

Auditorské postupy

Cílem auditorských postupů je získání důkazních informací, na základě kterých auditor dospěje k přiměřeným závěrům pro vyjádření výroku.

Auditorské postupy

1. Činnosti před uzavřením zakázky
2. Předběžné plánovací postupy
3. Vytvoření plánu auditu
4. Provedení plánu auditu
5. Závěr a vydání zprávy

1. Činnosti před uzavřením zakázky

- posouzení rizika zakázky
- stanovení podmínek zakázky

Posouzení rizika zakázky

- především riziko zakázky, které lze označit jako „vyšší než obvyklé“

Doporučuje se posoudit zejména následující faktory:

- ✘ charakteristika a důvěryhodnost vedení společnosti
- ✘ organizace a struktura vedení
- ✘ povaha podnikatelské činnosti
- ✘ finanční výsledky
- ✘ schopnost pokračovat ve svých aktivitách

Stanovení podmínek zakázky

- ✘ písemná dohoda o cílech a rozsahu auditorské zakázky
- ✘ cílem auditu je vyslovení názoru na účetní závěrku v podobě výroku auditora
- ✘ poskytování doplňujících služeb

2. Předběžné plánovací postupy

- znalost účetní jednotky a jejího prostředí
- porozumění vnitřním kontrolám
- porozumění účetnímu systému
- předběžné analytické postupy
- stanovení hladiny významnosti

Znalost účetní jednotky a jejího prostředí

- ✘ odvětví, regulace a jiné externí faktory včetně zásad finančního výkaznictví
- ✘ charakteristika účetní jednotky
- ✘ cíle a strategie a související podnikatelská rizika
- ✘ hodnocení a sledování finančních výsledků účetní jednotky

Porozumění vnitřním kontrolám

- ✘ filosofie vedení a styl řízení účetní jednotky
- ✘ organizační struktura účetní jednotky
- ✘ způsob určování pravomoci a odpovědnosti
- ✘ kontrolní systém, příp. vnitřní audit
- ✘ personální politika a postupy
- ✘ účetní a informační systém

Porozumění účetnímu systému

- ✘ organizační struktura a přidělování práv a odpovědností
- ✘ hardwarové a softwarové vybavení
- ✘ vymezení významných transakčních cyklů např. účtování zásob, zpracování pohledávek a plateb, účtování majetku a odpisů, zpracování a zúčtování mezd, zpracování objednávek, expedice a fakturace
- ✘ dokumentace transakčních cyklů

Předběžné analytické postupy

- cílem je identifikace neobvyklých nebo neočekávaných účetních zůstatků a jejich vzájemné vztahy, které mohou naznačovat existenci významné nesprávnosti
- ✘ analýza trendů
- ✘ analýza poměrových ukazatelů

Stanovení hladiny významnosti

Pro účely auditu stanoví auditor plánovací hladinu významnosti s cílem odhadnout hladinu nesprávností, které lze v účetní závěrce tolerovat.

- komplexní problém, řešitelný pouze v konkrétních souvislostech daného klienta, reálného času a zakázky
- cílem auditu účetní závěrky je umožnit auditorovi vyjádřit názor, zda byla účetní závěrka ve všech významných ohledech vyhotovena v souladu s příslušným účetním rámcem

Významná nesprávnost

- vyhodnocení významnosti je záležitostí profesionálního úsudku

Informace je významná, pokud její opomenutí nebo zkreslení může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky.

- Významnost závisí na velikosti položky nebo chyby posuzované v konkrétních podmínkách jejího opomenutí či zkreslení. Významnost je třeba chápat jako určitou prahovou či zlomovou hodnotu, nikoliv jako primární kvalitativní vlastnost, kterou informace musí mít, má-li být užitečná.

Stanovení hladiny významnosti

doporučuje se „za normálních okolností“ použít jako orientační pro určení hladiny významnosti procenta z obrátu, zisku, či celkových aktiv, např.

- 5% - 10% zisku před zdaněním
 - 0,5% - 1,5% výnosů
 - 0,5% - 1,5% celkových aktiv
- nebo např.
- 10% hospodářského výsledku
 - 1% výnosů
 - 2% vlastního kapitálu

Příklad výpočtu hladiny významnosti

Kritický komponent	Částka v tis. Kč	Procento	Hladina významnosti v tis. Kč
Zisk před zdaněním	ztráta	neužívá se	neužívá se
Výnosy	79.556	1%	795
Celková aktiva	113.930	1%	1.139

3. Vytvoření plánu auditu

- posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností
- plánování auditorských postupů
- plán testů vnitřních kontrol
- plán testů věcné správnosti

4. Provedení plánu auditu

- ✘ provedení testů spolehlivosti vnitřních kontrol
- ✘ provádění analytických testů věcné správnosti
- ✘ provádění detailních testů
- ✘ vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti
- ✘ posouzení účetní závěrky

Posouzení auditorského rizika

- ✘ spočívá v tom, že auditor může vydat neodpovídající výrok o účetní závěrce, která obsahuje významnou nesprávnost

Tři druhy rizika:

- přirozené riziko
- kontrolní riziko
- zjišťovací riziko

Auditorské riziko

Přirozené riziko

- riziko, že vznikne významná nesprávnost
- tato nesprávnost může být významná buď sama o sobě nebo v agregované podobě
- některé účty mají vyšší přirozené riziko než účty jiné

Kontrolní riziko

- riziko, že kontrolní systém účetní jednotky nezabrání vzniku nesprávnosti nebo ji neopraví

Skutečnou úroveň výše uvedených rizik auditor nemůže ovlivnit.

Auditorské riziko

Zjišťovací riziko

- riziko, že při auditorských postupech nedojde k odhalení významné nesprávnosti v zůstatku účtu nebo v účetní operaci
- tato nesprávnost může být významná buď sama o sobě nebo v agregované podobě
- vztahuje se přímo k použitým auditorským postupům a auditor jej může vhodnou volbou postupů snížit

Vzájemné vztahy mezi třemi druhy rizik se zpravidla vyjadřují pomocí tzv. modelu auditorského rizika ve tvaru:

$$AR = PR \times KR \times ZR$$

Plánování auditorského postupu

- zvážení, co by mohlo vést k významnému zkreslení účetní závěrky
- východiskem je především znalost účetní jednotky a jejího prostředí, na tomto základě auditor navrhne a provede další auditorské postupy, které budou svým charakterem, časovým rámcem a rozsahem vycházet z vyhodnoceného rizika významné nesprávnosti

Cílem je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o vyhodnoceném riziku významné nesprávnosti, a to navržením a realizací vhodných opatření reagujících na tato rizika.

Plánování auditorského postupu

Efektivní interní kontrolní prostředí a důkazní informace jím vytvořené má zásadní vliv na auditorův celkový přístup, tedy na to, zda bude:

- ✘ klást důraz na testy věcné správnosti (*přístup založený na testech věcné správnosti*)
- ✘ používat jak testy spolehlivosti, tak testy věcné správnosti (*kombinovaný přístup*)

Plánování auditorského postupu

Charakter auditorského postupu

- ✓ je dán zejména jeho účelem (tj. testy spolehlivosti nebo o testy věcné správnosti)

Časový rámec auditorského postupu

- ✓ zahrnuje termíny, kdy je postup prováděn, nebo období či datum, jehož se důkazní informace týkají

Rozsah auditorského postupu

- ✓ je dán objemem prací, které budou provedeny, tj. např. velikostí vzorku nebo počtem pozorování kontrolní činnosti

Důkazní informace

- ✘ jsou všechny informace, které auditor použije, aby dospěl k závěrům, z nichž bude vycházet jeho výrok auditora

Základními požadavky na důkazní informace jsou:

- ✘ dostatečnost
- ✘ vhodnost
- ✘ spolehlivost

Důkazní informace

- * Dostatečnost je měřítkem množství důkazních informací. Množství potřebných důkazních informací je ovlivněno rizikem výskytu nesprávnosti (čím větší je riziko, tím víc důkazních informací bude pravděpodobně potřeba) a také kvalitou těchto důkazních informací (čím vyšší je jejich kvalita, tím méně jich bude potřeba).
- * Vhodnost je měřítkem kvality důkazních informací, zda jsou tyto informace relevantní a spolehlivé tak, aby poskytly důkaz o správnosti druhů transakcí, zůstatků účtů, informací v příloze k účetní závěrce a odpovídajících tvrzení obsažených v účetní závěrce, nebo pomohly odhalit jejich nesprávnost.

Důkazní informace

- ✘ Spolehlivost důkazních informací je ovlivněna zdrojem a povahou těchto informací a závisí na konkrétních okolnostech, za kterých byly získány.

Zobecnění spolehlivosti důkazních informací:

- ✓ spolehlivější jsou důkazní informace pocházející z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku
- ✓ důkazní informace generované uvnitř účetní jednotky jsou spolehlivější, pokud efektivně fungují příslušné vnitřní kontroly
- ✓ důkazní informace získané přímo auditorem (např. pozorování fungování kontrol) jsou spolehlivější než důkazní informace získané nepřímo nebo na základě předpokladů (např. dotazování ohledně fungování kontrol)
- ✓ důkazní informace jsou spolehlivější, pokud existují ve formě dokumentu, ať už v papírové nebo elektronické podobě nebo na jiném médiu (např. souběžně sepsaný zápis z jednání je spolehlivější než následné ústní sdělení projednávaných záležitostí)
- ✓ důkazní informace ve formě původního dokumentu jsou spolehlivější než důkazní informace ve formě fotokopie nebo faxové kopie

Důkazní informace

- * Auditor posoudí vztah mezi náklady na získání důkazních informací a užitečností získaných informací. Nicméně obtížnost nebo finanční náročnost nejsou samy o sobě důvodem pro vynechání auditorského postupu, pro který neexistuje alternativa.
- * Při formování svého výroku auditor nezkoumá všechny dostupné informace, neboť k závěrům lze obvykle dospět na základě výběru vzorků a položek pro testování.
- * K hodnocení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací, které slouží jako východisko pro výrok auditora, přistupuje auditor skepticky a používá profesionální úsudek.

Použití tvrzení - tvrzení ohledně druhů transakcí a událostí v auditovaném období

Výskyt	transakce a události, které byly zaúčtovány, se skutečně vyskytly a týkají se účetní jednotky
Úplnost	veškeré transakce a události, které měly být zaúčtovány, skutečně byly zaúčtovány
Správnost	částky a ostatní údaje týkající se zaúčtovaných transakcí a událostí byly zaúčtovány správně
Zaúčtování do správného období	transakce a události byly zaúčtovány ve správném období
Klasifikace	transakce a události byly zaúčtovány na správných účtech

Použití tvrzení - tvrzení ohledně zůstatků účtů na konci období

Existence	aktiva, pasiva a vlastní kapitál skutečně existují
Práva a povinnosti	účetní jednotka je vlastníkem nebo držitelem práv k majetku a pasiva představují závazky této účetní jednotky
Úplnost	veškerá aktiva, pasiva a vlastní kapitál, které mají být zaúčtovány, byly skutečně zaúčtovány
Ocenění a alokace	aktiva, pasiva a vlastní kapitál jsou vykázány v účetní závěrce ve správné výši a případné úpravy ocenění nebo alokace jsou správně zaznamenány

Použití tvrzení - tvrzení ohledně prezentace a zveřejnění

Výskyt a práva a povinnosti	zveřejněné události, transakce a ostatní záležitosti se vyskytly a týkají se účetní jednotky
Úplnost	veškeré informace, které měly být zveřejněny v účetní závěrce, byly zveřejněny
Klasifikace a srozumitelnost	finanční informace jsou řádně prezentovány a popsány a příslušné informace jsou srozumitelně zveřejněny
Správnost a ocenění	finanční a ostatní informace jsou zveřejněny věrně a poctivě a ve správné výši

Získávání důkazních informací testy věcné správnosti – dle zrušené AS 2

Existence	aktivum nebo pasívum k danému datu existuje
Majetek a závazky	k danému datu je aktivum majetkem účetní jednotky a pasívum je závazkem této jednotky
Výskyt	uskutečněná hospodářská operace nebo případ se vztahuje k dané účetní jednotce
Úplnost	neexistují neevidovaná aktiva, pasíva nebo hospodářské operace
Ocenění	aktivum nebo pasívum je evidováno v odpovídajícím ocenění
Zobrazení	hospodářská operace je evidována ve správné částce a výnosy i náklady jsou přiřazeny správnému období
Vykázání a zveřejnění	položka je vykázána, zatříděna a popsána v souladu s účetními postupy a právními předpisy

Získávání důkazních informací testy spolehlivosti vnitřních kontrol – dle zrušené AS 2

Existence	kontrola existuje
Účinnost	kontrola je účinná
Kontinuita	kontrola působila v průběhu období s požadovanou spolehlivostí

Auditorské postupy k získání důkazních informací

Inspekce záznamů nebo dokumentů	prozkoumání záznamů nebo dokladů, interních i externích, uchovávaných v papírové či v elektronické podobě nebo na jiných médiích
Inspekce hmotného majetku	fyzické prozkoumání majetku
Pozorování	sledování procesu nebo postupu, který provádí někdo jiný
Dotazování	získávání finančních i nefinančních informací od dobře informovaných osob v rámci účetní jednotky nebo i mimo ni

Auditorské postupy k získání důkazních informací

Konfirmace	proces získání potvrzení určité informace nebo existující podmínky přímo od třetí strany
Přepočet	kontrola matematické správnosti dokladů nebo záznamů
Opakované provedení	nezávislé provedení postupů nebo kontrol, které provedla účetní jednotka v rámci své vnitřní kontroly např. analýza stáří pohledávek
Analytické postupy	vyhodnocení finančních informací na základě studie možných vztahů mezi finančními a nefinančními údaji; rovněž šetření zjištěných výkyvů a vztahů, které nejsou konzistentní s jinými relevantními informacemi nebo se významně odlišují od předpokládaných částek

Testy spolehlivosti vnitřních kontrol

- * cílem je získání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, že příslušné interní kontroly účetní jednotky efektivně fungují

Auditor navrhne a provede testy spolehlivosti v případě, že:

- předpokládá, že interní kontroly dané účetní jednotky fungují efektivně (tj. auditor se hodlá spoléhat na účinnost interních kontrol)
- testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují o tvrzeních dostatečné a vhodné důkazní informace (např. veškerá dokumentace je vytvářena a vedena výhradně prostřednictvím informačního systému)

Testy spolehlivosti vnitřních kontrol

- ✘ důkazní informace o účinnosti interních kontrol
 - ✘ jak byly tyto kontroly používány během účetního období
 - ✘ jak konzistentně byly uplatňovány
 - ✘ kým a jakými prostředky byly uplatňovány
-
- dvojúčelový test - např. prověření faktury, zda byla schválena, a k získání věcné důkazní informace o dané transakci

 - v závislosti na existenci spolehlivých vnitřních kontrol lze omezit rozsah testů věcné správnosti a naopak

Testy věcné správnosti

- ✘ auditorský postup prováděný za účelem zjištění významných nesprávností na úrovni tvrzení

Existují dva druhy testů věcné správnosti:

- ✘ analytické testy věcné správnosti
 - ✘ detailní testy
- auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti z důvodu, že auditorovo vyhodnocení rizika je založeno jen jeho úsudku, a nemusí tudíž být identifikována všechna rizika významné nesprávnosti, a že existují přirozená omezení interních kontrol, včetně toho, že je vedení může obejít

Testy věcné správnosti

Testy věcné správnosti prováděné auditorem musí zahrnovat následující auditorské postupy týkající se procesu zpracování účetní závěrky:

- ✘ odsouhlasení účetních výkazů s podkladovými účetními záznamy
- ✘ prověření významných zápisů v účetním deníku a dalších úprav provedených během sestavování účetní závěrky

Analytické testy věcné správnosti

- ✘ spočívají v porovnání zaúčtovaných částek s hodnotami očekávanými auditorem
- ✘ cílem je získání odpovídající jistoty, že existence významných nesprávností u účetních zůstatků není pravděpodobná
- ✘ jsou obecně vhodnější pro velké objemy transakcí, které mají většinou předvídatelný vývoj
- ✘ důkazní informace získané při testech věcné správnosti provedených během předchozího auditu ve většině případů nejsou v běžném období jako důkazní informace dostatečné

Analytické testy věcné správnosti

Postup pro navrhování a provádění analytických TVS obsahuje následující prvky:

- ✘ identifikace účetních zůstatků a potenciálních chyb
- ✘ stanovení očekávaných hodnot
- ✘ určení mezní hodnoty
- ✘ identifikace významných rozdílů pro následné prověření
- ✘ prověření rozdílů
- ✘ vyhodnocení výsledků

Analytické testy věcné správnosti

V některých případech se může objevit potřeba přehodnocení auditorských postupů např.:

- rozsah zjištěných nesprávností může změnit hodnocení rizik a může signalizovat významné nedostatky v interních kontrolách
- auditor může zjistit nesrovnalosti v účetních záznamech, případně rozporné či chybějící důkazní informace
- analytické postupy provedené ve fázi celkové prověrky mohou signalizovat dříve nerozpoznané riziko významné nesprávnosti

Detailní testy

- účelem je ověření zůstatků jednotlivých účtů

Tři typy detailních testů:

- ✘ test všech položek
 - ✘ test vybraných položek
 - ✘ test vzorku
- volba konkrétní metody bude záviset na okolnostech, vhodná může být jak některá z výše uvedených metod, tak jejich kombinace

Test všech položek

- prověření pro všechny položky tvořící soubor
- použití pro velmi významné soubory nebo pro soubory tvořené málo položkami
- u testů spolehlivosti je nepravděpodobné, běžnější je u detailních testů
- např. navýšení základního kapitálu

Test vybraných položek

- výběr takových položek souboru, které mají určité charakteristiky
- zjištěné skutečnosti však nelze vztahovat na zbývající položky souboru, neboť ty mohou, ale nemusí mít shodné charakteristiky
- např. výběr všech pohledávek po lhůtě splatnosti

Test vybraných položek

Položky s vysokou hodnotou nebo jiné klíčové položky

- určité konkrétní položky, protože mají vysokou hodnotu nebo vykazují jiné charakteristické rysy
- např. jsou podezřelé, neobvyklé, zvláště rizikové nebo se u nich v minulosti vyskytly chyby

Všechny položky přesahující určitou částku

- položky, jejichž hodnota přesahuje určitou částku za účelem ověření větší část třídy transakcí nebo celkového zůstatku účtu

Položky, jejichž prostřednictvím auditor získá určitou informaci

- získání informace např. o charakteru účetní jednotky, charakteru transakcí či vnitřních kontrolách

Test vzorku

- cílem vyhodnotit charakteristiky celého souboru na základě charakteristik vybraného vzorku
- používají se jak statistické (náhodný výběr, systematický výběr), tak i nestatistické metody (na základě vlastního odborného úsudku)
- použití auditorských postupů u méně než 100 % položek transakcí nebo zůstatku účtu, přičemž všechny jednotky tvořící soubor, z něhož bude auditor vzorky vybírat, mají šanci být vybrány
- jednotkami vzorku mohou být fyzické položky (jako např. faktury) nebo peněžní jednotky
- projekce chyb zjištěných ve vzorku na celý soubor a posouzení důsledků

Výběrové riziko

- * vyplývá z možnosti, že se závěr auditora založený na vzorku může lišit od závěru, k němuž by dospěl stejnými auditorskými postupy prováděnými na celém souboru.

Existují dva typy výběrového rizika:

- riziko nesprávného přijetí
- riziko nesprávného odmítnutí

Riziko nesprávného přijetí

- * riziko, že auditor dojde na základě testů spolehlivosti k závěru, že kontroly jsou účinnější, než tomu ve skutečnosti je, resp. že na základě detailních testů dojde k závěru, že neexistuje významná chyba, i když ve skutečnosti existuje
- * ovlivňuje správnost auditu a je u něj vyšší pravděpodobnost, že povede k nesprávnému výroku auditora

Riziko nesprávného odmítnutí

- ✘ riziko, že auditor dojde na základě testů spolehlivosti k závěru, že kontroly jsou méně účinné, než tomu ve skutečnosti je, resp. že na základě detailních testů dojde k závěru, že existuje významná chyba, i když ve skutečnosti tomu tak není
- ✘ ovlivňuje efektivnost auditu, protože v jeho důsledku auditor obvykle provádí další práce, které ukážou, že původní závěry byly nesprávné

5. Závěr a vydání zprávy

- posouzení následných událostí
- prohlášení vedení společnosti
- vydání zprávy auditora

Posouzení následných událostí

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 je nezbytné proto, aby uživatel účetních informací byl odpovídajícím způsobem informován

Posouzení následných událostí

Události vyskytující se do data vyhotovení zprávy auditora

- auditor posoudí, zda následné události, pokud byly identifikovány jako významné, byly správně zaúčtovány či popsány v příloze, nestalo-li se, posoudí úpravu výroku

Skutečnosti zjištěné po datu vyhotovení zprávy auditora, ale před zveřejněním účetní závěrky

- auditor není odpovědný za zjišťování těchto informací, odpovědnost informování auditora je na vedení; posouzení, zda závěrka vyžaduje úpravy

Skutečnosti zjištěné po zveřejnění účetní závěrky

- auditor není povinen získávat další informace

Prohlášení vedení společnosti

- ✖ písemným potvrzením vedení společnosti uznává svou odpovědnost za účetní závěrku mj. obsahuje např. tato prohlášení:
 - nevyskytly se žádné problémy, které by mohly mít významný dopad na účetní závěrku, v souvislosti s členy vedení společnosti ani jejími zaměstnanci, kteří mají významnou úlohu ve vnitřních kontrolách
 - zpřístupnili jsme Vám všechny účetní záznamy, související podklady a zápisy ze všech valných hromad akcionářů a jednání představenstva
 - potvrzujeme, že informace poskytnuté ve vztahu k identifikaci propojených osob jsou úplné
 - účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti ani v ní nebyly opomenuty žádné významné skutečnosti
 - nemáme žádné plány ani úmysly, které by mohly významně ovlivnit hodnotu nebo klasifikaci aktiv a pasiv, která jsou zobrazena v účetní závěrce
 - nemáme žádné informace týkající se nesouladu s regulatorními požadavky, které by mohly mít významný vliv na účetní závěrku

Dopis vedení společnosti (management letter)

- ✘ tento dokument může auditor předložit vedení nebo statutárnímu orgánu účetní jednotky, pokud to uzná za vhodné
- ✘ nenahrazuje zprávu auditora
- ✘ obsahem upozornění na určité nedostatky v účetním a vnitřním kontrolním systému, které auditor zjistil při provádění auditu, včetně návrhu na jejich odstranění

Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům

- ✘ cílem auditu účetní závěrky je vyjádření názoru auditora k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví
- ✘ v auditorském výroku musí být uvedeno, zda účetní závěrka „podává věrný a poctivý obraz“ nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje skutečnost“, přičemž obě formulace jsou rovnocenné
- ✘ přiměřená jistota, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti

Náležitosti Zprávy

- Název
- Příjemce
- Úvodní odstavec
- Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku
- Odpovědnost auditora
- Výrok auditora
- Další povinnosti auditora
- Podpis auditora a sídlo auditora
- Datum zprávy auditora

Výrok auditora bez výhrad

- ✘ vydá auditor v případě, že dojde k závěru, že účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví podává věrný a poctivý obraz, resp. ve všech významných ohledech věrně zobrazuje informace, které sdělovat má a které jsou definovány použitým rámcem účetního výkaznictví
- ✘ *Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti ABC k 31. 12. 20XX a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření a peněžních toků za účetní období roku 20XX v souladu s českými účetními předpisy.*

Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti

- modifikace zprávy doplněním odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost např.:
 - existence významné nejistoty, jejíž vyjasnění a případné důsledky jsou závislé na budoucích rozhodnutích nebo událostech, které nejsou pod přímou kontrolou účetní jednotky a které mohou ovlivnit účetní závěrku
 - ohrožení předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky
 - skutečnosti neovlivňující účetní závěrku, například jiné informace, které nejsou a měly by být uvedeny v dokumentu obsahujícím auditorem ověřenou účetní závěrku

Skutečnosti ovlivňující výrok auditora

Nejistota

- existuje omezení rozsahu auditu, které může být způsobeno požadavkem účetní jednotky, aby nebyl proveden určitý nezbytný auditorský postup, ale i jinými okolnostmi (například je-li jmenování auditora načasováno tak, že se auditor nemůže zúčastnit fyzické inventury), také v případě, že účetní záznamy účetní jednotky nejsou dostatečné nebo pokud auditor není schopen provést nezbytný auditorský postup, a to ani alternativními postupy

Nesouhlas

- auditor není ve shodě s vedením účetní jednotky, pokud jde o vhodnost zvolených účetních postupů, metody jejich aplikace nebo přiměřenost informací zveřejněných v příloze k účetní závěrce

Přístupy k použití výroku auditora

	Významné, nikoli zásadní	Zásadní
Nesouhlas	Výrok s výhradou	Záporný výrok
Nejistota	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

Výrok s výhradou

- ✘ v případě, pokud nelze vyjádřit výrok bez výhrad, a současně důsledky rozporu s vedením nebo omezení rozsahu nejsou tak zásadní, aby vyžadovaly odmítnutí výroku nebo záporný výrok.
- ✘ vyjadřuje se slovy „s výhradou“ dopadu, který by na účetní závěrku měly skutečnosti, jichž se výhrada týká

Např.: Nebyli jsme přítomni fyzické inventuře zásob k 31. prosinci 20XX, neboť tento den předcházел datu, k němuž jsme byli jmenováni auditory účetní jednotky. Vzhledem k charakteru účetních záznamů účetní jednotky jsme se nebyli schopni přesvědčit o stavu zásob jinými auditorskými postupy. Podle našeho názoru, s výhradou případných úprav, které by mohly být nezbytné v případě, že bychom byli schopni ověřit stav zásob, účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz ...

Odmítnutí výroku

- ✘ pokud důsledky omezení rozsahu auditu jsou tak zásadní, že nebylo možno získat dostatečné a vhodné důkazní informace, a proto není schopen vydat výrok k účetní závěrce
- ✘ nutno omezení popsat a specifikovat případné úpravy účetní závěrky, které by mohly být vyžadovány, pokud by omezení neexistovalo

Např. Vzhledem k omezením rozsahu našich prací způsobeným společnostmi jsme nebyli schopni zúčastnit se fyzické inventury zásob a potvrdit vykázané pohledávky.

Vzhledem k důležitosti skutečností uvedených v předchozím odstavci nevyjadřujeme názor na účetní závěrku.

Záporný výrok

- ✘ pokud důsledky rozporů s vedením účetní jednotky jsou tak zásadní, že výhrada ve zprávě není přiměřená k vystižení zavádějících informací nebo neúplnosti účetní závěrky
- ✘ je nutno popsat všechny podstatné důvody s případným vyčíslením možných dopadů na účetní závěrku
- *Např. Podle našeho názoru, vzhledem k vlivu skutečností popisovaných v předchozím odstavci (předchozích odstavcích), účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz finanční situace (věrně nezobrazuje finanční situaci) společnosti ABC k 20. 12. 20XX a výsledků jejího hospodaření a peněžních toků (výsledky jejího hospodaření a peněžní toky) za rok 20XX v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví.*

Spis auditora

- ✘ pracovní materiály, které představují základní dokumentaci vykonané práce a závěrů dosažených v průběhu auditu
- ✘ je majetkem auditora a zůstává mu k dispozici i po ukončení auditu
- ✘ archivace po dobu 10 let

Smyslem spisu je:

- vytvořit dostatečné podklady pro vydaný výrok
- zabránit neefektivnostem a duplicitám
- prokázat provedení auditorských prací

Stálá složka spisu

obsahuje údaje trvalého charakteru, zejména:

- popis účetní jednotky a jejího vývoje
- organizační struktura účetní jednotky, příp. skupiny
- stanovy, statut, společenská smlouva
- právní informace
- výpisy z obchodního rejstříku
- zápisy z jednání valné hromady, představenstva, dozorčí rady

Běžná složka spisu

* týká se auditovaného účetního období

Obsahem jsou auditorské důkazní informace o průběhu auditu a vyvozených závěrech zejména:

- celkový plán auditu, časový harmonogram, složení auditorského týmu
- hodnocení účetního systému a vnitřních kontrol
- údaje o provedených pracích, doklady nebo kopie dokladů
- údaje o využití práce jiných osob (auditorů, znalců)
- shrnutí výsledků jednotlivých etap auditu
- účetní závěrka, výroční zpráva, auditorská zpráva