku odúčtovat.

Přesně tak. A nezůstávají mu náhodou na skladě dlouhodobě nějaké jiné zásoby náhradních dílů?

No, tam bude asi problém. Klient eviduje poměrně významnou zásobu náhradních dílů na opravu starých strojů. Sem tam něco použijí, ale již několik let zůstává výše těchto zásob v podstatě stejná. Zde by opravná položka stála za úvahu.

To je pravda. Klient by měl připravit analýzu očekávané použitelnosti a na jejím základě vytvořit adekvátní opravnou položku.

Ta by mohla být navázána i na zbývající dobu životnosti příslušného stroje.

-JaK-

5. Realizovatelná hodnota zásob

Tak už jsem hotov s ověřením ocenění zásob. Klient vytvořil individuální opravné položky na fyzicky znehodnocené zásoby, dále podle expiračních pásem a obrátkovosti. Všechno jsem řádně zanalyzoval, vyhodnotil a zdokumentoval. Myslím, že mohu tuto oblast uzavřít!

Auditors' procedures



Hugo, testoval jsi také, zda po rozvahovém dni nedošlo k významnému poklesu prodejních cen výrobků či zboží?

Provedl jsem porovnání s prodejními cenami v prosinci a nezjistil jsem, že by klient prodával výrobky nebo zboží se zápornou marží, ale na prodejní ceny v následujícím účetním období jsem se nedíval.

V rámci testování následných událostí si musíš ověřit, že nedošlo k významnému poklesu prodejních cen. Pokud by prodejní cena nepokryla ani skladovou cenu, byl by to důvod pro tvorbu dalších opravných položek, které by měly být již zohledněny v této účetní závěrce.

Dobře, půjdu si ještě vybrat vzorek zásob z konce roku a otestuju jejich prodejní ceny v následujícím účetním období.

-JaK-

Auditor 4/2019
Hugo a Sally se baví o rezervách

1. Identifikace rizik a analytické postupy

Hugo, dívala jsem se do spisu na to, jakým způsobem jsi zdokumentoval vyhodnocení rizik v oblasti rezerv u klienta Prima Factory, a.s., a musím říct, že jsi to udělal skutečně výborně. Moc se mi líbilo, že jsi se nedal, když ti nová hlavní účetní tvrdila, že v oblasti rezerv neexistují ve společnosti žádné směrnice, a ukázal jí kopie těch, které jsme revidovali loni.



Auditní postupy



No, to jsem paní účetní překvapil. Každopádně ale aktualizované směrnice jsme našli a takřka se neliší od těch původních. Stejně tak struktura zaúčtovaných rezerv zůstává víceméně stejná. Společnost tvoří rezervu na záruční opravy a na dovolenou, stejně jako v loňském roce, a letos nově taky rezervu na restrukturalizaci. A taky možná budou na konci roku účtovat rezervu na soudní spory – právníci zatím vyhodnocují, jaká je pravděpodobnost, že budou muset zaplatit náhradu škody společnosti ABC, a.s.

A otestoval jsi, jestli byly loňské rezervy dostatečné?

Ano, předpoklady, na základě kterých byla loni rezerva na záruční opravy vytvořena, se potvrdily. Náklady na záruční opravy byly v letošním roce takřka stoprocentně pokryty vytvořenou rezervou. Uvidíme, jak se situace vyvine do konce roku. Problém vidím v té rezervě na restrukturalizaci – zatím jsem k ní nedostal žádné podklady.

Ano, to je významné riziko, pokud by podklady chyběly i na konci roku, nebyli bychom schopni rezervu na restrukturalizaci otestovat, což by vzhledem k její výši zřejmě vedlo k modifikaci výroku.

-mj-

2. Reakce na rizika



Sally, rád bych s tebou probral testování rezerv při finálním auditu u Prima Factory, a.s. Získali jsme všechny požadované podklady a u rezervy na nevyčerpanou dovolenou a na záruční opravy nevidím žádný problém.

Hugo, procházela jsem dokumentaci. Rezerva na nevyčerpanou dovolenou je podložena detailním rozpisem, otestoval jsi, že jsou zahrnuti všichni zaměstnanci, a pronásobením počtu dnů a průměrné mzdy včetně pojištění jsi ověřil, že je správně spočtená. To byl pěkně zvolený analytický test.



Rezerva na záruční opravy je vypočtena za pomoci stejného algoritmu jako loni, ten systém je poměrně složitý, ale vidíš, že letos, stejně jako v předcházejících letech, společnost velmi pečlivě zdokumentovala detailní informace o jednotlivých záručních opravách – to je pak celkem radost s takovými daty pracovat.

Pěkně jsi jak analytickým postupem, tak prostřednictvím výběru vzorků – což je mimochodem v tomto případě dost dobrá technika – otestoval, že výsledná částka rezervy je odůvodněná. Ještě to samozřejmě necháme potvrdit vedení společnosti v jejich prohlášení. Co ta rezerva na restrukturalizaci? Koukala jsem, že oproti tomu, co společnost vykazala ke konci listopadu, se její hodnota dost snížila.

Společnost to do konce roku dost doladila. V předběžné kalkulaci bylo počítáno i s náklady, na které se rezerva nemůže tvořit, jako jsou náklady na přeškolení pracovníků, kteří ve společnosti zůstávají, na marketing a tak. Teď už je všechno v pořádku, ověřil jsem také, že restrukturalizace byla patřičně schválena. Vše je zdokumentované ve spisu.

-mj-

Auditor 4/2019
Hugo a Sally se baví o rezervách

3. Soudní spory



A ještě k rezervě na soudní spory. Společnost nakonec zaúčtovala rezervu na náhradu škody společnosti ABC, a.s. Právník, který zastupuje společnost u soudu, vyhodnotil jako vysoce pravděpodobné, že společnost „soud prohraje“ a bude muset plnit. Ve spisu auditora máme založený konfirmační dopis, ale asi by bylo dobré se ještě s právníkem sejít a probrat to s ním, je to materiální částka.

To zní dobře. Mají ještě jiné soudní spory?

Mají, ale vedení společnosti vyhodnotilo, že z žádného z nich nevyplývá současný závazek a není třeba tvořit rezervu. Prošli jsme analýzu, kterou zpracovalo právní oddělení společnosti, a právní konfirmace a s jejich názorem jsme se ztotožnili.



4. Rezervy a následné události



Hugo, jak jsi prověřil následné události, které mohou ovlivnit výši rezerv?



Nechal jsem si předložit únorové výkazy, které celkem odpovídají plánu. Požádal jsem právníka o aktualizaci jeho pohledu na soudní spory a nezjistil jsem žádné nové informace a ani ve výkazech za únor nejsou vykázány žádné náklady v souvislosti se soudními spory. V zápisech z jednání představenstva a dozorčí rady, které proběhly v lednu a v únoru, jsem také nenašel nic, co by vyžadovalo změnu v hodnotě rezerv.

A následné platby?

Testované platby provedené v lednu a v únoru se všechny vztahovaly buď k závazkům, které byly vykázány na konci roku, nebo k závazkům, které vznikly až v lednu či v únoru.

Výborná práce. Navrhuju ještě aktualizovat text prohlášení vedení v oblasti úplnosti závazků, rezerv, odhadů vedení a vykázání soudních sporů.

-mj-

Hugo a Sally se baví o snížení hodnoty dlouhodobého majetku

1. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek – protichůdné informace



Ahoj Sally, dokončuji testování dlouhodobého majetku. Od klienta jsem dostal poslední chybějící dokladovou inventuru účtu 042 – *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*. Prošel jsem významné položky a je tam i několik investic, které jsme auditovali již loni. Byla tam i specifická výrobní linka na realizaci výrobního programu pro konkrétního zákazníka.

A co jsi vyčetl?



Společnost plánovala tyto investice zařadit již v letošním roce. Shodou okolností jsem měl jednání s finančním ředitelem, a ten mi vysvětlil, že se rozjezd některých projektů zpožďuje vlivem dodatečným požadavků ze strany zákazníka, ale že vše brzy zařadí do užívání.

Aha, tak to bych doporučila získat vyjádření ředitele výroby a případně se zajít na ty nedokončené investice podívat do výroby. Mám nějaké tušení...

Tak jsem s ním mluvil a byl docela naštvaný. Prý jim zákazník kompletně změnil výrobně-technické parametry a budou muset celou tu specifickou linku demontovat. Co s tím? Odepsat?

Pozor Hugo, narazili jsme na protichůdné informace. Bylo by dobré požádat klienta o analýzu ocenění *Nedokončeného dlouhodobého majetku* v návaznosti na naše zjištění. Zařídíš to? Myslím, že jsme narazili na situaci snížení hodnoty majetku.

Takže až bude analýza, budeme řešit tvorbu opravných položek?

Správně Hugo. Nesmíš zapomenout dokončit auditní dokumentaci, až ti klient analýzu předloží.

-Lib-

Hugo a Sally se baví o snížení hodnoty dlouhodobého majetku



2. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku – impairment

Ahoj Sally. Tak máme hotový audit. Rád bych se ale poradil. Poměrně významná položka na aktivech je oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Ověřil jsem, že oceňovací rozdíl vznikl v souvislosti s fúzí, kdy došlo k přecenění podle posudku znalce. Společnost oceňovací rozdíl stále odpisuje.

A jakou metodu znalec pro ocenění zvolil?



Výnosovou metodu. Znalec vycházel z podnikatelského plánu, který předpokládal, že budou významným dodavatelem v rámci odvětví a budou si moct diktovat ceny. S ohledem na vstup silného zahraničního konkurenta do odvětví se plán nedaří plnit. Prostě to v tu dobu nikdo nemohl tušit.

A v čem tedy spatřuješ problém?

Pokud bychom vzali v úvahu současné výsledky a plány na příští léta, tak bych společnost ocenil výrazně méně. Takže bych měl oceňovací rozdíl testovat na impairment?

Myslíš tím na přechodné nebo trvalé snížení hodnoty? Určitě ano. Požádej klienta o analýzu, tj. ocenění podniku za použití nových finančních plánů. Pokud si nebudeš jistý použitými parametry, klidně zapoj specialistu a postupuj dle ISA 620. Jedná se o materiální zůstatek, tak se s použitými parametry musíme pečlivě seznámit a pochopit, jak ovlivňují stanovení hodnoty společnosti.

To jsi mi neudělala radost. Ale chápu, že kdybychom to neudělali, tak bychom nezískali dostatečné důkazní informace k významné položce aktiv a neměli bychom vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

-Lib-

Hugo a Sally se baví o snížení hodnoty dlouhodobého majetku

3. Změna doby použitelnosti



Ahoj Sally. Testoval jsem ocenění dlouhodobého hmotného majetku – strojního vybavení, zejména jsem se zaměřil na dobu použitelnosti.

Bezva. Tak povídej.



Tak první problém byla životnost strojního vybavení. Dal jsem si s tím práci a účetní směrnici o odpisování jsem projednal s výrobním ředitelem. Je ve firmě poměrně dlouho a z vlastní zkušenosti ví, kdy musí ty mašiny vyměnit. Mají přísné pokuty za nesplnění dodávek, tak si na to dávají pozor. Všechno bylo v pořádku, účetní doby odpisování odpovídají ekonomické životnosti.

Takže hotovo?


Ale ne. Byl jsem za ředitelem prodeje, abych pochopil, jaká rizika ještě mohou hrozit. Narazili jsme na skutečnost, že za dva roky budou muset výrobu některých produktů ukončit pro nedostatečnou poptávku. Toto ukončení výroby se týká právě několika strojů, jejichž zbytková životnost je více než dva roky.

Aha. Takže změna doby použitelnosti? Co na to finanční ředitel?

Finanční ředitel přepracoval u vybraných strojů odpisový plán tak, aby ke dni ukončení výroby byla jejich zůstatková cena nulová. Tento odpisový plán předal do účtárny a odpisy v auditované účetní závěrce byly opraveny. To jsem již zkontroloval.

To zní rozumně. Ještě bychom měli popřemýšlet, co uvedeme do přílohy, ale jinak tě Hugo chválím.

-Lib-

1. Kompletace spisu

Ahoj Hugo. Dokončil jsi již testování zůstatků v bance?
"Byla to poslední otevřená oblast, tak jestli můžeme datovat zprávu auditora dnešním datem."



Final

Sally, ještě nám zatím nedošla jedna bankovní konfirmace, ale to nevadí, ona určitě dojde a výpis máme. A nějaký čas na doladění našeho spisu i po datu zprávy přeci existuje.

Máš pravdu, že dle zákona o auditorech si může auditor stanovit lhůtu pro kompletaci spisu, která běží ode dne vyhotovení zprávy, ale nesmí být delší než 60 dnů. Jenže tato kompletace může být pouze takový proces, jehož součástí nemohou být nová fakta, další auditorské postupy ani dosahování nových závěrů. Navíc, co kdybys na základě této konfirmace v závěrce identifikoval významnou chybu, kterou jsi mohl a měl vědět? To bys musel požádat klienta o opravu nebo zprávu modifikovat!

Řeknu tedy klientovi, ať zavolá do banky a zaurguje zaslání konfirmace. K čemu tedy slouží ta lhůta na kompletaci spisu?

V rámci ní sice můžeš dělat změny v dokumentaci, ale pouze administrativního charakteru. Například můžeš založit finální účetní závěrku, založit originál konfirmace, která byla předtím zaslána emailem, vyřadit staré verze dokumentů, u kterých již byly založeny nové verze, pokud neobsahují důkazní informace, nebo utřídit jednotlivé pracovní dokumenty a vytvořit mezi nimi křížové odkazy.

-ChaK-

**2. Archivace spisu**

Sally, dokončil jsem auditní spis a zbyla mi tu hromada papírů. Staré verze pracovních papírů, kopie klientských faktur a tak podobně. Mohu tyto dokumenty vyhodit nebo je mám radši ještě nechat u sebe, co kdyby náhodou...?

Ne, návrhy pracovních dokumentů bys měl uchovávat jen do okamžiku jejich dokončení nebo nahrazení jinou verzí. Pokud nejsou tyto dokumenty důležitým záznamem, není nutné je zakládat do spisu. Po dokončení zakázky bys neměl uchovávat kopie pracovních či jiných dokumentů mimo spis.



Dobře, skartuji tedy všechny nepotřebné dokumenty a spis ti donesu na stůl. To máš všechny dokončené auditní spisy u sebe v kanceláři?

Na to není moje kancelář dostatečně velká ani zabezpečená. V souladu s ISA 230 musí být auditní spis zarchivován do 60 dnů od data podpisu auditorské zprávy, a to na místě, které je zabezpečeno proti přístupu neoprávněných osob a proti riziku změny v auditorském spisu. Předám tedy spis kolegyni, ta jej zanese do našeho archivu a zaznamená datum přijetí spisu do archivu.

Jak dlouho je nutné spis v archivu uchovávat?

Pokud jde o povinný audit, tak se uchovává nejméně po dobu 10 let od vyhotovení zprávy. V ostatních případech nejméně pět let.

-ChaK-

3. Znovuotevření spisu



Final

Hugo, nemám dobré zprávy. Komora auditorů si vybrala auditní spis našeho klienta na kontrolu a právě se mnou probrali předběžná zjištění jejich kontroly.

Jsem napnutý, s čím přišli?

Nezaložili jsme do spisu dokumentaci k testování následných událostí. Kontrolovala jsem si emaily a odpověď od klienta mám. Jen jsme to zapomněli založit do spisu.

Pokud si správně pamatuji, tak to si slíbila založit ty. Ale nikdo není bez chyb.

Neřešme, kdo to zavinil, ale jak to napravit.

Je to vůbec možné? Vždyť spis je již zarchivovaný!

Možné to je, ale není to tak jednoduché. Dle ISA 230 musíme zdokumentovat konkrétní důvody přidání nové dokumentace či její modifikace a kdo a kdy úpravy provedl a zkontroloval.

Dobře, připravím tedy krátké memo k doplnění spisu, založím daný e-mail a spis znovu zarchivuji.

Díky. Prosím, dones mi jej ale ještě ke kontrole, než dáš spis zarchivovat.

-ChaK-

1. Zápisy z porad vedení



Ahoj Sally, dokončuji právě jeden audit za rok 2018. Účetní závěrku sestavenou klientem mám již zkontrolovanou a na zítra ti připravím návrh zprávy auditora.

Hugo, diskutoval jsi s klientem významné události po rozvahovém dni?



Final

Samozřejmě. Nechal jsem si předložit zápisy z porad vedení a z jednání valné hromady a dozorčí rady. Ze zápisu jsem se dozvěděl, že v lednu valná hromada rozhodla o výplatě z kapitálového fondu ve výši 15 milionů Kč.

Jak jsi s danou skutečností naložil?

Vzhledem k tomu, že se jedná o významnou neupravující událost, tak jsem klientovi doporučil, aby skutečnost doplnil do přílohy v účetní závěrce.

Výborně, Hugo. Nezapomeň si také promluvit s finančním ředitelem společnosti.

-Lib-

Hugo a Sally se baví o následných událostech

Final



2. Diskuze a protichůdné informace

Tak již mám hotové testy zaměřené na úplnost dohadů a závazků. Myslíš si, že bych měl ještě něco do spisu doplnit s ohledem na následné události?

A mluvil jsi i s finančním ředitelem? Ještě bych to s ním probrala nad rámec tvého testování.



Ano, mluvil. Ptal jsem se ho, zdali společnost nepřijala nové významné závazky a zápůjčky, zdali nedošlo k prodeji majetku nebo společnost neplánuje prodej majetku a zdali nepřišly po konci období faktury vztahující se k roku 2018, na které by k rozvahovému dni nebyly vytvořeny dohadné položky atd. Na vše mi odpověděl, že o žádných takových skutečnostech neví. Požádal jsem rovněž právního zástupce společnosti o aktualizaci právní konfirmace z auditu. To bys, Sally, nevěřila, co jsem se dozvěděl.

Potvrdil ti právní zástupce nové soudní spory?

Ano. Dva významní odběratelé společnosti vstoupili do insolvence. K rozvahovému dni celková výše pohledávek z obchodních vztahů za danými partnery činila 25 milionů Kč. Dále krajský soud rozhodl o soudním sporu, který vedl proti společnosti bývalý zaměstnanec o náhradě škody ve výši 3 miliony Kč.

A co na to říkal finanční ředitel?

Nejdříve nechtěl do uzavřených čísel již zasahovat, protože si myslel, že transakce patří až do nového období 2019. Ale vysvětlil jsem mu, že z pohledu zákona o účetnictví se jedná o významné upravující události, které je potřeba ještě promítnout do roku 2018. Proto poté doúčtoval 100% opravnou položku k pohledávkám v částce 25 milionů Kč, rezervu na soudní spory v částce 3 miliony Kč.

Dobrá práce.

-Lib-

Hugo a Sally se baví o následných událostech

3. Seznámení se s posledními finančními informacemi

Ráda bych se připravila na schůzku s osobami pověřenými řízením společnosti a projednala mimo jiné zprávu auditora. Potřebovala bych dotáhnout ověření následných událostí a seznámit se s posledními aktuálními finančními informacemi.



Final



Tak to jsem udělal. Vyžádal jsem si obratovou předvahu za období od rozvahového dne do současnosti a porovnal se srovnatelným obdobím za rok 2018.

Co jsi zjistil?

Všiml jsem si, že společnosti poklesl obrat o jednu třetinu v důsledku ztráty významných odběratelů. Podle slov obchodního ředitele se situace hned nezlepší v důsledku tvrdého konkurenčního boje.

To je důležité zjištění. Na základě nově zjištěných skutečností je třeba posoudit, zda účetní závěrka byla sestavena za použití správného předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti. Spoj se prosím s vedením a požádej o předložení obchodního plánu a případných opatření k zajištění činnosti v dohledné budoucnosti.

-Lib-

1. Zaúčtování oprav



Ahoj Sally. Dokončujeme audit našeho nového klienta ABC s.r.o. a máme jedno významné zjištění. Neúčtovali o odloženém daňovém závazku, který je podle našeho orientačního výpočtu nad celkovou materialitu.

Takže jsi jim navrhl jeho zaúčtování?

Ano, a oni se zaúčtováním souhlasí. Požádali mě, ať jim dáme náš výpočet jako podklad.



Moment. Chtějí účtovat podle našeho orientačního výpočtu?

Ano. Říkají, že nám věří, že jsme to spočítali správně. Sami tomu stejně prý nerozumí.

To ale není dobře. Je to jejich závěrka a vedení má odpovědnost za správné a úplné účetnictví. Nemohou slepě spoléhat na náš orientační výpočet.

To máš pravdu. To bychom nebyli nezávislí, co?

Přesně tak.

Znamená to, že jim ten náš výpočet nesmím ukázat, dokud neprovedou svůj vlastní?

Takhle striktní být nemusíš. Naš orientační výpočet s nimi můžeš probrat. Vedení se ale musí samo ujistit o správnosti a úplnosti všech vstupních hodnot, matematické správnosti a vhodnosti použitých předpokladů.

Rozumím. Koneckonců potřebují podklad se všemi náležitostmi pro svůj účetní zápis. Nemohou své účtování dokládat pouze číslem od auditora.

Už jsem zažila případ, kdy vedení k úpravě z minulých let říkalo, že neví, co to je, ale že to po nich chtěl předchozí auditor. A to byl při našem auditu velký problém.

-SpM-

2. Neopravené nesprávnosti

Hugo, máme u společnosti XYZ nějaké neopravené nesprávnosti?

Máme pár částek, které představují nesprávnosti v odhadu nebo jsou výsledkem extrapolace vzorku, ale nejsou významné. V součtu činí tyto nesprávnosti méně než půlku materiality. Platí to o dopadu jak na výsledek hospodaření, tak i na vlastní kapitál, aktiva a cizí zdroje.

Dobře. Chtěla jsem se ujistit, že se součet nesprávností neblíží materialitě.

Rozumím. Kdyby se neopravené nesprávnosti v součtu blížily materialitě, existovalo by riziko, že by v součtu s dalšími možnými nezjištěnými nesprávnostmi mohly přesáhnout materialitu, a to by mohl být problém. To tady, myslím, nehrozí.

Takže seznam neopravených nesprávností bude součástí prohlášení vedení.

To jsem jim navrhl. Ale oni nesouhlasí s tím, že to jsou nesprávnosti. Věří, že jejich účetnictví je správně.

Podle ISA musí být soupis námi identifikovaných neopravených nesprávností součástí prohlášení vedení, ale můžou v něm uvést, že s naším seznamem nesouhlasí, a vysvětlit proč.

To můžou? Napsat, že s námi nesouhlasí?

Klidně.

Tak co po nich vlastně chceme podepsat?

Chceme, aby podepsali, že ty námi navržené úpravy prostě nejsou materiální. To je to, na čem se musíme s vedením shodnout. Nemůžeme jednostranně učinit závěr, že nějaká záležitost je nevýznamná.

-SpM-

3. Projednání zprávy auditora



Sally, tak u společnosti ABC s.r.o. s tím chybějícím odloženým daňovým závazkem nakonec budeme dávat výhradu.

Jak to?



Final

Rozhodli se, že tu odloženou daň opraví až příští rok. Nechtějí do letošní závěrky sahat, protože už reportovali výsledky do skupiny a nechtějí mít rozdíl oproti účetní závěrce. Snažil jsem se je přesvědčit, ale nedají si říct.

To mi nepřijde šťastné. S kým jsi to projednával?

S jejich finančním ředitelem, který je pověřen vedením, aby sestavil účetní závěrku a komunikoval s auditorem.

A je i statutárním orgánem?

Není. Jednatel je Holanďan nominovaný mateřskou společností, který přijíždí do Čech jen párkrát do roka. Vše okolo financí a účetnictví řídí finanční ředitel.

Hugo, na to pozor! S jednatel je potřeba návrh zprávy s výhradou projednat. Třeba bude mít na zaúčtování odložené daně jiný názor. Výrok auditora s výhradou by mu mohl vadit. Koneckonců je to on, kdo musí účetní závěrku jako odpovědná osoba podepsat.

To máš pravdu. Teď si navíc vzpomínám, že zákon o auditorech a auditorské standardy požadují projednání zprávy auditora se statutárním orgánem. Tak já to s tím Holanďanem proberu. Myslíš, že bude stačit, když mu zavolám?

Stačí. Způsob projednání není předepsán. Je v pořádku probrat to s ním po telefonu nebo prostřednictvím videokonference.

Jasně, ale stejně si takovou konverzaci musím ve spise zdokumentovat, alespoň stručným zápisem.

To určitě. A bacha – zákon nám říká, že kdyby ke zprávě měl nějaké připomínky, tak jsme povinni je vypořádat písemně.

-SpM-



1. Posuzování předpokladu nepřetržitého trvání

Právě dokončuji jeden audit za rok 2017. Je bez problémů, zítra vydám zprávu auditora. Dnes mi klient volal, že jejich klíčový a největší odběratel právě vypověděl smlouvu a od léta od nich přestane nakupovat. Na rok 2017 to nemá vliv, takže doufám, že se tím teď nemusím zabývat. Co myslíš, Sally?

Přečetl sis vzorovou zprávu auditora, Hugo?

Odpovídat na otázku otázkou není slušné.

Mám k tomu dobrý důvod. Jistě používáš současný vzor zprávy auditora doporučený naší komorou. A v textu té zprávy je i následující odpověď na tvou otázku: „Auditor musí posoudit, zda existuje významná nejistota ohledně schopnosti auditované společnosti nepřetržitě trvat.“

Tak mi prosím poraď, jak to mám posoudit v tomto případě.

Dobrá zpráva je, že to nemusíš posuzovat pouze ty, Hugo, ale i tvůj klient. I on musí zvážit, zda stále platí předpoklad, že bude pokračovat v činnosti a že u něj nenastala žádná skutečnost, která by jej omezovala nebo mu zabraňovala v činnosti i v dohledné budoucnosti. Takže můžeš začít třeba tím, že si od klienta vyžádáš jeho posouzení. Ale musíš udělat i další postupy.

Sally, začínám se obávat, že zítra tu zprávu nevydám. Jaké budou ty moje další postupy?

Například musíš posoudit, zda plány tvého klienta na další pokračování v činnosti poté, co v létě ztratí klíčového odběratele, jsou realizovatelné a zda je pravděpodobné, že mu umožní pokračovat v činnosti. Ty plány mohou zahrnovat například prodej některých aktiv, snížení nebo odložení výdajů, restrukturalizaci úvěrů a tak podobně.

Jak mohu poznat, že mu ty plány umožní pokračování činnosti? Klient mi říkal, že do podzimu určitě najde nové odběratele.

Zásadní je obvykle prognóza peněžních toků, kterou klient připraví. Musíš ale posoudit přiměřenost předpokladů a spolehlivost podkladů, které pro tu prognózu použil. Často je také nezbytné, aby sis od klienta, případně i od jeho vlastníka, vyžádal písemná prohlášení o jejich plánech a proveditelnosti těch plánů.

Klient mi také říkal, že vlastník mu již potvrdil, že jej bude finančně podporovat.

V tom případě si přímo od vlastníka vyžádej písemné potvrzení podmínek, za kterých podporu poskytne, a potvrzení jeho záměru či stanoviska.

Já jsem slyšel, že ten vlastník má sám velké dluhy.

Výborně, Hugo. Jsem ráda, že nezapomínáš na profesní skepticismus. Může nastat situace, že vlastník formálně potvrdí, že podporu poskytne, ale přitom má vlastní problémy a pravděpodobně by to nezvládl. Takže nesmíš zapomenout posoudit, zda vlastník má schopnost dostát závazkům vyplývajícím z jeho podpory tvého klienta.



Final



2. Modifikace zprávy auditora kvůli předpokladu trvání

Sally, pěkně jsi mi vysvětlila, jak mám při posuzování nepřetržitého trvání postupovat. Teď by mě ještě zajímalo, zda musím popsat ty problémy, které má můj klient se svým odběratelem, ve zprávě auditora pro rok 2017?

Pokud dojdeš k závěru, že ta ztráta klíčového odběratele způsobila významnou nejistotu ohledně dalšího pokračování činnosti klienta, je tvou povinností upozornit ve zprávě auditora na informace uvedené v této souvislosti v příloze účetní závěrky.



Jak konkrétně na to mám ve zprávě auditora upozornit?

Přidáš tam oddíl nazvaný „Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku“, v němž upozorníš na bod přílohy účetní závěrky, kde klient popisuje tu nejistotu. Zároveň tam uvedeš, že to ukazuje na existenci významné nejistoty, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat.

Existuje vzorový text toho přidaného oddílu?

Závazný vzor nemáme, ale příklady takového textu najdeš v příloze standardu ISA 570.

Musím zároveň vydat zprávu auditora s výhradou?

Nikoliv, Hugo. Pokud tu významnou nejistotu tvůj klient správně popíše v příloze účetní závěrky a zároveň se domníváš, že bylo možné sestavit účetní závěrku na základě předpokladu trvání, tak můžeš vydat výrok bez výhrad.

-KuP-

3. Zveřejnění významné nejistoty v příloze účetní závěrky



Sally, pěkně jsi mi vysvětlila, co mám dělat, pokud klient popíše nejistotu ohledně nepřetržitého trvání v příloze účetní závěrky. Ale co když můj klient o tom nebude chtít do přílohy účetní závěrky vůbec psát?

Pokud tvůj klient informace o významné nejistotě ohledně nepřetržitého trvání v příloze vůbec nevede nebo je uvede nedostatečně, a zároveň podle tebe taková významná nejistota existuje, jsi povinen vyjádřit výrok s výhradou nebo záporný výrok. Zároveň opět do své zprávy přidáš ten oddíl o významné nejistotě, kde uvedeš, že záležitost není v příloze dostatečně popsána.



Final

Jak mám poznat, zda tu významnou nejistotu můj klient v příloze popsal dostatečně?

Klient by měl v příloze vysvětlit události, které způsobují významnou nejistotu, a uvést plány na řešení té situace.

To půjde. Už mají plány, jak najdou nové odběratele.

To není všechno, co musí v příloze zveřejnit. Standard také požaduje, aby auditor posoudil, zda klient v příloze jasně uvedl, že existuje významná nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost nepřetržitě trvat, a že účetní jednotka proto nemusí být schopna v rámci běžné činnosti realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům.

Předpokládám, že můj klient bude považovat takové zveřejnění za přehnaně dramatické a nebude to chtít v příloze uvést. Vsadím se, že ten výslovný požadavek na „jasné uvedení“ přímo ve standardu není, viď, Sally?

Jasně, že tam je. Podívej se do ISA 570.

-KuP-



4. Ukončení činnosti jako následná událost

Sally, před chvílí mi znovu volal ten můj klient v nesnázích. Je malá změna. Vlastník právě rozhodl o úplném ukončení činnosti společnosti k 31. srpnu 2018. Vzhledem k tomu, že to rozhodnutí udělal až teď v březnu 2018, předpokládám, že pro můj audit za rok 2017 se nic zásadního nemění.

Co myslíš, že se nemění?



Klient opět popíše to rozhodnutí v příloze účetní závěrky a ve výroční zprávě a já na to upozorním v samostatné části mé zprávy auditora.

Mění se skoro všechno, Hugo. Už nejde o nejistotu ohledně pokračování v činnosti, ale je rozhodnuto, že činnost končí.

Co to konkrétně znamená pro můj audit?

V takových situacích zákon o účetnictví vyžaduje, aby tvůj klient při sestavování účetní závěrky použil účetní metody způsobem odpovídajícím ukončení činnosti.

Co když klient v účetní závěrce popíše celou situaci, včetně rozhodnutí o ukončení činnosti, ale už nezmění původní způsob použití účetních metod, které byly nevhodné, a nezmění ani původní účetní výkazy, které byly sestaveny na základě předpokladu nepřetržitého trvání?

V takové situaci, Hugo, je ISA 570 nekompromisní a jednoznačný. V případě, že je sice v příloze účetní závěrky dostatečně popsáno ukončení činnosti, ale při sestavení účetních výkazů byl nevhodně použit předpoklad nepřetržitého trvání, musíš vydat záporný výrok.

-KuP-

Auditor 4/2018

Hugo a Sally se baví o účetní závěrce

1. Rozvaha



Ahoj Sally. Tak máme hotový audit. Odsouhlasili jsme si obratovou převahu po všech doučtováních, už chybí jen provést kontrolu výkazů a přílohy na podpůrnou dokumentaci, jakmile je obdržíme.

Zatím nejásej, čeká tě ještě kus práce.



Final

Sestavení výkazů je přece rutinní záležitost. Umí to každý lepší účetní program, a tak předpokládám, že klient sestaví výkazy správně.

Určitě máš pravdu v tom, že přiřazení jednotlivých účtů do jednotlivých pozic ve výkazech je poměrně dobře upraveno ve vyhlášce. Každopádně jsou případy, kdy některé účty nabývají jak kladných, tak záporných hodnot. A to je naprosto v pořádku.

Aha, tak proto jsem při odsouhlasení rozvahy připravené klientem narazil na rozdíly. Já měl v rozvaze některé aktivní pozice záporné. Takže je prostě přehodím na pasivní stranu.

V podstatě ano, jen nezapomeň, že existují situace, kdy lze transakce vzájemně zúčtovat a vykázat podle konečného zůstatku. Jedná se například o účty, na které se účtuje DPH. Dalším takovým případem jsou záporné položky pohledávek nebo závazků z obchodního styku. Hugo, znáš tři kritéria, při jejichž splnění můžeme vzájemně zúčtovat?

Transakce musí být krátká, tj. splatnost do jednoho roku, ve stejné měně a za stejnou právnickou osobou.

Správně. Zdá se, že jsi na posledním školení nespal. A dál?

Dále jsem při kontrole narazil na reklasifikační rozdíly. Krátkodobá část dlouhodobého dluhu.

V rámci analytické evidence účtů účetní jednotky obvykle nerozlišují mezi krátkou a dlouhou částí dluhu. Proto na to musíš v rámci auditu myslet a krátkodobou část vyčíslit. Není to právě ten rozdíl, který hledáš?

Hm. Víš, že ano! Dokonce když nad tím tak přemýšlím, bylo by lepší, kdyby o tom rovnou účtovali a nepřidělávali mi práci. Kdo se v tom má pak vyznat. Třeba za rok.

Přesně tak. Taková reklasifikace by měla být součástí závěrkových operací, měla by být uložena mezi dokladovými inventurami. A toto je jen jeden z možných příkladů. V praxi narazíš určitě na další.

-Lib-



2. Výsledovka, výkaz cash flow

Trochu se bojím, co mi řekneš k výsledovce.

Výsledovka by neměla představovat tolik komplikací. Za předpokladu, že jsi v rámci auditních procedur testoval i otázku vykázání. Existuje celá řada obchodních transakcí, u kterých účetní veřejnost diskutuje, zda vykazovat např. jako náklad nebo jako snížení výnosů. Ale pokud máš audit hotový, tak jsi jistě na toto pomyslel. Jako opravdový oříšek vidím sestavení CF.



Počkej, přece pohyby peněžních prostředků zjistím z bankovního účtu, popřípadě pokladny. Takže je naprosto zřejmé, co si za ty peníze koupili nebo naopak z jakého titulu platby obdrželi. Rozdělit peněžní transakce na provozní, investiční a finanční činnost zas nebude takový problém.

A máš vůbec představu, kolik těch položek je? Pokud jich bude více než tisíc, tak to bude pořádná fuška. Není neobvyklé, že to jsou desítky až stovky tisíc položek. Takže přímá metoda, což byla vlastně tvoje původní idea, bude těžko použitelná.

Chápu. Takže když ne přímá, tak nepřímá metoda. To bude znamenat založit výpočet na hospodářském výsledku. Ale ten je ovlivněn celou řadou „nepeněžních“ operací, napadají mne odpisy, opravné položky, rezervy a ...

A hlavně si nevystačíš jen s rozvahou, výsledovkou nebo obratovou předvahou. Informace budeš muset hledat i v rámci dokladových inventur účtů. Určitě začni tím, že požádáš klienta, aby ti CF detailně doložil, z čeho se každá jednotlivá položka skládá.

To už jsem zkusil a paní účetní mne poprosila, zda bych to za ní sestavil.

Hm, a sestavíš? Myslel jsi na nezávislost? Existují omezení auditora při poskytování neauditorských služeb. Určitě to prober s klíčovým partnerem zakázky a podívej se do etického kodexu. Nejlépe do sekce 290, která se zabývá nezávislostí při auditech.

Uf, to jsi mi neudělala radost. Ale chápu, že kdybych to sestavil já, mohl by z toho být průšvih.

Případně nezapomeň dokumentovat ve spise jakékoliv hrozby vyplývající z kontroly po sobě samém a aplikaci zabezpečovacích prvků tak, aby hrozba byla eliminována nebo snížena na přijatelnou úroveň.

Auditor 4/2018
Hugo a Sally se baví o účetní závěrce

3. Příloha



Final

Výkazy už ponechme stranou. Co dál?

Příloha je stejná jako loni. To bych neřešil. Prostě to odškrtám na výkazy, případně analytickou evidenci a bude.

Totéž co loni? To nestačí. Co případně nové významné položky účetní závěrky, změny legislativy? Hlavně nesmíme zapomenout na získání auditních důkazů pro všechny doplňující informace v příloze. Zkus to jinak!

Dobře, takže si vezmu k ruce vyhlášku a postupně zkontroluji, zda v příloze uvádějí vše, co mají. Svou práci zdokumentuji ve spise, založím podpůrnou dokumentaci a vytvořím v ní křížové odkazy na přílohu. Už teď vím o tom, že neuvádějí pohledávky s dobou splatnosti nad pět let.

A mají takové? Pokud ne, tak není co popisovat. Příloha je tady hlavně od toho, abys poskytl nové doplňující informace k číselné části účetní závěrky. Hlavně nezapomeň na princip významnosti a věrného a pravdivého obrazu. Tedy, přestože vyhláška specificky nestanoví uvádět detaily u každé položky účetní závěrky, účetní jednotka popíše takovou položku, která je svou výší nebo charakterem důležitá pro správné pochopení finanční situace společnosti.

Musíme vyhodnocovat i chybějící informace v příloze. Určitě tě nepřekvapuje, že součástí prohlášení vedení je seznam neopravených nesprávností. Stejně tak bude součástí prohlášení i seznam chybějících zveřejňovaných informací. A o tom, že to bude muset finanční ředitel podepsat, jsme se bavili již posledně.

Když nad tím tak přemýšlím, tak to ještě pár hodin práce zabere a dá se toho ještě dost pokazit. Musím uznat, že jsi měla pravdu.

-Lib-

1. Chyby ve vzorku



Ahoj Sally. Tak mám to testování hotové. Už jsem i vyhodnotil nesprávnosti.

Bezva. Tak povídej.

Tak první problém byly náklady. Na testovaném vzorku 34 položek byly tři špatné. Celková nesprávnost byla 450 tisíc.



Cože? Tři položky špatně skoro o půl milionu?

Ale ne. Ty tři položky ze vzorku byly špatně jen o 30 tisíc. Těch 450 tisíc je už extrapolovaná chyba na celkové náklady.

Tak to jo. Co na to finanční ředitel?

Byl překvapený. Prý dá hlavu za to, že to byla jen náhoda a že kromě těch tří položek mají vše správně. A těch třicet tisíc prý považuje za nevýznamnou částku, tak nic opravovat nechce. Tak jsem mu musel zopakovat, že to byl jen malý vzorek. Musíme předpokládat podobnou chybovost i na většině ostatních položek, co jsme netestovali. A že pro nás je odhadovaná chyba těch 450 tisíc. Naštěstí máme materialitu půl milionu, tak bychom s tím mohli být ještě v pohodě, ne?

Myslíš? Předpokládáš, že chybovost v ostatních netestovaných nákladech bude stejná jako na vzorku. Není ale možné, že může být i vyšší?

Hm, to asi jo. Dokonce když nad tím tak přemýšlím, je vlastně velmi nepravděpodobné, že by chybovost na zbylých nákladech byla přesně stejná jako na vzorku. Ona v reálu bude spíš jiná. Může být nižší, ale stejně tak může být i vyšší. To by asi byl problém, co?

Přesně tak. A jak hodně se bojíš, že by ve zbytku mohla být taková chyba, která by nás přehoupla přes materialitu?

No, popravdě se toho bojím dost. Jsme jen těsně pod materialitou. Kdyby chybovost na zbytku nákladů byla jen nepatrně vyšší, než byla chybovost na vzorku, tak máme materiální chybu. To by se klidně mohlo stát. Vzorek pokrýval míň než desetinu nákladů, na většinu nákladů jsme si nesáhli. Sakra, to asi nemůžeme jen tak nechat být, co?

To teda nemůžeme.

Co s tím? Mám finančnímu řediteli říct, aby to opravili?

Myslíš těch 30 tisíc? To moc nepomůže. Problém je v těch zbylých nákladech, kde můžou být další chyby, ale nikdo zatím neví, zda ano a kolik.

Chápu. Takže musíme rozšířit vzorek, abychom se ujistili, že ve zbytku další chyby nejsou?

A ty věříš finančnímu, že tam opravdu další chyby nejsou? Když pomalu každá desátá položka vzorku byla špatně? Já tedy ne. Musíme mu vysvětlit, že mnohem rozumnější bude, když si ty náklady nejdřív komplet překontrolují a opraví vše, co najdou. Až budou mít hotovo, uděláme ten test znovu. Víš co? Proberu to s ním raději sama. Vzhledem k tomu, že já podepisuji zprávu, tak mám větší šanci ho o tom přesvědčit.

2. Kvalitativní aspekty



Ještě k těm chybám v nákladech. O co přesně šlo?

Dvě položky tam vůbec neměly být. Jedno byla investiční faktura, kterou měli aktivovat do dlouhodobého majetku. To druhé byla faktura za ostrahu, co ji dostali na začátku roku, ale byla za služby v posledním kvartále minulého roku. Ta třetí položka byla prostě blbě, účetní se nějak uklepla v částce, naštěstí to ještě nezaplátili.

Hm, takže to vypadá na nesouvisející a v zásadě náhodné chyby. Čili dává smysl je extrapolovat, jak jsme se bavili před chvílkou. Není to systematická chyba.

Systematická asi ne. Ale stejně bych se raději ještě zvlášť podíval na ty investiční faktury. Stavěli novou linku, vše to šlo od několika málo dodavatelů. To by mohlo jít docela dobře vyhledat napříč všemi nákladovými fakturami, zda tenhle druh chyby neudělali i u jiných faktur. Tam to riziko asi přeci jen bude větší než u běžných nákladů.

To dává smysl. Mne zas trochu znervózňuje ta ostraha. Chápu, že faktura může přijít se zpožděním. Ale to by měli odchytnit přes dohadné položky. Navíc to je pravidelný náklad, tak to vypadá, že nemají dobře nastavené procesy při sestavení účetní závěrky. Jestli jim to uteklo loni, můžou jim podobné věci utéct i letos. Pamatuju si dobře, že u dohadných položek předpokládali nízké riziko, a udělali jsme jen analytické testy pomocí údajů z minulých let? To mi teď připadá velmi slabé. Vidím tam spíš vysoké riziko. Budeme se muset k těm dohadným položkám vrátit a dotestovat je detailněji.

Uf, to jsi mi neudělala radost. Ale chápu, navíc ono to možná nebylo tak úplně neúmyslné. Finanční říkal, že letos mají nečekaně dobrý výsledek, a tak mu nevadí pár položek navíc v nákladech.

No to mne znervózňuje ještě víc. To už se dostáváme do oblasti případných podvodů. To by možná i ta investiční faktura v nákladech nemusela být náhoda. Začínám uvažovat, zda celkové riziko na nákladech nepřehodnotit na vysoké, a až budeme dělat ten opakovaný test, tak vybrat přiměřeně větší vzorek. Ještě se nad tím zamyslím.

-SpM-

3. Dopad na účetní závěrku



Final

Náklady zatím ponechme stranou, předpokládejme, že si to překontrolují, opraví, my uděláme nový test a tam žádnou chybu nezjistíme. Co tam máš dál?

No, jako vždy mají nedostatečnou opravnou položku k pohledávkám. Loni jsme to vyčíslili na chybějících 200 tisíc, letos to vyšlo na 220 tisíc. Takže rozdíl do hospodářského výsledku je jen 20 tisíc. To je zanedbatelná částka, tu bych neřešil.

Neřešil? A co chyba v rozvaze v aktivech? A vlastní kapitál? Tam přeci máme chybu celých 220 tisíc. To už je skoro půlka materiality.

No to jo. Ale já myslel, že nám jde hlavně o hospodářský výsledek, ne?

To taky, ale stejně tak musíme vyhodnocovat i chyby v rozvaze. Ve vlastním kapitálu se kumulují chyby minulých let i běžného roku. Vlastní kapitál je obvykle stejně důležitý, někdy i důležitější než hospodářský výsledek běžného roku. Co k tomu říkal finanční ředitel?

Totéž co loni. Že si prostě myslí, že daňová opravná položka, co dělají, stačí. Sice většina z těch loňských starých pohledávek stále není zaplacená, ale prý věří obchodnímu řediteli, že je nakonec vymůžou. Rozhodně prý nehodlá tvořit účetní opravné položky, když je nemůže uplatnit daňově.

Moment, oni jsou dlouhodobě v zisku a účtují o odložené dani, ne? Tak to znamená, že pokud by proúčtovali účetní opravnou položku, jak chceme, tak se zároveň bude účtovat i odložená daň. Nezapomněl jsi započítat do nesprávnosti též tenhle daňový efekt?

Aha, tak teď už chápu ten loňský výpočet. Vrtalo mi hlavou, proč tam počítáme daň, když to je účetní opravná položka, jejíž tvorba není daňově uznatelná. Naštěstí jsem to letos udělal stejně jako loni a k těm 220 tisícům tam je vyčíslená daň 42 tisíc. Takže čistá chyba na rozvaze je pouze necelých 180 tisíc.

OK. To zní rozumně. Každopádně očekávám, že v téhle věci s finančním ředitelem nehneme. Zapiš to do přehledu celkových neopravených nesprávností.

-SpM-

4. Finální vyhodnocení



Tak jsem mluvila s finančním ředitelem. Ty náklady překontrolují a komplet opraví během víkendu. V pondělí můžeš udělat ten opakovaný test. Věřme, že při něm nic nezjistíme. Pak bychom ohledně nákladů neměli na seznamu nesprávností nic. Tím pádem by nám tam zůstala jen ta opravná položka k pohledávkám, netto necelých 180 tisíc.



Ještě mám inventurní rozdíl na zásobách asi tři tisíce. Inventura byla udělaná velmi precizně, byl jsem tu na Silvestra. Evidenci zásob vedou průběžně dobře, mají kvalitní systém, proto je i inventurní rozdíl malý. Loni to bylo podobné. Oni to vždycky odúčtují jako běžnou spotřebu až na začátku nového roku. Mám to tam taky připsat jako chybu?

Nemusíš. Jestli jsi zdokumentoval to, co jsi mi právě pověděl, tak to můžeme brát jako zcela nepodstatnou chybu a nezahrnovat ji do seznamu nesprávností, který budeme přikládat k prohlášení vedení.

Fajn. Takže tam bude jen těch 180 tisíc opravných položek. Mimochodem, to mi docela leží v hlavě. Jak to, že to vlastně finanční ředitel může podepsat? Vždyť říkal, že s tou opravnou položkou nesouhlasí. Jak může najednou podepsat v prohlášení, že to je chyba? Vždyť si bude odporovat, ne?

Hele, že on to na tebe takhle zkoušel? Stejně to zkoušel loni i na mne.

A cos mu na to řekla?

Že já po něm nechci, aby potvrdil, že to je nesprávnost. Ať tam klidně připiše, že to je náš názor, se kterým on nesouhlasí. Ale musí mi potvrdit, že 180 tisíc nepovažuje za materiální nesprávnost. To je to klíčové, na čem se musíme shodnout, pokud máme vydat čistý výrok.

Aha. Už chápu, proč auditorský standard požaduje, aby součástí prohlášení vedení byl seznam neopravených nesprávností. A co kdyby tu opravnou položku proučtovali? Musím i tehdy do prohlášení dávat prázdný seznam, abych dodržel standard? To mi nedává moc smysl.

Taky že to smysl nedává. Když nemáš žádné neproučtované nesprávnosti, tak žádný prázdný seznam přikládat nemusíš. Ani tu nesprávnost z inventur ve výši tři tisíc, protože tu považujeme za zcela nepodstatnou.

-SpM-

Auditor 2/2021

Hugo a Sally se baví o nejistotě

Final

1. Nejistota, či rozpor?



Ahoj Sally, máš chvíličku na konzultaci? Mám klienta, prodejce obuvi, u kterého došlo nejen k významnému nárůstu stavu zboží na skladě, ale i k podstatnému snížení celkové obrátkovosti v důsledku uzavření prodejen kvůli koronavirovým opatřením.



Ahoj Hugo, to vypadá na zvýšené, ne-li významné riziko v ocenění zásob.

Klient tvrdí, že většina položek není ohrožená, protože je prodá minimálně za pořizovací cenu.

A čím svoje tvrzení doložil?

Popravdě mi toho moc nedali. Mám k dispozici návrh účetní závěrky, kde v příloze popisují u zásob významnou nejistotu v ocenění. Uvádí, že v případě, že vládní omezení maloobchodního prodeje budou pokračovat, nebudou schopni sezónní zboží prodat a měla by být vytvořena opravná položka.

Takže žádná analýza založená na historických datech, predikce prodeje a tak? Co si o tom myslíš?

Žádnou detailní analýzu neprovedli. Podle mě tady nejistota určitě je. Kdyby klient k tomu zboží vytvořil byť jen 30% opravnou položku, bude hodnotově nad materialitu.

Jak jsi dospěl k těm 30%?

Je to standard v rámci tohoto odvětví. Máme historické údaje o prodejních cenách posezónního zboží. Byla tam uvedena průměrně 30% ztráta.

Co na to klient?

Opravnou položku tvořit nechce. Tvrdí, že je to nestandardní situace a možná všechno ještě prodá. Jenže už teď, na konci ledna, víme, že jsou prodejny stále zavřené a přes internet si lidé boty moc nekupují. Myslím si, že popis nejistoty v příloze by mohl stačit.

Tak to se, Hugo, pleteš. Pokud máš v ruce důkazní informace, že by měla být vytvořena opravná položka v materiální výši a klient ji nevykáže v účetní závěrce, je třeba k zásobám dát ve výroku výhradu. Chybu ve výkazech popisem v příloze prostě nevyřešíš.

Máš pravdu, uživatel by byl uveden v omyl, že je vše v pořádku. Jen nevím, jestli má opravná položka být ve výši 30% nebo vyšší.

To nevádí. Tvou povinností není ji vyčíslit. Ve výhradě stačí uvést, že tam opravná položka chybí a že jsi nedostal dostatečné informace ke stanovení její výše.

OK. Jdu to projednat s klientem.

-JaK-, -MCh-



2. Nejistá výše opravné položky

Ahoj Sally, klient po našem rozhovoru souhlasil s vytvořením opravné položky ke zboží podle historických dat, tj. 30 % na sezónní zboží.

To je skvělá zpráva. Ale zdá se mi, že s tím nejsi úplně spokojený.



No, cítím velkou nejistotu. Situace je tak mimořádná. Pokud bude omezení prodeje trvat třeba ještě měsíc, tak nemají šanci ani udělat posezónní výprodej. Jestli si někdo koupí příští rok boty ze staré kolekce a za kolik, to nevím...

Co si myslí klient?

Souhlasí s tím, že pokud se prodejny neotevřou, bude to znamenat významný problém se zásobami na skladě. Větší opravnou položku ale tvořit nechce.

Co popsat tu nejistotu v příloze?

To jsem navrhl a klient s tím souhlasí. Musím na tu nejistotu odkazovat ve svém výroku?

Na to nelze bez detailní znalosti klienta odpovědět. Odstavec zdůraznění skutečnosti by se měl používat tam, kde je popisovaná nejistota klíčová pro pochopení účetní závěrky a finanční situace klienta.

Hm. To nebude ten případ. I kdyby neprodali ze zásob skoro nic, tak to klíčové pro pochopení jejich celkové situace určitě není.

Jen tedy nezapomeň své úvahy dobře zdokumentovat ve spisu.

Neboj a díky.

-JaK-, -MCh-

Auditor 2/2021

Hugo a Sally se baví o nejistotě



3. Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku

Ahoj Sally, identifikoval jsem u klienta riziko ohrožení nepřetržitého trvání podniku a s vedením na toto téma intenzivně diskutujeme. Také jsem od nich dostal mnoho podkladů k vyhodnocení. Jsem si vědom, že je to velmi citlivé téma, a rád bych znal i tvůj názor, přeci jen víc hlav víc ví.

Samozřejmě. Ukaž mi, co máš k dispozici.



Final

Společnost si vzala velké úvěry na výstavbu nového provozu. Podle smlouvy musí plnit několik ukazatelů. Nový provoz se měl rozjet vloni na jaře, ale kvůli covidu-19 se to trochu zdrželo. Spočítal jsem si požadované ukazatele k datu závěrky a dva z nich klient neplní.

Hrozí tedy riziko, že banka klientovi smlouvu o úvěru vypoví a bude požadovat jeho okamžité splacení? Nebo se daří klientovi dohodnout se s bankou na jiném postupu?

No, klient s bankou teď jedná, a vypadá to, že mu banka každým dnem potvrdí úpravu smlouvy s ohledem na tu mimořádnou situaci.

To znamená, že se původní splatnost úvěru ze smlouvy nezmění?

Přesně tak. Jenže sám klient přiznává, že budoucnost společnosti je značně nejistá, a to právě s ohledem na schopnost hradit smluvní splátky úvěru od druhého pololetí 2021. Vše bude záležet na tom, jak se ekonomika a tím i zakázky klienta znovu rozjedou.

Předložil ti klient nějaký finanční plán a plán peněžních toků alespoň na příštích dvanáct měsíců?

Ano, ve třech různých scénářích, při pozitivním, stabilizovaném a negativním vývoji ekonomiky. Sám jsem si následně vyhodnotil východiska předložených plánů. Vychází to tak padesát na padesát, že bude klient schopen ty úvěry splácet.

Moc se mi líbí analýza všech variant plánu, kterou jsi provedl. Došla jsem ke stejnému závěru, že je situace klienta opravdu aktuálně závislá na budoucím oživení či utlumení ekonomiky. Co bys tedy navrhoval?

Podle vedení klienta je předpoklad nepřetržitého trvání zatím splněn, ale je významně nejistý s ohledem na již zmíněné. Klient všechny tyto informace uvede v příloze v účetní závěrce.

A už jsi ho informoval, že kromě popisu bude potřeba v příloze vyjádřit jednoznačně nejistotu předpokladu trvání podniku?

Ano. S tím, že pak naše auditní zpráva bude obsahovat odstavec *Významná nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku* s odkazem na údaje uvedené v příloze v účetní závěrce.

-JaK-, -MCh-

4. Neuvedení významné nejistoty v příloze v účetní závěrce



Ahoj Sally, pamatuješ na toho klienta s úvěry a významnou nejistotou o nepřetržitém trvání podniku?



Ano, pamatuji, co se děje?

Klient nakonec nechce výslovně uvést v příloze, že existuje významná nejistota v nepřetržitém trvání. Mohlo by to prý negativně ovlivnit jeho obchodní partnery. Nedokázal jsem mu vysvětlit, že je to opravdu významná skutečnost, která musí být v účetní závěrce zveřejněna.

A to nejen proto, že to výslovně vyžaduje ISA 570, ale hlavně by neuvedení jasného vyjádření o významné nejistotě mohlo uvést uživatele účetní závěrky v omyl. A řekl jsi klientovi, že v takovém případě budeme muset modifikovat výrok?

Ano, vysvětloval jsem mu, že výslovné uvedení existence významné nejistoty nám umožňuje vydat výrok bez výhrad s uvedením odstavce *Významná nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku*. V opačném případě jsme však v souladu s ISA 570 nuceni vydat výrok s výhradou.

Dej si pozor, ta výhrada nemusí sama stačit. Pokud by byl popis v příloze v účetní závěrce zásadně nedostatečný nebo zavádějící, pak může vstoupit do hry i záporný výrok.

Na základě návrhu účetní závěrky si myslím, že to nebude ten případ.

Ještě taky nezapomeň, že informaci o závěrech auditu včetně návrhu zprávy auditora musíš projednat s osobami pověřenými správou a řízením. V této situaci bych určitě trvala na písemné formě.

Díky za doporučení, Sally!

-JaK-, -MCh-

1. Dopady koronaviru

Ahoj Sally, provedl jsem kontrolu přílohy v účetní závěrce našeho klienta a za chvíli ti ji pošlu ke čtení. Podle našeho interního kontrolního soupisu je v ní všechno, co má být.

To je dobře. Jen doufám, že i v letošním roce v ní zmínili dopady koronaviru, protože s nimi finančně docela zamával.



To ano. Věnovali tomu několik odstavců. O finančních dopadech se ale zrovna moc nerozepisují, protože prý nechtějí vzbudit zbytečné pochybnosti o své finanční stabilitě. Navíc akcionáři o jejich situaci velmi dobře ví.

Ale akcionáři nejsou jediní uživatelé jejich účetní závěrky.

Pravda. Text se omezil na obecné informace o všeobecné nejistotě, čerpání dostupných podpor, úsporách, dezinfekcích na vrátnici a tak podobně.

Chceš říct, že v příloze není nic konkrétního? A neuvkli ani to, že mají písemně potvrzenou podporu mateřské společnosti týkající se stávajícího bankovního financování, u něhož porušili smluvní podmínky?

Ne. A přitom to byl na závěrečné schůzce hlavní bod diskuze. Patronátní prohlášení vnímají jako citlivou interní informaci.

Hugo, jedná se o jednu z klíčových informací, která nakonec vedla vedení k závěru, že neexistuje významná nejistota ohledně schopnosti pokračovat v činnosti, a to musí být v příloze uvedeno.

Dobrá, vyřídím jim to.

**2. Významné informace v příloze v účetní závěrce**

Měl jsem dlouhý hovor s klientem nad obsahem přílohy. Mimo jiné se brání zveřejnit důvod tvorby nové rezervy na garanční opravy, kterou zahrnul do položky ostatních rezerv.

Ale její výše je významná! Bez popisu nemá uživatel možnost učinit jakýkoli úsudek o tom odhadu.

Souhlasím. Oni ale tvrdí, že my víme, o co jde, a že částka je v pořádku. Žádný předpis je prý k popisu nenutí.



Hugo, jakkoli mají pravdu, že ve vyhlášce není přímý požadavek uvést informace o důvodu tvorby rezervy, tak stále existuje požadavek zákona na zveřejnění všech významných informací.

A ve vyhlášce je také požadavek na zveřejnění výše a povahy nákladů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem. Ještě to s nimi znovu proberu.

Pokud odmítnou informace do přílohy doplnit, bude to neopravená nesprávnost a téma k diskusi ohledně případné modifikace výroku.

-ChaK-

3. Omluva chyby v příloze



Sally, u klienta jsme zjistili, že k rozvahovému dni nebyla zaúčtována reálná hodnota měnových derivátů, které uzavřel před koncem roku. Máme to na sumáři nesprávností, protože je to významná částka.

Co na to klient?



Uznává, že to je chyba. Ale chce celou tuto podle něj nepříjemnost jen bez zaúčtování popsat v příloze, aby bylo zřejmé, jaký je její vliv na výsledek hospodaření.

To považuje za dostatečné?

Ano. Tvrdí, že zaúčtování závazku a související ztráty by nekorektně ovlivnilo pohled na finanční situaci, protože již v lednu následujícího roku se kurs změnil k lepšímu a vypořádání nakonec nedopadlo tak špatně. S tím naprosto nesouhlasím.

Máš pravdu. Je to špatná úvaha na straně klienta. Pokud tento účetní případ nezaúčtují, účetnictví nebude úplné a žádný popis v příloze to nezachrání.

Znovu to s nimi proberu. Pokud deriváty nezaúčtují, přidám částku na seznam neopravených nesprávností.

-ChaK-

4. Srozumitelnost



Hugo, co říkáš na klientův popis podmíněného závazku ze soudního sporu, ve kterém se protistrana dožaduje smluvní pokuty za údajné nedodržení obchodních podmínek?

Je tedy rozhodně rozsáhlý, skoro dvě strany. Při prvním čtení jsem se poněkud ztratil v historii a u čtvrtého čísla jednacního jsem se musel vrátit na začátek.

To vypadá, že zkopírovali text z dopisu právníků.

Ano, je to velmi podobné tomu vyjádření, které jsme dostali na náš dotaz, takže za mne není co vytknout.

To tedy je. Srozumitelnost účetní závěrky je jedním z požadavků zákona o účetnictví. A pokud ses při čtení ztratil ty, co teprve chudák uživatel?

To máš asi pravdu.

Navíc se jim podařilo délkou textu zamaskovat jinou důležitou věc. Všiml sis, co jim v popisu chybí?

Myslím, že ano. Tím, že to je přepis názoru právníka, tak se uživatel vůbec nedozví, jaký je vlastně názor vedení na tento soudní spor a odůvodnění, proč na něj nevytvořili rezervu.

Správně. A protože se jedná o významnou částku, je nutné, aby vedení tuto nejistotu a použité předpoklady dobře popsalo v příloze v účetní závěrce.

-ChaK-

Auditor 7/2020

Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

1. Manuál řízení kvality



Ostatní

Hugo, vím, že jsi v naší společnosti expert na řízení kvality. Ráda bych si pár věcí ujasnila.

Jasně, povídej.

Oba víme, že audit by měl být proveden kvalitně a zároveň efektivně. Tyto požadavky ale můžou jít proti sobě.

A proto je nezbytné kvalitu zakázky kontrolovat. Ta povinnost je daná zákonem o auditorech a mezinárodními standardy.

Vím. ISQC1 ukládá povinnost každé auditorské společnosti, aby sestavila vlastní manuál řízení kvality obsahující detaily o aplikaci požadavků standardu na řízení a kontrolu kvality na úrovni firmy jako celku pro veškeré ověřovací zakázky a související služby.

Ano a ISA 220 vysvětluje specifickou odpovědnost auditora týkající se postupů řízení kvality v případě, že se jedná o zakázku na ověření účetní závěrky. Definuje i kontrolu kvality před vydáním zprávy auditora a kontroly a konzultace, které provádí partner odpovědný za zakázku.

A vztahuje se ISQC 1 vůbec na OSVČ auditory? Ti přece nejsou společnost.

Společnost je podle ISQC1 i auditor OSVČ. Takže i ten musí sestavit manuál řízení kvality a ISA 220 platí pro všechny zakázky ověření účetní závěrky.

Hm. Mám tady jeden manuál, co si připravil můj kamarád, auditor OSVČ, ale přijde mi dost obecný a bez konkrétní návaznosti na jeho auditní praxi.

Tak to je chyba.

Ráda bych s tebou detailněji probrala některé části manuálu, abych mu poradila, jak je případně upravit.

-MCh-

2. Kontrola kvality na zakázce

Podle článku 35 ISQC 1 má společnost povinnost uskutečnit kontrolu kvality zakázky, tj. nezávislou kontrolu před vydáním zprávy, u všech kotovaných společností, které audituje. U ostatních společností si má sama určit pravidla, zda je tato kontrola nezbytná.



Ještě je třeba zdůraznit, že dle Nařízení EU o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu (SVZ) musí být kontrola kvality zakázky provedena u všech auditů účetních závěrek SVZ.

SVZ v manuálu uvedeny jsou, ale ty auditor OSVČ stejně asi auditovat nebude. Co ale definice těch ostatních, které si má pro případnou kontrolu kvality určit sám? U nich má jako kritérium uveden veřejný zájem, ale nepřijde mi to návodné. Myslím, že by tam měla být definována jednoznačná kritéria.

A jaké kritérium by sis představovala?

Nevím, třeba velikost auditované firmy? Přeci je rozdíl, když audituji firmu s obratem dvě miliardy korun a firmu s obratem 100 milionů.

I to může být kritériem, ale myslím, že to není zrovna správné řešení. Nebere vůbec v úvahu vazbu na uživatele účetních informací a našich auditorských zpráv. Tedy právě ten veřejný zájem.

Jako příklad kritéria mě napadají třeba všechny audity velmi rizikových klientů a těch, kde působí politicky exponovaná osoba, nebo audity statutárních měst.

Faktem je, že parametry si nastavuje každý auditor sám podle svého profesního úsudku, protože kontrola kvality před vydáním zprávy významně snižuje riziko toho, že audit neproběhl řádně a výsledná zpráva auditora neodpovídá skutečnosti.

-MCh-

3. Osoba provádějící kontrolu kvality zakázky

Ostatní

A jaké vlastně mají být v manuálu požadavky na osobu provádějící kontrolu kvality? Měl by to být někdo zkušenější než sám auditor, ne?

Ten, kdo kontroluje kvalitu zakázky, by měl mít dostatečnou odbornost a být nezávislý. Pro SVZ je třeba, aby kontrolu prováděl jiný statutární auditor. Nikdy to nesmí být člen auditního týmu ani ten, s kým tým nebo auditor zakázku konzultoval.

To je ale u malých společností nebo auditorů OSVČ neřešitelný problém.

Je otázkou, zda by takto malá auditorská společnost měla přijmout zakázku SVZ nebo zakázku, která kontrolu kvality vyžaduje z jiných hledisek. Není to sice v rozporu s předpisy, ale je to dost odvážný přístup.

Souhlasím, ale co když jsou odvážní?

Nikde není požadavek, že onen odborník musí být z auditorské společnosti, která audit provádí. Připouští se i využití externího kontrolora kvality.

Aha, takže takový auditor může zavolat mně nebo tobě a my mu kontrolu kvality rádi provedeme, pokud nám za to zaplatí. A postupovat budeme podle požadavků v našem manuálu.

No to ne! V takovém případě musíš postupovat podle manuálu řízení kvality toho auditora, pro kterého ověření děláš. A pro SVZ i podle nařízení EU.

-MCh-



4. Monitorování

Ještě je třeba zdůraznit jednu část řízení kontroly kvality, která je povinná pro všechny auditory a auditorské společnosti bez rozdílu.

Kontrola z KA ČR?



To taky, ale já měl na mysli monitoring. Zní to vznešeně, ale není to nic jiného než kontrola kvality prováděná nikoli ex ante, ale ex post. Tedy až poté, co je zakázka definitivně ukončena.

Takže monitoring má posoudit, zda vše, co mělo být provedeno, skutečně provedeno bylo?

Ano, a pokud nebylo, doporučit, co vylepšit a zdokonalit nejen na dané zakázce, ale v celé společnosti, například formou školení.

Je to podobné jako při auditu. Vychází se z předpokladu, že co je nedokonalé u jedné zakázky, bude s vysokou pravděpodobností nedokonalé i u zakázek dalších. A kdo tento monitoring realizuje?

Pro to jsou stejná pravidla jako pro kontrolu kvality. Jak přesně by měla vypadat monitorovací zpráva z této části kontroly kvality je předmětem úpravy v manuálu řízení kvality. Může se třeba odkazovat na dotazník kvality využívaný při kontrolách kvality ze strany KA ČR.

Často se mezi kolegy také diskutuje o tom, jak často se musí monitoring dělat. Co si myslíš ty?

Monitoring dle ISQC 1 má být periodický. ISQC ho doporučuje minimálně jednou za tři roky. Jestli to bude stačit ale závisí na specifikách každé společnosti.

-MCh-

1. Kovenanty



Ahoj Sally, po předání zprávy auditora mě klient požádal o ověření bankovních kovenantů pro banku. Samozřejmě jsem s tím souhlasil. Audit máme hotový, takže jen vydáme nějakou další zprávu?



Moment. Co přesně chtěla banka po klientovi?

Banka požaduje zprávu o ověření plnění smluvních podmínek dle úvěrové smlouvy.

Jelikož chtějí ověření, tak použijeme standard ISAE 3000.

Chápu. To si musíme pohlídat, zdali ověřované podmínky jsou v naší odbornosti a definice pojmů ve smlouvě jsou jednoznačné.

Správně. A co zpráva?

ISAE 3000 nemá vzor zprávy, ale pouze její povinné náležitosti. Předmět ověření, určení kritérií, přirozené omezení předmětu zakázky, omezení použití zprávy, odpovědnost statutárního orgánu a auditora, přehled provedené práce a závěr. Nejsem si ovšem jistý, čím se liší „kritéria“ a „provedené práce“.

Kritérii se definuje výpočet finančních ukazatelů. Zde to bude příslušná pasáž úvěrové smlouvy. Ve zprávě se na ni můžeme odkázat. Anebo ta kritéria mohou být i přílohou zprávy. V rámci odstavce provedené práce stručně shrneme, jak jsme to dělali. Například napíšeme „Odsouhlasili jsme finanční výkazy k 30. 6. 2018 na podpůrnou evidenci. Prověřili jsme správnost výpočtu ukazatele krytí dluhové služby ve vazbě na odstavec 20.2 Smlouvy.“

Jasně. Chápu, že může jít o zakázku poskytující přiměřenou nebo omezenou jistotu. V prvním případě je závěr formulován pozitivně (podobně jako dle ISA) a naopak při omezeném ujištění je závěr formulován negativně (podobně jako u prověrky). Ale co kdyby banka po auditorovi nechtěla vůbec „ověření“?

Pak bychom mohli použít standard ISRS 4400. V té by principy a struktura zprávy byly úplně jiné. Sdělili bychom fakta, ale neposkytovali ujištění. Ale je pravda, že vlastní postupy by se oproti ISAE 3000 nakonec tolik lišit nemusely. Jen popis procedur by byl jiný. U zprávy dle ISAE 3000 stačí pouze stručný přehled provedených prací, protože čtenář dostává explicitní názor auditora a nemusí znát detaily provedených procedur. U zprávy dle ISRS 4400 musí být všechny procedury a faktická zjištění rozepsány dopodrobna, protože závěr si na jejich základě musí udělat čtenář sám.

2. Potvrzení tržeb



Ahoj Sally, pamatuješ, jak auditujeme tu maloobchodní síť?

Ano, já myslela, že už je zpráva auditora vydaná.



Jasně, zprávu auditora bez výhrad jsme vydali už v březnu. Ale teď se na mne tento klient obrátil, že potřebuje od nás ještě i potvrzení o hodnotě tržeb v jednom z jejich šesti obchodů, protože to po nich vyžaduje pronajímatel toho obchodu. Myslíš, že mu to mohu potvrdit emailem?

Co bys chtěl potvrdit?

Napišu jim, že hodnota tržeb v tom obchodě je správná. Vždyt jsme vydali zprávu auditora bez výhrad.

Ale naše zpráva auditora se týká celé společnosti, všech šesti obchodů dohromady. Co když právě v tom jednom obchodě bude chyba, která by byla pro celou společnost nevýznamná, a my jsme ji neodhalili, ale pro ten jeden obchod by významná mohla být?

Takže musím znovu auditovat výnosy jen v tom jednom obchodě?

To je jedna možnost. Jednalo by se o audit pro zvláštní účely podle standardu ISA 805.

Ale to bude spousta dodatečné práce a dokumentace. Co když mi to klient nebude chtít zaplatit?

Můžeš se s ním zkusit domluvit, zda nebude pro jeho potřeby dostatečné, když provedeš dohodnuté postupy podle standardu ISRS 4400 – *Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi*. To je obvykle jednodušší, ale musíš uživatele předem upozornit, že takové postupy nepředstavují audit ani prověrku a tedy, že ve zprávě nebude vyjádřeno žádné ujištění.

Jdu volat klientovi, že to není tak jednoduché, jak si myslí, a vysvětlím mu ty varianty.

-KuP-

3. Ověřování dotací



Ahoj Sally. Volal mi klient, potřebuje ověřit dotace. Co to bude za zakázku – ISAE 3000 nebo ISRS 4400?

To obvykle určí poskytovatel v podmínkách dotace.



Ty mám. Je tam i vzor zprávy. Mluví o ověření a požadují výrok auditora. Tak to bude asi ISAE.

Správně. Ten text zprávy pozorně přečti. Někdy neobsahuje nějaké náležitosti požadované standardem ISAE. A naopak občas požaduje ověření aspektů mimo naši kompetenci, třeba potvrzení legálnosti transakcí nebo efektivity vynaložených výdajů. Ale vyjádření týkající se správnosti, platnosti a úplnosti vykazovaných výdajů a jejich souladu s podmínkami dotace jsou v pořádku.

Chápu. Hlavně že už máme hotový audit účetní závěrky klienta. Takže ty náklady kryté dotací máme víceméně zauditované.

To pozor. Rozsah naší práce z auditu zdaleka nebude postačovat pro ověření té dotace. Musíme stanovit specifickou materialitu odvozenou z objemu ověřovaných výdajů. To bude menší materialita než ta ze statutárního auditu. Tím pádem rozsah potřebné práce na výdajích pro dotaci, zejména velikost vzorku, bude mnohem vyšší. A taky jsme při statutárním auditu u těch výdajů nezkontrolovali, zdali splňují podmínky dotace. Pro ověření té dotace budeme muset udělat testování těch výdajů z větší části znovu a mnohem rozsáhleji.

Aha. A co ty podmínky dotace? Popisuje se to v kapitole 6. Je tam řada ustanovení, například druhy uznatelných výdajů, limity pro mzdové výdaje, časové podmínky a tak. Předpokládám, že to vše budeme muset na vybraných vzorcích ověřovat.

Přesně tak. Nejpraktičtější je přepsat si všechny ty podmínky do formuláře a u každého ověřovaného výdaje zaznamenat pro každou podmínku, na co jsme to ověřili. Ze spisu musí být zřejmé, že jsme žádnou podmínku nevynechali. Zároveň ve zprávě musíme výslovně napsat, že jsme ověřovali pouze podmínky dle té kapitoly 6. Je to bezpečnější než odvolávat se obecně na celý dokument od poskytovatele dotace. V něm mohou být další procedurální povinnosti pro příjemce dotace, které nesouvisí s ověřovanými náklady, a proto se k nim nemůžeme vyjadřovat.

Tak mám pocit, že ta zpráva bude možná delší než zpráva ze statutárního auditu.

Ano, často to tak bývá. Zprávy dle ISAE 3000 jsou velmi proměnlivé podle předmětu a kritérií ověřování. Tak si to hlavně dopředu dobře zmapuj. Jaké druhy nákladů vlastně budeme ověřovat, jaké jsou ty podmínky a na co je lze ověřit, kolik položek budeme testovat apod. Ať si uděláš realistický časový odhad a můžeme s klientem dohodnout adekvátní cenu za naši práci.

**4. Podnik v obtížích**

Ahoj Sally, právě mi volal klient, že by od nás potřeboval papír potvrzující, že nejsou podnikem v obtížích. To by mělo být jednoduché, společnost známe již několik let a vypadá to, že žádné problémy se solvencí nemají.

Hugo, zadrž. Vůbec to není tak jednoduché, jak to vypadá. My jako auditor přece žádné jen tak nějaké papíry nevydáváme. Veškeré naše zprávy musí vycházet z auditorských standardů či standardů pro jiné neauditní zakázky.



Aha, to jsem netušil, myslel jsem si, že v tomto případě to bude mnohem snazší. Podle jakého standardu bys tedy postupovala?

V tomto případě bych tu zakázku navrhovala provést dle ISRE 4400 – Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi.

Já myslel, že ten podnik v obtížích je někde v legislativě definován. Co si tedy budeme s klientem dohadovat?

Právě ty procedury, které by měly smysluplně korespondovat s definicí podniku v obtížích. Tyto procedury by měly být velice specificky definovány, aby nebylo pochyb, co bylo provedeno.

Aha. Tak například jedna z podmínek je, že v důsledku kumulace ztrát došlo ke ztrátě více než poloviny upsaného základního kapitálu. Tak to by procedura mohla být představována výpočtem podle údajů z poslední auditované závěrky. Podobně u podmínky týkající se dluhu a úrokového krytí.

Přesně tak. Ale mohou tam být i jiné podmínky, nenávané na účetní závěrku.

To je pravda. Třeba, zda vůči podniku bylo zahájeno kolektivní úpadkové řízení. To bych mohl odsouhlasit na údaj z obchodního rejstříku.

Souhlasím. Přesně takhle bych navrhovala s klientem dohodnout ty procedury. V naší zprávě potom pouze popíšeme procedury a to, co jsme zjistili. Nevydáme žádný výrok, ale pouze zprávu o věcných zjištěních.

-HaM-

Auditor 10/2020
Hugo a Sally se baví
o vzdáleném provádění auditu v důsledku COVID-19

Ostatní

1. Důvěryhodnost dokumentů obdržených elektronicky



Ahoj Sally, teď mi volal finanční ředitel našeho dlouholetého klienta, že nás u nich kvůli stávající epidemiologické situaci vůbec nechtějí. Prý nám vše pošlou elektronicky. Navíc většina jejich zaměstnanců má home-office, takže stejně nejsou v kanceláři.



A co ty na to?

Souhlasil jsem, co jiného mi zbývá.

A myslíš, že jsi schopen provést audit takto vzdáleně?

V dnešní době? Jasně.

A jsi si jistý, že kvalita a věrohodnost zasláných elektronických dokumentů je stejná jako těch, které ti dá klient přímo? A že tak dostaneš všechny informace?

No, všechny faktury už mají stejně naskenované v systému, dělají to tak roky. I v předchozích auditech jsem je viděl jen na monitoru.

To ale neměli čas s nimi jakkoliv manipulovat. Když jim ale dopředu pošleš seznam faktur, které chceš vidět, mají prostor je před odesláním upravit. Anebo třeba jen nenaskenují přílohu, ve které jsou důležité informace k pochopení té faktury.

To mě nenapadlo. Já bych si tedy zajistil přímo přístup do systému. Pokud by mi ho nedali, třeba bych si ověřil pravost tím, že část požadavků nepošlu předem, ale budu chtít ukázat namátkově některé faktury přes sdílenou obrazovku on-line?

Ano, to by bylo možné řešení. Vždy záleží na vyhodnocení rizik u dané položky a na vyhodnocení spolehlivosti procesu, jak se faktury do systému dostanou, a integrity systému, to znamená jestli je nebo není možné je následně upravit nebo vyměnit.

Jasně, když budu mít vysoké riziko podvodu, pak budu chtít víc věcí vidět přímo on-line, ověřit následně v originále nebo ověřit z více zdrojů, například externími konfirmacemi.

Souhlasím. Taky rozlišuj důležitost dokumentů. U běžných faktur, o kterých jsme se bavili, nemusí být poskytnutí v elektronické podobě problém. Spíš bych byla opatrná u jiných klíčových dokumentů, jako jsou například klíčové smlouvy o financování, zásadní obchodní smlouvy, potvrzení o finanční podpoře a podobně. Jestli přijmeš elektronickou kopii jako dostatečnou je nakonec vždy věcí tvého úsudku, který bys měl zdokumentovat.

-MCh-

Hugo a Sally se baví o vzdáleném provádění auditu v důsledku COVID-19

Ostatní



2. Vzdálené porozumění procesu a kontrol

Sally, když se s těmi lidmi nevidím osobně, lze například postupy pro pochopení procesu a ověření implementace kontrol, popřípadě testování jejich provozní účinnosti, provést on-line pomocí videohovorů s více zaměstnanci nezávisle na sobě?

Popis procesu přes videohovor určitě získat lze, i když třeba u prvoročního klienta to bude hodně náročné. Složitě to ale bude s ověřením implementace, tedy toho, jestli ve skutečnosti vše funguje tak, jak bylo popsáno.



Můžou mi nasdílet obrazovku systému a ukazovat, jak to v něm funguje.

Jasně, ale ne vše, co bys jinak získal pozorováním, dotazováním a inspekci, jde ukázat on-line. Třeba fungování skladů nebo různé sdílení dat. Navíc pro testování kontrol to asi úplně stačit nebude. Kde vezmeš jistotu, že ti ukazují produkční a ne testovací prostředí systému nebo že tak systém funguje vždy?

Ty jsi hrozně podezřívá, Sally.

Ale to je přece základ auditní profese, ne? Profesní skepticismus. V dnešní době má vedení daleko větší motivaci k podvodům. Buď mohou chtít zlepšit výsledky, nebo si třeba vytvořit polštář pro příští období. A kde je motivace, cesta se skoro vždy najde.

Takže prvotně se musím soustředit na vyhodnocení rizika podvodu u daného klienta a nastavení vnitřního kontrolního systému. Podle toho se teprve rozhodnu, jestli je vzdálený audit akceptovatelný nebo ne.

Přesně tak. Omezení auditorovy činnosti by v případě, že není možné získat dostatečnou a spolehlivou důkazní informaci jinými prostředky, vedlo u materiálních položek k modifikaci výroku.

-MCh-

Hugo a Sally se baví o vzdáleném provádění auditu v důsledku COVID-19

3. Změny v procesech



Uff, zjistil jsem, že se toho u klienta v důsledku COVIDu hodně změnilo, a to nejen v číslech.

To se celkem dalo čekat.



Ostatní

Řada procesů se v průběhu roku automatizovala nebo se stala více závislou na IT. Schvalování probíhalo jen pomocí e-mailů, protože zaměstnanci pracovali z domova. Standardní kontroly nefungovaly. Prostě to nešlo dělat jinak.

A co to pro tebe znamená?

Mám zdokumentované, jak to kdy fungovalo. Tam, kde došlo k významným změnám nebo výpadku kontrol, jsem se rozhodl na kontroly nespolehat a testovat vše pomocí testů věcné správnosti.

Dobrá úvaha, test kontrol by asi stejně ukázal, že kontrola nebyla funkční. Ale to, že věci nefungovaly standardně, má daleko širší dopad.

Jako i na audity, kde se na kontroly nespolehám?

Ano, zvyšuje se totiž přirozené riziko nesprávnosti. Nebo se objevují nová rizika, která dříve u klienta nebyla.

Vlastně jo. Tím pádem je třeba získat více důkazních informací, třeba prostřednictvím výběru větších vzorků.

To je jedna z možností. Pokud ale ta nestandardní situace trvala jen po nějaké ohraničené období, můžeš také populaci rozdělit a přistoupit k testování různě v různých obdobích. Část období s nízkým rizikem budeš testovat jinak než tu s vyšším rizikem.

-MCh-

Hugo a Sally se baví o vzdáleném provádění auditu v důsledku COVID-19

Ostatní



4. Inventura

Sally, já se z té dnešní situace zblázním. Nechtějí mě pustit ani na inventuru. A to jsem jim řekl, že přijdu v respirátoru.

Jak už jsem ti říkala, je třeba získat dostatečné a vhodné důkazní informace a nelze se kvůli omezením ze strany vedení spokojit s důkazními informacemi, které jsou méně přesvědčivé.



A dá se to vyřešit nějak jinak než modifikací výroku? Vždyť účast auditora na inventuře zásob, které jsou z pohledu účetní závěrky materiální, je dle ISA povinná.

Správně. Účast totiž není jen o počítání vzorku, ale zejména o pozorování procesu inventarizace, kterou provádí klient, a pozorování stavu zásob. To vše slouží k vyhodnocení výše rizika, které se na úrovni jednotlivých tvrzení u zásob vyskytuje.

Takže kdybych si dojel vzorek zásob spočítat já sám někdy později, nestačilo by to?

Samo o sobě ne. Navíc je to varianta, kterou ISA uvádí pouze v případě, že ses nemohl inventury zúčastnit z nenadálých důvodů. To by bylo třeba v případě, že by účast byla po určitou dobu omezena například uzavřením dané oblasti z důvodu karantény.

Hmmm, a co tedy s tím?

Omezení auditních procedur ze strany vedení významně zvyšuje riziko u dané položky. Ne vždy to musí vést k modifikaci výroku, ale pokud není možné provést alternativní procedury, které vyšší riziko pokryjí...

A co třeba kdybych se zúčastnil vzdáleně pomocí videohovoru?

To je jistě možná varianta, ale má svá úskalí. Musíš být schopen ujistit se o autenticitě přenosu, takže je třeba sklady klienta znát z předchozích návštěv. Sklady by měly být také dobře organizovány.

A když je tohle splněno, tak bych si asi měl dávat pozor, aby mi přes video ukazovali vše, že?

Správně. Je třeba mít videopřenos pod kontrolou. Natáčet by měl někdo od klienta, kdo je nezávislý na inventarizační komisi i účtárně a nemá nic společného s vedením skladu, a měl by se přesně řídit tím, co ty mu řekneš.

A musím následně ještě jet do skladu počítat sám, nebo to můžou spočítat za mě při videopřenosu?

Tak na to ti neodpovím. Vždy záleží na tvém profesním úsudku, jestli tato alternativní procedura poskytuje dostatečnou důkazní informaci k pokrytí identifikovaného rizika, nebo ne.

Auditor 10/2020
Hugo a Sally se baví
o vzdáleném provádění auditu v důsledku COVID-19

5. Materialita



Představ si, Sally, že jeden můj klient je díky COVIDu ve ztrátě. Materialitu jsem si spočítal z výnosů a mám ji dokonce vyšší než loni.

To asi není správně, ne?



Ostatní

Proč? Vždyt postupuji podle příručky – toho formuláře na materialitu.

Ale materialita přece není o dosazení do vzorečku. Materialitu určujeme s ohledem na potřeby uživatelů účetní závěrky. Co je pro ně významné, to je významné pro nás.

Když to budu brát takhle, tak by materialita měla být asi spíš nižší než loni. Společnosti se nedaří, takže budou uživatelé citlivější na chybu, než když se jí vedlo dobře.

Pravděpodobně ano. Stanovení materiality je jeden z největších profesních úsudků, a proto je důležité ho dobře ve spisu zdůvodnit. Báze výpočtu, tedy jestli jsou to výnosy, zisk upravený o jednorázové transakce nebo průměr historických zisků, je jistě důležitá, ale klíčové je výsledné číslo.

Chápu, výsledné číslo musí dávat smysl vůči výkazům a situaci společnosti.

-MCh-