

AUDITORSKÉ POSTUPY

OBSAH

1 Úvod.....	76
2 Výnosy.....	77
3 Náklady.....	84
4 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	92
5 Dlouhodobý hmotný majetek.....	98
6 Dlouhodobý finanční majetek.....	106
7 Zásoby.....	111
8 Pohledávky.....	120
9 Krátkodobý finanční majetek.....	130
10 Časové rozlišení v aktivech a dohadné účty aktivní.....	138
11 Vlastní kapitál.....	142
12 Rezervy.....	146
13 Bankovní úvěry a výpomoci.....	153
14 Závazky.....	158
15 Daně.....	166
16 Časové rozlišení v pasivech.....	172
17 Účetní výkazy.....	176
18 Příloha k účetní závěrce.....	179

1. ÚVOD

Tato část Příručky je věnována postupům vyhodnocení rizik v jednotlivých auditních oblastech rozvahy a výsledovky a reakcím na tato rizika prostřednictvím dalších postupů zahrnujících:

- testy kontrol,
- analytické testy věcné správnosti,
- testy detailních údajů.

Každá kapitola má zpravidla dvě přílohy. První obsahuje ilustrativní příklady možných rizik v dané auditní oblasti. Druhá příloha nabízí příklady možných následných auditorských postupů v reakci na identifikovaná rizika. Tam, kde je to relevantní, obsahují kapitoly také vzorové konfirmační dopisy.

Tato Příručka neobsahuje vzorové programy auditu pro jednotlivé oblasti rozvahy a výsledovky, protože konkrétní vhodné postupy musí určit auditor individuálně na základě posouzení rizik u konkrétní účetní jednotky. Proto není možné sestavit například „program testu pohledávek“, a to ani v rámci této Příručky, ale dokonce ani v rámci jedné auditorské firmy, protože způsob testování pohledávek se nutně bude lišit mezi různými účetními jednotkami (pokud budou identifikována různá rizika).

Tato Příručka proto namísto hotových programů auditu obsahuje dokument X30 představující univerzální základ pro tvorbu konkrétních programů auditu pro jednotlivé oblasti rozvahy a výsledovky. Tento dokument je nutno vždy „dotvořit“ doplněním konkrétních postupů pro danou oblast a daného klienta. Při volbě těchto postupů je samozřejmě možné a vhodné inspirovat se obsahem příslušné kapitoly této Příručky, včetně popisovaných možných postupů pro danou oblast. Je však nutno si uvědomit, že tyto postupy jsou pouze ilustrativní. Volba konkrétních postupů je vždy záležitostí odborného úsudku auditora.

2. VÝNOSY

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly jsou výnosy zaúčtované v průběhu běžného účetního období. Primárním problémem při účtování výnosů je stanovit okamžik, kdy výnos nastal.

Pro lepší přehlednost je testování některých výnosů popsáno v kapitolách věnovaných přímo souvisejícím položkám rozvahy, jako jsou dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, zásoby, dlouhodobý nebo krátkodobý finanční majetek, pohledávky, rezervy atd.

Při vyhodnocování rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnici účetní jednotky, které se zabývají účtováním o výnosech, a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod. Zejména se jedná o posouzení okamžiku, ve kterém považuje účetní jednotka dle vnitřní směrnice výnos za realizovaný.

V oblasti výnosů je auditor povinen předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu, a musí proto vyhodnotit, jaké druhy výnosů, výnosových transakcí či tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik. Jinými slovy, auditor musí předpokládat existenci takovýchto rizik, pokud neprokáže opak. Jestliže auditor došel k závěru, že riziko výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem ve spojitosti s účtováním o výnosech není v případě konkrétní zakázky relevantní, je povinen do dokumentace auditu uvést důvody, které ho k tomuto závěru vedly.

Co vzít v úvahu

Při vyhodnocování rizik v oblasti výnosů je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jaké jsou typy výnosů, které účetní jednotka realizuje?
- Znalost okruhu zákazníků (Má účetní jednotka stálý okruh několika zákazníků nebo řadu drobných odběratelů, kteří se v průběhu času mění?).
- Informace o distribučních cestách (např. uskutečňují se prodeje z jednoho místa (skladu) a údaje o prodeji jsou k dispozici na jednom místě a v jednom systému, využívá účetní jednotka konsignačních skladů u zákazníků atd.?).
- Uplatňované obchodní podmínky včetně cen a dodacích podmínek, způsoby ocenění zásob.
- Informace o tom, zda se jedná o kusovou/zakázkovou výrobu nebo hromadnou standardizovanou produkci a informace o délce výrobního cyklu.
- Využívá účetní jednotka v oblasti výnosů automatizovaný informační systém nebo se jedná o manuální proces?
- Je účetní jednotka členěna do několika divizí, přičemž každá používá svoje vlastní pravidla pro účtování o výnosech z důvodu specifičnosti jejich činností a typů výnosů?
- Mají odběratelé silnou vyjednávací pozici a můžeme například identifikovat retrospektivní úpravy prodejních cen?
- Jaké jsou obvyklé typy slev poskytované zákazníkům?
- Potýká se účetní jednotka s velkou zmetkovitostí svých výrobků? Jakým způsobem řeší reklamace?
- Jaké osoby (oddělení účetní jednotky) jsou zapojeny do procesu na straně výnosů účetní jednotky a jaké jsou jejich cíle (Jsou například prodejní manažeři odměňováni podle výše dosažených tržeb?)
- Je činnost účetní jednotky spojena se sezónními výkyvy?
- Je hrubá marže účetní jednotky stabilní a srovnatelná s maržemi v daném odvětví?
- Realizuje účetní jednotka své výnosy především se spřízněnými stranami?

Jaké použít postupy

Při vyhodnocování rizik v oblasti výnosů je vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- se zaměstnanci obchodního oddělení,
- s pracovníky controllingového oddělení účetní jednotky,
- v případě výrobních účetních jednotek i s vedoucím výrobního oddělení.

Při vyhodnocování rizik v oblasti výnosů je vhodné použít například následující analytické procedury:

- hrubá marže – časový vývoj, vývoj po produktových řadách, srovnání s obvyklými hodnotami typickými pro dané odvětví,
- vztah mezi jednotlivými druhy výnosů a nákladů.

Při vyhodnocování rizik v oblasti výnosů je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- popis postupů schvalování a účtování výnosů pro všechny významné zdroje výnosů,
- podnikové plány a rozpočty obsahující očekávané tržby vyjádřené nejen v peněžních, ale i v naturálních jednotkách,
- analýzy odchylek plánů a skutečně realizovaných tržeb,
- analýzy ziskovosti jednotlivých výrobků či produktových řad,
- standardní smlouvy či smlouvy s významnými odběrateli,
- prodejní ceníky.

Při vyhodnocování rizik v oblasti výnosů není obvyklé provádět pozorování podnikových činností účetní jednotky s výjimkou například pozorování činnosti maloobchodních jednotek (prodejen).

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorских postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

POSTUPY PROVÁDĚNÉ V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Obecné principy

V reakci na vyhodnocená rizika v oblasti výnosů se zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím analytických i detailních testů. Rizika v oblasti výnosů je však také často možné pokrýt testy kontrol.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorских postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést vždy alespoň jeden test věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Auditor však není povinen provádět testy věcné správnosti pro všechna tvrzení u významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor reaguje na významné riziko pouze prováděním testů věcné správnosti (tedy neprovádí testy provozní účinnosti kontrol), musí auditorские postupy u takového rizika zahrnovat testy detailních údajů.

Testy kontrol

Pro řadu účetních jednotek platí, že procesy v oblasti výnosů jsou automatizované a že transakcí spojených s účtováním výnosů je velké množství, např. ve srovnání s účtováním dohadných položek. Proto je pro provádění dalších auditních procedur často vhodné využít informace o vnitřním kontrolním prostředí účetní jednotky a zvolit strategii testování kontrol. Pokud má účetní jednotka automatizovaný systém v oblasti výnosů, je možné pro testování provozní účinnosti automatizovaných kontrol otestovat pouze jednu položku, což může být mnohem efektivnější způsob testování než testy detailních údajů. Je potřeba mít na paměti, že v tomto případě je ale nutné se ujistit, že účetní jednotka má účinně fungující obecné počítačové kontroly.

Analytické testy

Stejně tak je pro výnosy typické, že v účetní jednotce je k dispozici dostatek podkladů, na základě kterých je možné předvídat celkový objem očekávaných výnosů, protože je možné identifikovat předvídatelné vztahy mezi různými informacemi finančního i nefinančního charakteru. Jednoduchým příkladem mohou být informace o prodaném množství zboží a cenících. Na základě takových informací lze jednoduše vypočítat očekávané hodnoty výnosů z prodeje zboží a porovnat je se skutečně zaúčtovanými částkami, jinými slovy provést analytický test věcné správnosti.

Testy detailních údajů

Provázanost s ostatními údaji je obvykle vyšší u tržeb z prodejů než u ostatních výnosů. Ostatní výnosy mohou zahrnovat určité neobvyklé položky a z tohoto důvodu může být obtížné příslušné údaje získat nebo je použít při výpočtu očekávané hodnoty výnosů. Z toho důvodu může být vhodné provádět u ostatních výnosů spíše testy detailních údajů.

* * * * *

Příklady možných auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI VÝNOSŮ

	Riziko	Tvrzení
1	<p>ZÁVISLOST MANAŽERSKÝCH BONUSŮ NA DOSAŽENÝCH TRŽBÁCH <i>Popis situace: Bonusy obchodních manažerů jsou závislé na vykázaných tržbách.</i> Výnosy mohou být nadhodnoceny, protože tržby mohly být zaúčtovány na základě uzavřených obchodních smluv, přestože příslušná plnění dosud nebyla poskytnuta.</p>	(E) Existence (A) Správnost
2	<p>NEPLATNÉ ODESLÁNÍ VÝROBKŮ NEBO ZBOŽÍ ZÁKAZNÍKŮM Tržby za prodej vlastních výrobků nebo zboží mohou být nadhodnoceny, protože faktury mohly být zaúčtovány na základě odeslání vlastních výrobků nebo zboží ze skladu, přestože neexistuje objednávka. Výrobky nebo zboží mohou být kdykoli vráceny na sklad, tedy i po konci účetního období.</p>	(E) Existence
3	<p>DODACÍ PODMÍNKY U ZAHRANIČNÍCH ODBĚRATELŮ <i>Popis situace: Účetní jednotka má většinu klientů v zahraničí a nese rizika a náklady spojené s přepravou výrobků nebo zboží do místa určení a ke splnění smluvních povinností a přechodu vlastnictví výrobků nebo zboží dochází tedy až v místě dodání v zahraničí.</i> Tržby za prodej výrobků nebo zboží mohou být nadhodnoceny, protože účetní jednotka účtuje o výnosu v okamžiku vyskladnění výrobků nebo zboží ze skladu bez ohledu na dohodnuté dodací podmínky.</p>	(A) Správnost
4	<p>RIZIKO S OHLEDEM NA SNAHU MINIMALIZOVAT DAŇOVOU POVINNOST <i>Popis situace: Vedení účetní jednotky je motivováno snížit výnosy, aby v konečném důsledku účetní jednotka vykázala nižší daňovou povinnost, a fakturační systém není integrován s finančním účetnictvím.</i> Tržby za prodej výrobků a služeb mohou být podhodnoceny, protože některé vystavené faktury nemusely být zaúčtovány.</p>	(C) Úplnost
5	<p>NESPRÁVNÉ PRODEJNÍ CENY Tržby mohou být zaúčtovány v nesprávné výši, protože mohlo dojít k chybě v kalkulaci prodejní ceny, která je uvedena na faktuře.</p>	(A) Správnost
6	<p>POUŽITÍ NESPRÁVNÝCH CIZOMĚNOVICH KURZŮ <i>Popis situace: Tržby jsou realizovány v cizích měnách.</i> Výnosy mohou být zaúčtovány v nesprávné výši, protože tržby v cizích měnách mohly být zaúčtovány nesprávným kurzem.</p>	(A) Správnost
7	<p>SLUŽBY NÁLEŽEJÍCÍ DO DVOU ÚČETNÍCH OBDOBÍ <i>Popis situace: Část fakturovaných služeb se fakturuje za období, které přesahuje konec účetního období účetní jednotky (část výnosů patří do běžného účetního období, část do následujícího účetního období).</i> Výnosy za služby mohou být zaúčtovány do nesprávného období, protože nemuselo dojít k jejich správnému časovému rozlišení.</p>	(A*) Správnost (správné období)

8	<p>DOBROPISY</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka často vystavuje dobropisy z důvodu, že na původních fakturách jsou uvedeny standardní prodejní ceny dle dlouhodobě platných ceníků, aniž by byly zohledněny prodejní akce (nižší ceny), které uzavřeli obchodníci pro vybrané obchodní transakce.</i></p> <p>Tržby za výrobky mohou být nadhodnoceny, protože vystavené dobropisy nebyly zaúčtovány, resp. nebyly zaúčtovány do správného období.</p>	(A*) Správnost (správné období)
9	<p>VÍCESLOŽKOVÉ TRANSAKCE</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka prodává své výrobky spolu se zajištěním pravidelných servisních prohlídek po dobu tří let.</i></p> <p>Tržby za prodané výrobky a služby mohou být nadhodnoceny a nesprávně klasifikovány, protože účetní jednotka účtuje o celé tržbě jednorázově jako o tržbě za prodej vlastních výrobků, aniž by oddělila a časově rozlišila část tržeb související s doprovodnou službou (servisní prohlídky).</p>	(A*) Správnost (správné období)
10	<p>PERMANENTNÍ VSTUPENKY</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka poskytuje sportovní služby a zákazník je oprávněný čerpat tyto služby na základě úbrady a získání členství ve sportovním klubu (permanentní vstupenky). Členství (permanentní vstupenka) je platná po dobu 12 měsíců od jejího zakoupení.</i></p> <p>Tržby za služby mohou být nadhodnoceny, pokud účetní jednotka účtuje o tržbě jednorázově, nikoliv postupně v průběhu doby členství ve sportovním klubu (platnosti permanentní vstupenky).</p>	(A*) Správnost (správné období)
11	<p>BRUTTO VERSUS NETTO PRINCIP ÚČTOVÁNÍ TRŽEB</p> <p><i>Popis situace: Distributor zařizuje dodávky výrobků od výrobce zákazníkům a jedná se o princip mandanta ("agent"), protože účetní jednotka není vystavena významným rizikům spojeným s prodejní transakcí a částka za poskytnutou službu se vypočítává jako procento z fakturované částky odběrateli výrobků.</i></p> <p>Tržby mohou být nadhodnoceny, protože účetní jednotka vykazuje tržby brutto způsobem, přestože výnosem má být jen částka provize.</p>	(A) Správnost

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI VÝNOSŮ**Testy kontrol**

	Procedura	Tvrzení
1	PÁROVÁNÍ: OBJEDNÁVKA - FAKTURA - DODACÍ LIST Vybrat X vystavených faktur a ověřit, že faktury byly schváleny na základě porovnání objednávkovou cenou a spárované s přepravními dokumenty potvrzujícími realizaci transakce (potvrzený dodací list)	EA
2	AUTOMATICKÁ KONTROLA (CENÍK) <i>Popis situace: Dochází k automatickému načtení ceny na vystavené faktuře z ceníku.</i> Testovat provozní účinnost automatické kontroly tím, že si na jednom případě pokusem ověříme, že při vystavení faktury a zadání produktu se na fakturu automaticky načte cena z platného prodejního ceníku pro daný produkt a není možné tuto cenu na faktuře upravit. Zároveň ověřit, že existují přiměřené postupy zajišťující správnost a spolehlivost ceníku v počítačovém systému.	AV

Analytické testy věcné správnosti

	Procedura	Tvrzení
3	TEST S VYUŽITÍM SEZNAMU PRODEJŮ V NATURÁLNÍCH JEDNOTKÁCH Tržby za prodané výrobky: Na základě nezávislých údajů provést odhad očekávané částky výnosů, která by měla být zaúčtována. Získat a ověřit seznam prodejů v naturálních jednotkách podle jednotlivých produktů účetní jednotky a vynásobit tato množství prodejními cenami, které jsou podle ceníků platné v daném roce pro jednotlivé výrobky.	AV
4	TESTOVÁNÍ PROSTŘEDNICTVÍM MARŽE <i>Popis situace: Účetní jednotka na základě smluvních podmínek se svými odběrateli odvíjí prodejní cenu od nákladové (nákupní) ceny, kterou navýší o fixní procento z nákladové ceny:</i> Na základě již auditovaných nákladů na prodané zboží provést odhad očekávané částky tržeb za prodané zboží, tzn. hodnota očekávaných tržeb za zboží = hodnota nákladů na prodané zboží * (100 + x %), kde x představuje fixní procento obchodní přírážky (mark-up) získané ze spolehlivého zdroje nezávislého na účetnictví.	V

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
5	PŘEPRAVNÍ DOKUMENTY A SMLOUVY JAKO PODPŮRNÁ DOKUMENTACE Vybrat položky z účetních zápisů (zaúčtovaných tržeb za zboží/výrobky) a porovnat s příslušnou podpůrnou dokumentací (dodací listy, smlouvy atd.).	E
6	DOBROPISY Vybrat položky z nezávislé dokumentace (například záznamy o reklamacích a vratkách vystavených po konci účetního období), odsouhlasit na vystavený dobropis, a ujistit se, že byl ve správné částce zaúčtován do správného období dle výnosů, ke kterým se vztahuje.	A*
7	PROVÁZÁNÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ NA PRODANÉ ZBOŽÍ Vybrat položky z nákladů vynaložených na prodané zboží a ujistit se, že ke každé vybrané položce nákladů vynaložených na prodané zboží existuje příslušná položka zaúčtovaná ve výnosech.	C
8	CENÍKY JAKO PODPŮRNÁ DOKUMENTACE Vybrat položky z účetních zápisů tržeb a určit, zda fakturovaná částka byla správně vypočtena a zaúčtována na základě platných ceníků, dohodnutých smluvních cen včetně příslušných slev uvedených v obchodních smlouvách nebo potvrzených objednávkách.	V
9	VYSTAVENÉ FAKTURY A VAZBA NA DPH Vybrat položky výnosů ze seznamu vystavených faktur a zkontrolovat, že výnos a daň z přidané hodnoty byly správně vypočteny a zaúčtovány na správný účet a ve správném období.	AV
10	VÝNOSY V CIZÍCH MĚNÁCH Posoudit přiměřenost používané metody pro účtování výnosů realizovaných v cizích měnách a na vybraných položkách výnosů v cizích měnách zkontrolovat užití správného kurzu dle vnitřních postupů účetní jednotky.	V
11	VÝNOSY ZA SLUŽBY VE VAZBĚ NA UZAVŘENÉ SMLOUVY A OBJEDNÁVKY Vybrat položky ze zaúčtovaných výnosů za služby a zkontrolovat, zda zaúčtovaný výnos odpovídá smluvním podmínkám dle uzavřených smluv nebo potvrzených objednávek a postupům pro účtování výnosů v souladu s příslušným účetním rámcem.	CA
12	OSTATNÍ TRŽBY Vybrat položky ze zaúčtovaných ostatních tržeb a porovnat s příslušnou podpůrnou dokumentací (dodací listy, smlouvy atd.).	C
13	UZNÁNÍ VÝNOSŮ S OHLEDEM NA DODACÍ PODMÍNKY (INCOTERMS) <i>Popis situace: Účetní jednotka má většinu klientů v zahraničí a nese rizika a náklady spojená s přepravou výrobků do místa určení a ke splnění smluvních povinností a změně vlastnictví výrobků dochází tedy až v místě dodání v zahraničí, přičemž doba dodání se pohybuje například od 3 do 10 dnů ode dne vyskladnění.</i> Vybrat položky z účetních zápisů zaúčtovaných v posledních 10 dnech běžného účetního období a získat k těmto účetním zápisům podpůrnou dokumentaci v podobě potvrzených dodacích listů nebo jiných přepravních dokumentů (např. CMR) a příslušných obchodních smluv s odběrateli, které obsahují dodací podmínky, pro ověření okamžiku, ve kterém účetní jednotka realizovala výnos.	A*

3. NÁKLADY

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly jsou náklady zahrnující veškeré náklady zaúčtované v běžném účetním období, včetně změny stavu zásob nedokončené výroby a výrobků. Může se tedy jednat o provozní náklady, finanční náklady nebo mimořádné náklady.

Pro lepší přehlednost je testování některých nákladů popsáno v kapitolách věnovaných souvisejícím položkám rozvahy, jako jsou dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, zásoby, bankovní úvěry a výpomoci, pohledávky, rezervy atd.

Při vyhodnocování rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnicimi účetní jednotky, které se zabývají účtováním o nákladech, a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod jako je okamžik uznání nákladů a jejich klasifikace.

Co vzít v úvahu

Při vyhodnocování rizik v oblasti nákladů je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jaké druhy nákladů účetní jednotka vynakládá?
- Jak se kalkulují odměny vedení účetní jednotky?
- Nastala v účetním období událost, která má být vykázána jako mimořádný náklad v souladu s příslušným účetním rámcem?
- Realizuje se významná část nákupů nebo nákladů s propojenými osobami? Jakou dokumentaci má účetní jednotka k těmto položkám k dispozici, je v souladu s platnými právními předpisy?
- Jakým způsobem alokuje účetní jednotka výrobní náklady včetně režijních nákladů do ocenění zásob?
- Jak je zajištěna časová souslednost nákladů se souvisejícími výnosy?
- Podmínky významných smluv na dodávky služeb?
- Je provoz účetní jednotky spojen s častými opravami výrobních zařízení nebo nahrazováním původního zařízení novým majetkem? Jak účetní jednotka rozlišuje mezi opravami a položkami, které by měly být kapitalizovány?
- Jaké jsou v účetní jednotce zavedeny kontrolní postupy v oblasti schvalování nákladů na reprezentaci?

Jaké použít postupy

Při vyhodnocování rizik v oblasti nákladů je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s odpovědnými pracovníky v provozu,
- s osobami zodpovědnými za nájemní smlouvy, údržbu, režijní náklady atd.,
- s osobami zodpovědnými za mzdové účetnictví a s vedením personálního oddělení,
- s osobami zodpovědnými za nákup materiálu,
- se zaměstnanci, kteří mají na starosti oceňování zásob.

Při vyhodnocování rizik v oblasti nákladů je vhodné použít například následující analytické procedury:

- hrubá marže - časový vývoj, vývoj po produktových řadách či druzích nákladů, srovnání s obvyklými hodnotami tohoto ukazatele typickými pro dané odvětví,
- vztah mezi jednotlivými druhy výnosů a nákladů,
- podíl nákladů na sociální a zdravotní pojištění na celkových osobních nákladech, meziroční srovnání tohoto poměru,
- podíl mzdových a celkových osobních nákladů na celkových provozních nákladech účetní jednotky, meziroční srovnání tohoto poměru.

Při vyhodnocování rizik v oblasti nákladů je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- směrnice popisující postupy schvalování a účtování nákladů pro všechny významné druhy nákladů,
- podnikové plány a rozpočty obsahující očekávané náklady na prodané zboží, výrobky a ostatní provozní náklady,
- analýzy odchylek plánů a skutečných nákladů,
- významné smlouvy s dodavateli,
- smlouvy se spřízněnými stranami (např. manažerské služby a licenční ujednání),
- kolektivní smlouva.

Při vyhodnocování rizik v oblasti nákladů není obvyklé provádět pozorování podnikových činností účetní jednotky.

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorских postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

POSTUPY PROVÁDĚNÉ V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Obecné principy

V reakci na vyhodnocená rizika v oblasti nákladů se zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím analytických i detailních testů. Rizika v oblasti nákladů je však také často možné pokrýt testy kontrol.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorских postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést nějaké testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Auditor však není povinen provádět testy věcné správnosti pro všechna tvrzení u významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor reaguje na významné riziko pouze prováděním testů věcné správnosti (tedy neprovádí testy provozní účinnosti kontrol), musí auditorские postupy u takového rizika zahrnovat testy detailních údajů.

Testy kontrol

Pro řadu účetních jednotek platí, že procesy v oblasti nákladů jsou automatizované (např. náklady na prodané zboží) a že transakcí spojených s účtováním těchto nákladů je velké množství. Proto je pro provádění dalších auditních procedur často vhodné využít informace o vnitřním kontrolním prostředí účetní jednotky a zvolit pro vybraná rizika strategii testování provozní účinnosti kontrol. Pokud má účetní jednotka automatizovaný systém v oblasti nákladů, je možné pro testování provozní účinnosti automatizovaných kontrol otestovat pouze jednu položku, což může být mnohem efektivnější způsob testování, než testy detailních údajů. Je potřeba mít na paměti, že v tomto případě je ale nutné se ujistit, že účetní jednotka má účinně fungující obecné počítačové kontroly.

Analytické testy

Náklady jsou obvykle významným způsobem svázány s ostatními účetními zůstatky a také často korespondují s ostatními účetními i neúčetními údaji. Z tohoto důvodu jsou analytické testy věcné správnosti spolehlivým a účinným způsobem testování nákladů, protože je možné identifikovat předvídatelné vztahy mezi různými informacemi finančního i nefinančního charakteru.

Provázanost s ostatními údaji je obvykle větší u nákladů vynaložených na prodané zboží a změnu stavu zásob nedokončené výroby než u ostatních nákladů. Analytické testy mohou být také vhodné pro testování spotřebované energie. Na základě věrohodných a nezávislých informací o spotřebovaném množství energií (kWh pro elektrickou energii, m³ pro vodu nebo GJ pro plyn) a jednotkové ceně za energii lze snadno vypočítat očekávanou hodnotu nákladů na spotřebované energie a porovnat očekávanou hodnotu se skutečně zaúčtovanými částkami. Jiným typem nákladů, který lze často testovat analyticky, jsou nájemné či jiné služby, u kterých lze vytvořit odhad jejich výše odvozený z dostupných kvantitativních údajů.

Testy detailních údajů

Provázanost s ostatními údaji se podle jednotlivých nákladových položek samozřejmě liší. Jako příklad lze uvést náklady na reprezentaci nebo náklady na opravy a údržbu. U nich by se hledala souvislost s jinými dostupnými daty obtížně a nebylo by možné sestavit adekvátní analytický test. Z toho důvodu může být vhodné provádět u takových nákladů testy detailních údajů.

* * * * *

Příklady možných auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI NÁKLADŮ

	Riziko	Tvrzení
1	<p>DOHADNÉ NÁKLADY <i>Popis situace: V účetní jednotce není zaveden formální proces identifikace přijatých služeb, které zatím nebyly fakturovány.</i> Náklady za přijaté služby mohou být podhodnoceny, protože účetní jednotka neúčtuje řádně dohadné položky a související náklady do správného účetního období.</p>	(A*) Správnost (správné období)
2	<p>ODDĚLENÍ PRAVOMOCÍ A ZODPOVĚDNOSTÍ <i>Popis situace: V účetní jednotce dochází ke schvalování a účtování nákupů stejnými osobami, které zadávaly požadavky na nákupy zboží nebo služeb (nedostatečné oddělení pravomocí a zodpovědností).</i> Provozní náklady mohou být nadhodnoceny, protože transakce zaúčtované jako provozní náklady ve skutečnosti nemusely nastat. Zaúčtované částky mohou představovat fiktivní nebo neautorizované transakce.</p>	(E) Existence
3	<p>MZDOVÉ NÁKLADY Mzdové náklady mohou být nadhodnoceny, protože mohlo dojít k zaúčtování mzdových nákladů za osoby, které nejsou v účetní jednotce zaměstnané.</p>	(E) Existence
4	<p>MZDOVÁ EVIDENCE VEDENA MIMO HLAVNÍ ÚČETNÍ SOFTWARE <i>Popis situace: Údaje o zaměstnancích včetně kalkulace mezd jsou spravovány v oddělené mzdové evidenci.</i> Mzdové náklady mohou být zkresleny, protože může dojít k nesprávnému přenesení a zaúčtování údajů z oddělené mzdové evidence do hlavní knihy účetní jednotky.</p>	(A) Správnost
5	<p>OPOŽDĚNÉ KALKULOVÁNÍ MZDOVÝCH BONUSŮ A ODMĚN Mzdové náklady mohou být podhodnoceny, protože v účetní jednotce dochází k opožděným kalkulacím bonusů a přiznávání odměn zaměstnancům na základě výsledků účetní jednotky, které jsou analyzovány až dlouho po skončení běžného účetního období.</p>	(C) Úplnost
6	<p>NEREALIZOVANÉ KURZOVÉ ROZDÍLY <i>Popis situace: Účetní jednotka přeceňuje evidovaná cizoměnová aktiva a závazky na Kč.</i> Finanční náklady (a výnosy) mohou být zkresleny, pokud by účetní jednotka použila pro přepočítání nesprávný kurz nebo pokud by přeceňovala položky, které se nemají na konci účetního období přeceňovat (nepeněžní položky).</p>	(A*) Správnost (správné období)
7	<p>KAPITALIZOVANÉ NÁKLADY <i>Popis situace: V účetní jednotce není jasně definovaný postup pro rozlišení nákladů, které mají být kapitalizovány do majetku účetní jednotky, např. pokud účetní jednotka vynakládá prostředky do modernizace vybavení nebo do vývoje, který splňuje podmínky pro vykázání v rozvaze.</i> Náklady, které měly být kapitalizovány, mohly být nesprávně zaúčtovány jako provozní náklady.</p>	(A) Správnost

8	<p>POUŽÍVÁNÍ STANDARDNÍCH CEN <i>Popis situace: Účetní jednotka účtuje o spotřebovaném materiálu v předem stanovených (standardních) cenách.</i> Spotřeba materiálu může být zaúčtována v nesprávné výši, pokud by účetní jednotka účtovala o spotřebě materiálu na základě pevných jednotkových cen materiálu, které již nejsou platné, aniž by zohledňovala odchylky mezi pevnými (standardními) cenami a skutečnou cenou spotřebovaného materiálu.</p>	(A) Správnost
9	<p>ALOKACE REŽIJNÍCH NÁKLADŮ <i>Popis situace: Účetní jednotka alokuje režijní náklady do ocenění zásob vlastní činnosti na základě fixních ročních plánů.</i> Náklady na prodané výrobky (resp. změna stavu zásob vlastní činnosti) mohou být zkesleny, pokud by účetní jednotka nesprávně alokovala režijní náklady do ocenění zásob vlastní činnosti a nezohledňovala případné významné odchylky skutečných nákladů od plánu.</p>	(A*) Správnost (správné období)
10	<p>BONUSY OD DODAVATELŮ <i>Popis situace: Účetní jednotka získává významné obrátové bonusy od dodavatelů za nákup materiálu při překročení určité výše nákupu za rok.</i> Náklady (spotřeba materiálu) mohou být nadhodnoceny, jestliže účetní jednotka účtuje o obrátových bonusech až v následujícím účetním období, kdy je přesná výše obrátového bonusu potvrzena protistranou (dodavatelem) nebo sníží hodnotu zásob, ke kterým se roční obrátový bonus vztahuje, aniž by zohlednila, že část těchto zásob již byla spotřebována a prodána v běžném období.</p>	(A*) Správnost (správné období)
11	<p>DLOUHODOBÉ KONTRAKTY <i>Popis situace: Účetní jednotka sestavuje závěrku v souladu s IFRS.</i> Náklady u dlouhodobých kontraktů mohou být zaúčtovány bez ohledu na stupeň rozpracovanosti činnosti k datu sestavení rozvahy (metoda procenta rozpracovanosti).</p>	(V) Ocenění
12	<p>NÁKLADY NA PRODANÉ ZBOŽÍ <i>Popis situace: Maloobchodní firma, která neúčtuje náklady na prodané zboží položkově, nýbrž "bromadně" za určité období, často pomocí určitého vzorce.</i> Vyčíslené a zaúčtované náklady na prodané zboží mohou být založeny na nevhodném vzorci, předpokladech či datech, což může vést k systematicky podhodnoceným nebo naopak nadhodnoceným nákladům vzhledem k realizovaným tržbám.</p>	(A) Správnost
13	<p>FIKTIVNÍ NÁKLADY Účetní jednotka mohla zaúčtovat fiktivní náklady, které ve skutečnosti nevznikly a nejsou potvrzeny žádnou dokumentací.</p>	

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI NÁKLADŮ**Testy kontrol**

	Procedura	Tvrzení
1	<p>AUTOMATIZOVANÁ KONTROLA PÁROVÁNÍ FAKTUR A PŘÍJEMEK <i>Popis situace: Dochází k automatickému párování přijatých faktur s příjemkami.</i> Otestovat na jedné položce provozní účinnost aplikační kontroly, která zajišťuje párování faktur s příjemkami. Ověřit účinnost obecných počítačových kontrol. Získat X položek týdenních reportů nespárovaných faktur s příjemkami. Ověřit, že tyto týdenní reporty byly revidovány finančním manažerem a příslušné úpravy byly proúčtovány.</p>	EA
2	<p>POUŽÍVÁNÍ STANDARDNÍCH CEN <i>Popis situace: Přímé i nepřímé výrobní náklady jsou stanoveny ve standardních cenách.</i> Získat X položek čtvrtletních výrobních plánů a ověřit, že vedení účetní jednotky schválilo standardní ceny, zrevidovalo a vyhodnotilo odchylky mezi standardními cenami a skutečnými náklady včetně zaúčtování odchylek do ocenění zásob, resp. nákladů na prodané výrobky.</p>	A
3	<p>AUTORIZACE OBJEDNÁVEK <i>Popis situace: Vedení účetní jednotky schvaluje všechny nákupní objednávky tak, že každá objednávka musí být schválena vedoucím příslušného oddělení a v případě objednávek převyšujících hodnotu například 10 tis. Kč musí být schváleny také finančním ředitelem účetní jednotky. Pokud objednávku připravuje vedoucí oddělení, musí být vždy schválena finančním ředitelem účetní jednotky bez ohledu na částku.</i> Vybrat X položek objednávek a ověřit, že objednávka byla řádně schválena v souladu s výše uvedenými pravidly.</p>	E

Analytické testy věcné správnosti

	Procedura	Tvrzení
4	<p>TESTOVÁNÍ SPOTŘEBY MATERIÁLU NA ZÁKLADĚ NEZÁVISLÝCH STATISTICKÝCH DAT Z VÝROBY <i>Popis situace: Můžeme se spolehnout na údaje z výrobní statistiky účetní jednotky ohledně spotřebovaného materiálu, např. na základě testování provozní účinnosti kontrol pro zajištění správnosti těchto statistických dat, která zahrnují jak údaje o spotřebovaném množství, tak o průměrných cenách materiálových položek.</i> Využít spolehlivá data z výrobní statistiky (výrobních hlášení) a provést odhad očekávané hodnoty spotřebovaného materiálu tak, že vynásobíme spotřebovaná množství jednotlivých materiálů, které vstupují do výroby a jejich průměrnou jednotkovou cenu.</p>	C
5	<p>TESTOVÁNÍ MZDOVÝCH NÁKLADŮ NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI MEZIROČNÍHO VÝVOJE MEZD A POČTU ZAMĚSTANCŮ Provést odhad očekávané částky mzdových nákladů, které by měly být zaúčtovány tak, že se vyjde z loňských auditovaných mzdových nákladů, které se upraví o změnu průměrného počtu pracovníků účetní jednotky, změnu průměrné výše mzdy v účetní jednotce (např. na základě údajů v kolektivní smlouvě) a vliv mimořádných odměn a bonusů.</p>	EA

6	<p>TESTOVÁNÍ NÁJEMNÉHO PODLE ÚDAJŮ VE SMLOUVĚ Provést odhad očekávané hodnoty nájemného za použití částky nájemného za metr čtvereční dle uzavřené platné smlouvy s pronajímatelem prostor, která se vynásobí aktuálně používanou rozlohou pronajatých prostor (tento údaj lze obvykle nalézt také v nájemní smlouvě).</p>	C
---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
7	<p>TESTOVÁNÍ NADHODNOCENÍ NÁKLADŮ S VYUŽITÍM FAKTUR, DODACÍCH LISTŮ A SMLUV Vybrat položky z účetních zápisů zaúčtovaných nákladů a porovnat zaúčtované transakce s příslušnou podpůrnou dokumentací (faktury, dodací listy, smlouvy atd.) a odsouhlasit cenu a množství s objednávkou (existuje-li).</p>	AE
8	<p>TESTOVÁNÍ TOKU MATERIÁLU A VÝBĚR POLOŽEK Z ÚČTŮ POŘÍZENÍ MATERIÁLU <i>Popis situace: Účetní jednotka účtuje v průběhu období o pořizovaném materiálu na účtu pořizení materiálu a účtování o spotřebě materiálu se provádí v okamžiku vyskladnění, resp. předání materiálu do výroby.</i> Provést navázání účtů pořizení materiálu se souvisejícími nákladovými účty (tj. ověřit, že počáteční stav materiálu + nakoupený materiál v průběhu období – spotřebovaný materiál v průběhu období = konečný stav materiálu, vysvětlit případné rozdíly). Vybrat položky z účtů pořizení materiálu (strana MD) a porovnat zaúčtované transakce s příslušnou dokumentací, zpravidla fakturami a dodacími listy.</p>	VC
9	<p>KAPITALIZACE NÁKLADŮ Vybrat položky z účetních zápisů (zaúčtovaných nákladů na opravy, údržbu a ostatních provozních nákladů) a zkontrolovat, zda se nejedná o náklad související s pořizováním dlouhodobého majetku, který by měl být aktivován. Pro kontrolu povahy zaúčtované položky využít přijaté faktury, popis položek ve smlouvě, zápis (zpráva) o provedené opravě/údržbě atd.</p>	A
10	<p>POLOŽKY ÚČTOVANÉ NA PŘELOMU OBDOBÍ Vybrat položky z účetních zápisů (zaúčtovaných nákladů) měsíc před/po konci účetního období a porovnat zaúčtované transakce s příslušnou podpůrnou dokumentací (faktury, dodací listy, smlouvy, předávací protokoly atd.) a odsouhlasit, zda fakturované zboží a služby byly skutečně obdrženy a že byly obdrženy v běžném/následujícím účetním období.</p>	EA*
11	<p>NÁKLADY V CIZÍCH MĚNÁCH Posoudit přiměřenost používané metody pro účtování nákladů v cizích měnách a na vybraných položkách nákladů v cizích měnách zkontrolovat užití správného kurzu dle vnitřních postupů účetní jednotky.</p>	A
12	<p>MZDOVÉ BONUSY, ODMĚNY <i>Popis situace: V účetní jednotce jsou vypláceny různé druhy mzdových bonusů (odměn).</i> Vybrat položky z účetních zápisů uvedených na analytických účtech, na kterých se účtuje o mzdových bonusech. U vybraných položek zkontrolovat, že účetní zápis odpovídá schválenému bonusu (období a částka).</p>	EA

13	<p>MANAŽERSKÉ SLUŽBY POSKYTOVANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKOU VE SKUPINĚ <i>Popis situace: Účetní jednotka účtuje o poplatcích odváděných mateřské účetní jednotce za manažerskou podporu na základě odhadů vycházejících z rámcové smlouvy.</i> Vybrat položky z příslušných účtů nákladů a ověřit, že dohadné měsíční náklady byly v následujícím měsíci upraveny na základě obdržené faktury za manažerské služby.</p>	A
14	<p>NEZAÚČTOVANÉ NÁKLADY ZA SLUŽBY Získat seznam smluv na služby z právního oddělení účetní jednotky. Vybrat smlouvy na služby a ověřit, že náklady spojené s těmito službami byly zaúčtovány.</p>	C

4. DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly je dlouhodobý nehmotný majetek, tedy především zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti (výzkum a vývoj), software, ocenitelná práva, účty pořízení tohoto majetku a poskytnutých záloh. Dále jsou předmětem této kapitoly související náklady a výnosy, např. odpisy dlouhodobého nehmotného majetku a tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku.

Při vyhodnocování rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnici účetní jednotky, které se zabývají účtováním dlouhodobého nehmotného majetku, a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod. V rámci účetních metod je potřeba posoudit mimo jiné okamžik aktivace nehmotného majetku do užívání a metody odepisování.

Častým problémem je vyhodnocení, zda položky splnily všechny požadavky dle příslušného rámce účetního výkaznictví, aby mohly být uznány jako dlouhodobý nehmotný majetek.

Dalším typickým problémem bývá otázka ocenění nehmotného majetku a jeho budoucí využitelnost (např. různé studie, databáze zákazníků, licence, ochranné známky apod.).

Oblast nehmotného majetku bývá často též oblastí náchylnou k riziku podvodu (manipulace finančních údajů prostřednictvím kapitalizace či oceňování nehmotného majetku).

Další obtíž při ověřování nehmotného majetku bývá vysoká úroveň subjektivity (například odhady budoucích přínosů) a omezenost vhodných a dostatečných důkazních informací.

Co vzít v úvahu

Při vyhodnocování rizik v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jakým způsobem účetní jednotka stanovuje dobu odepisování dlouhodobého majetku?
- Je zvolená metoda odepisování správná?
- Je snadné se přesvědčit o existenci, vlastnictví a praktickém využití dlouhodobého nehmotného majetku účetní jednotky?
- Dochází k vytváření nehmotného majetku vlastní činností?
- Jak účetní jednotka přistupuje k aktivaci nákladů na výzkum a vývoj? Nehrozí riziko aktivace položek, které by měly být jednorázově účtovány do nákladů?
- Testuje účetní jednotka goodwill na snížení hodnoty majetku v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví?
- Účtuje účetní jednotka o zařazení a vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku ve správném období?
- Odepisuje účetní jednotka dlouhodobý nehmotný majetek od okamžiku, kdy je připravený k užívání?
- Přehodnocuje účetní jednotka zůstatkovou hodnotu majetku a zbývající dobu odepisování, pokud došlo ke změně proti původním odhadům životnosti?

Jaké použít postupy

Pro vyhodnocení rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- se zaměstnanci finančního oddělení, zejména s osobou zodpovědnou za účtování dlouhodobého nehmotného majetku,
- s pracovníky IT oddělení,
- s pracovníky oddělení výzkumu a vývoje,
- s osobami, které schválily pořízení daného nehmotného majetku (např. jeho nákup),
- se zaměstnanci využívajícími ke své práci dlouhodobý nehmotný majetek účetní jednotky.

V rámci vyhodnocování rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- meziroční srovnání hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku,
- analýza ukazatelů aktivity (celkové tržby/celková aktiva) a podíl dlouhodobého nehmotného majetku na celkové hodnotě aktiv účetní jednotky,
- podíl plně odepsaného dlouhodobého nehmotného majetku na celkové brutto hodnotě dlouhodobého nehmotného majetku.

Při vyhodnocování rizik v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- popis postupů schvalování a účtování dlouhodobého nehmotného majetku,
- odpisové plány,
- zápisy z porad vedení účetní jednotky, pokud obsahují údaje o investičních záměrech (investicích) do dlouhodobého nehmotného majetku,
- údaje, které je možné získat v registru dlouhodobého majetku a z inventarizačních protokolů,
- znalecké posudky pro ocenění dlouhodobého nehmotného majetku.

Pozorování podnikových činností účetní jednotky v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku není obvyklý postup (s výjimkou případného pozorování využívání softwaru).

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorских postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

POSTUPY PROVÁDĚNÉ V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Obecné principy

V reakci na vyhodnocená rizika v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku se v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím analytických i detailních testů. Rizika v oblasti nehmotného majetku obvykle není efektivní pokrýt testy kontrol, protože se nejedná o rutinní transakce.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorских postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést nějaké testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Auditor však není povinen provádět testy věcné správnosti pro všechna tvrzení u významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor reaguje na významné riziko pouze na základě testů věcné správnosti (tedy neprovádí testy provozní účinnosti kontrol), musí auditorские postupy u takového rizika zahrnovat testy detailních údajů.

Analytické testy

Analytické testy věcné správnosti najdou svoje uplatnění zejména při testování odpisů dlouhodobého majetku, kde lze předvídat celkovou výši odpisů např. na základě údajů o celkové brutto hodnotě dlouhodobého nehmotného majetku a průměrné odpisové sazbě či době odepisování dlouhodobého nehmotného majetku.

Testy detailních údajů

Pro testy detailních údajů platí v případě dlouhodobého nehmotného majetku zejména fakt, že kontrola fyzické existence dlouhodobého nehmotného majetku je díky jeho podstatě těžko realizovatelná. Auditor by tedy měl zkontrolovat existenci majetku pomocí jiných prostředků, tj. kontrolou dokumentace potvrzující existenci majetku a vlastnické nebo jiné právo k majetku.

* * * * *

Příklady možných auditorских postupů v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU

	Riziko	Tvrzení
1	<p>REGISTR MAJETKU VERSUS ÚDAJE V HLAVNÍ KNIZE <i>Popis situace: Nedochází k automatickému přenesení údajů z registru majetku do hlavní knihy.</i> Hodnota majetku zaúčtovaného v hlavní knize by mohla být nesprávná, pokud by nedošlo k sesouhlasení údajů s registrem majetku nebo by sesouhlasení obsahovalo neplatné položky vedoucí ke zkreslení dlouhodobého nehmotného majetku.</p>	(C) Úplnost (E) Existence
2	<p>SOULAD INTERNÍ SMĚRNICE S PŘÍSLUŠNÝM ÚČETNÍM RÁMCEM <i>Popis situace: Účetní jednotka nemá zavedenou interní směrnici pro účtování dlouhodobého nehmotného majetku.</i> Položky vykázané jako dlouhodobý nehmotný majetek mohou být neplatné nebo vykázané v nesprávné výši, protože účetní směrnice účetní jednotky týkající se účtování dlouhodobého nehmotného majetku a určení jejich účetních hodnot nemusí být v souladu s příslušným účetním rámcem nebo nemuselo být dodrženo (kontrolováno) její správné používání.</p>	(C) Úplnost (E) Existence (A) Správnost (V) Ocenění
3	<p>LICENCE <i>Popis situace: Účetní jednotka nakoupila licence, jejichž platnost je časově omezena.</i> Dlouhodobý nehmotný majetek může být nadhodnocen, pokud by účetní jednotka zaúčtovala/vykázala majetek, ke kterému nemá vlastnické nebo jiné právo k datu sestavení účetní závěrky.</p>	(E) Existence (A) Správnost
4	<p>OČEKÁVANÁ ŽIVOTNOST MAJETKU <i>Popis situace: V účetní jednotce nedochází k pravidelnému posouzení očekávané doby životnosti (využití) dlouhodobého nehmotného majetku.</i> Zůstatková účetní hodnota dlouhodobého nehmotného majetku může být nesprávně stanovena, protože odpisové sazby nemusely být správně stanoveny.</p>	(V) Ocenění
5	<p>PODMÍNKY KAPITALIZACE FAKTUROVANÝCH ČÁSTEK DO MAJETKU Dlouhodobý nehmotný majetek může být nadhodnocen, protože mohlo dojít k zaúčtování celkové fakturované částky z dodavatelské faktury, přestože některé dílčí fakturované položky nesplňují podmínky pro to, aby byly součástí ocenění dlouhodobého nehmotného majetku (např. v oblasti fakturace za výzkum a vývoj).</p>	(V) Ocenění
6	<p>VYŘAZENÍ MAJETKU <i>Popis situace: Účetní jednotka nevede vyřazovací protokoly.</i> Dlouhodobý nehmotný majetek může být nadhodnocen, protože majetek mohl být prodán nebo zlikvidován, ale prodej nebo likvidace nebyly zaúčtovány.</p>	(E) Existence (A) Správnost

7	<p>OKAMŽIK AKTIVACE MAJETKU <i>Popis situace: Účetní jednotka nesleduje okamžik, od kterého byl majetek připraven k užívání.</i> Hodnota dlouhodobého nehmotného majetku může být zkreslena, pokud by odepisování majetku bylo zahájeno v nesprávném období.</p>	(A*) Správnost (správné období) (C) Úplnost (V) Ocenění
8	<p>DOTACE <i>Popis situace: Účetní jednotka získala dotaci na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.</i> Dlouhodobý nehmotný majetek může být nadhodnocen, protože účetní jednotka nemusela ponížít částku pořízení majetku o hodnotu dotace, pokud to příslušný účetní rámec vyžaduje, resp. pokud zvolila účetní jednotka tuto účetní metodu v souladu s platným účetním rámcem.</p>	(V) Ocenění
9	<p>SNÍŽENÍ HODNOTY MAJETKU Dlouhodobý nehmotný majetek může být nadhodnocen, pokud by hodnota budoucích výnosů realizovaných z tohoto majetku nebyla dostatečná pro umoření jeho hodnoty, resp. realizace budoucích výnosů z majetku může být nejistá.</p>	(V) Ocenění

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU**Testy kontrol**

	Procedura	Tvrzení
1	<p>AKTUALIZACE ODPISOVÝCH PLÁNŮ</p> <p><i>Popis situace: Vedení účetní jednotky pravidelně reviduje odpisové plány a posuzuje, zda se změnila doba využitelnosti dlouhodobého nehmotného majetku.</i></p> <p>Získat analýzu odpisových plánů včetně analýzy doby využitelnosti položek dlouhodobého majetku.</p> <p>Provéřit, zda účetní jednotka vzala v úvahu relevantní faktory (např. obtížnou využitelnost některých nehmotných práv vzhledem k situaci na trhu atd.) a zda se k analýze vyjádřily relevantní osoby z finančního oddělení, výroby i prodejního oddělení (zkontrolovat, že analýzu podepsaly a se závěry souhlasí).</p>	AV
2	<p>SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV</p> <p><i>Popis situace: Existuje riziko snížení hodnoty aktiv. Finanční ředitel, vedoucí výrobního oddělení, vedoucí prodejního oddělení a vedoucí controllingu se pravidelně účastní měsíčních porad vedení účetní jednotky, na kterých se mimo jiné diskutuje riziko snížení hodnoty majetku včetně způsobu výpočtu, který je prováděn na konci období. Tito pracovníci mají tedy dostatečné informace pro posouzení indikátorů snížení hodnoty majetku a znají pravidla, jak vypočítat případné snížení hodnoty majetku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.</i></p> <p>Získat X zápisů z měsíčních porad vedení účetní jednotky. Ověřit, že výše uvedení zaměstnanci se jich účastnili. Projít zápisy z porad vedení účetní jednotky a zkontrolovat, že otázky spojené s případným snížením hodnoty aktiv byly součástí agendy a že diskutované způsoby výpočtu snížení hodnoty byly v souladu s platnými účetními pravidly.</p>	V

Analytické testy věcné správnosti

	Procedura	Tvrzení
3	<p>ODPISOVÁNÍ MAJETKU</p> <p><i>Popis situace: Odpisové sazby používané účetní jednotkou jsou přiměřené a odpovídají předpokládané životnosti majetku.</i></p> <p>Provést odhad očekávané hodnoty odpisů dlouhodobého nehmotného majetku za období.</p> <p>Vypočítat odhad odpisů použitím odpisové sazby a průměrné hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku v průběhu účetního období (počáteční zůstatek + přírůsteky/2 - úbytky/2)* průměrná odpisová sazba dlouhodobého nehmotného majetku.</p> <p>Upravit výpočet očekávané hodnoty odpisů, pokud byly již některé položky plně odepsány nebo pokud nedocházelo k přírůstkům a úbytkům relativně rovnoměrně v průběhu celého období a tzv. konvence pořizení, resp. vyřazení, v polovině roku není správná.</p>	A

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
4	<p>PŘÍRŮSTKY MAJETKU - EXISTENCE Vybrat ze soupisu počátečních zůstatků a přírůstků v průběhu období jednotlivé položky majetku pro testování a pro vybrané položky ověřit existenci, resp. vlastnické právo nebo právo užívání, např. pro ocenitelná práva (patenty, licence, obchodní značky) zkontrolovat záznamy a korespondenci s příslušnými rejstříky.</p>	E
5	<p>PŘÍRŮSTKY MAJETKU - SPRÁVNOST A OCENĚNÍ Vybrat položky ze soupisu přírůstků nakoupeného majetku a odsouhlasit pořizovací cenu s podpůrnou dokumentací (smlouvy, faktury). Zkontrolovat, že nákup je správně klasifikován jako investiční výdaj.</p>	AV
6	<p>AKTIVACE VNITROPODNIKOVÝCH ČINNOSTÍ Vybrat ze soupisu přírůstků dlouhodobého nehmotného majetku položky, které byly vytvořeny účetní jednotkou a aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku. Prověřit účetní postupy účetní jednotky pro aktivaci a zkontrolovat, je-li v souladu s používaným rámcem účetního výkaznictví. Prověřit podpůrnou dokumentaci pro vybrané položky (např. soupis činností prováděných zaměstnanci, doba činnosti a údaje o mzdách těchto zaměstnanců) a získat přiměřené ujištění, že aktivované částky jsou platné.</p>	AC
7	<p>REGISTR MAJETKU A ÚDAJE V HLAVNÍ KNIZE Zkontrolovat součty a shrnutí v registru dlouhodobého nehmotného majetku a odsouhlasit na zůstatky příslušných účtů v hlavní knize účetní jednotky.</p>	A
8	<p>ZÁLOHY NA POŘÍZENÍ MAJETKU Získat položkový soupis záloh na dlouhodobý majetek. Odsouhlasit soupis na obrátovou předvahu. Vybrat položky ze soupisu záloh a odsouhlasit na dokumentaci dokládající účel zálohy a pohyb finančních prostředků (například smlouva, zálohová faktura a bankovní výpis).</p>	A
9	<p>ÚBYTKY MAJETKU Na vybraných položkách úbytků dlouhodobého nehmotného majetku ze soupisu úbytků provést následující postupy: Prověřit podpůrné doklady (např. likvidační protokoly, vydané faktury, záznamy o přijaté hotovosti, zápisy ze zasedání vedení účetní jednotky), posoudit důvody vyřazení a získat přiměřené ujištění, že vyřazení bylo schváleno, provedeno a správně zaúčtováno. Na vybraných položkách otestovat, zda jsou výnosy z prodeje zaúčtovány ve správné výši (využit smlouvu, fakturu, předávací protokol, bankovní výpisy potvrzující platbu odběratele).</p>	AC
10	<p>ZŮSTATKOVÁ CENA PRODANÉHO MAJETKU Na vybraných položkách z nákladového účtu "zůstatková cena při prodeji" zkontrolovat účetní zápis na nákladovém účtu na registr majetku a ujistit se tak, že prodaný majetek již není v evidenci a ověřit, že zůstatková cena prodaného majetku odpovídá zůstatkové ceně dle registru majetku v okamžiku vyřazení prodejem.</p>	A
11	<p>SNÍŽENÍ HODNOTY MAJETKU Získat kalkulaci snížení hodnoty majetku připravené od účetní jednotkou a provést přepočet. Detailně ověřit vstupní parametry tohoto výpočtu (např. diskontní sazby) a vhodnost použité metody výpočtu (např. metoda diskontovaných peněžních toků z užívání majetku).</p>	V

5. DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly je dlouhodobý hmotný majetek, který zahrnuje pozemky, budovy a stavby, stroje a zařízení, dopravní prostředky a ostatní majetek s dlouhodobým použitím včetně majetku v procesu pořízení a záloh poskytnutých na jeho pořízení. Dále jsou předmětem této kapitoly náklady a výnosy související s dlouhodobým hmotným majetkem jako např. odpisy dlouhodobého hmotného majetku a tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku.

V souvislosti s vyhodnocováním rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnici účetní jednotky, které se zabývají účtováním dlouhodobého hmotného majetku, a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod. V rámci účetních metod je potřeba posoudit mimo jiné okamžik aktivace hmotného majetku do užívání a metody odepisování (odpisový plán).

Možným problémem při ověřování dlouhodobého hmotného majetku může být neschopnost účetní jednotky předložit kompletní důkazní informace o pořízení majetku, pokud k jeho nabytí došlo před mnoha lety.

V oblasti dlouhodobého hmotného majetku může docházet k manipulaci při oceňování dlouhodobého majetku, protože oblasti stanovení opravných položek či nastavení odpisů jsou účetními dohady s vysokou mírou subjektivity. Potenciální dopady manipulace tohoto druhu mohou být velmi významné, proto je třeba věnovat této oblasti dostatečnou pozornost.

Dalším specifickým je možnost postupné kumulace chyb v průběhu řady let, kdy z důvodu nesprávného stanovení odpisů majetku, špatného postupu při zařazování a vyřazování majetku či chybnému účtování o zhodnocování majetku může docházet ke zkreslení vykazovaného dlouhodobého hmotného majetku.

Co vzít v úvahu

Při vyhodnocování rizik v oblasti dlouhodobého hmotného majetku je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jakým způsobem účetní jednotka stanovuje dobu odepisování dlouhodobého hmotného majetku?
- Je zvolená metoda odepisování správná?
- Je snadné se přesvědčit o existenci, vlastnictví a praktickém využití dlouhodobého hmotného majetku účetní jednotky?
- Dochází k vytváření dlouhodobého hmotného majetku vlastní činností?
- Zabývá se účetní jednotka indikátory snížení hodnoty aktiv?
- Dochází často k nahrazování starého majetku novým?
- Účtuje účetní jednotka o zařazení a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku ve správném období?
- Odepisuje účetní jednotka dlouhodobý hmotný majetek od okamžiku, kdy je připravený k užívání?
- Prodlužuje účetní jednotka využitelnost dlouhodobého hmotného majetku rozsáhlými a opakovanými opravami?
- Přehodnocuje účetní jednotka zůstatkovou hodnotu dlouhodobého hmotného majetku a zbývající dobu životnosti, pokud došlo ke změně proti původním odhadům?
- Disponuje účetní jednotka dostatečnými zdroji na obnovu nebo rozšíření dlouhodobého hmotného majetku? Je dlouhodobý majetek financován především z vlastních zdrojů účetní jednotky?
- Dochází k prodejm a nákupům dlouhodobého hmotného majetku se spřízněnými stranami?

Jaké použít postupy

Pro vyhodnocení rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- se zaměstnanci finančního oddělení, zejména s osobou zodpovědnou za účtování dlouhodobého majetku,
- s vedoucím výroby, techniky či pracovníky provozu,
- s osobou zodpovědnou za vozový park účetní jednotky,
- se zaměstnanci spravujícími majetek,
- s vedoucím údržby,
- s osobami, které se podílejí na vytváření investičních plánů a jejich schvalování.

V rámci vyhodnocování rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- meziroční srovnání výše dlouhodobého hmotného majetku,
- analýza ukazatelů aktivity (celkové tržby/celková aktiva) a podíl dlouhodobého hmotného majetku na celkové výši aktiv účetní jednotky,
- podíl plně odepsaného dlouhodobého hmotného majetku na celkové brutto hodnotě dlouhodobého hmotného majetku,
- vztahy mezi náklady na prodaný dlouhodobý hmotný majetek a výnosy z prodeje tohoto majetku (např. pokud prodává účetní jednotka majetek vždy se ztrátou, může to být indikátor nadhodnocení majetku v aktivech účetní jednotky).

Při vyhodnocování rizik v oblasti dlouhodobého hmotného majetku je vhodné provést inspekci dokumentace účetní jednotky:

- popis postupů schvalování a účtování dlouhodobého hmotného majetku,
- odpisové plány,
- zápisy z porad vedení účetní jednotky, pokud obsahují údaje o záměrech investovat do dlouhodobého hmotného majetku,
- schválené plány dlouhodobých investic,
- postup inventarizace dlouhodobého hmotného majetku,
- údaje, které je možné získat v registru dlouhodobého hmotného majetku a z inventarizačních protokolů.

Využití pozorování podnikových činností účetní jednotky může být též často velmi účinný způsob identifikace rizik v oblasti dlouhodobého majetku, například:

- riziko existence nepoužívaného nebo poškozeného majetku (např. účetní jednotka využívá jen jednu ze svých dvou výrobních linek),
- riziko vyplývající z nesprávné identifikace majetku (např. možnost záměny několika stejných výrobních zařízení, nutnost identifikace majetku pouze jeho popisem),
- riziko vyplývající z nemožnosti přesvědčit se přímo o fyzické existenci majetku (např. podzemní sítě apod.).

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorских postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

PROVÁDĚNÍ DALŠÍCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ

Obecné principy

Při provádění dalších auditních procedur na základě posouzení a vyhodnocení rizik se v oblasti dlouhodobého hmotného majetku zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím analytických i detailních testů. Některá rizika v oblasti dlouhodobého hmotného majetku je také efektivní pokrýt testy kontrol.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorских postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Testy věcné správnosti však nejsou nezbytné pro všechna tvrzení u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti (tedy neprovádí testy provozní účinnosti kontrol), musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů.

Testy kontrol

V oblasti dlouhodobého hmotného majetku se testy kontrol obvykle využívají při testování správnosti nastavení a účtování odpisů, inventarizaci a při rozsáhlém zařazování a vyřazování dlouhodobého hmotného majetku.

Analytické testy

Analytické testy věcné správnosti najdou svoje uplatnění zejména při testování odpisů dlouhodobého majetku, kde lze předvídat celkovou výši odpisů např. na základě údajů o celkové brutto výši dlouhodobého hmotného majetku a průměrné odpisové sazbě či době odepisování dlouhodobého hmotného majetku.

Testy detailních údajů

Rizika spojená s existencí majetku, přírůstky a úbytky majetku a jejich oceněním se obvykle testují prostřednictvím testů detailních údajů. Provedení testování v oblasti dlouhodobého hmotného majetku zpravidla vyžaduje použití základních počítačových nástrojů (Excel) kvůli velkému objemu údajů. Počítačové nástroje umožní např. sesouhlasení registru majetku s hlavní knihou, odsouhlasení přírůstků a úbytků majetku nebo přepočítání odpisů.

Jedním ze znaků dlouhodobého hmotného majetku bývá vysoká variabilita důkazních informací. K ověření existence majetku nemusí být vždy použito přímé pozorování auditorem, ale je možné využít nepřímé důkazní informace, jako jsou různé provozní databáze apod. Důležité je pak velmi dobře zvážit, zda jsou tyto informace věrohodné a lze se na ně spoléhat.

Pozornost je potřeba věnovat také způsobu účtování a vykazování majetku v závislosti na příslušném účetním rámci. Majetek je někdy vykazován v rámci dlouhodobého majetku, jindy kritéria pro vykazování v dlouhodobém majetku v rozvaze účetní jednotky nesplní (např. v oblasti leasingu).

* * * * *

Příklady možných auditorских postupů v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU

	Procedura	Tvrzení
1	<p>REGISTR MAJETKU VERSUS ÚDAJE V HLAVNÍ KNIZE <i>Popis situace: Nedochází k automatickému přenesení údajů z registru majetku do hlavní knihy.</i> Majetek zaúčtovaný v obrátové předvaze nemusí být sesouhlasen s registrem majetku nebo sesouhlasení může obsahovat neplatné položky vedoucí ke zkreslení dlouhodobého hmotného majetku.</p>	(E) Existence (C) Úplnost
2	<p>ÚBYTKY MAJETKU <i>Popis situace: Účetní jednotka formálně neeviduje vyřazovaný majetek, a tak se zpravidla vyřazení pozná jen na základě faktury za prodaný majetek.</i> Dlouhodobý hmotný majetek mohl být vyřazen, ale nemusí být správně vyřazen z registru dlouhodobého majetku</p>	
3	<p>KOMUNIKACE MEZI JEDNOTLIVÝMI ODDĚLENÍMI ÚČETNÍ JEDNOTKY <i>Popis situace: V účetní jednotce není zajištěna efektivní komunikace mezi pracovníky zodpovědnými za nákup majetku a finanční účtárnou např. ohledně okamžiku pořízení a připravenosti majetku k využití nebo ohledně evidování vedlejších pořizovacích nákladů.</i> Hodnota majetku může být zkreslena z důvodu chybných vstupních údajů nebo chybně zvoleného postupu při pořízení majetku.</p>	(V) Ocenění (A) Správnost
4	<p>ODPISOVÁNÍ MAJETKU Odpisy mohou být zaúčtovány do nesprávného období, pokud by účetní jednotka nesledovala, od kdy je nakoupený majetek připravený k využití.</p>	(A*) Správnost (správné období)
5	<p>DOBA ODEPISOVÁNÍ MAJETKU <i>Popis situace: Účetní jednotka odepisuje speciální zařízení po dobu čtyř let, přestože projekt, na který se zařízení používá, je šestiletý a zařízení by mělo být schopno vzhledem ke svým technickým parametrům šest let bez problémů fungovat.</i> Odpisy mohou být nadhodnoceny, pokud by zvolené doby odepisování byly kratší než očekávaná doba životnosti majetku.</p>	(V) Ocenění
6	<p>NEEXISTENCE VYŘAZOVACÍCH PROTOKOLŮ <i>Popis situace: Účetní jednotka nevede vyřazovací protokoly.</i> Dlouhodobý hmotný majetek může být nadhodnocen, protože majetek mohl být prodán nebo zlikvidován, ale prodej nebo likvidace nebyly zaúčtovány.</p>	(E) Existence (A) Správnost
7	<p>OKAMŽIK AKTIVACE MAJETKU <i>Popis situace: Účetní jednotka nesleduje okamžik, od kterého byl majetek připraven k užívání.</i> Hodnota dlouhodobého hmotného majetku může být zkreslena, pokud by odepisování majetku bylo zahájeno v nesprávném období.</p>	(V) Ocenění

8	<p>SNÍŽENÍ HODNOTY MAJETKU</p> <p><i>Popis situace: Majetek je poškozený, nedostatečně využíváný nebo nepřináší dostatečné výnosy.</i></p> <p>Ocenění dlouhodobého hmotného majetku může být nadhodnoceno vzhledem k existenci nevyužívaného majetku, resp. majetku, který nepřináší dostatečné výnosy.</p>	(V) Ocenění
9	<p>LEASING</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka připravuje účetní závěrku v souladu s platnou českou účetní legislativou.</i></p> <p>Majetek ve finančním leasingu mohl být nesprávně zaúčtován do dlouhodobého hmotného majetku.</p>	(E) Existence (V) Ocenění

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU**Testy kontrol**

	Procedura	Tvrzení
1	<p>FYZICKÁ INVENTURA DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU <i>Popis situace: Účetní jednotka provádí fyzickou inventuru dlouhodobého hmotného majetku ve svých dvou závodech na konci účetního období.</i> Získat příkaz k provedení inventarizace dlouhodobého majetku, ověřit, že postup inventarizace je přiměřeně spolehlivý a složení inventarizačních komisí je adekvátní s ohledem na oddělení pravomocí. Získat inventarizační protokoly z obou lokací a ověřit, že byly podepsány příslušnými osobami a došlo k proúčtování inventarizačních rozdílů, pokud byly identifikovány. U účtování inventarizačních rozdílů zkontrolovat, že účetní zápisy byly autorizovány oprávněnou osobou.</p>	VEC
2	<p>AUTOMATIZOVANÝ VÝPOČET ODPISŮ <i>Popis situace: Účetní jednotka provádí automatizovanou kontrolu výpočtu/účtování odpisů.</i> Otestovat na jedné položce automatizovanou kontrolu s ohledem na nastavení odpisů v systému (algoritmus odepisování), zda jsou odpisové skupiny přiřazovány k jednotlivým druhům majetku podle správného klíče.</p>	A
3	<p>AKTUALIZACE ODPISOVÝCH PLÁNŮ <i>Popis situace: Vedení účetní jednotky pravidelně reviduje odpisové plány a posuzuje, zda se změnila doba využitelnosti dlouhodobého hmotného majetku.</i> Získat analýzu odpisových plánů včetně analýzy doby využitelnosti položek dlouhodobého majetku. Provéřit, zda účetní jednotka vzala v úvahu relevantní faktory (např. zkrácení nebo prodloužení využitelnosti výrobních linek s ohledem na uzavřené rámcové smlouvy s odběrateli) a zda se k analýze vyjádřily relevantní osoby z finančního oddělení, výroby i prodejního oddělení (zkontrolovat, že analýzu podepsaly a se závěry souhlasí).</p>	AC

Testy kontrol

	Procedura	Tvrzení
4	<p>ODPISOVÁNÍ MAJETKU <i>Popis situace: Odpisové sazby používané účetní jednotkou jsou přiměřené a odpovídají předpokládané životnosti majetku.</i> Provést odhad očekávané hodnoty odpisů dlouhodobého hmotného majetku za období. Vypočítat odhad odpisů použitím odpisové sazby a průměrné hodnoty dlouhodobého hmotného majetku v průběhu účetního období (počáteční zůstatek + přírůstky/2 - úbytky/2)* průměrná odpisová sazba dlouhodobého hmotného majetku. Upravit výpočet očekávané hodnoty odpisů, pokud byly již některé položky plně odepsány nebo pokud nedocházelo k přírůstkům a úbytkům relativně rovnoměrně v průběhu celého období a tzv. konvence pořízení, resp. vyřazení, v polovině roku není správná.</p>	AV

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
5	<p>EXISTENCE MAJETKU Vybrat položky pro testování z registru majetku k počátku účetního období. Zkontrolovat fyzicky vybraný majetek, aby došlo k ujištění o jeho existenci. Zkontrolovat také skutečný stav tohoto majetku, protože výsledek této prověrky by měl být použit při posuzování potenciálního poklesu hodnoty tohoto majetku a při odhadu výše potřebné úpravy formou odpisu (v případě trvalého poklesu hodnoty) nebo opravné položky (v případě přechodného poklesu hodnoty).</p>	E
6	<p>PŘÍRŮSTKY MAJETKU Vybrat položky přírůstků, získat příslušné faktury, smlouvy o jejich pořízení nebo jinou podpůrnou dokumentaci, získat přiměřenou jistotu o platnosti pořízení a odsouhlasit cenu nákupu na fakturu, smlouvu nebo platbu (kde je to možné) na bankovní výpisy. U vybraných položek zkontrolovat, že všechny kapitalizované náklady (např. vedlejší náklady související s pořízením) splňují podmínky pro vykázání v dlouhodobém majetku v souladu s příslušným účetním rámcem. Zkontrolovat, zda je pořízení správně klasifikováno jako investiční výdaj (očekává se ekonomický přínos po dobu delší než 12 měsíců) a zda je zařazen do správné účetní kategorie (např. že budovy koupené za účelem prodeje nejsou zaúčtovány jako dlouhodobý hmotný majetek).</p>	EVA
7	<p>AKTIVACE VNITROPODNIKOVÝCH ČINNOSTÍ <i>Popis situace: Majetek byl vyroben účetní jednotkou.</i> Ujistit se o účetních postupech při aktivaci výdajů a jejich souladu s příslušnými účetními principy a na vybraných položkách zkontrolovat správnost období aktivace, strukturu aktivovaných nákladů, tzn. v rozpisu položek tvořících ocenění interně aktivovaného hmotného majetku ověřit, že splňují kritéria kapitalizace dle příslušného účetního rámce. U vybraných položek dále ověřit hodnotu aktivovaných položek. Pro ověření hodnoty využít podpůrnou evidenci v podobě nákupních faktur použitých pro výrobu, informace ze mzdového systému ohledně času stráveném zaměstnanci na dané výrobě, jejich mzdových sazbách atd.</p>	VA

	Procedura	Tvrzení
8	<p>ÚBYTKY MAJETKU</p> <p>Na vybraných položkách úbytků dlouhodobého hmotného majetku ze soupisu úbytků provést následující postupy: Prověřit podpůrné doklady (např. likvidační protokoly, vydané faktury, záznamy o přijaté hotovosti, zápisy ze zasedání vedení účetní jednotky), posoudit důvody vyřazení a získat přiměřené ujištění, že vyřazení bylo schváleno, provedeno a správně zaúčtováno. Na vybraných položkách otestovat, zda jsou výnosy z prodeje zaúčtované ve správné výši (smlouva, faktura, předávací protokol, bankovní výpisy potvrzující platbu odběratele).</p>	EA
9	<p>OKAMŽIK AKTIVACE MAJETKU</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka nevěnuje dostatečnou pozornost okamžiku aktivace pořizovaného majetku.</i></p> <p>Ze získaného položkového soupisu majetku v pořizení odsouhlaseného na zůstatek příslušného účtu v hlavní knize vybrat položky majetku a posoudit, zda testovaný majetek není již používán, a tedy neměl být již zařazen do užívání a odpisován.</p>	A*
10	<p>ZÁLOHY NA MAJETEK</p> <p>Získat položkový soupis záloh na dlouhodobý hmotný majetek. Odsouhlasit soupis na obratovou převahu. Vybrat položky záloh a odsouhlasit na dokumentaci dokládající účel a pohyb finančních prostředků (například smlouva, zálohová faktura a bankovní výpis).</p>	A
11	<p>LEASING</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka využívá finanční leasing.</i></p> <p>Identifikovat majetek pořizovaný formou finančního leasingu např. prostřednictvím diskuze s vedením účetní jednotky, zrevidováním zápisů z porad vedení účetní jednotky a plánů účetní jednotky (investiční plán). Získat seznam položek, které jsou předmětem finančního leasingu a u vybraných položek získat kopie příslušných leasingových smluv. Na základě údajů ve smlouvách ověřit, že údaje, které jsou zveřejněny v příloze k účetní závěrce, jsou uvedeny správně v souladu s požadavky české účetní legislativy (např. budoucí leasingové splátky a jejich věková struktura).</p>	CV
12	<p>ZŮSTATKOVÁ CENA PRODANÉHO MAJETKU</p> <p>Na vybraných položkách z nákladového účtu "zůstatková cena při prodeji" zkontrolovat účetní zápis na nákladovém účtu s registrem majetku a ujistit se tak, že prodaný majetek již není v evidenci a ověřit, že zůstatkovou cenou prodaného majetku odpovídá zůstatkové ceně dle registru majetku v okamžiku vyřazení prodejem.</p>	EA
13	<p>SNÍŽENÍ HODNOTY MAJETKU</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka vyhodnotila indikátory snížení hodnoty aktiv a učinila závěr, že došlo ke snížení jejich hodnoty v závodě 01, kde vyrábí výrobky, které jsou stále obtížněji uplatnitelné na trhu, a přitom účetní jednotka v současné době nemá plán, jak využít stávající majetek v závodě 01.</i></p> <p>Získat kalkulaci snížení hodnoty majetku umístěného v závodě 01 od účetní jednotky a provést přepočet. Detailně ověřit vstupní parametry tohoto výpočtu (např. diskontní sazby) a vhodnost použité metody výpočtu (např. metoda diskontovaných peněžních toků z užívání majetku).</p>	V

6. DLOUHODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly je dlouhodobý finanční majetek, tedy akcie a kapitálové účasti, dluhopisy, dlouhodobé vklady, půjčky propojeným osobám a další finanční majetek, který účetní jednotka hodlá mít v držení po dobu delší než 12 měsíců. Jsou zde zahrnuty rovněž výnosy a náklady související s držením a prodejem tohoto majetku.

V souvislosti s vyhodnocováním rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnicemi účetní jednotky zabývající se účtováním dlouhodobého finančního majetku a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod (např. vhodnost přecenění finančních investic ekvivalenční metodou).

V oblasti finančního majetku se často používají účetní odhady, což zvyšuje riziko manipulace ze strany účetní jednotky. Ke stanovení reálné hodnoty finančních instrumentů je nutná značná odbornost s dostatkem relevantních informací, což často vyžaduje zapojení specialistů.

Co vzít v úvahu

Při vyhodnocování rizik v oblasti dlouhodobého finančního majetku je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jaké druhy cenných papírů účetní jednotka drží a za jakým účelem?
- Má účetní jednotka majetkové účasti v jiných společnostech a jaký vliv v nich vykonává?
- Jsou součástí finančních investic dlouhodobé půjčky podnikům ve skupině a byly poskytnuty za tržních podmínek?
- Jak nejlépe stanovit reálnou hodnotu, má-li být finanční majetek oceněn touto hodnotou?
- Jaká je aktuální situace kapitálového trhu?
- Využití expertů pro specifické oblasti?

Jaké použít postupy

Při vyhodnocování rizik v oblasti dlouhodobého finančního majetku je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s finančním ředitelem,
- s vlastníky účetní jednotky, je-li to možné.

V rámci vyhodnocení rizik je vhodné použít například následující analytickou proceduru:

- meziroční srovnání hodnoty jednotlivých investic do dlouhodobého finančního majetku.

Při vyhodnocování rizik v oblasti dlouhodobého finančního majetku je vhodné provést inspekci dokumentace účetní jednotky:

- popis postupů schvalování a účtování dlouhodobého finančního majetku,
- výpisy z obchodního rejstříku pro společnosti, v nichž účetní jednotka drží nějaké akcie či podíly,
- auditované účetní závěrky dceřiných společností,
- veřejně dostupné informace z burz (např. časový vývoj hodnoty akcií příslušných společností),
- zápisy z porad vedení účetní jednotky,
- zápisy z konaných valných hromad společností, v nichž účetní jednotka drží akcie (podíly),
- účetní závěrky společností, v nichž účetní jednotka drží akcie (podíly),
- smlouvy o půjčkách, resp. o poskytnutých úvěrech.

Při vyhodnocování rizik v oblasti dlouhodobého finančního majetku není obvyklé provádět pozorování podnikových činností účetní jednotky.

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorských postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

POSTUPY PROVÁDĚNÉ V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Obecné principy

V reakci na vyhodnocená rizika v oblasti dlouhodobého finančního majetku se zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím detailních testů, výjimečně je možné připravit vhodný analytický test. Zpravidla jen v omezené míře je možno využít testy kontrol pro pokrytí rizik.

Testy detailních údajů

Protože dlouhodobý finanční majetek je většinou početně omezený a hodnota položek nesnadno predikovatelná, je obvykle účinné provádět 100% audit zaúčtovaných částek. Vzhledem k možnosti změny hodnoty v průběhu účetního období je doporučeno provádět test existence a ocenění dlouhodobého finančního majetku na konci účetního období a nikoli v jeho průběhu. Z tohoto důvodu je také pravděpodobné, že riziko zaúčtování do nesprávného období bude pokryto při testování existence všech významných položek dlouhodobého finančního majetku na konci účetního období a není proto třeba provádět další specifické testy zaúčtování do správného období.

Hodnota dlouhodobého finančního majetku může záviset na vlastních záměrech vedení účetní jednotky (např. na plánované délce držby finančního aktiva). Pouhé prohlášení vedení společnosti přitom nemusí být v tomto ohledu postačujícím důkazním materiálem. V případě, že existují např. zápisy z jednání vedení účetní jednotky, je nezbytné tyto podklady získat a posoudit.

V případě, že má účetní jednotka podstatný nebo rozhodující vliv v jiných účetních jednotkách, může vzniknout povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a z toho vyplývající další auditorské postupy.

* * * * *

Příklady možných auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI DLOUHODOBÉHO FINANČNÍHO MAJETKU

	Riziko	Tvrzení
1	<p>ÚVĚR POSKYTNUTÝ PROPOJENÉ OSOBE <i>Popis situace: Účetní jednotka poskytla úvěr propojené osobě.</i> Úvěr může být nesprávně klasifikován, pokud by účetní jednotka nesledovala jaká část úvěru je splatná v období delším než 12 měsíců a jaká část úvěru je krátkodobá.</p>	(A*) Správnost (správné období)
2	<p>POSTUPNÉ NAVÝŠENÍ NEBO SNÍŽENÍ PODÍLU V JINÉ ÚČETNÍ JEDNOTCE <i>Popis situace: Účetní jednotka během účetního období dokupuje či prodává akcie a tím se mění podíl, který drží v některých účetních jednotkách.</i> Dlouhodobý finanční majetek může být nesprávně klasifikován (např. změna z podílů vykázaných jako podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem na podíly v ovládaných osobách).</p>	(A) Správnost
3	<p>OKAMŽIK VYŘAZENÍ PODÍLU <i>Popis situace: Účetní jednotka nesleduje okamžik, ke kterému došlo k vyřazení (prodeji) akcií či podílů.</i> Cenné papíry a ostatní finanční majetek mohou být nadhodnoceny, pokud by účetní jednotka nedržela kontrolu a práva nad těmito cennými papíry na konci období.</p>	(E) Existence
4	<p>ZMĚNY EKONOMICKÉ SITUACE S DOPADEM NA OCENĚNÍ FINANČNÍHO MAJETKU <i>Popis situace: Tržní cena cenných papírů je nižší než účetní, půjčka má obroženou návratnost nebo účetní jednotka má majetkovou účast ve firmě, která hospodář se ztrátou.</i> Hodnota cenných papírů a ostatního finančního majetku může být zkreslena, protože ceny, směnné kurzy či oceňovací metody použité pro ocenění mohou být chybné z důvodu, že účetní jednotka nemá dostatečné zkušenosti s účtováním dlouhodobého finančního majetku a nezohlednila všechny potřebné informace pro ocenění.</p>	(V) Ocenění
5	<p>KAPITALIZACE NÁKLADŮ DO OCENĚNÍ CENNÝCH PAPÍRŮ Cenné papíry a ostatní finanční majetek může být nadhodnocen, protože související poplatky mohly být chybně kapitalizovány namísto zaúčtování do nákladů.</p>	(A) Správnost

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI DLOUHODOBÉHO FINANČNÍHO MAJETKU**Analytické testy věcné správnosti**

	Procedura	Tvrzení
1	<p>VÝNOSOVÉ ÚROKY <i>Popis situace: Účetní jednotka vložila 20 mil. Kč na termínovaný vklad na dobu 10 let na začátku července běžného účetního období s tím, že roční úroková míra je v rozmezí 3,5 - 4,5 %.</i> Provést odhad očekávaných výnosových úroků. Očekávaná částka = $20\,000\,000 \cdot 4\% \cdot 1/2$. Ověřit, že částka je zaúčtována ve prospěch výnosových úroků ve výsledovce.</p>	AC
2	<p>OCENĚNÍ INVESTICE METODOU EKVIVALENCE <i>Popis situace: Účetní jednotka vykazuje podíl v jiné společnosti (pod podstatným nebo rozhodujícím vlivem) metodou ekvivalence.</i> Získáme účetní závěrku společnosti, v níž účetní jednotka drží podíl a posoudíme spolehlivost účetní závěrky (např. zda je auditovaná). Na základě informace o hodnotě vlastního kapitálu společnosti, v níž má účetní jednotka podíl a informace o procentní výši podílu na vlastním kapitálu této společnosti (např. na základě informací v obchodním rejstříku) vypočítáme očekávanou hodnotu ocenění podílu v dané společnosti. Zkontrolovat, že meziroční změna v ocenění je vykázána na příslušném účtu v aktivech účetní jednotky a v oceňovacích rozdílech z přecenění majetku ve vlastním kapitálu účetní jednotky.</p>	V

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
3	<p>CENNÉ PAPIŘY V MATERIALIZOVANÉ PODOBĚ <i>Popis situace: Účetní jednotka drží cenné papíry v materializované podobě.</i> Provést fyzickou kontrolu originálů cenných papírů v držení účetní jednotky.</p>	CE
4	<p>TRŽNÍ HODNOTA CENNÝCH PAPIŘŮ <i>Popis situace: Účetní jednotka má obchodované cenné papíry.</i> Provéřít hodnotu na konci účetního období a poslední tržní hodnotu (např. z údajů na burze cenných papírů). V případě, že tržní hodnota cenného papíru je nižší než pořizovací cena cenného papíru, se ujistit, že hodnota cenných papírů byla opravnou položkou snížena na tržní hodnotu na konci účetního období nebo snížena odpisem v případě trvalého poklesu hodnoty.</p>	V
5	<p>KONFIRMACE DLOUHODOBÉHO ÚVĚRU <i>Popis situace: Účetní jednotka poskytla dlouhodobý úvěr.</i> Připravit a odeslat konfirmační dopis společnosti, které byl úvěr poskytnut. Obdrženou odpověď porovnat co do výše nesplaceného zůstatku a doby splatnosti s údaji v hlavní knize účetní jednotky a vyřešit případné nesrovnalosti.</p>	EA

6	<p>OCENĚNÍ FINANČNÍHO MAJETKU REÁLNOU HODNOTOU <i>Popis situace: Účetní jednotka má dlouhodobý finanční majetek, který se oceňuje k datu účetní závěrky reálnou hodnotou.</i> Zkontrolovat ocenění na reálnou hodnotu s využitím možností následujících metod:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) ověřování významných předpokladů vedení účetní jednotky, modelu ocenění a údajů, na kterých je model založený, ii) zpracování nezávislých odhadů reálné hodnoty pro potvrzení vhodnosti ocenění reálnou hodnotou, iii) posouzení vlivu událostí po datu účetní závěrky na ocenění reálnou hodnotou a její vykazání nebo iv) využití práce experta. <p>Zkontrolovat účtování rozdílů z přecenění do výkazu zisku a ztráty, nebo vlastního kapitálu dle platných účetních předpisů.</p>	V
7	<p>PRODEJ PODÍLU V DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI <i>Popis situace: Účetní jednotka prodala svůj podíl v dceřiné společnosti.</i> Stanovit částku výnosů, které by na základě příslušných dokladů (zpravidla smlouvy), měly být získány, a zkontrolovat, zda tato částka byla zaúčtována do výnosů účetní jednotky. Ověřit, že příslušná částka hodnoty podílu v dceřiné společnosti byla k okamžiku realizace prodeje zaúčtována na vrub příslušného účtu nákladů a ve prospěch příslušného účtu dlouhodobého finančního majetku, s odpovídajícím odúčtováním hodnoty přecenění, které bylo vykazáno v rámci vlastního kapitálu účetní jednotky.</p>	A

7. ZÁSoby

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly jsou zásoby představované zpravidla zbožím, hotovými výrobky, polotovary vlastní výroby, nedokončenou výrobou, materiálem a poskytnutými zálohami na zásoby. Dále jsou v této kapitole popsány také testy některých nákladů a výnosů se zásobami související (např. tržby z prodeje materiálu), nikoliv však testy nákladů a výnosů vztahujících se ke spotřebě materiálu do výroby a výnosům z prodeje výrobků.

Nejčastějším problémem bývá ověření ocenění zásob vytvořených vlastní činností a testování přiměřenosti opravných položek, protože mají povahu významných účetních odhadů.

V rámci kapitoly zásob jsou popisovány pouze ty výsledkové operace, které se nevztahují ke spotřebě materiálu/zboží do výroby a výnosům z prodeje výrobků/zboží.

Oblast zásob má celou řadu specifik jako je např. široká řada fyzicky existujících položek na skladě, nebo vysoká obrátkovost ve srovnání s jinými druhy majetku účetní jednotky.

Významnou roli u zásob hraje jejich inventarizace a obvykle i nutnost účasti auditora na fyzické inventuře zásob. Na rozdíl od jiných aktiv totiž u zásob obvykle nelze ověřit fyzický stav zásob se zpětnou platností. Při neúčasti na inventuře a současné neexistenci alternativních postupů tak může hrozit nemožnost získat dodatečně dostatečné důkazní informace, což by mělo mít dopad do závěrů auditu.

Co vzít v úvahu

Při vyhodnocování rizik v oblasti zásob je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jaké jsou způsoby skladování – zboží v držení třetích osob, využívání konsignačních skladů?
- Jak dlouhý je výrobní cyklus?
- Inventura a použité postupy inventarizace – průběžná nebo jednorázová? Koná se ke konci účetního období?
- Používá účetní jednotka systém průběžné evidence zásob anebo spoléhá na inventury?
- Jak velkou část představuje nákup zásob v rámci skupiny?
- Jakou metodu oceňování zásob účetní jednotka používá? Jakým způsobem účtuje o nákladech souvisejících s pořízením zásob?
- Jaké zásoby účetní jednotka skladuje? Jedná se o položky, které jsou svoji povahou snadno zcizitelné? Jaké je jejich zabezpečení?
- Jaká je politika vytváření opravných položek k zásobám?
- Nedochází u určitých výrobků k jejich expiraci či nemožnosti použití po určité době (léky, barvy, lepidla, jiné materiály)?
- Jaká je aktuální situace na trhu? Neprodává účetní jednotka část svých zásob za cenu nižší, než je aktuální skladová cena v důsledku nepříznivé ekonomické situace?
- Jaká je slevová politika účetní jednotky? Nedochází k pravidelným slevám či výprodejům (např. po sezóně, po Vánocích apod.)?
- Jak jsou nastaveny kalkulační vzorce? Kdo kalkulace připravuje? Kdo schvaluje? Jak často jsou aktualizovány? Jak účetní jednotka účtuje o odchylkách mezi standardními (kalkulovanými) náklady a skutečnými náklady?
- Jsou součástí nákladů související režijní náklady v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví?
- Jak účetní jednotka řeší situaci s oceněním zásob, kdy je značná část výrobních kapacit dočasně nevyužitá?
- Jaké dodací podmínky se uplatňují při nakupování zásob a při vyskladňování (prodeji) zásob?
- Jakým způsobem se může auditor přesvědčit o existenci zásob?
- Odlišuje účetní jednotka důsledně zásoby od dlouhodobého hmotného majetku?

Jaké použít postupy

Při vyhodnocování rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s finančním ředitelem účetní jednotky,
- s vedoucím skladu,
- s vedoucími pracovníky nákupního oddělení (logistiky),
- s pracovníky controllingového oddělení účetní jednotky,
- s pracovníky expedice a prodejního oddělení,
- s vedoucím výrobního oddělení,
- se členy inventarizační komise.

V rámci vyhodnocení rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- posoudit základní poměrové ukazatele finanční analýzy, např. obrátkovost zásob a porovnat s obvyklými hodnotami v daném odvětví a zanalyzovat vývoj obrátkovosti zásob v čase,
- provést meziroční porovnání výše zásob,
- analyzovat podíl jednotlivých druhů zásob na celkové výši zásob a provést meziroční srovnání těchto podílů,
- provést meziroční srovnání podílů opravných položek na celkové výši jednotlivých druhů zásob,
- analyzovat ziskovou marži jednotlivých druhů zboží a výrobků (podíl pořizovací hodnoty zásob a jejich prodejních cen).

Při vyhodnocování rizik v oblasti zásob je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- popis postupů účtování a metod oceňování zásob, které jsou součástí vnitropodnikových směrnic,
- dokumentace inventarizace zásob,
- kalkulace pro ocenění zásob,
- rozpočty,
- standardní smlouvy či smlouvy s významnými dodavateli materiálu a zboží,
- protokoly o provedených auditech kvality, ISO certifikace.

Využití pozorování podnikových činností účetní jednotky v oblasti zásob je přínosné zejména pro:

- porozumění charakteru zásob a možných způsobů získávání důkazních informací k nim,
- identifikaci rizik nepoužívaných (či nepoužitelných) zásob.

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je možné vyhodnotit rizika, na která je potřeba reagovat provedením dalších auditorских postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

PROVÁDĚNÍ DALŠÍCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ

Obecné principy

Při provádění dalších auditorских postupů na základě posouzení a vyhodnocení rizik se zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím analytických i detailních testů. Některá rizika je také efektivní pokrýt testy kontrol.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorских postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Testy věcné správnosti však nejsou nezbytné pro všechna tvrzení u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti (tedy neprovádí testy provozní účinnosti kontrol), musí auditorские postupy zahrnovat testy detailních údajů.

Testy kontrol

Pro provádění testů kontrol je vhodné využít informace o vnitřním kontrolním prostředí účetní jednotky. Za zcela klíčovou kontrolu v oblasti zásob se obvykle považují kontrolní aktivity spojené s prováděním inventarizace zásob a kalkulačními vzorci.

Pokud má účetní jednotka automatizovaný systém v oblasti zásob (např. využívání čárových kódů pro připsování a odepisování zásob ze skladu), je možné pro vyhodnocení provozní účinnosti automatizovaných kontrol otestovat pouze jednu položku, což může být velice efektivní způsob testování. Je potřeba mít na paměti, že v tomto případě je ale nutné se ujistit, že účetní jednotka má účinně fungující obecné počítačové kontroly.

Inventury

Hlavním zdrojem auditorova přiměřeného ujištění, že stav na účtu zásob není významně zkreslen, je účast na inventurách a s tím spojené postupy. Účast na inventurách může auditorovi poskytnout vhodnou příležitost k prohlídce výrobních prostor, přesvědčit se o dostatečné fyzické ochraně zásob a možnost prodiskutovat činnost účetní jednotky v oblasti zásob s pracovníky, kteří tyto zásoby a zařízení znají a jsou nezávislí na účetním oddělení.

V některých případech, kdy není možné účastnit se provádění inventur, protože zásoby jsou ve veřejných skladech nebo v držení třetích osob, není pro auditora nezbytné ověřovat fyzickou existenci zásob za předpokladu, že může získat přímé ověření od třetích osob například formou confirmace, pokud nejsou zásoby rozhodující složkou aktiv.

V některých případech charakter zásob (zlato, šperky, písek atd.) nebo další okolnosti (skladování v cisternách) vyžadují speciální znalosti k získání dostatečného ujištění o výsledcích inventury. V tomto případě by měl auditor uvážit vhodnost využití práce odborníků.

V případě, že je vedena přiměřená průběžná skladová evidence, může účetní jednotka provést inventarizaci stavu zásob v několika cyklech v průběhu roku spíše než ke konci účetního období. Každý druh zásob musí být inventarizován minimálně jednou v průběhu účetního období. Postupy prováděné auditorem během inventur jsou prvotně zaměřeny na ověření existence zásob. Ačkoli poskytují cenné informace i pro ověření ocenění zásob, musí být doplněny i ostatními postupy.

Oceňování

Účetní jednotka může používat různé metody oceňování zásob a auditor by se měl přesvědčit o jejich přiměřenosti, vhodnosti a důsledném uplatňování. Auditor by měl zjistit metodu oceňování (např. FIFO, vážený aritmetický průměr, standardní ceny) a porozumět postupům oceňování. Měl by také posoudit přiměřenost a vhodnost používaných metod oceňování.

* * * * *

Příklady možných auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI ZÁSOB

	Riziko	Tvrzení
1	<p>KOSNIGNAČNÍ SKLADY <i>Popis situace: Účetní jednotka využívá konsignačních skladů nebo má zásoby u zákazníků.</i> Zásoby mohou být podhodnoceny, pokud registr zásob neobsahuje zásoby u třetích stran, zákazníků, v konsignačních skladech, a přitom jsou tyto zásoby majetkem účetní jednotky.</p>	(C) Úplnost
2	<p>SNÍŽENÍ HODNOTY ZÁSOB - ZASTARALÉ, POŠKOZENÉ, NEPOUŽITELNÉ ZÁSOBY Zásoby mohou být nadhodnoceny z důvodu, že zásoby jsou již zastaralé, poškozené nebo nepoužitelné.</p>	(V) Ocenění
3	<p>SNÍŽENÍ HODNOTY ZÁSOB V DŮSLEDKU POKLESU PRODEJNÍCH CEN <i>Popis situace: Na trhu dochází k poklesu prodejních cen v důsledku zhoršené ekonomické situace.</i> Zásoby mohou být nadhodnoceny, pokud by byly prodejné za částku menší, než je jejich účetní (skladová) hodnota.</p>	(V) Ocenění
4	<p>ALOKACE REŽIJNÍCH NÁKLADŮ DO OCENĚNÍ ZÁSOB Ocenění zásob může být zkresleno, pokud režijní náklady nebyly alokovány k nedokončené výrobě na základě opodstatněného principu a/nebo fixní náklady alokované k zásobám nebyly založeny na standardní kapacitě výrobního zařízení.</p>	(V) Ocenění
5	<p>OCENĚNÍ ZÁSOB VE STANDARDNÍCH CENÁCH <i>Popis situace: Účetní jednotka používá ocenění zásob standardními náklady, které jsou neměnné po celé účetní období.</i> Ocenění zásob může být zkresleno, protože standardní náklady nemusely být aktualizovány na opodstatněném základě, resp. účetní jednotka nemusela správně zohlednit významné odchylky skutečných nákladů oproti standardním nákladům při aktualizaci ocenění zásob na konci účetního období.</p>	(V) Ocenění
6	<p>INVENTARIZACE ZÁSOB <i>Popis situace: Účetní jednotka provedla fyzickou inventuru zásob, jejímž výsledkem byla identifikace významných rozdílů mezi skutečným stavem zásob a stavem zásob v účetní evidenci.</i> Zásoby mohou být zkresleny, protože úpravy vyplývající z inventury zásob nemusely být správně proúčtovány.</p>	(E) Existence (V) Ocenění
7	<p>INVENTARIZACE ZÁSOB <i>Popis situace: Účetní jednotka provádí fyzickou inventuru zásob spíše formálně a navíc se jí účastní jen osoby, které jsou hmotně zodpovědné za zásoby na skladě.</i> Hodnota zásob může být zkreslena, protože fyzická inventura zásob nemusela být provedena adekvátně (např. členové inventarizační komise pouze formálně zkontrolovali množství zásob, aniž by došlo ke skutečnému přepočítání skutečného množství položek) nebo do inventarizace zásob nebyly zapojeny osoby nezávislé na vedení skladu.</p>	(E) Existence (V) Ocenění

8	ALOKACE NÁKLADŮ, KTERÉ NESOUVISEJÍ S VÝROBOU Zásoby mohou být nadhodnoceny, jestliže účetní jednotka alokuje do ocenění zásob i nepřímé náklady, které nesouvisí s výrobou (např. správní režie).	(V) Ocenění
9	LIKVIDACE ZÁSOB <i>Popis situace: Účetní jednotka likviduje poškozené výrobky, ale neviduje k tomu detailní rozpis likvidovaných položek.</i> Hodnota zásob může být zkreslena, protože poškozené výrobky a sešrotované výrobky nemusely být zaúčtovány jako náklad a hodnota zásob nemusela být správně snížena.	(E) Existence (V) Ocenění (A) Správnost
10	NÁKUP ZÁSOB S RŮZNÝMI DODACÍMI PODMÍNKAMI <i>Popis situace: Účetní jednotka nakupuje suroviny v zámoří s různými dodacími podmínkami.</i> Zásoby mohou být nadhodnoceny, pokud by účetní jednotka účtovala o zásobách na cestě v případě, kdy nebyly ještě splněny dodací podmínky protistranou a tím pádem účetní jednotka neměla zásoby pod svoji kontrolou (nebyla vlastníkem zásob, na účetní jednotku nebyla převedena významná rizika a odměny z vlastnictví surovin).	(E) Existence (A*) Správné období

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI ZÁSOB**Testy kontrol**

	Procedura	Tvrzení
1	<p>AUTOMATICKÉ ÚČTOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘI VYSKLADNĚNÍ ZÁSOB <i>Popis situace: V účetním systému dochází k automatickému přenosu dat o vyskladněném zboží/výrobcích k prodeji a zaúčtování nákladů na prodané zboží/změna stavu zásob vlastní výroby v okamžiku vyskladnění.</i> V účetním systému ověřit, že dochází k automatickému zaúčtování nákladů, když dojde k vyskladnění hotových výrobků nebo zboží v modulu zásob. V systému zkontrolovat, že toto účtování je nadefinováno a není ho možno změnit, ledaže by bylo označeno jako jiný typ transakce, který je však identifikovatelný jiným označením (příznakem) v hlavní knize. Ověřit fungování této automatické kontroly pokusem, kdy si záměrně na jedné vyskladňované položce vyzkoušíme, zda systém umožní jiný než automatický způsob zaúčtování, aniž by tato změna byla v systému označena.</p>	CA
2	<p>PRŮBĚŽNÁ INVENTARIZACE <i>Popis situace: Fyzická inventura je prováděna průběžně po jednotlivých skladech (lokacích).</i> Zúčastnit se jedné průběžné inventury zásob a ověřit spolehlivost prováděné inventury. Pozorováním ověřit, zda jsou položky skutečně počítány a zda je zaveden vhodný postup, který zajistí, aby byly počítány všechny položky jen jednou a zároveň nebyla žádná položka vynechána. Ověřit adekvátnost složení inventarizační komise tak, že zjistíme, kteří zaměstnanci jsou členy komise a zda se skutečně inventarizace účastnili. Zkontrolovat, že po skončení inventury byl proveden a schválen inventarizační protokol a identifikované rozdíly mezi skutečným a účetním stavem zásob byly řádně proúčtovány.</p>	EV

Analytické testy věcné správnosti

	Procedura	Tvrzení
3	<p>TESTOVÁNÍ ODCHYLEK OD STANDARDNÍCH CEN <i>Popis situace: Účetní jednotka účtuje o zásobách ve standardních cenách a v průběhu období účtuje odchylky od standardních cen rovnou do nákladů a na konci účetního období přeúčtuje odpovídající část hodnoty odchylek do zásob.</i> Vypočítat dobu obratu zásob. Očekávaná hodnota odchylek, která by měla být součástí ocenění zásob v aktivech účetní jednotky na konci období = celková hodnota odchylek za účetní období * doba obratu zásob ve dnech / 365.</p>	V

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
4	<p>INVENTARIZACE ZÁSOB NA KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ <i>Popis situace: Jednorázová fyzická inventura zásob se provádí na konci účetního období.</i> <u>Zúčastnit se fyzické inventury</u> a vybrat položky (se zaměřením na významné položky) ze záznamů (skladové evidence) zásob nebo z inventurních soupisů. Identifikovat a přepočítat vybrané položky. Vyřešit identifikované rozdíly. Zdokumentovat nevysvětlené rozdíly a označit ty, které musí být vysvětleny. Vybrat položky (se zaměřením na významné položky) ze skutečnosti (fyzicky skladované položky) a provést přepočty (tyto položky musí být rozdílné s položkami testovanými ze záznamů do skutečnosti). Přepočítat položky. Přepočty odsouhlasit s množstvím uvedeným v inventurních soupisech. Vysvětlit zjištěné rozdíly. Zaznamenat všechny zjištěné rozdíly, pro něž neexistuje vysvětlení a u nichž musí být poskytnuté vysvětlení ověřeno. Prohlídkou všech skladových prostor a ověřením významných položek zkontrolovat, že všechny položky byly zahrnuty do inventarizace. Zkontrolovat, že jsou veškeré pohyby zásob na skladě v průběhu inventur vhodně omezeny. Zdokumentovat podklady, aby mohla být provedena kontrola zaúčtování do správného období (poslední a první příjemky a dodací listy). <u>Po zpracování finálních inventarizačních protokolů:</u> Odsouhlasit všechny položky, které byly přepočítávány při účasti auditora na inventuře s konečným rozpisem zásob. Testovat na vybraných položkách zásob počítaných auditorem při účasti na fyzické inventuře, že rozdíly identifikované během inventarizace byly zaúčtovány, jak do skladové evidence, tak do účetnictví.</p>	EVC
5	<p>PRŮBĚŽNÁ INVENTARIZACE ZÁSOB <i>Popis situace: Provádí se průběžná inventarizace zásob.</i> Získat podklady týkající se předchozích inventarizací provedených během účetního období a ověřit, zda významné druhy zásob byly inventarizovány minimálně jednou v průběhu účetního období. Provést kontrolu vybraných položek z průběžné skladové evidence s inventarizačními soupisy. Provést kontrolu výsledky inventarizace a získat dostatečné vysvětlení pro všechny zjištěné významné rozdíly. Zvážit dopad na konečný stav zásob. Provést kontrolu vybraných položek, u nichž byly účetní jednotkou zjištěny rozdíly mezi skladovou evidencí a skutečností, a ověřit, že tyto rozdíly byly správně opraveny ve skladové evidenci. Ve vybraný den (pokud možno co nejbližší ke konci účetního období) se zúčastnit průběžné inventury prováděné účetní jednotkou a sledovat počítání a zaznamenávání evidovaných zásob a určit, zda je inventarizace prováděna v souladu se směrnicí o postupu provádění inventarizace. Po dokončení inventur určit, zda identifikované rozdíly byly správně opraveny ve skladové evidenci a v hlavní knize. Provést ověřovací testy na vybraných položkách zásob - kontrolní přepočty ze skutečnosti do záznamů a ze záznamů do skutečnosti. Zaznamenat dostatečně podrobné informace o provedených testech a údajích ve skladové evidenci, aby bylo možno zjistit, zda jsou rozdíly zaúčtovány do správného období a všechny rozdíly zaznamenány ve skladové evidenci.</p>	EVC

6	<p>POHYBY ZÁSOB MEZI OKAMŽIKEM FYZICKÉ INVENTURY A KONCEM ÚČETNÍHO OBDOBÍ</p> <p><i>Popis situace: Fyzická inventura se nekoná na konci účetního období.</i></p> <p>Získat přehled pohybů zásob zaznamenaných ve skladové evidenci v období mezi prováděnou inventarizací a koncem účetního období. Na vybraných položkách přírůstků a úbytků zásob v daném období otestovat, že k pohybům existuje příslušná podpůrná dokumentace (zpravidla v podobě schválených příjemek, výdejků, dodacích listů, předávacích protokolů nebo faktur).</p>	EA
7	<p>REGISTR ZÁSOB VERSUS ÚDAJE V HLAVNÍ KNIZE A TESTOVÁNÍ OCENĚNÍ MATERIÁLU A ZBOŽÍ</p> <p>Získat konečný položkový soupis materiálu a zboží s uvedenými cenami pro jednotlivé položky, odsouhlasit součet na zůstatek příslušných účtů v hlavní knize, vybrat položky k testování ocenění (zvážit možnost použití stejných položek jako pro inventarizaci), porovnat jednotkovou cenu těchto položek s poslední nákupní fakturou (před koncem roku) a ověřit, zda jsou jednotkové ceny přibližně shodné. Prošetřit jakékoli významné rozdíly (např. větší než 5%).</p>	V
8	<p>TESTOVÁNÍ OCENĚNÍ ZÁSOB VLASTNÍ VÝROBY VE STANDARDNÍCH CENÁCH</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka účtuje o zásobách vlastní výroby v předem stanovených (standardních) cenách.</i></p> <p>Získat konečný položkový soupis zásob vytvořených vlastní činností (nedokončená výroba, polotovary, hotové výrobky) s uvedenými cenami pro jednotlivé položky, odsouhlasit součet na zůstatek příslušných účtů v hlavní knize a vybrat položky k testování ocenění.</p> <p>Přepočítat výpočty a součty v kalkulaci předem stanovených nákladů a odsouhlasit celkové předem stanovené náklady dle kalkulace s předem stanovenými náklady, které jsou použity k ocenění zásob na konci období.</p> <p><u>Pro přímý materiál:</u></p> <p>Cena - porovnat předem stanovené ceny materiálu s posledními nákupními fakturami, fakturami za přepravu atd.</p> <p>Množství - porovnat množství materiálu používané k sestavení předem stanovených nákladů se skutečnou spotřebou a posoudit přiměřenost.</p> <p><u>Pro přímé mzdy:</u></p> <p>Čas - provést kontrolu normohodin pro každou výrobní operaci (je-li možné, odsouhlasit normohodiny se skutečnou spotřebou času).</p> <p>Sazby - porovnat předem stanovené sazby se sazbami skutečně placenými výrobním pracovníkům.</p> <p><u>Pro režijní náklady:</u></p> <p>Zahrnutí - provést kontrolu zahrnutí výrobní režie do ocenění zásob a ujistit se, že je zahrnuta pouze ta, která přísluší k zásobám v dané fázi cyklu činnosti.</p> <p>Alokace - provést kontrolu celkových režijních nákladů alokovaných do předem stanovených nákladů a zhodnotit přiměřenost.</p>	VC
9	<p>OPRAVNÁ POLOŽKA K ZÁSOBÁM</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka má zastaralé, poškozené či pomalu obrátkové zásoby.</i></p> <p>Získat výpočet opravné položky k zásobám a ověřit všechny významné předpoklady v kalkulaci, provést kontrolní přepočty výpočtu opravné položky.</p>	V

10	<p>OPRAVNÁ POLOŽKA K ZÁSOBÁM Z DŮVODU POKLESU PRODEJNÍCH CEN <i>Popis situace: Účetní jednotka prodává svoje zásoby za prodejní ceny nižší, než jsou ceny skladové v důsledku nepříznivé ekonomické situace na trhu.</i> Zhodnotit procedury prováděné účetní jednotkou sloužící ke snížení hodnoty zásob na prodejní cenu sníženou o náklady spojené s prodejem. Vybrat položky k testování (zahrnout významné položky označené jako pomalu obrátkové) a porovnat s prodejními fakturami po konci účetního období. Testovat, že prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem je větší než skladová cena a zvážit odhady budoucích prodejních cen (např. na základě ověření smluv, které obsahují dohodnuté ceny na nové období s významnými odběrateli, plánu prodejních cen získaného z prodejního oddělení nebo ze schválených plánů prodeje na následující období). Přesvědčit se, že došlo k zaúčtování příslušných opravných položek na základě identifikace snížení hodnoty zásob v předchozím kroku.</p>	V
11	<p>ZÁSoby NA CESTĚ <i>Popis situace: Účetní jednotka eviduje zásoby na cestě.</i> Z rozpisu položek odsouhlaseného na hlavní knihu vybrat položky zásob na cestě a ověřit, že zásoba byla objednána, provést kontrolu se záznamy o přijatých zásobách po konci roku (příjemky, podepsané dodací listy) a ověřit, že zásoba patřila ke konci období účetní jednotce (zkontrolovat údaje o dodacích podmínkách ve smlouvě nebo na objednávce a ověřit stav na konci účetního období na základě přepravních dokumentů, např. CMR, dodací list).</p>	EAV
12	<p>ZÁLOHY NA POŘÍZENÍ ZÁSOb <i>Popis situace: Účetní jednotka poskytuje zálohy na zásoby.</i> Z rozpisu položek odsouhlaseného na hlavní knihu vybrat položky poskytnutých záloh na zásoby a ověřit, že záloha byla skutečně zaplacená (např. na bankovním výpisu), že záloha nebyla dosud dodavatelem vyúčtována (např. podle dohodnutých podmínek ve smlouvě nebo na základě zkontrolování faktury obsahující vypořádání zálohy) a že se jedná o zálohu související s pořízením zásob.</p>	EA
13	<p>NÁKLADY NA PRODANĚ MATERIÁL Na vybraných položkách zaúčtovaných do nákladů na prodaný materiál ověřit následující: Zkontrolovat účetní zápis na podklad dokumentující skladový pohyb (výdejku). Ověřit správné ocenění jednotky prodaného materiálu v nákladech na skladovou cenu. K vybraným položkám z nákladů vyhledat příslušnou vystavenou fakturu. Vystavenou fakturu odsouhlasit na zápis na účty výnosů a platbu prodejní ceny na bankovní výpis. Porovnat jednotkovou cenu zaúčtovanou v nákladech na jednotkovou cenu ve výnosech.</p>	A

8. POHLEDÁVKY

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly jsou pohledávky z obchodních vztahů, poskytnuté zálohy, pohledávky za propojenými osobami, dohadné účty aktivní a ostatní pohledávky. Dále jsou předmětem této kapitoly náklady a výnosy související s prodejem či odpisem pohledávek a změnou stavu opravných položek a případné dopady derivátových obchodů do účetní závěrky.

Při vyhodnocování rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnicemi účetní jednotky, které se zabývají účtováním o pohledávkách, a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod. Mimo jiné se jedná o posouzení, zda jsou pohledávky správně klasifikovány na krátkodobé (doba splatnosti do jednoho roku) a dlouhodobé (doba splatnosti je delší než 1 rok) a jaké metody účetní jednotka uplatňuje pro účtování o opravných položkách k pohledávkám.

Co vzít v úvahu

Při vyhodnocování rizik v oblasti pohledávek je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jaké druhy pohledávek vznikají při činnosti účetní jednotky? Účetní jednotka může mít například kromě obvyklých pohledávek z obchodního styku také pohledávky z derivátových transakcí, z poskytnutých záloh atd.
- Kdo jsou zákazníci účetní jednotky? Účetní jednotka může mít stálý okruh několika zákazníků nebo naopak řadu drobných odběratelů, kteří se v průběhu času mění.
- Jaké jsou běžné obchodní podmínky účetní jednotky? Zde je třeba vzít v úvahu zejména okamžik uznání výnosu a pohledávky při prodeji výrobků či zboží. Ten se může značně lišit v závislosti na dohodnutých podmínkách dodání. V praxi jsou často využívány různé INCOTERMS podmínky.
- Jakým způsobem účetní jednotka vyhodnocuje rizika spojená s platební morálkou odběratelů?
- Jsou obchodní pohledávky zcela nebo z části kryty nějakou formou zajištění?
- Má účetní jednotka významné pohledávky za spřízněnými stranami?

Jaké použít postupy

Při vyhodnocování rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s finančním ředitelem účetní jednotky,
- se zaměstnanci obchodního oddělení,
- s pracovníky controllingového oddělení účetní jednotky,
- s osobami, které mají na starosti sledování platební morálky odběratelů, resp. vymáhání nezaplacených pohledávek včetně soudních řízení v této oblasti.

V rámci vyhodnocování rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- posoudit základní poměrové ukazatele finanční analýzy, např. dobu obratu pohledávek a porovnat je s obvyklými hodnotami tohoto ukazatele typickými pro dané odvětví a vývoj doby obratu pohledávek v čase,
- provést porovnání pohledávek z hlediska výše a struktury (meziroční srovnání, sezónní trendy),
- analyzovat změny v hodnotě pohledávek evidovaných vůči významným odběratelům,
- porovnat podíl pohledávek po splatnosti na celkovém objemu pohledávek, analyzovat vývoj tohoto ukazatele v čase,
- porovnat opravné položky vytvořené v minulosti a následnou skutečnost (objemy skutečně zaplacených, resp. odepsaných pohledávek).

Při vyhodnocování rizik v oblasti pohledávek je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- popis postupů vyhodnocování a účtování opravných položek k pohledávkám,
- standardní smlouvy či smlouvy s významnými odběrateli,
- analýzy kreditního rizika odběratelů, věková struktura pohledávek,
- zápisy z porad vedení účetní jednotky obsahující popis soudních sporů, ve kterých je účetní jednotka na straně žalobce a analýzu předpokladu úspěchu v těchto sporech, pokud jsou k dispozici.

Při vyhodnocování rizik v oblasti pohledávek naopak není obvyklé provádět pozorování podnikových činností účetní jednotky.

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorických postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

POSTUPY PROVÁDĚNÉ V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Obecné principy

V reakci na vyhodnocená rizika v oblasti pohledávek se zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím analytických i detailních testů. Rizika je také často efektivně pokryt testy kontrol.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorických postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Testy věcné správnosti však nejsou nezbytné pro všechna tvrzení u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti (tedy neprovádí testy provozní účinnosti kontrol), musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů.

Testy kontrol

V oblasti testování kontrol může mít účetní jednotka dobře fungující kontrolní postupy, které se vztahují k analyzování a vyhodnocování pochybných pohledávek a následnému účtování opravných položek k pohledávkám. Pokud bychom se chtěli v rámci auditních procedur spoléhat na takovou kontrolu, je samozřejmě nutné ověřit nejen její fungování (provozní účinnost), ale také soulad uplatňované účetní politiky pro účtování opravných položek s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Analytické testy

Využití analytických testů věcné správnosti pro tvrzení o existenci, úplnosti či správnosti pohledávek je většinou velice omezené. Tvrzení o ocenění pohledávek (dostatečnost opravných položek, případně přepočtených pohledávek) je však obvykle testováno formou analytického testu.

Při testování dostatečnosti opravných položek by auditor měl prověřit postupy používané účetní jednotkou k identifikaci pochybných nebo nedobytných pohledávek. Důležité je též ověřit správnost věkové struktury pohledávek a výpočtu opravné položky a posoudit, zda je tato opravná položka přiměřená.

S ohledem na stanovení výše opravných položek k pohledávkám některé účetní jednotky vycházejí z přiřazení konkrétní procentní výše opravných položek podle analýzy věkové struktury pohledávek. Tento způsob může být nevhodný, jestliže takto sestavený výpočet nemá racionální základ, resp. není podložen historickou zkušeností. S ohledem na změny v ekonomické situaci a na konkrétní situaci jednotlivých odběratelů (dlužníků) pak takové zobecnění může postrádat smysl.

Tak jako u jiných účetních odhadů je i u opravných položek k pohledávkám třeba zvážit riziko manipulace, a je proto důležité provést retrospektivní prověrku předchozích účetních odhadů. To může auditorovi pomoci při posouzení účetních politik účetní jednotka.

Testování prostřednictvím konfirmací

Testování prostřednictvím konfirmací je jedním z nejobvyklejších testů pohledávek z obchodních vztahů, neboť vyžadují od odběratelů potvrzení, že částka zachycená v účetnictví účetní jednotky jako pohledávka za odběratelem představuje skutečnou dlužnou částku. Externí konfirmace rovněž představují materiál s velmi vysokou důkazní hodnotou.

Konfirmace by měly obsahovat detailní strukturu pohledávek, která usnadní položkové odsouhlasení odběratelem a případnou identifikaci rozdílů.

Auditor je při použití postupů souvisejících s externími konfirmacemi povinen podržet si kontrolu nad externími konfirmačními žádostmi.

Je důležité, aby v konfirmaci bylo zřetelně napsáno, že odpověď má být zaslána přímo auditorovi. V případě, že odpověď byla zaslána účetní jednotce, existuje zde určité riziko, že by účetní jednotka mohla provést zásahy do tohoto dopisu.

V každém jednotlivém případě neobdržení odpovědi je auditor povinen provést alternativní postupy k získání relevantních a spolehlivých důkazních informací.

Jiné testy detailních údajů

Existují určité situace, kdy konfirmace nejsou nejefektivnějším způsobem testování. Například, když audit probíhá dlouho po konci příslušného účetního období a pohledávky již byly vyrovnány, může auditor zkontrolovat pohledávky z konce příslušného období jejich porovnáním s následnými úhradami. Přesto se auditor musí ujistit, že úhrady se týkají příslušných pohledávek nesplacených na konci příslušného účetního období.

Konfirmace nejsou vhodným prostředkem ani v podmínkách, kdy se obáváme nízké kvality odpovědí nebo kde je vysoké procento odběratelů, které obvykle neodpovídá. V těchto případech hrozí zdoluhavé vysvětlování rozdílů, které se nakonec projeví jako chyba na straně toho, kdo potvzoval (tj. na straně odběratele účetní jednotky).

Alternativní testy mají svá vlastní specifika či komplikace. V případě detailního testování je nutné získat důkazní informace jak o vzniku pohledávky před koncem roku (např. faktury, dodací listy či smlouvy), tak důkazní informace o platbě po konci roku. Zatímco konfirmovat lze pohledávky po skupinách dle zůstatků za jednotlivými zákazníky, u detailních testů je nutné řešit jednotlivé faktury nebo dílčí dodací listy v případě hromadných faktur. Tento postup je obvykle pracnější a poskytuje menší pokrytí. Komplikované může být i přiřazování plateb ke konkrétním vybraným fakturám v případě, že jsou uskutečňovány hromadné platby.

* * * * *

Příklady možných auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

Příklad konfirmačního dopisu pro ověření existence pohledávek je uveden v Příloze č. 3.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI POHLEDÁVEK:

	Riziko	Tvrzení
1	DOBROPISY NA ZBOŽÍ VRÁCENÉ PO KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ Pohledávky z obchodních vztahů mohou být nadhodnoceny, pokud by nebyly vystaveny a zaúčtovány dobropisy na vrácené zboží.	(E) Existence
2	POHLEDÁVKY ZA SLUŽBY, KTERÉ NÁLEŽÍ DO BĚŽNÉHO I NÁSLEDUJÍCÍHO ÚČETNÍHO OBDOBÍ Pohledávky z obchodních vztahů mohou být nadhodnoceny, jestliže faktury byly vystaveny a výnosy zaúčtovány pro služby, které se budou zcela nebo zčásti realizovat až v následujícím účetním období.	(A*) Správnost (správné období)
3	ÚČTOVÁNÍ POHLEDÁVEK V ZÁVISLOSTI NA RŮZNÝCH DODACÍCH PODMÍNKÁCH Pohledávky z obchodních vztahů mohou být nadhodnoceny, jestliže faktury byly vystaveny a výnosy zaúčtovány pro výrobky nebo zboží, u nichž budou dodací podmínky splněny až v následujícím účetním období.	(A*) Správnost (správné období)
4	CHYBĚJÍCÍ DOBROPISY Pohledávky jsou nadhodnoceny, protože vystavené dobropisy nebyly zaúčtovány do salda pohledávek.	(E) Existence
5	OPOŽDĚNÁ FAKTURACE <i>Popis situace: Vyskladnění a dodání výrobků a služeb odběratelům není úzce spojeno s fakturací.</i> Pohledávky z obchodních vztahů mohou být podhodnoceny, protože výrobky/zboží mohly být odeslány a dodány, ale nebyla k nim dosud vystavena a zaúčtována faktura.	(C) Úplnost
6	KONSIGNAČNÍ SKLAD <i>Popis situace: Účetní jednotka využívá konsignační sklad a dodává zboží distributorovi, který nenese rizika spojená s těmito zásobami. Zboží je tedy ve vlastnictví účetní jednotky až do okamžiku prodeje finálnímu odběrateli.</i> Pohledávky z obchodních vztahů mohou být nadhodnoceny, jestliže byl výnos uznán v okamžiku dodání výrobku/zboží distributorovi, tedy v okamžiku dodání do konsignačního skladu.	(E) Existence
7	ÚČTOVÁNÍ O PŘIJATÝCH PLATBÁCH Pohledávky mohou být podhodnoceny, protože platba byla přijata v běžném účetním období, ale zaúčtována až v následujícím účetním období.	(A*) Správnost (správné období)
8	DOPAD ZHORŠENÉ EKONOMICKÉ SITUACE NA OPRAVNÉ POLOŽKY Opravné položky k pohledávkám mohou být podhodnoceny v důsledku zhoršující se ekonomické situace, která ovlivňuje schopnost odběratelů hradit své závazky.	(V) Ocenění
9	PROVOZNÍ ZÁLOHY Výše záloh může být stanovena nesprávně, protože účetní jednotka nemusela spárovat poskytnutou zálohu s následně přijatou fakturou.	(A) Správnost
10	POHLEDÁVKY V CIZÍCH MĚNÁCH <i>Popis situace: Účetní jednotka eviduje cizoměnové pohledávky.</i> Pohledávky mohou být zkresleny, pokud by nedošlo k přecenění pohledávek na Kč kurzem platným ke dni sestavení účetní závěrky.	(V) Ocenění

11	DLOUHODOBÉ POHLEDÁVKY Pohledávky mohou být nesprávně klasifikovány, pokud by účetní jednotka neevidovala splatnost dlouhodobých pohledávek (např. dlouhodobě poskytnutých provozních záloh).	(A) Správnost
----	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI POHLEDÁVEK**Testy kontrol**

	Procedura	Tvrzení
1	<p>KONFIRMACE</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka potvrzuje otevřené zůstatky se svými odběrateli na čtvrtletní bázi.</i></p> <p>Získat přehled konfirmací za předchozí čtvrtletí. Vybrat X položek (konfirmace) a zkontrolovat, že konfirmovaná částka byla odsouhlasena na hodnotu v saldokontu pohledávek, nebo že byly vyřešeny a proúčtovány případné rozdíly.</p>	ECA

Analytické testy věcné správnosti

	Procedura	Tvrzení
2	<p>OPRAVNÉ POLOŽKY</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka posoudila způsob tvorby opravných položek k pohledávkám na základě předchozích zkušeností s nesplácením pohledávek, analýzy aktuální finanční situace odběratelů a na základě zkušeností s dobytostí obchodních pohledávek z minulých tří let stanovila výši opravných položek k pohledávkám ve výši 20 % pro pohledávky po splatnosti více než 90 dnů, 60 % pro pohledávky po splatnosti více než 180 dnů a 90 % pro pohledávky po splatnosti více než jeden rok a auditor se přesvědčil o adekvátnosti této metody.</i></p> <p>Na základě ověření věkové struktury pohledávek (správnost a úplnost) provést odhad očekávané hodnoty opravných položek k pohledávkám z obchodních vztahů. Očekávaná hodnota opravných položek = suma hodnot pohledávek po splatnosti v jednotlivých věkových kategoriích násobená příslušným procentem opravné položky.</p>	V
3	<p>PŘEPOČET ZŮSTAKŮ V CIZÍCH MĚNÁCH</p> <p>Zkontrolovat přepočtení zůstatků v cizích měnách na Kč k datu účetní závěrky a proúčtování kurzových rozdílů.</p>	V

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
4	<p>TEST NÁSLEDNÝCH PLATEB</p> <p>Vybrat položky z rozpisu nesplacených obchodních pohledávek k poslednímu dni účetního období a zkontrolovat, že pohledávka vznikla před koncem účetního období (např. ověřit dodací listy, předávací protokoly atd.) a zdali byla zaplácena po konci účetního období (následná platba vybraných pohledávek na bankovním výpise). Ujistit se, že platba se vztahuje k pohledávce uvedené v saldokontu odběratelů ke konci účetního období.</p>	ECA* C

5	<p>KONFIRMACE</p> <p>Vybrat a zdokumentovat metodu použitou k výběru jednotlivých odběratelů. Určit počet položek a provést jejich výběr se zaměřením na jejich významnost. Zvážit možnost použití metody segregace. Doložit vybrané položky.</p> <p>Připravit konfirmace se všemi náležitostmi a instrukcemi a odeslat konfirmační dopisy. (Konfirmační dopisy odesílá auditor, aby se zabránilo možné manipulaci ze strany účetní jednotky.)</p> <p>V případě, že konfirmace nebyla obdržena, zaslat druhou žádost nebo se (po dohodě s účetní jednotkou) spojit telefonicky s odběratelem.</p> <p>Informovat účetní jednotku o rozdílech oznámených odběrateli. Připravit nebo nechat připravit účetní jednotkou vysvětlení rozdílů. Zkontrolovat rozdílné položky s podpůrnou dokumentací.</p> <p>V případech, kdy od odběratele není obdržena konfirmace nebo nejsou pohledávky pomocí nich testovány, provést alternativní ověření, tj.:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) zkontrolovat následnou platbu pohledávky a ujistit se, že platba se vztahuje k pohledávce uvedené v saldokontu odběratelů k datu srovnání, (ii) odsouhlasit nezaplacené pohledávky s podpůrnou dokumentací (dodací listy, prodejní faktury, korespondence s odběratelem). 	ECA
6	<p>POSKYTNUTÉ PROVOZNÍ ZÁLOHY</p> <p>Získat soupis poskytnutých provozních záloh a odsouhlasit tento rozklad na celkovou částku zaznamenanou v hlavní knize. Vybrat položky poskytnutých provozních záloh ze soupisu a získat výpis z bankovního účtu potvrzující platbu vybrané zálohy. Ověřit, zda vybraná záloha neměla již být spárována s finální fakturou a platbou, jako podpůrnou dokumentaci lze využít smlouvu s příslušným obchodním partnerem.</p>	AE
7	<p>POSTOUPENÉ A ODEPSANÉ POHLEDÁVKY</p> <p>Vybrat položky zaúčtované jako náklad na postoupené/odepsané pohledávky. Pro vybrané položky získat příslušné smlouvy o postoupení pohledávek nebo jinou podpůrnou dokumentaci.</p> <p>U každého vybraného dokladu:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) odsouhlasit nominální hodnotu postoupené pohledávky a cenu, (ii) v případě postoupení pohledávek zkontrolovat zaúčtování do výnosů, (iii) zkontrolovat, zda byly operace zaúčtovány na správný účet a ve správném období. 	A
8	<p>FAKTURY VYSTAVENÉ PO KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ</p> <p>Popis situace: Finanční účtárna nepracuje a nevystavuje faktury na konci účetního období v době období vánočních svátků (v případě, že účetní období je shodné s kalendářním rokem), zatímco k expedici výrobků dochází až do konce účetního období. Pracovníci účetní jednotky vystavují faktury k těmto zásilkám až na začátku dalšího účetního období.</p> <p>Vybrat položky prodejních faktur zaúčtovaných například týden po konci období, ověřit podpůrnou dokumentaci (potvrzené dodací listy) a ujistit se, že výnosy a pohledávky byly zaúčtovány do správného účetního období.</p>	A*

9	<p>DERIVÁTOVÉ TRANSAKCE</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka uzavírá derivátové obchody (měnové forwardy).</i></p> <p>Na základě diskuse s vedením, prostudování dokumentace týkající se strategie řízení kurzových rizik a na základě informací potvrzených na bankovních konfirmacích vybrat položky nevypořádaných derivátových obchodů k datu účetní závěrky a posoudit výši ocenění zaúčtované reálné hodnoty derivátu (zvážit využití práce odborníka pro posouzení ocenění).</p> <p>Posoudit, zda klasifikace derivátu jako derivátu k obchodování, či jako derivátu zajišťovacího, a s tím související způsob účtování, je odpovídající. Pokud účetní jednotka účtuje o derivátu jako o zajišťovacím derivátu, prověřit, zda dokumentace zajištění splňuje všechny náležitosti podle příslušného rámce účetního výkaznictví.</p> <p>Posoudit vliv těchto derivátových obchodů na splatnou a odloženou daň.</p>	AV
10	<p>POHLEDÁVKY VŮČI ZÁKAZNÍKOVÍ, KTERÝ JE VE ŠPATNÉ PLATEBNÍ SITUACI</p> <p><i>Popis situace: Zákazník účetní jednotky nesplácí své závazky.</i></p> <p>Prostudovat korespondenci účetní jednotky se zákazníkem, získat odsouhlasený splátkový kalendář, ověřit dílčí platby provedené po konci roku a zajištění pohledávek (např. bankovní záruky, pojištění pohledávek). Na základě provedeného šetření posoudit dostatečnost výše případné opravné položky k pohledávkám.</p>	V

Příloha č. 3:

ILUSTRATIVNÍ KONFIRMAČNÍ DOPIS PRO POTVRZENÍ POHLEDÁVEK Z OBCHODNÍCH VZTAHŮ

Hlavičkový papír auditované společnosti)

(Adresa společnosti)

K rukám: *osoba nebo oddělení*

(Místo, datum)

Vážení,

ve smyslu zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, **a/nebo** v souladu s mezinárodními auditorskými standardy provádějí auditoři firmy XYZ s.r.o. ověření účetní závěrky společnosti ABC s.r.o. (dále jen "naše společnost") k **31. 12. 20XY**. Součástí auditu je též ověření pohledávek naší společnosti. V souvislosti s tímto auditem si Vás proto dovoluujeme požádat o zaslání níže uvedených informací auditorům XYZ s.r.o.

V účetnictví naší společnosti jsou k **31. 12. 20XY** evidovány pohledávky za Vaší společností ve výši

{Částka} Kč,

a to na základě seznamu našich faktur uvedených v příloze k tomuto dopisu.

Pozn.: Zůstatek uváděný v tomto ověřovacím dopise nemusí být úplný.

Prosíme Vás o odsouhlasení této skutečnosti a v případě zjištění rozdílů o upřesnění výše Vámi evidovaného závazku k **31. 12. 20XY**. Jakékoli rozdíly mezi Vaším potvrzením a údaji v účetnictví naší společnosti budou předmětem okamžitého prověření.

Prosíme o zaslání odpovědi do **XX.XX.20XY nebo v nejkratším možném termínu** přímo auditorům XYZ s.r.o. na níže uvedenou adresu:

K rukám *(Jméno a příjmení)*

XYZ s.r.o.

Ulice

PSC Město

Předem děkujeme za včasné zaslání požadovaných informací.

S pozdravem

(Podpis odpovědné osoby)

(Jméno)

PŘÍLOHA: FAKTURY VYDANÉ SPOLEČNOSTÍ (*jméno auditované společnosti*) NEZAPLACENÉ k 31. 12. 20XY

Společnost: *Jméno odběratele*

Adresa: *Adresa odběratele*

Číslo faktury:	Částka (Kč):	Datum splatnosti:
*		
*		
*		
*		
*		
*		
*		
*		
*		
*		
*		

CELKEM

Uvedený zůstatek závazků naší společnosti vůči *jméno auditované společnosti* je úplný a odpovídá stavu k **31. 12. 20XY**.

Dne: _____

Společnost

Podpis

Funkce

9. KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly je krátkodobý finanční majetek, který zahrnuje peníze v hotovosti, ceniny, zůstatky bankovních účtů a související úrokové výnosy včetně časového rozlišení.

V souvislosti s posouzením rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnici účetní jednotky zabývající se účtováním krátkodobého finančního majetku a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod, například přepočítání cizoměnových zůstatků, účtování o úrocích nebo prezentace cash-poolingu.

Co vzít v úvahu

Při posuzování rizik v oblasti krátkodobého finančního majetku je vhodné vzít v úvahu např.:

- Kolik účtů účetní jednotka má a u kolika finančních institucí? Je to přiměřené vzhledem k předmětu činnosti účetní jednotky?
- Nejsou mezi nimi neobvyklé instituce (např. banky v daňových rájích apod.)?
- Kdo má v účetní jednotce autorizační práva k bankovním transakcím, jaké jsou limity plateb a příslušná práva k nim?
- Jak probíhá proces schvalování plateb? Jaké je v účetní jednotce rozdělení pravomocí?
- Jaké je vybavení pokladny či trezorů (jsou-li hotovostní transakce či zůstatky významné)?
- Jakým způsobem dochází k inventarizaci peněžních prostředků v hotovosti a cenin?
- Využívá účetní jednotka tzv. cash-poolingu?
- Jaké je úročení bankovních účtů?

Jaké použít postupy

Při vyhodnocování rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s osobou zodpovědnou za vedení pokladny a evidenci cenin,
- s osobami s autorizační pravomocí k bankovním transakcím,
- s finančním ředitelem,
- s vedoucím treasury oddělení, pokud je tato funkce v účetní jednotce zřízena.

V rámci vyhodnocení rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- poměrový ukazatel běžné likvidity (likvidní aktiva/krátkodobé závazky) a ukazatelé na bázi cash-flow (např. rentabilita vlastního kapitálu z cash flow = peněžní tok z provozní činnosti/vlastní kapitál),
- faktory meziročního pohybu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, neboli jak jednotlivé činnosti (provozní, investiční, finanční) přispěly ke zvýšení nebo snížení hodnoty peněžních prostředků a ekvivalentů,
- posouzení vývoje zůstatku peněžních prostředků v průběhu roku (např. zůstatky v jednotlivých měsících) a identifikace neobvyklých výkyvů.

Při vyhodnocování rizik v oblasti krátkodobého finančního majetku je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- popis postupů schvalování a účtování krátkodobého finančního majetku,
- smlouvy s finančními institucemi,
- protokoly inventarizace pokladny a cenin.

Při vyhodnocování rizik v oblasti krátkodobého finančního majetku naopak není obvyklé provádět pozorování podnikových činností účetní jednotky s výjimkou pozorování zabezpečení pokladni hotovosti a cenin.

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorských postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

PROVÁDĚNÍ DALŠÍCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ

Obecné principy

V reakci na vyhodnocená rizika v oblasti krátkodobého finančního majetku se zpravidla provádí testování věcné správnosti v podobě testování detailních údajů. Rizika v oblasti krátkodobého finančního majetku je však také možné částečně pokrýt testy kontrol.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorских postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést nějaké testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Auditor však není povinen provádět testy věcné správnosti pro všechna tvrzení u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor reaguje na významné riziko pouze prováděním testů věcné správnosti (tedy neprovádí testy provozní účinnosti kontrol), musí auditorské postupy u takového rizika zahrnovat testy detailních údajů.

Testy kontrol

Pokud jde o testy kontrol, auditor se obvykle setká i v malých účetních jednotkách se zavedenými kontrolními aktivitami, jako je odsouhlasení zůstatků účtů v obrátové předvaze na zůstatky dle bankovních výpisů. Přesné postupy jsou také uplatňovány při autorizaci uskutečňovaných odchozích plateb. Strategie testování provozních kontrol zavedených v účetní jednotce by měla být zvolena dle vybraných rizik.

I přes případné testování kontrol by mělo být těžištěm auditorских postupů testování detailních údajů.

Analytické testy

Analytické testy lze využít zpravidla při testování souvisejících výnosových úroků z finančního majetku.

Testy detailních údajů

V rámci testování detailních údajů by měl auditor odsouhlasit všechny zůstatky bankovních účtů s bankovními výpisy ke konci účetního období. Všechny rozdíly by měly být prověřeny.

Testování prostřednictvím konfirmací

Auditor by měl též provést testování prostřednictvím konfirmací týkajících se zůstatků ke konci účetního období, aby se ujistil, že mu jsou známy všechny relevantní informace týkající se vztahu účetní jednotky s bankou (např. majetek zastavený bance). Toto srovnání navíc představuje nezávislý zdroj důkazních informací.

Při testování pomocí konfirmací je banka požádána o potvrzení, že zůstatky na účtech uvedené v účetnictví účetní jednotky jsou skutečnými zůstatky na bankovních účtech, jakož i o další informace. Lze předpokládat, že banka nepotvrdí zůstatek, který je nesprávný. Proto by měl tento krok odhalit potenciální chyby v zůstatcích na účtech, a to jak v případě nadhodnocení, tak i v případě podhodnocení.

Mimo potvrzení zůstatku by srovnání mělo poskytnout důkazní informace týkající se:

- závazků a podmíněných závazků (například zastavený dlouhodobý majetek či pohledávky),
- dohod o vzájemném započítávání zůstatků,
- ostatních závazků k bance,
- úrokových výnosů,
- derivátových obchodů,
- omezení dostupnosti s účty,
- osob oprávněných disponovat s účty,
- záruk, akreditivů atd.

* * * * *

Příklady možných auditorских postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

Vzorový konfirmační dopis je uveden v Příloze č. 3.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI KRÁTKODOBÉHO FINANČNÍHO MAJETKU

	Riziko	Tvrzení
1	NEZAÚČTOVANÉ ODCHOZÍ PLATBY Krátkodobý finanční majetek může být nadhodnocen, protože nemusely být zaúčtovány odchozí platby před koncem roku.	(E) Existence (A*) Správnost (správné období)
2	NESOULAD MEZI USKUTEČNĚNÝMI TRANSAKCEMI ELEKTRONICKÉHO BANKOVNICTVÍ A ÚČETNÍMI ZÁPISY V HLAVNÍ KNIZE Hodnota krátkodobého finančního majetku může být zkreslena, protože transakce elektronického bankovního poplatky a nákladové úroky strhnuté bankou nebyly proúčtovány v hlavní knize.	(A) Správnost (C) Úplnost
3	NEZACHYCENÍ BANKOVNÍHO ÚČTU V HLAVNÍ KNIZE Krátkodobý finanční majetek může být podhodnocen v případě existence bankovních účtů, které nejsou vedeny v hlavní knize.	(C) Úplnost
4	PŘEPOČET ZŮSTATKŮ V CIZÍCH MĚNÁCH Krátkodobý finanční majetek může být zkreslen, protože bankovní účty v cizích měnách mohly být přepočítány na Kč chybným kurzem.	(V) Ocenění
5	ZABEZPEČENÍ POKLADNY Popis situace: Pokladna není dostatečně zabezpečena. Zůstatky v pokladně mohou být nadhodnoceny, pokud by došlo k případům zpronevěry/odcizení peněz v hotovosti.	(E) Existence
6	ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ Informace v příloze k účetní závěrce mohou být neúplné, pokud účetní jednotka nevěnovala pozornost zveřejňování dodatečných informací, např. bankovních záruk.	(C) Úplnost

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI KRÁTKODOBÉHO FINANČNÍHO MAJETKU

Testy kontrol

	Procedura	Tvrzení
1	<p>INVENTARIZACE POKLADNY <i>Popis situace: Účetní jednotka provádí měsíčně inventarizaci hotovosti uložené v pokladně.</i> Získat X inventarizačních protokolů včetně zápisu inventarizačních rozdílů (pokud se rozdíl vyskytl). Zkontrolovat, že inventarizační protokol byl podepsán autorizovanou osobou podle vnitřních pravidel účetní jednotky a že tato osoba neodpovídá za spravování hotovosti evidované v pokladně. U zápisů inventarizačních rozdílů ověřit, že osoba zodpovědná za účtování provedla kontrolu, že na inventarizačních protokolech a účetním dokladu se vyskytují stejné částky inventarizačních rozdílů a že tento interní doklad byl řádně schválen (podepsán) oprávněnou osobou.</p>	VAE
2	<p>ODSOUHLASENÍ BANKOVNÍCH ZŮSTATKŮ S ÚDAJI V HLAVNÍ KNIZE <i>Popis situace: Dochází k měsíčnímu odsouhlasení zůstatků bankovních účtů se zůstatky příslušných účtů v hlavní knize.</i> Získat X měsíčních odsouhlasení a zkontrolovat, že odsouhlasení byla podepsána a případné rozdíly proúčtovány.</p>	AE

Analytické testy věcné správnosti

	Procedura	Tvrzení
3	<p>ÚROKOVÉ VÝNOSY Na základě zůstatků bankovních účtů na počátku, v průběhu a na konci účetního období a na základě průměrné úrokové míry (z confirmace či jiných zdrojů, např. z úrokové sazby dle smlouvy s bankou, průměrné úrokové sazby banky účetní jednotky nebo průměrné sazby zveřejněné centrální bankou) přepočítat celkový úrokový výnos a porovnat jej se zaúčtovaným úrokovým výnosem. Získat přiměřené vysvětlení pro všechny významné rozdíly.</p>	AC
4	<p>VÝNOSY Z TERMÍNOVANÉHO VKLADU <i>Popis situace: Účetní jednotka vložila 10 dní před koncem účetního období 10 mil. Kč na termínovaný vklad s tím, že měsíční úroková míra je 0,5 %. Úrok bude připsán a vyplacen až spolu s jistinou. Termín splatnosti je 20 dnů po konci účetního období.</i> Provést odhad očekávaného časového rozlišení výnosových úroků. Očekávaná částka = $10\,000\,000 * 0,5\% * 10 / 30$. Ověřit, že tato částka byla zaúčtována na vrub časového rozlišení aktivního v rozvaze a ve prospěch výnosových úroků ve výsledovce.</p>	AC

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
5	BANKOVNÍ KONFIRMACE Získat rozpis bankovních účtů s odsouhlasením na zůstatky v hlavní knize. Přípravit a odeslat confirmaci každé bance, u které má účetní jednotka otevřený účet ke konci roku a také bankám, u kterých měla účetní jednotka otevřený účet během roku (včetně účtů, na kterých nebyly provedeny žádné operace). Bankou potvrzené zůstatky odsouhlasit na hlavní knihu. Vyřešit případné rozdíly.	ACE
6	DODATEČNÉ INFORMACE V BANKOVNÍCH KONFIRMACÍCH Pokud banka potvrdila další položky nebo informace, jako jsou např. úroky za běžné období, záruky atd., odsouhlasit dané zůstatky s příslušnou částí auditní dokumentace a účetními výkazy účetní jednotky, resp. údaji v příloze k účetní závěrce účetní jednotky.	AC
7	PŘEPOČET ZŮSTATKŮ V CIZÍCH MĚNÁCH Zkontrolovat přepočtení zůstatků v cizích měnách na Kč k datu účetní závěrky a proúčtování kurzových rozdílů.	V
8	INVENTARIZACE POKLADNY Zkontrolovat, zda byla provedena inventura hotovosti a přesvědčit se, že všechny zjištěné rozdíly byly dostatečně prověřeny a správně zaúčtovány. V případě významného zůstatku odsouhlasit konečný zůstatek s inventarizačním protokolem, případně přepočítat aktuální hotovost a ujistit se, že zůstatek zaúčtovaný ke konci účetního období je přiměřený.	A

Příloha č. 3:

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLAD KONFIRMAČNÍHO DOPISU PRO BANKY

Hlavičkový papír auditované společnosti)

(Adresa společnosti)

K rukám: *osoba nebo oddělení*

(Místo, datum)

Vážení,

ve smyslu zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, a/nebo v souladu s mezinárodními auditorskými standardy provádějí auditoři firmy XYZ s.r.o. ověření účetní závěrky společnosti ABC s.r.o. (dále jen "naše společnost") k **31.12.20XY**. Součástí auditu je též ověření zůstatků finančních prostředků, úvěrů, jakož i některých dalších skutečností. V souvislosti s tímto auditem si Vás proto dovoluujeme požádat o zaslání níže uvedených informací auditorům XYZ s.r.o.

Uvedte, prosím, informace týkající se zůstatků na všech účtech naší společnosti vedených u Vaší banky, informace o stavu všech úvěrů poskytnutých Vaší bankou naší společnosti, jakož i některé další skutečnosti k **31.12.20XY**, a to minimálně v rozsahu dle přílohy k tomuto dopisu.

Jakékoli rozdíly zjištěné mezi Vaším potvrzením a údaji v účetnictví naší společnosti budou předmětem okamžitého prověření.

Prosíme o zaslání Vaší odpovědi do **XX.XX.20XY** nebo v nejkratším možném termínu přímo auditorům XYZ s.r.o. na níže uvedenou adresu:

K rukám (Jméno a příjmení)
XYZ s.r.o.
Ulice
PSC Město

Předem děkujeme za včasné zaslání požadovaných informací.

S pozdravem

(Podpis odpovědné osoby)

(Jméno)

(POZOR: je nutné, aby dopis podepsala osoba (resp. osoby), které mají právo disponovat účty v dané bance!)

OVĚŘOVACÍ DOPIS BANKOVNÍCH INFORMACÍ

Společnost: (Jméno auditované společnosti)

Banka: (Název banky)

1. ÚČTY

Prosíme o potvrzení a doplnění údajů týkajících se účtů, které byly během roku **20XY** vedeny naší společností. V případě existence dalších účtů neuvedených v tabulce, prosíme, doplňte také údaje o těchto účtech.

	Číslo účtu	Číslo účtu Typ účtu (např. běžný / depozitní)	Měna	Zůstatek v měně k 31.12.20XY	Úrok připsaný za rok 20XY
1	X	X	X	X	X
2					
3					

(X – údaje vyplní společnost, sloupec “úrok připsaný za rok 20XY“ vyplní banka)

K výše uvedeným účtům prosím specifikujte všechna omezení disponovat s účtem, zda se jedná o účelově vázané vklady, osoby oprávněné nakládat s účty, popřípadě další podmínky.

2. ÚVĚRY

Prosíme, doplňte do níže uvedené tabulky základní údaje o všech úvěrech poskytnutých bankou naší společností ke dni **31.12.20XY**.

Číslo smlouvy	Popis úvěru	Popis zajištění úvěru	Měna	Zůstatek v měně k 31.12.20XY	Úrok vyúčtovaný za rok 20XY	Úrok * nezaplacený k 31.12.20XY

** V případě, že se jedná o úrok po splatnosti, prosíme o uvedení této skutečnosti*

3. DALŠÍ INFORMACE

Prosíme, odpovězte „Ano/Ne“ na níže uvedené otázky:

	<i>Otázka</i>	<i>Ano</i>	<i>Ne</i>
1	Akceptovala banka v průběhu roku 20XY směnky vystavené společnostmi?		
2	Existují eskontované směnky proplacené bance směnečným dlužníkem, které dosud banka neodúčtovala?		
3	Existují nějaké záruky vydané bankou za společnost ve prospěch třetích stran?		
4	Existují nějaké záruky obdržené bankou od třetích stran ve prospěch společnosti?		
5	Prováděla společnost prostřednictvím banky v roce 20XY významné transakce na akciovém trhu? (obrat přes XXX mil. Kč)		
6	Prováděla společnost prostřednictvím banky v roce 20XY významné transakce s finančními deriváty? (obrat přes XXX mil. Kč)		
7	Existuje nějaký výše neuvedený majetek společnosti, ke kterému má banka zástavní právo (např. z titulu úvěrových příslibů apod.)?		
8	Je ve správě banky nějaký další majetek společnosti včetně akcií, podílových listů, vlastnických dokumentů atd.?		
9	Existují nějaká další aktiva společnosti vedená u banky, na která byl uplatněn výkon rozhodnutí (exekuce) na základě rozhodnutí soudu nebo Finančního úřadu?		
10	Existují nějaké dosud neuvedené bankovní instrumenty a služby, které banka poskytuje společnosti?		

V případě, že jste na některou z výše uvedených otázek odpověděli „Ano“, prosíme o stručný popis těchto transakcí (např. přiložte seznam vydaných záruk, ke každé záruce uveďte minimálně datum, jméno příjemce, částku a stručný popis).

(V případě potřeby přiložte další listy).

Razítko:

Jméno a podpis:

Funkce:

Telefon:

E-mail:

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly je časové rozlišení v aktivech, tedy náklady příštích období (včetně komplexních nákladů příštích období) a příjmy příštích období. Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení v souladu s českou účetní legislativou je skutečnost, že jsou v okamžiku jejich účtování současně známy jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají.

V souvislosti s vyhodnocováním rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnicimi účetní jednotky zabývající se účtováním o časovém rozlišení a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod, zejména rozpoznání, kdy má být položka zahrnuta v rozvaze účetní jednotky a kdy má být naopak jednorázově zaúčtována do výsledovky. Stejně tak je potřeba prověřit, zda účetní metody zahrnují adekvátní posouzení ocenění časového rozlišení na konci účetního období po věcné stránce, tedy zda jsou budoucí ekonomické přínosy dostatečné vzhledem k zůstatku nákladů příštích období a zda jsou příjmy příštích období dostatečně jisté a odhadnuté s přiměřenou opatrností.

Co vzít v úvahu

Při vyhodnocování rizik v oblasti časového rozlišení aktivního je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jaké druhy účtů časového rozlišení lze v účetní jednotce očekávat vzhledem k předmětu činnosti účetní jednotky? Je možné předpokládat zápisy na účty nákladů příštích období a příjmů příštích období?
- Jak účetní jednotka identifikuje položky, které mají být časově rozlišeny?
- Po jaké období účetní jednotka rozpouští náklady příštích období a jakým způsobem (lineárně v čase či ve vazbě na jiné faktory)?
- Jaká je míra subjektivity při stanovení délky časového rozlišení?
- U časových rozlišení z minulých let, nedošlo v průběhu doby ke změně situace a předpokladů, které by vyžadovaly přehodnotit realizovatelnost zbývajících částky vykazované v aktivech?
- Vyskytují se v účetní jednotce případy, kdy je potřeba vykázat komplexní náklady příštích období?
- Pokud účetní jednotka připravuje výkazy v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, kde účetní jednotka vykazuje výše zmíněné položky? Je si vědoma toho, že např. položky výzkumu a vývoje musí být vykázány jako nehmotná aktiva nebo rozpuštěny jednorázově do nákladů, pokud nesplní kritéria podle standardu IAS 38?
- Jaké nejistoty či subjektivní odhady existují u příjmů příštích období?
- Existuje dostatečný časový odstup mezi koncem účetního období a termínem provádění auditu? Lze využít následných událostí pro potvrzení přiměřenosti účetních odhadů účetní jednotky?

Jaké použít postupy

Pro vyhodnocení rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s finančním ředitelem a s hlavní účetní,
- s pracovníky controllingového oddělení účetní jednotky,
- se zaměstnanci obchodního a nákupního oddělení.

V rámci vyhodnocování rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- meziroční porovnání hodnoty nákladů příštích období, komplexních nákladů příštích období a příjmů příštích období.

Při vyhodnocování rizik v oblasti časového rozlišení v aktivech je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- popis postupů schvalování a účtování časového rozlišení,
- standardní smlouvy či smlouvy s významnými dodavateli (např. leasingové smlouvy, nájemní smlouvy, pojistné smlouvy).

Při vyhodnocování rizik v oblasti časového rozlišení v aktivech není obvyklé provádět pozorování podnikových činností účetní jednotky.

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných (materiálních) nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorских postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným (materiálním) nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

POSTUPY PROVÁDĚNÉ V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Obecné principy

V reakci na vyhodnocená rizika v oblasti časového rozlišení v aktivech se zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím analytických i detailních testů. Rizika v oblasti časového rozlišení v aktivech je však také možné pokrýt testy kontrol.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorских postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést nějaké testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Auditor však není povinen provádět testy věcné správnosti pro všechna tvrzení u významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti (tedy neprovádí testy provozní účinnosti kontrol), musí auditorские postupy zahrnovat testy detailních údajů.

Testy kontrol

Při testování kontrol by se auditor mohl zaměřit hlavně na kontrolní aktivity, které se vztahují k příjmům příštích období, kde lze ověřit aktivitu účetní jednotky, která spočívá ve sběru informací o všech položkách příjmů příštích období.

Testy detailních údajů a analytické testy

U nákladů příštích období se při jejich prvotním zachycení využívají testy detailních údajů. V následujících obdobích je možné použít analytické testy věcné správnosti s tím, že se ověří rozpouštění prvotně zachycené částky do nákladů a tím zároveň i ověření zůstatků nákladů příštích období v následujících letech. Tento postup je možný zejména v případě pravidelně se opakujících plateb (nájemné, pojistné).

Analytické testy věcné správnosti mohou být uplatněny také v případě příjmů příštích období, zejména pokud se jedná o množstevní slevy či provize, které budou vyúčtovány až po konci účetního období.

* * * * *

Příklady možných auditorских postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2..

Vzorový konfirmační dopis je uveden v Příloze č. 3.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ V AKTIVECH

	Riziko	Tvrzení
1	NEÚPLNÝ SEZNAM POLOŽEK, KTERÉ MAJÍ BÝT ČASOVĚ ROZLIŠENY Účty časového rozlišení v aktivech mohou být podhodnoceny, pokud účetní jednotka nereviduje seznam všech položek, které je nutno časově rozlišit.	(C) Úplnost
2	ZAÚČTOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ, I KDYŽ NEDOŠLO K VÝDAJŮM Náklady příštích období mohou být nadhodnoceny, pokud by došlo k účtování nákladů příštích období, aniž by účetní jednotka vynaložila výdaje, které je potřeba časově rozlišit.	(A*) Správnost (správné období)
3	KOMPLEXNÍ NÁKLADY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ Komplexní náklady příštích období mohou být zkresleny, jestliže účetní jednotka nemá přijaty přiměřené postupy pro identifikování položek, které se týkají nákladů příštích účetních období a které se souhrnně vztahují k danému účelu.	(E) Existence (A*) Správnost (správné období)
4	NESPRÁVNÉ ROZPOUŠTĚNÍ ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ DO NÁKLADŮ Náklady příštích období mohou být nadhodnoceny, jestliže mohlo dojít k opomenutí odúčtování příslušné částky do nákladů běžného účetního období.	(V) Ocenění (A*) Správnost (správné období) (V) Ocenění
5	MOŽNÉ SNÍŽENÍ HODNOTY NÁKLADŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ Náklady příštích období mohou být nadhodnoceny, pokud by účetní jednotka neuvážovala, zda dosáhne dostatečných budoucích ekonomických přínosů vzhledem k zůstatku nákladů příštích období.	(A) Správnost
6	BUDOUCÍ PŘÍJMY Příjmy příštích období mohou být nadhodnoceny, pokud by budoucí příjmy nebyly dostatečně jisté a odhadnuté s přiměřenou opatrností.	(A) Správnost

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ V AKTIVECH**Testy kontrol**

	Procedura	Tvrzení
1	<p><i>Popis situace: Finanční ředitel reviduje na konci účetního období seznam položek nákladů příštích období včetně výpočtu částek, které mají být časově rozlišené a odsouhlasuje částky na příslušnou podpůrnou dokumentaci (např. smlouvy). Jednotlivé kontrolované položky na seznamu nákladů příštích období jsou označeny a podepsány hlavní účetní a k tomuto seznamu se připojují příslušné podpůrné dokumenty nebo alespoň odkazy na tyto dokumenty.</i></p> <p>Získat seznam nákladů příštích období k datu účetní závěrky, ověřit, že položky na rozpisu byly označeny a podepsány hlavní účetní a byla k nim připojena příslušná dokumentace nebo odkaz na dokumentaci.</p>	C

Analytické testy věcné správnosti

	Procedura	Tvrzení
2	<p>ČASOVĚ ROZLIŠENÁ SLUŽBA</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka uzavřela nájemní smlouvu na 12 měsíců v částce 1 200 000 Kč za období od října běžného období do září následujícího období. Účetní jednotka má účetní období shodné s kalendářním rokem.</i></p> <p>Vypočítat očekávanou hodnotu nákladů příštích období z titulu nájemného na konci účetního období na základě ověřené částky za službu za celý rok a zohlednění počtu měsíců, které náleží do běžného a do následujícího účetního období dle smluvního ujednání.</p>	AV
3	<p>OČEKÁVANÉ PROVIZE</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka získává provize na základě realizovaných obchodů. Provize jsou vypláceny zpětně za předchozí čtvrtletí.</i></p> <p>Získat seznam realizovaných obchodů v předchozím čtvrtletí, ověřit správnost a úplnost seznamu, ověřit výši provize dle smlouvy a podle toho vypočítat očekávanou výši příjmů příštích období.</p>	AC

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
4	<p>PRVOTNÍ ÚČTOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ</p> <p>Vybrat položky z nákladů příštích období, získat podpůrné doklady (smlouvy), ujistit se, že zaúčtovaná částka je platná a zkontrolovat provedené platby.</p>	CA
5	<p>VÝZKUM A VÝVOJ</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka vynakládá prostředky na výzkum a vývoj.</i></p> <p>Vybrat položky z komplexních nákladů příštích období, získat podpůrné doklady (smlouvy, výkazy odpracovaných hodin, projektové plány a rozpočty atd.). Ujistit se, že zaúčtovaná částka je platná a zkontrolovat provedené platby.</p>	CA
6	<p>PŘÍJMY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ TESTOVANÉ</p> <p>Vybrat položky z příjmů příštích období a ověřit podpůrné doklady (např. smlouvy) a určit, zda byl výnos realizován v běžném účetním období. Zkontrolovat výši časového rozlišení výnosů a přiměřenost příjmů příštích období a zaúčtování do správného období. Ověřit příjem v následujícím období (na bankovní výpis), pokud už k platbě došlo.</p>	A*

11. VLASTNÍ KAPITÁL

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly jsou jednotlivé položky vlastního kapitálu, to znamená obvykle základní kapitál, emisní ážio, ostatní kapitálové fondy, oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, zákonný rezervní/nedělitelný fond, statutární a ostatní fondy a výsledky hospodaření minulých let.

Při vyhodnocování rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnicimi účetní jednotky zabývající se účtováním v oblasti vlastního kapitálu a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod.

Co vzít v úvahu

Při vyhodnocování rizik v oblasti vlastního kapitálu je vhodné vzít v úvahu např.:

- Zda a kdy dochází k výplatě dividend?
- Jakým způsobem bylo kalkulováno emisní ážio?
- Vyskytují se v účetní jednotce rozvahové položky, u kterých se oceňovací rozdíly z přecenění účtují na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu?
- Došlo v běžném účetním období nebo v některém z minulých účetních období ke zvýšení vlastního kapitálu nepeněžním vkladem?
- Jsou evidovány vklady mimo základní kapitál?
- Došlo k přecenění vlastního kapitálu (například při podnikové kombinaci)?

Jaké použít postupy

Pro vyhodnocování rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s dozorčím orgánem účetní jednotky,
- s vedením účetní jednotky.

V rámci vyhodnocování rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- vývoj ukazatele podílu vlastního kapitálu na celkové výši aktiv,
- meziroční porovnání jednotlivých položek vlastního kapitálu (Došlo v účetním období k jiným pohybům, než je účtování o rozdělení zisku/ztráty účetní jednotky?).

Při vyhodnocování rizik v oblasti vlastního kapitálu je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- zápisy z porad nejvyššího orgánu účetní jednotky (např. rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku),
- zápisy z jednání představenstva,
- zápisy z jednání dozorčích orgánů,
- zápisy z porad vedení účetní jednotky,
- výpis z obchodního rejstříku,
- zakladatelské dokumenty v aktuálním znění včetně stanov, pokud je účetní jednotka má.

Pozorování podnikových činností účetní jednotky se nejeví v oblasti vlastního kapitálu využitelné.

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorských postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

POSTUPY PROVÁDĚNÉ V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Obecné principy

Při provádění dalších auditorských postupů na základě posouzení a vyhodnocení rizik se zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím testů detailních údajů. Vzhledem k omezenému počtu účetních případů a povaze transakcí zaúčtovaných do vlastního kapitálu nelze předpokládat vhodnost použití analytických testů věcné správnosti, nebo testů provozní účinnosti kontrol.

Klíčovou roli hrají u vlastního kapitálu právní aspekty a s nimi související nutnost poradit se o specifických transakcích s právním poradcem.

Předpoklad nepřetržitého trvání

Při zjištění ohrožení předpokladu trvání účetní jednotky, resp. záporného vlastního kapitálu, je nutné provést specifické procedury. Zejména je nutné zjistit, jakým způsobem se účetní jednotka s touto situací chce vypořádat. Pokud je účetní závěrka sestavena za předpokladu časově neomezeného trvání účetní jednotky, je potřeba získat ujištění, že tento předpoklad je správný (např. existuje-li dokumentace, že dojde k navýšení vlastního kapitálu dodatečnými vklady nebo kapitalizací závazků účetní jednotky a že má účetní jednotka dostatečnou podporu v rámci skupiny a má zajištěný provoz pro následující účetní období).

* * * * *

Příklady možných auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI VLASTNÍHO KAPITÁLU

	Riziko	Tvrzení
1	<p>ÚPIS AKCIÍ <i>Popis situace: Účetní jednotka vydává akcie.</i> Vlastní kapitál může být podhodnocen, protože akcie vydané během účetního období nemusely být zaúčtovány do hlavní knihy.</p>	(C) Úplnost (A) Správnost
2	<p>DIVIDENDY <i>Popis situace: Účetní jednotka vyplácí dividendy.</i> Vlastní kapitál může být podhodnocen, protože dividendy mohla být chybně zaúčtována na konci období, kdy ovšem nebylo ještě rozhodnuto o vyplacení dividendy a nevznikla povinnost platby.</p>	(C) Úplnost (A*) Správnost (správné období)
3	<p>EMISNÍ ÁŽIO <i>Popis situace: Účetní jednotka vydává akcie s emisním ážiem.</i> Vlastní kapitál může být zkreslen, protože emisní ážio mohlo být chybně vypočteno a zaúčtováno.</p>	(V) Ocenění
4	<p>DOPAD DERIVÁTOVÝCH TRANSAKCÍ DO VLASTNÍHO KAPITÁLU <i>Popis situace: Účetní jednotka účtuje o přecenění otevřených derivátových pozic pro zajištění peněžních toků a dokumentuje efektivitu a další náležitosti v souladu s platnou účetní legislativou.</i> Vlastní kapitál může být zkreslen, pokud účetní jednotka vyhodnotila derivátové nástroje pro zajištění peněžních toků jako plně efektivní a účtovala o přecenění těchto derivátů na konci účetního období do výsledovky.</p>	(V) Ocenění

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI VLASTNÍHO KAPITÁLU**Testy detailních údajů**

	Procedura	Tvrzení
1	ZÁKLADNÍ KAPITÁL Ověřit částku zapsaného základního kapitálu záznamy účetní jednotky o založení nebo registraci a zápisy z valných hromad a odsouhlasit s aktuálním výpisem z obchodního rejstříku.	A
2	ZMĚNA ZÁKLADNÍHO KAPITÁLU <i>Popis situace: Došlo ke změně základního kapitálu.</i> Provéřit výpis z obchodního rejstříku, zápisy z jednání představenstva a valných hromad. Ověřit, že změny uvedené v zápisech z jednání a ve výpisu z obchodního rejstříku souhlasí, popřípadě prověřit rozdíly. Získat podrobnosti o množství a nominální hodnotě emitovaných akcií. Ověřit, zda zápisy obsahují schválení změn (navýšení či snížení). Ujistit se, že nepeněžitý vklad je možné doložit náležitým odborným odhadem provedeným nezávislým znalcem. Nejsou-li akcie plně splaceny, ověřit podmínky emise a ujistit se, že jsou údaje správně uvedeny v příloze k účetní závěrce. Získat podrobnosti o tom, kdo nabyl akcie (zatímní listy) účetní jednotky a ujistit se, že operace, případně zůstatky týkající se této osoby byly zahrnuty do prověření účtů a operací na účtech s propojenými osobami.	CA
3	ZÍSKY A ZTRÁTY VYKÁZANÉ VE VLASTNÍM KAPITÁLU Jsou-li zisky či ztráty vzniklé přeceněním majetku a závazků významné, získat související podrobnosti, zkontrolovat podpůrnou dokumentaci a ujistit se o přiměřenosti zaúčtovaného zůstatku.	V
4	ZÁKONNÝ REZERVNÍ FOND <i>Popis situace: Účetní jednotka doplňuje rezervní fond účetní jednotky.</i> Ujistit se, že účetní jednotka doplnila zákonný rezervní fond v souladu se zákonem, společenskou smlouvou nebo stanovami.	A
5	NEUHRAZENÁ ZTRÁTA <i>Popis situace: Účetní jednotka v minulém období vykazala účetní ztrátu.</i> Provéřit zápisy z valných hromad, případně další podpůrnou dokumentaci a prověřit zvýšení neuhrazené ztráty a zjistit, zda je v souladu s rozhodnutím o vypořádání ztráty.	A

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly jsou rezervy, které přicházejí v úvahu podle použitého rámce účetního výkaznictví.

Při vyhodnocování rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnicemi účetní jednotky zabývající se účtováním o rezervách a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod, zejména může jít o uplatnění různých matematických modelů pro výpočet výše rezervy, vstupních dat použitých pro výpočet rezervy a účetní metody pro odlišení rezerv od podmíněných závazků.

Tvorba a rozpouštění rezerv jsou spojeny s vysokou mírou subjektivity. Často se jedná o hodnotově významné účetní odhady, u kterých hrozí riziko záměrné manipulace. Proto se často považují rezervy za rizikovou oblast.

Co vzít v úvahu

Při vyhodnocování rizik v oblasti rezerv je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jaké jsou tituly účtovaných rezerv?
- Mohou z činnosti účetní jednotky vyplynout další typy závazků či ztrát, jež mohou vyžadovat tvorbu rezervy?
- Jaké metody výpočtu velikosti rezerv účetní jednotka používá? Jsou tyto metody jednoduché či komplexní?
- Vyžadují speciální odborné znalosti?
- Jaké zdroje dat účetní jednotka používá při výpočtu rezerv? Jsou tyto zdroje spolehlivé či ověřitelné?
- Jaká je míra subjektivity při stanovování výše rezerv?
- Je vedení účetní jednotky motivováno k stanovení rezerv v co nejvyšší či naopak co nejnižší výši?
- Využívá účetní jednotka při stanovování výše rezerv nějaké experty?
- Jsou proti účetní jednotce vedeny nějaké soudní spory?
- Poskytuje účetní jednotka záruky odběratelům (reklamační lhůty apod.)?
- Jak účetní jednotka sleduje, zda některý projekt nepřinese ztrátu?
- Jsou pro zaměstnance účetní jednotky dohodnuty nějaké zaměstnanecké požitky (např. důchodové požitky po skončení pracovního poměru)?

Jaké použít postupy

Pro vyhodnocení rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s finančním ředitelem účetní jednotky,
- s právníkem účetní jednotky,
- s osobami zodpovědnými za vyřizování reklamací,
- se zaměstnanci controllingového oddělení,
- s vedoucím personálního oddělení.

V rámci vyhodnocování rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- meziroční porovnání výše rezerv pro jednotlivé druhy rezerv,
- vazbu mezi náklady na reklamace a výši rezerv z titulu reklamací.

Při vyhodnocování rizik v oblasti rezerv je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- popis postupů schvalování a účtování rezerv pro všechny relevantní tituly rezerv,
- zápisy z porad vedení účetní jednotky,
- analýzy soudních sporů vypracované právním oddělením nebo advokátní kanceláří, jejíž služby účetní jednotka využívá,
- analýzy dopadů reklamačních řízení vypracovaných controllingovým oddělením,
- smlouvy s významnými odběrateli, obsahující údaje o záruční době a řešení případných reklamací,
- plány (rozpočty) ziskovosti jednotlivých projektů nebo výrobků,
- kolektivní smlouva,
- rozbor nákladových účtů souvisejících s existujícími (či potenciálními) tituly pro tvorbu rezerv.

Pro vyhodnocování rizik v oblasti rezerv naopak není obvyklé provádět pozorování podnikových činností účetní jednotky.

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných (materiálních nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorских postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

POSTUPY PROVÁDĚNÉ V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Obecné principy

V reakci na vyhodnocená rizika v oblasti rezerv se zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím analytických i detailních testů. Rizika v oblasti rezerv je také možné částečně pokrýt testy kontrol.

Jelikož účel rezerv má nejistou povahu a nelze ho přesně kvantifikovat, používají účetní jednotky účetní odhady. Dle ISA 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“ má auditor k dispozici 4 možné typy postupů:

- prověřit následné události,
- přezkoumat odhad stanovený vedením,
- vytvořit svůj vlastní nezávislý odhad,
- provést testy kontrol.

Rezervy slouží k zahrnování nákladů do období, se kterým věcně a časově souvisí, a jsou nástrojem pro dodržování zásady opatrnosti v účetnictví. U rezerv je většinou znám pouze účel, zatímco výše nákladů nebo období, jehož se rezerva týká, se pouze odhadují. Auditor by měl posoudit, zda účetní jednotka reflektuje v účetnictví všechny potenciální závazky vůči třetím osobám (např. na pokrytí záručních oprav odběratelům) a veškerá předpokládaná vynaložení výdajů v budoucích obdobích (například plánovaná restrukturalizace).

Protože rezervy jsou účetním odhadem, měl by auditor věnovat zvýšenou pozornost okolním souvislostem, aby získal přiměřené ujištění, že účetní jednotka účelově nemanipuluje s těmito odhady, a tedy s vykazovanou výší hospodářského výsledku.

Analytické testy

Analytické testy rezerv bývají často komplikovanými matematickými modely, kde je třeba dát pozor na použité vzorce a parametry, jelikož i malá chyba pak může zásadně ovlivnit výsledek (např. u modelů pro výpočet rezervy na reklamace může změna diskontní sazby z 3 na 4% při diskontování cash-flow na 20 leté období podstatně změnit výsledek).

Testy detailních údajů

Důležitým aspektem při provádění testů detailních údajů je použití důkazních informací. Je nutné pečlivě zvážit jejich výběr a dostatečnost a přistupovat k jejich přezkoumávání s přiměřenou dávkou profesního skepticismu.

Testy kontrol

Testy kontrol mohou být přínosné, pokud účetní jednotka například kontroluje úplnost přijímaných reklamací, správnost velikosti rezervy pro každý reklamační případ a následné odúčtování rezervy pro uzavřené reklamační případy.

Příklady možných auditorских postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

Vzor konfirmačního dopisu pro právníky nebo advokátní kanceláře zastupující účetní jednotku v soudních sporech je uveden v Příloze č. 3.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI REZERV

	Riziko	Tvrzení
1	ZTRÁTOVÉ SMLOUVY <i>Popis situace: Účetní jednotka uzavřela nevýhodné smlouvy (ztrátové projekty). Rezervy mohou být podhodnocené, protože ztráta nebyla identifikována a zaúčtována.</i>	(C) Úplnost
2	REZERVY NA REKLAMACE <i>Popis situace: Účetní jednotka uvádí na trh nové výrobky nebo výrobky s prodlouženou záruční lhůtou. Rezervy na reklamace mohou být podhodnocené, protože účetní jednotka nemusela vzít v úvahu vyšší poruchovost nových výrobků nebo nemusela správně zohlednit potřebu vyšší rezervy v případě prodloužení záruční doby poskytované odběratelům.</i>	(V) Ocenění
3	REZERVY NA SOUDNÍ SPORY <i>Popis situace: Účetní jednotka vykážala rezervu na soudní spor, ve kterém vystupuje jako žalovaný. Podle dvou nezávislých právních rozborů a informací uvedených v konfirmačním dopise od advokátní kanceláře je vysoce pravděpodobné, že účetní jednotka ve sporu uspěje a nebude muset platit žádnou náhradu protistraně. Rezervy mohou být nadhodnocené, protože účetní jednotka mohla vykázat rezervu, přestože se mohlo jednat pouze o podmíněný závazek.</i>	(A) Správnost (E) Existence
4	POUŽITÍ MATEMATICKÝCH MODELŮ PŘI VÝPOČTU HODNOTY REZERV Rezervy mohou být zkreslené, protože mohlo dojít k jejich nesprávnému výpočtu v důsledku opomenutí některých faktorů, které mají vliv na výpočet.	(V) Ocenění
5	ZAMĚŠTANENCKÉ POŽITKY <i>Popis situace: Zaměstnanci mají jednorázové nárok například na 12 - 24 násobek své průměrné měsíční mzdy, pokud u účetní jednotky pracovali déle než 10 let a z účetní jednotky odcházejí na základě výpovědi ze strany zaměstnavatele nebo do starobního důchodu. Rezervy na zaměstnanecké požitky mohou být podhodnocené, pokud by účetní jednotka neidentifikovala tento titul pro tvorbu rezervy nebo mohou být zkreslené, pokud by účetní jednotka nevezala v úvahu potřebné faktory pro výpočet rezervy na zaměstnanecké požitky.</i>	(C) Úplnost (A) Správnost

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ**Testy detailních údajů**

	Procedura	Tvrzení
1	<p>ANALÝZA REKLAMACÍ</p> <p><i>Popis situace: Pracovníci reklamačního oddělení a prodejního oddělení čtvrtletně revidují seznam reklamací a z toho vyplývající reklamační náklady a aktualizují výši rezerv na reklamace (záruky).</i></p> <p>Získat X čtvrtletních soupisů reklamací a z toho vyplývající analýzy rezerv na reklamace. Posoudit, zda dokumentace (analýza) obsahuje všechny faktory, které mají vstupovat do kalkulace výše rezerv (počet reklamovaných položek, jednotkové náklady na odstranění vady, objem prodaných výrobků, které jsou v záruční době, pravděpodobnost, že dojde k reklamaci) a že analýza byla podepsána odpovědnými zaměstnanci.</p>	CV
2	<p>SOUDNÍ SPORY</p> <p><i>Popis situace: Vedení účetní jednotky si nechává čtvrtletně vypracovat analýzy o vedených soudních sporech včetně pravděpodobnosti výsledku těchto soudních sporů. Analýza je vypracována advokátní kanceláří, která pro účetní jednotku řeší všechny soudní spory.</i></p> <p>Získat X analýz soudních sporů a ověřit, že byly předmětem posouzení vedení účetní jednotky, resp. že byly podepsány zápisy z jednání vedení účetní jednotky, kde se diskutuje analýza soudních sporů a zároveň se přijímá rozhodnutí o tom, zda a v jaké výši je potřeba tvořit rezervu na soudní spory. Analýza soudních sporů je přílohou zápisu z jednání vedení účetní jednotky.</p>	CV

Analytické testy věcné správnosti

	Procedura	Tvrzení
3	<p>REKLAMACE</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka vykazuje rezervy na reklamace ve výši 1 % z realizovaného obrátu (tržeb) za poslední dva roky (s ohledem na délku záruční doby), protože tato hodnota odráží budoucí náklady spojené s reklamacemi již prodaných výrobků. Auditor se přesvědčil o předpokladech této kalkulace na základě znalosti historie reklamací například za posledních 10 let.</i></p> <p>Na základě auditovaných údajů o hodnotě tržeb za prodané výrobky provést odhad očekávané částky rezervy na reklamace.</p>	V

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
4	<p>ÚPLNOST TITULŮ REZERV Zkontrolovat rozpis rezerv za účelem získání přiměřené míry jistoty, že účetní jednotka vzala v úvahu tvorbu všech významných rezerv (např. rezervy na náklady vyplývající z poskytnutých záruk a závazky, týkající se životního prostředí).</p>	C
5	<p>PODKLADOVÁ DOKUMENTACE K REZERVÁM Získat vysvětlení a zkontrolovat podpůrnou dokumentaci k neobvyklým položkám v soupisu rezerv (neobvyklým na základě znalosti auditora o činnosti účetní jednotky). Pro významné rezervy získat podpůrnou dokumentaci a ujistit se, že všechny částky jsou platné, jsou stanoveny ve správné výši a že tvorba a rozpouštění rezerv je účtována v souladu s příslušnými předpisy (tj. zkontrolovat kalkulace vypočítaných částek a podklady, které k výpočtům byly použity).</p>	EA
6	<p>MEZIROČNÍ ZMĚNA VÝŠE REZERV Porovnat změnu stavu rezerv s rozdílem mezi počátečním a konečným stavem rezerv.</p>	A
7	<p>KONFIRMACE - SOUDNÍ SPORY Odeslat konfirmační dopisy všem právníkům a advokátním kancelářím, se kterými účetní jednotka spolupracuje. Na základě obdržенých odpovědí vyhodnotit, zda účetní jednotka vytvořila rezervy na soudní spory v přiměřené výši a zda zveřejnila požadované údaje v příloze k účetní závěrce v souladu s platnou účetní legislativou.</p>	VC
8	<p>REZERVA NA DOVOLENOU <i>Popis situace: Účetní jednotka vytváří rezervu na nevybranou dovolenou zaměstnanců.</i> Získat kalkulaci rezervy na nevybranou dovolenou. Ověřit správnost (např. počet dnů nevybrané dovolené, průměrná mzda jednotlivých zaměstnanců) a úplnost kalkulace (ve výpočtu jsou zahrnuti všichni zaměstnanci).</p>	CA
9	<p>NÁSLEDNÁ UDÁLOST Provést ověření následných událostí, které mohou potvrdit či vyvrátit adekvátnost výše rezervy ke konci účetního období.</p>	V

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLAD KONFIRMAČNÍHO DOPISU PRO PRÁVNÍKY NEBO ADVOKÁTNÍ KANCELÁŘE ZASTUPUJÍCÍ SPOLEČNOST V SOUDNÍCH SPORECH

(Hlavičkový papír auditované společnosti)

(Adresa právního zástupce)

K rukám (jméno a příjmení příslušné osoby)

(Místo a datum)

Vážení,

ve smyslu zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, **a/nebo** v souladu s mezinárodními auditorskými standardy provádějí auditori společnosti XYZ s.r.o. ověření účetní závěrky společnosti ABC s.r.o. (dále jen "Společnost") ke dni **31.12.20XY**. Součástí auditu je též ověření potenciálních závazků Společnosti, jakož i některých dalších skutečností uvedených v příloze tohoto dopisu. V souvislosti s tímto auditem si Vás proto dovoluujeme požádat o zaslání níže uvedených informací auditorům společnosti XYZ s.r.o.

- Uveďte, prosím, informace týkající se soudních sporů a dalších skutečností v rozsahu dle přílohy k tomuto dopisu. Prosíme o uvedení informací dle stavu ke dni **31.12.20XY**, jakož i významných změn relevantních skutečností po tomto datu.
- Jakékoli rozdíly zjištěné mezi Vaším potvrzením a údaji v účetnictví Společnosti budou předmětem okamžitého prověření ze strany auditora

Prosíme o zaslání Vaší odpovědi do **XX.XX.20XY nebo v nejkratším možném termínu**, a to přímo na níže uvedenou adresu:

K rukám *(Jméno a příjmení)*

XYZ s.r.o.

Ulice

PSC Město

(Obecná varianta:)

Zároveň tímto prohlašujeme, že **Vás/Vaši společnost** zprošťujeme povinnosti mlčenlivosti vyplývající z příslušných **ustanovení obchodního zákoníku / z ustanovení (číslo ustanovení) smlouvy (název smlouvy)**, a to v rozsahu informací požadovaných auditorem pro provedení auditu naší společnosti, a vzdáváme se veškerých nároků, které by naší společnosti mohly vzniknout v případě, že by poskytnutí informací vyžadovaných auditorem bylo kvalifikováno jako porušení shora uvedené povinnosti mlčenlivosti.

(Varianta pro advokáty:)

Zároveň tímto prohlašujeme, že Vás/Vaši advokátní kancelář ve smyslu příslušných ustanovení zákona o advokacii zprošťujeme povinnosti mlčenlivosti ohledně informací vyžadovaných auditorem pro provedení auditu.

V případě jakýchkoli otázek či pochybností ohledně poskytování informací, prosím, kontaktujte přímo **(jméno osoby z auditované společnosti)**.

Předem děkujeme za včasné zaslání požadovaných informací.

S pozdravem

(Podpis osoby oprávněné jednat za Společnost)

(Jméno a příjmení)

(Funkce ve Společnosti)

Příloha:

1. Soudní spory, ve kterých je Společnost žalována (pasivní spory)

Prosíme o sdělení níže specifikovaných informací ohledně všech hrozících či probíhajících soudních sporů, jakož i informací o prohraných sporech, pokud závazek nebyl ze strany Společnosti dosud vyrovnán.

a) Soudní spory, v nichž hodnota předmětu sporu přesahuje částku **XXX Kč** (Prosíme o stručný popis každého jednotlivého soudního sporu):

- identifikace žalobce a obchodních vztahů s žalobcem,
- popis podstaty, historického vývoje soudního sporu a popis předmětu žaloby,
- popis procesního stadia, ve kterém se soudní spor momentálně nachází a odhad data ukončení soudního sporu,
- uvedení výše plnění, které by Společnost byla povinna poskytnout v případě výsledku sporu, který by byl pro Společnost nejnepríznivější,
- pravděpodobnost nepříznivého výsledku sporu.

b) Soudní spory, v nichž je hodnota předmětu sporu nižší než částka **XXX Kč** (Prosíme o souhrnné informace o těchto sporech):

- stručná charakteristika hlavních druhů soudních sporů,
- celková částka požadovaných plnění,
- další významné informace.

2. Soudní spory, ve kterých je Společnost žalobcem (aktivní spory)

Prosíme o sdělení souhrnných informací o hlavních probíhajících soudních sporech, rovněž i o již vyhraných soudních sporech v případech, kdy pohledávka Společnosti nebyla dosud vyrovnána.

3. Další informace

Prosíme o sdělení informací ohledně:

- všech záruk poskytnutých Společností, o kterých jste informováni. V přehledu prosím uveďte výši záruky, a specifikujte další zúčastněné subjekty,
- právních titulů dokládajících vlastnictví majetku Společnosti, a potvrzení, zda je majetek Společnosti zatížen právy třetích osob,
- jiných potenciálních závazků Společnosti, které nejsou uvedeny v ostatních částech této přílohy (např. mimo-soudní spory) a které s Vámi byly konzultovány.

4. Vaše pohledávky vůči Společnosti

Prosíme o uvedení výše pohledávek Vaší advokátní kanceláře z titulu poskytování právních služeb Společnosti a to ke dni **31.12.20XY**.

13. BANKOVNÍ ÚVĚRY A VÝPOMOCI

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly jsou závazky z bankovních úvěrů a výpomocí, tj. krátkodobé a dlouhodobé bankovní úvěry, a ostatní finanční výpomoci a související úrokové náklady včetně jejich časového rozlišení.

Při vyhodnocování rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnicimi účetní jednotky zabývajícími se účtováním o bankovních úvěrech a výpomocích a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod. Za klíčové body lze považovat klasifikaci těchto závazků a zveřejňování požadovaných informací v souladu s platnou účetní legislativou.

Co vzít v úvahu

Při posuzování rizik v oblasti bankovních úvěrů a výpomocí je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jak se vyvíjí úrokové sazby?
- Jaké jsou nabídky bankovních institucí na trhu?
- Jaké jsou podmínky u sjednaných úvěrových smluv (kovenanty), jejich splátkové kalendáře, atd.?
- Má účetní jednotka nějaké závazky plynoucí z úvěrů mezi propojenými osobami?
- Používá účetní jednotka financování prostřednictvím cizoměnových úvěrů nebo úvěrů s plovoucími kurzy?
- K jakému účelu účetní jednotka úvěry používá (souvisí např. s pořízením majetku)?
- Jakým způsobem jsou úvěry zajištěny (zastavený majetek apod.)?
- Provádí účetní jednotka derivátové operace (hedging, úrokové swapy)?
- Má účetní jednotka nějaké úvěry ve skupině?

Jaké použít postupy

Pro vyhodnocení rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s finančním ředitelem účetní jednotky,
- s vedoucím treasury oddělení, pokud je zřízeno.

V rámci vyhodnocování rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- meziroční srovnání výše bankovních úvěrů a souvisejících položek (časové rozlišení úroků apod.),
- meziroční porovnání podílu výše bankovních úvěrů na celkové výši aktiv účetní jednotky,
- meziroční porovnání nákladů na bankovní úvěry (tj. nákladové úroky v běžném účetním období/průměrná výše úvěru v běžném účetním období a nákladové úroky v minulém období/průměrná výše úvěru v minulém období).

Při vyhodnocování rizik v oblasti bankovních úvěrů a výpomocí je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- úvěrové smlouvy,
- zápisy z jednání vedení účetní jednotky,
- korespondence s bankou, např. při pravidelném hlášení, které se týká plnění kovenantů,
- smlouvy o financování s propojenými osobami (například i tzv. cash-poolingové dohody).

Při vyhodnocování rizik v oblasti bankovních úvěrů naopak není obvyklé provádět pozorování podnikových činností účetní jednotky.

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorских postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

Obecné principy

Při provádění dalších auditorských postupů na základě posouzení a vyhodnocení rizik se v oblasti bankovních úvěrů a výpomocí zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím analytických i detailních testů. Rizika v oblasti bankovních úvěrů a výpomocí není ve většině případů možné pokrýt testy kontrol.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorských postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Testy věcné správnosti však nejsou nezbytné pro všechna tvrzení u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Testy kontrol

Pro většinu úvěrů je typické, že jejich čerpání je spojeno s plněním určitých podmínek, např. může jít o poskytování pravidelných informací bance o finanční situaci účetní jednotky. V případě, že by účetní jednotka neplnila uvedená kritéria, může být úvěr okamžitě splatný. Z toho důvodu lze očekávat, že v účetní jednotce bude existovat kontrolní aktivita spočívající v pravidelném vyhodnocení omezujících podmínek pro čerpání úvěru.

Testování prostřednictvím konfirmací

V rámci testů věcné správnosti se pak jako nejvhodnější jeví ověřit výši úvěru ke dni účetní závěrky prostřednictvím konfirmačního dopisu. Konfirmace se požadují na bankách a věřitelích za tím účelem, aby odsouhlasily, že částky zaznamenané v účetnictví účetní jednotky jsou skutečné dlužné částky účetní jednotky. Konfirmace představují pro auditora spolehlivé důkazní informace vzhledem k tomu, že:

- představují písemnou odpověď na žádost,
- jsou získané přímo od třetích stran, které nemají k účetní jednotce, jež je předmětem auditu žádný vztah, a
- poskytují informace o tom, zda byly podmínky smlouvy následně upraveny, a pokud se tak stalo, jakým způsobem.

Vzhledem k významnosti úvěrů a výpomocí by pro testování měly být zpravidla vybrány všechny položky. V určitých případech, kdy je velký počet věřitelů (např. u dluhopisů), by však měl auditor zvážit, zda zašle konfirmace vybranému vzorku věřitelů místo zaslání všem věřitelům.

Pokud je věřitelem banka, které bude zaslána konfirmace při provádění testování krátkodobého finančního majetku, informace týkající se bankovních úvěrů jsou v ní obsaženy a není třeba zasílat zvláštní konfirmaci pro bankovní úvěry a výpomoci.

Auditor by měl pečlivě zvážit příčiny neobdržení konfirmace od věřitele. V případě, že auditor nemůže získat dostatečné alternativní důkazní informace, mohl by považovat neobdržení konfirmace za faktor omezující rozsah jeho prací.

Pokud není úrokový náklad zahrnut přímo v konfirmaci, může auditor obvykle otestovat jejich hodnotu prostřednictvím analytického testu věcné správnosti. Obdobně lze analyticky ověřit zůstatek časového rozlišení úroků na konci roku.

Finanční ukazatele

Součástí testů věcné správnosti by mělo být i prostudování úvěrových smluv a identifikace v nich obsažených kovenantů. Auditor by měl ověřit plnění těchto různých, obvykle finančních ukazatelů.

* * * * *

Příklady možných auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

Vzor konfirmačního dopisu pro banky pro ověření bankovních úvěrů a výpomocí je uveden v kapitole 9 Krátkodobý finanční majetek.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI BANKOVNÍCH ÚVĚRŮ A VÝPOMOCI

	Riziko	Tvrzení
1	ROZLIŠENÍ BANKOVNÍCH ÚVĚRŮ Bankovní úvěr může být nesprávně vykázán, protože účetní jednotka nemusela správně rozlišit krátkodobou a dlouhodobou část bankovních úvěrů.	(A*) Správnost (správné období)
2	PODMÍNĚNÉ ČERPÁNÍ BANKOVNÍHO ÚVĚRU (KOVENANTY) <i>Popis situace: Účetní jednotka čerpá bankovní úvěr, který je podmíněn plněním dohodnutých podmínek (kovenanty).</i> Bankovní úvěr se může stát splatným na vyžádání, pokud účetní jednotka neplní omezující podmínky (kovenanty). Z tohoto důvodu může být úvěr nesprávně oceněn a klasifikován jako dlouhodobý namísto krátkodobého.	(E) Existence (V) Ocenění (A) Správnost
3	DÍLČÍ SPLÁTKY Zaučtovaný úvěr může být podhodnocen, protože dílčí splátka úvěru mohla být omylem provedena dvakrát.	(V) Ocenění
4	NÁKLADOVÉ ÚROKY Bankovní úvěr může být zkreslen, jestliže mohlo dojít k nesprávné kalkulaci nákladových úroků, které se stávají součástí dlužné částky, tj. úroky nejsou placeny průběžně.	(V) Ocenění
5	BANKOVNÍ ÚVĚR VEDENÝ V CIZÍ MĚNĚ Bankovní úvěr může být zkreslen, pokud nedošlo k přepočtu cizoměnového bankovního úvěru příslušným kurzem na Kč, platným ke dni sestavení účetní závěrky.	(V) Ocenění
6	NAZAÚČTOVANÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY Bankovní úvěry mohou být podhodnoceny, pokud úvěry byly účetní jednotky přijaty, resp. dodatkem úvěrové smlouvy navýšeny, ale následně nezaúčtovány.	(C) Úplnost

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI BANKOVÝCH ÚVĚRŮ A VÝPOMOCÍ**Testy kontrol**

	Procedura	Tvrzení
1	KOVENANTY <i>Popis situace: Čerpání bankovního úvěru je spojeno s plněním různých finančních ukazatelů. Zpráva o plnění ukazatelů se musí předkládat bance čtvrtletně. Získat zprávy o plnění finančních ukazatelů a zkontrolovat, že obsahují informace podle podmínek úvěrové smlouvy, že byly autorizovány odpovědnými osobami a poskytnuty bance v požadovaných termínech.</i>	AC

Analytické testy věcné správnosti

	Procedura	Tvrzení
2	ÚROKY Z ÚVĚRU <i>Popis situace: Účetní jednotka postupně načerpala bankovní úvěr ve výši 50 mil. Kč v průběhu prvního čtvrtletí běžného účetního období. Úvěr byl splatný spolu s úroky za 6 měsíců. Dohodnutá průměrná úroková sazba činila 5 % p.a. Vypočítat očekávanou částku zaúčtovaných nákladových úroků na základě výše úvěru, průměrné úrokové sazby a průměrné doby, po kterou se úvěr čerpá.</i>	AC
3	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ ÚROKŮ NA KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ <i>Přepočítat časově rozlišenou část úroků na základě údajů zjištěných z úvěrové smlouvy (úroková míra, případně způsob jejího stanovení (např. PRIBOR + 2 %), způsob výpočtu úroku, splátky úroků apod.) a porovnat ji se zaúčtovanou částkou.</i>	VA

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
4	<p>KONFIRMACE BANKOVNÍCH ÚVĚRŮ <i>Popis situace: Účetní jednotka čerpá bankovní úvěry.</i> Vybrat všechny banky a věřitele, u kterých má účetní jednotka nenulový zůstatek na konci účetního období a také všechny banky a věřitele, kterým byly bankovní úvěry a výpomoci splaceny v průběhu účetního období. Přípravit confirmace obsahující všechny příslušné náležitosti a instrukce. Získat potvrzení účetní jednotky těchto dopisů a odeslat confirmace. V případě neobdržení odpovědi zaslat druhou confirmaci nebo se telefonicky spojit s bankou nebo věřitelem v případě, že odpověď nebyla po přiměřené době obdržena. Informovat účetní jednotku o všech rozdílech ohlášených bankami nebo věřiteli. Přípravit nebo nechat připravit účetní jednotkou vysvětlení rozdílných položek. Zkontrolovat rozdílné položky s podpůrnými doklady. V případě neobdržení odpovědi od banky (věřitele) provést následující alternativní postupy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zkontrolovat následnou splátku bankovního úvěru nebo výpomoci, • zkontrolovat zůstatky s podpůrnými doklady (úvěrové smlouvy, splátkový kalendář, korespondence s bankou nebo věřitelem), • prověřit neobvyklé položky zaúčtované v průběhu účetního období, • identifikovat významné sporné zůstatky a v případě nutnosti je prošetřit. 	AECV
5	<p>PŘEPOČET ZŮSTATKŮ ÚVĚRŮ V CIZÍCH MĚNÁCH <i>Popis situace: Účetní jednotka čerpá úvěry v cizích měnách.</i> Zkontrolovat přepočtení zůstatků v cizích měnách na Kč k datu účetní závěrky a proučtování kurzových rozdílů.</p>	VA
6	<p>OMEZUJÍCÍ PODMÍNKY V ÚVĚROVĚCH SMLOUVÁCH Prověřit splátkový kalendář bankovních úvěrů a výpomocí. Prodlení ve splátkách může vést k penalizacím a indikuje riziko neschopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách. Provést kontrolu těchto položek a určit, zda je nezbytné provést další postupy. Provést kontrolu všech omezujících podmínek v úvěrových smlouvách (např. zástavy, kontokorentní smlouvy) a stanovit, zda byla některá z těchto ustanovení porušena. Zvážit, zda vznikly nějaké závazky způsobené těmito omezeními nebo jejich porušením, buď skutečné, nebo podmíněné, a ujistit se, že tyto závazky byly správně zaúčtovány, pokud vznikly, nebo zda byly uvedeny v příloze k účetní závěrce, pokud byly podmíněné.</p>	AE
7	<p>ÚVĚR OD PROPOJENÉ OSOBY <i>Popis situace: Účetní jednotka čerpá úvěr od propojené osoby.</i> Zkontrolovat, zda byl úvěr poskytnut za podmínek obvyklých na příslušném trhu (odkazem na tržní ceny, atd.) a zda účetní jednotka neutrpěla újmu.</p>	A

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly jsou závazky z obchodních vztahů, závazky vůči propojeným osobám, závazky k zaměstnancům a související závazky z titulu sociálního a zdravotního pojištění, přijaté zálohy, dohadné účty pasivní a ostatní závazky.

V souvislosti s posouzením rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnicemi účetní jednotky zabývajícími se účtováním o závazcích a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování účetní metody, např. okamžik uznání a tedy zaúčtování závazku.

Co vzít v úvahu

Při posuzování rizik v oblasti závazků je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jaké druhy závazků se vztahují k činnosti účetní jednotky? Účetní jednotka může mít například kromě obvyklých závazků z obchodního styku také závazky z derivátových transakcí, z přijatých záloh atd.
- Jaký je okruh dodavatelů? Účetní jednotka např. může mít stálý okruh několika klíčových dodavatelů nebo řadu drobných dodavatelů.
- Jaké jsou uplatňované obchodní podmínky? Zde je potřeba brát v potaz zejména okamžik vzniku závazků, který může být odlišný u různých dodávek materiálu, zboží či služeb v závislosti na dohodnutých podmínkách dodání. Pro dodávky materiálu a zboží jsou v praxi často využívány různé INCOTERMS podmínky.
- Jak účetní jednotka sleduje přijaté, ale zatím nevyfakturované dodávky?
- Má účetní jednotka významné závazky vůči spřízněným stranám?
- Není účetní jednotka v prodlení s placením svých závazků?

Jaké použít postupy

Pro vyhodnocení rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s finančním ředitelem účetní jednotky,
- se zaměstnanci zodpovědnými za nákup materiálu a služeb,
- se zaměstnanci odpovědnými za pořízení dlouhodobého majetku,
- s pracovníky controllingového oddělení účetní jednotky.

V rámci vyhodnocování rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- posoudit základní poměrové ukazatele finanční analýzy, např. dobu obratu závazků a porovnat s obvyklými hodnotami tohoto ukazatele typickými pro dané odvětví a vývoj doby obratu závazků v čase,
- provést porovnání závazků co do výše a složení (meziroční srovnání, sezónní trendy),
- analyzovat změny v hodnotě závazků evidovaných vůči významným dodavatelům,
- porovnat podíl závazků po splatnosti na celkovém objemu závazků, analyzovat vývoj tohoto ukazatele v čase.

Při vyhodnocování rizik v oblasti závazků je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- popis postupů vyhodnocování závazků a dohadných položek pasivních,
- standardní smlouvy či smlouvy s významnými dodavateli,
- analýza věkové struktury závazků, podíl závazků evidovaných vůči jednotlivým dodavatelům na celkové výši závazků a podíl závazků evidovaných v jednotlivých měnách.

Při vyhodnocování rizik v oblasti závazků naopak není obvyklé provádět pozorování podnikových činností účetní jednotky.

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorských postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

Obecné principy

Při provádění dalších auditorských postupů na základě posouzení a vyhodnocení rizik se zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím detailních testů, výjimečně prostřednictvím analytických testů. Rizika je často efektivní pokrýt testy kontrol.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorských postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Testy věcné správnosti však nejsou nezbytné pro všechna tvrzení u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti (tedy neprovádí testy provozní účinnosti kontrol), musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů.

Testy kontrol

V oblasti závazků mívají účetní jednotky celou řadu kontrol, jako jsou manuální a automatizované kontroly, či monitoring ze strany vedení. Pro testování kontrol je nutné vybrat vhodné kontroly vzhledem k identifikovaným rizikům.

Auditor může využít např. kontrolních aktivit na odsouhlasení evidovaných položek obchodních závazků s dodavatelem. Stejně tak zpravidla dochází k odsouhlasení údajů na přijatých fakturách s příslušnou dokumentací (smlouvy, příjemky, dodací listy, předávací protokoly, objednávky) před jejich zaúčtováním, aby si účetní jednotka byla jistá, že došlo k přijetí zboží nebo služby a že fakturovaná částka odpovídá dohodnutým podmínkám. Také odchodzí platby pro evidované závazky jsou prováděny na základě jasně definovaných autorizačních práv.

V oblasti testů věcné správnosti auditor zpravidla využívá postupů testování detailních údajů.

Testování prostřednictvím konfirmací

Testování prostřednictvím konfirmací je jedním z nejobvyklejších testů závazků z obchodních vztahů. Žádostmi o potvrzení auditor požaduje na dodavatelích, aby uvedli dlužné částky účetní jednotky přímo auditorovi. Externí konfirmace tak představuje materiál s velmi vysokou důkazní hodnotou.

Auditor je při použití postupů souvisejících s externími konfirmacemi povinen podržet si kontrolu nad externími konfirmačními žádostmi.

Je důležité, aby v konfirmaci bylo zřetelně napsáno, že odpověď má být zaslána přímo auditorovi. V případě, že odpověď byla zaslána účetní jednotce, existuje zde určité riziko, že by účetní jednotka mohla provést zásahy do tohoto dopisu.

Předmět činnosti účetní jednotky může být takové povahy, že provádění testování pomocí konfirmací (zasílání konfirmačních dopisů) by nemuselo poskytovat přiměřenou jistotu, že zaúčtované závazky jsou úplné nebo správně zaúčtované (např. tam, kde dodavatelé nemají spolehlivé záznamy nebo obvykle neodpovídají na žádosti). Proto je nutné v takových případech využít alternativních postupů testování, např. prostřednictvím výběru následných plateb z bankovních výpisů po konci účetního období.

* * * * *

Příklady možných auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

Vzorový konfirmační dopis pro potvrzení závazků je uveden v Příloze č. 3.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI ZÁVAZKŮ

	Riziko	Tvrzení
1	<p>DODACÍ PODMÍNKY <i>Popis situace: Účetní jednotka nakupuje materiál ze zabraní s různými dodacími podmínkami (INCOTERMS).</i> Obchodní závazky mohou být nadhodnoceny, pokud účetní jednotka účtuje o dodávaném materiálu na vrub materiálu na cestě a ve prospěch závazků, aniž by došlo ke splnění dodacích podmínek a tedy k převedení významných rizik a odměn plynoucích z vlastnictví materiálu z dodavatele na účetní jednotku.</p>	(E) Existence (A) Správnost
2	<p>NEZAÚČTOVANÉ SLUŽBY Závazky mohou být podhodnoceny, pokud by účetní jednotka přijala službu od dodavatele, ale nezaúčtovala příslušnou výši závazku ve správném období.</p>	(C) Úplnost
3	<p>ZÁVAZKY V CIZÍ MĚNĚ Závazky účetní jednotka mohou být zkresleny, pokud by nedošlo k přecenění závazků příslušným kurzem na Kč.</p>	(V) Ocenění
4	<p>NEOPRÁVNĚNÉ ZÁVAZKY Obchodní závazky mohou být nadhodnoceny, pokud by účetní jednotka účtovala o závazku pouze na základě přijatých faktur, aniž by si ověřila, zda skutečně přijala fakturované zboží či služby.</p>	(C) Úplnost
5	<p>CHYBĚJÍCÍ DOHADNÉ POLOŽKY Dohadné položky pasívní mohou být podhodnoceny, pokud by záměrně nebo omylem došlo k nezaúčtování např. přijatého, ale nevyfakturovaného zboží nebo služeb.</p>	(C) Úplnost
6	<p>OPOMENUTÍ ODÚČTOVÁNÍ DOHADNÉ POLOŽKY Dohadné položky pasívní mohou být nadhodnoceny, pokud by došlo k zaúčtování obchodního závazku na základě přijaté faktury nebo k zaplacení daného závazku, aniž by byla odúčtována hodnota dohadné položky, která se k danému obchodnímu závazku váže.</p>	(A) Správnost (E) Existence
7	<p>FIKTIVNÍ DOHADNÉ POLOŽKY Dohadné položky mohou být nadhodnoceny, pokud by mohly být vykázány fiktivní položky závazků.</p>	(E) Existence
8	<p>NEAKTUÁLNÍ KALKULACE DOHADNÉ POLOŽKY <i>Popis situace: Účetní jednotka dohaduje závazky za energie, ale v kalkulaci používá neaktuální sazby za spotřebovanou energii.</i> Dohadné položky mohou být zkresleny, protože účetní jednotka mohla použít nevhodný způsob výpočtu očekávané výše závazků.</p>	(A) Správnost (V) Ocenění
9	<p>NEREALIZOVANÉ PLATBY ZÁVAZKŮ Obchodní závazky účetní jednotky mohou být podhodnoceny, pokud by mohlo dojít k zaúčtování plateb závazků, přičemž platby se nemusely ve skutečnosti uskutečnit.</p>	(A) Správnost (V) Ocenění

10	<p>NEÚPLNÁ KALKULACE ODHADOVANÝCH OBRATOVÝCH BONUSŮ</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka vyplácí v následujícím účetním období obrátové bonusy odběratelům za transakce uskutečněné v běžném účetním období.</i></p> <p>Dohadné položky pasívní mohou být podhodnoceny, pokud by účetní jednotka nezohlednila očekávanou výši bonusů v běžném období nebo očekávanou částku počítala z neúplných informací z obchodního oddělení.</p>	(C) Úplnost (V) Ocenění
11	<p>VRATKY</p> <p><i>Popis situace: Účetní jednotka vrátila materiál dodavateli z důvodu nesplnění kvality materiálu.</i></p> <p>Obchodní závazky účetní jednotky mohou být nadhodnoceny, pokud by došlo k oprávněnému odmítnutí přijetí materiálu v běžném účetním období, ale vrácení (přijatý dobropis od dodavatele) by bylo zaúčtováno až v následujícím účetním období.</p>	(E) Existence (A*) Správnost (správné období)

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI ZÁVAZKŮ**Testy kontrol**

	Procedura	Tvrzení
1	ODSOUHLASENÍ PŘÍJEMEK NA OBJEDNÁVKY Získat x příjemek, které se vystavují ke každému přijatému zboží, a ověřit, že byly odsouhlaseny na schválenou objednávku co do ceny a množství před tím, než je zaúčtován příjem na vrub účtu zásob a ve prospěch obchodních závazků.	A
2	AUTOMATICKÉ PŘÍŘAZOVÁNÍ ZÁVAZKU V SYSTÉMU <i>Popis situace: V systému dochází k automatickému přiřazování závazku dodavateli (včetně čísla bankovního účtu, na který se bude platit).</i> Ověřit přiřazení závazku k dodavateli (1 položka). Pozn.: využít aplikační kontrolu jen v případě, že jsou spolehlivé všeobecné počítačové kontroly.	AC

Analytické testy věcné správnosti

	Procedura	Tvrzení
3	PRAVIDELNĚ SE OPAKUJÍCÍ ZÁVAZKY <i>Popis situace: Účetní jednotka má dohodnutou dobu splatnosti závazků 1 měsíc se všemi dodavateli pravidelně se opakujících služeb (např. ostraha objektu, služby právní kanceláře, poplatky za správu informačního systému, nájemné).</i> Očekávanou výši obchodních závazků vůči dodavatelům výše uvedených služeb lze odvodit ze znalosti celkových nákladů na uvedené služby a doby splatnosti.	AC

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
4	KONFIRMACE ZÁVAZKŮ Vybrat položky pro confirmování závazků ke konci účetního období pro ověření. Ověřit vybrané zůstatky zasláním confirmací. Odsouhlasit odpovědi na confirmace nebo potvrzení dodavatelů se soupisem závazků. Pokud nemůže být získána confirmace nebo potvrzení dodavatelů, provést test následných plateb, tj. prověřit podpůrnou dokumentaci týkající se provedených plateb po datu účetní závěrky, respektive k datu, ke kterému je požadována confirmace, společně s nezaplacenými fakturami a nespárovanými příjmkami zboží obdržеныmi od dodavatelů. Informovat účetní jednotku o zjištěných rozdílech. Nechat připravit účetní jednotkou vysvětlení rozdílů. Zkontrolovat rozdílné položky s podpůrnou dokumentací.	ECA

5	<p>TEST PROSTŘEDNICTVÍM NÁSLEDNÝCH PLATEB</p> <p>Vypočítat průměrnou dobu obratu závazků nebo zjistit průměrnou dobu splatnosti přijatých faktur, aby bylo možné alespoň přibližně zjistit období po konci běžného období, ze kterého se budou vybírat položky z bankovních výpisů pro test následných plateb.</p> <p>Získat k vybraným platbám po konci účetního období podpůrnou dokumentaci (faktury, dodací listy, smlouvy, předávací protokoly), na základě které byl závazek zaúčtován. Poté zkontrolovat, zda byl tento doklad zaúčtován ve správné výši, na správný účet a ve správném období.</p>	ACE
6	<p>ZÁVAZKY V CIZÍCH MĚNÁCH</p> <p><i>Popis situace: Obchodní závazky obsahují zůstatky závazků splatných v cizích měnách.</i></p> <p>Zkontrolovat, zda účetní jednotka na konci účetního období použila pro přepočítání cizích měn správný kurz České národní banky platný ke dni sestavení účetní závěrky.</p>	V
7	<p>ZÁVAZKY VŮČI ZAMĚSTNANCŮM</p> <p>Odsouhlasit závazky vůči zaměstnancům na mzdový souhrn/rekapitulaci posledního měsíce běžného období. Mzdový souhrn/rekapitulace mezd by měl obsahovat informaci o celkových hrubých mzdách, zdravotním a sociálním pojištění, dani z příjmů, mzdových srážkách a příplatcích. Získat položkový rozpis celkové částky hrubých mezd podle jednotlivých zaměstnanců a vybrané položky odsouhlasit na pracovní smlouvu nebo na bankovní výpis v následujícím období.</p>	AC
8	<p>MEZIROČNÍ POROVNÁNÍ DOHADNÝCH POLOŽEK</p> <p>Porovnat rozpis položek dohadných účtů pasivních běžného účetního období a předchozího období (a pokud je to možné, porovnat ho i s rozpočtem); Získat vysvětlení pro všechny neobvyklé položky nebo pro očekávané, ale nevyskytující se položky.</p>	AC
9	<p>ODSOUHLASENÍ DOHADNÝCH POLOŽEK NA PODPŮRNOU DOKUMENTACI</p> <p>Vybrat významné zůstatky dohadných účtů pasivních.</p> <p>Získat podpůrnou dokumentaci (např. důkazní evidenci, že zboží nebo služby byly přijaty, potvrzení od dodavatele, fakturu přijatou v následujícím období).</p> <p>Zkontrolovat období zaúčtování.</p> <p>Posoudit přiměřenost dohadných účtů pasivních.</p>	EA*
10	<p>TEST ZÁVAZKŮ PROSTŘEDNICTVÍM POLOŽEK ZAÚČTOVANÝCH PO KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ</p> <p>Vybrat položky přijatých faktur a dobropisů zaúčtovaných po konci účetního období.</p> <p>Ověřit, ke kterému období se tyto faktury a dobropisy vztahují (např. na základě dodacích listů, smluv). Zkontrolovat, že na vybrané položky byly zaúčtovány dohadné položky pasivní, pokud se transakce vztahuje k běžnému období, ale faktura (dobropis) byl účtován až do následujícího účetního období.</p>	CA*

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLAD KONFIRMAČNÍHO DOPISU PRO POTVRZENÍ ZÁVAZKŮ

(Hlavičkový papír auditované společnosti)

(Adresa právního zástupce)

K rukám (jméno a příjmení příslušné osoby)

(Místo a datum)

Vážení,

ve smyslu zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, **a/nebo** v souladu s mezinárodními auditorskými standardy provádějí auditoři firmy XYZ s.r.o. ověření účetní závěrky společnosti ABC s.r.o. (dále jen "naše společnost") k **XX.XX.20XY**. Součástí auditu je též ověření závazků naší společnosti. V souvislosti s tímto auditem si Vás proto dovoluujeme požádat o zaslání níže uvedených informací auditorům XYZ s.r.o.

Prosíme o zaslání písemného seznamu nezaplacených pohledávek, které má Vaše společnost ve vztahu k naší společnosti k **XX.XX.20XY** zaneseny v účetní evidenci.

Jakékoli rozdíly zjištěné mezi Vaším potvrzením a údaji v účetnictví naší společnosti budou předmětem okamžitého prověření.

Prosíme o zaslání Vaší odpovědi do **XX.XX.20XY** **nebo v nejkratším možném termínu** přímo auditorům XYZ s.r.o. na níže uvedenou adresu:

K rukám *(Jméno a příjmení)*

XYZ s.r.o.

Ulice

PSC Město

Předem děkujeme za včasné podání požadovaných informací.

S pozdravem

(Podpis oprávněné osoby)

(Jméno buřkovým písmem)

PŘÍLOHA: SEZNAM ZÁVAZKŮ SPOLEČNOSTI jméno auditované společnosti

Společnost: *(Jméno věřitele)*
Adresa: *(Adresa věřitele)*

*
*
*

Uvedené informace o pohledávkách naší společnosti vůči jméno auditované společnosti jsou úplné a odpovídají stavu k ***XX.XX.20XY***.

Dne: _____

Společnost

Podpis

Funkce

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly jsou náklady z titulu daně z příjmů právnických osob a ostatní daňové náklady. Dále se tato kapitola zabývá pohledávkou nebo závazkem z titulu daně z příjmů právnických osob (splatné i odložené) a ostatními daňovými pohledávkami nebo závazky vůči finančnímu úřadu.

Při vyhodnocování rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnicimi účetní jednotky zabývajícími se účtováním o daních a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování zvolených účetních metod, např. způsob účtování odložené daně v případě investičních pobídek ve formě slevy na dani.

Co vzít v úvahu

Při posuzování rizik v oblasti daní je vhodné vzít v úvahu např.:

- Využívá účetní jednotka daňového poradce?
- Probíhala v minulosti nebo probíhá v současné době kontrola finančním úřadem a s jakým výsledkem?
- Jaké daně účetní jednotka platí?
- Uskutečňuje účetní jednotka nestandardní transakce, které mohou být spojené s daňovým rizikem?
- Je účetní jednotka schopna zrealizovat v budoucnosti odloženou daňovou pohledávku?

Jaké použít postupy

Pro vyhodnocení rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- se zaměstnanci zodpovědnými za daňové kalkulace,
- s daňovým poradcem,
- s finančním ředitelem účetní jednotky.

V rámci vyhodnocování rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- meziroční změna efektivní daňové sazby,
- meziroční změna odložené daňové pohledávky (závazku).

Při vyhodnocování rizik v oblasti daní je vhodné provést inspekci dokumentace účetní jednotky:

- protokoly z kontrol uskutečněných finančním úřadem nebo jiným oprávněným orgánem,
- zápisy z porad vedení účetní jednotky, pokud je součástí agendy daňová problematika,
- doporučení daňového poradce, pokud jsou k dispozici v písemné formě.

Při vyhodnocování rizik v oblasti daní není obvyklé provádět pozorování podnikových činností účetní jednotky.

* * * * *

Z výše uvedených činností a poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných (materiálních) nesprávností, na která bude potřeba reagovat provedením dalších auditorských postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným (materiálním) nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

POSTUPY PROVÁDĚNÉ V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Obecné principy

V reakci na vyhodnocená rizika v oblasti daní se zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím analytických i detailních testů. Rizika v oblasti daní je také možné částečně pokrýt testy kontrol.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorских postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Testy věcné správnosti však nejsou nezbytné pro všechna tvrzení u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti (tedy neprovádí testy provozní účinnosti kontrol), musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů.

Protože daně představují specifickou oblast, je potřeba zvážit, zda v této oblasti auditor nevyužije daňového specialistu, aby mohl adekvátně pokrýt identifikovaná daňová rizika.

Testy detailních údajů

Testování věcné správnosti daně z příjmů se zpravidla provádí prostřednictvím testů detailních údajů.

Jedním z nich je ověření odložené daně. Častým jevem je její chybné zaúčtování a nesprávné určení titulů pro její výpočet. Tato oblast vyžaduje dobrou znalost účetních i daňových předpisů a správný odborný úsudek. V některých případech mají účetní jednotky tendenci účtovat o odložené dani i v případě trvalých rozdílů mezi účetnictvím a daňovým pohledem, nebo naopak neidentifikují všechny relevantní dočasné rozdíly, které mají vstoupit do výpočtu odložené daně.

U DPH je někdy možné najít provázanost hodnoty DPH na vstupu se zaúčtovanými nákupy a na výstupu se zaúčtovanými výnosy. Proto se u testování této daně může uvažovat o provedení analytických testů věcné správnosti.

* * * * *

Příklady možných auditorских postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI DANÍ

	Riziko	Tvrzení
1	<p>NESPRÁVNĚ VYPOČTENÁ DAŇ Z PŘÍJMŮ <i>Popis situace: Kalkulace splatné daně je připravena zaměstnancem, který nemá dostatečné znalosti v oblasti daní a není ani zrevidována daňovým specialistou.</i> Splatná daň z příjmů může být nesprávně spočítána, protože mohla být použita chybná daňová sazba, nebo byl výpočet postaven na neaktuální hodnotě účetního zisku/ztráty, nebo mohla být ve výpočtu matematická chyba.</p>	(C) Úplnost (A) Správnost (V) Ocenění
2	<p>NESPRÁVNÝ POSTUP PŘI PŘEVODU ÚČETNÍHO VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ NA ZÁKLAD DANĚ Splatná daň z příjmů může být zkreslena, protože některé zdanitelné výnosy mohly být nesprávně klasifikovány jako nezdanitelné nebo mohly být kalkulovány v nesprávné výši. Splatná daň z příjmů může být zkreslena, protože některé nezdanitelné výnosy mohly být nesprávně klasifikovány jako zdanitelné nebo mohly být kalkulovány v nesprávné výši.</p>	(A) Správnost (V) Ocenění (C) Úplnost
3	<p>ZAŘAZENÍ ZDANITELNÉHO VÝNOSU DO NESPRÁVNÉHO OBDOBÍ Zdanitelný výnos následujícího účetního období mohl být zahrnut do kalkule daně běžného účetního období.</p>	(A*) Správnost (správné období)
4	<p>NESPRÁVNĚ VYHODNOCENÍ ODEČITATELNÝCH NÁKLADŮ Splatná daň z příjmů může být zkreslena, protože některé daňově neodečitatelné náklady mohly být nesprávně klasifikovány jako daňově odečitatelné nebo mohly být kalkulovány v nesprávné výši. Splatná daň z příjmů může být zkreslena, protože některé daňově odečitatelné náklady mohly být nesprávně klasifikovány jako daňově neodečitatelné nebo mohly být kalkulovány v nesprávné výši.</p>	(A) Správnost (V) Ocenění (C) Úplnost
5	<p>ZAŘAZENÍ DAŇOVĚ UZNATELNÉHO NÁKLADU DO NESPRÁVNÉHO OBDOBÍ Daňově uznatelný náklad běžného účetního období mohl být zahrnut do základu daně následujícího účetního období.</p>	(A*) Správnost (správné období)
6	<p>CHYBĚJÍCÍ ZOHLEDNĚNÍ AKTUALNÍCH LEGISLATIVNÍCH ZMĚN V DAŇOVÉ KALKULACI <i>Popis situace: Účetní jednotka nesleduje dostatečně informace o nové daňové legislativě.</i> Daně mohou být zkresleny, protože účetní jednotka nezohlednila v kalkulacích daně poslední změny v daňové legislativě.</p>	(C) Úplnost
7	<p>DAŇOVÉ ODPOČTY Splatná daň z příjmů může být zkreslena, protože do kalkule mohly být začleněny neoprávněné daňové odpočty (např. uplynula doba pro uplatnění daňové ztráty minulých let).</p>	(E) Existence (C) Úplnost (A) Správnost

8	<p>PODMÍNKY PRO UPLATNĚNÍ INVESTIČNÍCH POBÍDEK <i>Popis situace: Účetní jednotka nevyhodnocuje plnění všech relevantních podmínek pro čerpání investičních pobídek.</i> Splatná daň z příjmů může být zkrácena, protože účetní jednotka uplatňuje investiční pobídku v podobě slevy na dani, přestože neplní některou z podmínek pro čerpání této formy investiční pobídky.</p>	(C) Úplnost (A) Správnost
9	<p>KALKULACE ODLOŽENÉ DANĚ Odložená daň může být zkrácena z důvodu použití chybné daňové sazby nebo z důvodu matematické chyby ve výpočtu odložené daně.</p>	(C) Úplnost (V) Ocenění
10	<p>VYHODNOCENÍ DOČASNÝCH ROZDÍLŮ VSTUPUJÍCÍCH DO VÝPOČTU ODLOŽENÉ DANĚ Odložená daň může být podhodnocena, protože do výpočtu odložené daně nemusely být zahrnuty všechny dočasné rozdíly v účetních a daňových hodnotách.</p>	(C) Úplnost (V) Ocenění
11	<p>REALIZOVATELNOST ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POHLEDÁVKY Odložená daň může být nadhodnocena, protože může být nepravděpodobné, že bude v budoucnosti k dispozici dostatečný daňový zisk, proti kterému by mohl být uplatněn odečitatelný dočasný rozdíl.</p>	(V) Ocenění (A) Správnost
12	<p>ZAHRNUTÍ NESPRÁVNÝCH POLOŽEK DO DPH Daň z přidané hodnoty může být vykázána v nesprávné výši, protože účetní jednotka mohla zahrnout do daně na vstupu nebo na výstupu nesprávné položky.</p>	(V) Ocenění (C) Úplnost
13	<p>NESPRÁVNÁ SAZBA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY Daň z přidané hodnoty může být vykázána v nesprávné výši, protože účetní jednotka mohla použít při výpočtu daňového nároku nebo povinnosti nesprávnou sazbu daně.</p>	(V) Ocenění
14	<p>DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY VYKÁZANÁ V NESPRÁVNÉM OBDOBÍ Daň z přidané hodnoty může být vykázána v nesprávné výši, protože účetní jednotka mohla zahrnout do daně na vstupu nebo na výstupu položky v nesprávném období.</p>	(A*) Správnost (správné období)
15	<p>TRANSAKCE S PROPOJENÝMI OSOBAMI Tržby, nákupy nebo jiné transakce s propojenými stranami nemusí být stanoveny v cenách obvyklých, což může vést k zaúčtování nesprávné daňové povinnosti.</p>	(A) Správnost
16	<p>ZPŮSOB PROÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ Meziroční změna v odložené dani může být nesprávně proúčtována ve výsledovce, jestliže některé položky odložené daně měly být proúčtovány ve vlastním kapitálu (např. odložená daň z titulu efektivního cash-flow hedgingu).</p>	(A) Správnost

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI DANÍ**Testy kontrol**

	Procedura	Tvrzení
1	<p>VYUŽITÍ DAŇOVÝCH PORADCŮ <i>Popis situace: Daňové kalkulace a příznání jsou připravovány zaměstnanci, kteří rozumí daňové problematice a kalkulace jsou revidovány externím daňovým poradcem.</i> Získat příslušné kalkulace a daňová příznání a ověřit, že byly připraveny, zrevidovány a/nebo podepsány osobami s dobrou znalostí příslušné daně. Ověřit, že příslušní zaměstnanci podstoupili alespoň jedno odborné školení v daném účetním období a že externí poradce je zapsán v seznamu daňových poradců.</p>	AVC
2	<p>TRANSAKCE S PROPOJENÝMI OSOBAMI <i>Popis situace: Účetní jednotka realizuje významnou část transakcí s propojenými osobami. Vedení účetní jednotky zavedlo politiku pro transakce s propojenými osobami včetně postupu stanovení cen. Politika transferových cen byla stanovena ve spolupráci s externím specialistou na vypracování dokumentace spojené s převodními cenami.</i> Získat studii převodních cen a ověřit, že byla aktualizována v přiměřených časových intervalech (např. jednou za dva roky nebo při významných změnách v činnosti účetní jednotky) ve spolupráci s externím specialistou na tuto problematiku.</p>	A

Analytické testy věcné správnosti

	Procedura	Tvrzení
3	<p>EFEKTIVNÍ SAZBA DANĚ <i>Popis situace: Účetní jednotka má stabilní okruh transakcí a kdy se nemění sazba daně z příjmů.</i> Na základě loňské auditované účetní závěrky vypočítat efektivní sazbu daně z příjmu. Očekávaná hodnota kalkulovaných nákladů na daň z příjmů v běžném účetním období = výsledek hospodaření před zdaněním * efektivní daňová sazba.</p>	A
4	<p>DAN Z PŘIDANÉ HODNOTY NA VSTUPU Na základě celkových nákupů a poskytnutých záloh zaznamenaných v účetnictví (kromě nákupů bez DPH) vytvořit očekávanou hodnotu DPH na vstupu. Porovnat očekávanou hodnotu s celkovou DPH na vstupu dle daňových příznání za celé účetní období. V případě významných rozdílů provést další analýzu, prošetřit a identifikovat možná vysvětlení pro zjištěné rozdíly a ověřit tato vysvětlení prověřením podpůrné dokumentace a/nebo dotazováním se třetích stran nebo osob mimo účetní oddělení.</p>	AC
5	<p>DAN Z PŘIDANÉ HODNOTY NA VÝSTUPU Na základě celkových tržeb a přijatých záloh zaznamenaných v účetnictví (kromě tržeb bez DPH) vytvořit očekávanou hodnotu DPH na výstupu. Porovnat očekávanou hodnotu s celkovou DPH na výstupu dle daňových příznání za celé účetní období. V případě významných rozdílů provést další analýzu, prošetřit a identifikovat možná vysvětlení pro zjištěné rozdíly a ověřit tato vysvětlení prověřením podpůrné dokumentace a/nebo dotazováním se třetích stran nebo osob mimo účetní oddělení.</p>	AC

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
6	<p>POROVNÁNÍ ZŮSTATKU DPH NA PŘÍZNÁNÍ K DPH Porovnat zůstatek DPH vykázaný v rozvaze účetní jednotka ke dni účetní závěrky na příznání k DPH za poslední měsíc (resp. poslední dva měsíce v případě, že účetní jednotka eviduje pohledávku z titulu DPH). Vysvětlit případné rozdíly.</p>	CA
7	<p>POHYBY NA DANI Z PŘÍJMU Získat rozpis zůstatků účtů souvisejících s daní z příjmů, který bude obsahovat všechny pohyby v průběhu účetního období. Ověřit počáteční a konečné zůstatky a platby na obratovou převahu. Ověřit placené zálohy na daň z příjmu na základě výpočtu hodnoty záloh z předchozího daňového příznání a ověřit jejich platby na údaje z bankovních výpisů. Zkontrolovat platby a vratky daně na základě údajů v daňovém příznání a odsouhlasit na údaje z bankovních výpisů.</p>	CEA
8	<p>POROVNÁNÍ VÝLEDKU HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM NA ÚDAJ V DAŇOVÉM PŘÍZNÁNÍ A ODSOUHLASENÍ NÁSLEDNÝCH ÚPRAV ÚČETNÍHO VÝLEDKU NA DAŇOVÝ ZÁKLAD Zkontrolovat, že účetní výsledek hospodaření před zdaněním, který je uvedený v kalkulaci splatné daně z příjmů odpovídá konečné hodnotě výsledku hospodaření před zdaněním ve výkazech účetní jednotky. Získat rozpis analyzující rozdíly mezi účetním ziskem či ztrátou před zdaněním a ziskem či ztrátou stanoveným pro daňové účely. Určit, zda uvedené položky jsou oprávněné a byly správně zahrnuty. Zkontrolovat tyto úpravy na příslušnou dokumentaci (např. hodnotu analytických účtů, na kterých se evidují nedaňové náklady, údaje z daňového registru majetku atd.). Ověřit další úpravy v kalkulaci splatné daně a použití správné sazby daně z příjmů. Zvážit rozsah zapojení specialisty - kvalifikovaného daňového poradce.</p>	CA
9	<p>VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ Provést výpočet odložené daně ze všech dočasných rozdílů aktiv a pasiv a porovnat s výpočtem účetní jednotky.</p>	AC
10	<p>REALIZOVATELNOST ODLOŽENÉ DANOVÉ POHLEDÁVKY <i>Popis situace: Účetní jednotka vykazuje odloženou daňovou pohledávku.</i> Zvážit, zda bude tato pohledávka realizována (například prostřednictvím vyšších daňových než účetních odpisů) v dohledné budoucnosti. V případě, že existuje vysoká pravděpodobnost, že pohledávka nebude realizována, zvážit neúčtování této pohledávky.</p>	V
11	<p>KONTROLY FINANČNÍCH ÚŘADŮ S využitím korespondence s finančním úřadem a protokolů o provedených kontrolách prověřit spolehlivost postupů účetní jednotky aplikovaných v oblasti ostatních daní a dodržování nařízení finančního úřadu. Získat vysvětlení a podpůrnou dokumentaci významných položek a ověřit, zda byl zaúčtován přiměřený závazek.</p>	AC

16. ČASOVÉ ROZLIŠENÍ V PASIVECH

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly je časové rozlišení v pasivech, tedy výdaje příštích období a výnosy příštích období.

V souvislosti s posouzením rizik by se měl auditor nejprve seznámit s vnitřními směrnicemi účetní jednotky zabývajícími se účtováním časového rozlišení v pasivech a posoudit vhodnost, přiměřenost a soustavnost dodržování účetní metody.

Co vzít v úvahu

Při posuzování rizik časového rozlišení v pasivech je vhodné vzít v úvahu např.:

- Jaké tituly časového rozlišení lze v účetní jednotce očekávat?
- Má účetní jednotka vhodnou vnitřní směrnici pro identifikování a účtování časového rozlišení?

Jaké použít postupy

Pro vyhodnocení rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s finančním ředitelem či hlavní účetní,
- s osobami zodpovědnými za účtování výdajů a výnosů příštích období.

V rámci vyhodnocování rizik je vhodné použít například následující analytické procedury:

- meziroční porovnání hodnoty výdajů příštích období a výnosů příštích období.

Při vyhodnocování rizik v oblasti časového rozlišení v pasivech je vhodné provést inspekci následující dokumentace účetní jednotky:

- standardní smlouvy či smlouvy s významnými dodavateli a finančními institucemi.

* * * * *

Z výše uvedených poznatků je nutné vyhodnotit rizika významných nesprávností, na které bude potřeba reagovat provedením dalších auditorských postupů.

Příklady možných rizik, která mohou vést k významným nesprávnostem, jsou uvedeny v Příloze č. 1.

POSTUPY PROVÁDĚNÉ V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Obecné principy

Při provádění dalších auditorských postupů na základě posouzení a vyhodnocení rizik se v oblasti časového rozlišení v pasivech zpravidla provádí testování věcné správnosti prostřednictvím detailních testů.

Přitom je potřeba mít na paměti, že pro provádění dalších auditorských postupů platí, že auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Testy věcné správnosti však nejsou nezbytné pro všechna tvrzení u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů.

Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti (tedy neprovádí testy provozní účinnosti kontrol), musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů.

Doporučení uvedená v kapitole 10 Časové rozlišení v aktivech platí přiměřeně i pro oblast časového rozlišení v pasivech.

* * * * *

Příklady možných auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v Příloze č. 2.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH RIZIK V OBLASTI ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ V PASIVECH

	Riziko	Tvrzení
1	NEZAÚČTOVANÉ VÝNOSY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ Výnosy příštích období mohou být podhodnoceny, protože některé z výnosů mohly být záměrně či nezáměrně vyloučeny (např. vystavené faktury nejsou zaúčtovány, dokud není obdržena platba, nebo dokud nejsou výnosy uznány).	(C) Úplnost
2	ZAÚČTOVÁNÍ VÝNOSŮ DO NESPRÁVNÉHO OBDOBÍ - ZÁSoby Výnosy příštích období mohou být podhodnoceny, protože výnosy mohly být ve výsledovce uznány ještě před tím, než přešlo riziko a prospěch z vlastnictví na zákazníka (např. výnosy byly uznány v momentě, kdy bylo zboží odesláno zákazníkovi namísto okamžiku, kdy bylo doručeno).	(A*) Správnost (správné období)
3	ZAÚČTOVÁNÍ VÝNOSŮ DO NESPRÁVNÉHO OBDOBÍ - SLUŽBY Výnosy příštích období mohou být podhodnoceny, protože výnosy mohly být zúčtovány do výsledovky před dodáním služeb (např. pokud jsou služby poskytovány po dobu několika let, výnosy by měly být rozloženy po dobu trvání smlouvy).	(A*) Správnost (správné období)
4	CHYBĚJÍCÍ ODÚČTOVÁNÍ VÝNOSŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ Výnosy příštích období mohou být nadhodnoceny, protože výnosy za dodané zboží/poskytnuté služby nemusely být vyjmuty z účtu výnosy příštích období a rozpuštěny do výsledovky.	(E) Existence
5	FIKTIVNÍ ČASOVÉ ROZLIŠENÍ Výnosy příštích období mohou být nadhodnoceny, protože účet výnosů příštích období může obsahovat fiktivní výnosy.	(E) Existence
6	ZKRESLENÝ DOHAD Výnosy příštích období mohou být zkresleny, protože mohou obsahovat neobjektivní či zkreslené dohady. Nebo mohly být při výpočtu dohadů použity nesprávné techniky či nesprávná zdrojová data.	(V) Ocenění
7	NESPRÁVNÉ ČASOVÉ ROZLIŠENÍ Výdaje příštích období mohou být podhodnoceny, protože zboží/služby mohly být přijaty nebo ostatní náklady mohly být vynaloženy v běžném účetním období, ale byly zaúčtovány v následujícím období.	(A*) Správnost (správné období)

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY MOŽNÝCH AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V OBLASTI ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ V PASIVECH

Testy detailních údajů

	Procedura	Tvrzení
1	VÝNOSY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ Zkontrolovat přijaté platby nebo vydané faktury v průběhu účetního období a ujistit se, že všechny položky, které nejsou výnosem běžného účetního období, jsou časově rozlišeny.	CA*
2	ÚPLNOST VÝNOSŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ Zkontrolovat částky výnosů příštích období a s použitím podpůrné dokumentace se ujistit, že částky jsou úplné a že byly zaúčtovány do správného účetního období, tj. že všechny výnosy nealokovatelné do běžného účetního období jsou převedeny do následujících období.	CA*
3	VÝDAJE PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ ZA ZBOŽÍ NEBO SLUŽBY V BĚŽNÉM OBDOBÍ Zkontrolovat záznamy o zboží nebo službách došlých v průběhu běžného účetního období a ujistit se, že všechny položky nevyfakturované před datem sestavení účetní závěrky jsou klasifikovány jako výdaje příštích období nebo dohadné účty pasivní.	C
4	PROVEDENÉ PLATBY PO KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ Zkontrolovat platby provedené po konci běžného účetního období a ujistit se, že ke všem platbám týkajícím se nákladů běžného účetního období byl zaúčtován závazek nebo časové rozlišení.	A*
5	PODPŮRNÁ DOKUMENTACE K ZAÚČTOVANÝM VÝDAJŮM PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ Zkontrolovat částky zaúčtované na účtech výdajů příštích období a s použitím podpůrné dokumentace zkontrolovat správnost, úplnost a zaúčtování do správného období.	A
6	VÝZNAMNÉ POLOŽKY VÝDAJŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ - OPAKUJÍCÍ SE PŘÍPADY Pro významné položky výdajů příštích období, které dosud nebyly dostatečně prověřeny, provést vhodné dodatečné postupy. Pro pravidelně se opakující účetní případy (jako je nájemné, spotřeba energie a další služby) určit, zda platby nejsou opožděné a zda výše výdajů příštích období k datu účetní závěrky je přiměřená.	A*
7	VÝZNAMNÉ POLOŽKY VÝDAJŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ - DLUŽNÉ ÚROKY Pro významné položky výdajů příštích období, které dosud nebyly dostatečně prověřeny, provést vhodné dodatečné postupy. Pro dlužné úroky zkontrolovat, že úroky byly správně časově rozlišeny u všech úročených závazků (např. bankovní úvěry, dlouhodobé závazky). Časové rozlišení by mělo být odsouhlaseno s odpovídající analýzou nákladů.	A*

8	<p>VÝZNAMNÉ POLOŽKY VÝDAJŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ – SLEVY ZÁKAZNÍKŮM Pro významné položky výdajů příštích období, které dosud nebyly dostatečně prověřeny, provést vhodné dodatečné postupy. Pro slevy poskytované zákazníkům prověřit smlouvy se zákazníky a odpovídající účetní záznamy nákupů zákazníků a určit, zda výše výdajů příštích období je přiměřená (může být nezbytné prověřit dobropisy vydané po datu sestavení účetní závěrky).</p>	C
9	<p>VÝZNAMNÉ POLOŽKY VÝDAJŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ – LICENČNÍ POPLATKY Pro významné položky výdajů příštích období, které dosud nebyly dostatečně prověřeny, provést vhodné dodatečné postupy. Pro licenční poplatky prověřit příslušné smlouvy a účetní záznamy (např. tržby) a zkontrolovat, že základ použitý pro stanovení výdajů příštích období je správný a že uvedená částka je přiměřená.</p>	AC
10	<p>VÝZNAMNÉ POLOŽKY VÝDAJŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ – PROVIZE Pro významné položky výdajů příštích období, které dosud nebyly dostatečně prověřeny, provést vhodné dodatečné postupy. Pro provize prověřit smlouvy o zprostředkování a příslušné účetní záznamy o tržbách a zkontrolovat, že základ použitý pro stanovení výdajů příštích období je správný a že uvedená částka je přiměřená. Provéřít, zda platby nejsou zpožděné.</p>	AC
11	<p>VÝZNAMNÉ POLOŽKY VÝDAJŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ – PLÁNY ODMĚN A PODÍLŮ NA ZISKU Pro významné položky výdajů příštích období, které dosud nebyly dostatečně prověřeny, provést vhodné dodatečné postupy. Pro plány odměn a podílů na zisku prověřit smlouvy, zápisy z jednání nebo jiné vhodné doklady a zkontrolovat, že základ použitý pro stanovení výdajů příštích období je správný a že uvedená částka je přiměřená.</p>	AC

17. ÚČETNÍ VÝKAZY

POSTUPY VYHODNOCENÍ RIZIK

Obecné principy

Předmětem této kapitoly jsou účetní výkazy, představované zejména rozvahou a výkazem zisku a ztráty. Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, pro které lze aplikovat uvedené postupy obdobně.

Podoba účetních výkazů je obvykle definována právními předpisy příslušného systému účetního výkaznictví.

Auditní testování se s ohledem na sestavení účetních výkazů zaměřuje na rizika spojená s prezentací. Součástí práce auditora je ověření správnosti sestavení účetních výkazů z auditované hlavní knihy (obratové předvahy) a promítnutí všech úprav navržených na základě auditních zjištění tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz finanční pozice účetní jednotky ke dni účetní závěrky a její finanční výkonnosti a peněžních toků za rok končící k tomuto datu v souladu s příslušnými účetními předpisy.

Co vzít v úvahu

Při posuzování rizik v oblasti sestavení účetních výkazů je vhodné vzít v úvahu např.:

- Podle jakých účetních předpisů připravuje účetní jednotka výkazy?
- Došlo k významným změnám ve způsobu vykazování ve srovnání s minulým obdobím, např. v důsledku toho, že účetní jednotka změnila rámec účetního výkaznictví, podle kterého výkazy sestavuje?
- Je proces sestavení výkazů z obrátové předvahy automatický v účetním systému nebo jde o manuální proces?

Pro posouzení rizik je obvykle vhodné diskutovat výše uvedené záležitosti:

- s finančním ředitelem účetní jednotky,
- s osobami finanční účtárny, které se podílejí na sestavení účetních výkazů.

POSTUPY PROVÁDĚNÉ V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Formát účetních výkazů

Auditor by měl posoudit, zda formát účetních výkazů je v souladu s příslušným systémem účetního výkaznictví.

Ověření účetních výkazů zahrnuje také posouzení, zda účetní výkazy splňují definované formální náležitosti, jako jsou například:

- název výkazu,
- okamžik, ke kterému je výkaz sestaven,
- měna a peněžní jednotky (např. tis. Kč),
- identifikace účetní jednotky (název, sídlo, identifikační číslo),
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpis člena statutárního orgánu.

V případě významných změn ve způsobu prezentace v porovnání s minulým účetním obdobím by auditor měl zhodnotit, zda jsou tyto změny oprávněné (vedou tedy k podání věrnějšího a poctivějšího obrazu finanční pozice účetní jednotky ke dni účetní závěrky a její finanční výkonnosti a peněžních toků za rok končící k tomuto datu) a zda jsou odpovídajícím způsobem popsány v příloze k účetní závěrce.

Nelze opomenout ani otázku volby vhodné prezentace účetních výkazů. Pokud to rámec účetního výkaznictví dovoluje, je vhodné, aby účetní jednotka zvolila např. detailnější prezentaci jednotlivých řádků, aby významné či výrazně odlišné druhy položek byly vykazovány samostatně.

Pokud zároveň existuje volnost v názvech řádků, měla by účetní jednotka použít názvy vhodně vystihující podstatu daných položek.

Sestavení účetních výkazů

Auditor by měl posoudit, zda formát účetních výkazů je v souladu s příslušným systémem účetního výkaznictví.

Auditor provádí obvykle testování zůstatků účtů hlavní knihy (obratové předvahy), ze které jsou následně sestaveny účetní výkazy. Je tedy nutné zkontrolovat, zda údaje uvedené v účetních výkazech odpovídají auditovaným údajům.

Auditor by při posouzení sestavení účetních výkazů měl:

- sestavit účetní výkazy z auditované obrátové předvahy do odpovídajícího formátu a porovnat je s účetními výkazy sestavenými účetní jednotkou; nebo
- provést mechanickou kontrolu souladu finančních výkazů a auditované obrátové předvahy; nebo
- využít software ke kontrole vazeb účetních výkazů.

Dále je třeba provést kontrolu všech součtů a mezisoučtů a zvážit úpravy v případě zjištění významných rozdílů mezi účetními výkazy sestavenými auditorem a účetními výkazy sestavenými účetní jednotkou. Zvláštní pozornost je třeba věnovat

- vzájemnému souladu účetních výkazů (například částka výsledku hospodaření v rozvaze odpovídá částce uvedené ve výkazu zisku a ztráty); a
- kontinuitě účetních výkazů (například v případě, že nebyly vypláceny dividendy a nebyl ani jinak použit zisk minulých let, představuje částka výsledku hospodaření minulých let uvedená v rozvaze v běžném období součet částky výsledku hospodaření minulých let a částky výsledku hospodaření běžného účetního období vykázaných v minulém období).

Srovnatelné údaje

Ujištění auditora o správnosti konečných zůstatků zahrnuje nejen testování konečných zůstatků či transakcí v průběhu účetního období, ale i kontrolu kontinuity, tj. přenesení konečných zůstatků minulého účetního období do běžného účetního období jako počátečních zůstatků.

V případě, že auditor ověřoval účetní závěrku v minulém období a finální obrátová předvaha minulého období je tedy součástí auditní dokumentace, potom je tato předvaha obvykle použita pro ověření počátečních zůstatků, kdy jsou počáteční zůstatky rozvahových účtů obrátové předvahy běžného účetního období odsouhlaseny s konečnými zůstatky rozvahových účtů obrátové předvahy minulého období včetně převáděného výsledku hospodaření minulého účetního období.

V případě, že účetní závěrku za minulé období ověřoval jiný auditor, měla by být provedena kontrola nastavení počátečních zůstatků rozvahových účtů sestavením rozvahy k počátku účetního období (stejným způsobem jako k datu účetní závěrky) a takto sestavená rozvaha by měla být porovnána s rozvahou za minulé období zveřejněnou v účetní závěrce.

Pokud se pro auditora jedná o první auditní zakázku účetní závěrky dané účetní jednotky, musí získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků. Zejména je potřeba získat informace o tom, zda počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které by měly významný dopad na audit závěrky běžného období. Při první auditní zakázce obvykle bývají provedeny dodatečné procedury v rámci provádění testů věcné správnosti jednotlivých položek rozvahy.

Případná nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace o počátečních zůstatcích zpravidla vede k modifikovaným výrokům auditora.

V každém případě by však auditor měl zkontrolovat, zda údaje za minulé období uvedené v účetních výkazech běžného období souhlasí s údaji za běžné období uvedených v auditovaných účetních výkazech minulého období. Případné významné rozdíly by měly být vysvětleny v příloze k účetní závěrce.

Pokud předchozí účetní závěrky účetní jednotky nebyly v minulosti auditovány, uvede auditor tuto skutečnost ve zprávě auditora v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti.

Pokud předchozí účetní závěrka byla auditována jiným auditorem, může auditor tuto skutečnost uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti (ISA 710 „Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka“).

Závěrečné posouzení účetních výkazů

Po dokončení auditních testů a jejich vyhodnocení by auditor měl prověřit, zda všechny úpravy vyplývající z auditních zjištění a odsouhlasené s účetní jednotkou k proúčtování na základě souhrnného přehledu nesprávností byly skutečně promítnuty v účetních výkazech. Tato kontrola by měla být provedena tak, že všechny odsouhlasené úpravy jsou promítnuty do auditované obrátové předvahy, ze které jsou následně sestaveny účetní výkazy.

Doučtování auditních zjištění

Závěrem musí auditor posoudit, zda účetní výkazy jsou v souladu s jeho porozuměním činnosti účetní jednotky a v souladu se všemi informacemi získanými v průběhu jednotlivých fází auditu, odrážejí všechny významné skutečnosti a výsledky auditních testů. Toto posouzení by mělo zahrnovat zdokumentování obsahu významných položek účetních výkazů, popis významných změn položek ve srovnání s minulým účetním obdobím a popis případných neobvyklých položek v účetních výkazech.

18. PŘÍLOHA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

Předmětem této kapitoly je příloha k účetní závěrce, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v účetních výkazech tak, aby účetní závěrka jako celek podávala věrný a poctivý obraz finanční pozice účetní jednotky ke dni účetní závěrky a její finanční výkonnosti a peněžních toků za rok končící k tomuto datu v souladu s příslušnými účetními předpisy.

Příloha v účetní závěrce by měla splňovat požadavky na zveřejnění definované právními předpisy příslušného rámce účetního výkaznictví. Obvykle se jedná o obecné informace, popis účetních metod, doplňující informace k ostatním účetním výkazům a další informace důležité pro posouzení účetní závěrky jako celku.

Auditní testování je zaměřeno především na potenciální chybu prezentace, ale také na úplnost a platnost informací uvedených v příloze k účetní závěrce.

Součástí spisu auditora může být kontrolní formulář pro přílohu k účetní závěrce, který vyjmenovává veškeré požadavky na zveřejnění definované příslušným rámcem účetního výkaznictví a posouzení auditora, zda příloha k účetní závěrce všechny tyto požadavky splňuje a zda jsou uvedené informace správné.

OBECNÉ INFORMACE

Předmětem posouzení zveřejnění základních informací o účetní jednotce jsou obvykle následující údaje:

- název účetní jednotky a její právní forma,
- identifikační číslo,
- předmět podnikání,
- okamžik, ke kterému se účetní závěrka sestavuje a okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpis statutárního orgánu.

Další informace vyplývají ze specifických požadavků příslušných rámců výkaznictví, jako jsou datum vzniku účetní jednotky či datum zahájení činnosti, osoby s podstatným či rozhodujícím vlivem na účetní jednotku a jejich podíl na vkladu účetní jednotky, organizační struktura, změny v obchodním rejstříku v běžném účetním období a podobně.

Jelikož příloha je nedílnou součástí účetní závěrky, auditor by měl všechny údaje v ní uvedené odsouhlasit s podpůrnou dokumentací získanou v průběhu provádění jednotlivých fází auditu a zkontrolovat, že příloha v účetní závěrce obsahuje všechny údaje požadované příslušnými účetními předpisy.

I pro přílohu platí postup, že nejprve je třeba vyhodnotit možné rizikové oblasti a následně v závislosti na jejich vyhodnocení provést další postupy. Znamená to, že různé části přílohy mohou obsahovat různá rizika, s čímž souvisí nutnost rozdílného rozsahu použitých testů.

Z praktického hlediska je výhodné provádět testování informací uvedených v příloze společně s testováním souvisejících účtů (např. při testech majetku zároveň ověřit související informace pro přílohu). Ze spisu musí být tedy zřejmé, jaké důkazní informace byly získány pro ověření údajů uváděných v příloze.

ÚČETNÍ METODY

Účetní jednotka je povinna uvést v příloze v účetní závěrce informace o aplikaci obecných účetních zásad, o použitých účetních metodách, způsobech oceňování a odpisování, jejichž znalost je významná pro posouzení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření účetní jednotky a pro analýzu údajů obsažených v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Zároveň je třeba uvést informace o případných odchylkách od stanovených metod a jejich vliv na účetní závěrku.

Auditor by měl posoudit, zda popsané účetní metody:

- vedou k dosažení věrného a poctivého obrazu aktiv, závazků, vlastního kapitálu a finanční situace účetní jednotky a výsledku jejího hospodaření,
- zda jsou přiměřené a v souladu s příslušnými právními předpisy,
- jsou skutečně používány tak, jak uvádí příloha k účetní závěrce,
- jsou používány konzistentně a v případě zjištění změn jsou tyto změny dostatečně popsány včetně jejich vlivu na srovnatelnost údajů

DOPLŇUJÍCÍ INFORMACE K ROZVAZE A VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY

Účetní jednotka uvede rovněž doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty a vysvětlí každou významnou položku nebo skupinu položek z rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty, jejichž uvedení je podstatné pro analýzu a pro hodnocení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření účetní jednotky. Zvláštní pozornost je třeba věnovat specifickým požadavkům na zveřejnění vycházejících z příslušných účetních předpisů (například zveřejnění daňových nedoplatků).

Auditor by tedy měl posoudit především:

- zda jsou v příloze k účetní závěrce uvedeny všechny doplňující informace požadované příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- zda jsou v příloze v účetní závěrce vysvětleny všechny významné položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty,
- soulad doplňujících údajů s údaji v ostatních účetních výkazech včetně provedení kontroly součtů a mezi-součtů,
- správnost doplňujících údajů na základě znalostí účetní jednotky a informací zjištěných v průběhu jednotlivých fází auditu,
- srozumitelnost doplňujících údajů pro uživatele účetní závěrky,
- správnost srovnatelných údajů z minulého účetního období.

OSTATNÍ INFORMACE

Příloha k účetní závěrce by měla dále obsahovat další informace, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz finanční pozice účetní jednotky ke dni účetní závěrky a její finanční výkonnosti a peněžních toků za rok končící k tomuto datu v souladu s příslušnými účetními předpisy. Jedná se obvykle o závazky neuvedené v rozvaze, události po datu účetní závěrky a případně další významné skutečnosti důležité pro analýzu finanční a majetkové situace účetní jednotky. Příkladem závazků neuvedených v rozvaze je zástavní právo třetí osoby k majetku účetní jednotky, ekologické závazky nebo potenciální závazky vyplývající ze soudních sporů.

Událostí po datu účetní závěrky může být například prodej části podniku uskutečněný po datu účetní závěrky, avšak před okamžikem jejího sestavení.

Další významnou skutečností je například zveřejnění komentáře a předpokladů pro posouzení schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách v případech, kdy by závěry analýz účetních výkazů mohly tuto schopnost zpochybňovat (například významné ztráty).

Auditor by měl na základě důkazních informací získaných v průběhu jednotlivých fází auditu posoudit úplnost, pravdivost a srozumitelnost uvedených údajů a zvážit případné úpravy a doplnění pro dosažení věrného a poctivého obrazu finanční pozice účetní jednotky ke dni účetní závěrky a její finanční výkonnosti a peněžních toků za rok končící k tomuto datu v souladu s příslušnými účetními předpisy.

DOKUMENTACE AUDITNÍ PRÁCE NA PŘÍLOZE

Pokud jde o dokumentaci auditní práce na příloze, nabízí se, aby příslušná rizika spojená s údaji v příloze byla součástí auditních programů pro související účty.

V rámci dokumentace jednotlivých procedur, které auditor provádí k pokrytí identifikovaných rizik, auditor rovnou zdokumentuje správnost a úplnost údajů uvedených v příloze. Např. pokud auditor odsouhlasuje saldokonto pohledávek na hodnotu příslušného účtu v hlavní knize, může rovnou ze saldokonta zjistit věkovou strukturu obchodních pohledávek a zkontrolovat, zda toto členění odpovídá údajům zveřejněným v příloze k účetní závěrce. Obdobně je možné využít konfirmačních dopisů od spřízněných subjektů nejen pro testování ocenění pohledávek, závazků, výnosů a nákladů od účetních jednotek ve skupině, ale také pro náležité zveřejnění takových údajů v příloze, pokud to legislativa, resp. příslušný finanční rámec vyžaduje.

Nejprve je nutné si položit otázku, jaké informace účetní jednotka v příloze zveřejňuje a v jakých oblastech existuje náchylnost k nesprávnému zveřejnění. Z praktických zkušeností vyplývá, že to bývají údaje spojené s popisem důležitých účetních metod, údaje o transakcích se spřízněnými subjekty, údaje o odměnách vedení účetní jednotky, údaje o věkové struktuře pohledávek a závazků, ale také informace o rezervách a podmíněných závazcích.

Až si auditor odpoví na otázku, v jakých oblastech existuje náchylnost k nesprávnému zveřejnění, musí zvážit také riziko, že některé informace měly být zveřejněny, ale v příloze uvedeny nejsou. Pro pokrytí rizika úplnosti vykazovaných informací v příloze se za vhodný nástroj považují různé kontrolní formuláře.

Kontrolní formulář 221 obsažený v části 2 Příručky může sloužit pro kontrolu údajů v příloze v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a vyhláškou č. 500/2002. Vzhledem k tomu, že ustanovení uvedeného zákona a vyhlášky se průběžně novelizují, je potřeba i tento formulář aktualizovat na základě provedených změn v účetní legislativě.

