

Auditor 10/2024

Hugo a Sally se baví o důkazních informacích

1. Dokumentace provedených testů

Hugo, pojďme probrat nálezy z kontrol kvality v oblasti důkazních informací.

Jasně. Obecný problém je, že naše dokumentace provedených postupů občas neobsahuje dostatečné vysvětlivky a popis toho, co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem.

A co konkrétně nám chybí?

Někdy není zřejmé, jaký byl přesně cíl určitého testu a jaká všechna tvrzení měl pokrývat. Bez určení relevantních tvrzení je obtížné posoudit, zdali test a zvolené důkazní informace byly vhodné.

To chápu. Pokud například není jasné, zdali testujeme existenci zaúčtovaných položek anebo naopak jejich úplnost, tak nelze určit, zdali jsme měli vybírat položky detailního testu z účetnictví anebo naopak z podpůrné evidence.

Přesně tak. Občas to vyžaduje ještě bližší upřesnění. Když napíšeme, že chceme testovat ocenění určitého aktiva, je třeba uvést, zdali myslíme historickou pořizovací cenu anebo realizovatelnou hodnotu čili potřebu opravné položky.

Já vím. Zrovna u opravných položek dlouhodobého majetku často už při vyhodnocení rizika nepíšeme konkrétně, z čeho by mohl vyplývat případný pokles hodnoty. Zdali to je fyzický stav aktiva nebo rozhodnutí vedení jej nahradit novější technologií.

Ano. A přitom takové určení hraje zásadní roli pro volbě testu. Jsme zvyklí psát, že fyzickou obhlídkou majetku pokrýváme též riziko ocenění. Ale pokud jsme identifikovali riziko možného vyřazení používaného majetku před plným odepsáním z důvodu jeho náhrady, tak to obhlídkou obvykle nezjistíme. Taková důkazní informace potom není relevantní.

A ještě něco potřebujeme zlepšit?

Občas zapomínáme uvést jednoznačné charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek.

Část 1 pokračuje na následující straně.

Auditor 10/2024

Hugo a Sally se baví o důkazních informacích

1. Dokumentace provedených testů

Chápu. Když tvrdíme, že jsme vybrali vzorek, musíme minimálně sepsat do tabulky, které konkrétní položky jsme vybrali, například pomocí čísel dokladů či účetních zápisů.

A takéž klíčové údaje jako je částka, období, popis apod.

Ano. A nakonec musíme jasně uvést jaký byl výsledek testu. Zdali byli zjištěny nějaké nesprávnosti, jaké konkrétní to byly a jak je hodnotíme. A v případě testu vzorku nezapomenout na extrapolaci a kvalitativní vyhodnocení, zdali daný test navzdory zjištěným nesprávnostem poskytuje dostatečný důkaz o neexistenci materiální chyby na daném účtu.

Máš pravdu. Příručka Komory auditorů k provádění auditu obsahuje hezké ukázky dokumentace. Můžeme ji použít jako inspiraci pro naši vlastní dokumentaci.

-SpM-

Auditor 10/2024

Hugo a Sally se baví o důkazních informacích

2. Konfirmace

Máme občas nedostatek u externích konfirmací, konkrétně u pohledávek a závazků.

Jak to? Ty přece používáme téměř v každém auditu.

To ano. Ale někdy nepopíšeme dostatečně celý postup a průběh. Odkud a jak jsme vybírali položky pro konfirmaci, kdy jsme tak činili, kdo připravoval a odesílal konfirmace a podobně.

Aha. Prostě není dostatečně zřejmé, jak jsme udrželi kontrolu nad externími konfirmacemi.

Přesně tak. A taky se nám stalo, že jsme využili interních konfirmací klienta a prezentovali je jako externí konfirmace.

Využití interních konfirmací ale přeci není zakázané.

To není, ale je to jiný druh důkazní informace. Musíme pečlivě zvážit, zdali je taková důkazní informace dostatečně spolehlivá. A nemůžeme ji prezentovat jako naši vlastní externí konfirmaci.

Chápu. To vlastně platí obecně. Nemáme povinnost externí konfirmace použít.

To je pravda. Ale externí konfirmace obvykle představují jedny z nejspolehlivějších důkazních informací. Proto by auditor měl zvážit jejich použití, zejména pokud ve vazbě na identifikované riziko potřebuje získat přesvědčivější důkazní informace.

Souhlasím. Pokud je v takových případech možné externí konfirmace použít a my se rozhodneme zvolit jiné postupy, je třeba vyhodnotit spolehlivost těchto postupů.

Spolehlivost musíme vyhodnotit též, pokud použijeme alternativní postupy v případě neobdržení požadované konfirmace.

Část 2 pokračuje na následující straně.

Auditor 10/2024

Hugo a Sally se baví o důkazních informacích

2. Konfirmace

Ano. A pokud návratnost konfirmací v minulých obdobích byla nízká anebo by se špatně hledala alternativní procedura pro konkrétní neobdrženou odpověď, může být smysluplné provést rovnou alternativní postup pro celou populaci. To se může týkat například oblasti závazků, kde test pomocí následných plateb může být někdy spolehlivější než snaha o konfirmace.

Souhlasím. Jen musíme pohlídat, že alternativní procedura pokrývá všechna relevantní tvrzení. Například test vzorku závazků vybraných z účetnictví a otestovaných pomocí následných plateb obvykle nepokryje jejich úplnost. Pokud tedy bylo identifikováno riziko úplnosti závazků, což je časté, je třeba provést jiný vhodný test.

Jasně, například vybrat vzorek plateb provedených po konci roku a pokud se týkaly závazků existujících ke konci účetního období, zkontrolovat, že tyto závazky byly v účetní závěrce vykázány.

-SpM-

Auditor 10/2024

Hugo a Sally se baví o důkazních informacích

3. Významná zjištění

Sally, ještě taky musíme věnovat větší pozornost významným zjištěním.

Co tím myslíš?

V první řadě musíme pohlídat, že z každého spisu je dostatečně zřejmé, co byla významná zjištění.

Myslíš zjištěné nesprávnosti? Ty přeci vždycky sepisujeme do jednoho souhrnného přehledu?

To ano. Ale vyhodnocení, které z těchto nesprávností představují významné zjištění, nebývá z naší dokumentace zřejmé. To není jen o peněžní velikosti dané nesprávnosti.

Souhlasím. To je též o kvalitativním vyhodnocení – zdali to nenaznačuje systémovou chybu, významný nedostatek vnitřní kontroly nebo dokonce podvod.

Ano. Čímž narážíš na to, že významná zjištění mohou být představována i jinými skutečnostmi, než jsou samotné nesprávnosti. Mohou to být například významné obtíže během auditu, prohlášení požadovaná od vedení či jiné významné záležitosti včetně těch, které by mohly mít vliv na zprávu auditora.

To je pravda. Občas máme potíže se získáváním důkazních informací, klient nebývá připraven anebo není ochoten zjištěné nesprávnosti opravovat.

Přesně tak. Ze spisu musí být zcela zřejmé, která významná zjištění z daného auditu vyplynula.

Máš pravdu. To občas podceňujeme. Nejlepší je sepsat všechna významná zjištění do jednoho dokumentu.

Část 3 pokračuje na následující straně.

Auditor 10/2024

Hugo a Sally se baví o důkazních informacích

3. Významná zjištění

Souhlasím. A pak ještě musíme zdokumentovat, že jsme je projednali. Nejen s vedením, obvykle reprezentovaným finančním ředitelem či hlavním účetním, ale též s osobami pověřenými správou a vedením. Tuto naši povinnost dokonce zmiňujeme ve zprávě auditora.

To máš pravdu. Významná zjištění musíme projednat se statutárním a případně dozorčím orgánem. My to často sice uděláme, ale nemáme o tom ve spisu dostatečně určitý záznam.

Ano. Potřebujeme jasně zdokumentovat kdy, s kým a co jsme projednali

Michal Štěpán (-SpM-)
předseda Výboru pro metodiku auditu KA ČR