IAPS 1005

ZVLÁŠTNOSTI PŘI AUDITU MALÝCH PODNIKŮ

(Tento pokyn je platný)

OBSAH

	Odstavec
Úvod ……..	1 - 4
Charakteristické rysy malých podniků ……..	5 - 18
Komentář k uplatňování mezinárodních auditorských standardů ……	19
Povinnosti – ISA 200 - 299 ……..	20 - 41
Plánování – ISA 300 - 399 ……	42 - 53
Vnitřní kontrola – ISA 400 - 499 ……..	54 - 65
Důkazní informace – ISA 500 – 599…….	66 - 101
Auditorské závěry a zpráva auditora – ISA 700 - 799 ……..	102 - 106
Příloha 1 - Komentář k uplatňování mezinárodních auditorských standardů v případech, kdy auditor také zpracovává účetnictví a sestavuje účetní závěrku malého podniku	
Příloha 2 - Zdroje informací o zvláštnostech při auditu malých podniků	

Mezinárodní auditorský pokyn pro praxi IAPS 1005 „Zvláštnosti při auditu malých podniků“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití těchto pokynů.

V září 2002 souhlasil Mezinárodní výbor pro auditorské standardy a směrnice (IAASB) s tím, aby tato mezinárodní auditorský pokyn pro praxi (IAPS) byl novelizován tak, aby byly zohledněny mezinárodní auditorské standardy (ISA) vydané v době od března 1999 do března 2003, a aby do mezinárodních auditorských standardů vydaných po březnu 2003 byly začleněny skutečnosti, k nimž se má přihlížet při auditu malých podniků.

Vodítka obsažená v tomto pokynu přestanou být uváděna v okamžiku, kdy vstoupí v platnost novely souvisejících mezinárodních auditorských standardů.

V souvislosti s tím upozorňujeme uživatele pokynu, že kromě vodítek uvedených v tomto pokynu by měl být odkaz činěn i na konkrétní zvláštnosti při auditu malých podniků popsané v mezinárodních auditorských standardech vydaných po březnu 2003.

Úvod

1. Mezinárodní auditorské standardy obsahují hlavní principy a zásadní postupy spolu se souvisejícími vodítky, které se vztahují k auditu účetní závěrky účetních jednotek bez ohledu na velikost jednotky, její právní formu, vlastnickou strukturu či strukturu vedení nebo na povahu její činnosti. Výbor IAASB[1] připouští, že při auditu malých podniků je nutné přihlížet k celé řadě specifických skutečností. Tento mezinárodní auditorský pokyn pro praxi (pokyn) nestanovuje žádné nové požadavky na audit malých podniků ani nevymezuje žádné výjimky z požadavků mezinárodních auditorských standardů (standardy ISA). Všechny audity malých podniků musí být prováděny v souladu se standardy ISA.

2. Cílem tohoto pokynu je popsat obecné charakteristické rysy malých podniků a upozornit na to, jak mohou tyto rysy ovlivnit uplatňování standardů ISA. Tento pokyn obsahuje:

    a) popis charakteristických rysů malých podniků a
    b) vodítko k uplatňování standardů ISA vydaných do března 2003 při auditu malých podniků.

3. Vlastníci-vedoucí pracovníci malých podniků potřebují často pomoc se zpracováním účetních záznamů a s přípravou účetní závěrky. Kapitola 8 Etického kodexu Mezinárodní federace účetních (Kodex) se zabývá nezávislostí a auditoři, kteří zvažují poskytnutí dalších služeb svým klientům z řad malých podniků, musí vzít v úvahu Kodex a požadavky svých národních předpisů týkajících se nezávislosti. Příloha tohoto pokynu obsahuje komentář k uplatňování standardů ISA v situacích, kdy auditoři zpracovávají také účetní knihy a sestavují účetní závěrky klientů z řad malých podniků.

4. Při určování povahy a rozsahu vodítek obsažených v tomto pokynu bylo cílem výboru IAASB poskytnout vodítka, která by byla obecně použitelná ve

[1] Původní Mezinárodní auditorská směrnice byla sestavena a vydána Výborem pro mezinárodní auditorské postupy (IAPC). S účinností od 1. dubna 2002 byl výbor IAPC nahrazen výborem IAASB.

vztahu ke všem auditům malých podniků a která by auditorům pomohla při používání odborného úsudku ve spojitosti s uplatňováním standardů ISA. Tento pokyn však neposkytuje podrobné vodítko procedurální povahy, neboť vydání takového vodítka by mohlo narušit správné používání odborného úsudku při provádění auditů.

Charakteristické rysy malých podniků

5. Auditor jakékoli účetní jednotky přizpůsobuje auditorský přístup podmínkám, v nichž jednotka působí a které ovlivňují konkrétní zakázku. Audit malého podniku se liší od auditu velké společnosti, neboť dokumentace malého podniku může být jednoduchá. Audity malých podniků jsou obyčejně méně složité a k jejich provedení může stačit menší počet asistentů.

6. Výraz malý podnik odkazuje v tomto kontextu nejen na velikost jednotky, ale také na její typické kvalitativní znaky. Kvantitativní ukazatele velikosti jednotky mohou zahrnovat bilanční sumu, výši tržeb a počet zaměstnanců, ale nejedná se o jediné ukazatele. Při definování malého podniku proto není možné se omezit jen na kvantitativní znaky.

7. Pro účely tohoto pokynu se malým podnikem rozumí jednotka,:

   a) v níž dochází ke koncentraci vlastnictví a řízení v rukou malého počtu osob (často jediné osoby[2]) a
   b) zároveň se vyskytuje jedna nebo více z následujících skutečností:

      - malý počet zdrojů příjmů,
      - jednoduchý systém vedení účetnictví a
      - omezený vnitřní kontrolní systém, který případně nemusí být respektován vedením podniku.

8. Výše uvedené body nepředstavují vyčerpávající výčet kvalitativních rysů, nevztahují se pouze na malé podniky a malé podniky nemusejí nutně vykazovat všechny tyto charakteristiky. Pro účely tohoto pokynu budou malé podniky obvykle vykazovat znak a) a jeden či více z rysů popsaných v bodě b).

Koncentrace vlastnictví a řízení

9. Malé podniky mají obvykle jen několik vlastníků, často jen jediného. Vlastník může zaměstnávat vedoucího pracovníka, který jednotku řídí, ale ve většině případů je sám přímo zapojen do vedení každodenního provozu podniku.V případě malých neziskových organizací a subjektů z veřejného sektoru obdobně platí, že i přesto, že oficiálně je za účetní jednotku odpovědných často několik osob, řídí běžný provoz jednotky jen několik lidí.

[2] Pojem „osoba“ označuje vlastnictví fyzickou osobou, nikoli jiným podnikem. Účetní jednotka vlastněná jiným podnikem může být ovšem považována pro účely této směrnice za „malý podnik“, pokud vlastník vykazuje určité charakteristické znaky.

10. V tomto pokynu je používán termín „vlastník-vedoucí pracovník“, který označuje vlastníky jednotek, kteří jsou zapojeni do řízení běžného provozu. V případech, kdy vlastníci do každodenního provozu jednotky zapojeni nejsou, odkazuje pojem „vlastník-vedoucí pracovník“ na vlastníky i na všechny vedoucí pracovníky pověřené řízením jednotky.

Malý počet zdrojů příjmů

11. Malé podniky obvykle mají omezený rozsah výrobků nebo služeb a provozují svou činnost na jednom místě nebo na omezeném počtu míst. Díky tomuto znaku může být pro auditora získávání, zaznamenávání a udržování znalostí o podniku snazší než v případě velkého podniku. V těchto podmínkách může být uplatňování různých auditorských postupů jednodušší. Mohou být například vypracovávána očekávání používaná při analytických postupech. Analytické postupy mohou být zdrojem užitečných důkazů a někdy přispět ke snížení potřeby provádění dalších testů věcné správnosti. U mnoha malých podniků jsou navíc účetní soubory často malé a snadno analyzovatelné.

Jednoduchý systém vedení účetnictví

12. Malé podniky musí vést účetní záznamy na takové úrovni, aby splnily příslušné zákonné požadavky a zabezpečily potřeby samotných podniků, včetně potřeb spojených s přípravou a auditem účetní závěrky. Účetní systém musí být tudíž navržen způsobem, který umožní získat přiměřenou jistotu o tom, že:

    a) všechny transakce a další účetní informace, které by měly být zaúčtovány, byly skutečně zaúčtovány,
    b) aktiva a závazky zaúčtované v účetním systému existují a jsou zaúčtovány ve správných částkách a
    c) podvod či chyba při zpracování účetních informací budou odhaleny.

13. Většina malých podniků zaměstnává jen malý počet pracovníků pověřených výhradně vedením účetnictví, nebo takové zaměstnance vůbec nemá. V důsledku toho není účetnictví vedeno zcela podrobně a účetní záznamy jsou často jednoduché. Tím se může zvýšit riziko, že účetní závěrka bude nepřesná nebo neúplná. Mnohé malé podniky zadávají vedení svého účetnictví zčásti nebo v plném rozsahu externím subjektům.

14. Malé podniky často rády používají značkový účetní software určený pro osobní počítače. Značná část těchto softwarových produktů byla důkladně testována a má náležitá osvědčení. Jsou-li tyto produkty zvoleny a nainstalovány s náležitou péčí, mohou sloužit jako vhodný základ pro spolehlivé a finančně efektivní fungování účetního systému.

Omezený vnitřní kontrolní systém

15. Sofistikované vnitřní kontroly nejsou s ohledem na velikost a ekonomické aspekty malých podniků obvykle nutné ani žádoucí. Skutečnost, že subjekt má jen několik zaměstnanců, omezuje rozsah, v jakém je možné rozdělit

jejich pravomoci a odpovědnosti. V klíčových oblastech je však možné i ve velmi malém podniku zavést aspoň určité rozdělení pravomocí a odpovědností nebo jinou formu jednoduchých, ale účinných kontrol. Výrazně pozitivní vliv může mít i dohled prováděný vlastníkem-vedoucím pracovníkem v rámci běžných činností, jelikož vlastník-vedoucí pracovník má osobní zájem na ochraně majetku jednotky, na sledování výsledků její činnosti a na řízení jejích aktivit.

16. Dominantní postavení má v malém podniku jeho vlastník-vedoucí pracovník. Přímá kontrola vlastníka-vedoucího pracovníka nad všemi rozhodnutími a jeho schopnost zasáhnout osobně v kterýkoli okamžik a zajistit správné reagování na měnící se podmínky jsou často důležitými prvky řízení malého podniku. Provádění této kontroly může také nahradit jinak nedostatečné vnitřní kontrolní postupy. Například v případech, kdy je v oblasti nákupu a hotovostních výdajů zavedeno jen omezené rozdělení pravomocí a odpovědností, zajistí zlepšení vnitřní kontroly postup, při kterém vlastník-vedoucí pracovník sám podepisuje všechny doklady. Tam, kde vlastník-vedoucí pracovník do tohoto procesu zapojen není, existuje větší riziko, že případný podvod spáchaný zaměstnancem nebo chyba zaviněná zaměstnancem nebudou odhaleny.

17. Přestože nedostatečná propracovanost vnitřních kontrol sama o sobě neznamená vysoké riziko výskytu podvodu nebo chyby, může dojít ke zneužití dominantního postavení vlastníka-vedoucího pracovníka – nedodržování kontrol ze strany vedení může mít výrazně negativní vliv na kontrolní prostředí jednotky a vést ke zvýšení rizika podvodu spáchaného vedením nebo k závažnému zkreslení účetní závěrky.Vlastník-vedoucí pracovník může např. nařídit pracovníkům provést platby, které by jinak v situaci, kdy chybí podpůrná dokumentace, provedeny nebyly.

18. Dopad postavení vlastníka-vedoucího pracovníka a možného nedodržování vnitřních kontrol vedením na audit závisí ve velké míře na integritě, přístupu a motivaci vlastníka-vedoucího pracovníka. Jako při jiných auditech, i u malých podniků se k auditu přistupuje s odborným skepticismem. Auditor nepředpokládá, že vlastník-vedoucí pracovník je nepoctivý, ani neočekává nezpochybnitelnou poctivost. Jedná se o důležitý faktor, k němuž musí auditor přihlížet při vyhodnocování auditorských rizik, při plánování povahy a rozsahu auditu, při hodnocení důkazních informací a při posuzování spolehlivosti prohlášení vedení k auditu.

Komentář k uplatňování mezinárodních auditorských standardů

19. Níže uvedený komentář poskytuje vodítka k uplatňování standardů ISA při auditu malých podniků. Tato vodítka jsou doplněním, nikoli náhradou, vodítek obsažených v příslušném standardu ISA a berou v úvahu zvláštnosti, k nimž je třeba při auditu malých podniků přihlížet. U konkrétních požadavků standardů ISA bere auditor v úvahu příslušný standard ISA. V případech, kdy se standard ISA vztahuje na audit účetní závěrky malých podniků a při auditu malého podniku není třeba přihlížet k žádným

zvláštnostem, není ve vztahu k tomuto standardu ISA poskytováno žádné vodítko.

Standard ISA 210 – „Podmínky auditorských zakázek“

20. V mnoha případech si vlastníci-vedoucí pracovníci malých podniků nejsou plně vědomi svých vlastních povinností a povinností auditorů jejich podniků. Vlastníci-vedoucí pracovníci si zejména nemusejí uvědomovat, že za správnost účetní závěrky odpovídají právě oni, a to především v případech, kdy vlastník-vedoucí pracovník zadal sestavení účetní závěrky externímu subjektu.

21. Jedním z účelů smluvního dopisu je vymezit jasně povinnosti vlastníka-vedoucího pracovníka a auditora. V příloze standardu ISA 210 je uveden příklad smluvního dopisu pro účely auditu.

22. Odstavec 7 standardu ISA 210 uvádí, že auditor by měl ve smluvním dopise zmínit, že očekává poskytnutí písemné konfirmace v souvislosti s prohlášeními učiněnými ve spojitosti s auditem. Standard ISA 580 – „Prohlášení vedení k auditu“ vyžaduje, aby auditor získal důkaz o tom, že vedení uznává svou odpovědnost za věrnou prezentaci účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem pro finanční výkaznictví a že účetní závěrku schválilo. Další standardy ISA požadují určitá specifická prohlášení. Auditor by mohl přistoupit k tomu, že ve smluvním dopise zmíní očekávané záležitosti, k nimž budou získána prohlášení vedení. Tento postup poskytuje auditorovi příležitost projednat s vlastníkem-vedoucím pracovníkem hned na počátku zakázky důvody pro vyžadování těchto prohlášení a možný dopad skutečnosti, že by tato prohlášení nebyla poskytnuta, na zprávu auditora. Tento postup by mohl pomoci vyhnout se problému, který vzniká při dokončování auditu. Pomůže rovněž auditorovi posoudit možné dopady na audit a vydávané zprávy v případě, kdy by vlastník-vedoucí pracovník nemohl nebo nechtěl potřebná prohlášení poskytnout.

23. V některých případech může auditor dojít k závěru, že nebude možné získat dostatečné důkazy k vyjádření výroku o účetní závěrce vzhledem k nedostatkům, které mohou vyplynout z charakteristických rysů malého podniku. V takové situaci, a je-li to povoleno příslušnou jurisdikcí, se auditor může rozhodnout nepřijmout zakázku nebo od ní po jejím přijetí odstoupit. Auditor se může případně rozhodnout pokračovat v plnění zakázky, ale vydat výrok auditora s výhradou nebo výrok odmítnout. Auditor přihlíží k odstavci 41 standardu ISA 700 – „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“, kde se uvádí, že auditor by za běžných okolností nepřijal auditorskou zakázku, jejíž podmínky by ho vedly k přesvědčení, že existuje potřeba vyjádřit odmítnutí výroku.

Standard ISA 220 – „Řízení kvality auditorské činnosti“

24. Prvořadým cílem řízení kvality je zabezpečit, že audity jsou prováděny v souladu s obecně uznávanými auditorskými standardy. Auditor malého

podniku musí sledovat tento cíl při určování povahy, časového rozvržení a rozsahu pravidel a postupů vhodných s ohledem na konkrétní okolnosti.

25. Odstavec 5 standardu ISA 220 uvádí: „Povaha, časové rozvržení a rozsah pravidel a postupů auditorské firmy k řízení kvality závisí na řadě faktorů, jako je velikost a podstata praxe …“ Mnohé audity malých podniků jsou prováděny malými auditorskými firmami. Tyto firmy přihlížejí při určování správných pravidel a postupů k oblastem popsaným v odstavci 6 standardu ISA 220, kterými jsou:

    a) odborné požadavky,
    b) dovednosti a způsobilost,
    c) přidělení,
    d) postoupení,
    e) konzultace,
    f) přijetí a udržení si klientů a
    g) sledování.

26. Všechny výše popsané aspekty budou obvykle zohledněny v opatření firem provádějících audit malých podniků, a to s případnými výjimkami „přidělení“ a „postoupení“. (Tyto nemusejí být u auditorů, kteří provádějí audit sami bez pomoci asistentů, relevantní.)

27. Požadavky standardu ISA 220 týkající se řízení kvality jednotlivých auditů se nejvíce dotýkají zakázek, v jejichž rámci je část prací postoupena na jednoho či více asistentů. Mnoho auditů malých podniků je prováděno v plné míře partnerem zakázky (který může být též samostatným podnikatelem). V takových situacích nevyvstává otázka řízení práce asistentů a dohled nad jejich prací ani prověřování jejich práce, neboť partner zakázky, který osobně provedl nejdůležitější části práce, je obeznámen se všemi důležitými skutečnostmi.

28. Partner auditorské zakázky (nebo samostatný auditor) však potřebuje mít ujištění, že audit byl proveden v souladu se standardy ISA. Užitečným nástrojem k ověření úplnosti a náležitosti procesu auditu může být navržení nebo získání vhodné formy kontrolního seznamu provedení auditorských prací. Utvoření si objektivního obrazu o správnosti úsudků učiněných v průběhu auditu může představovat praktický problém v případě, že stejná osoba, která si tento obraz utváří, prováděla také celý audit. Řeší-li se během auditu zvláště složité nebo nezvyklé problémy a je-li audit prováděn jediným auditorem, může být vhodné konzultovat tyto záležitosti diskrétně s jinými auditory s odpovídajícími zkušenostmi nebo s profesním auditorským orgánem.

Standard ISA 230 – „Dokumentace*“*

29. Auditor může mít díky úzkým vztahům s vlastníkem-vedoucím pracovníkem detailní znalosti o jednotce a jejím podnikání, podrobný přehled o velikosti jednotky, která je předmětem auditu, nebo o velikosti auditorského týmu a auditorské firmy. Ani takový přehled by však nikterak nesnižoval potřebu

vedení náležitého spisu auditora. Spis auditora pomáhá při plánování a provádění auditu, při dohledu nad jeho prováděním a při jeho ověřování. Ve spisu auditora jsou zaznamenávány získané důkazy, které podporují výrok auditora.

30. K prohloubení znalostí auditora ohledně zkoumaných skutečností může v praxi často přispět kázeň při zaznamenávání důvodů a závěrů o významných záležitostech, jež vyžadují použití úsudku. Takto je možno zvýšit kvalitu závěrů auditora. Platí to u všech auditů, i u auditů prováděných jediným auditorem bez pomoci asistentů.

31. Ke zdokumentování účetního systému a vnitřního kontrolního systému jednotky mohou být v závislosti na složitosti těchto systémů použity různé techniky. U malých podniků jsou ovšem často nejefektivnějšími prostředky diagramy nebo slovní popisy systému. Tyto diagramy či popisy mohou být archivovány jako trvalé informace a v dalších letech být v případě potřeby ověřeny a aktualizovány.

32. Odstavec 11 standardu ISA 230 uvádí příklady obsahu spisu auditora. Tyto příklady nemají sloužit jako kontrolní seznam záležitostí týkajících se všech případů. Auditor malého podniku využívá při určování obsahu spisu auditora v každém konkrétním případě svého úsudku.

33. Bez ohledu na velikost podniku však auditor zaznamenává do spisu auditora:

    a) plán auditu,
    b) program auditu s uvedením povahy, časového rozvržení a rozsahu prováděných auditorských postupů,
    c) výsledky provedených postupů a
    d) závěry vycházející z důkazních informací získaných spolu s důvody a závěry týkajícími se všech významných záležitostí, které vyžadují použití úsudku.

Standard ISA 240 „Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky“

34. Příloha 1 standardu ISA 240 obsahuje příklady faktorů ovlivňujících výskyt podvodů. Příkladem relevantním pro malé podniky je následující faktor: „ve vedení dominuje jediná osoba nebo malá skupina osob bez vyvažujících kontrol, jako je účinný dohled vykonávaný osobami pověřenými řízením“. Přestože přítomnost dominantního vlastníka-vedoucího pracovníka je z pohledu celého kontrolního prostředí důležitým faktorem, jelikož potřeba schvalování vedením by mohla vyrovnat jinak slabé kontrolní postupy a snížit riziko výskytu podvodu spáchaného nebo chyby zaviněné zaměstnancem, mohla by být potenciální slabinou, protože poskytuje vedení příležitost nedodržovat stanovené kontroly. Přístup vlastníka-vedoucího pracovníka spočívající v obecném řízení záležitostí a v osobním výkonu dohledu může mít významný vliv na přístup auditora. Vyhodnocení dopadu těchto záležitostí provedené auditorem je podmíněno znalostí příslušné jednotky a bezúhonností vlastníka-vedoucího pracovníka. Mezi příklady

záležitostí, k nimž auditoři při provádění tohoto hodnocení přihlížejí, patří následující skutečnosti:

- zda má vlastník-vedoucí pracovník konkrétní důvod (např. závislost vlastníka-vedoucího pracovníka na úspěchu jednotky) zkreslit účetní závěrku, a to ve spojení s možností tak učinit,
- zda vlastník-vedoucí pracovník nerozlišuje mezi osobními a obchodními transakcemi,
- zda je životní styl vlastníka-vedoucího pracovníka v zásadní míře neodpovídá úrovni jeho ohodnocení (sem patří další zdroje příjmů, o kterých se auditor může dovědět např. při zpracování daňového přiznání vlastníka-vedoucího pracovníka),
- časté změny odborných poradců,
- zda bylo datum zahájení auditu opakovaně posouváno nebo zda existuje blíže nevysvětlený požadavek na dokončení auditu v nepřiměřeně krátké době,
- nezvyklé transakce na konci roku, které mají významný vliv na zisk,
- nezvyklé transakce s propojenými osobami,
- úhrady poplatků nebo provizí prodejcům a poradcům, jejichž výše se zdá být nepřiměřená,
- úvěrové účty, na které nejsou zasílány žádné platby nebo které nenesou úrok a k nimž není vlastník-vedoucí pracovník schopen podat uspokojivé vysvětlení,
- zálohy poskytnuté třetím stranám nebo přijaté od třetích stran za dodávku zboží a služeb, proti nimž nebylo po nepřiměřeně dlouhou dobu poskytnuto žádné zboží ani služby,
- spory s finančními úřady,
- nezvyklé zdržení při poskytování vysvětlení nebo prohlášení vyžadovaných auditorem u nezvyklých transakcí.

35. Odstavec 20 standardu ISA 240 vyžaduje, aby auditor při plánování audit projednal s ostatními členy auditorského týmu náchylnost účetní jednotky k výskytu významných nesprávností v účetní závěrce zapříčiněných spácháním podvodu nebo existencí chyby. Řada auditů malých podniků je prováděna pouze partnerem zakázky (který může být samostatným podnikatelem). V takových situacích není tento požadavek relevantní, ale partner zakázky, který bude sám plánovat provádění auditu, zváží, zda a kde je pravděpodobný výskyt chyb nebo jakým způsobem by mohlo dojít ke spáchání podvodu při hodnocení rizik významných nesprávností a navrhování dalšího postupu při reagování na tato rizika.

36. Odstavec 22 standardu ISA 240 vyžaduje, aby auditor při plánování auditu, mimo jiné, získal dotazováním vedení:

a) Porozumění tomu, jak vedení podniku hodnotí riziko významného zkreslení účetní závěrky v důsledku spáchání podvodu a porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému, které vedení zavedlo do užívání, aby toto riziko podchytilo, a
b) přehled o tom, jak vedení chápe úlohu zavedeného účetního a vnitřního kontrolního systému při prevenci či odhalování chyb.

V malých podnicích může být hodnocení vlastníka-vedoucího pracovníka méně formální a méně časté, případně nemusí být prováděno vůbec. Jak již bylo uvedeno v odstavcích 12 až 18 tohoto pokynu, mohou existovat omezené nebo méně oficiální účetní a vnitřní kontrolní systémy.Auditor přesto provádí dotazování, neboť mu umožňuje získat přehled o opatřeních, která vlastník-vedoucí pracovník přijal v zájmu prevence a odhalování výskytu podvodů a chyb. Dotazování je také důležité při získávání přehledu o postoji vlastníka-vedoucího pracovníka ve vztahu k podvodu a chybám.

37. Odstavec 51a) standardu ISA 240 vyžaduje, aby auditor získal písemná prohlášení od vedení, ve kterých vedení uznává svou odpovědnost za zavedení a používání účetního a vnitřního kontrolního systému, jejichž účelem je zajistit prevenci a odhalení podvodů a chyb. Jak bylo uvedeno v odstavcích 12 až 18 tohoto pokynu, mohou existovat omezené nebo méně oficiální účetní a vnitřní kontrolní systémy. V důsledku toho může dojít vlastník-vedoucí pracovník k názoru, že není možné předložit požadovaná prohlášení. Odpovědnost za prevenci a odhalování podvodů a chyb má v prvé řadě vedení, bez ohledu na velikost jednotky. Je proto důležité získat potvrzení o tom, že vlastník-vedoucí pracovník tuto svou odpovědnost uznává. Toto potvrzení by mohlo být rozšířeno tak, aby pokrývalo i vyvažující kontroly (viz odstavec 16 tohoto pokynu). Pokud vlastník-vedoucí pracovník odmítne poskytnout požadované prohlášení, dochází k omezení rozsahu a auditor vyjádří výrok s výhradou nebo výrok odmítne.

38. Odstavec 51d) standardu ISA 240 vyžaduje, aby auditor získal písemná prohlášení od vedení o tom, že vedení předložilo auditorovi výsledky svého vyhodnocení rizika, že účetní závěrka by mohla být významně zkreslena v důsledku výskytu podvodu. Jak bylo zmíněno v odstavci 36 tohoto pokynu, vlastník-vedoucí pracovník malého podniku nemusel takové hodnocení provést, a mohl tudíž dojít k názoru, že není možné požadované prohlášení poskytnout. Auditor požádá vlastníka-vedoucího pracovníka, aby v písemném prohlášení uvedl, že toto hodnocení nebylo provedeno, a popsal veškerá opatření, která vlastník-vedoucí pracovník přijal v zájmu zajištění prevence a odhalování podvodů a chyb. Jestliže vlastník-vedoucí pracovník odmítne požadované prohlášení poskytnout, dochází k omezení rozsahu a auditor vyjádří výrok s výhradou nebo výrok odmítne.

Standard ISA 250 –„ Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky“

39. Standard ISA 250 vyžaduje, aby auditor získal obecný přehled o právním a regulačním rámci, do kterého jednotka spadá. Kromě zákonů a nařízení, které se týkají přímo přípravy účetní závěrky, mohou existovat další zákony a nařízení, které vytvářejí právní rámec pro provoz jednotky a které jsou z pohledu schopnosti jednotky provádět svou podnikatelskou činnost zásadní. Vzhledem k tomu, že činnost většiny malých podniků není nikterak komplikovaná, jsou i právní a regulační rámce, do kterých spadají, méně složité než prostředí, v němž působí větší podniky nebo firmy s různorodějšími předměty podnikání.

40. Jakmile auditor malého podniku určí všechny zákony a nařízení, které jsou pro dané odvětví relevantní, jsou tyto informace zaznamenány jako stálé informace, které jsou součástí znalostí o jednotce a které jsou v případě potřeby v následujících letech ověřovány a aktualizovány.

Standard ISA 260 –„Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky“

41. Odstavec 5 standardu ISA 260 vyžaduje, aby auditor rozpoznal příslušné osoby pověřené řízením podniku, a s těmito vyměňoval informace o auditorských záležitostech související s řízením. Struktura řízení nemusí být v malém podniku výrazně vymezena nebo se může stát, že osoby pověřené řízením malého podniku jsou zároveň pověřeny vedením jednotky. Dalším příkladem mohou být manželé nebo manželky či další příbuzní, kteří nemusejí být nutně zapojeni do každodenního dohledu nad činností jednotky nebo do jejího řízení.Auditor zjistí, které osoby jsou pověřeny dohledem a řízením malého podniku.

Standard ISA 300 – „Plánování auditu účetní závěrky“

42. Audity malých podniků jsou prováděny velmi malými auditorskými týmy, v řadě případů je provádí partner zakázky (nebo samostatný auditor) spolu s jedním asistentem auditora (nebo bez něj). V malém týmu je koordinace a komunikace mezi jeho členy jednodušší. Plánování auditu malého podniku nemusí být složitým ani časově náročným úkolem, záleží na velikosti jednotky a komplexnosti auditu. U některých malých auditů může být např. plánování provedeno na schůzce s vlastníkem-vedoucím pracovníkem jednotky nebo v okamžiku, kdy budou auditorovi poskytnuty účetní záznamy jednotky pro účely auditu. Plánování auditu však může být zahájeno po dokončení auditu předchozího období, neboť auditor má dostatek podkladů k plánování dalšího období. Zvláště užitečné mohou být stručné poznámky ve spisu sestavené v této době, které vychází z prověrky spisu auditora a nejdůležitějších záležitostí zjištěných během právě dokončeného auditu. Tyto poznámky ve spisu upravené tak, aby zohlednily změny, k nimž dojde během následujícího období, by pak mohly být východiskem při plánování dalšího auditu. Velmi důležitou součástí plánování jsou diskuze s vlastníkem-vedoucím pracovníkem, především v případě prvního auditu prováděného v jednotce. Tyto diskuze nemusejí probíhat na schůzích svolaných zvlášť pro tento účel, ale mohou se často odbývat v rámci jiných schůzek, rozhovorů i v korespondenci.

43. V zásadě platí, že plánování zahrnuje navržení obecné strategie (zohledněné v plánu celkového auditu) a podrobný postup při realizaci této strategie ve spojitosti s povahou, časovým průběhem a rozsahem auditorských prací (zohledněných v programu auditu). Praktický přístup k auditu malého podniku však nemusí nutně znamenat pořizování velkého množství dokumentace. V případě malého podniku, u kterého mohou být podrobnosti celkového plánu vzhledem k velikosti a povahy jednotky náležitě zdokumentovány v programu auditu, případně naopak, nemusí být nutné

pořizovat samostatnou dokumentaci pro účely plánování i stanovení programu. Používají-li se standardní programy auditu, jsou náležitě upraveny a přizpůsobeny konkrétním potřebám daného klienta.

Standard ISA 310 –„Znalost podnikání[3]“

44. V příloze standardu ISA 310 je uveden seznam záležitostí, k nimž může auditor přihlížet v souvislosti se znalostmi podnikání. Ne všechny uvedené faktory se však vztahují ke všem zakázkám a zároveň seznam nelze ani považovat za vyčerpávající. Auditor malého podniku může často zjistit, že mnohé body tohoto seznamu jsou jednoduše irelevantní. Tuto přílohu proto není vhodné považovat za kontrolní seznam, který je možné použít u všech auditů. Pro auditora však může být dostačující, pokud použije kontrolní seznam vhodně upravený tak, aby odpovídal podmínkám konkrétního malého podniku; tento kontrolní seznam může být v následujících letech ověřován a aktualizován.

45. Auditor malého podniku má často podrobné a aktuální znalosti podnikání díky tomu, že je v průběžném úzkém kontaktu s vlastníkem-vedoucím pracovníkem jednotky. Tento vztah je často zdrojem informací o záležitostech jako:

- činnosti malého podniku, jeho hlavní produkty a služby a odvětví, v němž podnik působí,
- styl vedení podniku, jeho cíle a postoje vlastníka-vedoucího pracovníka,
- všechny plánované změny povahy, vedení nebo vlastnictví jednotky,
- tendence v ziskovosti nebo likviditě a dostatečnost pracovního kapitálu,
- právní či regulační problémy, které jednotce hrozí, včetně vztahu s finančními orgány,
- účetní záznamy,
- kontrolní prostředí.

46. U všech auditů, bez ohledu na velikost jednotky, je neméně důležité zdokumentování auditorových znalostí podnikání. Rozsah této dokumentace však závisí na složitosti jednotky a na počtu osob, které budou do auditu zapojeny. Malé podniky nejsou obyčejně složité a jejich auditu se zřídka účastní větší týmy asistentů. V mnoha případech může být audit prováděn partnerem zakázky, případně s jedním asistentem.Auditor malého podniku připraví dokumentaci v rozsahu dostatečném k:
    a) Umožnění řádného naplánování auditu a
    b) podchycení veškerých změn v povinnostech auditorské firmy, jako jsou změny partnera zakázky nebo odchod, nemoc či pracovní neschopnost asistentů.

[3] Standard ISA 315 – „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ vydaný v říjnu 2003 obsahuje zvláštnosti při auditu malých podniků a vztahuje se na audity účetních závěrek na období začínající dnem 15. prosince 2004 nebo po tomto datu. Odstavce 44 až 46 této směrnice budou po vstupu standardu ISA 315 v platnost zrušeny.

Formát této dokumentace obvykle nebývá příliš složitý a její obsah je tak stručný, jak jen to okolnosti dovolují.

Standard ISA 320 –„Významnost z hlediska auditu“

47. „Významnost“ je v Rámci pro přípravu a prezentaci účetní závěrky Výboru pro Mezinárodní účetní standardy definována takto: „Informace je významná, pokud její opomenutí nebo zkreslení může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti položky nebo chyby a je posuzována za specifických okolností opomenutí či nesprávného podání informace. Významnost je třeba chápat jako určitou prahovou či zlomovou hodnotu, nikoli jako primární kvalitativní charakteristiku, kterou informace musí mít, má-li být užitečná.

Fáze plánování

48. Pro účely plánování auditu je obecně nezbytné hodnotit významnost z pohledu kvalitativního a kvantitativního.Jedním účelem tohoto předběžného posouzení významnosti je zaměřit pozornost auditora při určování strategie auditu na významnější položky účetní závěrky. Jelikož neexistují žádná závazná vyjádření týkající se toho, jak má být významnost posuzována na rovině kvantitativní, používá auditor v každém případě odborný úsudek a přihlíží ke konkrétním okolnostem. Jeden z přístupů k hodnocení kvantitativní významnosti spočívá v použití procentuální části klíčové hodnoty z účetní závěrky, jakou je např.:

    - hospodářský výsledek před zdaněním (upravený, v případě potřeby, o dopad všech nezvyklých hodnot výdajových položek, jako je finanční odměna vlastníka-vedoucího pracovníka),
    - výnosy,
    - bilanční suma.

49. V případě malých podniků nemá auditor často při zahájení auditu k dispozici návrh účetní závěrky. V takové situaci využije auditor nejlepší údaje, jaké v té době k dispozici má, např. obratová předvaha za běžný rok. Často je snazší získat odhad výnosů běžného roku než odhad hospodářského výsledku nebo bilanční sumy. Při předběžném posuzování významnosti se obvykle vypočítá významnost z ověřené účetní závěrky za předchozí rok upravené o známé okolnosti související s rokem, který je předmětem auditu.

50. Určování významnosti jako procenta z hospodářského výsledku před zdaněním nemusí být vhodné, nachází-li se jednotka v bodě nebo blízko bodu, kdy se výnosy blíží nákladům, protože v takové chvíli by mohla být získaná významnost příliš nízká, což by vedlo k provádění zbytečně velkého počtu auditorských procedur. V takových případech může auditor použít metodu určení procenta např. z výnosů nebo bilanční sumy. Významnost může být případně hodnocena ve vztahu k určeným hladinám významnosti z předchozích let a k běžné výši hospodářského výsledku. Kromě posuzování významnosti na úrovni celé účetní závěrky určuje auditor významnost ve

spojitosti se zůstatky jednotlivých účtů, se skupinami transakcí a významnost informací zveřejňovaných v příloze k účetní závěrce.

Určení významnosti při hodnocení výsledků auditorských postupů

51. Bez ohledu na východiska určování významnosti pro účely plánování auditu přehodnotí auditor významnost při hodnocení výsledků auditorských postupů. Toto přehodnocení bere v úvahu konečnou verzi návrhu účetní závěrky, v němž jsou zahrnuty všechny úpravy a informace získané v průběhu auditu.

52. Přestože významnost je ve fázi vydávání zpráv posuzována z pohledu kvantitativního, neexistuje žádná jasná hranice její výše, pouze rozpětí hodnot, ve kterém auditor uplatňuje svůj úsudek. Hodnoty nad horní hranicí rozpětí mohou být považovány za významné, hodnoty pod spodní hranicí mohou být považovány za nevýznamné, i když oba předpoklady mohou být vyvráceny při použití kvalitativního hodnocení.

53. Přestože plánování mohlo vycházet z kvantitativního určení významnosti, výrok auditora bude brát v potaz nejen výši, ale také kvalitativní povahu neupravených nesprávností v účetní závěrce.

Standard ISA 400 – „Vyhodnocení rizik a vnitřní kontrola[4]“

Přirozené riziko

54. Při auditu malého podniku je kontrolní riziko odhadnuto nebo určeno jako vysoké, alespoň u některých aspektů účetní závěrky. Určení přirozeného rizika u těchto aspektů má zásadní význam, jelikož má přímý vliv na rozsah testů věcné správnosti. Určování přirozeného rizika malého podniku provází potíže, např. riziko může být zvýšené v důsledku koncentrace vlastnictví a řízení. Auditorovo určení přirozeného rizika v malém podniku závisí na konkrétních rysech tohoto podniku. Pečlivé určení přirozeného rizika u významných aspektů účetní závěrky, které se neomezí na předpoklad, že toto riziko je vysoké, může auditorovi umožnit provést audit efektivněji a přínosněji.

Kontrolní riziko

55. Seznámení se s kontrolním prostředím má pro pochopení kontrolního rizika zásadní význam. Auditor posuzuje celkový vliv vlastníka-vedoucího pracovníka a dalších důležitých pracovníků. Auditor např. posuzuje, zda vlastník-vedoucí pracovník dává najevo svůj pozitivní přístup ke kontrolám, a zjišťuje, v jakém rozsahu jsou vlastník-vedoucí pracovník a další klíčoví pracovníci zapojeni do každodenního provozu jednotky.

[4] Standardy ISA 315–„Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ a ISA 330–„Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocení rizika“ vydané v říjnu 2003 popisují záležitosti, k nimž je třeba přihlížet při auditu malých podniků a které se vztahují k auditům účetních závěrek za období začínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu. Odstavce 54 a 65 této prováděcí směrnice budou po vstupu těchto nových standardů ISA v platnost zrušeny.

56. Po obeznámení se s účetním a vnitřním kontrolním systémem provede auditor předběžné vyhodnocení kontrolního rizika na úrovni tvrzení u každého významného zůstatku účtů nebo skupiny transakcí. Rozsah testů věcné správnosti může být omezen, pokud šetření a testování prokáže, že je možné se na tyto kontroly spolehnout. Mnohé z vnitřních kontrol vhodných pro velké podniky však nejsou v malých podnicích použitelné, a v důsledku toho nemusí být možné spoléhat se na to, že vnitřní kontroly odhalí podvod či chybu. Např. rozdělení pravomocí a odpovědností může být v malých podnicích výrazně omezeno, neboť účetní postupy mohou být prováděny pouze několika osobami, které mají povinnosti provozní i správcovské. Podobně platí, že pokud je v podniku jen několik zaměstnanců, nemusí být možné nastavit systém nezávislé kontroly jejich práce.

57. Nedostatečné rozdělení pravomocí a odpovědností a riziko výskytu chyb může být v určitých případech vyváženo dalšími kontrolními postupy, jako je používání přísných kontrol dohledu vlastníkem-vedoucím pracovníkem na základě přímé osobní znalosti jednotky a zapojení do realizace transakcí. To však může přinést nová rizika jako možnost, že vedení nebude dodržovat stanovená pravidla, nebo výskyt podvodu. Mezi velké problémy patří zejména možné podhodnocení hospodářského výsledku zapříčiněné nezaúčtováním nebo špatným zaúčtováním výnosů. V situacích, kdy je rozdělení pravomocí a odpovědností omezené a chybějí důkazy o fungování kontrol dohledu, může být nutné získat důkazní informace, které by podpořily výrok auditora o účetní závěrce, pouze prostřednictvím testů věcné správnosti.

58. Auditor malého podniku může na základě svého přehledu o účetním systému a kontrolním prostředí dojít k předpokladu, že kontrolní riziko je vysoké, i bez plánování či provádění podrobných postupů (jako jsou testy kontrol), které by toto hodnocení podpořily. I tam, kde se kontroly zdají být účinné, může být pro auditora vhodnější omezit auditorské postupy na testy věcné správnosti.

59. Auditor upozorní vedení na významné nedostatky v návrhu nebo v provozu účetního a vnitřního kontrolního systému, kterých si povšiml. Toto sdělení může též obsahovat doporučení ke zlepšení situace. Tato doporučení jsou zvláště cenná ve vztahu k navrhování účetního a vnitřního kontrolního systému malého podniku.

Zjišťovací riziko

60. Auditor používá hodnocení přirozeného a kontrolního rizika k určení testů věcné správnosti, které poskytnou důkazní informace důležité ke snížení zjišťovacího rizika, a tudíž i auditorského rizika, na přijatelnou úroveň. V některých malých podnicích, např. v takových, kde je většina transakcí hrazena v hotovosti a kde neexistuje žádný stálý model nákladů a marží, nemusí důkazní informace k podpoře výroku o účetní závěrce bez výhrady stačit.

Standard ISA 401 – „Provádění auditu v prostředí počítačových informačních systémů[5]“

61. Stále větší dostupnost počítačových účetních systémů, které jsou schopny splnit funkční požadavky i ekonomické možnosti malých podniků má dopad na audit malých podniků.Účetní systémy malých podniků často využívají osobní počítače. IAPS 1001 – „Prostředí IT – samostatné osobní počítače“ poskytuje další vodítka ve spojitosti se zvláštnostmi takového prostředí.

62. U malých podniků je pravděpodobné, že používají jednodušší hardware a software než velké společnosti (často pořízený formou hotových „balíčků“, nikoli vyvinutý interně). Auditor má nicméně dostatečný přehled o počítačovém informačním systému, aby mohl plánovat, řídit a ověřovat prováděnou práci a dohlížet na její provádění. Auditor může zvážit, zda je nutné při auditu využít specializovaných dovedností.

63. S ohledem na omezené rozdělení pravomocí a odpovědností může používání počítačů v malém podniku zvyšovat kontrolní riziko. Pro uživatele je např. běžné, že mohou v účetním systému provádět dvě či více z následujících funkcí:

    - pořizování a schvalování zdrojových dokumentů,
    - vkládání dat do systému,
    - ovládání počítače,
    - provádění změn v programech a v datových souborech,
    - používání nebo distribuce výstupů,
    - upravování operačních systémů.

64. Používání počítačových informačních systémů malými podniky může auditorovi pomoci při získávání jistoty ve vztahu k přesnosti a náležitosti účetních záznamů tím, že snižuje kontrolní riziko. Počítačové informační systémy mohou být lépe organizovány, mohou být méně závislé na dovednostech osob, které je používají, a méně náchylné ke zmanipulování než nepočítačové systémy. Schopnost auditora získat příslušné zprávy a další informace může být také zlepšena.Kvalitní počítačové systémy usnadňují zajištění přesnosti vedení podvojného účetnictví a odsouhlasování analytické evidence na kontrolní účty.Příprava zpráv a bankovních rekonciliací by mohla probíhat efektivněji a přesně podle stanovených termínů a zlepšila by dostupnost zpráv a dalších informací pro auditora. Jistota, kterou tyto funkce poskytují, jsou-li ovšem správně vyhodnocovány a testovány, může auditorovi dovolit omezit objem testů věcné správnosti prováděných u transakcí a zůstatků.

65. Obecné zásady popsané v IAPS 1009 – „Softwarové techniky pro podporu auditu“ se vztahují také na počítačová prostředí malých podniků a poskytují další vodítko v souvislosti se zvláštnostmi těchto prostředí. V mnoha případech, kdy je zpracováván menší objem dat, mohou být ovšem manuální metody finančně výhodnější.

[5] Viz poznámka 4.

Standard ISA 500 – „Důkazní informace“[6]

66. Standard ISA 500 uvádí, že i když důkazní informace mohou být získány různými způsoby, např. také vhodnou kombinací testů spolehlivosti a testů věcné správnosti, mohou být za určitých okolností důkazy získány z testů věcné správnosti samotných. Typickým příkladem takových okolností by byla situace, kdy je rozdělení pravomocí a odpovědností omezené a chybějí důkazy o dohledu, jak je tomu v mnoha malých podnicích.

67. Při auditu malých podniků existují potíže při získávání důkazních informací na podporu ujištění o úplnosti. Hlavní důvody jsou dva:

    a) vlastník-vedoucí pracovník zaujímá dominantní postavení a může zajistit, aby některé transakce nebyly zaúčtovány a
    b) v jednotce nemusejí být zavedeny vnitřní kontrolní postupy, které by zajistily tvorbu listinných důkazů toho, že jsou zaúčtovány všechny transakce.

68. Auditor přistupuje k plánování a provádění auditu s odborným skepticismem. Chybějí-li důkazy o opaku, má auditor právo přijmout prohlášení jako pravdivá a účetní záznamy jako správné.

69. Auditor malého podniku nemusí předpokládat, že vnitřní kontroly úplnosti důležitých hodnot, jako jsou výnosy, budou omezené. Mnohé malé podniky mají jistou formu numerických systémů k řízení expedice zboží nebo poskytování služeb. Kde takovýto systém zajišťuje úplnost, může auditor získat důkazní informace o jeho fungování pomocí testů spolehlivosti, které pomohou při určování toho, zda nemusí být kontrolní riziko posouzeno jako vysoké, a je tudíž možné snížit rozsah testů věcné správnosti.

70. Pokud nejsou zavedeny žádné vnitřní kontroly relevantní ve vztahu k ujištění, může auditor získat dostatečné důkazy z testů věcné správnosti samotných. Mezi tyto postupy může patřit:

    - porovnávání zaúčtovaných hodnot s částkami vypočítanými na základě dat zaúčtovaných samostatně, např. u vydaného zboží zaúčtovaného ve skladové evidenci, by se mohlo očekávat, že povede ke vzniku tržeb, a u výkazů práce nebo u časových záznamů by se mohlo očekávat, že povedou k vyúčtování plateb zákazníkům,
    - porovnávání celkového množství zboží s objemy nakoupenými a prodanými,
    - analytické postupy,
    - externí konfirmace,
    - prověrka transakcí po datu účetní závěrky.

[6] Standard ISA 500 – Důkazní informace, který byl novelizován a vydán v říjnu 2003, obsahuje popis zvláštností při auditu malých podniků a vztahuje se na audity účetních závěrek za období začínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu. Odstavce 66 až 70 této prováděcí směrnice budou po vstupu novelizovaného standardu ISA v platnost zrušeny.

Standard ISA 520 –„Analytické postupy“

Analytické postupy při plánování auditu

71. Auditor používá analytické postupy při plánování auditu. Povaha a rozsah analytických postupů při plánování auditu malého podniku mohou být omezeny včasností zpracování transakcí malým podnikem a nedostatkem spolehlivých finančních informací v daném okamžiku. V malých podnicích nemusejí být k dispozici mezitímní nebo měsíční účetní informace, které by mohly být použity pro účely analytických postupů ve fázi plánování. Auditor může místo toho provést rychlou prověrku hlavní knihy nebo jiných účetních záznamů, kterou jsou v dané chvíli k dispozici. V mnoha případech nemusí být k dispozici žádné doložené informace, které by mohly být pro tento účel použity, a auditor může požadované údaje získat prostřednictvím rozhovorů s vlastníkem-vedoucím pracovníkem.

Analytické postupy jako testy věcné správnosti

72. Analytické postupy mohou být často finančně výhodným prostředkem k získání důkazů požadovaných auditorem. Auditor vyhodnotí kontroly přípravy informací používaných v rámci analytických postupů. Jsou-li tyto kontroly účinné, bude auditor moci více důvěřovat spolehlivosti informací, a tudíž i výsledkům analytických postupů.

73. Někdy může být vhodný jednoduchý model prognózování. Pokud např. malý podnik zaměstnává známý počet pracovníků, kterým po dané období vyplácí odměny v pevných sazbách, je obvykle možné, aby auditor použil tato data k vypracování odhadu celkových mzdových nákladů za dané období s vysokou mírou přesnosti, a získal tak důkazní informaci o důležité položce účetní závěrky a snížil potřebu testování podrobností ze mzdové agendy. V rámci analytických postupů je možné využít také obecně rozšířené obchodní údaje (např. ziskové marže u různých druhů maloobchodních subjektů), a získat tak důkazy na podporu správnosti zaúčtovaných položek. Rozsah analytických postupů při auditu malých podniků může být omezený z důvodu nedostatku informací, z nichž tyto postupy vycházejí.

74. Prognózovací analytické postupy mohou být často účinným prostředkem testování úplnosti, pokud mohou být výsledky odhadnuty s přiměřenou mírou přesnosti a spolehlivosti. Odchylky od očekávaných výsledků mohou naznačit možná opomenutí, která nebyla odhalena jinými testy věcné správnosti.

75. Různé druhy analytických postupů však poskytují různou míru jistoty. Analytické postupy spočívající např. v odhadu celkových výnosů z pronájmu u budovy rozdělené na bytové jednotky, s přihlédnutím k sazbám nájemného, k počtu bytů a míře obsazenosti, mohou být velmi přesvědčivým důkazem a mohou vyloučit potřebu dalšího ověřování pomocí testů podrobností. Naproti tomu výpočet a porovnání obchodních marží jako prostředku potvrzení hodnoty výnosů může být méně přesvědčivým zdrojem důkazů, ale může poskytnout užitečné potvrzení skutečnosti, pokud je použito ve spojení s dalšími auditorskými postupy.

Analytické postupy jako součást celkové prověrky

76. Analytické postupy obvykle prováděné v této fázi auditu se velmi podobají postupům, které by byly použity při plánování auditu. Patří mezi ně:

- porovnávání účetní závěrky za běžný rok se závěrkami za předchozí roky,
- porovnávání účetní závěrky s rozpočty, prognózami nebo s očekáváními vedení,
- prověřování tendencí ve vývoji důležitých ukazatelů týkajících se účetní závěrky,
- posuzování toho, zda účetní závěrka náležitě zohledňuje všechny změny v jednotce, se kterými je auditor obeznámen,
- zjišťování informací o nevysvětlených nebo neočekávaných prvcích účetní závěrky.

Standard ISA 530 –„Výběr vzorků a další výběrové testy“

77. Existuje celá škála způsobů, jak vybírat položky k testování; při volbě vhodné metody se auditor řídí otázkou účinnosti. Auditor má k dispozici následující možnosti:

a) výběr všech položek (stoprocentní prověření),
b) výběr konkrétních položek, nebo
c) výběr vzorků pro účely auditu.

78. Vzhledem k malým souborům je u malých podniků možné testovat:

a) 100 % souborů, nebo
b) 100 % určité části souborů, např. všechny položky nad určitou hodnotu, pomocí analytických postupů použitých u zůstatku souborů, je-li významný.

79. Nejsou-li přijaty výše popsané metody získávání důkazních informací, auditor zváží použití postupů spočívajících ve výběru vzorků pro účely auditu. Jestliže se auditor rozhodne použít výběr vzorků, budou se stejné související zásady vztahovat na malé i velké podniky. Auditor vybere vzorek položek tak, aby bylo možné očekávat, že se jedná o reprezentativní vzorek souborů.

Standard ISA 545 – „Audit ocenění reálnou hodnotou a jejího vykazování“

80. V souladu s odstavcem 4 standardu ISA 545 vedení odpovídá za oceňování reálnou hodnotou a za zveřejňování informací o něm v účetní závěrce. Vedení je dále odpovědné za zavedení účetního procesu a procesu vydávání finančních zpráv a výkazů pro účely určování reálné hodnoty a zveřejňování informací o ní, pro účely výběru vhodných oceňovacích metod, určování a náležité dokládání všech významných použitých předpokladů, přípravy ocenění a zajištění toho, aby prezentace ocenění reálnou hodnotou a

zveřejnění informací o ní bylo v souladu se stanoveným rámcem jednotky pro finanční výkaznictví.

81. V souladu s odstavcem 11 standardu ISA 545 může být, v některých případech, určování reálné hodnoty, a tudíž i proces zavedený vedením k jejímu určování, jednoduché a spolehlivé. Vedení např. může být schopno odkázat na zveřejněné cenové nabídky při určování reálné hodnoty obchodovatelných cenných papírů vlastněných jednotkou. Oceňování reálnou hodnotou je však často záležitostí složitou a je spojeno s nejistotou týkající se uskutečnění budoucích událostí či jejich výsledku, a součástí oceňování proto musí být sestavení předpokladů, jež mohou vyžadovat použití úsudku.

82. Vlastník-vedoucí pracovník malého podniku nemusí mít kromě zveřejněných cenových nabídek žádné další znalosti a zkušenosti potřebné k plnění povinností spojených s oceňováním reálnou hodnotou zmíněných v odstavci 80.Auditor si je vědom toho, že využití práce experta, např. nezávislého odhadce, může představovat pro malý podnik významný náklad. Je-li to však v daných podmínkách považováno za nezbytné, doporučí auditor vlastníkovi-vedoucímu pracovníkovi využití služeb experta.

83. Jakákoli pomoc poskytnutá auditorem by mohla ohrozit jeho nezávislost. Auditor se musí odvolávat na odstavce 8.171 až 8.176 Kodexu, které obsahují vodítka oceňovacích služeb, které by mohly představovat riziko, a faktorů, které lze vzít do úvahy, aby se tomuto riziku zabránilo.

84. Odstavec 63 standardu ISA 545 vyžaduje, aby auditor získal písemné prohlášení vedení týkající se přiměřenosti významných předpokladů včetně toho, zda náležitě zohledňují záměr a schopnost vedení provádět jménem jednotky určité úkony, které si vyžádá oceňování reálnou hodnotou nebo zveřejňování informací o něm. Z důvodů popsaných v odstavci 82 se může vlastník-vedoucí pracovník domnívat, že není možné požadovaná prohlášení předložit. Za ocenění reálnou hodnotou a zveřejnění informací o něm v účetní závěrce odpovídá vlastník-vedoucí pracovník. Pokud odmítne požadovaná prohlášení poskytnout, dochází tím k omezení rozsahu a auditor vyjádří výrok s výhradou nebo odmítnutí výroku.

Standard ISA 550 –„Propojené osoby“

85. Mezi malým podnikem a vlastníkem-vedoucím pracovníkem nebo mezi malým podnikem a jednotkami spojenými s vlastníkem-vedoucím pracovníkem jsou často uzavírány významné transakce. Malé podniky samy obvykle nemají zavedena propracovaná pravidla a postupy ani kodexy chování související s transakcemi s propojenými osobami. Transakce s propojenými osobami jsou zcela obvyklým prvkem v činnosti jednotek, které jsou vlastněny a vedeny jednou osobou nebo rodinou. Může se dále stát, že vlastník-vedoucí pracovník nechápe zcela správně definici propojené osoby, zejména pokud příslušné účetní standardy považují některé vztahy za propojené a jiné nikoli. Poskytování prohlášení vedení ve vztahu k úplnosti informací zveřejněných v účetní závěrce může zahrnovat poskytování vysvětlení technické definice propojené osoby auditorem.

86. Auditor malého podniku obyčejně provádí při identifikaci propojených osob a transakcí s propojenými osobami testování věcné správnosti. Pokud ale auditor určí riziko nezveřejnění informací o transakcích s propojenými osobami jako nízké, nemusejí být tyto testy příliš rozsáhlé. Auditor často působí jako auditor dalších jednotek propojených s malým podnikem, což může určování propojených osob usnadnit.

87. Při určování propojených osob, kterými budou často jednotky řízené vlastníkem-vedoucím pracovníkem, je užitečná auditorova podrobná znalost malého podniku. Ta mu může pomoci i při vyhodnocování skutečnosti, zda transakce s propojenými osobami mohly proběhnout bez toho, že by byly zaúčtovány v účetnictví malého podniku.

Standard ISA 560 –„Události po datu účetní závěrky“

Události mezi koncem účetního období a datem zprávy auditora

88. Malé podniky obvykle nemusejí vydávat zprávy krátce po skončení účetního období.Většinou uběhne mezi koncem období a dnem schválení nebo podpisu účetní závěrky vlastníkem-vedoucím pracovníkem v případě malých podniků delší doba než u velkých podniků. Období, které má být pokryto auditorskými postupy týkajícími se událostí po datu účetní závěrky, je tedy v případě auditu malého podniku často delší a možnost výskytu významných událostí, které mohou mít vliv na účetní závěrku, je větší. Standard ISA 560 vyžaduje, aby auditor provedl postupy pokrývající celou dobu od konce účetního období do data zprávy auditora.

89. Postupy týkající se událostí po datu účetní závěrky, které auditor malého podniku provádí, závisejí na informacích, které jsou k dispozici, a především na rozsahu, v jakém byly účetní záznamy od konce období aktualizovány. Pokud účetní záznamy nejsou aktuální a nebyly připraveny zápisy z jednání představenstva jednotky, mohou mít příslušné postupy podobu dotazování vlastníka-vedoucího pracovníka, zaznamenávání jeho odpovědí a prověřování bankovních výpisů. V odstavci 5 standardu ISA 560 jsou uvedeny příklady některých záležitostí, ke kterým by měl auditor přihlédnout během tohoto dotazování.

90. Auditor může, v závislosti na okolnostech, usoudit, že prohlášení vedení by mělo pokrývat i události po datu účetní závěrky. Prohlášení vedení má obvykle stejné datum jako zpráva auditora, takže pokrývá celou dobu od konce účetního období.

91. Vodítko k auditorským postupům týkajícím se případných událostí po datu účetní závěrky v období mezi schválením účetní závěrky a datem zprávy auditora je obsaženo v tomto pokynu v rámci vodítek ke standardu ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“.

Události mezi datem zprávy auditora a datem vydávané účetní závěrky

92. Jestliže se ihned po jednání, na němž je účetní závěrka schválena nebo podepsána, koná výroční valná hromada, nemusí se auditor zabývat samostatně intervalem mezi těmito dvěma daty, neboť doba mezi nimi je krátká.

93. Pokud se auditor seznámí se skutečností, která má na účetní závěrku významný dopad, zváží, zda je nutné účetní závěrku upravit, projedná záležitost s vedením a přijme opatření odpovídající daným okolnostem.

Standard ISA 570 – „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky"

94. Velikost jednotky ovlivňuje její schopnost odolávat nepříznivým vlivům. Malé podniky mohou rychle reagovat a využívat příležitostí, ale nemusejí mít dostatek rezerv, aby zajistily plynulý provoz.

95. Standard ISA 570 vyžaduje, aby auditor posoudil, zda existují události nebo podmínky, které by mohly významně zpochybnit schopnost jednotky zajistit nepřetržité trvání. Mezi podmínky, které jsou u malých podniků zvláště významné, patří riziko, že banky a další věřitelé přestanou jednotku podporovat, možnost ztráty hlavního dodavatele, odběratele nebo klíčového zaměstnance a možnost ztráty práva provozovat činnost na základě uděleného oprávnění, licence nebo jiné právní dohody.

96. Standard ISA 570 poskytuje vodítko k provádění dodatečných auditorských postupů, které mohou být vhodné, pokud jsou odhaleny události nebo podmínky, které mohou významně zpochybnit schopnost jednotky zajistit nepřetržité trvání.Tyto postupy mohou zahrnovat prověrku dokumentace jako prognóz peněžních toků nebo zisků. Při auditu malého podniku auditor obvykle neočekává, že by objevil podrobné prognózy relevantní pro posuzování schopnosti jednotky zajistit nepřetržitě trvání. Nicméně auditor projedná s vlastníkem-vedoucím pracovníkem situaci v jednotce z pohledu této schopnosti, zejména zajištění financování jednotky ve střednědobém a dlouhodobém horizontu. Auditor tyto rozhovory hodnotí s přihlédnutím k podpůrné dokumentaci a svým znalostem podnikání. Auditor si ve spojitosti se zjištěnými skutečnostmi vyžádá písemné prohlášení od vlastníka-vedoucího pracovníka.

97. Je-li malý podnik z větší části financován z úvěru poskytnutého vlastníkem-vedoucím pracovníkem, může být důležité, aby tyto finanční prostředky nebyly odebrány. Například pokračování malého podniku ve své činnosti i přes finanční obtíže může záviset na tom, zda vlastník-vedoucí pracovník podřizuje svou půjčku poskytnutou účetní jednotce ve prospěch přednostního splacení úvěrů bank nebo jiných finančních institucí. V takové situaci se auditor pozorně seznámí s listinnými důkazy o podřízení půjčky vlastníka-vedoucího pracovníka. Pokud je jednotka závislá na další podpoře vlastníka-vedoucího pracovníka, posoudí auditor schopnost vlastníka-vedoucího pracovníka plnit svůj závazek vyplývající z ujednání o poskytování podpory.

Auditor může navíc požádat o písemné prohlášení potvrzující záměr vlastníka-vedoucího pracovníka nebo jeho srozumění se situací.

Standard ISA 580 – „Prohlášení vedení k auditu“

98. V odstavci 6 standardu ISA 580 se uvádí, že pokud se prohlášení vztahují k záležitostem, které jsou významné z hlediska účetní závěrky, pak by měl auditor:

    a) získat potvrzující důkazní informace ze zdrojů uvnitř nebo mimo účetní jednotku,

    b) zhodnotit, zda je prohlášení vedení přiměřené a konzistentní s ostatními získanými důkazními informacemi, včetně dalších prohlášení, a

    c) zvážit, zda lze předpokládat, že osoby podepisující prohlášení k auditu jsou o konkrétních záležitostech dobře informovány.

99. Odstavec 7 standardu ISA 580 uvádí, že prohlášení vedení účetní jednotky k auditu nemůže nahradit jiné důkazní informace, které by podle auditora měly být k dispozici. V případě, že auditor tyto důkazní informace nemůže získat, může tím být omezen rozsah auditu a auditor posoudí dopad této skutečnosti na zprávu auditora. V některých případech však může být prohlášení vedení jedinou důkazní informací, jejíž získání může auditor předpokládat.

100. S ohledem na specifika malých podniků může auditor usoudit, že bude vhodné získat písemná prohlášení od vlastníka-vedoucího pracovníka ve vztahu k úplnosti a přesnosti účetních záznamů a účetní závěrky (např. o zaúčtování všech příjmů). Tato prohlášení sama o sobě neposkytují dostatečné důkazní informace. Auditor vyhodnotí prohlášení společně s výsledky dalších relevantních auditorských postupů, se svými znalostmi podnikání a s přihlédnutím k poznatkům o vlastníkovi-vedoucím pracovníkovi a posoudí, zda by za daných okolností bylo možné předpokládat, že budou k dispozici další důkazní informace. Možnost vzniku nedorozumění mezi auditorem a vlastníkem-vedoucím pracovníkem se sníží, pokud budou ústní prohlášení potvrzena vlastníkem-vedoucím pracovníkem písemně.

101. Vzhledem k povaze malých podniků může dojít vlastník-vedoucí pracovník k názoru, že není možné požadovaná prohlášení poskytnout. Může tomu tak být zejména u zvláštních prohlášení popsaných ve standardech ISA 240, ISA 545 a ISA 570 (viz odstavce 37, 38, 84, 96 a 97 tohoto pokynu). Auditor by měl s vlastníkem-vedoucím pracovníkem projednat důvody, kvůli kterým žádá o poskytnutí těchto prohlášení, a možný dopad toho, že by tato prohlášení nebyla předložena, na zprávu auditora. Jak bylo uvedeno v odstavci 22 této prováděcí směrnice, je vhodné projednat tuto záležitost s vedením při dojednávání podmínek zakázky.

Standard ISA 700 – „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“

102. Cílem auditu je, aby auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace a mohl na jejich základě vyjádřit výrok o účetní závěrce. Mnohdy bude auditor schopen vyjádřit výrok o účetní závěrce malého podniku bez výhrady. Mohou se však vyskytnout situace, kdy bude nutné zprávu auditora upravit.

Omezení rozsahu

103. Jestliže auditor není schopen navrhnout nebo provést postupy k získání dostatečných a vhodných důkazních informací týkajících se úplnosti účetních záznamů, může se jednat o omezení rozsahu auditorovy práce. Toto omezení by vedlo k vyjádření výroku s výhradou nebo, v situaci, kdy jsou možné dopady omezení tak významné, že auditor není schopen výrok o účetní závěrce vyjádřit, k odmítnutí výroku.

104. Pro tento účel je možné použít následující vzorové odstavce:

Příklad odstavců pro zprávu auditora s výhradou, jestliže není doložena úplnost účetních záznamů – omezení rozsahu, které auditorovi nebrání ve vyjádření výroku

Zaúčtované výnosy společnosti zahrnují X USD souvisejících s tržbami v hotovosti. Neexistoval žádný systém kontroly těchto tržeb, na který bychom se mohli při auditu spolehnout, a neexistovaly žádné uspokojivé auditorské postupy, které bychom mohly provést a získat tak přiměřenou jistotu, že byly zaúčtovány všechny tržby v hotovosti.

Podle našeho názoru účetní závěrka, s výhradou případných úprav, jež by mohly být zjištěny jako nezbytné, pokud bychom byli schopni ověřit úplnost a správnost účetnictví ve spojitosti s tržbami, poskytuje věrný a poctivý obraz (případně „zobrazuje ve všech významných aspektech věrně“) o finanční pozici společnosti k ……. a výsledku jejího hospodaření a jejích peněžních toků za uvedený rok v souladu s …..

Příklad odstavců pro zprávu auditora s odmítnutím výroku, jestliže není doložena úplnost účetních záznamů – omezení rozsahu, které je tak významné, že auditor není schopen vyjádřit výrok

Tržby společnosti se uskutečnily výhradně v hotovosti. Neexistoval žádný systém kontroly těchto tržeb, na který bychom se mohli při auditu spolehnout, a neexistovaly žádné uspokojivé auditorské postupy, které bychom mohly provést a získat tak přiměřenou jistotu, že byly zaúčtovány všechny tržby v hotovosti.

Vzhledem k důležitosti záležitosti popsané v předchozím odstavci nevyjadřujeme výrok o účetní závěrce.

Datum vydání a podpisu zprávy auditora

105. Auditor datuje zprávu auditora datem dokončení auditu. Toto datum by nemělo předcházet datum, k němuž vlastník-vedoucí pracovník schválí nebo podepíše účetní závěrku. Schválení může mít podobu prohlášení vedení k auditu. Při auditu malých podniků může auditor z praktických důvodů podepsat zprávu později něž v den, kdy vlastník-vedoucí pracovník účetní závěrku schválí nebo podepíše. Předchozí naplánování postupů finalizace účetní závěrky auditorem a projednání těchto postupů s vedením často zabrání tomu, aby tato situace vznikla. Pokud jí není možné zabránit, existuje možnost, že událost, k níž dojde v tomto mezidobí, by mohla významně ovlivnit účetní závěrku. Auditor proto přijme opatření potřebná k:

    a) získání jistoty, že vlastník-vedoucí pracovník uzná k tomuto pozdějšímu datu svou odpovědnost za správnost účetní závěrky nebo položek, které se v ní objevují, a
    b) zajištění toho, aby postupy k ověření událostí po datu účetní závěrky pokrývaly celou dobu až do tohoto data.

Standard ISA 720 – „Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“

106. Auditor se seznámí s ostatními informacemi, aby odhalil případy významného nesouladu s auditovanou účetní závěrkou. Příkladem „ostatních informací“ obsažených často v účetní závěrce malého podniku je podrobný výkaz příjmů a výdajů, který je obvykle přiložen k auditované účetní závěrce pro daňové účely, a zpráva vedení.

Příloha 1

Komentář k uplatňování mezinárodních auditorských standardů v případech, kdy auditor také zpracovává účetnictví a sestavuje účetní závěrku malého podniku

Tato příloha je relevantní pro auditory, kteří jsou právně a odborně způsobilí zpracovávat účetnictví a sestavovat účetní závěrky pro své zákazníky z řad malých podniků. Při zpracování účetnictví a sestavování účetní závěrky může auditor získat užitečné informace o podniku a záměrech jeho vlastníka-vedoucího pracovníka, o stylu řízení a o morálce. Auditor získá také podrobný přehled o jednotce, který mu pomáhá při plánování a provádění auditu. Auditor si ovšem uvědomuje, že zpracování účetnictví a sestavení účetní závěrky malého podniku jej nezbavuje povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace.-Níže uvedené záležitosti mohou být relevantní při uplatňování Mezinárodních auditorských standardů auditorem, který rovněž zpracovává účetnictví a sestavuje účetní závěrku pro svého klienta, kterým je malý podnik.

Standard ISA 210 – „Podmínky auditorských zakázek“

1. Pokud auditor pomáhal s přípravou účetní závěrky, nemusejí si být vlastníci-vedoucí pracovníci malých podniků plně vědomi svých právních povinností nebo povinností auditora. Vlastníci-vedoucí pracovníci nemusejí vědět, že právě oni odpovídají za správnost účetní závěrky a že audit účetní závěrky se po právní stránce liší od všech ostatních služeb, které auditor poskytuje. Jedním z účelů smluvního dopisu je vyhnout se všem takovýmto nedorozuměním.

2. Odstavec 3 standardu ISA 210 uvádí, že auditor může dohodnout podmínky zakázky spočívající v poskytování dalších služeb v samostatných smluvních dopisech. Sestavení samostatných dopisů však není povinné a v případě malých podniků může být vhodnější použít jediný smluvní dopis společný pro všechny zakázky.

Standard ISA 230 –„Dokumentace“

3. Zpracování účetnictví nebo sestavení účetní závěrky malého podniku auditorem nepředstavuje audit a požadavky standardu ISA 230 se obvykle nevztahují na dokumentování práce provedené při přípravě účetní závěrky.

4. Při určování pravidel pro archivaci spisu auditora malého podniku se předpokládá, že vlastník-vedoucí pracovník si vyžádá kopie spisu auditora obsahujícího účetní informace, které mohou vlastníkovi-vedoucímu pracovníkovi pomoci při řízení podniku. Odstavec 14 standardu ISA 230 uvádí, že spis je majetkem auditora. Auditor může sice na základě svého uvážení zpřístupnit část nebo výňatky svého spisu ověřované účetní jednotce, ale tyto údaje nenahrazují účetní záznamy jednotky. Bylo by vhodné, aby tyto požadavky týkající se účetních záznamů byly stanoveny ve smluvním dopise.

Standard ISA 240 – „Postup auditorů při posuzování možných podvodů a chyb při auditu účetní závěrky“

5. Během poskytování dalších služeb jednotce nebo vlastníkovi-vedoucímu pracovníkovi mohl auditor získat přehled o finanční situaci a životním stylu vlastníka-vedoucího pracovníka. Tento přehled může zvýšit kvalitu auditorova hodnocení přirozeného rizika výskytu podvodu.Blíže nevysvětlené požadavky na přípravu účetní závěrky a dokončení auditu v nezvykle krátké době mohou také naznačovat zvýšené riziko výskytu podvodu nebo chyby.

Standard ISA 250 – „Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky“

6. Většina jednotek podléhá požadavkům týkajícím se přímo přípravy účetní závěrky, včetně příslušných zákonů vztahujících se na fungování společností. Účetní znalosti auditora ve vztahu k legislativě týkající se sestavení účetní závěrky pomáhají vlastníkovi-vedoucímu pracovníkovi zajistit, aby byly příslušné zákonné povinnosti plněny.

Standard ISA 300 – „Plánování auditu účetní závěrky“

7. Pokud auditor zpracovává účetnictví nebo sestavuje účetní závěrku, je nutná dostatečná flexibilita celkového plánu auditu, ve kterém musí být brány v potaz všechny zjištěné rizikové oblasti a důkazy získané při poskytování těchto služeb. Snahou auditora malého podniku je proto přihlížet k vědomostem získaným při zpracování účetnictví nebo sestavení účetní závěrky, aby byl postup při získávání důkazů řádně koordinován a byla zajištěna efektivita prováděných prací.

Standard ISA 400 – „Vyhodnocení rizik a vnitřní kontrola“

8. Při zpracování účetnictví nebo sestavení účetní závěrky se auditor může obeznámit s účetním a vnitřním kontrolním systémem. Posuzuje, zda by měl vyhodnotit a otestovat některé vnitřní kontroly, které by mohly ovlivnit povahu, časové rozvržení a rozsah testů věcné správnosti požadovaných pro účely auditu.

Standard ISA 500 – „Důkazní informace“

9. Auditor malého podniku uplatňuje při zpracování účetnictví nebo sestavování účetní závěrky odborný úsudek při zvažování toho, zda tyto služby povedou ke snížení objemu auditorských prací potřebných k podpoření výroku auditora.Zpracování účetnictví nebo sestavení účetní závěrky obvykle neposkytne veškeré, někdy dokonce žádné, důkazní informace požadované auditorem.Tyto služby obyčejně poskytnou pouze některé z nezbytných důkazů týkajících se úplnosti souboru nebo hodnoty, kterou jsou položky v účetní závěrce oceněny. Důkazní informace však lze často získat ve stejné době, kdy probíhá zpracování účetnictví nebo sestavení účetní závěrky. Zvláštní auditorské práce je obvykle nutné vykonat ve spojitosti

s realizovatelností pohledávek, s oceněním a vlastnictvím zásob, s účetní hodnotou dlouhodobého majetku a investic a s úplností závazků.

Standard ISA 520 –„Analytické postupy“

10. V malých podnicích, v nichž auditor zpracovává účetnictví nebo sestavuje účetní závěrku, budou analytické postupy provedené ve fázi plánování auditu efektivnější, pokud jsou tyto služby dokončeny před ukončením plánování auditu.

Standard ISA 540 – „Audit účetních odhadů“

11. I když vlastník-vedoucí pracovník odpovídá za určení hodnoty odhadu, který má být začleněn do účetní závěrky, je auditor malého podniku často požádán o pomoc nebo doporučení při přípravě účetních odhadů. Tím, že při tomto procesu asistuje, získává auditor zároveň důkazy potřebné ke splnění požadavků standardu ISA 540. Pomoc při tomto procesu však nezbavuje auditora povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se přiměřenosti a náležitosti souvisejících předpokladů použitých při sestavování těchto odhadů.

Standard ISA 545 – „Audit ocenění reálnou hodnotou a jejího vykazování“

12. Přestože za ocenění reálnou hodnotou a za její vykazování v účetní závěrce odpovídá vlastník-vedoucí pracovník, může být auditor malého podniku požádán o pomoc při přípravě ocenění reálnou hodnotou a informací ke zveřejnění.Vedení však zůstává odpovědné za přiměřenost předpokladů, ze kterých ocenění a zveřejnění vycházejí, a auditor podniká příslušné kroky k získání souhlasu vlastníka-vedoucího pracovníka a potvrzení o tom, že si je vědom své odpovědnosti.

13. Tím, že auditor asistuje při přípravě ocenění reálnou hodnotou nebo informací ke zveřejnění, získává zároveň důkazy potřebné ke splnění požadavků standardu ISA 545. Pomoc při tomto procesu však nezbavuje auditora povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se přiměřenosti a vhodnosti souvisejících předpokladů použitých při určování ocenění nebo informací ke zveřejnění.

Standard ISA 550 – „Propojené osoby“

14. Při posuzování rizika toho, že v účetní závěrce nebudou zveřejněny všechny transakce s propojenými osobami, prověřuje auditor záležitosti, které se objevily při přípravě účetních záznamů nebo účetní závěrky malého podniku, při tom, když pomáhal se zpracováním záležitostí z oblasti daní fyzických a právnických osob, nebo při prověřování běžných účtů vlastníka-vedoucího pracovníka.

15. To,spolu s informacemi získanými z rozhovorů s vlastníkem-vedoucím pracovníkem, pomáhá při hodnocení rizika v této oblasti a může poskytnout přiměřený podklad k tomu, aby toto riziko bylo vyhodnoceno jako nízké.

16. Výše popsaná pomoc a úzký vztah mezi auditorem a vlastníkem-vedoucím pracovníkem mohou pomoci při identifikaci propojených osob, mezi které budou většinou patřit podniky řízené vlastníkem-vedoucím pracovníkem.

Standard ISA 570 – „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“

17. V některých malých podnicích může být auditor požádán, aby pomohl vlastníkovi-vedoucímu pracovníkovi s vyhodnocením schopnosti podniku zajistit nepřetržité trvání, případně s přípravou všech potřebných prognóz vývoje peněžních toků nebo zisků. Vlastník-vedoucí pracovník vždy odpovídá za vyhodnocení dodržování předpokladu nepřetržitého trvání jednotky u všech připravovaných informací (i v případě, že auditor asistoval při jejich přípravě) a za přiměřenost předpokladů, ze kterých informace vycházejí. V takové situaci podniká auditor odpovídající kroky k získání souhlasu vlastníka-vedoucího pracovníka a potvrzení o tom, že si je vědom své odpovědnosti.

Standard ISA 580 – „Prohlášení vedení k auditu“

18. Při auditu malého podniku je zvláště důležité, aby auditor získal prohlášení vedení k auditu, ve kterých vlastník-vedoucí pracovník uznává svou odpovědnost za správnou prezentaci účetní závěrky. Tato prohlášení jsou obzvláště významná v případech, kdy auditor sestavoval účetní závěrku a kde existuje nebezpečí, že nebude správně pochopena úloha a odpovědnost auditora ve vztahu k účetní závěrce. Aby byla zajištěna smysluplnost prohlášení, zváží auditor, zda by nebylo vhodné obeznámit vedení s těmito záležitostmi před přípravou prohlášení.

Příloha 2

Zdroje informací o zvláštnostech při auditu malých podniků

V níže uvedené tabulce je seznam Mezinárodních auditorských standardů, u kterých výbor IAASB (a jeho předchůdce IAPC) připravil rozbor zvláštností při auditu malých podniků. V tomto seznamu je uvedeno, kde lze o těchto zvláštnostech nalézt bližší informace.

Standard ISA	**Název**	**Kde najít informace o zvláštnostech auditu malých podniků**
210	Podmínky auditních zakázek	IAPS 1005
220	Řízení kvality auditorské práce	IAPS 1005
230	Dokumentace	IAPS 1005
240	Postup auditorů při posuzování podvodů při auditu účetní závěrky	IAPS 1005
250	Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky	IAPS 1005
260	Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky	IAPS 1005
300	Plánování auditu účetní závěrky	IAPS 1005
310	Znalost podnikání	IAPS 1005 Standard ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ vydaný v říjnu 2003 obsahuje zvláštnosti při auditu malých podniků a vztahuje se na audity účetních závěrek na období začínající dnem 15. prosince 2004 nebo po tomto datu. Odstavce 44 až 46 IAPS 1005 budou po vstupu nového standardu v platnost zrušeny.
320	Významnost z hlediska auditu	IAPS 1005
400	Vyhodnocení rizik a vnitřní kontrola	IAPS 1005 Standardy ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ a ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ vydané v říjnu 2003 popisují záležitosti, k nimž je třeba přihlížet při auditu malých podniků a které se vztahují k auditům účetních závěrek za období

		začínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu. Odstavce 54 až 60 IAPS budou po vstupu těchto nových standardů ISA v platnost zrušeny.
401	Provádění auditu v prostředí počítačových informačních systémů	IAPS 1005 Standardy ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ a ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ vydané v říjnu 2003 popisují záležitosti, k nimž je třeba přihlížet při auditu malých podniků a které se vztahují k auditům účetních závěrek za období začínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu. Odstavce 61 až 65 IAPS budou po vstupu těchto nových standardů ISA v platnost zrušeny.
500	Důkazní informace	IAPS 1005 Standard ISA 500 „Důkazní informace“, který byl novelizován a vydán v říjnu 2003, obsahuje popis zvláštností při auditu malých podniků a vztahuje se na audity účetních závěrek za období začínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu. Odstavce 66 až 70 tohoto pokynu budou po vstupu novelizovaného standardu ISA 500 v platnost zrušeny.
520	Analytické postupy	IAPS 1005
530	Výběr vzorků a další výběrové testy	IAPS 1005
545	Audit ocenění reálnou hodnotou a její vykazování	IAPS 1005
550	Propojené osoby	IAPS 1005
560	Události po datu účetní závěrky	IAPS 1005
570	Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	IAPS 1005
580	Prohlášení vedení k auditu	IAPS 1005
700	Zpráva auditora o ověření účetní závěrky	IAPS 1005
720	Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku	IAPS 1005

„Tento mezinárodní auditorský pokyn pro praxi IAPS 1005 „Zvláštnosti při auditu malých podniků“ zvřejněný Radou pro auditorské a ujišťovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v anglickém jazyce a publikovaný v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement 2005 Edition, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2005 a je reprodukován se souhlasem organizace IFAC v červenci 2005. S postupem překladu mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů byla organizace IFAC seznámena a překlad byl proveden v souladu s „Oznámením zásad překladu standardů a návodů vydaných organizací IFAC.“ Schválený text všech mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.“

Copyright © Mezinárodní federace účetních, leden 2005.
Všechna práva vyhrazena. Použití s povolením.