

TEORIE AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Obsah

1. Úvod	5
2. Historie a současnost auditu	6
2.1. Pojem auditu	6
2.1.1. Audit účetní závěrky	6
2.1.2. Obecná definice auditu	6
2.1.3. Funkce auditu	7
2.1.4. Druhy auditu	8
2.1.5. Kvality posuzování při auditorském ověřování	8
2.2. Stručný nástin historického vývoje	9
2.2.1. Velká Británie	9
2.2.2. USA	11
2.2.3. Vývoj auditorské profese v České republice	12
3. Metody a techniky auditu	12
3.1. Technologie auditu	12
3.1.1. Činnosti před uzavřením zakázky	13
3.1.1.1. Posouzení rizika a podmínek zakázky	13
3.1.1.2. Identifikace rizikových faktorů	14
3.1.1.3. Stanovení podmínek zakázky	15
3.1.2. Činnosti související s komplexním poznáním klienta	15
3.1.2.1. Porozumění oblasti podnikání klienta	15
3.1.2.1.1. Vnitřní faktory ovlivňující činnost klienta	16
3.1.2.1.2. Vnější faktory ovlivňující činnost klienta	17
3.1.2.1.3. Porozumění kontrolnímu prostředí	18
3.1.2.1.4. Porozumění účetnímu systému	20
3.1.3. Předběžné analytické postupy	22
3.1.4. Prohlášení vedení účetní jednotky	22
3.1.5. Následné události	23
3.2. Auditorské riziko a významnost (materialita) účetních informací	24
3.2.1. Přirozené riziko (inherent risk)	25
3.2.2. Kontrolní riziko (control risk)	25
3.2.3. Zjišťovací (detekční) riziko (detection risk)	25
3.2.4. Hodnocení auditorského rizika	26
3.2.5. Materialita (významnost)	27

3.2.5.1. Praktické rozhodovací pomůcky při určení hladiny významnosti	28
3.3. Metody auditu	28
3.3.1. Pozorování	29
3.3.2. Dokumentace	29
3.3.3. Ověřování	29
3.3.4. Početní zkoušky účetních údajů	30
3.3.5. Srovnávání	30
3.3.6. Dotazování	30
3.4. Informace obsažené v účetních výkazech - 7 Audit Objectives	30
3.4.1. Existence nebo událost (Existence / Occurrence)	31
3.4.2. Přesnost (Accuracy)	31
3.4.3. Úplnost (Completeness)	32
3.4.4. Práva a závazky (Rights & Obligations)	32
3.4.5. Oceňování (Valuation)	32
3.4.6. Prezentace a zveřejnění (Presentation and Disclosure)	32
3.4.7. Časové rozlišení (Cut-off)	32
3.5. Testování	33
3.5.1. Substantivní testy a kontrolní testy	33
3.5.2. Kontrolní testy a kontrolní riziko	33
3.5.3. Substantivní testy a detekční riziko.	34
3.5.3.1. Substantivní testy detailů	34
3.5.3.2. Analytické testy	35
3.5.3.3. Duální účelové testy	36
3.5.3.4. Použití substantivních testů před uzavřením rozvahy	36
3.5.4. Využití práce specialistů	38
3.5.4.1. Rozhodnutí povolání specialisty	38
3.5.4.2. Výběr specialisty	38
3.5.4.3. Využití závěru specialisty	39
3.6. Auditorský výběr	39
3.6.1. Auditorský výběr při testech kontrol	40
3.6.1.1. Výběrové a auditorské riziko	40
3.6.1.2. Statistický a nestatistický výběr	41
3.6.1.3. Atributní výběrový postup	42
3.6.1.3.1. Atributní odhad	42
3.6.1.4. Postup auditorského výběru při testech kontrol	42
3.6.1.4.1 Stanovení cílů testu	43
3.6.1.4.2. Vymezení atributů a odchylek	43
3.6.1.4.3. Vymezení auditované množiny	43

3.6.1.4.4. Vymezení výběrového prvku	44
3.6.1.4.5. Stanovení metod výběru vzorku	44
3.6.1.4.6. Stanovení velikosti vzorku	46
3.6.1.4.6.1. Přijatelné riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika	46
3.6.1.4.6.2. Přípustná míra odchylky	46
3.6.1.4.6.3. Očekávaná míra odchylky auditované množiny	46
3.6.1.4.6.4. Stanovení velikosti vzorku	47
3.6.1.4.7. Provedení výběrového postupu	48
3.6.1.4.8. Vyhodnocení výsledků vzorku	48
3.6.1.4.8.1. Odchylka vzorku	49
3.6.1.5. Sekvenční výběr (zastav se nebo pokračuj)	50
3.6.1.6. Zjišťovací výběr	50
3.6.1.7. Nestatistický výběr při kontrolních testech	51
3.6.2. Auditorský výběr při substantivních testech účetních zůstatků	51
3.6.2.1. Riziko auditu při substantivním testování	51
3.6.2.2. Diferenční odhad	52
3.6.2.3. Poměrový odhad	52
3.6.2.4. Odhad průměrné hodnoty položky	52
3.6.2.5. Pravděpodobnostní výběr podle rozsahu (PPS výběr)	53
3.6.2.6. Nestatistický výběr při substantivních testech detailů	53
Literatura	55

1. Úvod

Profese auditora je v České republice spjata především s transformací naší ekonomiky na tržní hospodářství koncem osmdesátých a počátkem devadesátých let, kdy na český trh vstoupily významné nadnárodní auditorské společnosti, které projevíly zájem o české účetní profesionály a začaly implementovat kompletní auditorské know-how.

Záhy byla auditorská profese vymezena i legislativně, včetně ustavení její profesní organizace – Komory auditorů ČR, jako samosprávného sdružení, která zastupuje zájmy auditorů. Je nesporné, že dosavadnímu vedení Komory auditorů ČR se podařilo vybudovat základy auditorské profese v České republice (před rokem 1990 u nás de facto neexistovali nezávislí auditori), prosadit jejich odbornost a nezávislost a dosáhnout uznání v tuzemsku i v zahraničí.

Audit je důležitou součástí fungování jakékoli tržní ekonomiky, včetně ekonomik zemí, které jsou členy Evropské unie, protože svým způsobem zvyšuje hodnotu účetních informací a v mnoha případech je úkolem auditora uvádět ve své zprávě významné skutečnosti, které by posílily efektivnost vedení podniku jako takového. Tyto povinnosti auditora jsou jasným důkazem důležitosti a zároveň i důvěry, kterou by profese auditora měla vzbuzovat.

Vznik jednotného trhu v Evropské unii znamená možnost obchodní výměny a investic po celém území EU bez zbytečných zábran a bariér. A vzhledem k tomu, že taková obchodní výměna vychází z auditovaných obchodních výkazů, je jasné, že evropské společenství má zájem na posílení spolehlivosti auditovaných účetních závěrek, bez ohledu, ve kterém členském státě budou zpracovány, kdo je používá a kdo byl auditorem. V Evropské unii se navíc již dnes objevují tendence směřující k unifikaci auditorské profese tak, aby auditorská licence platila pro celou Evropskou unii.

Účetnictví a audit jsou disciplíny, jejichž význam pro tržní ekonomiku je neoddiskutovatelný. Oč větší je jim přisuzována důležitost, o to přísnější požadavky musí být na jejich kvalitu, které bezesporu přispívá nejvíce systém vzdělávání účetních specialistů a auditorů. Přizpůsobení se mezinárodním zvyklostem je trend, kterému se žádná země nemůže vyhnout, pokud se chce začlenit do společenství vyspělých států.

Cílem je popsat v základních rysech technologii auditu, a to od činností před uzavřením auditorské zakázky přes porozumění procesům souvisejících s výrobní činností klienta po definování rizikových faktorů, zaměřit se detailněji na jednotlivé auditorské techniky jako je stanovování auditorského rizika a významnosti účetních informací, výběr vzorků, kontrolní a substantivní testování.

2. Historie a současnost auditu

2.1. Pojem auditu

Samotný pojem slova auditu lze chápat ve dvou rovinách užší a širší. V širší rovině znamená audit prostředek, kterým se jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách nebo stavu určité skutečnosti, kterou druhá osoba zkoumá. Dochází k tomu proto, že první osoba není sama schopna se o této kvalitě, podmínkách, a stavu přesvědčit. Je to tedy ověření určité skutečnosti jinou, na ní nezávislou osobou, která má k této činnosti náležité předpoklady.

Z tohoto širšího pohledu tak můžeme mluvit o řadě činností, jež zmíněnou definici naplňují a mohou tak být slovem audit označovány (konkrétně může jít o prověrku využívání pracovní doby na pracovišti – de facto audit pracovní doby, o posudek kupních cen při nákupu podniku – tzn. cenový audit apod.)

V užší rovině, jež také nejvíce převládá v obecném povědomí, však hovoříme v případě slova audit o účetnictví, respektive o zkoumání základního výstupu účetnictví, a to účetní závěrce.

2.1.1. Audit účetní závěrky

Jak již bylo v úvodní kapitole objasněno, auditem v užším slova smyslu je audit účetní závěrky podniku, tzn. posouzení – slovy auditorských směrnic:

- „zda údaje v účetní závěrce, konsolidované účetní závěrce a ve výroční zprávě věrně zobrazují stav majetku a závazků, vlastního jmění, finanční situaci a výsledek hospodaření“
- „zda je účetnictví vedeno úplně, průkazným způsobem a správně“

Z uvedené doslovné definice Auditorských směrnic – vedle zákona o auditorech a Komoře auditorů, základního nástroje, z něhož auditor ověřující účetní závěrku vychází – vyplývá skutečnost ověření i některých dalších oblastí účetnictví podniku, navazujících na účetní závěrku.

Předmětem ověření auditora tak je:

- Účetní závěrka
- Konsolidovaná účetní závěrka
- Výroční zpráva

2.1.2. Obecná definice auditu

Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito

informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům (American Institute of Certified Public Accountants – uvedeno v D. Ricchiute).

„Nezávislé ověření a vyjádření názoru na účetní závěrku podniku jmenovaným auditorem na základě tohoto jmenování a ve shodě s příslušnými zákonnými předpisy.“ (britská definice dle Auditing Practices Committee – Dunn, Gray, Walters)

Audit je „Analýza, k níž přistupuje nezávislý externí znalec v podniku s cílem vyjádřit svůj podložený názor na přesnost a pravdivost rozvahy a výsledovky. Z ní pak přirozeně vyplýne ověření účetních informací.“ (Raffegaue)

Z výše uvedených definic pak vyplývá i **základní cíl auditu**, kterým je **zvýšení věrohodnosti účetních informací** těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy.

Za druhotný cíl auditu je často považováno jeho morální a preventivní (někdy i odstrašující) působení proti vzniku chyb a podvodů. Mnozí autoři pak zdůrazňují jeho poradenskou a výchovnou funkci.

Podmínky existence:

Aby audit měl svůj smysl, je nutno, aby byly splněny následující podmínky:

1. Vztah odpovědnosti jedné osoby vůči druhé nebo jiným skupinám osob – povinnost skládat účty ze své činnosti (například management společnosti je zodpovědný vlastníkům)
2. Předmět odpovědnosti je příliš vzdálený nebo příliš složitý na to, aby se skupina osob, které se skládají účty, mohla jednoduše přesvědčit o jeho stavu vlastními silami (například vlastníci společnosti nemusí vůbec znát účetnictví)
3. Stav předmětu odpovědnosti musí být doložen důkazními informacemi.
4. Stav předmětu odpovědnosti je možno určit prostřednictvím známých kritérií a uplatnění těchto kritérií vyžaduje odborné znalosti, dovednosti a uplatnění úsudku.
5. Audit musí přinášet ekonomický nebo sociální prospěch.

2.1.3. Funkce auditu

V praxi často dochází k základním nedorozuměním, co je a co není funkcí auditu. Dle získaných zkušeností je nejen nutné vymezit, co je funkcí auditu, ale i explicitně vyjmenovat, co funkcí auditu není.

Funkce auditu, která vyplývá z předmětu auditorského ověření (tím je ověření v pravdivosti a objektivnosti účetní závěrky, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví) spočívá:

A) ve funkci primární, jíž je zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů jako hlavních čitelných výstupů účetnictví dané firmy

B) ve funkci sekundární, která

- vede k předcházení vzniku chyb a podvodů prostřednictvím morálního a odstrašujícího způsobu auditu,
- má charakter výchovný a poradenský, v rámci něhož dochází, souběžným působením auditora a konkrétních pracovníků auditované firmy, k průběžné optimalizaci účetního systému.

Funkcí auditu především není:

- a) potvrzovat správnost účetnictví
- b) potvrzovat dodržování veškerých právních norem účetní jednotkou
- c) zjišťovat podvody
- d) potvrzovat správnost daňového přiznání
- e) hodnotit úroveň ekonomického řízení společnosti

2.1.4. Druhy auditu

Z hlediska přístupu k auditu jako k instrumentu ověření úplného, pravdivého a správného pohledu na účetnictví účetní jednotky mohou existovat dva přístupy:

- **Zákonný** – tzv. *vnější audit*, kdy dochází k ověřování účetní závěrky ve vazbě na příslušnou legislativu
- **Dobrovolný** – tzv. *vnitřní audit* iniciovaný uvnitř podniku, jehož podstatou je nezávislá kontrolní funkce zkoumající účetnictví firmy. Z hlediska širšího pojetí auditu nemusí jít o audit ve smyslu ověření účetnictví, ale o audit směřovaný na celou řadu činností, jako je např. audit jakosti, životního prostředí, informačního systému, přípravy výroby apod.

2.1.5. Kvality posuzování při auditorském ověřování

Základní kvality, které musí auditor vzít v úvahu při ověřování účetní závěrky vyplývají ze zákona o účetnictví 563/91 Sb., a jejich charakteristika je následující:

- **Úplnost účetnictví** – účetnictví lze považovat za úplné, jestliže jsou zaúčtovány všechny účetní případy ověřovaného období. Z pohledu auditora je průkazem jednak způsob evidence účetních dokladů, který prokazuje nepřerušované účtování a dále prověření, zda nebylo opomenuto zaúčtování účetních případů věcně souvisejících s ověřovaným účetním obdobím (příkladem může být účtování časového rozlišení, nevyfakturovaných dodávek, kurzových rozdílů apod.). Jak stav účetních dokladů, tak účtování účetních operací, jež je nutno v rámci úplnosti zahrnout do daného účetního období, by měla v podniku upravovat příslušná vnitropodniková norma.
- **Průkaznost účetnictví** – je zajištěna existencí účetního dokladu, dokládajícího účetní případ, který musí být nezbytně vybaven těmito náležitostmi

- Označení účetního dokladu
 - Popis účetního případu
 - Peněžní údaj
 - Datum vyhotovení
 - Datum uskutečnění účetního případu
 - Podpis osoby zodpovědné za účetní případ
 - Podpis osoby odpovědné za zaúčtování
- **Správnost účetnictví** – je jí dosaženo v případě, pokud účetní jednotka neporušila ustanovení zákona o účetnictví.

2.2. Stručný nástin historického vývoje

Jisté druhy ověřování záznamů o ekonomické aktivitě lze nalézt již ve starověku. Traduje se, že např. staří Egypťané vyžadovali, aby o daňových příjmech referovali dva nezávislí úředníci. Dále se udává, že již ve třetím století před naším letopočtem římscí vládci mívali ve zvyku určovat tzv. kvestory, kteří kontrolovali evidenci (účetnictví) ve všech provinciích. Z tohoto období patrně pochází slovo audit, byť v poněkud odlišném významu. Kvestoři byli povinni „účtovat“ před shromážděním, které se skládalo z posluchačů. A odtud audit odvozen z latinského slova *audire*, poslouchat.

Pro potřeby moderního pojetí auditu však postačí soustředit se na počátek minulého století, kdy v průmyslově nejvyspělejších státech Evropy (především ve Velké Británii) dochází k závažným technickým, ekonomickým a společenským změnám, které souhrnně označujeme pojmem průmyslová revoluce.

Hospodářský a technický rozvoj, potřeba koncentrace kapitálu a zejména vznik nové právní formy podnikání, akciové společnosti a s ní potřeba specifické formy ochrany vlastníků jsou bezesporu faktory, které přispěly ke vzniku auditorské profese.

2.2.1. Velká Británie

První ustanovení o „auditorech“ nacházíme ve Velké Británii v zákonu o akciových společnostech z roku 1844 - **Companies Act 1844**. Zákon stanovil, že jeden nebo více akcionářů – tedy nikoliv auditorů v dnešním slova smyslu – prověřuje bilance společnosti, za jejichž sestavení je zodpovědný ředitel společnosti. Akcionáři tak tímto ustanovením získali právo kontrolovat účetní knihy a výkazy společnosti. V procesu ověřování pak rovněž měli právo klást relevantní otázky úředníkům, managementu podniku a zaměstnancům.

Zákon o akciových společnostech z roku 1856 - **Companies Act 1856** posouvá ověřování účetních výkazů na dobrovolnou bázi, přičemž až v roce 1900 je doplňkem právního předpisu audit povinně vyžadován - **Companies Act 1900**. Ani v této době však osoba nemusí být profesionálně vzdělaná (professional accountant), musí ale být na auditované společnosti nezávislá. Vyjádření názoru na sestavené účetní výkazy bylo v té době charakterizováno pojmy „pravdivé a bezchybné“ (truth and correctness), přičemž důraz byl kladen na odhalování chyb, nesprávností, popřípadě defraudací, jež mohly v bilančním intervalu nastat a ovlivnit tak majetek společnosti i jednotlivého akcionáře.

Companies act z roku 1948, jehož pojetí se ve Velké Británii uplatňuje prakticky do dnešní doby, uložil svými ustanoveními řadu povinností akciovým společnostem. Zejména se jednalo o:

- Předkládání výkazu zisků a ztrát akcionářům v ročních intervalech (do té doby bylo povinností sestavovat pouze rozvahu). Auditor se pak zabýval oběma základními účetními výkazy a vyjadřoval svůj názor na informace v nich obsažené.
- Povinnost informovat veřejnost o základních účetních politikách použitých v účetnictví a při sestavení účetních výkazů. Zcela zřejmě se jednalo o snahu informovat potenciální investory o skutečnostech, které z účetních výkazů bezprostředně nevyplývají.
- Společnosti, které měli kontrolní podíl v jiných společnostech, byly povinny sestavovat tzv. konsolidované účetní výkazy, jejichž prostřednictvím byli akcionáři informováni o celkových, agregovaných výsledcích skupiny, její ziskovosti a finanční situaci.
- Auditóři se museli vyrovnat se značným nárůstem informací publikovaných akciovými společnostmi a s jejich narůstajícím významem pro třetí osoby. Důsledkem toho bylo, že Companies Act 1948 umožnil provádění auditorské činnosti pouze profesně kvalifikovaným osobám, účetním znalcům.

Companies Act 1948 jasně vymezil a definoval auditorovy povinnosti, práva a odpovědnost. Podstatnou skutečností je zejména to, že se pojetí „pravdivost a bezchybnost“ (truth and correctness) mění na „pravdivé a věrné zobrazení“ (true and fair view).

Podle této normy je auditor povinen zjišťovat, zda:

- a) podle jeho odborného posouzení jsou účetní knihy a jiné záznamy vedeny správným způsobem
- b) tyto účetní knihy a jiné záznamy nacházejí svůj odraz i v sestavené rozvaze zisků a ztrát
- c) podle jeho názoru, účetní výkazy dávají pravdivý a věrný obraz (true and fair view) o výnosnosti společnosti v ověřovaném období a o finanční situaci k poslednímu dni tohoto období.

Zkoumání omylů, potenciálních chyb a defraudací tak výrazně ustupuje do pozadí a jeho význam se nachází pouze v kontextu toho, do jaké míry je možné se spolehnout na údaje účetnictví.

Velký vliv na audit a auditorskou profesi pak mělo publikování „**Statements of Standard Accounting Practice**“ v roce 1971 a jejich vývoj a následné úpravy. V důsledku jejich vydání musí auditoři, dříve než vydají svůj výrok ověřit, že účetnictví a účetní výkazy těmto standardům odpovídají (resp. Ověřit, zda účetní politiky uplatněné společností, které nejsou v souladu se Statements of Standard Accounting Practice přispívají lépe k dosažení vrcholového cíle, tedy „true and fair view“).

Companies Act 1976 je dalším stupněm ve vývoji auditorské profese ve Velké Británii. Kromě jiného obsahuje poměrně detailní ustanovení o jmenování, odvolání, odstoupení, finančních úhradách a kvalifikaci auditora.

Výraznější úpravu obsahuje **Companies Act 1981**, kdy za zmínku stojí vyčlenění určitých společností z povinnosti „plného auditu“. Jedná se o tzv. malé a střední společnosti, definované výší majetku, obratu a počtem zaměstnanců. Pro malé a střední podniky existují zvláštní pravidla jak pro sestavování účetních výkazů, tak pro jejich ověřování.

Rovněž **Companies Act 1985** další zpřesňující ustanovení, která auditorům stanovují povinnosti dříve nevyžadované. Jde zejména o povinnost ověřování informací uváděných ve výroční zprávě a o vliv rozdělení zisku na finanční situaci společnosti. V souladu s rostoucími povinnostmi má auditor zákonem vymezenou pravomoc, která je definována v sekci 237 (3) Companies Act 1985:

„Každý auditor má kdykoli právo přístupu k účetním knihám a dalším písemnostem, je oprávněn od zaměstnanců společnosti takové informace a vysvětlení, která považuje za nezbytná pro splnění svých auditorských povinností.“

2.2.2. USA

Shodně s ekonomickým vývojem je rozvoj auditorské profese ve Spojených státech amerických posunut o více než půl století. První právní úprava auditu se zde datuje do roku 1917, kdy v bulletinu Federální rezervy byl publikován text s názvem „Jednotné účetnictví: prozatímní návrh předkládaný Sbohem pro federální rezervní systém“. Tento bulletin sestavený na žádost Federální komise pro obchod byl označen jako „Memorandum o auditech rozvahy“ a jeho cílem byla podpora „jednotného účetního systému“. Revize textu se v důsledku historického vývoje objevily v letech 1918, 1929 a 1936. Významnou změnu lze zaznamenat v bulletinu z roku 1929 – již z názvu „Verifikace finančních výkazů“ lze usuzovat, že se nevyjadřoval pouze k rozvaze, ale i k výsledovce.

Pro auditorskou profesi v USA je charakteristická existence významné profesní organizace diplomovaných veřejných účetních znalců (Certified Public Accountant, CPA). Ta již od svého vzniku koncem minulého století silně ovlivňovala účetnictví a audit. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) se soustřeďovala – a v dnešní době tomu není jinak – na výzkum oboru,

zpracování a vydávání publikací o účetnictví a auditu, vzdělávání a poradenské služby v oboru své činnosti.

Na účetní a auditorské profese v USA měla značný vliv i **Komise pro burzy cenných papírů** (Securities and Exchange Commission, SEC). Vznikla v roce 1934 zákonem Kongresu USA s cílem usměrňovat registraci a směnu cenných papírů podle Zákona o cenných papírech z roku 1933 a Zákona o směně cenných papírů z roku 1934. V dnešních Spojených státech amerických vyžaduje zmíněný Zákon o burzách cenných papírů, aby všechny akciové společnosti, s jejichž akciemi je veřejně obchodováno, každoročně nechávaly ověřovat finanční výkazy nezávislým externím auditorem.

2.2.3. Vývoj auditorské profese v České republice

Historie auditorské profese v České republice je ve srovnání se světovým vývojem výrazně kratší. Auditorská profese je spojena s transformací ekonomiky koncem 80. a počátkem 90. let 20. století, kdy roku 1989 byla vydána vyhláška FMF č. 63/89 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. Tato právní norma, určená především pro ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí rychle zastarala historickým vývojem a byla proto nahrazena zákonem č. 524/92 Sb. O auditorech a komoře auditorů České republiky.

Tímto zákonem byly položeny základy současného auditu a definovány základní pravidla a pojmy. Současně byla definována Komora auditorů ČR, jako samosprávná profesní organizace sdružující auditory, regulující jejich činnost včetně povolování vstupu do profese a zastupující jejich zájmy. Tento zákon vytvořil předpoklady pro vznik srovnatelných podmínek auditorské profese se zahraničím.

3. Metody a techniky auditu

3.1. Technologie auditu

Pod pojmem technologie auditu je možno rozumět postup auditora, který v konkrétním čase a prostoru plní základní cíl auditu. Auditorský postup je možné z hlediska časového členit na:

- Činnosti před uzavřením smlouvy
- Činnosti související s komplexním poznáním klienta
- Činnosti související se sestavením plánu auditu
- Činnosti související s vlastním provedením auditu
- Činnosti související s ukončením auditu a vydáním zprávy auditora

3.1.1. Činnosti před uzavřením zakázky

3.1.1.1. Posouzení rizika a podmínek zakázky

Audit vždy představuje pro auditora určitou míru rizika a vždy existuje nebezpečí, že buď akcionáři nebo třetí osoby jej obviní z toho, že audit nebyl řádně proveden. Auditora především zajímá takové riziko zakázky, které je možné označit jako „vyšší než obvyklé“. Auditor posuzuje riziko každé zakázky proto aby:

- Se rozhodl, zda zakázka bude přijata
- Vypracoval plán auditu v případě, že zakázka je přijata

Posouzení rizika zakázky by mělo být provedeno co nejdříve, protože na jeho základě bude rozhodnuto o jejím přijetí či nepřijetí. Zde se auditor dostává do v zásadě neřešitelného rozporu, protože:

- Čím dříve se rozhodne o přijetí zakázky, tím více se zvyšuje pravděpodobnost, že při posuzování rizika zakázky neměl dostatek relevantních informací.
- Čím později se rozhodne o přijetí zakázky, tím více zvyšuje jednak náklady zakázky, jednak riziko, že klient uzavře zakázku s jiným auditorem.

Auditoři zpravidla preferují podstoupení rizika nedostatku relevantních informací neboť v průběhu i po skončení auditu mohou využít zákonných možností, jak svůj názor na rizikovost klienta vyjádřit (například odmítnutím výroku).

U nové zakázky je auditor schopen vyhodnotit její riziko na základě informací, které získal od předchozího auditora (pokud byl statutární audit již prováděn), vedoucích pracovníků společnosti či členů představenstva nebo dozorčí rady, s nimiž je při přípravě zakázky v jednání. Používá samozřejmě i svých znalostí o podniku, získaných z ostatních zdrojů (odborný a běžný tisk, resp. obecně sdělovací prostředky, databáze podniků atp.), určitou roli hraje i auditorova zkušenost a intuice.

Auditor by měl i v průběhu auditu neustále shromažďovat nové informace o klientovi s cílem průběžného vyhodnocování získaných informací na riziko zakázky. Obtížné na celé záležitosti je

především skutečnost, že na zvýšení rizika zakázky zpravidla nepůsobí faktory izolovaně, ale ve své jedinečné kombinaci.

3.1.1.2. Identifikace rizikových faktorů

Vzniká zásadní otázka, zda existuje typologie rizikových faktorů, jinak řečeno, zda se má auditor systematicky postihnout a vyhodnotit takové skutečnosti, jež zpravidla vedou k možnosti významného zkreslení údajů v účetní závěrce nebo dokonce mají vliv na schopnost podniku i nadále pokračovat v podnikatelské činnosti. Odpověď je v zásadě kladná, nicméně je třeba si uvědomit, že v různých makro i mikroekonomických podmínkách může být váha jednotlivých faktorů výrazně odlišná. To je třeba mít na paměti především při přejímání zahraničních zkušeností v této oblasti.

Je zcela logické, že před přijetím zakázky auditor (v případě auditorských firem zpravidla partner), jedná s vlastníky a vedením společnosti a pokud je to možné i s relevantními třetími stranami (peněžní ústav, právní kancelář zastupující klienta, pojišťovací makléř atp.). Účelem jednání je zjistit v relativně co nejkratším čase informace z rozmanitých zdrojů. Velmi důležité je, aby auditor posoudil poslední účetní závěrku společnosti popřípadě i zběžně prohlédl a zanalyzoval způsob vedení účetnictví, obsazení útvarů účetní a finanční služby, vztahy uvnitř těchto útvarů a další skutečnost, které jsou poměrně snadno zjistitelné pozorováním a dotazováním.

Pro vyjádření skutečnosti zda riziko zakázky je vyšší, než obvyklé se doporučuje podrobně posoudit následující faktory:

- Charakteristika a důvěryhodnost vedení společnosti
- Odpovědnost vedení společnosti za správné sestavení účetních výkazů
- Organizace a struktura vedení
- Vnitřní kontrolní proces
- Povaha podnikatelské činnosti
- Podnikatelské prostředí
- Povaha auditorské zakázky
- Účetní problematika
- Finanční výsledky
- Záměrné uvádění nepravdivých údajů
- Možnost dodržování auditorských směrnic
- Schopnost společnosti pokračovat ve svých aktivitách

Nejdůležitější reakcí auditora na zvýšené riziko zakázky (v případě, že se rozhodne ji i přes toto zvýšené riziko přijmout) je:

- a) vytvoření pracovního týmu, jehož členové mají:
 - potřebné obecné znalosti, zkušenosti a schopnosti
 - zkušenosti v příslušném odvětví
- b) získání externích spolupracovníků (např. počítačových či právních expertů, jejichž odborné znalosti a zkušenosti nejsou běžně v auditorské firmě dostupné)
- c) zvýšené zapojení vedoucích pracovníků klienta i vedoucích pracovníků auditorské firmy do procesu auditu
- d) snížení míry, do jaké se spoléhá na vnitřní kontrolní systém
- e) odmítnutí nereálných termínů pro odevzdání zprávy auditora

3.1.1.3. Stanovení podmínek zakázky

Ve vlastním zájmu i v zájmu klienta by měl auditor uzavřít dohodu o cílech a rozsahu auditorské zakázky, a to v písemné formě. Je nutné, aby podmínky zakázky byly v souladu s požadavky platných zákonných předpisů. Obsahem uzavřené dohody (či přesněji smlouvy dle ustanovení paragrafu 18 zákona číslo 524/92 Sbírky o Komoře auditorů České republiky) by mělo být i vyjasnění potřeb klienta a jeho očekávání, jaké služby mu budou auditorem poskytnuty.

Toto je obzvláště důležité u středních a malých podniků, kde vedoucí pracovníci považují auditora za „univerzálního lékaře“ všech skutečných i potenciálních neduhů společnosti. Auditor proto musí ve smlouvě uvést, že hlavním cílem auditu je vyslovení výroku o účetní závěrce. Pokud se jak klient tak auditorská společnost domnívají, že je možné se dohodnout o dalších službách, které je schopna tato společnost na profesionální úrovni poskytnout, je nezbytně nutné, aby tyto služby byly detailně specifikovány a byla na ně uzavřena zvláštní smlouva (příkladem mohou být služby v oblasti daňového poradenství).

3.1.2. Činnosti související s komplexním poznáním klienta

3.1.2.1. Porozumění oblasti podnikání klienta

Účelem porozumění poznání oblasti podnikání klienta a činností, které uskutečňuje, je posouzení rizika a tomu odpovídající plán auditu. Auditor obdobně jako v případě posuzování rizika zakázky je soustředěn na získávání, třídění a vyhodnocování informací o oblasti podnikání svého klienta. Auditor získává informace tím, že:

- Jedná s vedením společnosti
- Osobně navštěvuje organizační jednotky společnosti
- Využívá ostatní informační zdroje

Vedení společnosti, jako jeden z nejdůležitějších informačních zdrojů v této fázi auditu, může auditora informovat především o :

- Hlavních problémech, kterými se vrcholové vedení zabývá (inovace, nový konkurent, odběratelsko-dodavatelské vztahy, změny obchodních cílů a strategií, nové segmenty trhu, fúze a akvizice atp.)
- Očekávaných významných událostech, které mohou ovlivnit účetní závěrku (např. zvažovaný prodej části podniku, užití neobvyklých finančních nástrojů, atp.)

Návštěva organizačních složek podniku je do jisté míry protipólem předchozího informačního zdroje. Auditor přechází od dotazování k pozorování (i když dotazování pracovníků na nižších úrovních řízení pochopitelně i nadále existuje), může i porovnávat informace získané od vrcholového vedení (to bývají mnohdy nereálné vize) s provozní a ekonomickou realitou, která je často mnohem patrnější na nižší úrovni organizační úrovně.

Za ostatní informační zdroje je možno považovat nejen zdroje externí (odborný a běžný tisk, databáze informací) ale především zdroje interní. Z nich jsou důležité informace, které používají různé úrovně řízení k ovládnutí systému, například dlouhodobé a roční plány, rozpočty, účetní výkazy o činnosti jednotlivých středisek atp.

Není rozumné podceňovat poznávání oblastí podnikání klienta v případě, že již ověření účetní závěrky a výroční zprávy proběhlo v uplynulém období, neboť obor podnikání klienta může být více nebo méně dynamický (počítačová firma versus strojírenský podnik). V každém případě je firma dynamický systém, který reaguje na podněty z okolí, přizpůsobuje se podnětům z okolí a je proto důležité, aby auditor byl schopen rozpoznat změny v okolí a identifikovat formy přizpůsobování se systému, pochopitelně s cílem posoudit vztah změn ke kvalitě zobrazení dynamicky se měnící reality v účetní závěrce. Auditor by měl rozpoznat faktory ovlivňující činnost společnosti a to jak faktory vnitřní, tak i faktory vnější.

3.1.2.1.1. Vnitřní faktory ovlivňující činnost klienta

Z vnitřních faktorů jsou podstatné:

- ***Struktura vlastnictví společnosti, vedení společnosti a existence osob se zvláštním vztahem ke společnosti.***

Vedení společnosti odpovídá za identifikaci osob se zvláštním vztahem a za identifikaci transakcí s těmito osobami, jakož i za zveřejnění osob a transakcí v příloze k účetní závěrce. Auditor je odpovědný za to, že existence osob se zvláštním vztahem a transakcí s těmito osobami neovlivní věrné a pravdivé zobrazení skutečností v účetní závěrce.

- **Činnosti klienta.**

Auditor by měl dokonale porozumět hlavním obchodním, výrobním, technickým, marketingovým, cenovým a obdobným aspektům podnikatelské činnosti klienta. To mu napomáhá při plánování a provádění auditu.

- **Finanční struktura.**

Porozumění způsobům financování provozní, investiční a finanční činnosti klienta je jedním ze základních úkolů auditora. Schopnost klienta získat dodatečné vlastní nebo cizí zdroje financování bývá velmi často kritickou podmínkou další možnosti pokračovat v podnikatelské aktivitě.

- **Personální vztahy.**

Auditor by měl být schopen posoudit kvalifikaci pracovníků, zejména pracovníků účetní a finanční služby i těch pracovníků, na kterých závisí kvalita vnitřního kontrolního systému. Auditor zpravidla dokáže i velmi kvalifikovaně posoudit systém odměňování v podniku, formy mzdy i motivační systém.

- **Účetní metody.**

Tato oblast je auditorovi většinou nejbližší, na druhé straně se od něj očekává nejvyšší odbornost a kvalifikace. Auditor se může dostat do určitých nesnází v případech, kdy:

- Se poprvé nachází v neznámém odvětví (např. zemědělství)
- Klient používá účetní postupy, které nejsou obvyklé v daném odvětví a auditor se tudíž s nimi nesešel.

3.1.2.1.2. Vnější faktory ovlivňující činnost klienta

Z vnějších faktorů jsou podstatné:

- **Zákony, vyhlášky a jiné obecně závazné předpisy.**

Auditor se samozřejmě musí velmi dobře orientovat v celkovém systému právních norem, a to jak hmotně-právních, tak i procesně-právních. Velmi užitečným pomocníkem mu bývá některý z mnoha full textových systémů právních norem, které jsou na našem trhu k dispozici (JURIX a ASPI). Zároveň by však měl mít představu i o legislativním procesu, aby dokázal odhadnout kdy a v zásadě jak bude příslušná právní norma změněna a jaké důsledky může mít tato změna pro podnikatelskou činnost klienta.

- **Makroekonomické prostředí.**

Auditor musí vhodným způsobem sledovat i změny makroekonomických ukazatelů (inflace, růst HDP, nezaměstnanost, úrokové míry, směnné kurzy domácí měny i zahraničních měn navzájem, ceny komodit atp.) s cílem reálně hodnotit postavení klienta v kontextu celé (regionální, národní či mezinárodní) ekonomiky.

- **Prostředí v daném odvětví.**

Tento úkol je pro auditora patrně nejobtížnější, neboť je společný jen jednomu či několika málo klientům. Navíc, s ohledem na diverzifikaci podnikatelských činností klienta je mnohdy obtížné jeho zařazení do odvětví podle převažujícího předmětu činnosti. Nicméně je auditorovo povinností se seznámit se situací v daném odvětví, a to jak s technickým či technologickým vývojem, konkurencí, akvizicemi a fúzemi, obchodním cyklem i s dalšími otázkami, které mohou významně ovlivnit jeho další postup.

3.1.2.1.3. Porozumění kontrolnímu prostředí

Auditorská směrnice číslo 7 – Hodnocení rizika a vnitřní kontrola definuje kontrolní prostředí jako „celkový postoj, informovanost a činnost statutárních orgánů a vedení účetní jednotky, pokud jde o kontrolu a její význam uvnitř dané účetní jednotky“. V účetní a auditorské terminologii se používá pojem „vnitřní kontrolní systém“, který je definován jako metody a postupy klienta, kterými zajišťuje efektivní a trvalé fungování kontrol. Kontroly jsou definovány jako takové aktivity, které:

- Zabraňují nebo identifikují významné nesprávnosti v účetnictví a účetních výkazech
- Zajišťují reálnou ochranu aktiv účetní jednotky

Mezi faktory, které ovlivňují kvalitu kontrolního prostředí, patří především:

- Filozofie vedení a styl řízení účetní jednotky
- Organizační struktura účetní jednotky
- Způsob určování pravomoci a odpovědnosti
- Kontrolní systém popřípadě vnitřní audit
- Personální politika a postupy
- Odpovědnost vedení účetní jednotky za provozování spolehlivého účetního a informačního systému
- Odpovědnost vedení účetní jednotky za správnost účetní závěrky

Zastavíme se u těch faktorů, které dle zkušeností řady auditorů podstatně ovlivňují kontrolní prostředí.

Filosofie a styl řízení organizace, zejména koncentrace moci v rukou jednoho či několika málo členů vedení organizace jsou významným a často podceňovaným faktorem (koncentrace moci často, nikoli však nezbytně vede k autokratickému stylu řízení). Ten bývá někdy navíc považován za projev síly a autority vedoucího pracovníka. Je však třeba si uvědomit, že autorita a navíc mnohdy autorita formální, má negativní dopady na motivaci podřízených pracovníků, na jejich morální postoje a z toho vyplývající reálné chování.

Ve vztahu k auditu se pak celkový postoj vedení organizace projevuje především:

- V zájmu či nezájmu o nedostatky v účetním systému nebo v systému vnitřní kontroly.
- V úrovni personální politiky zahrnující nábor, školení, hodnocení a motivaci zaměstnanců včetně odměňování .
- V posuzování kvalifikačních a morálních vlastností jednotlivých pracovníků v útvech účetnictví i na jednotlivých místech, kde je realizován systém vnitřní kontroly.

Organizační struktura, resp. její hierarchické uspořádání by mělo napomáhat k transparentnímu vymezení moci a odpovědnosti (vedení nesmí připustit, aby všichni odpovídali za všechno a nikdo za nic). Znalost organizační struktury je nezbytná pro další postup auditora, přípustné jsou i návrhy na její změnu, formulované například v dopise vedení účetní jednotky.

Relativně komplexním faktorem uvnitř kontrolního prostředí je i interní audit, pokud je v dané organizaci uplatňován. Není-li tomu tak, musí se auditor zabývat i nesystémovými prvky kontroly jednotlivých oblastí činností podniku a vytvořit si tak jakýsi vlastní systém pohledu na silné a slabé stránky kontrolního prostředí. Auditor by se měl s kontrolním prostředím seznámit do té míry, aby byl schopen posoudit jeho význam v rámci společnosti. Dále by se měl pokusit určit, zda některé složky kontrolního prostředí zvyšují či naopak snižují efektivnost kontrolních postupů.

Kontrolní postupy jsou činnosti, které zabraňují nebo zjišťují významné nesprávnosti nebo úbytek aktiv, způsobený zpronevěrou. Jsou-li tyto kontrolní postupy vykovávány fyzickými osobami, označujeme je jako manuální kontrolní postupy, souvisí-li s počítačovým zpracováním, hovoříme o programových kontrolních postupech.

Kontrolní postupy, jako většina existujících systémů, mají tendenci k samovolné degradaci. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby se vedení společnosti přesvědčilo, že zavedené kontrolní postupy se užívají trvale a na odpovídající úrovni. Nástrojem tohoto ověření jsou monitorovací činnosti. Jsou vykonávány převážně manuálně, i když zde může být užíváno informací získaných pomocí výpočetní techniky.

Jako příklady kontrolních postupů lze uvést :

- Odsouhlasení a porovnání aktiv s příslušnými záznamy,
- Autorizace a schvalování při vzniku operací,
- Posouzení výstupů u počítačových i manuálních systémů,
- Posouzení operací a změn v počítačových i manuálních souborech,
- Kontroly neoprávněného přístupu
- Kontroly oprávněnosti přístupu
- Všeobecné počítačové kontroly

Pokud je auditor přesvědčen, že kontrolní prostředí splňuje svůj účel, může se na něj obecně spolehnout. Jestliže auditor hodlá spoléhat na vnitřní kontroly, měl by navrhnout testy, které jej ujistí, že tyto kontroly efektivně fungují v průběhu celého období. Je-li klient silně závislý na počítačovém zpracování, měl by auditor rovněž posoudit návrh všeobecných počítačových kontrol. V těch jeho jednotlivých částech, kde se domnívá, že existují dílčí či dokonce zásadní problémy, volí takové postupy, které mu umožňují ověřit průběh a záznam transakcí.

Testy kontrol jsou obvykle provedeny v době mezi audity. Pro klienta, jehož finanční rok končí 31. prosince, by měly být dokončeny již v letních měsících nebo během podzimu. Testování kontrol před koncem roku vytváří určitý auditorský problém, protože k tomu, aby auditor mohl navrhnout substantivní testy, potřebuje získat úsudek o celé auditované množině transakcí, obsažené ve výročních finančních výkazech – např. od 1. ledna do 31. prosince - , ne pouze za měsíce podrobené předběžným testům.

Když jsou tedy testy prováděny v průběhu účetního období, mohl by auditor definovat auditovanou množinu tak, aby zahrnovala transakce až do 31. prosince, provádět počáteční testy v průběhu celého účetního období a ukončit testy na konci roku. Nebo by se auditor mohl rozhodnout definovat auditovanou množinu, která by zahrnovala transakce v účetním období, a poté vzít v úvahu následující faktory při posuzování, zda jsou dodatečné testy pro zbývající testy nezbytné: výsledky prozatímních testů, délku období do konce roku, odpovědi managementu na dotazy o období do konce roku, povahu a objem transakcí uskutečněných ve zbývajícím období a záznamy o účinných kontrolách ve zbývajícím období získané substantivními testy na konci roku.

3.1.2.1.4. Porozumění účetnímu systému

Auditor by měl na obecné úrovni důkladně porozumět účetnímu systému, aby mohl identifikovat kontrolní rizika spojená s účetním systémem a následně vytvořit vhodný plán auditu. Rovněž by měl dokázat posoudit míru závislosti účetní jednotky na výpočetní technice a posoudit, zda při práci v terénu bude zapotřebí využít pomoci počítačového odborníka.

Pojmem účetní systém se zpravidla rozumí souhrn účetních dokladů a ostatních účetních písemností, postupy jejich zpracování a vyhotovování včetně kontrol, které účetní jednotka používá k identifikaci, dokumentaci, zpracování, agregaci a vykazování hospodářských operací a k zajištění odpovědnosti za majetek.

Ve snaze porozumět účetnímu systému ve fázi přípravy plánu auditu by měl auditor:

A) Určit míru závislosti klienta na výpočetní technice, přičemž posuzuje:

- Rozsah použití počítačů
- Složitost prostředí výpočetní techniky
- Význam počítačových systémů pro podnikatelskou činnost

Klient je následně auditorem hodnocen jako:

- Nezávislý na výpočetní technice (v dnešní době prakticky nepřipadá v úvahu)
- Mírně závislý
- Silně závislý

V případě silné závislosti klienta na výsledcích fungování informačního systému podporovaného výpočetní technikou by měl auditor zvážit adekvátnost běžně používaných technik v průběhu auditu, posoudit, zda jeho znalosti a zkušenosti jsou dostatečné pro splnění cíle auditu a v případě záporné odpovědi rozhodnout o přizvání odborníka, který pomocí auditorských technik a postupů podporovaných počítačem zajistí splnění cíle auditu.

B) Na obecné úrovni popsat účetní systém, přičemž důraz klade na:

- **Vymezení významných transakčních cyklů**

Pod pojmem transakční cyklus rozumíme určitý relativně uzavřený subsystém činností a postupů, které jsou součástí celkového hmotného, energetického, ekonomického a informačního systému podniku. Jako příklad lze uvést:

- Objednání a příjem nákupů zboží či materiálů
- Zpracování objednávek, expedice a fakturace
- Zpracování závazků a plateb
- Zpracování pohledávek a plateb
- Účtování zásob
- Účtování investičního majetku a odpisů
- Zpracování a účtování mezd atp.
- Dokumentaci významných transakčních cyklů
- Spolehlivost transakčních cyklů
- Předběžné zhodnocení úrovně práce externí (dodavatelské) účetní firmy, pokud toto zhodnocení připadá v úvahu

C) Porozumět prostředí výpočetní techniky, přičemž zde platí obdobné závislosti, jako v bodu ad. A

Auditor by měl být svým vzděláním a zkušenostmi schopen rozpoznat:

- Hardwarové a softwarové vybavení klienta (PC, typ sítě, operační systém či platforma, na které pracují aplikační programy)
- Organizační strukturu a přidělování práv a odpovědností v procesu zpracování informací.

3.1.3. Předběžné analytické postupy

Před zahájením auditu by měl auditor v každém případě uskutečnit předběžné analytické postupy, aby identifikoval neobvyklé nebo neočekávané účetní zůstatky a jejich vzájemné vztahy. Ty mohou naznačovat existenci významné nesprávnosti v účetnictví klienta. V téže fázi přípravy auditu je zapotřebí zvážit schopnost účetní jednotky pokračovat ve svých podnikatelských aktivitách. Ověření tohoto předpokladu je zásadní otázkou pro takové sestavení účetní závěrky, které vychází z obecně uznávané účetní zásady „going concern“ (předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky).

Předběžné analytické postupy jsou obvykle zaměřeny na souhrnné účetní zůstatky a vztahy mezi nimi. Postupy, které se používají spočívají v analýze trendu a analýze poměrových ukazatelů.

Zvláštní pozornost je třeba věnovat náznakům toho, že byly nebo naopak nebyly a měly být zavedeny nové účetní postupy. Pokud auditor identifikoval nové účetní postupy již při procesu porozumění činnosti klienta, měl by ověřit, zda na základě těchto postupů je účetní závěrka skutečně sestavena.

Pro získání odpovídajících informací je nezbytné se obrátit na všechny významné provozní jednotky, popřípadě i uvážit sezónní vlivy na klientovu podnikatelskou činnost. Základem pro úvahy tohoto typu mohou být i klientovy rozpočty, prognózy nebo jiné dokumenty týkající se daného účetního období. Vhodné je rovněž získat informace neúčetního charakteru, týkající se například výrobní kapacity, výše obratu firmy v naturálním vyjádření apod.

Jsou-li v průběhu předběžných analytických postupů identifikovány neočekávané skutečnosti, které jsou v rozporu s auditorovými informacemi o daném oboru podnikání klienta a jejich důvody nedokáže vedení společnosti dostatečně vysvětlit, auditor podrobí účetní zůstatky dalším testům. Může tak dojít k výraznému ovlivnění plánu auditu ve vztahu k vnitropodnikovým jednotkám, produktům, činnostem či operacím klienta.

3.1.4. Prohlášení vedení účetní jednotky

Auditor by měl získat odpovídající prohlášení vedení společnosti a to jednak jako písemné prohlášení po dokončení auditorské zakázky a jednak jako zvláštní prohlášení v průběhu auditu. Písemným potvrzením vedení společnosti uznává svou odpovědnost za účetní závěrku. Toto prohlášení může mít jednu z následujících forem:

- Písemné prohlášení podepsané vedením společnosti
- Zápis zasedání vedení společnosti nebo představenstva, ve kterých se uvádí, že vedení společnosti uznává odpovědnost za účetní závěrku
- Kopie účetní závěrky podepsané vedením účetní společnosti

V současné době se nejčastěji používá třetí varianta, která je nejjednodušší, ale skrývá v sobě určité nebezpečí, které spočívá především ve skutečnostech, které mohly být vedení účetní jednotky známy a z rozličných důvodů nejsou známy ani účetním pracovníkům, ani auditorům. Typickým příkladem může být existence vydaných směnek, které však nejsou v rozporu s platnými účetními předpisy v účetnictví zahrnuty.

Pokud vedení společnosti odmítne poskytnout prohlášení, které auditor považuje za nezbytné, jedná se o omezení rozsahu činnosti auditu. V tomto případě by měl auditor v souladu se směrnicemi vydat výrok s výhradou nebo odmítnout výrok.

Specifickým problémem auditora bývá také potřeba komunikace s právním zástupcem klienta. Tato komunikace je nezbytná proto, aby auditor mohl získat a vyhodnotit informace, které se týkají soudních sporů, nároků, podmíněných závazků a ostatních záležitostí, které souvisejí s klientem. Auditor zpravidla rozesílá všem právním zástupcům klienta s jeho souhlasem dotazník, aby výše uvedené skutečnosti zjistil. Odmítne-li právník odpovědět na auditorovi otázky, měl by auditor záležitost projednat s klientem, neboť se opět jedná o omezení rozsahu činnosti auditu s případným důsledkem na výrok auditora.

3.1.5. Následné události

Před poměrně obtížný problém je auditor postaven tehdy, má-li posoudit tzv. následné události. Rozumíme tím skutečnosti nebo operace, které mají významný vliv na účetní závěrku, ale nastaly, popřípadě se staly známými po datu, ke kterému byla účetní závěrka sestavena. Rozeznáváme dva typy následných událostí:

- Události, které poskytují dodatečné informace o skutečnostech existujících k datu účetní závěrky a ve svém důsledku mají vliv na zaúčtované částky nebo na částky, které měly být zaúčtovány.
- Události, které indikují podmínky neexistující či neznámé k datu účetní závěrky. Nevedou k nutnosti upravit účetní výkazy, ale jejich uvedení v příloze k účetním výkazům je nezbytné proto, aby uživatel účetních informací byl odpovídajícím způsobem informován.

Následné události jsou posuzovány od data k němuž je sestavena účetní závěrka, do data, ke kterému auditor dokončil práci na auditu. Z hlediska práce auditora je možné následné události rozdělit na ty, které byly identifikovány:

- Do data vydání výroku auditora
- Po datu vydání výroku auditora, ale před předložením účetní závěrky valné hromadě
- Po té, co byla účetní závěrka předložena valné hromadě

V prvním případě auditor posoudí, zda následné události, pokud byly identifikovány jako významné, byly správně zaúčtovány nebo adekvátně popsány v příloze. Nestalo-li se tak, posoudí zda není nutné opravit výrok auditora.

Ve druhém případě se vychází z předpokladu, že auditor není odpovědný za zjišťování informací týkajících se účetní závěrky po té, co vydal výrok. V období od data vydání výroku auditora do data předložení účetní závěrky valné hromadě je vedení odpovědné za to, aby auditora informovalo o skutečnostech, které mohou mít vliv na účetní závěrku. Pokud auditor po datu vydání výroku, ale před konáním valné hromady zjistí skutečnosti, které mají významný vliv na účetní závěrku, posoudí, zda účetní závěrka vyžaduje úpravy. Následně provede postupy, které jsou za daných okolností nezbytné a případně předá nový výrok o upravené účetní závěrce. Pokud vedení společnosti odmítne úpravu účetní závěrky, měl by auditor projednat tuto záležitost s právním poradcem a změnit výrok pravděpodobně na výrok typu „odmítnutí výroku“.

V třetím případě již není auditor povinen získávat žádné další informace. Pokud však přesto zjistí skutečnosti, které nebyly známy v okamžiku, kdy vydával výrok auditora ani v okamžiku, kdy probíhala valná hromada, měl by tuto skutečnost projednat s vedením společnosti a posoudit, jaká přijmout opatření.

3.2. Auditorské riziko a významnost (materialita) účetních informací

Auditorské riziko spočívá v tom, že auditor může podat neodpovídající výrok o účetní závěrce, která obsahuje významnou nesprávnost. Auditorské riziko je spjato s rizikem zakázky a logicky platí, že čím vyšší riziko zakázky, tím nižší je auditorské riziko, které je auditor ochoten přijmout.

Auditorské riziko se hodnotí buď v kvantitativním vyjádření – například 5 % nebo 10 % - nebo v nekvantifikovaném pojetí – například vysoké, mírné nebo nízké. Obecně lze říci, že auditor může plánovat audit tak, aby omezil auditorské riziko na dostatečně nízkou úroveň, která mu umožní vydat přesvědčivý názor téměř bez nepatřičného rizika, že finanční výkazy obsahují závažné chyby.

Cílem auditorských metod je kromě jiného také omezit toto auditorské riziko na úrovni účetních zůstatků tak, aby při formulaci výroku na účetní závěrku bylo auditorské riziko na přijatelné úrovni. Pro každý jednotlivý zůstatek na účtu platí, že auditorské riziko se skládá z:

3.2.1. Přirozeného rizika (inherent risk)

Inherentní riziko představuje citlivost účetního zůstatku na chybu, která může být závažná za předpokladu, že neexistuje odpovídající způsob kontroly. Příkladem může být zastarávání některých zásob vlivem technologického rozvoje, což zvyšuje inherentní riziko, že zůstatková hodnota zásob přesahuje jejich skutečnou hodnotu.

V závislosti na tom, jaká aktiva, závazky nebo jmění jsou na jednotlivých účtech sledovány, mohou některé účty obsahovat vyšší přirozené riziko než účty jiné. Je to způsobeno spíše jejich vlastní povahou než zjistitelnými externími vlivy, např. technologií. Likvidní aktiva, např. obchodovatelné cenné papíry, jsou mnohem citlivější vůči zcizení, a proto nesou vyšší inherentní riziko než nelikvidní aktiva jako uhlí nebo dřevo.

3.2.2. Kontrolní riziko (control risk)

Kontrolní riziko je riziko, že kontrolní systém účetní jednotky nezabrání vzniku nesprávnosti nebo ji neopraví. Čím efektivnější je vnitřní kontrolní systém, tím menší riziko podstupuje auditor. V důsledku přirozených omezení systému vnitřní kontroly určité kontrolní riziko vždy existuje. Jako základny pro hodnocení kontrolního rizika může auditor využít doklady, shromážděné při dokumentaci vnitřního kontrolního systému jednotky. Při neexistenci účinné vnitřní kontroly nezbyvá auditorovi nic jiného, než předpokládat, že kontrolní riziko je vysoké.

3.2.3. Zjišťovací (detekční) riziko (detection risk)

Zjišťovacím rizikem označujeme riziko, že při auditorských postupech nedojde k odhalení významné nesprávnosti zůstatků účtů nebo v účetní operaci. I zde platí, že tato nesprávnost může být významná buď sama o sobě, nebo v agregované podobě. V praxi je detekční riziko důsledkem neefektivní nebo špatně prováděné auditorské procedury. Vzniká částečně proto, že auditoři zpravidla netestují 100 % účetních operací tvořící účetní zůstatek, a částečně v důsledku jiných nejistot, například špatné kontroly nebo špatného úsudku, k čemuž dochází i v případě, kdy se testují všechny operace.

Úroveň zjišťovacího rizika se vztahuje přímo k použitým auditorským metodám a auditor ji tedy může vhodnou volbou těchto metod snížit. Z výše uvedeného vyplývá, že skutečnou úroveň přirozeného rizika a kontrolního rizika auditor ovlivnit nemůže, může však ovlivnit tzv. stanovenou úroveň přirozeného či kontrolního rizika.

3.2.4. Hodnocení auditorského rizika

V praxi hodnotí auditoři auditorské riziko často subjektivně (tj. jako vysoké, střední, nízké), protože inherentní, kontrolní a detekční riziko lze zpravidla obtížně hodnotit kvantitativně. Pokud by však tato rizika měla být kvantifikována, může je auditor měřit pro jednotlivé účty podle následující rovnice:

$$AR = IR \times CR \times DR, \text{ kde}$$

AR je auditorské riziko pro daný účet

IR je inherentní riziko

CR je kontrolní riziko

DR je detekční riziko.

Model je možno řešit i nematematicky. V takovém případě se používají matice vzájemných vztahů jednotlivých druhů rizik. Tato matice je v souladu s modelem auditorského rizika, přípustná úroveň zjišťovacího rizika je nepřímo úměrná posouzenému, přirozenému a kontrolnímu riziku.

Tabulka č. 1 – Matice auditorského rizika

Posouzení přirozeného rizika	Posouzení kontrolního rizika		
	Vysoké	Střední	Nízké
Vysoké	Nízké	Nízké	Střední
Střední	Nízké	Střední	Vysoké
Nízké	Střední	Vysoké	Vysoké

3.2.5. Materialita (významnost)

Jak již bylo několikrát zmíněno, cílem práce auditora je mimo jiné posoudit, zda účetnictví klienta (účetní závěrka) neobsahuje významné nesprávnosti. Otázka toho co je významné a v jaké situaci nebyla nikdy s plnou platností vyřešena, ačkoli z hlediska pojmového zde existuje shoda v tom, co znamená pojem významnost. Existuje několik formulací pojmu významná skutečnost, například:

„za významnou se považuje skutečnost, která by po svém uvedení nebo zveřejnění mohla odradit průměrně obezřetného investora od nákupu cenných papírů společnosti, které se tato skutečnost týká“,

nebo

„významnost představuje rozsah opomenutí nebo špatně uvedená účetní informace, která by podle soudu racionálně uvažující osoby, spoléhající na tuto informaci, byla tímto opomenutím nebo chybou změněna nebo ovlivněna.“

Tyto definice však poskytují jen malý praktický návod k tomu, jak ve skutečné auditorské praxi rozhodovat o tom, co je významné. Během auditu finančních výkazů posuzuje auditor významnost nejméně dvakrát – jednou při plánování zakázky a znovu poté, kdy byly ukončeny všechny auditorské práce. Při plánování zakázky rozhoduje auditor o předběžném hodnocení významnosti (informací) za celý soubor finančních výkazů. Pokud v průběhu auditu dojde k jinému názoru, je nové hodnocení nazýváno revidované hodnocení významnosti.

Předběžné hodnocení představuje maximální rozsah možných chyb v souboru finančních výkazů, který by ještě nevedl auditora k názoru, že by tyto chyby mohly ovlivnit rozhodnutí logicky uvažujících uživatelů. Činí-li například výše předběžného hodnocení 500 tis. Kč, potom budou všechny chyby na všech účtech o rozsahu nižším než 500 tis. Kč považovány za nezávažné.

Smyslem rozhodnutí o předběžném hodnocení významnosti je pomoci auditorovi určit rozsah auditorských dokladů, které musí během zakázky shromáždit. Pokud by bylo předběžné hodnocení sníženo na 200 tis. Kč, pak by se zvýšil rozsah auditorských prací, protože auditor by měl prověřit více dokladů, aby tak mohl nalézt menší chyby.

Ke konci zakázky, poté co byla shromážděna všechna auditní evidence, zvažuje auditor znovu významnost porovnáváním kombinovaných chyb z a všechny účty s předběžným (nebo revidovaným) hodnocením za celý soubor finančních výkazů. Převyšují-li kombinované chyby předběžné hodnocení, potom budou finanční výkazy obsahovat významné chyby a auditor bude muset provést dodatečné auditorské práce, nebo požádat management o úpravu chybných účtů.

3.2.5.1. Praktické rozhodovací pomůcky při určení hladiny významnosti

Auditoři po léta vyvíjeli a používali různé rozhodovací pomůcky pro určení významnosti, ne proto, aby tyto suplovaly profesionální posouzení, ale aby byly vodítkem při rozhodování. Jedna z takových pomůcek byla zpracována na základě údajů ze vzorku auditorských zakázek s cílem poskytnout auditorům návod, jak připravit předběžné hodnocení významnosti. Vychází z prvotního určení velikosti výnosů nebo aktiv klienta a podle této výše se z tabulky č. 2 vypočítá příslušná významnost.

Tabulka č. 2 – Určení hladiny významnosti podle velikosti výnosů nebo aktiv

Velikost výnosů nebo aktiv		Předběžné hodnocení = velikost aktiv nebo příjmů	
Více než	až do	násobeno	plus
0	30 tis.	0,054	0
30 tis.	100 tis.	0,029	750
100 tis.	300 tis.	0,018	1850
300 tis.	1.000 tis.	0,0125	3500
1000 tis.	3.000 tis.	0,0083	7700
3000 tis.	10 mil.	0,006	14600 apod.

Existují i další kritéria pro hodnocení významnosti a těmi jsou:

- **kvantitativní kritéria** – především procento z čistého příjmu, procento z celkových příjmů a procento z celkových aktiv.
I když se jednotliví auditoři liší v názoru, jaké procento je nutno považovat za závažné, souhlasí většina z nich s tím, že kombinovaná chyba nižší než 5 % z čistého příjmu je nevýznamná a chyba vyšší než 10 % je významná.
- **kvalitativní faktory** – berou se v úvahu takové kvalitativní faktory, které mohou být příčinou toho, že kvantitativně nevýznamné operace se mohou stát závažnými v kvalitativním smyslu. (např. změna vývoje výnosů)

3.3. Metody auditu

Auditor si vybírá auditorské metody tak, aby s jejich pomocí dosáhl cílů auditu a seznámil se tak s každou informací o každém účtu, která je obsažena ve finančních výkazech. Hodnotí přitom podstatu, druh a spolehlivost dostupných dokladů, významnost a stanovenou úroveň auditorského rizika. K uspokojení jednoho nebo více cílů je možno využít jednu metodu, nebo naopak, několik

postupů slouží k uspokojení jednoho cíle. Mezi nejvíce užívané auditorské metody, které jsou využívány ke shromažďování dokladů, patří:

- **Pozorování** (fyzická kontrola HIM nebo vytvoření si názoru na základě zjištěných okolností).
- **Dokumentace** (kontrola dokladů a záznamů)
- **Ověřování** (získání písemných dokladů od třetích stran)
- **Mechanické testy účetních údajů** (přepočítání částek, které byly předtím vypočteny zaměstnanci klienta, nebo zachycování hospodářských operací v účetnictví)
- **Srovnávání** (zkoumání a analýza trendů a vztahů mezi údaji)
- **Dotazování** (získání písemných nebo ústních referátů od zaměstnanců klienta)

3.3.1. Pozorování

Auditor může získat skutečné údaje o existenci aktiv, například o zásobách a investičním majetku, fyzickou kontrolou aktiv v provozovnách klienta (tzv. fyzickou inventurou, obvykle k 31. 12. účetního období). Pozorování poskytuje rovněž užitečné informace o stavu hmotných aktiv – například v průběhu pozorování fyzického stavu zásob může auditor zjistit, že tyto zásoby jsou zastaralé nebo poškozené, a proto je nutno snížit jejich zůstatkovou hodnotu na skutečnou realizační hodnotu.

Pozorování, častý zdroj cenných poznatků a hlubšího poznání, se netýká jen hmotných aktiv, ale rovněž klientových účetních metod. Pozorování toho, jak a zda klientovi pověřením zaměstnanci plní zadané úkoly, může být užitečné při hodnocení kontrolního rizika spojeného s auditem dané společnosti.

3.3.2. Dokumentace

Doklady používané při auditu zahrnují mimo jiné smlouvy, nákupní objednávky, faktury, příjmové a výdajové doklady, prodejní objednávky, dodací listy, apod. Kontrolou dokladů a záznamů může auditor zjistit, zda jsou evidované údaje řádně doloženy a zda hospodářské operace byly řádně schváleny. Při použití těchto metod, kterým se často říká vouching, si auditor vybírá evidované hospodářské operace a potom k těmto operacím vyhledává pomocné účetní doklady, které podrobuje zkoumání. Auditor může například zkoumat faktury, k nimž přiřazuje příjmové faktury ze skladu, nebo smlouvy, které dokládají evidované závazky.

3.3.3. Ověřování

Existenci a oceňování zůstatků některých účtů lze řádně doložit písemnými referencemi nebo-li ověřením nezávislými třetími stranami. Touto metodou se běžně potvrzují zůstatky na bankovních účtech, výše dlouhodobých či krátkodobých úvěrů, výše pohledávek a závazků klienta vůči třetím stranám. K tomuto účelu se používají standardně upravené konfirmační dopisy, zasílané s vědomím a souhlasem klienta bankovním institucím, dodavatelům a odběratelům klienta, kteří jsou touto formou

požadání o odsouhlasení výše pohledávek / závazků vůči klientovi a za jakých podmínek tyto závazky / pohledávky existují.

3.3.4. Početní zkoušky účetních údajů

Jedná se o verifikaci matematické přesnosti doložených účetních údajů tak, že se jednoduše přepočítají výpočty provedené zaměstnanci klienta. Tuto metodu lze využít především při ověřování správnosti výpočtu odpisů, úrokových nákladů či výnosů, kurzových rozdílů apod. Dalším druhem početních zkoušek může být sledování, tzn. sledování hospodářské operace v účetní evidenci, např. od prvotního dokladu k záznamu v deníku až k pomocné a hlavní účetní knize. Takto se zjišťuje především, jsou-li hospodářské operace řádně evidovány a klasifikovány.

3.3.5. Srovnávání

Vybrané zůstatky účtů či jednotlivé položky je možno porovnat s obdobnými položkami za minulé účetní období a tak zjistit trendy, anebo s jinými položkami (účty) v současném období a vytvořit tímto způsobem vztahy, které o něčem informují. Klasickým příkladem může být analýza nákladových a výnosových účtů, jejichž zůstatky se často srovnávají se příslušnými zůstatky z minulého účetního období a zjištěné nárůsty či poklesy hodnot zůstatků se diskutují s klientem, který je požádán o objasnění těchto trendů.

3.3.6. Dotazování

Mnoho ústních i písemných informací získá auditor přímo od zaměstnanců klienta. Obecně lze říci, že odpovědi na dotazy auditora mohou být poměrně informativní, ačkoli jsou často považovány za méně spolehlivé, než informace získané z externích zdrojů a měly by být proto používány ve spojení s dalšími postupy. Jestliže se například auditor snaží pochopit vnitřní kontrolní systém, dotazuje se zpravidla účetních zaměstnanců klienta, ale měl by pak doložit klientovy ústní odpovědi dokumentací.

3.4. Informace obsažené v účetních výkazech (7 Audit Objectives)

Většina auditorské práce během auditu finančních výkazů spočívá v získávání a hodnocení dokladů a explicitních a implicitních údajů, obsažených ve finančních výkazech. To znamená, že úkolem auditora je provést kontrolu výsledků, ze kterých vychází finanční výkazy, a nejen kontrolovat zveřejněné zůstatky účtů.

Z informací obsažených ve finančních výkazech organizace, odvozuje auditor specifické cíle auditu, které se mohou lišit v závislosti na charakteru podnikání organizace, jejím účetním systémem a účetní praxi používané v daném odvětví.

Protože za finanční výkazy nese odpovědnost management, odpovídá současně i za informace obsažené ve finančních výkazech. Tyto informace se často nazývají „audit objectives“ a lze je kategorizovat takto:

3.4.1. Existence nebo událost (Existence / Occurrence)

Prostřednictvím finančních výkazů, předkládaných v souladu se všeobecně přijatými účetními zásadami, informuje management o tom, že všechna aktiva, pasiva a majetek zveřejněný ve finančních výkazech existují skutečně k datu sestavení rozvahy a že skutečně ke všem evidovaným hospodářským operacím došlo v období, které končí tímto datem.

Cílem auditora je zjistit, zda je toto tvrzení správné. Při auditu zásob je např. cílem auditora zjistit, zda zásoby skutečně existují ve své fyzické podobě k datu uzavření rozvahy, zda skutečně došlo k evidovaným nákupům zásob a zda prodejní hospodářské operace uvedené ve výsledovce představují směnu zboží nebo služeb za peníze nebo jinou náhradu.

3.4.2. Přesnost (Accuracy)

Auditor má za úkol mimo jiné přezkoumat matematickou správnost a numerickou přesnost vybraných součtů a výpočtů (např. výpočet odpisů, kurzových rozdílů, výnosových a nákladových úroků), aby se dosáhlo přiměřené jistoty, že náklady a výnosy klienta jsou vykazovány ve správné výši.

3.4.3. Úplnost (Completeness)

Informacemi o událostech potvrzuje management, že skutečně došlo ke všem evidovaným hospodářským operacím. Úplnost znamená, že management tvrdí přesný opak: všechny hospodářské operace, ke kterým došlo v daném období, byly evidovány. Porušením tvrzení o událostech může dojít k tomu, že údaje obsažené ve finančních výkazech jsou nadhodnoceny, porušením tvrzení o úplnosti může dojít k podhodnocení účtů. Ve srovnání s jinými informacemi, které obsahují finanční výkazy, představuje požadavek na úplnost pro auditora největší problém.

Úkolem auditora je totiž zjistit neevidované hospodářské operace. Při auditu zásob je např. cílem auditora zjistit, jsou-li evidovány všechny nákupy zboží a služeb. Při auditu závazků je cílem zjistit, zda jsou ve finančních výkazech zahrnuty všechny závazky na straně pasiv.

3.4.4. Práva a závazky (Rights & Obligations)

Informace o právech a závazcích znamená, že organizace má vlastnická práva ke všem evidovaným aktivům a že všechna pasiva představují závazky organizace ke dni uzavření rozvahy. Při auditu základních prostředků je cílem auditora zjistit, má-li organizace vlastnická práva k pozemkům, budovám a zařízením. V případě dlouhodobých závazků je cílem zjistit, zda má klient závazky bona fide ke svým věřitelům. Potvrzení o vlastnictví nemusí nutně znamenat, že klient vlastní aktiva v právním slova smyslu, protože ne všechna aktiva, uvedená v rozvaze, jsou vlastnictvím organizace, viz např. leasing majetku, který je v rukou nájemce.

3.4.5. Oceňování (Valuation)

Informace o oceňování (hodnotě) znamená, že evidovaná hodnota všech aktiv, pasiv, příjmů a výdajů je ve finančních výkazech uváděna ve správných částkách. Alokace, která má k ocenění úzký vztah, znamená, že příjmy, náklady a výdaje jsou zaúčtovány do správného účetního období. Cíl auditora při kontrole oceňování se liší v závislosti na auditovaných účtech. Při auditu zásob je např. cílem zjistit, zda jsou zásoby oceněny nákupní cenou nebo tržní cenou (podle toho, která je nižší), zda jsou oceněny v souladu s přijatými zásadami oceňování (např. FIFO, LIFO), které takto ovlivňují hodnotu zásob ke konci období, a zkoumat zároveň zaúčtování nákladů do správného období.

3.4.6. Prezentace a zveřejnění (Presentation and Disclosure)

Prezentací a zveřejněním informací dokládá management, že všechny prvky finančních výkazů jsou řádně klasifikovány (tj. běžné a mimořádné, krátkodobé a dlouhodobé), řádně popsány (např. „čistý provozní příjem“, nikoliv „zisk“) a zveřejněny v souladu se všeobecně přijatými účetními zásadami platnými v odvětví, ve kterém organizace působí. Cílem auditora je zabezpečit, aby finanční výkazy a s nimi související poznámky odhalovaly podstatu, nikoliv pouze jevovou formu evidovaných hospodářských operací.

3.4.7. Časové rozlišení (Cut-off)

Cílem této metody je zjistit, zda náklady a výnosy jsou v souladu se zákonem o účetnictví správně zaúčtovány do období, se kterým věcně a časově souvisí. Příkladem testu na časové rozlišení je např. „searching for unrecorded liabilities“, kdy se vybírají poslední došlé a vydané faktury za končící účetní období a první došlé a vydané faktury za začínající nové účetní období. Zkoumá se zdanitelné plnění, datum zaúčtování a jiné skutečnosti, které souvisí s problematikou časového rozlišení.

3.5. Testování

3.5.1. Substantivní testy a kontrolní testy

V závislosti na cílech auditu lze k základním postupům auditu - pozorování, dokumentaci, ověřování, mechanickým testům, srovnávání a dotazování využít zpracování buď kontrolních nebo substantivních testů.

Kontrolní testy představují auditorské postupy, jejichž cílem je vyhodnotit účinnost metod vnitřního kontrolního systému z hlediska jeho schopnosti zabraňovat či odhalovat závažné chyby.

Substantivní testy jsou složeny ze zkoumání podrobností a analytických metod. Jsou to auditorské metody, jejichž cílem je zjistit významné chyby nebo identifikovat účty, které pravděpodobně mohou tyto chyby obsahovat.

3.5.2. Kontrolní testy a kontrolní riziko

Při hodnocení vnitřního kontrolního systému organizace získává auditor znalosti nezbytné pro plánování auditu a pro navržení kontrolních testů (výpočtů). Při plánování se zpravidla postupuje tak, že se auditor dotazuje managementu, kontroluje doklady, např. faktury a sleduje zaměstnance při práci. Naopak, kontrolní testy zjišťují jak se využívá vnitřního kontrolního systému a kontrolních metod, zkoumají shodné využití daných postupů v auditovaném období a kdo tyto práce provádí.

Pomocí kontrolních testů si auditor vytváří názor na úroveň kontrolního rizika. Tato úroveň rizika je auditorovým zhodnocením efektivnosti vnitřního kontrolního systému organizace při zamezování nebo odhalování významných chyb ve finančních výkazech.

Vyhodnocení úrovně kontrolního rizika se pak využívá při rozhodování o přijaté míře detekčního rizika. Se zvyšováním míry kontrolního rizika se snižuje přijatelná míra detekčního rizika.

Většinu kontrolních metod můžeme zařadit do jedné ze dvou kategorií - kontrola, která vytváří doklady, tj. „zanechává auditorskou dokumentaci“, a kontrola, která toto nečiní. Rozdíl mezi těmito dvěma metodami je zásadní pro pochopení podstaty kontrolních testů. Například uvažujeme o dvou kontrolních metodách, které organizace zavedla:

1. Prodejní objednávky schvaluje a parafuje úvěrový manažer před odesláním zboží.
2. Měsíční kontrolou bankovních výpisů provádí zaměstnanec, který není jinak pověřen schvalováním nebo evidováním peněžních hospodářských operací.)

První kontrolní metoda, schválení úvěru, je příkladem kontroly, která vytváří dokumentaci, prodejní objednávky s parafou úvěrového manažera. Naopak, druhá kontrolní metoda, kontrola

bankovních výpisů, realizovaná nezávislým zaměstnancem, poskytuje sice dokumentaci (kontrola bankovních výpisů), ale tato dokumentace nedává žádný důkaz o tom, zda pracovník pověřený touto činností nepřichází do styku s peněžními operacemi. Při hodnocení této kontrolní metody i jiných postupů souvisejících s rozdělením pravomocí se auditor bude pravděpodobně spoléhat na pozorování anebo dotazování jako základ kontrolních testů. To znamená, že auditor by měl fyzicky sledovat, kdo provádí kontrolu bankovních výpisů anebo se dotazovat jiných vhodných zaměstnanců.

3.5.3. Substantivní testy a detekční riziko.

Po zvážení inherentního rizika a kontrolního rizika provádí auditor substantivní testy zaměřené na omezení detekčního rizika na přijatelnou úroveň. Substantivní testy poskytují důkazy o omylech ve finanční oblasti a vycházejí z třetího standardu o práci v terénu. Tento standard vyžaduje, aby auditor získal dostatečné a kvalifikované důkazy, vytvářející základ pro vyslovení názoru na to, jsou-li finanční výkazy předkládány správně.

Rozsah substantivních testů však závisí na výsledku kontrolních testů, protože rozsah substantivních testů závisí na přijatelné míře detekčního rizika, které dále závisí na zhodnocení míry kontrolního rizika. Jestliže např. kontrolní testy nasvědčují tomu, že dvě výše popsané metody - schválení úvěru a kontrola bankovních výpisů – jsou schváleny v plánu práce organizace, potom je možno substantivní testy redukovat, nikoliv však zcela vyloučit, protože kontrolní riziko je nízké.

Substantivní testy (hloubkové testy, jdoucí do podstaty k samotnému základu), můžeme klasifikovat buď jako testy detailů hospodářských operací a účetních zůstatků nebo jako analytické metody.

3.5.3.1. Substantivní testy detailů

Substantivní testy detailů provádí auditor s cílem zjistit závažné chyby v účtech, které obsahují finanční výkazy. Má-li auditor např. zjistit, zda k datu uzavření rozvahy existují evidované pohledávky, měl by ověřit zůstatky účtů přímo u zákazníků a provést další testy pomocí nichž by určil, zda jsou hospodářské operace týkající se prodeje a příjmů evidovány ve správném účetním období. Detailní testy a kontrolní testy jsou odlišné z jednoho klíčového hlediska: Kontrolní testy poskytují doklady o tom, jaká je pravděpodobnost, že dojde k chybě (jako nástroj hodnocení kontrolního rizika). Tyto testy poskytují také důkaz o skutečné existenci chyby (jako nástroj kontroly detekčního rizika).

Jestliže např. kontrolní testy naznačují, že postupy kontroly jsou nespolehlivé a proto existuje vysoké kontrolní riziko, může auditor dojít k závěru, že rozvaha bude pravděpodobně obsahovat významnou chybu a proto musí rozšířit substantivní testy detailů na zjištění detekčního rizika. Jestliže testy detailů zjišťují závažnou peněžní chybu, konstatuje auditor, že chyba skutečně existuje a je třeba provést další testy nebo upravit finanční výkazy.

3.5.3.2. Analytické testy

Auditorské postupům nazývaným „srovnávání“, o kterých již bylo stručně zmíněno, se v praxi běžně říká analytické metody a jsou definovány jako „vyhodnocování finančních informací založené na studiu možných vztahů mezi finančními a ostatními údaji. Analytické metody sahají od jednoduchých srovnání ke složitým statistickým modelům, které obsahují spoustu údajů např. k regresním analýzám.

Na rozdíl od kontrolních testů a substantivních testů detailů jsou analytické metody založeny na předpokladu, že mezi jednotlivými údaji mohou existovat racionální vztahy, protože v podvojném účetnictví má jedna hospodářská operace dopad na dva nebo více účtů, obsažených ve finančních výkazech. Debetní zůstatek účtů pohledávek musí mít korespondující kreditní zůstatek na jiném účtu, např. na účtu vývozu, to znamená, že účet pohledávek a obrátový účet mají mezi sebou hodnověrný vztah.

Klesne-li tedy hrubý prodej společnosti v určitém období o 5% oproti minulému období, může auditor oprávněně předpokládat rovněž podstatný pokles účtu pohledávek. Jestliže se však účet pohledávek podstatně nesníží, měl by se na tuto záležitost auditor dotázat managementu anebo provést další detailní testy, které by měly určit, zda na účtech výnosů nebo pohledávek nebo obou neexistují chyby. Analytické metody proto nejsou určeny pouze k odstranění chyb v evidenci hospodářských operací, ale především k nalezení účtů, které mohou obsahovat závažné chyby.

V některých případech jsou analytické metody využívány k substantivním testům efektivnějším nástrojem k dosažení cílů auditu než substantivní testy detailů. Analytické metody totiž umožňují, aby auditor testem agregátních údajů účtů dospěl k závěrům o detailních informacích, které účet obsahuje. Detailní testy pak umožňují auditorovi učinit si názor na agregátní údaje pomocí testů detailů.

Bez ohledu na záměr auditora při použití určité analytické metody, např. plánování, celkové kontroly nebo substantivního testu, obsahují všechny analytické metody srovnávání zaúčtovaných peněžních částek nebo poměrových ukazatelů k očekávaným hodnotám. Auditorovy předpoklady jsou odvozeny z možných vztahů a vycházejí z jeho znalostí klientova podnikání nebo odvětví, ve kterém podniká. Při stanovení předpokladu využívá auditor:

- finanční informace za porovnatelné předchozí období
- předpokládané výsledky, např. plány nebo prognózy, včetně extrapolací vycházejících z měsíčních, čtvrtletních nebo ročních údajů
- vztahy mezi jednotlivými prvky finančních informací v daném období, např. vztahy mezi obrátem firmy a účtem pohledávek
- informace, týkající se odvětví, ve kterém klient podniká, např. statistiku hrubého rozpětí

- vztahy mezi finančními informacemi relevantními nefinančními informacemi, např. vztah mezi obratem firmy a jejím podílem na trhu

Analytické metody by měly být v určitém rozsahu využívány jako pomůcka auditora při plánování auditorské zakázky a jako prostředek, který pomáhá v závěrečné etapě auditu získat celkový přehled o finančních výkazech.

3.5.3.3. Duální účelové testy

V praxi provádí auditoři často duální účelové testy, jejichž cílem je získat doklady o kontrolním riziku a pravděpodobné chybě ve finančních údajích. Například při matematickém přepočtu objemu prodejních faktur (tj. množství x cena za jednotku) provádí ve skutečnosti auditor jak kontrolní test, tak i test detailní substantivní. Kontrolní test provádí proto, že se auditor zjišťuje, zda zaměstnanci klienta správně vyznačují prodejní faktury, a substantivní test proto, že tímto způsobem lze určit, zda nedošlo k nějaké peněžní chybě.

3.5.3.4. Použití substantivních testů před uzavřením rozvahy

Kontrolní testy se zpravidla provádí před uzavřením rozvahy k určitému datu, tzn. že se provádí během účetního období. Většina substantivních testů se naopak provádí ke konci fiskálního roku, krátce po uzavření rozvahy k určitému datu. Některé substantivní testy lze však provést před uzavřením rozvahy. Umožní to auditorovy zvážit včas významné skutečnosti (např. prohlášení vedení společnosti o účetnictví, ve kterém se požaduje rozsáhlé zveřejnění informací) nebo vyhnout se pracovnímu přetížení a časovému stresu koncem roku. V každém případě zvyšuje provádění substantivních testů během účetního období detekční riziko, spočívající v tom, že ke dni uzavření rozvahy mohou existovat nezjištěné chyby nebo podvody. Toto riziko se zvyšuje úměrně s prodlužováním doby, která uplyne mezi testy provedenými během účetního období a koncem roku.

Dříve než se auditor rozhodne, že je nutno provést substantivní testy během účetního období, měl by posoudit alespoň čtyři faktory. Především totiž nelze ignorovat dobu, která uplyne od provedení testu během účetního období ke dni uzavření rozvahy (tzv. zůstatkové období). Proto by měl auditor zvážit:

- zda výhody plynoucí z provedení substantivních testů během účetního období převýší náklady, které bude nutno po skončení roku vynaložit na práce spojené s novým vyhodnocením kontrolního rizika za zůstatkové období.
- zda doklady získané během účetního období a v zůstatkovém období budou dostatečně přesvědčivé

Je-li odpověď na jednu nebo na obě otázky negativní, je nežádoucí provádět během účetního období substantivní testy, protože audit by byl pravděpodobně neekonomický nebo neefektivní nebo obojí.

Za druhé, nemá-li auditor v úmyslu spolehnout se během zbytkového období na vnitřní kontrolu společnosti, tzn. je-li zde vysoké kontrolní riziko, měl by posoudit, nedojde-li k narušení účinnosti substantivních testů provedených v zbytkovém období. Jestliže např. organizace nemá dostatečnou kontrolu skladování a pohybu zásob, mohou být substantivní testy provedené během účetního období ve vztahu ke skutečnosti neúčinné.

Za třetí, rychle se měnící podmínky podnikání ve zbytkovém období mohou být příčinou toho, že se management ve finančních výkazech sestavovaných ke konci roku dopustí chyb. Konkurence např. uvedla nové výrobky, které značně snížily podíl stávajících výrobků auditované společnosti na trhu.

Management z toho důvodu nadhodnotil ukazatele celoročních tržeb společnosti. Mění-li se podmínky podnikání nebo je-li možno předvídat tyto změny může auditor uvažovat o maximálním kontrolním riziku. Substantivní detailní testy by neměl provádět během účetního období, ale spíše ke konci roku, a tím by snížil detekční riziko.

Za čtvrté provádí-li auditor substantivní testy během účetního období, měl-by vědět, zda je možno odhadovat zůstatky příslušných účtů ke konci roku (např. pomocí analytických metod) a je-li možno identifikovat a prozkoumat sporné účty. Při hodnocení horní nebo dolní hranice zůstatku účtu ke konci roku je kupříkladu možno využít statistickou metodu regresní analýzy. Je-li evidovaný zůstatek účtu v tomto rozmezí a během účetního období provedené substantivní testy nevedly ke zjištění závažných chyb, potvrdila regresní analýza výsledky těchto substantivních testů a nebude se zde pravděpodobně vyskytovat netolerované auditorské riziko.

Provádí-li auditor substantivní testy během účetního období, musí určit, zda souhrnná auditorská dokumentace získaná pomocí auditorských testů provedených během účetního období a pomocí substantivních testů použitých ve zbytkovém období přiměřeně dokládá informace obsažené ve finančních výkazech, tj. existenci nebo událost, úplnost, práva a závazky, oceňování nebo alokaci, prezentaci a zveřejnění.

Pokud mají být závěry auditora, prováděné během účetního období, převzaty ke dni uzavření rozvahy, musí substantivní test provedený ke konci roku zahrnovat minimálně :

- srovnání informací o zůstatku účtů ke konci roku se srovnatelnými zůstatky účtů během účetního období s cílem určit a prozkoumat neobvyklé částky
- provedení dalších analytických prací anebo substantivních testů detailů

Jinak si auditor nevytvoří oprávněný základ pro rozšíření svých závěrů z průběhu účetního období na období, ke kterému se uzavírá rozvaha.

3.5.4. Využití práce specialistů

Občas musí auditor přizvat ke spolupráci specialistu, osobu, která má specifickou kvalifikaci nebo znalosti v určité oblasti, nesouvisející s účetnictvím.

Specialista se zabývá dokumentací, která leží mimo rámec zkušeností auditora.

Auditor může například najmout pojistné odborníky, jejichž úkolem je zjistit pojistné zisky nebo ztráty penzijních fondů nebo znalce k ocenění čisté tržní hodnoty uměleckých předmětů nebo chemiky k určení složení a hodnoty chemikálií.

3.5.4.1. Rozhodnutí povolat specialistu

Auditorské standardy vyžadují, aby auditní dokumentace byla kvalifikovaná. Auditóři však nedokáží vždy posoudit kvalifikovanost. Auditor nedokáže např. určit, zda část zásob rafinované nafty je skutečně rafinovanou naftou nebo obarveným olejem do salátu. Rozdíl mezi cenou rafinované nafty a olejem do salátu bude mít jistě vliv na zůstatkovou hodnotu u zásob. Jestliže úsudek auditora vyžaduje specifické znalosti, povolá tedy specialistu.

3.5.4.2. Výběr specialisty

Specialista by měl být kvalifikovaný, měl by mít dobrou pověst a s výjimkou výjimečných případů by neměl mít žádné vztahy ke klientovi. Při výběru specialisty by měl auditor brát v úvahu profesionální licenci nebo osvědčení způsobilosti specialisty, jeho pověst mezi odborníky v daném oboru a jakékoliv předchozí obchodní nebo osobní vztahy mezi specialistou a klientem.

V každém případě musí auditor, klient i specialista shodně chápat povahu auditorské práce, kterou má specialista vykonat. V ideálním případě by měl být tento souhlas písemný a měl by obsahovat:

- cíle a rozsah práce specialisty
- pokud má specialista nějaké vztahy ke klientovi, měly by být specifikovány
- používané metody nebo způsoby hodnocení
- srovnání použitých metod nebo způsobu hodnocení s metodami a hodnocením, které byly použity v předchozím období.
- srozumění specialisty s využitím jeho závěru auditorem
- formu a obsah zprávy specialisty.

3.5.4.3. Využití závěru specialisty

Specialista má pravomoc i zodpovědnost k tomu, aby si vybral metody, kterých bude při práci používat. Přestože auditor nemá stejnou kvalifikaci, jako specialista, měl by pochopit metody nebo způsoby hodnocení, které specialista používá, a to proto, aby dokázal posoudit, zda lze závěry, ke kterým specialista dojde, použít k ověření informací, obsažených ve finančních výkazech. Zkrátka, auditor by neměl slepě přijímat závěry specialisty, ale měl by posoudit, zda tyto závěry podporují informace obsažené ve finančních výkazech a měl by provést vhodné testy účetních údajů, které specialistovi poskytl klient.

Pokud úvahy a testy, které auditor provedl, nasvědčují tomu, že specialistovi závěry jsou neracionální, neměl by se ně spoléhat. Pokud naopak považuje na základě svých testů a úsudku tyto závěry za rozumné, měl by je pokládat za dostatečně kvalifikovanou evidenci.

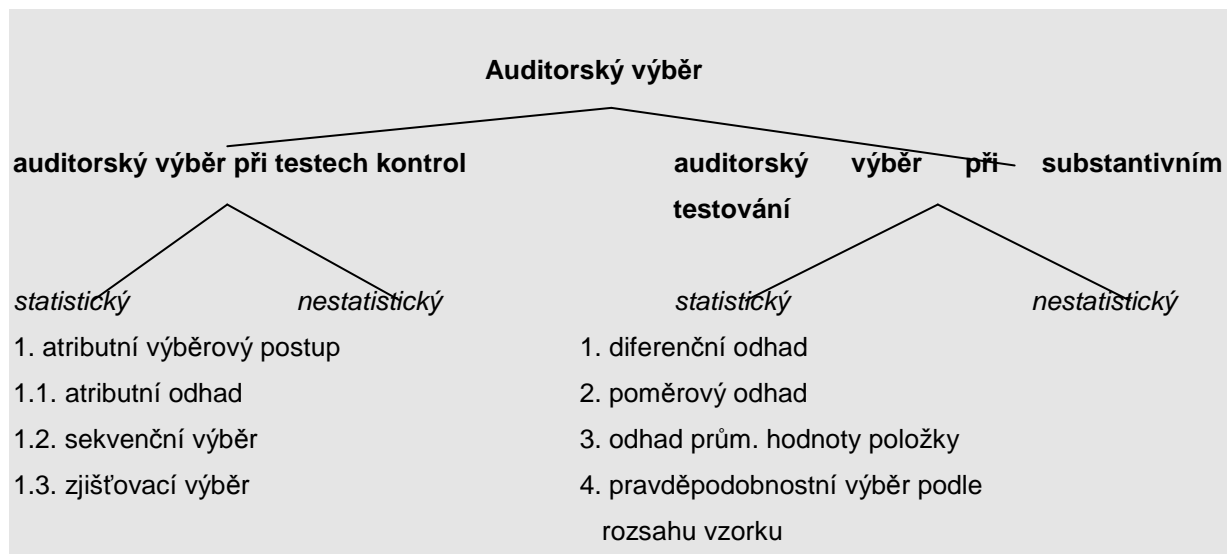
3.6. Auditorský výběr

Auditorský výběr zahrnuje zkoumání méně než 100 % položek tvořících auditovanou množinu. Je založen na předpokladu, že vzorek může být dostatečným zástupcem auditované množiny pro prokázání platných a spolehlivých závěrů, aniž by byla testována celá množina. Auditovaná množina může sestávat ze všech položek v rámci určité skupiny transakcí, jaké jsou např. všechny zpracované prodeje výrobků za určité období, nebo všechny transakce tvořící účetní zůstatky pohledávek.

Plán auditního výběru - procedury, které auditor používá pro aplikaci výběrového postupu – pomáhá auditorovi při formulaci závěrů o jedné nebo více základní charakteristikách buď konkrétní skupiny transakcí, nebo konkrétního účetního zůstatku. U jakéhokoli auditorského plánu výběru závisí však tato charakteristika na tom, zda auditor provádí testy kontrol nebo substantivní testy. Jak již bylo uvedeno výše, testy kontrol jsou navrženy tak, aby poskytly důkaz o tom, zda subjekt dodržuje kontrolní postupy předepsané vedením, a auditorův předmět zájmu je nazýván atributem.

Substantivní testy jsou naopak navrženy tak, aby poskytly důkaz o tom, zda finanční chyba existuje v rámci skupiny transakcí nebo v účetním zůstatku. Předmětem zájmu auditora je v tomto případě proměnná (variable). Variabilní výběrový postup je nejběžněji používán k testování, zda uvedené účetní zůstatky jsou správně stanoveny. Auditor by mohl použít plánu výběru proměnných mimo jiné k testování uvedených finančních částek u pohledávek, zásob, mzdových výdajů a přírůstků strojního zařízení.

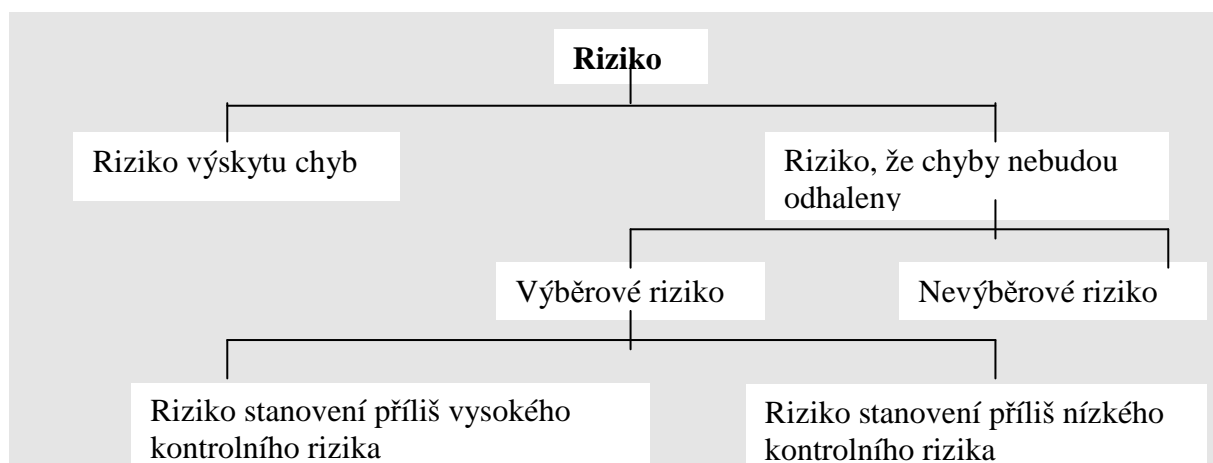
Tabulka č. 3 – Členění auditorského výběru



3.6.1. Auditorický výběr při testech kontrol

3.6.1.1. Výběrové a auditorické riziko

Tabulka č. 4 - Riziko auditu při testech kontrol



Riziko auditu je definováno jako pravděpodobnost, že auditor může nevědomě selhat při formulaci svého názoru na závažně nesprávné finanční výkazy. Toto riziko je kombinací dvou složek:

A) Riziko výskytu chyb – je to riziko, že se v procesu zpracování finančních výkazů objeví závažné chyby. Toto riziko může být dále rozděleno na kontrolní riziko a inherentní riziko. Obě tato rizika byla podrobně popsána výše.

B) Riziko, že jakékoli závažné chyby, které se objeví nebudou auditorem odhaleny.

Toto riziko se také nazývá **detekčním rizikem** a rovněž bylo již dříve popsáno jako riziko, že se mohou objevit závažné chyby, které nebudou odhaleny pomocí auditorických postupů.

Detekční riziko je ovlivněno dvěma kategoriemi nejistot:

a) nejistoty vztahující se k výběru (výběrové riziko)

Riziko výběrového postupu vyplývá ze skutečnosti, že určitý auditovaný vzorek nemusí být typickým zástupcem testované množiny. To znamená, že vzorek může obsahovat nepřiměřeně více nebo méně kontrolních odchylek nebo finančních rozdílů než existuje ve skupině transakcí nebo účetních zůstatků jako celku. To naznačuje, že závěry auditora mohou být odlišné od závěrů, které by učinil, kdyby byla testována celá množina. Výběrové riziko se mění nepřímo úměrně velikosti vzorku – čím větší velikost vzorku, tím menší je riziko výběru.

Při testech kontrol jsou rozhodující dva aspekty výběrového rizika.

▪ **riziko stanovení příliš vysokého kontrolního rizika**

Je to riziko, že míra odchylky vzorku odůvodňuje stanovení maximálního kontrolního rizika, když (což auditor neví) skutečná míra odchylky celé množiny odůvodňuje stanovení kontrolního rizika pod maximální hodnotou.

▪ **riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika**

Toto riziko je pravým opakem předchozího, to znamená, že vzorek sice odůvodňuje stanovení kontrolního rizika pod maximální hodnotou, když skutečná míra odchylky v celé množině odůvodňuje stanovení maximálního kontrolního rizika.

b) nejistoty vznikající z faktorů, které se nevztahují k výběru (nevýběrové riziko)

Nevýběrové riziko zahrnuje všechny aspekty rizika auditu nezpůsobené výběrem. Může pramenit například z chyb člověka, jakými jsou selhání při odhalování chyb obsažených v položkách vzorků nebo z přehlédnutí nebo špatné interpretace odhalených chyb. K redukci nevýběrového rizika může sloužit několik faktorů včetně správného plánování a řízení, a podpora účinné kontroly kvality v celém podniku.

3.6.1.2. Statistický a nestatistický výběr

Statistické výběrové postupy používají počtu pravděpodobnosti, který pomáhá auditorovi při návrhu účinného vzorku, při měření dostatečnosti získaných údajů a při vyhodnocování výsledků testů vzorku. Naopak nestatistické výběrové postupy spoléhají výlučně na subjektivní úsudek při stanovení velikosti vzorku a při vyhodnocování výsledků vzorku. Správně navržená aplikace nestatistického výběru může poskytnout stejně uspokojivé výsledky jako správně navržená aplikace statistického výběru.

Důležitým rozdílem mezi těmito metodami je však skutečnost, že statistický výběr umožňuje auditorovi měřit riziko výběru, tzn. riziko, že vzorek není reprezentantem auditované množiny. Nestatistické metody toto riziko neměří.

3.6.1.3. Atributní výběrový postup

3.6.1.3.1. Atributní odhad

Atributní výběrový plán je nejběžněji používán k testování míry odchylky (také nazývané mírou výskytu) od stanoveného kontrolního postupu. Auditor např. může použít postupu při výběru atributů mimo jiné k testování kontrol zpracování dokladů, fakturovacích systémů, mzdových systémů a s tím souvisejících systémů personálního řízení, oceňování zásob, přírůstků strojního zařízení a výpočtu odpisů.

Výběr atributů je obecně používán k získání konečného úsudku o kontrolované množině pomocí míry odchylky, a výběr proměnných je obecně používán k získání konečného úsudku o kontrolované množině pomocí finančních částek.

3.6.1.4. Postup auditorského výběru při testech kontrol

Obecně lze univerzální postup auditorského výběru při testech kontrol určit takto:

- Stanovení cílů testu
- Vymezení atributů a odchylek
- Vymezení auditované množiny
- Stanovení metod výběru vzorku
- Stanovení velikosti vzorku
- Provedení výběrového postupu
- Vyhodnocení výsledku vzorku

3.6.1.4.1. Stanovení cílů testu

Jak bylo uvedeno dříve, kontrolní testy jsou navrženy ke stanovení účinnosti kontrolních procedur při předcházení nebo odhalování závažných nesprávně uvedených údajů ve finančních výkazech. Obecně řečeno, jsou tedy cíle auditora stanoveny v kontextu s určením, zda kontroly určitého transakčního cyklu jsou dostatečně účinné pro stanovení závěru, že kontrolní riziko je pod stanovenou maximální přípustnou úrovní.

Auditoři používají výběru k účinnějšímu provedení kontrolních testů, než by mohlo být dosaženo jiným způsobem. Výběr je prakticky používán tehdy, když kontroly klienta zanechávají záznamy kontrolovatelné dokumentace, jako např. iniciály souhlasu na lící straně faktury, a když kontroly nejsou závislé především na adekvátním oddělení zodpovědnosti, což je kontrolovatelné, ale nikoli dokumentováno. Výběru může být požit i tehdy, když není vedena písemná dokumentace, ale vyžaduje to, aby výběrové postupy byly naplánovány na začátku auditu.

3.6.1.4.2. Vymezení atributů a odchylek

Při auditu finančních výkazů nejsou testovány všechny klientovy kontrolní postupy. Testovány jsou pouze ty, které jsou významné pro údaje uvedené v auditovaných finančních výkazech, tedy ty, které jsou významné pro plánování a provedení substantivních testů. Pro každou kontrolní proceduru, která má být testována, určuje auditor atributy a odchylky.

Atribut je určitá charakteristika kontroly a **odchylka** je nepřítomnost atributu. Pro ilustraci předpokládejme, že cílem auditora je určit, zda jsou kontroly storna tržeb účinné. Klient připravil záznamy na straně dal účtu dokladující každé storno. V tomto případě je jedním atributem, tedy charakteristikou kontrolního systému, že množství a jiné údaje těchto účetních záznamů souhlasí s příjmkou, dokumentem vytvořeným při převzetí vráceného zboží klientem. U tohoto atributu by se odchylka mohla objevit vždy, když auditor zjistí, že množství nebo jiné údaje uvedené v účetních záznamech nesouhlasí s příslušnou příjmkou.

3.6.1.4.3. Vymezení auditované množiny

U výběru atributů se auditovaná množina skládá ze všech položek tvořících určitou skupinu transakcí. Protože výsledky vzorku mohou být aplikovány pouze na množinu, ze které byl vzorek vybrán, musí být vymezená množina přiměřená cílům auditora. Je-li např. cílem auditora testování kontrol navržených ke zjištění, že všechno vyskladněné zboží je zaúčtováno, pak by auditovanou množinou mohly být všechny přepravní doklady vydané během tohoto období, nikoli všechny faktury. Chybné definování auditované množiny jako všech vystavených faktur během tohoto období by ignorovalo vyskladněné zboží, které nebylo zaúčtováno. Právě to by měl navržený test odhalit.

Důležitým bodem zkoumání je to, že výsledky vzorku mohou být aplikovány pouze na auditovanou množinu, ze které jsou vzorky vybrány. Jsou-li tedy prozatímní testy u klienta, jehož finanční rok končí 31. prosince, provedeny u transakcí uskutečněných do 31. října, pak se auditorovy závěry vztahují pouze k desetiměsíčnímu období končícímu 31. října.

3.6.1.4.4. Vymezení výběrového prvku

Výběrovým prvkem je každý jednotlivý element tvořící auditovanou množinu. Měl by být definován v souvislosti s testovaným kontrolním postupem a z hlediska hospodárnosti auditu. Jestliže je např. cílem auditu testovat, zda výplatní příkazy obsahují podpisy schvalující platbu, pak výběrový prvek může být definován jakou voucher, což je souhrnný formulář připojený k nákupním doklady, jakým je např. dodavatelská faktura.

Nebo jestliže se jedním voucherem splácí několik faktur stejného dodavatele, pak by výběrový prvek mohl být definován jako řádková položka voucheru, přičemž by každý řádek představoval konkrétní fakturu dodavatele. V závislosti na cíli auditora by výběrovým prvkem mohl být mimo jiné určitý dokument, určitá řádková položka dokumentu nebo dokonce i určitý zápis v deníku.

3.6.1.4.5. Stanovení metod výběru vzorku

Cílem auditorského výběru je vyvodit závěry o jedné nebo více charakteristikách auditované množiny bez testování celé této množiny. Dokonce i u nejpečlivěji navržených výběrových postupů existuje určitý stupeň nejistoty, zda výsledky vzorku reprezentují auditovanou množinu.

Běžně používanými metodami výběru vzorku jsou:

- ⇒ výběr pomocí náhodných čísel
- ⇒ systematický výběr
- ⇒ skupinový výběr
- ⇒ namátkový výběr
- ⇒ vrstvený výběr

Výběr pomocí náhodných čísel

Tato metoda využívá tabulek náhodných čísel nebo náhodných čísel generovaných počítačem k výběru prvků z auditované množiny. Tabulky jsou tvořeny sloupci a řádky náhodně generovaných čísel. Auditor začíná kteroukoli číslicí - náhodný začátek – a postupuje po sloupcích nebo řádcích nebo po diagonále a vybírá číslice korespondující s identifikačními čísly výběrových položek (např. čísla faktur nebo šeků). Jestliže výběrové položky nemají identifikační čísla, mohl by auditor vytvořit vazbu mezi položkami auditované množiny a náhodnými čísly tak, že přidělí číslo každé položce množiny.

Systematický výběr

Systematický výběr spočívá ve výběru každé n-té položky z auditované množiny sekvenčně uspořádaných položek. Tato metoda je užitečná u auditované množiny, jejíž položky nemají identifikační čísla. Počet „přeskočených“ položek při tomto výběru je určen počtem počtu položek auditované množiny a velikosti vzorku. Předpokládejme, že auditovaná množina má 5 000 položek a vzorek má 200 položek. Auditor by vybral náhodný začátek a postupně by vybíral každou dvacátou pátou položku ($5\,000 / 200$). Aby bylo minimalizováno možné zkreslení, způsobené stejnou počáteční položkou výběru, mohl by se tento náhodný počátek pravidelně měnit.

Skupinový výběr

Skupinový vzorek je souvislá řada položek v rámci větších seskupení výběrových položek. Může se skládat ze všech faktur zpracovaných 21. ledna, 24. května, 28. září a 13. listopadu. Jestliže by v tomto případě bylo v uvedených čtyřech případech zpracováno 75 faktur, pak by se vzorek skládal ze 4 položek, nikoli 75, protože výběrová jednotka je vyjádřena časem (ve dnech), nikoli počtem transakcí. Tak malý počet bloků výběrových položek je zpravidla nedostatečný k vyvození všeobecných závěrů o celé auditované množině, což naznačuje, že skupinový výběr často vede k nepřiměřeně vysokému výběrovému riziku.

Namátkový výběr

Namátkový vzorek je složen z výběrových položek vybraných bez zvláštního záměru, ale také bez vědomého zkreslení. Vzorek může být např. složen z 80 položek vybraných jednoduše vytažením dodavatelských faktur z pořadače. Stejně jako skupinový výběr může namátkový výběr selhat při výběru vzorků, které by měli být reprezentanty testované množiny.

Vrstvený výběr

Vrstvený výběr zahrnuje rozdělení testované množiny položek do homogenních podskupin neboli vrstev a oddělený výběr (a vyhodnocení) vzorků z každé podskupiny. Vzorky mohou být vybrány pomocí náhodných čísel, systematicky, skupinovým výběrem, nebo namátkově. Vrstvený výběr je založen na předpokladu, že položky v určité vrstvě se podobají jedna druhé více, než se podobají položkám z jiných vrstev. Při srovnání budou mít podskupiny pravděpodobně jasné rozdílné charakteristiky, jako např. úvěrové podmínky, a rozdílnou možnost vzniku závažných chyb nebo podvodů.

3.6.1.4.6. Stanovení velikosti vzorku

Auditor musí při stanovení požadované velikosti vzorku pro atributní výběrový plán nejdříve zvažovat:

- přijatelné riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika
- přípustnou míru odchyly
- očekávanou míru odchyly auditované množiny

3.6.1.4.6.1. Přijatelné riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika

Atributní výběrové postupy obvykle kvantifikují stanovení příliš nízkého kontrolního rizika, protože toto riziko se vztahuje k účinnosti auditu, to znamená k pravděpodobnosti uveřejnění nesprávné auditorské zprávy. Na druhé straně se riziko stanovení příliš vysokého kontrolního rizika vztahuje pouze k hospodárnosti auditu.

Úroveň spolehlivosti nebo důvěryhodnosti atributních výběrů je vlastně doplňkem rizika stanovení příliš nízkého kontrolního rizika (tj. jedna minus riziko). Např. pro 5 procentní riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika by byla úroveň spolehlivosti 95 procentní (tj. 1 - 0,05). Protože existuje nepřímá úměra mezi velikostí vzorku a rizikem stanovení příliš nízkého kontrolního rizika (klesá-li přijatelné riziko, vzrůstá velikost vzorku), vzorky jsou větší, když auditor určí nižší přijatelné riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika a menší pro vyšší přijatelná rizika.

3.6.1.4.6.2. Přípustná míra odchyly

Přípustná míra odchyly (někdy nazývána přípustnou mírou výskytu) je maximální odchyly auditované množiny od předepsané kontrolní procedury, kterou bude auditor tolerovat, aniž by změnil stanovenou úroveň kontrolního rizika. Určení přijatelné odchyly je věcí odborného úsudku a závisí v první řadě na stanovení kontrolního rizika auditorem při plánování druhu, načasování a rozsahu substantivních testů. Nižší přijatelná odchyly je zpravidla vhodná tehdy, když auditor stanoví nižší kontrolní riziko.

Po ukončení testů kontrol může auditor zjistit, že odchyly vzorku se blíží nebo je vyšší než přípustná míra. Za těchto podmínek by se auditor mohl rozhodnout zvýšit stanovenou úroveň kontrolního rizika, protože existuje nepřijatelně vysoké výběrové riziko, že odchyly množiny je vyšší než přípustná míra.

3.6.1.4.6.3. Očekávaná míra odchyly auditované množiny

Očekávaná míra odchyly auditované množiny může být odhadnuta buď podle výsledků testování identických kontrolních atributů v předchozím roce, nebo podle pokusného vzorku. Míra

odchyly vzorku z minulého roku může být použita pouze tehdy, jestliže se od dob provedení výběrového plánu v minulém roce nezměnily příslušné kontrolní procedury ani zaměstnanci klienta.

Když výsledky předchozího roku neexistují, nebo jsou nepoužitelné, může auditor odhadnout očekávanou odchylku auditované množiny podle pokusného vzorku vybraného z příslušné množiny. Položky pokusného vzorku mohou být a zpravidla také jsou použity jako část auditního vzorku. Jestliže auditor usoudí, že očekávaná odchylka auditované množiny se rovná, nebo je vyšší než přípustná, pak se očekává, že najde více odchylek, než je ochoten tolerovat, což vede k závěru, že kontrola není účinná. Za těchto podmínek by auditor stanovil vyšší kontrolní riziko a analogicky by vyžadoval rozsáhlejší substantivní testy k omezení detekčního rizika.

3.6.1.4.6.4. Stanovení velikosti vzorku

Jakmile určí auditor přijatelné riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika a přípustné a očekávané míry odchylky auditované množiny, může být velikost vzorku stanovena podle standardních tabulek, které jsou uvedeny níže. Důležité je, že zvýšení nebo snížení kteréhokoli z parametrů velikosti vzorku (tj. přijatelného rizika stanovení příliš nízkého kontrolního rizika, přípustné odchylky a očekávané odchylky auditované množiny) bude mít dopad na požadovanou velikost vzorku, což demonstruje tabulka č. 5.

Velikost auditované množiny má zpravidla velice malý účinek na velikost vzorku, zejména u množin s více než 5 000 položkami. Tabulka č. 6. zobrazuje omezený účinek velikosti auditované množiny na velikost vzorku, předpokládáme-li 5 procentní přijatelné riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika, 5 procentní přípustnou odchylku a 1 procentní očekávanou míru odchylky auditované množiny

Tabulka č. 5 - Účinek rostoucích nebo klesajících parametrů na velikost vzorku: výběr atributů

Parametr	Směr změny	Účinek na velikost vzorku	
		Zvýšení	Snížení
přijatelné riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika	Zvýšení		X
	Snížení	X	
přípustná míra odchylky	Zvýšení		X
	Snížení	X	
očekávaná odchylky auditované množiny	Zvýšení	X	
	Snížení		X

Tabulka č. 6 - Účinek velikosti auditované množiny na velikost vzorku

Velikost auditované množiny	Požadovaná velikost vzorku
50	45
100	64
500	87
1.000	90
2.000	92
5.000	93
1.000.000	93

3.6.1.4.7. Provedení výběrového postupu

Jakmile jsou položky vybrány, měli by být prozkoumány požadované atributy a odchylky by měly být dokumentovány v pracovních záznamech. V praxi auditoři zpravidla vybírají více výběrových položek, než je požadováno. Tím zajišťují náhradu za neplatné položky a za doklady, které nelze do výběru zařadit. Auditor by například mohl vybrat 75 položek, i když požadovaná velikost vzorku je 65, a v případě potřeby použít ve stanoveném pořadí zbývajících 10 položek. Jestliže jsou neplatné položky neúmyslné, neměly by být považovány za odchylky. Chybějící položky jsou však obvykle za odchylky považovány, protože auditor by neměl žádný základ pro konstatování, že testované kontroly fungovaly tak, jak bylo předepsáno managementem.

Občas může auditor zjistit větší počet odchylek ještě před ukončením testů celého vzorku. Jestliže větší počet odchylek naznačuje, že celková odchylka vzorku překročí přípustnou míru, auditor by asi přerušil výběrový postup a konstatoval, že kontrola je neúčinná. V tomto případě by přínosy z pokračování výběrového postupu pravděpodobně nepřevyšovaly náklady.

3.6.1.4.8. Vyhodnocení výsledků vzorku

Po provedení výběrového postupu auditor sumarizuje a vyhodnocuje výsledky

- určením míry odchylky vzorku
- určením maximální míry odchylky auditované množiny a tolerance výběrového rizika
- posuzováním kvalitativních informací
- stanovením konečného úsudku

A nyní k jednotlivým aspektům vyhodnocení vzorku.

3.6.1.4.8.1. Odchylka vzorku

Míra odchylky vzorku představuje auditorův odhad skutečné, ale neznámé míry odchylky testované množiny a je určena takto:

Míra odchylky vzorku = počet zaznamenaných odchylek / velikost vzorku

Jestliže např. auditor zaznamenal 2 odchylky ve vzorku 100 položek, pak by míra odchylky byla 2 % (2 / 100).

Maximální míra odchylky auditované množiny a výběrová rizika

Odhad maximální odchylky auditované množiny je vyjádřen takto:

max. míra odchylky = míra odchylky vzorku + tolerance výběrového rizika auditované množiny

V praxi není tolerance výběrového rizika počítána přímo, ale může být určena pomocí dedukce ze standardních tabulek, které udávají maximální míru odchylky auditované množiny při specifikovaném riziku stanovení příliš nízkého kontrolního rizika. Předpokládejme např. 10 procentní přijatelné riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika, velikost vzorku 100 a dvě pozorované odchylky. Pak by maximální míra odchylky auditované množiny byla 5,3 %, odchylka vzorku je 2% (2 / 100) a tolerance pro výběrové riziko je tedy 3,3 % (5,3 % - 2%). Tyto výsledky naznačují, že existuje 10 % pravděpodobnost, že skutečná, ale neznámá míra odchylky auditované množiny bude vyšší než 5,3 %.

Při aplikaci statistického výběru srovnává auditor maximální míru odchylky auditované množiny a přípustnou míru odchylky a podle toho vyhodnocuje účinnost kontroly. Výsledky naznačují, že kontrola je účinná, když se přípustná míra odchylky rovná, nebo je vyšší než maximální míra odchylky auditované množiny. Jak však bylo uvedeno dříve, u nestatistických výběrových aplikací nemůže být výběrové riziko měřeno přímo. Může být pouze míra odchylky vzorku.

Výsledky výběrového postupu by určitě neodůvodňovaly stanovení nižšího než maximálního kontrolního rizika, jestliže je míra odchylky vzorku vyšší než auditor toleruje. Výsledky by rovněž neodůvodňovaly stanovení nižšího než maximálního kontrolního rizika, jestliže je míra odchylky vzorku větší než očekávaná míra odchylky auditované množiny, použitá na začátku při návrhu výběrového postupu.

Posuzování kvalitativních informací

Při posuzování výsledků výběrového postupu zvažuje auditor nejen četnost odchylek, ale také kvalitativní charakteristiky odchylek, jakými jsou např. jejich druh a příčina a možný vztah odchylek k jiným fázím auditu. Jestliže například pozorovaná odchylka ve vzorku vznikla úmyslně

(podvodem) spíše než nedbalostí, stanovil by auditor vyšší kontrolní riziko, i když by přípustná odchylka byla vyšší než maximální odchylka auditované množiny.

Závěrečný úsudek

Auditor při stanovení kontrolního rizika zvažuje všechny dostupné kvantitativní i kvalitativní informace. Jestliže výsledky odůvodňují stanovení nižšího než maximálního kontrolního rizika, usoudil by auditor, že kontroly jsou efektivní, a proto by omezil rozsah substantivních testů. Jestliže však výsledky neodůvodňují stanovení kontrolního rizika nižšího než maximální, kontroly by nebyly posouzeny jako účinné a podle toho by byly rozšířeny substantivní testy

3.6.1.5. Sekvenční výběr (zastav se nebo pokračuj)

Při sekvenčním výběru je výběrový postup prováděn v několika krocích. Po každém kroku se auditor rozhoduje, zda ukončit testování nebo přistoupit k dalšímu kroku. Sekvenční výběr může být požit jako alternativa atributního odhadu, když auditor neočekává žádnou, nebo očekává velmi málo odchylek v auditované množině.

Auditor by se mohl rozhodnout použít tuto metodu výběru např. tehdy, jestliže atributní výběrové postupy v předchozím roce prokázaly velmi nízké míry odchylek auditované množiny, jestliže v předchozím roce odchylky nevedly k závažným chybným údajům a nebyl žádný důvod očekávat, že odchylky v tomto roce povedou k závažným chybným údajům. Auditor by mohl za těchto okolností minimalizovat velikost vzorku použitím sekvenčního výběru, a tím minimalizovat dobu a zvýšit hospodárnost auditu.

3.6.1.6. Zjišťovací výběr

Zjišťovací výběr atributů je vhodný tehdy, když se očekávaná míra odchylky blíží nule a když cílem auditora je nalézt alespoň jednu odchylku ve vzorku, jestliže je skutečná míra odchylky auditované množiny vyšší nebo rovna předem stanovené kritické míře odchylky.

U zjišťovacího výběru je jediná odchylka ve vzorku dostačující k rozhodnutí, že míra odchylky auditované množiny je větší než kritická. Kritická míra odchylky je u zjišťovacího výběru srovnatelná s přípustnou mírou odchylky u atributního odhadu a sekvenčního výběru.

Zjišťovací výběr je nejčastěji používán tehdy, když nejsou očekávány žádné odchylky, a dokonce i jedna odchylka by zapříčinila nejistotu, jako např. podezřelé podvodné platby v hotovosti. Zjišťovací výběr může být tedy vhodný tehdy, když cílem auditu je zjistit alespoň jednu odchylku při specifikované kritické míře, když se očekávaná míra odchylky auditované množiny blíží nule a auditor požaduje stanovenou pravděpodobnost nalezení alespoň jedné odchylky, jestliže skutečná míra odchylky auditované množiny je vyšší než kritická.

3.6.1.7. Nestatistický výběr při kontrolních testech

Ačkoli nestatistické výběrové postupy neměří výběrové riziko, mohou poskytovat stejně efektivní výsledky jako statistické postupy. Auditóři je často volí tehdy, když jsou náklady na vytváření statistických vzorků vyšší než přínosy. Kroky při nestatistickém výběrovém postupu jsou zpravidla stejné jako u statistických výběrových postupů, třebaže auditorův úsudek není ovlivněn statistickou teorií, ale zkušeností, předchozími znalostmi a současnými informacemi o klientovi.

3.6.2. Auditorský výběr při substantivních testech účetních zůstatků

3.6.2.1. Riziko auditu při substantivním testování

Pro substantivní testy účetních zůstatků jsou rozhodující dva dodatečné aspekty auditního rizika:

a) Riziko nesprávného odmítnutí

Je to riziko, že výsledek vzorku odůvodňuje závěr, že uvedený účetní zůstatek je významně zkreslen, když účetní zůstatek závažně zkreslen není (což auditor neví).

b) Riziko nesprávného přijetí

Je to riziko, že výsledek vzorku odůvodňuje závěr, že uvedený účetní zůstatek není významně zkreslen, když ve skutečnosti významně zkreslen je.

Postup výběru proměnných zahrnuje obvykle stejné kroky jako při auditorském výběru při kontrolních testech:

- stanovení cílů testu
- vymezení auditované množiny
- volba metody auditorského výběru
- stanovení velikosti vzorku
- stanovení metody výběru vzorku
- provedení výběru
- vyhodnocení výsledků vzorku

Dále budou uvedeny dva klasické postupy výběru proměnných – poměrový a diferenční odhad – a odhad průměrné hodnoty položky, což je postup výběru proměnných s malou použitelností. Dále je vysvětlen PPS výběr, který je stále populárnější při výběrech jak atributů, tak proměnných.

3.6.2.2. Diferenční odhad

Strategií diferenčního odhadu je odhadnout chybnou finanční částku v auditované množině, nazývanou diferenční odhad, z chybného údaje zjištěného ve vzorku, a pak vypočítat odhadovanou hodnotu za množinu porovnáním diferenčního odhadu s evidovaným účetním zůstatkem.

Pro určení diferenčního odhadu auditor sčítá všechny difference mezi evidovanými a auditovanými hodnotami, aby získal čistou diferencí vzorku. Tuto čistou diferencí vzorku pak dělí velikostí vzorku a výsledek násobí velikostí auditované množiny. Diferenční odhad je pak pro získání odhadované auditované připočten k evidovanému účetnímu zůstatku v případě, že je podhodnocen (nebo odečten v případě, že je nadhodnocen).

3.6.2.3. Poměrový odhad

Strategií poměrového odhadu je odhadnout poměr mezi hodnotou auditované množiny a evidovaným účetním zůstatkem z poměru vypočteného pro vzorek a pak vypočítat odhadovanou hodnotu auditované množiny násobením poměrového odhadu evidovaným účetním zůstatkem.

Pro stanovení poměrového odhadu auditor dělí sumu všech auditovaných hodnot vybraných položek sumou všech evidovaných hodnot položek vzorku. Tento poměr je pak násoben evidovaným účetním zůstatkem. Výsledkem je odhadnutá auditovaná hodnota. Dále je vypočítána tolerance výběrového rizika.

3.6.2.4. Odhad průměrné hodnoty položky

Odhad průměrné hodnoty položky (někdy nazývaný prosté rozpětí) je podobný diferenčnímu odhadu, ale je často méně účinný než jak diferenční, tak poměrová odhad. Tento výběr se obecně používá pouze tehdy, když nejsou splněny nezbytné podmínky pro diferenční a poměrový odhad, zejména tehdy, když

- pro jednotlivé položky výběru nejsou dostupné evidované částky
- existuje málo očekávaných rozdílů mezi auditovanými a evidovanými hodnotami.

Strategií odhadu průměrné hodnoty položky je odhadnout průměrnou auditovanou hodnotu každé položky auditované množiny podle průměru vzorku a pak vypočítat odhadovanou auditovanou hodnotu za účet násobením průměrné auditované hodnoty velikostí vzorku. Auditor dále počítá dosaženou toleranci výběrového rizika.

3.6.2.5. Pravděpodobnostní výběr podle rozsahu (PPS výběr)

PPS výběr také vyjadřuje výsledky ve finančních částkách jako diferenční, poměrový odhad a odhad průměrné hodnoty položky, ale je odvozen z teorie výběru atributů. PPS výběr je nejvhodnější pro aplikace, u kterých nejsou očekávány žádné chyby. Jestliže jsou chyby očekávány, pak požadovaná velikost vzorku může být o tohoto výběru mnohem větší než u diferenčního odhadu, poměrového odhadu a odhadu průměrné hodnoty položky.

Strategií PPS výběru je náhodně vybrat z auditované množiny jednotlivé finanční částky a potom přistoupit k auditu zůstatků, transakcí nebo dokladů – logických položek – které obsahují jednotlivé vybrané finanční částky.

Každá finanční částka má stejnou šanci být vybrána, ale pravděpodobnost výběru kterékoli logické položky pro testování je přímo úměrná její velikosti. OD této skutečnosti je odvozen název PPS (probability–proportional–to–size, tedy pravděpodobnostní výběr podle rozsahu). Jestliže např. zůstatek pohledávek klienta je 1 750 000 Kč, pak velikost auditované množiny je 1 750 000 a každý jednotlivý účet dodavatele se zůstatkem 87 500 Kč má 5 procentní šanci, že bude k testování vybrán ($87\,500 / 1\,750\,000$).

Z tohoto důvodu má PPS výběr dvě specifické vlastnosti. První je, že PPS výběr automaticky uspořádává auditovanou množinu do vrstev podle finanční hodnoty, protože zůstatky nebo transakce s vyšší finanční hodnotou mají větší pravděpodobnost výběru.

Druhou vlastností je to, že odhalení nadhodnocených údajů je pravděpodobnější než odhalení podhodnocených údajů, protože účty na vyšší finanční částky mají vyšší pravděpodobnost výběru. Výsledkem je, že PPS výběr je nejvhodnější tehdy, když auditor chce provádět testování na významné nadhodnocené údaje, protože podhodnocené údaje mají nižší šanci, že budou k testování vybrány.

3.6.2.6. Nestatistický výběr při substantivních testech detailů

Jak již bylo zmíněno výše, zásadním rozdílem mezi statistickým a nestatistickým výběrem je, že statistický výběr poskytuje určitou kvantitativní míru výběrového rizika, což nestatistický výběr neumožňuje.

Auditor volí obecně nestatistický výběrový postup tehdy, když:

- neexistuje žádná zřejmá potřeba kvantifikovat výběrové riziko
- náklady návrhu individuálního vzorku odpovídá statistickým požadavkům na výběr jsou vyšší než přínosy
- náklady na náhodný výběr položek jsou vyšší než očekávané přínosy

U nestatistického výběrového postupu musí auditor nejdříve stanovit:

- ✓ **stupeň požadované jistoty auditu** – určuje se na základě úsudku, založeného na auditorově hodnocení efektivnosti vnitřního kontrolního systému (tj. kontrolního rizika) a na jiných procedurách.
- ✓ **vhodný faktor jistoty** – podle požadovaného stupně jistoty auditor dále vybírá určitý numerický faktor, založený na četnosti a částkách očekávaných chyb v auditované množině. Numerické faktory jistoty jsou pouze ilustrativní.
- ✓ **odhadovanou přípustnou chybu** – přípustná chyba je auditorovým odhadem maximální finanční chyby, která může existovat, aniž by způsobila, že finanční výkazy budou významně zkresleny. Klíčové finanční položky jsou ty, které má auditor v úmyslu testovat všechny bez výjimky (např. všechny finanční položky nad 80 000 Kč).

Literatura

a) odborné publikace

BOBEK, V., ŠOUPAL, P. Auditing. Brno: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita, 1998

KRÁLÍČEK, V. Auditing. Praha: VŠE, 1997

RICCHIUTE, D. Audit. Praha : Victoria Publishing, 1994

ACCA Certificate Paper 6. The Audit Framework International Stream. London: BPP Publishing, 1998

Auditorské směrnice Komory auditorů

b) periodika

LEJSALOVÁ, Alena, Ing. Kurzové přepočty. Auditor, 1999, roč. 6, č. 8

BROUMOVSKÝ, Tomáš, Ing. Cesta do Evropy obnáší i stálé zvyšování úrovně kvalifikace. Auditor, 1999, roč. 6, č. 1

MÜLLEROVÁ, Libuše, Doc., Ing., CSc. K vzdělání auditorů před vstupem do profese. Auditor, 1999, roč. 6, č.3

Zamyšlení nad jednáním VIII. sněmu a také nad situací v auditorské profesi. Auditor, 1999, roč. 6, č. 10

DOČKAL, Jaromír. V Praze se uskutečnil již po sedmé sněm Komory auditorů ČR. Účetnictví, 1999, č. 1

HALUSKOVÁ, Miloslava, Ing. Transformace účetního hospodářského výsledku na daňový základ. Účetnictví, 1999, č.12

HALUSKOVÁ, Miloslava, Ing. Roční účetní uzávěrka 1999. Účetnictví, 1999, č. 11

NOCAR, Josef, Ing. Auditorský postup při testování zásob

VALEŠ, Václav, Ing. Vybrané kapitoly správného účtování v praxi u podnikatelů. Účetnictví, 1999, č. 6