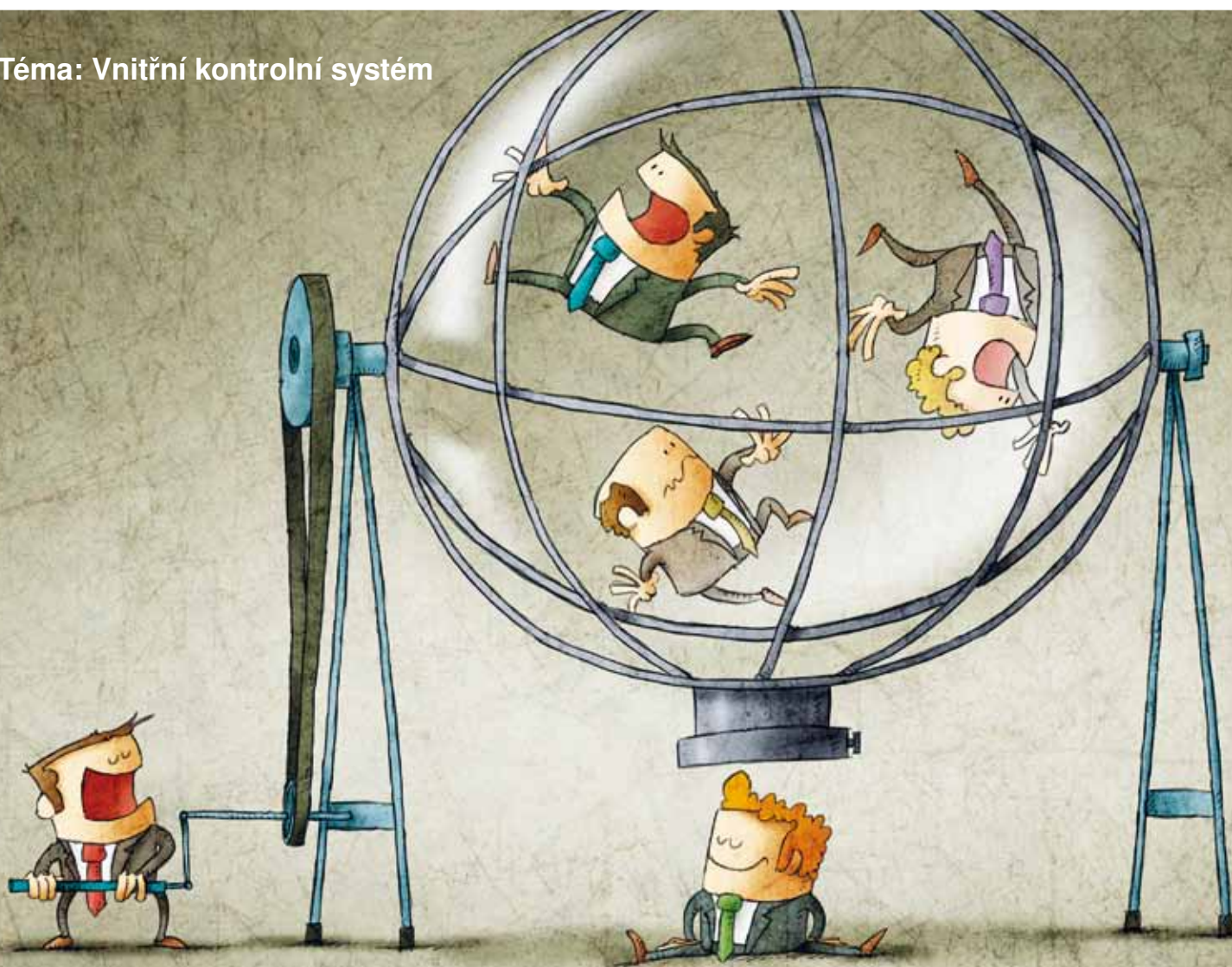


AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 5/2017

Téma: Vnitřní kontrolní systém



aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Informace z odborných výborů KA ČR.....	2
Ze zápisníku prezidia.....	2
Výbor pro KPV se představuje – podruhé.....	4
Noví auditoři složili v květnu slavnostní slib.....	5
Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky bude tématem semináře 5. října v Praze.....	6
Kontrola kvality auditorské činnosti v druhé polovině roku 2016.....	6
Finanční zprávy měla letos v pořádku zhruba polovina politických stran.....	10

TÉMA ČÍSLA – VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM

Editorial (Jiří Pelák).....	11
Vnitřní kontrolní systém u menších účetních jednotek (Jiří Pelák).....	11
Auditní strategie: substantivní nebo kombinovaný přístup? (Ivana Smejkalová).....	14
Testy kontrol (Jiří Pelák).....	16
Testy kontrol v IT prostředí (Roman Kalous).....	18
Stručně o rámci vnitřních kontrol COSO (Vladimír Králíček).....	21
Test: Vnitřní kontrolní systém.....	23

e-příloha Auditor 5/2017

- Daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **9. 6. 2017**

Nová koncepce účetní legislativy v ČR



Petr Vácha

David Bauer a v rámci své návštěvy nás seznámil s plány Ministerstva financí v oblasti účetního výkaznictví. Tyto plány mimo jiné zahrnovaly i započítání prací na nové koncepci účetní legislativy v České republice. Přece jen současný zákon o účetnictví je již poměrně letitý, a ačkoliv jde o kvalitní legislativu, v některých aspektech již nestačí reflektovat vývoj v podnikatelském prostředí a trendy v oblasti účetního výkaznictví.

Je příjemné po roce konstatovat, že Ministerstvo financí svůj plán aktualizace koncepce účetní legislativy v ČR začalo realizovat. Od ledna 2017 dochází k pravidelným měsíčním setkáním pracovní skupiny, která se věnuje některým oblastem, které jsou pro novou koncepci účetního výkaznictví a potažmo pro nový zákon o účetnictví relevantní. Mezi diskutovaná témata na pracovní skupině patří například koncepční rámec českého účetního výkaznictví, účetní závěrka podle typu účetní jednotky, použití IFRS, problematika konsolidované účetní závěrky v ČR, výroční zpráva a zpráva vedení účetní jednotky, typologie nestátních neziskových organizací atd. Témat je hodně a Ministerstvo financí připravuje v návaznosti na jednání pracovní skupiny materiál, který bude tvořit základ pro tvorbu nového zákona o účetnictví, bude postupně doplňován a aktualizován a měl by být výchozím dokumentem pro veřejné konzultace.

Ačkoliv práce na koncepci nové účetní legislativy v ČR zaberou ještě hodně času, je tato iniciativa velmi dobrým krokem nejen k novému zákonu o účetnictví, ale i impulsem k obecnému konsensu na dalším směřování českého účetnictví. Zde je jedním z velmi důležitých diskuzních bodů provázanost českého účetnictví s daňovou legislativou, a proto paralelně s pracemi na nové koncepci účetního výkaznictví Ministerstvo financí v této době již pracuje na analýze zdanění s vlivem IFRS.

Koncepce nové účetní legislativy v ČR však není ani zdaleka jedinou oblastí, které se v současné době Výbor pro účetní výkaznictví věnuje. Rád bych proto například zmínil, že od února 2017 KA ČR předsedá Národní účetní radě. Jako cíl našeho předsednictví jsme si dali představení nových témat pro interpretace Národní účetní rady, jelikož v poslední době nebylo takových projektů mnoho. Díky této iniciativě se na dubnovém jednání Národní účetní rady podařilo dospět k několika novým námětům, které se budou v dalších měsících rozpracovávat, a doufejme, že vyústí v nové interpretace, které pomohou odborné veřejnosti při řešení účetních problémů. Dále výbor pracuje na poměrně obsáhlém diskusním materiálu k oblasti výnosů v českém účetnictví, který po odborné diskusi ve výboru budeme chtít nabídnout pro koncepci nové účetní legislativy nebo pro přípravu nových interpretací NÚR.

Jak vidíte, nezahálíme, ale zároveň se všichni těšíme, že si v létě trochu odpočineme. To přeji i Vám – užijte si léto a načerpejte hodně sil do nové auditorské sezóny 2017/2018.

Petr Vácha

předseda Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 15. května, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem programu jednání byla diskuze k přípravě dokumentu týkajícího se zvyšování kvality auditorských služeb.

Výkonný výbor schválil:

- doplnění výkonného výboru o nového člena Zdeňka Grygara, který nahradí prof. Bohumila Krále, jenž bude působit na RVDA,
- Karla Charváta předsedou výboru pro auditorské zkoušky a Zdeňka Grygara místopředsedou výboru pro auditorské zkoušky KA ČR,
- Zdeňka Grygara předsedou Komise pro posuzování osvobození od dílčí auditorské zkoušky.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil obsah a zavedení formuláře pro hodnocení lektorů komorou,
- a neschválil návrh na změnu ceny tříhodinových seminářů,
- a schválil navržený postup přípravy společného semináře s ČIIA a NKÚ na téma Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky, který se uskuteční 5. října 2017,
- a schválil navržený postup přípravy dokumentu pro zvyšování kvality auditorských služeb,
- personální záležitosti na úřadu KA ČR

a vzal na vědomí:

- informace ze společného jednání prezidia a předsednictva DK a KK,
- nabídku vzdělávacích akcí KA ČR na druhou polovinu roku 2017,

- návrh na úpravu schváleného rozpočtu v oblasti KPV na rok 2017,
- informaci o plnění rozpočtu za leden – duben 2017,
- informace o nové vlastnické struktuře společnosti KPMG,
- zprávu o vymáhání pohledávek za neuhrazené příspěvky a pokuty,
- informace o společném semináři s ICAEW, který je připravován na 25. října 2017,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Informace z odborných výborů KA ČR

Výbor pro kontinuální profesní vzdělávání (VKPV)

10. dubna 2017

Na dubnovém zasedání se výbor zabýval návrhem nabídky vzdělávacích akcí na druhou polovinu roku 2017. Důležitým tématem pro školení auditorů je oblast opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a boj proti terorismu (AML). Školení bude připraveno pro podzimní období 2017, dále se připravuje pilotní program modulových školení s tematikou spisu auditora, workshop na revizi vnitřních směrnic auditora s ohledem na nová ustanovení zákona o auditorech a požadavky standardu ISQC 1. Na návrh výboru odsouhlasil výkonný výbor

Ze zápisníku prezidia

Na přelomu dubna a května se vedení Komory auditorů účastnilo několika jednání, které více či méně souvisí s budoucím vývojem profese.

Irena Liškařová a Jiří Pelák se za Komoru auditorů setkali s náměstkem policejního prezidenta pro službu kriminální policie a vyšetřování plukovníkem Jaroslavem Vildem. O jednání požádala komora, a to zejména za účelem objasnění role auditora jako svědka v případech páchání trestné činnosti a za účelem diskuze nad zneužíváním jmen auditorů a vydávání falešných zpráv auditora.

Jednání bylo velmi vstřícné. Náměstek Jaroslav Vild se seznámil s naším pohledem na povinnost mlčenlivosti auditora a slíbil informovat o tom dále na poradách s tím, že do budoucna, až bude zjištěna zpětná vazba, by zastupci komory mohli být pozváni na vybrané jednání v rámci policejních struktur, aby šířeji objasnili roli

auditora, typy informací, se kterými přichází do styku, a okolností, za jakých auditoři tyto informace mohou poskytnout orgánům v trestním řízení. Také nás obecně seznámil s tím, jak postupovat při zneužití jména auditora a při podezření na neoprávněné podnikání v oblasti auditu. Dalším neformálním závěrem z jednání bylo, že by policie mohla s komorou spolupracovat v oblasti školení tak, aby mohli auditory seznamovat s „trendy“ v hospodářské kriminalitě a se zkušenostmi policistů s účetnictvím nebo auditem. V této oblasti to nicméně policie bude potřebovat prodiskutovat nejprve interně, zejména s ohledem na kapacitu svých zdrojů.

Irena Liškařová se dále za komoru zúčastnila jednání legislativní rady vlády ohledně novely daňového řádu, ve které se navrhovalo, aby auditoři byli na vyzvání povinni informovat finanční úřad o údajích získaných pro potřeby plnění

ustanovení zákona o boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Obdobné ustanovení by se týkalo advokátů, notářů a daňových poradců. Legislativní rada vlády s navrhaným ustanovením nesouhlasila a novelu vrátila k přepracování ministerstvu financí.

Irena Liškařová, Jiří Pelák a Lenka Růckarová se za Komoru auditorů zúčastnili jednání s odborníky z Centra restrukturalizace a insolvence Harryho Pollaka, které ve spolupráci s ministerstvem spravedlnosti pracuje na vyhlášení provádějící novely insolvenčního zákona, která zavádí do českého právního řádu institut výkazu likvidity a výhledu vývoje likvidity, jejichž zpracovatelem dle novely zákona může být auditor. Jednání bylo velmi komplikované, neboť návrh vyhlášky obsahoval řadu požadavků, které byly neslučitelné s výkonem profese auditora. Text vyhlášky se výrazně lišil od možností, které auditor může nabídnout.

Na základě toho komora vypracovala připomínky o rozsahu zhruba deseti stran, které budou dále předmětem jednání s ministerstvem spravedlnosti.

Vedení komory také v uplynulých dvou měsících vedlo intenzivní jednání s Radou pro veřejný dohled nad auditem a ministerstvem financí. Schůzek se účastnili Irena Liškařová, Jiří Pelák,

Pavel Kulhavý, Jana Gebauerová, Petr Vácha a Stanislav Staněk. Předmětem jednání byla úprava vzájemné spolupráce a vyjasnění kompetencí v případě kontrol kvality prováděných u auditorských společností auditujících subjekty veřejného zájmu. I přes praktickou náročnost byl nakonec zachován model, který je blíže popsán v důvodové zprávě zákona o auditorech, za což je Komora auditorů ráda, neboť tak nedojde k vyprázdňení vztahu mezi komorou a uvedenými auditorskými společnostmi.

Mnoho času bylo také věnováno problematice výborů pro audit, zejména u společností s majetkovou účastí státu. Bylo dohodnuto, že z těchto jednání budou zveřejněny otázky a odpovědi, jakmile bude ohledně nejasných bodů dosaženo konsenzu.

Na komoře také proběhlo jednání interního charakteru mezi prezidiem, předsednictvem dozorčí a kárné komise. Charakter tohoto jednání byl dán tím, že tyto orgány společně již dlouho nejednaly, takže se zejména navzájem seznamovaly se svojí agendou a problémy. Předmětem jednání byla především úroveň kvality práce auditorů a co vše by komora mohla udělat pro to, aby podpořila zvýšení kvality do budoucna.

Jiří Pelák

první viceprezident KA ČR

rok 2017 jako přechodné období z hlediska realizace novelizovaného ustanovení vnitřního předpisu pro KPV v oblasti započtení účasti na vzdělávacích akcích u jiných odborných agentur do KPV auditorů. Byly projednány první výstupy z kontrol účasti auditorů na KPV v roce 2016 a dosavadní plnění povinného vzdělávacího tématu (PVT). Téměř sto auditorů dosud nemá žádný záznam o plnění PVT, byl proto doplněn program relevantních akcí na první a druhé pololetí 2017.

-Jul-



Výbor pro metodiku auditu (VMA)

10. dubna 2017

Na dubnovém jednání Výboru pro metodiku auditu byly diskutovány zejména dotazy auditorů z oblasti metodiky auditu a příprava materiálů do příštích čísel časopisu Auditor, např. seriál článků na téma typických chyb auditorů zaznamenaných Kárnou komisí KA ČR.

Výbor pro veřejný sektor (VVS)

24. dubna 2017

Na dubnovém jednání byla diskutována anketa, jejímž prostřednictvím by auditoři měli mít možnost vyjádřit se k potřebám v oblasti vzdělávání ve veřejném sektoru. V souvislosti s novelou zákona č. 420/2004 Sb. a mezinárodního auditorského standardu ISAE 3000 se připravuje aktualizace auditorského standardu č. 52, která bude předložena na nejbližším sněmu.

-pse-



Výbor pro KPV se představuje – podruhé

V únorovém čísle časopisu Auditor jsme upozornili na možná úskalí při aplikaci vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání (dále jen KPV) po jeho změnách schválených na sněmu v listopadu 2016. Na internetových stránkách komory je podrobný výklad, včetně možných dotazů k této problematice. Výbor pro KPV upozornil na tento odkaz také v krátkém článku v minulém čísle časopisu s názvem „Nové podmínky pro započtení účasti na vzdělávacích akcích u jiných odborných institucí do KPV auditorů“.



Co bude v nabídce seminářů na druhé pololetí?

Nabídku najdete na internetových stránkách komory a je určena všem auditorům – případně další odborné veřejnosti – s řadou aktuálních témat, která reagují na legislativní změny dílčích předpisů upravujících účetní metody a postupy, popř. bezprostředně navazují na auditorskou činnost, resp. nové povinnosti auditora.

Přinášíme tak do regionů Praha, Brno a Ostrava téma **Audit konsolidace poprvé**, neboť řada auditorů se nevyhne nové zakázce, kdy klient podléhá nové povinnosti konsolidované účetní závěrky k 31. prosinci 2016. Tento seminář plynule naváže na předchozí úspěšné semináře na téma konsolidace pod vedením Alice Šrámkové. Z důvodu vysoké předpokládané účasti jsme zařadili toto téma ještě na červen v Praze v rámci doplnění akcí na první pololetí 2017 (termín: 15. června 2017). Po dřívějších velmi dobrých zkušenostech jsme s odstupem několika let opět zařadili **dvoudenní seminář**, který bude tvořit souhrn tří samostatných bloků: účetnictví/daně, diskusní odpoledne ke zprávě auditora za rok 2016 se změnami v ISA a formátu účetního výkaznictví a poslední blok bude na téma práva – aktuální otázky ZOK a NOZ. Neváhejte s přihláškami. Předpokládáme totiž, že zájem bude veliký. Z dalších zajímavých témat lze jmenovat např. nové povinnosti auditora v rámci novely zákona proti legalizaci výnosů

z trestné činnosti a boji proti terorismu (AML). Úplnou novinkou je zařazení tématu **Spis auditora**, který nabízíme ve čtyřech samostatných modulech (akceptace zakázky, testy spolehlivosti, testy věcné správnosti, vyhodnocení zakázky). Tato věcná podpora by měla přispět ke zlepšení kvality spisů auditora, které v řadě případů – dle nálezů Dozorčí komise KA ČR – postřádají některé podstatné náležitosti podle mezinárodních auditorských standardů. Nechybí rovněž téma **Přezkum hospodaření**, kde opět dochází ke změnám. Tématika prevence nedostatků ve spise či v dokumentovaných auditorských postupech je i nadále zařazena – jednak formou diskusních seminářů: **Poznatky z oddělení kontroly kvality KA ČR k vybraným ISA**, dále opakovaným tématem: **Jak se nedostat před kárnou komisí** a také tématem: **Práva a povinnosti auditora při provádění inventarizací**. V nabídce nechybí ani téma týkající se neziskového sektoru: **Účetnictví a daně pro neziskový sektor 2017/2018** s osvědčenou lektorkou Miroslavou Nebuželskou. Jako nový e-learningový kurz je zařazeno téma: **Zpráva auditora**. Předpokládáme, že i tato forma školení může být vhodným prostředkem v nelehké situaci sestavení zprávy ve všech věcných a formálních souvislostech po zásadních změnách vybraných ISA a formulacích různých variant zpráv.

Neopominutelnou součástí je i zařazení dalších termínů v rámci **vyhlášeného povinného vzdělávacího tématu – pozor lhůta končí 31. prosince 2017**. Termíny dodatečně doplňujeme (také v prvním pololetí 2017), neboť ze statistiky účasti na těchto seminářích zjišťujeme, že téměř sto auditorů dosud nemá z tohoto tématu splněnu ani jednu hodinu.

Pokud pozorně projdete celou nabídku, najdete i řadu dalších seminářů. Nabídka je předložena ještě před finalizací auditorských prací, abyste si mohli vybrat téma, které Vás zaujme. V rámci zvýšení úrovně kvality veškerých seminářů, jsme zavedli nový systém hodnocení lektorů.

Využívejte proto našich dotazníků, které jsou předávány na seminářích. Pravidelně je vyhodnocujeme a snažíme se vyjít vstříc Vaším požadavkům, event. řešíme i kritické připomínky. S náměty i připomínkami můžete rovněž kdykoliv kontaktovat oddělení vzdělávání, kde je Iva Julišová a Světlana Koktová zpracují a předloží k projednání ve výboru.

Přejeme všem úspěšné dokončení auditorských zakázek v letošním roce a těšíme se na Vaši účast na seminářích, které jsme krátce touto cestou představili.

Jiří Vrba

předseda Výboru pro KPV KA ČR

Noví auditoři složili v květnu slavnostní slib

Dne 18. května 2017 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidentky komory Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za komoru zúčastnili Tomáš Brumovský, člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro správu profese, a Lukáš Kvapil, člen Výboru pro správu profese.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální debata, ve které měli noví auditoři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

V tabulce uvádíme seznam nových auditorů, mezi kterými je i pět auditorů (ev. č. 2412 až 2416), kteří složili slib v prosinci 2016, v lednu, v březnu a v dubnu 2017.

Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. Ladislav NAŇÁK	2412	Mazars Audit s.r.o.
Ing. Jan HÁJEK	2413	OSVČ, praxi vykonával u auditorských společností Rödl & Partner Audit, s.r.o. a PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Klára HOUDKOVÁ	2414	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. Lenka BÍLKOVÁ	2415	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. Ján ZOLLER	2416	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. Ivana SMEJKALOVÁ	2417	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. Barbora ŠÍBLOVÁ	2418	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. Lenka SRNCOVÁ	2419	BDO Audit s.r.o., praxi vykonávala též u auditorky Ing. Jany Říhové. Auditorské služby bude provádět jako zaměstnanec Ing. Jany Říhové.
Ing. Adam BINAR	2420	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. Klára TVRDOŇOVÁ HEINZOVÁ	2421	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. Pavlína PREKOPOVÁ	2422	AHM audit s.r.o., praxi vykonávala u auditorské společnosti AUDIT SERVIS, spol. s r.o.
Ing. Michal KRUNTORÁD	2423	KLM Vista s.r.o.
Ing. Silvie ŽÁKOVÁ	2424	OSVČ, praxi vykonávala u auditora Ing. Jindry Novotného
Ing. Petra VALUŠOVÁ	2425	Chebská auditorská spol. s r.o.
Ing. Pavel ŘEZKA	2426	AD auditoři a daňoví poradci a.s.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude jich využívat při organizová-

ní další činnosti komory, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR



Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky bude tématem semináře 5. října v Praze

V prostorách Nejvyššího kontrolního úřadu se 5. října 2017 uskuteční seminář s názvem „Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky“. Pořadatelé akce jsou kromě NKÚ také Komora auditorů ČR a Český institut interních auditorů.

Příspěvky odborníků z pořadajících organizací a z Ministerstva financí budou zaměřeny na vnitřní kontrolní systém z různých úhlů. Přinesou pohled interního auditora, kontrolora NKÚ i to, jak externí auditor na vnitřní kontrolní systém spoléhá a jak jej testuje.

Součástí akce bude i panelová diskuse na téma „Nejčastější chyby ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky z pohledu kontrolora NKÚ, interního a externího auditora“.

Podrobné informace o semináři budou zveřejněny v dalších vydáních časopisu Auditor a na webu Komory auditorů www.kacr.cz, kde bude možné se přihlásit on-line.

-SIM-



Kontrola kvality auditorské činnosti v druhé polovině roku 2016

Pololetní zpráva o činnosti Dozorčí komise KA ČR za druhé pololetí roku 2016 byla vypracována v souladu s § 35 odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech ve znění p.p. (dále i ZoA). Dozorčí komise vyhotovuje tuto zprávu za každé kalendářní pololetí. Zpráva je předkládána Radě pro veřejný dohled nad auditem. Dále je uveden výtah z této zprávy.

Jednání Dozorčí komise

Dozorčí komise KA ČR zasedala v druhé polovině roku 2016 ve dnech: 18. července, 29. srpna, 12.–13. září, 3. října, 31. října a 5. prosince.

Dozorčí komise na svých zasedáních vždy projednávala:

- výsledky a závěry z provedených kontrol kvality, vč. případného vyřízení námitek,
- informace k uskutečněným a zatím rozpracovaným kontrolám kvality,
- mimořádné kontroly kvality a podněty k nim přijaté,
- informace z monitoringu tisku,
- informace z RVDA,
- projednání rámcového plánu kontrol a jeho změny,
- informace ze zasedání Kárné komise a proběhlých kárných řízení.

Dozorčí komise (DK) se k 1. červenci 2016 skládala z 10 členů, k 31. říjnu 2016 jeden člen DK odstoupil. Dozorčí komise se rozhodla nadále fungovat v počtu 9 členů a nedoplnit komisi o nového člena z řad náhradníků.



Pro plnění svého poslání podle § 35 odst. 1 zákona o auditorech měla DK ve druhém pololetí 2016 k dispozici osm zaměstnanců oddělení kontroly kvality.

Naplánované a realizované kontroly v druhém pololetí 2016

Dozorčí komise měla na druhé pololetí 2016 naplánováno 100 kontrol kvality, a to včetně dvou mimořádných kontrol kvality. Z tohoto počtu bylo provedeno 94 kontrol kvality.

Z šesti neprovedených kontrol byly čtyři kontroly z vážných zdravotních důvodů auditorů přeřazeny na první pololetí 2017. Jedna kontrola byla přeřazena na rok 2017 z důvodu probíhajícího kárného řízení a jedna kontrola byla sice naplánována na druhé pololetí 2016, ale byla provedena na žádost auditora již v červnu 2016.

Časový vývoj v období od prvního pololetí 2012 do druhého pololetí 2016 počtu naplánovaných a provedených kontrol kvality je zobrazen v grafu 1.

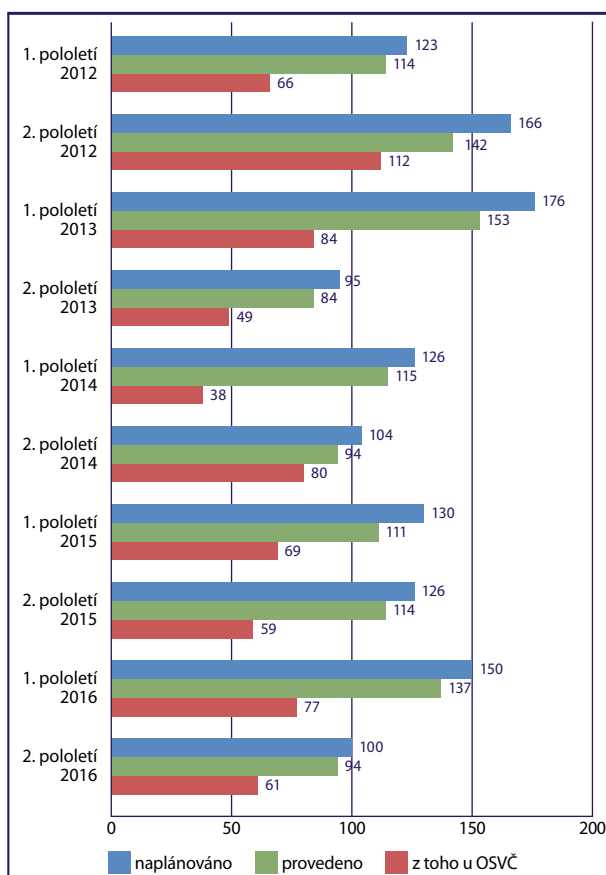
Ukončené kontroly kvality

V období červenec až prosinec 2016 bylo na zasedáních Dozorčí komise celkem ukončeno hodnocením 118 kontrol kvality (a to vč. případného vyřízení námitek). Z tohoto počtu bylo 19 kontrol uzavřeno se schválením provedení příští kontroly v zákonné lhůtě. Ostatní kontroly kvality byly schváleny s kratší periodou opakování. Počty uzavřených kontrol s uvedením časové periody jsou zachyceny v tabulce, kde jsou pro porovnání uvedeny i schválené periody opakování kontrol z předchozích let.

Výsledné hodnocení kontroly u auditora či auditorské společnosti podléhá v Dozorčí komisi schvalovacímu procesu, který vyústí v určení časové periody provedení příští kontroly. Toto hodnocení může v návaznosti na výsledky kontrolní činnosti u auditora vyústit v návrh DK na zahájení kárného řízení. Výsledné hodnocení nevyklučuje provedení mimořádné kontroly v dřívějším termínu.

K opakovaným kontrolám kvality v kratší časové lhůtě je přístupováno tehdy, pokud je shledána nedostatečná kvalita provedeného auditu či zjištěn nedostatek alespoň v jedné z prověřovaných oblastí (ISA, Etický kodex či ISQC 1). Pokud je zjištěna významná chyba či významný nedostatek kvality provedeného

Graf 1: Počet provedených kontrol kvality v letech 2012–2016



audit, nebo shledáno porušení zákona o auditorech, je zahájeno kárné řízení. Kárné řízení je zahájeno i v případě neposkytnutí součinnosti kontrolovatelného subjektu.

Kontroly kvality u auditorů subjektů veřejného zájmu (SVZ)

Ve druhém pololetí 2016 bylo uzavřeno osm kontrol u auditorů či auditorských společností, kteří ve svém portfoliu měli SVZ dle definice platné do 31. prosince 2015 a podléhali tak tříleté periodicitě kontroly kvality ze strany KA ČR.

V období od 1. července 2016 žádné další kontroly kvality u auditorů mající ve svém portfoliu SVZ, vzhledem k očekávané novele zákona o auditorech, zahájeny nebyly.

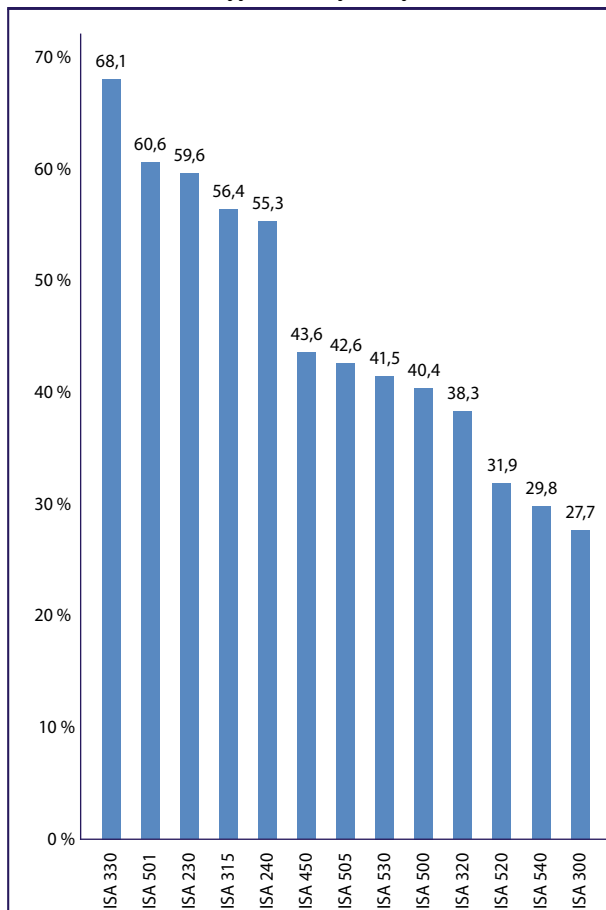
Údaje o počtu ukončených kontrol v období od 1. pol. 2012 do 2. pol. 2016

	1. pol. 2012	2. pol. 2012	1. pol. 2013	2. pol. 2013	1. pol. 2014	2. pol. 2014	1. pol. 2015	2. pol. 2015	1. pol. 2016	2. pol. 2016
Ukončeno	105	134	152	105	95	98	119	113	128	118
• s opakováním kontroly v zákonné lhůtě	19	16	31	13	17	13	16	15	15	19
• s opakováním kontroly po 4-5 letech	42	60	65	76	57	49	56	36	42	37
• s opakováním v kratší časové periodicitě	44	58	56	16	21	36	47	62	71	62
- z toho ukončeno podáním návrhu na zahájení kárného řízení	14	6	8	6	3	12	15	22	27	23

Přehled nejčastějších nedostatků zjišťovaných při kontrolách kvality

Přehled nejvíce zjišťovaných nedostatků v druhém pololetí 2016 je znázorněn v grafu 2.

Graf 2: Procentní vyjádření zjištěných nedostatků



Přehled vychází ze sumarizace evidovaných nedostatků u provedených kontrol ve sledovaném období a je řazen sestupně dle jejich četnosti.

Reakce na vyhodnocená rizika (ISA 330)

V auditní dokumentaci nebývá vždy uvedeno, jaké auditor navrhl a provedl auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Auditor může zvolit substantivní přístup (provádění testů věcné správnosti) nebo provádět testy kontrol. Zásadní vliv na vyhodnocené riziko má posouzení vnitřního kontrolního prostředí auditované účetní jednotky, kvalita a kvantita důkazních informací atd.

Reakce auditora na vyhodnocená rizika by měla být obsažena již v plánu auditu a ve fázi realizace auditu by měly být navržené testy provedeny a zdokumentovány.

Důkazní informace – specifické aspekty (ISA 501)

Auditoři často nedostatečně dokumentují svou účast při fyzické inventuře zásob. Auditor je povinen (pokud

jsou zásoby materiálně významné) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a skutečném stavu zásob.

Při kontrolách kvality je častým zjištěním skutečnost, kdy auditor deklaruje, že se fyzické inventury zásob zúčastnil, ale do svého spisu neuvedl, kdy a jak vlastní inventura probíhala a zda inspekci zásob byla prokázána nejen jejich existence, ale zhodnocení jejich stavu, a zda byly dodrženy pokyny vedení upravující postupy při fyzických inventurách.

Dále pokud se datum inventury neshoduje s datem účetní závěrky, je nutné otestovat pohyby mezi datem inventury a datem účetní závěrky.

Dokumentace auditu (ISA 230)

Největší nedostatky jsou nalézány v oblasti souladu spisu auditora s ISA 230. V auditní dokumentaci často bývají nedostatečně zdokumentovány testy věcné správnosti tak, aby dokumentace umožnila jinému auditorovi posoudit, jaký konkrétní test byl proveden a jaký cíl sledoval, jaké tvrzení pokrýval, jaký byl jeho rozsah a zda závěr z testu vyplývající je adekvátní.

S vazbou na nedostatečně zdokumentovanou metodu výběru vzorků nebývají uvedeny charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí a neprůkazným způsobem nebo zcela opomenuta je povinnost auditora zdokumentovat projednání významných záležitostí s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.

Spis tak v mnoha případech není, bez další detailní diskuse s auditorem, průkazným materiálem poskytujícím informace o provedené auditorské činnosti, rizicích, postupech a závěrech daného auditu.

Identifikace a vyhodnocení rizik (ISA 315)

Ve spisech nebývá dostatečně zdokumentováno posouzení vnitřního kontrolního systému, informačního systému vč. předávání informací, získání znalostí o účetní jednotce atd. Případně je toto posouzení zdokumentováno pouze formálně bez identifikace souvisejících rizik. V některých případech jsou rizika sice identifikována, ale při realizaci auditu není zřejmé, jak na daná rizika auditor při provádění testů reagoval.

Často je opomíjeno dokumentování poznání právních předpisů, kterými se účetní jednotka musí řídit a z toho vyplývající rizika (např. riziko sankce za porušení určitého právního předpisu).

Podvody (ISA 240)

Stále hodně frekventovaným zjištěním při kontrolách kvality je absence dokumentace ohledně posouzení rizika podvodu a s tím související komunikace s vedením klienta, jeho statutárními orgány a osobami pověřenými řízením. Zejména často chybí dokumentace, jaké byly auditorovi poskytnuty konkrétní informace. Následně nebývá zdokumentováno provedení auditorských postupů, které na stanovená rizika reagují.

Auditor je povinen považovat riziko podvodu za významné a seznámit se s kontrolami a kontrolními činnostmi omezujícími možnost podvodu. Auditor je povinen předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu a vyhodnotit jaké druhy výnosů, výnosových transakcí a tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik.

Vyhodnocení nesprávností (ISA 450)

Nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nebývají posouzeny z hlediska možného vlivu na účetní zůstatky. Po opravení jednotlivých zjištěných nesprávností bývá učiněn závěr o správnosti celkového zůstatku bez rozšíření testu.

V některých případech ve spisech chybí celkové vyhodnocení všech zjištěných nesprávností (vč. historie oprav) ve vztahu ke stanovené hladině významnosti a závěry auditora.

Externí konfirmace (ISA 505)

Ve spisech auditorů je často uveden záznam, že k ověření zůstatků účtů pohledávek a závazků byly využity externí konfirmace. Tato procedura, její průběh a její vyhodnocení ale již nebývá ve spisech zdokumentována. Častým nedostatkem bývá nedostatečná dokumentace náhradních auditorových postupů v případě, kdy externí konfirmace využity nejsou buď vůbec, nebo výsledky postupů získávání externích konfirmací nejsou spolehlivé.

Při kontrolách kvality bylo zaznamenáno, že velká část auditorů při své auditorové činnosti nevyužívá bankovní konfirmace. Použití externích konfirmací banky poskytuje vyšší míru ujištění, neboť obsahují informace nejen o zůstatcích běžného účtu, ale i informace o bankovních úvěrech, zárukách, zástavách, derivátech apod. Pro tyto oblasti je těžké najít alternativní typ testu, který by poskytoval odpovídající ujištění o existenci a úplnosti.

Auditor je také povinen identifikovat riziko soudních sporů a ve svém spise zdokumentovat s tím související auditorové procedury. Např. právní konfirmace či jinou komunikaci ohledně identifikování všech probíhajících soudních sporů a případných nároků, jež se účetní jednotky týkají.

Výběr vzorků (ISA 530)

Metoda výběru vzorku, jeho struktura a rozsah je na odborném úsudku auditora. Auditor však musí zohlednit účel auditorového postupu a charakteristiky základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán. Je povinen vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň.

Častým nedostatkem je chybějící dokumentace metody výběru vzorku, jeho rozsah a návaznost na zvolenou výši rizika. V dokumentaci auditorů většinou chybí i vyhodnocení výsledků vzorku a auditorových

procedur, včetně zhodnocení, zda poskytuje přiměřený základ pro závěr o základním souboru, který byl testován.

Důkazní informace (ISA 500)

Dokumentace provedených postupů, zaznamenaná ve spisech auditorů, často neobsahuje vysvětlivky a popis, co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem. Není tak doložen rozsah provedených auditorových postupů, jejich výsledky a získané důkazní informace. Získané důkazní informace z provedených testů musí především splňovat požadavky na dostatečnost a vhodnost.

Z kontrolovaných auditorových spisů často není jasné, jaké významné záležitosti z auditu vyplynuly a závěry týkající se těchto záležitostí.

Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorových postupů je auditor povinen zaznamenávat charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí.

Aplikace hladiny významnosti (ISA 320)

Hladina významnosti (materialita) je často stanovena pouze formálně a bez uvedení vlivů zvažovaných při jejím určení (ISA 320.14). V auditorových spisech nebývá zdokumentována její provázanost na vyhodnocená rizika, výběr vzorku, vyhodnocení auditorových postupů a zhodnocení zjištěných nesprávností.

Analytické postupy (ISA 520)

Auditoři ne vždy dokumentují navržené a následně provedené analytické postupy na konci auditu, které by jim měly pomoci formulovat celkový závěr o tom, zda účetní závěrka odpovídá jejich poznatkům o auditované účetní jednotce. Analytické postupy zahrnují porovnání aktuálních finančních informací se srovnatelnými informacemi za předchozí období, příp. s předpokládanými výsledky účetní jednotky (odhady auditora nebo odhady ekonomického oddělení) nebo s obdobnými informacemi v rámci odvětví. Analytické postupy, které jsou prováděny krátce před dokončením auditu, mohou rovněž auditorovi naznačit existenci dříve nezaznamenaného rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností.

Strategie a plán auditu (ISA 300)

Proces plánování a přípravy strategie a plánu auditu včetně navržení auditorových postupů a procedur není u kontrolovaných auditorů prováděn nebo dokumentován a často se omezuje na mechanické vyplňování formulářů. Proces plánování by měl zahrnovat:

- a) porozumění právním předpisům, které mají dopad na auditovanou účetní jednotku (ISA 250),
- b) porozumění účetní jednotce a jejímu kontrolnímu prostředí (ISA 300),

- c) analytické postupy prováděné při plánování zakázky identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti (ISA 315.6 b) a
- d) stanovení hladiny významnosti (ISA 320)

a měl by vyústit v přípravu strategie a plánu auditu. Plán auditu by měl mimo jiné zahrnovat popis povahy, načasování a rozsahu plánovaných auditorských postupů na úrovni tvrzení (ISA 300.9 b). Takto formulovaný plán je potom základem pro samotné provádění

auditorských testů, a to včetně jejich dokumentace.

Nedostatky zjištěné ve druhém pololetí roku 2016 ve srovnání s minulými pololetími ukazují, že nejsou stále dostatečně dokumentovány zejména požadavky stanovené v ISA 240, ISA 315, ISA 330, ISA 450, ISA 500, ISA 501, ISA 505 a ISA 530.

Petra Fridrichová

vedoucí oddělení kontroly kvality
auditorské činnosti KA ČR

Finanční zprávy měla letos v pořádku zhruba polovina politických stran

Úplnou výroční finanční zprávu za rok 2016 předložilo letos do Poslanecké sněmovny 137 z celkových 264 politických stran a hnutí, evidovaných ministerstvem vnitra na konci roku 2016. Proti předchozím letům jde o výrazně vyšší počet. „Takové číslo jsme tu ještě neměli,“ citovala ČTK Vladimíra Konička, předsedu sněmovního kontrolního výboru, který se na dubnovém jednání zabýval kontrolou zpráv. Podle Vladimíra Konička se opakovaly stejné chyby jako v předchozích letech, v některých zprávách chyběl výrok auditora a účetní výkazy, chyběly darovací smlouvy nebo byly místo nich jen neověřené kopie.

Neúplnou zprávu za rok 2016 předložilo devět aktivně působících stran, mezi nimi například strana Volte Pravý blok. Neúplnou zprávu dodala i Česká strana národně sociální, která je v insolvenčním řízení. Zprávu nedodalo podle usnesení výboru 82 stran a hnutí, z tohoto počtu předložilo 14 stran svoji zprávu po termínu.

Svoji zprávu letos nepředložila Romská demokratická strana. Loni kvůli její zprávě za rok 2015 padlo trestní oznámení. Poslanci měli podezření, že obsahuje zfalšovanou zprávu auditora. Strana svoji předložskou zprávu doplnila s výrokem jiného auditora, kde ale chybí jeho podpis. V případě zprávy jiné politické strany zase podepsal výrok auditora člověk, který není na seznamu Komory auditorů, uvedl Vladimír Koniček.

Účetní závěrky stran a hnutí musejí být ověřeny auditorem podle zákona o auditorech. Auditora určí statutární orgán strany nebo hnutí; téhož auditora lze určit opakovaně nejvýše 5 po sobě následujících kalendářních let (viz § 17 odst. 9 zákona č. 424/1991 Sb. ve znění účinném od 1. ledna 2017).

Výbor navrhl ke zrušení 14 stran a hnutí, kterým soud již dříve pozastavil činnost a které zprávu za rok 2016 nedodaly. Některé z těchto stran, například Nezávislé demokraty, jejichž dlouholetým představitelem byl Vladimír Železný, Hnutí za telefonování zdarma nebo Zemské demokraty už Nejvyšší správní soud rozpustil. Výbor však vycházel z údajů platných ke konci loňského roku a rozhodnutí soudu v něm nemohl zohlednit.

Dosud měl hospodaření politických stran na starosti sněmovní kontrolní výbor. Jeho pravomoci však byly prakticky omezené jen na technickou kontrolu každoroční finanční zprávy, kterou mu musely strany ze zákona předkládat. Strany a hnutí posílaly letos své výroční finanční zprávy do sněmovny naposledy. Podle novely zákona o sdružování v politických stranách a hnutích účinné od 1. ledna 2017 případně povinnost kontroly politických stran nově zřizovému Úřadu pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí se sídlem v Brně. Strany a hnutí jsou povinny předložit úřadu výroční finanční zprávy každoročně do 1. dubna. Tyto zprávy bude úřad uveřejňovat na svém webu, kde mají být také zveřejněny poznatky, které z jeho činnosti vyplynou.

Úřad má mít 12 zaměstnanců a pět volených členů. Předsedou úřadu byl zvolen Vojtěch Weis, bývalý náměstek šéfa Státního pozemkového úřadu, členy jsou brněnský úředník Tomáš Hudeček, ekonom Jiří Navrátil, bývalý poslanec za ODS František Sivera a politolog Jan Outlý. Úřad již má své internetové stránky www.udhphs.cz a do léta by měl fungovat naplno.

Kontroloři budou vyzývat k odstranění případných nedostatků do 15 dnů a pak dokumenty zveřejní. Úředníci mají taky aktivně kontrolovat financování stran. Za kampaň do Poslanecké sněmovny mohou strany od letoška utratit nejvýše 90 milionů korun, maximum pro volbu prezidentskou je 50 milionů korun na první kolo. Stanovuje to novela volebního zákona, kterou poslanci schválili na podzim roku 2016. Stanovené limity budou kontroloři hlídat už letos. Kromě maximální částky, kterou může jedna strana utratit za parlamentní kampaň, budou hlídat i výši příspěvků, které stranám posílají jednotliví dárci. Ta je novelou zákona také omezena, a to na tři miliony korun od jednoho dárce v jednom roce, bez ohledu na to, zda je dárce soukromá osoba, nebo firma. Za porušení pravidel hrozí straně až dvoumilionová pokuta.

-av-

Editorial

Téma tohoto čísla je věnováno výhradně auditorským postupům, a to těm, které souvisejí s vnitřními kontrolními systémy. Téma uvozuje článek *Vnitřní kontrolní systém u menších účetních jednotek*, který zejména upozorňuje na to, kde všude se „vnitřní kontrolní systém“ skrývá a že nejde jen o kontroly na první pohled zřejmé typu schvalování transakcí nebo oběh účetních dokladů. Jak z článku vyplývá, vnitřní kontrolní systém či některé jeho prvky lze identifikovat i u menších účetních jednotek, protože i samotné účetnictví a jeho vedení je kontrolním systémem. Z toho také vyplývá, že pokud auditorské standardy vyžadují, aby se auditor seznámil s vnitřním kontrolním systémem, tak vždy se je s čím seznamovat. Bez pochopení vnitřního kontrolního systému, i kdyby byl jen minimalistický, nelze přistoupit k vyhodnocení rizik, na čemž stojí

celá logika moderního (rizikově orientovaného) auditu.

Na základě seznámení se s vnitřním kontrolním systémem se auditor rozhoduje o strategickém přístupu k auditu. Co auditor bere v úvahu a jaké různé strategie se nabízí, naleznete v článku *Auditní strategie: substantivní nebo kombinovaný přístup?*, který porovnává výhody a nevýhody (a možnost využití) auditu založeného výhradně na testech věcné správnosti nebo na tzv. kombinovaném přístupu, tj. přístupu, při němž se auditor rozhodne spoléhat na testy účinnosti kontrol (dále také „testy kontrol“).

Rozhodne-li se auditor pro využití výhod plynoucích z testů kontrol, může mu přijít vhod další článek *Testy kontrol*. Tento článek pojednává nejen o situacích, kdy je provedení testů kontrol nezbytné, ale také obecně o postupech využitelných při testech kon-

trol a jejich načasování. Článek se také zvláště věnuje vyhodnocení testů kontrol včetně dopadu takového vyhodnocení na plán auditu, zprávu auditora a dopis vedení účetní jednotky.

Článek *Testy kontrol v IT prostředí* se pak podrobněji věnuje specifikům seznámení se s vnitřním kontrolním systémem a testy kontrol v IT prostředí. Informace uvedené v tomto článku mohou být auditorovi ku prospěchu téměř u každého auditu, protože podnikovým IT systémům (včetně programů na vedení účetnictví) se dnes prakticky nedá vyhnout.

Téma čísla uzavírá krátký test, ve kterém si můžete vyzkoušet, jak dobře se orientujete v nástrahách povinností auditora spojených s vnitřním kontrolním systémem.

Jiří Pelák

editor tohoto čísla

Vnitřní kontrolní systém u menších účetních jednotek



Jiří Pelák

Co to je „relevantní vnitřní kontrolní systém“

Každá, i menší účetní jednotka, má nějaký vnitřní kontrolní systém. Jakkoli pojem „vnitřní kontrolní systém“ (VKS) zní akademicky, komplikovaně nebo robustně, nemusí se jednat o nic jiného než o samotné vedení účetnictví a navazující agendy. Složitou větu o odpovědnosti vedení účetní jednotky ze standardní zprávy auditora¹ můžeme tedy přeložit takto: „Vedení společnosti odpovídá za účetní závěrku a za vedení účetnictví.“

Auditor se nevěnuje vnitřnímu kontrolnímu systému rovnoměrně, zaměřuje se zejména na oblasti související se vznikem, zpracováním a předáváním informací o uskutečněných transakcích. V menších účetních jednotkách to tedy znamená, že auditor se zajímá zejména o:

- oběh (nejen) účetních dokladů,

- účtování v daném účetním software a
- inventarizace.

O „vnitřním kontrolním systému“ na místo „vedení účetnictví“ se v ISA hovoří hlavně z důvodu, že u větších účetních jednotek se kromě vedení účetnictví (čímž se pro účely tohoto článku myslí hlavně tři uvedené body) setkáváme s mnohem propracovanějším a provázanějším systémem kontrol, který začíná zásadami řídicími činností nejvyšších orgánů společnosti (corporate governance) a končí masivně obsazeným oddělením interního auditu. Nicméně i s některými prvky typickými pro větší účetní jednotky se můžeme setkat u těch menších jako např.:

- systém řídicí dokumentace (tj. vnitropodnikových směrnic),
- procesy schvalování transakcí,
- automatizované zpracování dat,
- formalizovaný proces vymáhání nedobytných pohledávek,

¹ „Vedení společnosti odpovídá za sestavení účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy, a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.“

- systém řízení rizik (např. oddělení tzv. compliance či právní oddělení).

Pod vnitřním kontrolním systémem si lze představit leccos (včetně výstupní kontroly kvality), ale výše uvedené procesy budou auditora zajímat spíše než jiné, protože mají vztah k údajům uvedeným v účetních závěrkách: automatizované zpracování dat (např. automatizovaný výpočet úroků v bance) může přímo generovat účtované transakce, proces vymáhání pohledávek bude využit při posuzování opravných položek a analýzy z řízení rizik mohou mít úzkou vazbu na vykazování rezerv. Využití procesů pro účely auditu se meze nekladou (ba právě naopak), takže nakonec i zmíněná kontrola kvality může poskytnout zajímavé údaje pro posouzení rezerv na reklamace.

VKS a zákon o účetnictví

Prostředí, ve kterém se jako čeští auditoři pohybujeme, se liší od prostředí, ze kterého pocházejí autoři Mezinárodních standardů pro audit. Anglo-americké prostředí, z něhož autoři ISA (čímž nemyslím IFAC, nýbrž lidi, kteří je fyzicky píšou a schvalují) pocházejí, se totiž zásadně liší v charakteru účetní regulace. Jako ilustrace mohou posloužit IFRS. Kde se v nich například dočtete, že účetnictví má být podvojně, že se mají vyhotovovat účetní doklady nebo jak se má provést inventarizace? Nikde. Důvodem je to, že toto není problematika finančního účetnictví, tedy toho, co je obecně závaznými předpisy regulováno (aby se z účetních jednotek ven dostávaly řekněme smysluplné a porovnatelné informace). Vyjmenované příklady jsou prvky vnitřního kontrolního systému. A protože se jedná o systém „vnitřní“, je pro anglo-americké prostředí typické, že do toho nikomu nic není.²

Mezinárodní standardy pro audit tedy předpokládají, že vnitřní kontrolní systémy mohou a nemusí existovat a k vnitřnímu kontrolnímu systému přistupují tak, jako by ho každá účetní jednotka budovala od nuly. Proto se vnitřní kontrolní systém v pojetí ISA jeví jako něco poměrně dost komplikovaného, co si jen tak každá účetní jednotka nemůže dovolit.

To je ovšem dramaticky jiná situace od prostředí, které díky zákonu o účetnictví máme v České republice. Vzhledem k souladné rakousko-uherské, socialistické a dnešní daňově-úřednické tradici je zákonem o účetnictví uloženo zřízení určitých elementů vnitřního kontrolního systému všem. Zároveň se jedná o elementy pro auditora nejzajímavější.

Zákon o účetnictví se vnitřnímu kontrolnímu systému věnuje poměrně roztroušeně a netransparentně. Ale věnuje. Posuďte sami, co zákon např. vyžaduje:

- vyhotovování účetních dokladů,
- podepisování dokladů dvěma osobami,
- transparentní procesy při převodech mezi formami účetních záznamů,

- inventarizaci úplně všeho provedenou poměrně přesně stanoveným způsobem,
- průběžné vedení účetních zápisů, jejich podepisování,
- vedení různých účetních knih a pomocných evidencí,
- podvojnost účetnictví, dodržování směrné účtové osnovy,
- podpis oprávněné osoby na účetní závěrce,
- archivaci účetních záznamů a způsoby jejich oprav.

V zásadě vše, co zákon o účetnictví obsahuje za účelem zajištění průkaznosti účetnictví, není ve skutečnosti regulací finančního účetnictví, ale regulací příslušných částí vnitřních kontrolních systémů účetních jednotek.

Je zajímavé zmínit, jak je průkaznost účetnictví zajištěna v anglo-americkém světě: nikoli zákonem, nýbrž auditorem. Auditor je tou osobou, na kterou systém spoléhá při zajištění průkaznosti účetnictví, tj. auditor ověřuje, že čísla v účetní závěrce nejsou smyšlená. V České republice na to dohlíží zákon. V této souvislosti se bavím představou, jak by Monthly Python umělec ky zpracoval fakt, že neuvedení dvou podpisů na účetním dokladu je v České republice porušením zákona.

Na druhou stranu, všechna uvedená ustanovení nejenže ulehčují práci finančním úřadům, ale také ulehčují práci auditorům. Řádně vedené účetnictví je díky zákonu poměrně častým jevem. Auditor tedy má na čem stavět, přičemž takto standardizovanou část vnitřního kontrolního systému není ani moc problém popsat.

Auditor a vnitřní kontrolní systém

Protože samotné vedení účetnictví je vnitřním kontrolním systémem, auditor se mu nemůže vyhnout a nemůže ho ignorovat ani u těch nejmenších auditovaných účetních jednotek. Jaké jsou však důvody pro to, aby se auditor vnitřnímu kontrolnímu systému věnoval? Jedná se zejména o toto:

- Auditor je povinen se seznámit s účetní jednotkou a tedy i se způsobem vedení účetnictví (obecněji vnitřním kontrolním systémem), aby určil, na co se při auditu zaměří. Cílem tohoto seznámení je zjistit, ve kterých oblastech mohou chyby a podvody vést k významným nesprávnostem v účetní závěrce. Auditor musí dokázat odhadnout riziko, že účetní jednotka nezabrání nebo neobjeví chyby a podvody. Bez bližšího prozkoumání procesů v oblasti vedení účetnictví (obecněji VKS) to není možné.
- Auditor může vnitřnímu kontrolnímu systému využít za účelem snížení rozsahu testů věcné správnosti. To nicméně může znamenat, že bude muset provést testy účinnosti kontrol.
- I v případě, že se auditor zaměří výhradně na testy věcné správnosti, stále bude pracovat s dokumenty, jejichž důvěryhodnost bude ovlivněna vnitřním kontrolním systémem (viz ISA 500.A31).

² Existence vnitřního kontrolního systému (nejen) v oblasti účetnictví (aniž by ovšem byly stanoveny nějaké detaily), se v USA objevuje až s příchodem zákona Sarbanes-Oxley v roce 2002, a to jen u kotovaných společností.

Auditor tedy nikdy nemůže vnitřní kontrolní systém (či v jednodušších případech procesy provádějící vedení účetnictví) pominout, a to i v případě, že nehodlá audit založit na testech kontrol. Tím důvodem je to, že bez analýzy vnitřního kontrolního systému není možné vytvořit plán auditu a nelze ani elementárně usuzovat na důvěryhodnost (průkaznost) dokumentů předkládaných účetních jednotkou za účelem provedení testů věcné správnosti.

Seznámení se s vnitřním kontrolním systémem

U menších účetních jednotek nebude všech pět teoretických prvků³ vnitřního kontrolního systému přítomno. Nicméně, i když mohou být ve velmi omezeném rozsahu nebo nemusí být formalizovány do standardních procesů, musí se auditor nad nimi zamyslet. Zejména se jedná o posouzení kontrolního prostředí a vyhodnocení rizik (tj. zejména obecný přístup vedení ke kontrolám a k tvorbě vnitropodnikových směrnic) a o posouzení monitoringu kontrol (který nemusí vůbec existovat, zejména pokud účetní jednotka nebude mít interního auditora).

Vzhledem k tomu, že někteří auditoři již čelili nárokům klientů na náhradu škody z důvodu neobjevení podvodu auditorem, není radno vyhodnocení přístupu vedení ke kontrolám podcenit. Riziková je zejména situace, kdy vedení se riziky podvodu samo nijak nezabývá (čímž buduje velmi rizikové prostředí) a v této oblasti ať už výslovně nebo nevýslovně spoléhá na auditora. Nezáměr vedení o kontroly a neúčast vedení na kontrolách samozřejmě zakládá primární odpovědnost vedení za případné podvody (péče řádného hospodáře je spjata i s povinností provádět potřebné kontroly), nicméně znalost takového přístupu vedení ke kontrolám by pravděpodobně mohla vést k jinému naplánování auditu, které by riziko podvodu mohlo omezit.

Co se týká zbývajících dvou prvků VKS (informační systém a kontrolní činnosti), k nim se bude soustředit většina pozornosti auditora. Tyto dva prvky v sobě zahrnují vedení celé účetní agendy včetně oběhu dokladů a inventarizace. Za pozornost bude nepochybně stát například toto:

- Kdo má jaká práva v účetním software. Kumulace práv jako je zadání dodavatele/odběratele, jeho bankovního účtu a účtování faktur včetně jejich dobropisů značně zvyšuje riziko podvodu.
- Rozdělení pravomocí ohledně účtování a placení a způsob, jakým jsou platby autorizovány. Autorizace plateb by měla vycházet ze schválení osobou odpovědnou za účetní případ, nikoli z předložení seznamu plateb účetní.
- Oddělení osob odpovědných za účetní případ od osob o něm účtujících (ideálně např. někdo jiný vystavuje fakturu [obchodní oddělení] a někdo jiný o ní účtuje, třebaže v jednom systému).

- Kontrola nad zvláštními operacemi jako jsou zápočty pohledávek, storna a mazání údajů v účetním software.
- Kontrola toho, co vše je v účetním software možné (zejména s ohledem na následné úpravy).
- Používání standardního seznamu povolených předkontací.
- Studium vnitropodnikových směrnic.
- Způsoby předávání dokladů, nastavení oběhu dokladů a jejich schvalování.
- Způsob evidence a kontroly saldokonta.
- Proces dokladových a fyzických inventur.
- Systémová provázanost pomocných knih, deníku, hlavní knihy a účetních výkazů.
- Číslování a řady dokladů, možnost zásahů do dokladových řad.

Nemoci vnitřních kontrolních systémů

Většinu uvedených informací auditor zjistí dotazováním, případně studiem dokumentů. Nicméně, ne vždy všechno funguje tak, jak může být prezentováno.

Auditor u jednotlivých procesů, které vyhodnotí jako součást vnitřního kontrolního systému, neposuzuje jenom jejich smysluplnost, ale také implementaci, tj. zda daná kontrola či proces neexistují jen na papíře. Toto vyhodnocení se nejčastěji provede dotazováním příslušných osob, zda vědí, co mají dělat. Tím se nicméně nemají na mysli testy účinnosti kontrol.

Dále se auditor bude zabývat možností obcházení kontrol, tj. tím, jak dosáhnout kýženého výsledku i za existence účinné kontroly. Pokud např. účetní nebude oprávněna smazat fakturu, může takovou pohledávku dostat z účetnictví pomocí jejího odpisu. Zvláštním případem obcházení kontrol je pak spolčení – když se např. skladník spolčí s účetní a krádeže zamaskují prostou výdejkou.



Pane Kudláčku, v našem novém systému vnitřní kontroly bohužel vidím, na co myslíte při práci.

Kresba: Ivan Svoboda

³ Kontrolní prostředí, vyhodnocení rizik vedením společnosti, informační systém a komunikace, kontrolní činnosti, monitoring kontrol.

A konečně se auditor také musí zamyslet nad potlačením kontrol. Tím se má na mysli to, že v účetní jednotce mohou existovat osoby (často vysoce postavené), pro které kontroly neplatí, nebo mohou nařídit provedení transakcí či účetních zápisů bez ohledu na kontrolní mechanismy.

Závěrem

Vnitřní kontrolní systém, či některé jeho prvky, lze identifikovat i u menších účetních jednotek. Z toho také vyplývá, že pokud auditorské standardy vyžadují, aby se auditor seznámil s vnitřním kontrolním systémem, tak je vždy se s čím seznamovat. To je třeba vést v patrnosti i z toho důvodu, že dle ISA 315 spis auditora musí mj. obsahovat popis vnitřního kontrolního systému a jeho vztah k vyhodnoceným rizikům. Při vyhotovování spisu

se auditor může rozhodnout jak pro textovou formu popisu, tak i pro popis pomocí vývojových diagramů.

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. je auditor, první viceprezident Komory auditorů ČR, pracovník katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se věnuje metodice auditu, metodologii interpretace účetních předpisů a také účetnictví podnikových kombinací. Je zpracovatelem řady interpretační Národní účetní rady. Na Komoře auditorů ČR odpovídá dále za vedení výboru pro vnější vztahy, redakční rady časopisu Auditor a působí také jako místopředseda redakční rady pro překlady mezinárodních auditorských standardů.

Auditní strategie: substantivní nebo kombinovaný přístup?



Ivana Smejkalová

Správně zvolená auditní strategie je základem pro úspěšné provedení auditu a vydání zprávy auditora. Součástí auditní strategie by měl být výběr přístupu k pokrytí rizik významné nesprávnosti v účetní závěrce, jak požaduje mezinárodní auditorský standard ISA 330. Auditor navrhne a provede auditorské postupy tak, aby vhodně reagovaly na identifikovaná rizika – charakterem, načasováním a rozsahem.

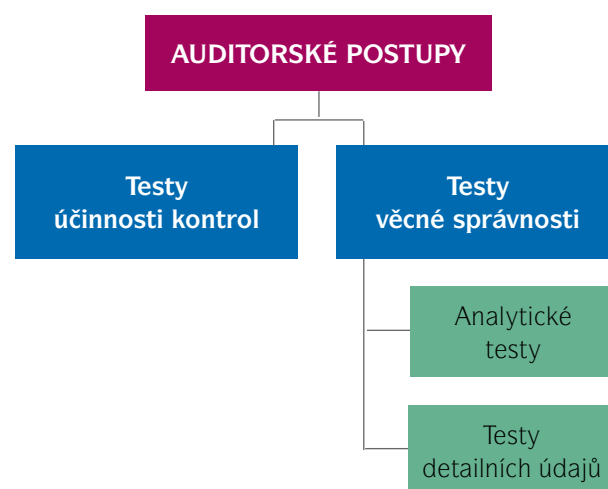
Výběr auditní strategie

Na základě vyhodnocení identifikovaných rizik na úrovni tvrzení má auditor na výběr ze tří strategií:

- Postupy založené pouze na testech účinnosti kontrol – tato strategie není příliš častá a lze ji použít pouze pro jednotlivá rizika, nikoliv pro celou skupinu transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje (vzhledem k požadavku ISA provádět testy věcné správnosti pro každý významný zůstatek či skupinu transakcí), proto není dále v textu detailně rozebírána.
- Postupy založené pouze na testech věcné správnosti – tzv. substantivní přístup.
- Postupy založené jak na testech věcné správnosti, tak na testech účinnosti kontrol – tzv. kombinovaný přístup.

Substantivní přístup

Testy věcné správnosti je nutné provést u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, bez ohledu na vyhodnocené riziko



významné nesprávnosti. Pokud toto riziko bylo vyhodnoceno jako významné a auditor zvolil pro toto riziko čistě substantivní přístup (pouze na základě testů věcné správnosti, tj. auditor nespolehá na provozní účinnost relevantních kontrol), musí auditorské postupy zahrnout testy detailních údajů (nelze použít pouze analytické postupy).

Mezi nevýhody substantivního přístupu patří obtížné načasování a časová náročnost auditorských procedur. Počet vzorků pro detailní testování, pokud auditor nespolehá na provozní účinnost kontrol, je vyšší než v případech, kdy auditor spolehá na provozní účinnost kontrol. U analytických postupů je přijatelný rozdíl mezi zaúčtovanými částkami a odhadovanými hodnotami menší, pokud auditor nespolehá na provozní účinnost kontrol, a může být tedy obtížnější navrhnout takový

analytický postup, který tento menší rozdíl splní. Tato zvýšená časová náročnost může být větší než u testů účinnosti kontrol. Substantivní přístup tudíž může být časově náročnější než kombinovaný přístup.

U méně komplexních účetních jednotek může být substantivní přístup časově méně náročný, protože u těchto jednotek bývají testy detailních údajů nebo analytické testy jednodušší – vnitřní kontrolní systém nebývá dostatečně silný a komplexní, čistě substantivní přístup tak bývá jednodušší a i vhodnější variantou. Z pohledu klienta bývají požadavky na zpracování a dodání podkladů auditorovi menší zátěží u substantivních testů a také z pohledu auditora bývají menší požadavky na znalosti u substantivních procedur (především u detailních testů), tzn. že tyto procedury mohou provádět méně kvalifikovaní pracovníci. Pro některé skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje je vhodnější použít čistě substantivní přístup (např. jednorázové či ojedinělé transakce, riziko nesprávnosti tvrzení týkající se výskytu).

Výhodou je, že testy věcné správnosti mohou být provedeny k mezitímnímu datu a lze tedy část práce přesunout z konce roku na tzv. předaudit, ale za předpokladu, že účetní jednotka provádí závěrkové operace i k tomuto mezitímnímu datu. Pokud auditor provedl testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, musí se ujistit, že vhodně pokryje i zbývající část účetního období, aby měl dostatečné a vhodné důkazní informace pro formování svého výroku.

Je třeba upozornit, že takového postupu nelze automaticky využít vždy. Například pokud účetní jednotka neúčtuje o časovém rozlišení v průběhu roku (např. na měsíční bázi), nelze pak na těchto zůstatcích provádět testy věcné správnosti k mezitímnímu datu.

Kombinovaný přístup

Pokud samotné testy věcné správnosti neposkytnou přesvědčivé a vhodné důkazní informace, je auditor povinen navrhnout a provést testy účinnosti kontrol, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol. Nicméně častěji auditor volí kombinovaný přístup, protože se tak rozhodne s ohledem na jiné okolnosti, přestože by testy věcné správnosti poskytly dostatečné důkazní informace.

Mezi nevýhody této strategie můžeme zařadit častou časovou náročnost. Aby auditor mohl spoléhat na provozní účinnost kontrol, musí velmi dobře porozumět tomu, jak jsou tyto kontroly účetní jednotkou používány, jestli jsou používány konzistentně a také kompetentními osobami. Může také nastat situace, kdy auditor v rámci testů účinnosti kontrol získá neuspokojivé výsledky, a musí tedy rozšířit rozsah testů věcné správnosti, čímž ztratí více času.

Výhodou naopak může být, že použití tohoto přístupu umožňuje auditorovi lépe rozložit své auditorské postupy během celého roku a tím uvolnit pracovní

kapacity tolik potřebné po konci roku. Mezi výhody kombinovaného přístupu rovněž patří možnost využít tzv. rotačního plánu u testu účinnosti kontrol, kdy má auditor možnost použít v běžném roce důkazní informace získané během předchozích auditů za určitých předpokladů (např. nedošlo ke změně relevantní kontroly, riziko nebylo kvantifikované jako významné). Další výhodou je to, že při testování účinnosti kontrol často získává auditor mnohem lepší porozumění účetní jednotce. Má tak možnost lépe identifikovat slabá místa a na základě toho dát vedení účetní jednotky možná doporučení k zefektivnění či zlepšení. Auditor tak přináší vedení účetní jednotky přidanou hodnotu, která je v dnešní době velmi ceněná.

Celkově vzato použití kombinovaného přístupu bývá tím výhodnější, čím je účetní jednotka komplexnější, má vyšší míru zavedení vnitřních kontrol, odhadovaná spolehlivost kontrol je vysoká nebo pokud má opakující se a rutinní transakce (např. riziko nesprávnosti tvrzení týkající se úplnosti u výnosů).

Závěr

Auditor v rámci své auditní strategie může využít všech přístupů – může zvolit různý přístup pro různé skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje. Musí zvážit nejen časovou náročnost jednotlivých přístupů, ale i další faktory, jako je velikost a komplexnost účetní jednotky, vliv informačních systémů apod.

Auditní strategie se může měnit s postupem času jako reakce na postupně získávané znalosti účetní jednotky a jejího kontrolního prostředí. Pokud má účetní jednotka účinné kontrolní prostředí, může mít auditor větší důvěru ve vnitřní kontroly a může tak dle toho upravit svou strategii, např. mu to umožňuje výhodnější načasování auditorských postupů již v průběhu účetního období. Naopak pokud auditor identifikuje nedostatky v kontrolním prostředí, má to opačný vliv – např. více auditorských postupů je přesunuto na konec účetního období, více se provádí testy věcné správnosti nebo se může rozšířit počet lokalit, jež jsou součástí auditu.

Auditor by měl při volbě vhodné strategie být profesionálně skeptický a pověřit prováděním postupů zkušené pracovníky nebo pracovníky s požadovanými dovednostmi a znalostmi. Zvolená auditní strategie a její úspěšnost vždy záleží na znalostech a dovednostech auditora. Zároveň musí být tato strategie popsána ve spisu auditora.

Ivana Smejkalová

Ing. Ivana Smejkalová je manažerkou v oddělení auditorských služeb společnosti Deloitte Česká republika, kde se specializuje na poskytování služeb finančním institucím. Vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze, je auditorkou a členkou britské Asociace certifikovaných účetních (ACCA).

Testy kontrol

Testy věcné správnosti se při ověřování účetních výkazů soustředí na zjištění informací o částkách uváděných v těchto výkazech. Při testech účinnosti kontrol se naproti tomu auditor věnuje procesům, jak tyto částky vznikají, jak jsou následně zpracovány a jak se do výkazů dostávají. Pokud se auditor dostatečně ujistí o bezvadnosti takového procesu (tj. o tom, že daný proces zabraňuje vzniku chyb a podvodů), získá tak důležitý důkaz svědčící o správnosti vykazovaných částek, aniž by se konkrétními částkami vůbec zabýval. Testů věcné správnosti pak nebude potřeba tolik.

Dvě oblasti využití kontrol auditorem

Testy účinnosti kontrol (dále také testy kontrol) se nabízejí v případě, kdy se postupy použité účetní jednotkou při vlastních kontrolách shodují s postupy, které by auditor sám použil jako testy věcné správnosti. Takovou kontrolou je například povinnost osoby schvalující přijaté faktury porovnat, zda se obsah a částky na fakturách shodují s vystavenými objednávkami a tento fakt stvrdit svým podpisem. Místo toho, aby se auditor pouštěl do takového porovnání sám v rámci testů věcné správnosti (pokud např. jeho cílem bude ověření výskytu nákupů), může využít této kontroly tím, že otestuje, zda na zvoleném vzorku faktur došlo k uvedenému porovnání (bude přítomen podpis schvalující osoby).

Druhou oblastí, kde se nabízí využití testů kontrol, je automatické zpracování dat. Řekněme, že cena dané položky ve vystavené faktuře se odvíjí od objemu objednávky, zařazení odběratele do příslušné kategorie obchodních partnerů a od období platnosti daného ceníku a že stanovení této ceny provede modul fakturace automaticky. Plánuje-li auditor v tomto případě ověřit správnost tržeb, může svému testování podrobit přímo daný automatizovaný systém. I v takovém případě hovoříme o testování kontrol a stejně jako u „klasických“ kontrol lze tento systém otestovat za účelem zjištění, zda je odolný proti podvodům a vzniku chyb.

Podmínky pro použití testů kontrol

Aby auditor mohl využít testů kontrol (obecněji procesů) pro účely ověření účetní závěrky, musí se jednat o smysluplné kontroly v daném kontextu. Tím se rozumí to, že kontrola musí být navržena tak, aby účinně pokrývala dané riziko. Pokud je např. cílem auditora ověření výskytu nákladů na prodané zboží, nelze za kontrolu pokrývající riziko nesprávnosti v této oblasti prohlásit podepisování výdejek ze skladu skladníkem. Ačkoli podpis skladníka na výdejce je nepochybně kontrolním mechanismem (spojuje konkrétní osobu s transakcí a činí ji za transakci odpovědnou), sám o sobě pro daný účel není smysluplnou kontrolou, protože skladník tak kontroluje výhradně sám sebe

(podpis skladníka dostatečně nezaručí, že vyskladnění proběhlo na výdejce popsaným způsobem). Relevantní kontrolou by např. bylo porovnávání vystavených faktur s podepsanými výdejky ze skladu.

Druhou podmínkou, kterou je třeba prověřit před přistoupením k testování kontrol, je ujištění se o tzv. implementaci kontrol, což znamená, že daná kontrola není jen popsána ve vnitropodnikové směrnici, ale že odpovědné osoby doopravdy vědí, co mají dělat, případně, že příslušná funkcionalita je v daném informačním systému opravdu přítomna. Zcela logicky nebude mít smysl plánovat testy kontrol v oblasti vyhodnocování nedobytnosti pohledávek, když se auditor na základě dotazování dozví, že osoby, které by dané vyhodnocení měly po jeho vypracování schválit ani netuší, že takové schvalování mají provádět.

Příklady testů kontrol

Typickými příklady testů kontrol jsou kontroly oddělení pravomocí – tj. zda došlo k příslušnému schválení transakce či zda byla zachována kontrola čtyř očí. Pokud se v účetní jednotce využívá oběhu dokladů v papírové podobě, bude se jednat o kontrolu přítomnosti příslušných podpisů.

Další významné kontroly, které auditor může otestovat, jsou procesy měsíčních uzávěrek a s nimi spojené dokladové inventury (v podobě rozpisu či analýzy zůstatků jednotlivých účtů), zejména pak ty, které jsou zaměřeny na kontrolu správnosti saldokonta pohledávek a dluhů. Takovou kontrolou je například schválení přehledu saldokonta připraveného osobou odpovědnou za fakturaci hlavním účetním.

Zřejmě nejvýznamnější kontrolou, které se auditor věnuje a kterou využívá, je inventarizace.

Povinnost použít testy kontrol

Provádění testů kontrol není až na dále uvedené výjimky povinné. To, že testy kontrol nejsou povinné, však auditora neosvobozuje od povinnosti seznámit se s vnitřním kontrolním systémem, protože z toho musí vycházet při vyhodnocení rizik významné nesprávnosti a při vyhodnocení důvěryhodnosti pokladů použitých při testech věcné správnosti.

Auditor je povinen testy kontrol použít ve třech případech:

- Pokud po seznámení se s vnitřním kontrolním systémem usoudí, že v účetní jednotce existují kontroly, kterých by mohl využít, aby omezil rozsah testů věcné správnosti. Jinými slovy, aby mohlo dojít k omezení testů věcné správnosti z důvodu kvalitních kontrol zavedených samotnou účetní jednotkou, auditor musí tyto kontroly otestovat. Auditor tak vymění jedny testy za jiné testy.
- Pokud se v účetní jednotce vyskytují transakce, které nelze ověřit pomocí testů věcné správnosti.

Takovými typickými transakcemi jsou transakce generované automatickými systémy.

- c) Pokud se auditor rozhodne u významného rizika významné nesprávnosti (například v případě podezření na podvod) nevyužít detailních testů věcné správnosti, musí společně s analytickými testy použít i testy kontrol.

Za zmínku také stojí auditorova povinnost účastnit se inventur zásob, což také spadá do testů kontrol.

Načasování testů kontrol

Auditorské standardy umožňují poměrně flexibilní provádění testů kontrol. První důležitou vlastností testů kontrol je, že je lze provádět v rámci předauditů. V řadě případů to bude i nezbytné, protože pokud auditor plánuje například využití pozorování, musí k němu dojít v průběhu auditovaného účetního období. Inspekci dokumentace lze naopak provádět i s časovým odstupem.

Nicméně, v rámci testů kontrol prováděných v předauditě je třeba, aby se auditor věnoval kontrolám v celém auditovaném účetním období (ISA 330 pak obsahuje speciální postup pro případy, kdy auditor plánuje ukončení testů kontrol ještě před koncem účetního období).

Unikátní vlastností testů kontrol je pak to, že při auditu lze využít testů kontrol z předešlých auditů. Maximální úlevou, která je však omezena dalšími podmínkami, je možnost testovat danou kontrolu jednou za tři roky.

Základní omezení této možnosti jsou následující:

- v daných kontrolách ani okolnostech, které jsou předmětem dané kontroly, nedošlo ke změnám,
- nejedná se o kontroly, které souvisí s významnými riziky významné nesprávnosti, a
- v každém období dojde na testování nějakých kontrol (tj. nelze dva roky testování kontrol z tohoto titulu vynechat úplně).

K tomu navíc ISA 330 uvádí ještě další omezující aspekty, které by měl auditor zvážit při využití testů kontrol z minulých období.

Auditorské postupy využitelné při testech kontrol

Cílem samotného testu kontroly je zjistit, zda kontrola opravdu funguje tak, jak má, tj. zda je účinná tak, aby se na ni auditor mohl spolehnout. Základním povinným postupem u testů kontrol je dotazování. Samotné dotazování však nestačí, musí být doplněno ještě dalšími postupy, například:

- Inspekci dokumentů. Tento postup se nabízí v případě, kdy kontroly jsou dokumentovány. Dokumentaci kontroly nejsou jen vyloženě záznamy o provedených kontrolách (například zprávy o pravidelné kontrole přístupů do informačního systému), ale také podpisy na účetních nebo jiných dokladech (například dvojí pod-

pisu na pokladních dokladech), logy v počítačových systémech atd.

- Pozorování. Tím lze například ověřit, jaká práva mají nastavena jednotliví zaměstnanci účtárny v účetním software.
- Opakované provedení. Auditor sám zopakuje kontrolu, kterou původně provedla sama účetní jednotka.

Při testech kontrol se běžně využívá vzorků.

Vyhodnocení testů kontrol

Vyhodnocení objevených nedostatků v kontrolách účetní jednotky při testech kontrol je poměrně komplikovanou záležitostí, jejíž řešení vychází z modelu auditorského rizika.

Celý problém nelze zjednodušit tak, že pokud auditor nalezne byť jedině selhání kontroly, uzavře testování s tím, že kontrola je neúčinná. Pro pochopení toho, jaké závěry by měly vyplývat z objevených nedostatků, je třeba si uvědomit dvě věci:

- 1) auditor testy kontrol provádí za účelem omezení rozsahu testů věcné správnosti a
- 2) aby auditor při plánování omezil testy věcné správnosti, musí na základě vyhodnocení vnitřního kontrolního systému odhadnout vyšší kontrolního rizika.

Auditor v zásadě nikdy nebude předpokládat, že kontrolní riziko je 0 (tj. nikdy nebude předpokládat, že vnitřní kontrolní systém dokáže na 100 % zabránit významné nesprávnosti v účetní závěrce). Jinak řečeno, v modelu auditorského rizika se obvykle nepočítá s tím, že vnitřní kontrolní systém odhalí všechny vzniklé významné nesprávnosti. Cílem testů kontrol není, aby se auditor ujistil o 100% účinnosti kontrol, ale aby se ujistil o té účinnosti, kterou předpokládal, když audit plánoval. Pokud objevená selhání potvrdí hypotézu auditora (nebo testy dopadnou lépe, než čekal), auditor se může spolehnout na kontroly v tom smyslu, že může omezit testy věcné správnosti tak, jak původně plánoval.

Na druhou stranu je však třeba zdůraznit, že nedává žádný smysl uvažovat o omezení testů věcné správnosti, pokud je kontrolní riziko vysoké. Nezbytnou podmínkou pro to, aby auditor mohl ve svém přístupu využít testů kontrol namísto testů věcné správnosti, je vysoká účinnost vnitřního kontrolního systému (což auditor vyhodnotí na základě seznámení se s vnitřním kontrolním systémem). Ačkoli tedy auditor nebude očekávat 100% účinnost kontrol, bude přesto očekávat jejich účinnost velmi vysokou. Z toho důvodu se v praxi



setkáváme s tím, že kontroly se budou považovat za nejspolehlivější při zjištění dvou tří nedostatků ve vzorku (nebo dokonce jednoho jediného nedostatku).

Před vyslovením závěru o selhání kontroly však auditor nejprve vyhodnotí, co bylo příčinou selhání – zejména, zda se jedná o systémové selhání, nebo je důvod se domnívat, že se jedná o výjimku. Typickou výjimkou mohou být případy, kdy zaměstnanec, který se obvykle podílí na dané kontrole, byl na dovolené. Z takového selhání nelze automaticky vyvozovat závěry o neúčinnosti kontrol. Adekvátní reakce auditora v takovém případě může být rozšíření testů kontrol nebo věnování větší pozornosti obdobím, kdy byla čerpána uvedená dovolená.

Pokud po vyhodnocení příčin selhání kontrol auditor dospěje k závěru, že daná kontrola je opravdu neúčinná, nebude to samozřejmě znamenat, že se v účetní závěrce nacházejí významné nesprávnosti. Bude to znamenat jen to, že auditora čeká změna v plánu auditu spočívající v rozšíření testů věcné správnosti.

Vliv na zprávu auditora a dopis vedení

Jak bylo uvedeno v předcházejícím odstavci, z neúčinnosti kontrol (přesněji horší účinnosti, než jakou auditor očekával), nelze vyvozovat žádné závěry o správnosti či nesprávnosti údajů v účetní závěrce. Proto tato situace nemůže mít žádný vliv na výrok auditora

nebo jeho zdůvodnění. Výjimkou by byl extrémní případ, kdyby nedostatky ve vnitřních kontrolách byly takového charakteru, že by auditor vůbec nebyl schopen nashromáždit dostatečně průkazné informace potřebné k vyjádření výroku, a tak by byl nucen svůj výrok modifikovat pro nedostatek informací.

Případná „pouhá“ nespokojenost auditora s vnitřním kontrolním systémem se neobjeví ani nikde jinde ve zprávě auditora – rozhodně se popis takové situace nedá vepsat do odstavce zdůrazňující skutečnost nebo do odstavce s jinými skutečnostmi. Co se týká klíčových záležitostí auditu, v nich se lze vnitřního kontrolního systému dotknout, pokud se díky němu audit stane obtížným. Nicméně obtížnost auditu bude v této souvislosti spíše způsobena komplikovaností vnitřního kontrolního systému (zejména s ohledem na IT systémy – např. v případě auditu bitcoinové burzy) než jeho nedostatky.

Dokumentem, který by naopak měl obsahovat nálezy auditora ohledně nedostatků ve vnitřním kontrolním systému (např. chybějící kontroly, špatně navržené nebo prováděné kontroly), je dopis vedení společnosti. Dle ISA 265 je auditor povinen písemně informovat vedení (myšleno vč. osob pověřených správou a řízením) o tzv. významných nedostacích, tj. nedostacích, které si dle jeho úsudku zasluhují pozornost vedení účetní jednotky.

Jiří Pelák

Testy kontrol v IT prostředí



Roman Kalous

V tomto článku popisují, proč je důležité věnovat při provádění auditních testů pozornost hlavním informačním systémům účetních jednotek, jaké postupy a jakou praxi můžeme při provádění testů zvolit. A také jaké jsou sekundární přínosy IT kontrol.

Růst závislosti firem na IT systémech a technologiích je nezpochybnitelný. Auditor při kontrole účetní závěrky vychází z účetních dat, která jsou spravována a uložena v informačních systémech. Informační systémy nemůžeme považovat za „black box“, kterému nepotřebujeme rozumět a můžeme mu 100% věřit.

Auditor se IT systémy zabývá ze stejných důvodů, z jakých se zabývá vnitřním kontrolním systémem obecně:

1. za účelem stanovení plánu auditu, tj. v rámci seznámení se s účetní jednotkou a vyhodnocení rizik vzniku významné nesprávnosti,
2. za účelem posouzení důvěryhodnosti informací získávaných z IT systémů účetní jednotky, použitých auditorem při testech věcné správnosti, a
3. za účelem provádění testů účinnosti kontrol, které jsou závislé na IT systémech.

Je pochopitelné, že se auditor může chtít vyhnout hlubší analýze IT technologií. Důvodu 3 se lze vyhnout jednoduše, a to rozhodnutím neprovádět testy účinnosti kontrol; v takovém případě jsou samozřejmě nutné rozsáhlejší testy věcné správnosti. Lze se vyhnout též bodu 2 (tzv. audit kolem počítače), nicméně důsledkem je nutnost provádět podpůrné testy správnosti jakýchkoliv používaných výstupů z informačního systému (např. správnost věkové struktury pohledávek). Nelze se však vyhnout posuzování IT systémů z důvodu 1.

Rozsah takového posuzování nemusí být odborně náročný, pokud se jedná o jednodušší IT systémy nebo IT systémy, které auditor zná (např. běžné „krabicové“ programy na vedení účetnictví). Naopak v případě rozsáhlejších systémů, které jsou navíc často naprogramovány pro klienta na zakázku (nebo přímo samotným klientem), se auditor hlubšímu porozumění nemůže vyhnout, protože bez něho nebude schopen posoudit důvěryhodnost informací generovaných příslušným systémem.

Pokud některé transakce (např. poskytnuté služby telekomunikačními operátory) vznikají výhradně v informačních systémech, přičemž k ověření informací získaných z informačních systémů nebude možné využít testy

věcné správnosti, auditor musí počítat s tím, že v souladu s ISA 330.8(b) bude muset provést i testy účinnosti kontrol v těchto systémech.

IT prostředí hraje významnou roli

Každý den se na stránkách ekonomických i profesních časopisů dozvídáme, jak využití informační a komunikačních technologií (ICT) prostupuje provoz a řízení firem. Termíny jako „Cloud“, „Průmysl 4.0“, „Digitalizace“ mají konkrétní obsah v podobě digitálních archivů účetních dokladů, automatizovaného řízení skladů a výroby, elektronické fakturace. Podle Českého statistického úřadu vzrostlo mezi roky 2010 a 2015 využití ERP systémů v tuzemských podnicích z 21 na 30 %. Tento růst bude mít v blízké budoucnosti ještě větší intenzitu a rychlost¹.

Podle mezinárodního auditorského standardu ISA 315.81 – „Auditor se musí seznámit s informačním systémem, který se týká finančního výkaznictví, a s příslušnými obchodními procesy.“ A také dle ISA 315.93 „Auditor musí porozumět, jakým způsobem účetní jednotka řeší rizika plynoucí z informačních technologií.“

Například i při provádění substantivních testů zásob musí auditor zohlednit, z jakého informačního systému jsou záznamy čerpány a za jakých podmínek, a teprve potom učinit závěry.

Součástí seznámení s účetní jednotkou je tedy i popis kontrol v IT prostředí, popis hlavních aplikací používaných pro řízení firmy, označení hlavních rizik a jejich případného dopadu.

Rizika, která mohou z využívání IT plynout, jsou například tato:

- klient se automaticky spoléhá na systémy nebo programy, aniž by řešil potenciální riziko, že tyto systémy zpracovávají data nesprávně a/nebo zpracovávají nesprávná data,
- možný neoprávněný přístup k datům, který může vést k poškození, zničení dat nebo k manipulaci s nimi (např. zaznamenání neschválených nebo neexistujících transakcí nebo nesprávné zaznamenání transakcí),
- možnost, že pracovníci IT získají širší přístupová práva, než jaká potřebují k plnění svých povinností, čímž poruší princip rozdělení pravomocí,
- neprovedení nutných aktualizací příslušného software nebo
- nevhodné manuální zásahy mimo standardizovaný běh systému.

Kontroly v IT prostředí

Sám klient se obvykle snaží výše uvedená rizika omezit tak, že v oblasti IT zavede řadu kontrol. Tyto kontroly se obvykle dělí na obecné kontroly a aplikační kontroly.

Analýza těchto kontrol auditorovi umožní jak vyhodnotit rizika, tak připravit se na jejich případné pozdější otestování za účelem omezení rozsahu testů věcné správnosti.

Obecnými kontrolami IT se rozumí pravidla a postupy, které se týkají mnoha aplikací (programů, systémů). Týkají se kontrol na úrovni serverů a sítě, jednotlivých osobních počítačů i koncových uživatelů. K obecným kontrolám IT obvykle patří kontroly v následujících oblastech:

- provoz datového centra a sítě,
- nákup, změny a údržba systémového softwaru,
- změny počítačových programů,
- zabezpečení přístupu,
- nákup, vývoj a údržba aplikačních systémů.

Aplikačními kontrolami se rozumí manuální nebo automatizované postupy, které obvykle fungují na úrovni jednotlivých programů nebo procesů. Tyto kontroly poskytují ujištění, že se účetní transakce vyskytly, byly schváleny a byly úplně a správně zaznamenány a zpracovány.

Testy kontrol v IT prostředí

Při tvorbě osnovy pro testy kontrol v IT prostředí můžeme využít některé z globálních metodologií pro nastavení a řízení firemních procesů, jako jsou COSO, COBIT, NIST a další². Konkrétně je důležité zaměřit se na následující oblasti.

- **Základní hodnocení ICT.** Sledujeme, zda celkové vybavení, podmínky běhu, zálohování, připravenost na případné selhání systémů odpovídá velikosti firmy a charakteru jejího podnikání.
- **Identifikaci výjimek.** Popíšeme situace, kdy procesní kroky neprobíhají standardizovaně/systémově (například existuje uživatel, který má neomezená práva).



Podařilo se nám sehnat nového interního auditora!

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Růst tržeb v oblasti digitálních platforem ze 16 % na 37 % do roku 2021 (Gartner, „Building the Digital Platform: Insights From the 2016 Gartner CIO Agenda Report“, 2015), v roce 2021 se bude 27 % dat firem nacházet mimo jejich perimetr (oproti dnešním 10 %) – mimo jejich budovy a vlastní ICT vybavení (Gartner, „5 Steps to Closing SaaS Security Gaps“, 11. srpna 2016).

² COSO – <https://www.coso.org/>, COBIT – <http://www.isaca.org/Cobit/pages/default.aspx>, NIST – <http://nist.org/>

- **Ruční zpracování dat.** Popíšeme situace, kdy do ERP systémů vstupují ručně spravovaná data (například přecenení cizoměnového forwardu probíhá v Excelu).
- **Zálohy a obnovy systémů.** Zjišťujeme, jakým způsobem je řešeno zálohování a obnova hlavních systémů a zda je tato strategie v souladu s velikostí firmy a charakterem podnikání.
- **Proces rozšíření/upgrade systémů.** Popisujeme, jakým způsobem jsou aktualizovány nebo rozšiřovány systémy. To je velmi důležitý bod, protože v situaci, kdy nejsou dostatečně popsány a otestovány aktualizací kroky, neexistuje po provedení aktualizace záruka, že bude systém dávat stejné výstupy (například modul pro výpočet nedokončené výroby).

Další vodítka pro detailní testy můžeme najít ve standardech a normách pro oblast počítačové a síťové bezpečnosti. Například standardy ISO řady 27XXX obsahují jak popis formálních požadavků (ISO 27001), tak konkrétní dotazníky, checklisty a běžnou praxi ISO 27005. Můžeme využít i české transpozice ČSN ISO/IEC 27005.

Pro další podporu využíváme standardy AICPA – SAS 70 (Statement on Auditing Standards no. 70), SOC 1, 2, 3 (Service Organisation Control), které detailně stanovují podmínky na řízení a procesy ve společnostech, včetně využití ICT. Organizace AICPA věnuje pozornost kybernetické bezpečnosti, rozšiřuje rámec kontrol SOC o tzv. cybersecurity risk management programs. V dubnu tohoto roku AICPA vydala ukázkový report týkající se kontroly kybernetických rizik, který doporučuje přečíst s ohledem na ISA 315.93.³

Samotné testy kontrol v IT prostředí můžeme provést v pěti krocích.

- **Připravíme dotazník** tak, aby odpovídal podmínkám konkrétní účetní jednotky. Typicky zohledníme velikost společnosti, druh podnikání, počet zaměstnanců, hlavní informační systémy, hlavní dodavatele služeb – především v oblasti ICT, hlavní odběratele. Například pokud se jedná o výrobní společnost s nízkým počtem odběratelů, bude dotazník obsahovat otázky směřované na řízení výroby, evidenci výroby, účetnictví a zálohování.
- Najdeme osobu **zodpovědnou za oblast ICT.** Většinou to bývá jednatel nebo přímo pro tuto oblast jmenovaný IT ředitel. Je důležité komunikovat se specialistou, který porozumí a zodpoví všechny potřebné dotazy. Je samozřejmě možné, že zodpovězení některých dotazů bude delegovat na své podřízené nebo dodavatele.
- Osoba zodpovědná za oblast ICT **vyplní dotazník, pošle nám vyžádané podklady.** Jako hlavní podklady, které dokumentují a dokládají odpovědi v dotazníku, vyžadujeme konkrétní dokumenty – smlouvy, směrnice, záznamy o běhu (logy) klíčových aplikací, podepsa-

né formuláře, snímky obrazovky z běžného provozu systémů apod.

- Provedeme **vyhodnocení dotazníku a dodaných podkladů.** Nejlépe formou rozhovoru s osobou zodpovědnou za oblast ICT společně projdeme všechny dotazy a případné nejasnosti.
- Formulujeme **závěr testů kontrol**, archivujeme veškeré podklady. V závěru testů uvedeme všechna nalezená rizika zkrácením účetní závěrky – v důsledku nesprávné funkce řízení a procesů v oblasti ICT.

Přínos testů kontrol v IT prostředí

Primárním cílem provedení testů kontrol v IT prostředí je vyhodnocení rizika zkrácením účetní závěrky. Zároveň se jedná o důkladnou analýzu rizik v oblasti ICT. Tato analýza může být přínosem pro klienta a pomoci v orientaci ve složitém a dynamickém prostředí ICT.

- **Aktuální pohled na to, jak firma funguje v oblasti ICT** (např. klíčová data mezi systémem výroby a účetnictvím putují pomocí USB disků v excelovém sešitu a tento excel upravují tři zaměstnanci).
- **Zdůraznění rizik v oblasti ICT** (např. ve firmě funguje proces řízení přístupových práv do ERP systému, ale neexistuje dokumentace; to znamená velkou závislost na IT dodavateli a většinou na jedné osobě).
- **Doporučení pro strategii řízení IT** (např. ve firmě se používá server s operačním systémem Windows Server 2008 R2; je důrazně doporučena aktualizace na verzi 2016).

Je vždy náročné vytvořit jednoduché a srozumitelné shrnutí, pokud je samotný problém složitý a proměnlivý. Takové ale jsou i auditní testy. I proto je potřeba důkladně se vyznat v aktuálním stavu, a také neustále sledovat změny, trendy a vývoj v oblasti ICT.

Roman Kalous

Ing. Roman Kalous, Ph.D. je IT konzultant ve společnosti Moore Stephens. Je soudním znalcem v oborech kybernetika a ekonomika. Je také certifikovaný finanční risk manager (GARP FRM®). Soustředí se na propojení a efektivitu podnikových systémů, zpracování dat a výpočtů.



³ <http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AssuranceAdvisoryServices/DownloadableDocuments/Illustrative-Cybersecurity-risk-management-report.pdf>

Stručně o rámci vnitřních kontrol COSO



Vladimír
Králíček

Mezinárodní auditorské standardy ukládají statutárním auditorům povinnost seznámit se a popsat (zdokumentovat) systém vnitřních kontrol té účetní jednotky, jejíž účetní závěrku ověřují. ISA 315 *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí* v odstavci 12 uvádí, že „Auditor je povinen

se seznámit s vnitřním kontrolním systémem v rozsahu, který je relevantní pro audit. Ačkoliv většina kontrol relevantních pro audit se pravděpodobně bude týkat účetního výkaznictví, ne všechny kontroly, které se týkají účetního výkaznictví, jsou relevantní pro audit. Auditor při posouzení toho, zda je určitá kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s ostatními relevantní pro audit, použije svůj odborný úsudek“. V navazující aplikační a vysvětlující části pak ISA 315 v odstavci A51 popisuje smysl vnitřního kontrolního systému slovy „... je navržen a vykonáván proto, aby řešil identifikovaná podnikatelská rizika, která ohrožují dosažení některého z cílů účetní jednotky, které se týkají:

- spolehlivosti účetního výkaznictví účetní jednotky,
- účinnosti a úspornosti jejich činností,
- dodržování příslušných právních předpisů.

Způsob, jakým je vnitřní kontrolní systém navržen, zaveden a vykonáván, se liší podle velikosti a složitosti účetní jednotky.“

V odstavci A58 je auditorům doporučeno, aby vzali v úvahu přístup, který vnitřní kontrolní systém rozděluje na pět složek, a to:

- a) kontrolní prostředí,
- b) proces hodnocení rizik účetní jednotkou,
- c) informační systém, včetně odpovídajících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a komunikace,
- d) kontrolní činnost,
- e) monitorování kontrol.

Poměrně podrobný popis jednotlivých složek vnitřního kontrolního systému obsahuje příloha č. 1 tohoto standardu.

S již uvedeným přístupem zpravidla auditoři nemají zásadní problém, využívají jej pro identifikaci rizik a následně pro určení toho, jaké postupy zvolí jako reakci na identifikovaná rizika. Zásadní, i když možná podružnou otázkou však může být, jak je možné, že účetní jednotky postupují při tvorbě svých vnitřních kontrolních systémů tak, že tyto systémy jsou popsateľné právě způsobem, který je obsažen v Mezinárodních auditorských standardech, přičemž je zřejmé, že účetní jednotky podle těchto standardů postupovat nemusí

(a mnohé osoby pověřené správou a řízením společností ani nevědí, že vůbec nějaké auditorské standardy existují). Při pátrání po příčinách tohoto stavu lze narazit na zkratku COSO. Cílem tohoto článku je stručně vysvětlit vznik, obsah a souvislost s auditorskou činností těch aktivit, které se zkratkou COSO označují.

Historie sahá do poloviny 70. let minulého století, kdy U.S. Securities and Exchange Commission (SEC) společně s Kongresem Spojených států výrazně zasáhla do nekalých úplatkářských praktik mnoha amerických podniků, především pak směrem k jejich zahraničním aktivitám. V roce 1977 byl vydán zákon s označením „Foreign Corrupt Practices Act“ (zákon o zahraničních korupčních praktikách), který jednoznačně označil úplatkářství v zahraničí jako kriminální čin a dále pak vyžadoval vybudování vnitřních mechanismů, které by těmto praktikám měly zabránit. Odezvou na tento zákon pak byla soukromá iniciativa pěti významných profesních organizací v USA, která podpořila práci tzv. Treadway komise (vznikla v roce 1985). Není asi nikterak překvapivé, že mezi takzvanými sponzory této iniciativy převažovaly organizace sdružující účetní a auditory¹. Aktivita Treadway komise vyvrcholila vydáním zprávy o podvodném účetním výkaznictví (Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting) v říjnu 1987. V návaznosti na vydanou zprávu se organizace, které podpořily činnost komise, rozhodly svoji aktivitu neukončit, ale naopak věnovat se problematice vnitřních kontrol a rizik vzniku chyb či podvodného jednání soustavně. Výsledkem pak v roce 1992 bylo vydání první verze tzv. Integrovaného rámce vnitřních kontrol (Internal Control – Integrated Framework). A právě v tomto Integrovaném rámci vnitřních kontrol (dále také jen Rámeček) je definována vnitřní kontrola a vymezeno pět základních, vzájemně propojených komponent (částí), ze kterých se vnitřní kontrolní systém skládá. Těmito částmi jsou:

- kontrolní prostředí,
- hodnocení rizik,
- kontrolní činnosti,
- informace a komunikace,
- monitoring.

Tyto komponenty však představují jen jednu rovinu ze systému, který je organizován, popisován či zobrazován v třírozměrném prostoru. Druhým rozměrem jsou hlavní cíle kontrolního systému, kterými jsou:

- účelnost a hospodárnost provozních aktivit (Operations),
- spolehlivost finančního (účetního) výkaznictví (Financial Reporting); později již jen jako výkaznictví (Reporting),
- soulad s regulacemi (Compliance).

¹ American Accounting Association, American Institute of CPAs, Financial Executive International, The Association of Accountants and Financial Professionals in Business, The Institute of Internal Auditors

Třetí rozměr pak představují ty složky entity (podniku či jakékoli jiné organizace), ve kterých se kontrolní aktivity realizují, tedy:

- entita jako celek,
- divize,
- provozní jednotky,
- funkce.

Zatímco první dva rozměry jsou od počátku COSO v podstatě stabilní, třetí rozměr se potýká s určitou nejasností ve výkladu či popisu. Nejprve se složky v tomto rozměru označovaly velmi obecně jako „jednotka A“, „jednotka B“ atd. a „činnost 1“, „činnost 2“ atd. Tento původní obecný přístup z roku 1992 byl později pozměněn na uvedené členění entita – divize – provozní jednotky – funkce (COSO 2013).

COSO kromě rámce interních kontrol vydalo i standard pro celopodnikové řízení rizik COSO – ERM – Integrated Framework. Je otázkou, zda překrývání vnitřních kontrol jako takových s kontrolami specificky zaměřenými na rizika je oblast, která externí auditory zajímá při plnění úkolů stanovených ISAs. Je asi užitečné vědět, že tato metodika či standard existují a mnohé větší podniky jí ve své praxi úspěšně aplikují. Navíc, ve srovnání s předchozím a dnes paralelně existujícím rámcem pro vnitřní kontroly je rámec ERM rozšířen o strategické cíle v první dimenzi, stanovení cílů a identifikace událostí v druhé dimenzi. Třetí dimenze je pro účetní asi obtížně uchopitelná, neb její složky jsou označeny jako:

- pobočka či dceřiná společnost (Subsidiary),
- podnikatelská jednotka (Business Unit),
- divize (Division),
- entita (Entity level).

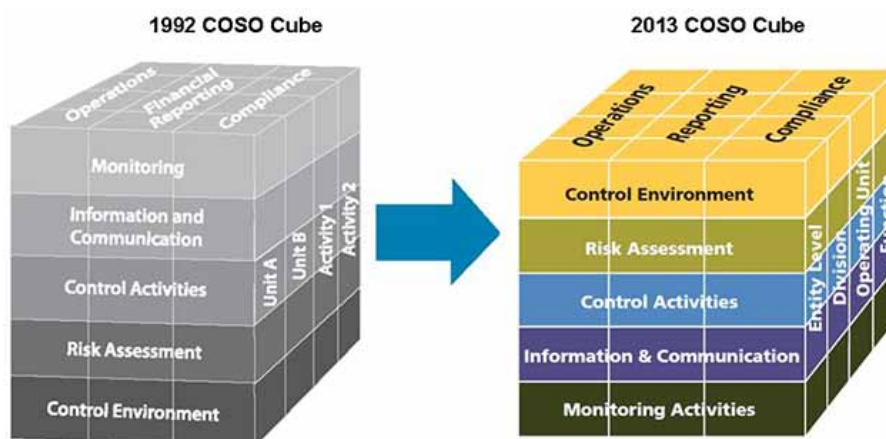
Na základě porovnání všeho, co bylo o rámcích COSO řečeno, s Mezinárodním auditorským standardem ISA 315 lze konstatovat, že ISA 315, obdobně

jako o mnoho let později SOX 404, z rámce COSO čerpá, nebo jej téměř zcela využívá. To, co by podle mého názoru mohlo být pro auditory inspirující, je především uvědomění si skutečnosti, že vnitřní kontrolní systém není celistvost jako taková, ale je skutečným systémem, který má své poměrně jasně definované prvky a vazby mezi nimi. Vnímání toho, že kontrolní činnosti, ale i identifikace rizik, informace a komunikace, do jisté míry i monitoring, probíhají na rozličných úrovních, procesy počínaje a účetní jednotkou jako celkem konče, je zcela zásadní. Po přečtení článku pak již nezbývá, než se zamyslet nad obrázkem COSO krychlí, jako názorného a jednoduchého vyjádření uvedených myšlenek i principů COSO jako takových.

Vladimír Králíček

Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc. je absolventem VŠE v Praze, s kterou je spjata i převážná část jeho profesní kariéry. V současné době je garantem a vyučujícím předmětů Auditing na magisterském i doktorském studiu a Vnější a vnitřní kontrola na magisterském studiu. Na katedře finančního účetnictví a auditingu se věnuje i problematice podvodných jednání, forezních šetření, due diligence a corporate governance. V minulosti působil v řadě funkcí na KA ČR, především pak jako její prezident v letech 2004 až 2007. Byl členem jednoho z poradních výborů IFAC (Developing Nations Committee v letech 2008–2012). Téměř dvacet let se věnoval auditorské profesi jako praktikující auditor (Nexia International) i jako lektor KA ČR. V současné době se věnuje metodice auditu ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR. V poslední době se také zabývá problematikou regulace a kontroly a počítačovými nástroji pro podporu auditorské a kontrolní činnosti.

Obrázek: COSO Vývoj (první a poslední verze integrovaného rámce)





Test: Vnitřní kontrolní systém

Vyberte vždy jen jednu z variant, kterou považujete za nejsprávnější.

1. Zjištěné významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému v průběhu auditu auditor popíše:

- a) pouze v dopisu vedení,
- b) ve zprávě auditora (v odstavci zdůrazňujícím skutečnost) a v dopisu vedení,
- c) ve zprávě auditora (v odstavci o jiných skutečnostech) a v dopisu vedení,
- d) ve zprávě auditora v části „Nedostatky vnitřního kontrolního systému“.

2. Auditor je povinen použít testy kontrol:

- a) pokud vnitřní kontrolní systém vyhodnotí jako slabý,
- b) pokud kontrolní riziko vyhodnotí jako nízké,
- c) pokud auditor plánuje omezit testy věcné správnosti,
- d) pokud tyto kontroly vyhodnotil jako tzv. „relevantní“.

3. Testy kontrol lze provádět:

- a) výhradně v rámci předaudit,
- b) výhradně po skončení auditovaného účetního období,
- c) pouze současně s testy věcné správnosti,

d) v rámci předaudit i po skončení auditovaného účetního období.

4. Pokud se nezmění podmínky, za jakých jsou kontroly testovány, lze tyto testy pro účely auditu provádět (nikoli však u všech kontrol najednou) každé:

- a) dva roky,
- b) tři roky,
- c) čtyři roky,
- d) pět let.

5. Při testech kontrol nelze využít:

- a) dotazování,
- b) analytické postupy,
- c) opakované provedení,
- d) pozorování.

6. Pokud auditor po provedení testů vyhodnotí kontrolu jako neúčinnou:

- a) modifikuje výrok auditora z důvodu neúčinných kontrol,
- b) modifikuje výrok z důvodu nedostatku informací,
- c) musí testy kontrol nahradit jinými testy,
- d) k případné modifikaci výroku přistoupí až podle výsled-

ků původně naplánovaných testů věcné správnosti.

7. Dokumentem, který nelze použít jako inspiraci při navrhování vhodných postupů testů kontrol v IT prostředí, je:

- a) SAS 70,
- b) SOC 2,
- c) SOC 3,
- d) ISA 210.

8. Mezi prvky vnitřního kontrolního systému nepatří:

- a) kontrolní prostředí,
- b) příloha účetní závěrky,
- c) informační systém a komunikace,
- d) vyhodnocování rizik účetní jednotkou.

9. Rámec COSO nelze využít:

- a) při ověřování souladů procesů účetních jednotek s požadavky SOX,
- b) jako inspiraci pro vytvoření vnitřního kontrolního systému,
- c) k analýze vnitřního kontrolního systému,
- d) jako vodítko při stanovování účetních odhadů.

10. Veškeré významné zůstatky nebo skupiny transakcí:

- a) nemusí být testovány pomocí testů věcné správnosti, pokud jsou dostatečně otestovány pomocí testů kontrol,
- b) musí být vždy testovány pomocí testů věcné správnosti,
- c) musí být vždy testovány pomocí testů věcné správnosti i pomocí testů kontrol,
- d) musí být vždy testovány pomocí testů kontrol.



Pan ředitel právě probírá s naší interní auditorkou důležitost principu čtyř očí.

Kresba: Ivan Svoboda

Test připravil Jiří Pelák



Žádný strach, pánové, pan Ticháček je součástí našeho systému monitorovacích kontrol.

Kresba: Ivan Svoboda

Co najdete v e-příloze č. 5/2017

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Daně

- Přípravovaná novela Daňového řádu
- Nález Ústavního soudu z konce roku 2016 a kontrolní hlášení

Právo

- Dlužník nebude mířit hned do insolvence, bude se moct jen „platebně zadržnout“
- Nejvyšší soud opětovně k (nepřípustnosti) souběhu funkcí
- Informace o skutečných majitelích právnických osob, svěřenských fondů a obdobných struktur možná budou zveřejněny
- Prokazování skutečného majitele čestným prohlášením v zadávacím řízení?

Zaznamenali jsme

- Akcionáři na valné hromadě ČS rozhodli o dividendě 76 Kč na akcii

- Valná hromada KB schválila dividendu za rok 2016 ve výši 40 Kč na jednu akcii
- Valná hromada MONETA Money Bank rozhodla o rozdělení zisku za rok 2016
- Na obce se řítí nový zákon o kontrole veřejných financí. Jeho zavedení bude stát stamiliony
- Nemocnice se sloučí do jednoho koncernu, který povede jeden šéf
- Audit Jágrova Kladna: Špatné smlouvy i účetnictví, létají miliony
- Hokejisté miliony nedluží. Radnice reagovala na audit

-VeL-



AUDITOR č. 5/2017

ročník XXIV

REDAKCE

Komora auditorů ČR
Opletalova 55, 110 00 Praha 1
tel.: 224 212 670, 221 602 289
e-mail: redakce@kacr.cz

REDAKTORKA

Ing. Lenka Velechovská, Ph.D.

REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyna
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Ing. Jana Skálová, Ph.D.
Ing. Michal Štěpán
Ing. Petr Vácha

VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky
tel.: 224 212 670, 224 222 178
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.
Hráského 15, 148 00 Praha 4
tel.: 607 972 085
e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR