

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Elektronický spis auditora (přínos, kontrola, nároky)

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Filip FORMAN**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. David TRYTKO, Ph.D.

Praha, 2019

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Elektronický spis auditora (přínos, kontrola, nároky)“ zpracoval samostatně pod odborným vedením vedoucího mé bakalářské práce pana Ing. Davida Trytka, Ph.D., a že veškeré použité zdroje jsem uvedl v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 30.11.2020

.....

Jméno Příjmení

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval svému vedoucímu bakalářské práce panu Ing. Davidovi Trytkovi, Ph.D. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Dále děkuji své rodinně za podporu, trpělivost a pochopení při zpracování bakalářské práce i během celého studia.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Filip FORMAN
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Elektronický spis auditora (přínos, kontrola, nároky)
Název (v angličtině)	Electronic record of an auditor (benefits, inspection, requirements)

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je popsat důležitost a smysl finančního auditu, poukázat na legislativní předpisy regulující tuto činnost, včetně stručného ohlednutí na historii jeho vývoje a vysvětlit význam vedení auditorského spisu, jako jednu z nedílných součástí auditorské činnosti, především v jeho elektronické podobě. Dalším cílem je využít tyto teoretické poznatky na praktickém příkladu skutečného auditu účetní jednotky, zachytit jednotlivé fáze auditu a návaznost na vyplnění auditorského spisu a poukázat na jeho konkrétní přínosy.

Postup práce:

1. Definice, význam a cíle auditorské činnosti.
2. Důležitost auditorského spisu v auditorské činnosti. Vymezení mezinárodního auditorského standardu ISA 230.
3. Praktické příklady a přínosy vedení elektronického auditorského spisu.

Metody: Pozorování, Explanace, Analýza, Syntéza

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. IFAC. 2018 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. [online]. [cit. 2019-02-08]. Dostupné z: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>
2. MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3 vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 208s. ISBN 978-80-7552-768-4.
3. MÜLLEROVÁ, Libuše, Vladimír KRÁLÍČEK a kol. *Auditing*. 2.přepřac. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2017, 388s. ISBN 978-80-245-2233-3.
4. ÚZ č.1244. *Účetnictví podnikatelů, Audit 2018*. Ostrava: Sagit, 2018, 192s. ISBN 978-80-7488-278-4.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2018

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2019



Filip FORMAN
student

Ing. David TRYTKO, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se věnuje auditu účetní závěrky a spisu auditora vedeném v elektronické formě, která v dnešní době má již naprosto většinové zastoupení ve srovnání s formou papírovou. V teoretické části se práce zaměřuje na vysvětlení auditingu, dotýká se vzniku a historického vývoje této profese a popisuje i její dnešní podobu a význam, včetně současné legislativní regulace v České Republice a Evropské unii. Zabývá se též popisem nejběžnějších softwarových řešení používaných auditory. V praktické části práce ukazuje vedení elektronického spisu auditora na příkladech z reálných auditů účetních závěrek, propojenost elektronického spisu s jednotlivými fázemi auditu a přínosy, které tato forma auditorského spisu poskytuje. To vše z pohledu ne jeho uživatele, ale pohledu klienta, jež je auditován. Praktická část rovněž zmiňuje závěr menšího dotazníkového šetření zacíleného na auditory.

Klíčová slova: spis auditora, auditorský software, audit, účetní závěrka

ABSTRACT

This bachelor thesis is devoted to the audit of financial statements and the auditor's record in electronic form, which nowadays has the majority in comparison with paper form. The theoretical part focuses on the explanation of auditing, touches on the origin and historical evolution of this profession and describes its current form and importance, including current legislative regulation in the Czech Republic and in European Union. It also mentions brief description of the most common software solutions used by auditors. The practical part of this thesis shows how examples from real audits of financial statements are recorded into the electronic record of an auditor, how individual phases of the audit are connected with the record and the benefits that the electronical form provides. All this from the perspective of not its user, but the perspective of the client being audited. The practical part also mentions the conclusion of a small survey among auditors.

Key words: record of an auditor, auditing software, audit, financial statements

OBSAH

1	ÚVOD	8
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	9
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	DEFINICE, VÝZNAM A CÍLE AUDITU	11
3.1.1	Definice auditu	11
3.1.2	Význam a cíle auditu	12
3.2	HISTORIE A VZNIK AUDITU	14
3.2.1	Historický vývoj ve Velké Británii.....	14
3.2.2	Historický vývoj ve Spojených státech amerických.....	15
3.2.3	Stručný historický vývoj v České Republice.....	17
3.3	PŘEDPISY REGULUJÍCÍ AUDITORSKOU PROFESI.....	17
3.3.1	Směrnice Evropského parlamentu a rady 2006/43/ES	17
3.3.2	Zákon č.93/2009 Sb. (zákon o auditorech).....	18
3.4	MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY	22
3.4.1	ISA 230 – dokumentace auditu	23
3.5	ORGANIZACE AUDITORSKÉHO SPISU	28
3.6	AUDITORSKÝ SOFTWARE	29
3.6.1	Idea	29
3.6.2	Datev – Audit	31
3.7	DOKUMENTACE JEDNOTLIVÝCH FÁZÍ AUDITU	33
3.8	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	34
4	PRAKTICKÁ ČÁST	35
4.1	AUDITORSKÁ SPOLEČNOST ABC S.R.O.	35
4.2	PROGRAM CASEWARE AUDIT	36
4.2.1	Plánovací část	37
4.2.2	Provádění testování	45
4.2.3	Ukončení auditu.....	47
4.3	DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ	47
4.3.1	Výsledky dotazníkového šetření.....	49
4.4	SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI.....	57
5	ZÁVĚR	59
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	62
7	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ	64
8	PŘÍLOHY	65

1 ÚVOD

Provedení auditu účetní závěrky představuje zákonnou povinnost pro určité zákonem definované typy účetních jednotek. Zároveň by ale neměl být statutárními orgány auditovaných firem chápán jako nutné zlo, nýbrž jako možnost jak zvýšit důvěryhodnost informací prezentovaných v účetní závěrce. Výstupy z auditu účetních závěrek jsou užitečné jak pro investory, tak pro další uživatele dat z účetní závěrky mezi které patří např. státní instituce, věřitelé nebo obchodní partneři. Na osobu auditora provádějící audit účetní závěrky tudíž jsou kladeny vysoké nároky z hlediska formálního vzdělání i dalšího kontinuálního profesního vzdělávání, profesní praxe, bezúhonnosti a také osobní nezávislosti na auditované účetní jednotce.

Dokumentace auditu proto představuje v procesu auditu účetní závěrky velmi důležitý proces, kterým auditor prokazuje jednak splnění konkrétních postupů a fází auditu, tak i odůvodnění jak dospěl k jednotlivým zjištěním. Jednotlivé auditní dokumenty zanesené do spisu auditora představují základní kámen pro přípravu a vydání zprávy auditora, slouží jako podklad pro kontrolu kvality provedených prací a také jako důkazní materiál pro případ inspekce dozorčích orgánů nebo při soudních procesech.

Auditorský spis by tedy měl být sestaven takovým způsobem, aby zejména vyhovoval mezinárodním auditorským standardům a obecně platné legislativě. Zároveň by měl mít vypovídací hodnotu pro auditory, kteří se daným auditem dříve nezabývali a seznamují se s ním teprve právě na základě konkrétního auditorského spisu. Jeho obsahem by měly být veškeré informace, které auditor během své práce shromáždil a vzal v potaz při následném rozhodování o dalších postupech. Měl by obsahovat také dokumentaci o všech schůzkách s vedením společnosti nebo interní komunikace o zakázce, pokud se na jejím zpracování podílel větší počet auditorů v rámci jedné auditorské společnosti.

Auditorský spis je zároveň uceleným souborem všech dat, kalkulací, testování, závěrů a jejich odůvodnění, jehož obsah může být v odůvodněných případech předložen k nahlédnutí vedení účetní jednotky za účelem lepšího pochopení postupu auditorů při auditních pracích, jejich požadavků vůči zástupcům auditované účetní jednotky a výsledným doporučením, která z auditu účetní závěrky mohou vyplynout.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem této bakalářské práce je vysvětlit význam a důležitost vedení auditorského spisu v kontextu platné legislativy, demonstrovat názorně formou praktické ukázky jeho vedení v elektronické podobě na příkladech auditů reálných účetních jednotek a poukázat na konkrétní přínosy a rizika elektronické formy vedení spisu. A to vždy z pohledu ne jeho uživatele, ale z pohledu auditované společnosti – klienta, který auditem prochází a dokumentaci pro provedení auditu dodává, přičemž má možnost do vybraných oblastí nahlédnout pro lepší porozumění průběhu auditu.

Proto teoretická část této bakalářské práce nejdříve popisuje definici, význam a cíle auditu účetní závěrky, dále se zabývá historií auditu v Evropě a Spojených státech amerických a popisuje jak a proč se audit vyvinul až do dnešní podoby. Dále práce prochází legislativní předpisy Evropské unie i České Republiky, které upravují auditorskou činnost a upřesňuje podmínky pro její vykonávání. V dalších částech práce se pozornost zaměřuje převážně na auditorský spis, vysvětluje podmínky a nároky na jeho vedení, zejména mezinárodní auditorský standard ISA 230 – Dokumentace auditu. V další části se práce zaměřuje na formy vedení spisu a popisuje nejrozšířenější softwarová řešení, která jsou dnes na trhu.

Počátek vedení auditorského spisu začíná ve chvíli prvního kontaktu auditora nebo auditorské společnosti s klientem (auditovanou účetní jednotkou) a končí až po finalizaci veškerých auditních prací uzavřením spisu a jeho archivací. V této práci se ale autor nesnaží ukázat zpracování auditorského spisu chronologicky a v jeho celkové podobě, jelikož některé jeho části by byly pro zvolené téma méně relevantní. Navíc každý auditovaný subjekt je v něčem odlišný, a tedy i struktura a obsah spisu se bude vždy lišit v závislosti na charakteru auditované účetní jednotky. Protože téma této bakalářské práce je zaměřeno na elektronickou formu auditorského spisu, bude autor pro její praktickou část volit vybrané reálné příklady situací z průběhu auditních prací, získané pozorováním auditu účetních závěrek s využitím auditního softwaru Caseware audit. Na těchto příkladech se autor pokusí vysvětlit přínosy a rizika použití elektronické formy auditorského spisu formou metody explanace. Analýzou jednotlivých fází zpracování elektronického spisu na reálných situacích vysvětlím fungování, dílčí vlastnosti a charakteristiky tohoto programu.

Při zpracovávání praktické části bude autor vycházet z reálných dat auditorské společnosti, jejíž název, stejně jako název auditovaných subjektů bude pro účely této práce změněn. Pozměněna

budou i některá citlivá data aby bylo zamezeno nechtěné identifikaci výše zmíněných společností.

Na závěr praktické části práce bude zařazen výsledek z dotazovací akce, zacílené na auditory a auditorské společnosti s cílem porovnat mnou zjištěná rizika a přínosy s názory a připomínkami těch, kteří s auditorskými softwary pracují na denní bázi. Dotazovací akce nebyla původně plánována, ale v průběhu zpracování této práce se vyskytla možnost oslovit několik auditorů a využít tak jejich reálných zkušeností z praxe k doplnění mých zjištění. Tyto informace autor využil v závěru této práce, i když finální odpovědi, jak už to u dotazníkových akcí bývá, nejsou takové jaké byly původně očekávány.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Pro pochopení důležitosti vedení dokumentace auditu a auditorského spisu je přínosné nejprve poznat práci auditora. Pro tento účel bude nejprve definován pojem audit a bude uveden význam a cíle auditu. V dalších částech práce budou vysvětleny důvody vzniku auditorské profese, včetně stručného ohlédnutí do historie jejího vývoje. V návaznosti na historický vývoj bude popsán současný stav této činnosti, zejména její legislativní i profesní regulace včetně závazných pravidel pro vedení dokumentace auditu a auditorského spisu.

3.1 Definice, význam a cíle auditu

3.1.1 Definice auditu

V praxi se lze setkat s pojmy auditing a audit, jejichž význam a definici by bylo správné vysvětlit a odlišit v první řadě.

Auditing lze, jak uvádí Müllerová, et al. (2017, s.18-19), obecně chápat jako vědeckou disciplínu. „Jejím předmětem je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.“

Audit (auditování, ověřování) je, podle stejného zdroje, pojem, jímž rozumíme samotný proces. Jedná se tedy o ověřování specifické oblasti lidské činnosti. Jelikož takových činností může být více, rozlišujeme také více druhů (předmětů) auditů. Podle druhu činnosti, která je ověřována, se liší i cíle a uživatelé takového auditu. Cíle např. ekologického auditu budou jistě zcela odlišné od cílů auditu kvality a stejně tak uživatelé ekologického auditu budou odlišní od uživatelů auditu jakosti atd.

Pro zjednodušení může být v některých dalších částech této práce použit zkrácený pojem „audit“. Jelikož se tato bakalářská práce bude věnovat výhradně auditu účetní závěrky známému též pod pojmy externí, nebo také statutární audit, budou veškeré informace uvedené v následujících kapitolách odpovídat právě auditu účetní závěrky.

Zákon č.93/2009 Sb., o auditorech, definuje audit jako „ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, zda podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka sestavena, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis nebo přímo použitelný předpis Evropské unie.“

„Audit účetní závěrky (někdy také nazávaný externí či statutární audit, mnohdy i poněkud nepřesně finanční audit) je zaměřen na individuální nebo konsolidované účetní závěrky. Provádí ho zpravidla na objednávku vlastníků účetní jednotky (u individuální účetní závěrky) nebo vlastníků skupiny podniků (u konsolidované účetní závěrky) nezávislý externí auditor. Tím může být buď jednotlivec (fyzická osoba) nebo auditorská společnost (právnícká osoba), která poskytuje auditorské služby prostřednictvím svých zaměstnanců – auditorů a jejich asistentů.“ (Müllerová, et al. 2017, s.19)

3.1.2 Význam a cíle auditu

Jak už bylo uvedeno výše, auditem rozumíme v této práci ověření účetní závěrky. Účetní závěrka je během auditu ověřována externím nezávislým odborníkem – auditorem. Auditor ověřuje zda účetní závěrka k datu sestavení věrně a poctivě zobrazuje finanční a majetkovou situaci podniku. Kareš (2015, s.27) považuje za základní cíl auditu zvýšení věrohodnosti vykazovaných informací u společností podléhajícím povinnému auditu. Zároveň uvádí i druhotný cíl, kterým je prevence proti podvodnému jednání.

Názor auditora na ověřovanou účetní závěrku je zejména důležitý pro fyzické a právnícké osoby, které jsou jakkoliv spjaty s danou společností. Ricchiute D. (1994, s.30) uvádí jako uživatele auditu zejména akcionáře. Vedle nich to jsou investoři, věřitelé nebo organizace sledující finanční informace společnosti, např. vládní orgány nebo burzy cenných papírů, a to v případě, že jsou akcie dané společnosti obchodovány na burze nebo se tato společnost na vstup na burzu chystá.

„Na zprávy auditora se spoléhají rovněž interní uživatelé, tj. manažeři a kontroloři společnosti, ale jejich potřeba nezaujatých finančních informací zdaleka není tak nutná, jako potřeba externích uživatelů. Externí uživatelé vytvářejí poptávku a tedy i trh pro nezávislé auditory.“ Ricchiute D. (1994, s.30)

Pro uživatele auditu je tedy jeho hlavním smyslem zejména „obecný cíl auditu, kterým je

zabezpečení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy“ (Müllerová, et al., 2017, s.22).

Obecnými cíli auditora se zabývá rovněž auditorský standard ISA 200:

„Auditor má při auditu účetní závěrky následující obecné cíle:

- a) získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, což auditorovi umožní vydat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a
- b) v souladu s auditorovými zjištěními vydat zprávu auditora k účetní závěrce a poskytnout další informace vyžadované standardy ISA.“ (ISA 200, s.3)

Zpráva auditora obsahuje také tzv. výrok auditora, který je v ideálním případě bez výhrad (účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o firemním účetnictví bez existence materiální nesprávnosti). V opačném případě bude výrok s výhradou (účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o firemním účetnictví s výhradou materiální nesprávnosti uvedené auditorem). Záporným výrokem auditor v extrémních případech konstatuje, že materiální nesprávnosti jsou takového rozsahu, že účetní závěrka již nepodává věrný a poctivý obraz o firemním účetnictví. Auditor může též odmítnout výrok, zejména v případech, kdy neměl pro svou práci dostatek podkladů aby mohl vydat výrok. Výrok auditora k účetní závěrce ale současně není potvrzením správnosti veškerých účetních operací auditované společnosti. Toto platí zejména u velkých firem a nadnárodních korporací, u kterých se jedná o statisíce položek, které vstupují do účetnictví. Cílem auditu není zkontrolovat zaúčtování každé jednotlivé účetní operace. Auditor se zaměřuje na nesprávnosti významného charakteru, které by mohly ovlivnit rozhodování uživatelů auditu v jejich budoucích aktivitách týkajících se auditované společnosti. Tyto nesprávnosti mohou být jak důsledkem chyb, tak i podvodů, což znamená, že „auditor by si měl neustále ověřovat, zda informace, které dostal od účetní jednotky, jsou pravé a relevantní, a to bez ohledu na předchozí pozitivní zkušenosti auditora s poctivostí a integritou osob pověřených správou a řízením“ Drábková (2017, s.85), jinými slovy by měl aplikovat tzv. profesní skepticismus, neboli předpoklad, že vše může být v účetní jednotce nesprávně.

3.2 Historie a vznik auditu

Popsat období v historii, ke kterému se datuje vznik auditu není zcela možné, nicméně první zmínky o činnostech, které se vzdáleně podobaly auditu sahají až tisíce let do minulosti. Přesto, nebo právě proto je pro běžného externího uživatele auditu (viděno ze strany auditované osoby) poznání vývoje a historie auditu velmi zajímavé a důležité pro pochopení aktuálního způsobu ověřování a potažmo vedení spisu auditora, kde jsou všechny činnosti zachycovány.

Např. Kareš (2015, s.9) zmiňuje, že první poznatky o činnostech vzáleně příbuzných auditu sahají několik tisíc let před zavedením podvojného účetnictví. Důkazy o prvních potřebách na zapisování a kontrolu obchodních transakcí představují hliněné tabulky, objevené v hrobce krále Škorpióna I. Na těchto tabulkách se nalézaly účetní záznamy. Další písemnosti nalezené na území bývalé Mezopotámie se datují do cca 3 tisíc let př.n.l. Tehdy se úlohy „účetního“ ujímal rytec.

Jak uvádí Ricchiute D. (1994, s.30-31) už „staří Egyptané vyžadovali, aby o daňových příjmech referovali dva nezávislí úředníci“. Ve 3. století př.n.l. bylo zvykem římských vládců určovat tzv. kvestory, kteří kontrolovali evidenci ve všech provinciích a následně měli za povinnost tuto evidenci předkládat shromáždění, které jim naslouchalo. „Z tohoto období pak pravděpodobně pochází i slovo „audit“, byť poněkud v odlišném významu, odvozeno od latinského „audire“ neboli naslouchat“. (Müllerová, et al., 2017, s.9)

3.2.1 Historický vývoj ve Velké Británii

Za stěžejní pro vývoj auditu na území České republiky si dovoluji poukázat na vývoj auditu ve Velké Británii. Podle Müllerové, et al., (2017, s.9-10) potřeba důkladnější kontroly narůstala s rozmachem obchodu. Dochované záznamy mluví o prvních auditorech ve 12. a 13. století v Anglii, kdy vešel v platnost první zákon o tom kdo může vykonávat auditorkou činnost a jaká jsou mu udělena privilegia. V této době zatím pro auditory neexistoval požadavek odborného vzdělání. Již tehdy ale existoval požadavek na zákaz jakýchkoliv osobních či obchodních aktivit auditora a auditované osoby.

Stejný zdroj zmiňuje prudký hospodářský a technický rozvoj, ke kterému dochází v souvislosti s probíhající průmyslovou revolucí. Ten s sebou přináší vyšší investiční náročnost a potřebu koncentrace kapitálu. Důsledkem toho vzniká nová forma podnikání – akciová společnost, kde se funkce vedení firmy (managementu) oddělila od vlastníků reprezentovaných akcionáři firmy.

Tím začal silít tlak na zvýšenou potřebu ochrany vložených investic ze strany vlastníků neboli investorů.

„První soudobá legislativa spojená s auditem se objevila v Zákoně o britských akciových společnostech z roku 1844. Zákon stanovil, že jeden nebo více akcionářů (nikoliv auditorů) prověřuje rozvahy připravované řediteli společnosti. Akcionáři získali právo kontrolovat účetní knihy společností a jejich zprávy a klást otázky úředníkům, managementu a zaměstnancům, ukáže-li se to nezbytné“. (Ricchiute D., 1994, s.31)

Výše zmíněný zákon (Companies Act) dostal v dalších desetiletích několik úprav. Poměrně záhy (v roce 1855) bylo stanoveno, že auditori již nemusí být z řad akcionářů. Měl by to být nezávislý odborník, vybíraný auditovanou společností. „Je překvapivé, že zákony o společnostech z let 1862, 1900 a 1928-29 nevedly k žádostem o audit. Až v zákoně o společnostech z roku 1947, téměř devadesát let po zákoně z roku 1855-56, došlo k tomu, že britské zákonodárství vyžaduje povinný názor na to, zda finanční výkazy podávají úplný a pravdivý obraz finanční situace a výsledků podnikatelské činnosti.“ (Ricchiute D., 1994, s.31)

Dalším významným milníkem byl rok 1981 kdy byly zákonem vyjmuty některé střední a malé společnosti, pro které nadále audit nebyl povinný. Specifikace takto vyjmutých společností byla přesně dána jejich velikostí, počtem zaměstnanců, obratem a velikostí majetku. V dalších letech se úpravou zákona přidala např. povinnost auditora ověřit také výroční zprávu, byly upraveny pravomoci auditorů ve vztahu k přístupu k informacím a též zahrnutí osob, které již pro společnost nepracují, ale byli její součástí v období, za které se ověřuje účetní závěrka. Poslední významnou úpravu doznal tento zákon v roce 2006, kdy byly např. definovány tresty za vědomé nebo nedbalostní porušení povinností ze strany auditorů a také jasné označení těchto povinností. (Müllerová, et al., 2017, s.12-13)

3.2.2 Historický vývoj ve Spojených státech amerických

Stejný zdroj (Müllerová, et al., 2017, s.14) uvádí, že historie v Spojených státech amerických je o poznání mladší, jelikož první zákonná zmínka o auditu pochází až z roku 1917. V tomto roce byl v bulletinu Federální rezervy publikován text s názvem „Jednotné účetnictví: Prozatímní návrh předkládaný Sbohem pro federální rezervní systém“. Bulletin byl zpracován na žádost Federální komise a byl označen jako „Memorandum o auditech rozvahy“. Jeho cílem byla podpora jednotného účetního systému. Rozvaha v té době byla hlavním ukazatelem likvidity společnosti. V letech 1918, 1929 a 1936 se v důsledku dalšího vývoje objevily

revidované verze výše uvedeného memoranda. Objevuje se název „Verifikace účetních výrazů“, tedy nikoliv jen rozvahy, ale i výsledovky, jejíž informační hodnota pro určení finanční pozice společnosti se stává stejně důležitou.

V roce 1933 byl vydán zákon o cenných papírech (Securities Act 1933) a o rok později zákon o burze cenných papírů (Securities Exchange Act 1934), podle kterých všechny společnosti veřejně obchodované na burze cenných papírů měly povinnost provádět audit svých účetních závěrek. Vznik těchto zákonů byl do velké míry spojen se vznikem Komise pro burzy cenných papírů (SEC, Securities and Exchange Commission) v roce 1934.

Za zmínku stojí také další profesní organizace, která ve Spojených státech výrazně ovlivnila oblast auditu a účetnictví. V roce 1887 vznikl Americký institut certifikovaných veřejných účetních (AICPA, American Institute of Certified Public Accountants), jež sdružuje již několik set tisíc členů, kteří procházejí jednotným certifikačním procesem (pro získání titulu CPA). O devadesát let později, v roce 1977 byl touto institucí zřízen nezávislý orgán veřejného dohledu (POB, Public Oversight Board), který mimo jiné dohlíží na činnost auditorů u výše zmíněných společností, jejichž akcie se veřejně obchodují na burze.

Poměrně zásadní je v novodobě historii rok 2002, ve kterém vzešel v platnost zákon známý jako Sarbanes-Oxley Act (SOX). Tento zákon byl pojmenovaný po svých tvůrcích, kterými byli senátor Paul Sarbanes a člen sněmovny reprezentantů Michael G. Oxley. Zákon vznikl jako reakce na korupční skandály a finanční pád společností jako Enron, WorldCom a dalších. Tyto skandály odhalily dlouholeté podvodné jednání vysokého managementu těchto firem a odhalily též zainteresovanost na těchto aktivitách ze strany auditorské firmy vzhledem ke konfliktu zájmů. Zákon Sarbanes-Oxley Act (SOX) obsahuje 11 částí, z nich každá upravuje určitou oblast, kterých se zákon dotýká:

1. Ustanovení Rady pro veřejný dohled (PCAOB)
2. Nezávislost auditora
3. Odpovědnost organizací
4. Rozšíření finančního vykazování
5. Analýza střetů zájmů
6. Zdroje a pravomoci komise
7. Studie a zprávy

8. Firemní a trestní odpovědnost
9. Posílení sankcí pro „bílé límečky“
10. Daňové přiznání podniků
11. Odpovědnost podniku za podvody

Ačkoliv tento zákon byl vydán ve Spojených státech, jeho ustanoveními se řídí i firmy mimo jeho území, např. dceřiné společnosti v evropských zemích, případně i zahraniční firmy kotované na amerických burzách cenných papírů.

3.2.3 Stručný historický vývoj v České Republice

Až do konce osmdesátých let dvacátého století fungovala v Československu centrálně řízená ekonomika a informace z účetnictví sloužily především státu ke kontrole plnění plánů. Nebyl tedy důvod aby účetní závěrky ověřoval nezávislý odborník – auditor. Kareš (2015, str.19) uvádí, že nutnost reformy účetnictví a rozvoj profese auditu v tehdejší Československu vyvolaly až změny po roce 1989. Tyto změny s sebou nesly zejména vznik sdružení zainteresovaných osob a také nutnost zákonné regulace. Novodobá historie auditu se proto v České Republice datuje k počátkům devadesátých let, kdy byla vydána první vyhláška o auditorech, byla založena Komora auditorů ČR (1993) a byly stanoveny základní práva a povinnosti auditorů a auditovaných společností. O vedení spisu auditora se v této době zatím žádné zdroje nezmiňují.

3.3 Předpisy regulující auditorskou profesi

Česká Republika je jakožto člen Evropského společenství ovlivněna také směrnicemi Evropské unie, které ačkoliv nejsou samy o sobě právně závazné pro občany jednotlivých členských států, představují pravidla, jež jsou členské státy povinny zapracovat do svých legislativních předpisů.

3.3.1 Směrnice Evropského parlamentu a rady 2006/43/ES

Tato směrnice o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek byla uvedena v platnost v roce 2006. Ve směrnici jsou definovány základní pojmy jako např. auditorská společnost, povinný audit, subjekt veřejného zájmu, zpráva auditora a další. Dále směrnice uvádí podmínky schvalování auditorů. To probíhá v každém členském státě odděleně a provádí

ho k tomu ustanovený orgán. V České Republice je to Komora auditorů ČR. Příslušné orgány členských států mohou schválit fyzickou osobu jako statutárního auditora, pokud:

- „dosáhla úrovně vzdělání nutného pro přijetí na vysokou školu nebo rovnocenné úrovně, a poté absolvovala program teoretické výuky a odborné praxe a složila zkoušku odborné způsobilosti na úrovni závěrečné zkoušky na vysoké škole nebo na úrovni rovnocenné zkoušky pořádané nebo uznávané dotyčným členským státem“ (článek 6),
- splní tříletou odborná praxe při provádění auditu účetních závěrek, která musí alespoň ze dvou třetin probíhat u statutárního auditora nebo auditorské společnosti schválené v kterémkoliv členském státě (článek 10),
- složí test teoretických znalostí (článek 8) neboli auditorská zkouška.

Dále se testují znalosti v následujících oborech, nicméně jen v rozsahu použitelném pro audit:

právo obchodních společností a správa a řízení obchodních společností, úpadkové právo, daňové právo, občanské a obchodní právo, pracovní právo a právo sociálního zabezpečení, informační a výpočetní systémy (auditorské systémy i spis jsou v elektronické podobě), podniková, všeobecná a finanční ekonomie, matematika a statistika, základní zásady finančního řízení podniků. (článek 8)

Splněním podmínek může být osoba schválena jako statutární auditor. Auditori se následně musí účastnit průběžného vzdělávání pro zachování úrovně odborné způsobilosti na vysoké úrovni. Toto průběžné vzdělávání je předmětem každého členského státu, resp. orgánu ustanoveného pro registraci a schvalovaná auditorů (Komora auditorů ČR).

3.3.2 Zákon č.93/2009 Sb. (zákon o auditorech)

Zákon č.93/2009 Sb (zákon o auditorech) je hlavním legislativním předpisem upravující činnost auditorů v České Republice. Byly v něm zapracovány jednotlivé články z výše uvedené směrnice a jeho znění je pro fyzické a právnické osoby na území ČR, narozdíl od výše zmíněné směrnice, závazné.

Zákon o auditorech se skládá z dvanácti hlav, ve kterých je upraveno vymezení jednotlivých pojmů, působnost Komory auditorů ČR (dále jen „Komora“) a rady pro veřejný dohled nad

auditem, dále například podmínky vydání auditorského oprávnění fyzickým i právnickým osobám, zabývá se popisem auditorské zkoušky zmíněné v předchozí kapitole, etickým kodexem, kontrolou kvality, kárnými opatřeními a dalšími pravidly jako jsou podmínky pro audit subjektů veřejného zájmu nebo spisem auditora.

Podle §4 zákona o auditorech vydá Komora auditorské oprávnění fyzické osobě, která:

- a) získala vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu,
- b) je plně svéprávná,
- c) je bezúhonná (Bezúhonnost v tomto případě znamená, že daná fyzická osoba nebyla pravomocně odsouzena pro úmyslný trestný čin, nebo pro trestný čin související s auditorskou činností. Rovněž daná fyzická osoba musí mít z profesního hlediska dobrou pověst.),
- d) absolvovala po dobu alespoň 3 let odbornou praxi v pozici asistenta auditora,
- e) nevykonává činnost vymezenou dále v tomto zákoně jako omezující,
- f) složila auditorskou zkoušku,
- g) nemá evidovány nedoplatky u orgánů Finanční a Celní správy ČR, na veřejném zdravotním posjištění u okresní správy sociálního zabezpečení,
- h) složila slib auditora.

Stejně tak mohou získat auditorské oprávnění i obchodní společnosti. Podmínkami pro jeho vydání se zabývá §5 zákona o auditorech, který definuje jednotlivé nároky jak na fyzické osoby, které budou pro obchodní společnost vykonávat auditorskou činnost, pro které platí, že musí být zároveň auditory – tedy stejné podmínky jako v §4, tak i na strukturu společnosti. Řídící orgán společnosti, nebo alespoň jeho většina musí být opět tvořena auditory, pro které zároveň platí podmínka bezúhonnosti. Daná obchodní společnost dále nesmí být v úpadku a nesmí mít nedoplatky u státních institucí, stejně jako fyzické osoby v §4, odst. g)

Po vydání auditorského oprávnění musí auditoři pravidelně absolvovat další průběžné vzdělávání s cílem zvyšovat si teoretické a profesní znalosti v rozsahu až 60 hodin ročně stanovené vnitřním předpisem Komory. (§9 zákona o auditorech)

Poměrně velký důraz je kladen na nezávislost auditorů a auditorských společností. Je nutné, aby byly rozptýleny veškeré pochyby o tom, že existuje jakékoliv napojení auditora na auditovanou účetní jednotku. „Auditora nelze považovat za nezávislého na auditované účetní jednotce, pokud:

- a) existuje jakýkoliv finanční nebo obchodní vztah včetně poskytování neauditorských služeb, mezi ním nebo osobami tvořícími s ním síť a účetní jednotkou,
- b) by při provádění povinného auditu u účetní jednotky docházelo ke kontrole vlastních služeb, nebo
- c) by při provádění auditu u účetní jednotky existoval vlastní zájem ny výsledku povinného auditu.“ (§14, odst.2 zákona o auditorech)

V případě, že auditor v průběhu své činnosti zjistí možný konflikt zájmů, „je povinnen uvést ve spisu auditora případy ohrožení své nezávislosti a nestrannosti, jakož i opatření přijatá k jejich zmírnění.“ (§14a zákona o auditorech)

Spisem auditora se dále zabývá §20a zákona o auditorech, kde se uvádí, že „o průběhu auditorské činnosti vede auditor spis, který obsahuje informace podle auditorských standardů a dále záznamy a dokumenty podle dalších § tohoto zákona.“

Jedná se zejména o následující informace:

- uvedení situací kdy je ohrožena auditorova nezávislost a nestrannost včetně opatření přijatých k jejich zmírnění,
- určení osoby zospovědně za provedení povinného auditu jménem auditorské společnosti,
- potvrzení o tom, že určená osoba je osobou způsobilou k provádění auditních prací (viz §4 zákona o auditorech uvedený výše),
- v případě auditu konsolidované účetní závěrky auditor uvede odborné posouzení povahy, časového rozpětí a rozsahu činností provedené auditorem(y) dílčích částí. Tyto činnosti přezkoumá a písemně zdokumentuje způsob jejich provedení,
- záznam o přezkumu řízení kvality práce v rámci auditu účetní jednotky (před vydáním zprávy auditora),

- zpráva auditora včetně případných připomínek řídicího orgánu auditované účetní jednotky,
- v případě auditu účetní jednotky s majetkovou účastí státu přiloží auditor dodatečnou písemnou zprávu určenou výboru pro audit.

Auditorský spis by měl být uzavřen do 60 dní po vydání zprávy auditora a auditor je od tohoto data povinen takový spis uchovat po dobu nejméně 10 let.

V odstavci číslo 4 jsou dále jasně definovány podmínky pro nahlížení do auditorského spisu. „Právo nahlížet do spisu mají:

- a) auditor skupiny (v případě auditu konsolidované účetní závěrky),
- b) výkonný výbor a prezident komory pro účely výkonu činností uložených tímto zákonem,
- c) kárná komise Komory pro účely kárných a jiných řízení,
- d) dozorčí komise a kontroloři kvality pro účely kontroly kvality,
- e) členové prezidia a jimi pověřené osoby pro účely výkonu působnosti Rady podle ohoto zákona a přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifické požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu (pozn. – jedná se o Nařízení Evropského Parlamentu a Rady (EU) č.537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu),
- f) členové disciplinárního výboru pro účely veřejného dohledu nebo řízení o správních trestech,
- g) členové kontrolního výboru pro účely kontroly kvality,
- h) zaměstnanci České národní banky, je-li to potřebné pro výkon dohledu nad finančním trhem, nebo pro řešení krize podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu,
- i) soud, týká-li se občanskoprávní řízení činnosti auditora,
- j) orgány činné v trestním řízení, týká-li se trestní řízení činnosti auditora.“

Výše zmíněné zákonné předpisy jsou platné na území České Republiky a do velké míry vycházejí z Evropských směrnic, které mají za cíl harmonizovat právní předpisy členských států Evropské unie. Jednotlivé státy EU budou mít z tohoto důvodu velmi podobnou legislativu. Právní úprava v zemích mimo EU ale touto harmonizací není dotčena a proto se může do velké míry lišit. Mimo jiné i z tohoto důvodu vznikly mezinárodně platné profesní předpisy (auditorské standardy), které dále upravují a blíže upřesňují zásady, podle nichž by měl auditor postupovat při auditu účetní závěrky.

3.4 Mezinárodní auditorské standardy

Mezinárodní auditorské standardy ISA (International standards on auditing) jsou, vedle dalších standardů jako jsou mezinárodní standardy pro prověrky ISRE (International standards on review engagements), mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky ISAE (International standards on assurance engagements), mezinárodní standardy pro související služby ISRS (International standards on related services) vydávány Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board).

„Standardy vydávané IAASB upravují provádění auditů, prověrek a další ověřovacích zakázek a zakázek na zajištění souvisejících služeb, realizovaných v souladu s mezinárodními standardy. Tyto standardy nejsou nadřazeny platným domácím právním předpisům jednotlivých zemí, které upravují audit historických údajů účetních závěrek nebo zakázky na ověření jiných informací a které je třeba v daném státě dodržovat“ (KAČR, předmluva k mezinárodním standardům, str.2)

Pro všechny mezinárodní auditorské standardy se navíc uplatňují mezinárodní standardy pro řízení kvality ISQC (International standards on quality control), který se zabývá „odpovědností společnosti za systém řízení kvality auditů a prověrek účetních závěrek, jiných ověřovacích zakázek a souvisejících služeb.“ (Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1, str. 3)

Pro účely této práce bude dále popsán jen standard, který přímo popisuje problematiku dokumentace auditu a vedení auditorského spisu, tedy mezinárodní auditorský standard ISA 230 – Dokumentace auditu. Požadavky na dokumentaci auditu jsou uvedeny i v dalších standardech ISA, jelikož se jednotlivá pravidla vzájemně prolínají. Toto se týká obecně všech auditorských standardů. Autor považuje za velmi důležité zmínit zejména nutnost tato pravidla

chápat v širším kontextu zejména auditorského standardu ISA 200 – Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorскими standardy.

3.4.1 ISA 230 – dokumentace auditu

ISA 230 je jedním z mezinárodních auditorských standardů vydávaných IAASB upřesňujících pravidla pro vedení auditorské dokumentace. Dokument je rozdělen na několik částí:

3.4.1.1 Úvod

V úvodu je vymezen jednak předmět standardu. „Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora ve vztahu k vypracování dokumentace auditu pro potřeby auditu účetní závěrky.“ (KAČR, ISA 230, str.2) tak i povaha a účel dokumentace auditu u které se uvádí, že „Dokumentace auditu, která splňuje požadavky tohoto ISA a specifické požadavky na dokumentaci obsažené v jiných standardech ISA, poskytuje:

- a) důkazy o auditorově zdůvodnění závěru o dosažení obecných cílů auditora a
- b) důkazy o tom, že audit byl naplánován a proveden v souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů.“ (KAČR, ISA 230, str.2)

ISA 230 dále vymezuje další dílčí účely vedení dokumentace auditu:

- „**pomáhá** týmu provádějícímu zakázku **při plánování a provádění auditu,**
- **pomáhá** členům týmu provádějícího zakázku zodpovědným za dohled nad zakázkou **při řízení a dohlížení na auditorské práce** a při plnění jejich odpovědnosti za kontrolu v souladu s ISA 220 (pozn. ISA 220 je standard řízení kvality auditu účetní závěrky),
- **umožňuje** týmu provádějícímu zakázku **nést odpovědnost** za jeho práci,
- **uchovává záznamy** o skutečnostech, které jsou důležité i pro budoucí audity,
- **umožňuje provést kontrolu kvality** a inspekce v souladu s ISQC 1 nebo s takovými národními požadavky, které jsou přinejmenším stejně náročné,
- **umožňuje provést externí inspekce** v souladu s příslušnými požadavky právních předpisů.“ (KAČR, ISA 230, str.2)

Poslední část úvodu zmiňuje datum účinnosti, které je pro aktuální verzi tohoto standardu

dostupnou na stránkách Komory stanoveno na audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 a mladšího data.

3.4.1.2 Cíl

Podle tohoto auditorského standardu je cílem auditora „vypracovat dokumentaci auditu, která bude obsahovat:

- a) **dostatečné a přiměřené záznamy** o skutečnostech, které tvoří východisko zprávy auditora a
- b) **důkazy** o tom, že audit byl naplánován a proveden v souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů.“ (KAČR, ISA 230, str.2)

Dostatečnými a přiměřenými záznamy se rozumí všechny relevantní skutečnosti a dokumenty, ze kterých auditor vycházel při sestavování zprávy auditora. Pokud auditorský spis otevře jiný auditor, měl by být schopen dojít ke stejným závěrům.

3.4.1.3 Definice

ISA 230 definuje rozdíl mezi dvěma pojmy používanými pro účely mezinárodních auditorských standardů:

- a) „dokumentace auditu – záznamy o provedených auditorských postupech, získaných relevantních důkazních informacích a závěrech, k nimž auditor dospěl, (někdy se používá termín „auditní dokumenty“),
- b) spis auditora – jeden nebo více svazků nebo úložných médií v papírové nebo elektronické formě obsahující záznamy, které tvoří dokumentaci auditu pro určitou zakázku.“ (KAČR, ISA 230, str.3)

Jinými slovy dokumentace auditu je tvořena důkazními materiály, záznamy komunikací s vedením účetní jednotky a dalšími listinami. Obsahuje též úvahy auditora případně auditorského týmu, na základě kterých auditor dospěl k závěrům, které uvedl ve zprávě auditora. Spis auditora je ucelený soubor tvořený výše uvedenými materiály, které jsou rozčleněny do jednotlivých částí spisu. Způsob členění spisu by měla mít každá auditorská společnost upraven vnitřní směrnici. Stejný způsob zpracování auditorského spisu následně výrazně ulehčuje spolupráci v týmu, protože ostatní auditoři přesně ví, ve které části spisu

hledat konkrétní informaci.

3.4.1.4 Požadavky

Auditorský standard ISA 230 obsahuje několik požadavků na provedení dokumentace auditu. První požadavek se týká včasného vypracování dokumentace auditu. Standard ISA 230 přímo neuvádí doporučený počet dní ani nenařizuje nejzazší termín vypracování dokumentace auditu. Standard pouze zmiňuje, že auditor by měl vypracovat dokumentaci auditu včas, což je dále v aplikační a vysvětlující části upřesněno jako čas ideálně během provádění jednotlivých prací předcházejícím vydání zprávy auditora s poukázáním na fakt, že dokumentace auditu zpracovaná s časovým zpožděním oproti provedení jednotlivých úkonů může mít za následek nižší přesnost informací v ní obsažených.

Další požadavek se týká formy, obsahu a rozsahu samotné dokumentace provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací. Ačkoliv tento standard nikde konkrétně nestanovuje přesně danou formu a obsah auditorského spisu (které jsou tudíž na zvážení daného auditora), uvádí předpoklad jakým způsobem by měla být dokumentace auditu zpracována. „Auditor je povinnen vypracovat dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se předtím auditem nezabýval, pochopil:

- a) povahu, načasování a rozsah auditorských postupů provedených s cílem dosáhnout souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů,
- b) výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace a
- c) významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při tvoření těchto závěrů.

Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorských postupů je auditor povinnen zaznamenat:

- a) charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí,
- b) osobu, která provedla auditorské práce, a datum, kdy byly tyto práce dokončeny, a
- c) osobu, která zkontrolovala provedené auditorské práce, a datum a rozsah této kontroly.“
(KAČR, ISA 230, str.3)

Forma auditorského spisu může být papírová, elektronická, nebo kombinací papírové

a elektronické formy. Müllerová, et al. (2017, s.220) uvádí, že rozsah spisu se bude lišit v závislosti na velikosti účetní jednotky, povaze a rozsahu použitých auditorských postupů, které závisí většinou na identifikovaných rizicích (např. na základě nedostatečné interní kontroly vybraných procesů auditované účetní jednotky), nebo na předmětu činnosti a dalších faktorech.

Auditorský standard ISA 230 (KAČR, ISA 230, str.8) dále vysvětluje, že v případě auditu menší účetní jednotky, kterou veškeré auditní práce zajišťuje jeden auditor, bude auditorský spis jednodušší vzhledem k faktu, že nebude třeba dokumentovat kroky, které by jinak bylo potřeba zdokumentovat při práci na auditu větší účetní jednotky čistě pro informování a jako podklad pro další auditní postupy prováděné spolupracujícím týmem auditorů a auditorských asistentů.

Auditorský spis by zároveň měl obsahovat jen ty informace a důkazní materiály, které jsou relevantní. „Auditor nenechává ve spisu nesprávné ani staré verze dokumentace. Musí dokumentovat (až na výjimky) pouze ty požadavky, které jsou relevantní.“ (Müllerová, et al. 2017, s.220). Jedná se zejména o takové dokumenty, které jsou na základě posouzené materiality vyhodnoceny jako významné, tedy významným způsobem ovlivňující úsudek, výrok a zprávu auditora a dále takové, které představují již finální verze auditních dokumentů (bez duplicit, neúplných a prvotních návrhů vytvořených v ranných částech auditu, které byly posléze nahrazeny upravenými a konečnými verzemi).

„Při posuzování významnosti určité záležitosti je nutno provést objektivní analýzu faktů a okolností. K významným záležitostem mimo jiné patří:

- a) záležitosti, z nichž vyplývá významné riziko, (definované v ISA 315, pozn. Jedná se o standard Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí),
- b) výsledky auditorských postupů, které naznačují, že účetní závěrka by mohla být významným (materiálním) způsobem zkreslená nebo že je potřeba upravit předchozí hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti provedené auditoirem a jeho reakce na tato rizika,
- c) okolnosti, které auditorovi způsobují významné problémy při uplatnění nezbytných auditorských postupů,

- d) zjištění, která by mohla vést k modifikaci výroku auditora nebo k zahrnutí odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti do zprávy auditora.“ (KAČR, ISA 230, str.6)

Poslední z požadavků standardu ISA 230 se týká kompletace finálního spisu auditora – v této části standardu ISA 230 je opět zmíněn časový horizont, ve kterém je auditor povinen shromáždit veškerou dokumentaci auditu a vše zkompletovat do podoby finálního spisu. „Vhodná časová lhůta pro dokončení finálního spisu auditora je zpravidla nejvýše 60 dní po datu zprávy auditora.“ (KAČR, ISA 230, str.9). Finální kompletací auditorského spisu se zde rozumí již jen administrativní úkony, které nezahrnují další testování a zjišťování důkazních materiálů k vytváření dalších závěrů. V rámci této fáze sice stále může docházet v auditorském spisu ke změnám, nicméně jen pokud jde o takové kroky, které nemění již existující auditní dokumentaci.

Právě v této fázi může docházet k již zmíněnému odstraňování duplicit, kontrolování verzí jednotlivých auditních dokumntů a případné odstranění těch, které jsou již ve spisu nahrazeny aktuálnějšími, případně třídění nebo propojování (zejména v elektronické verzi spisu) jednotlivých částí spisu vytvářením odkazů a referencí.

„Pokud ve výjimečných případech auditor provede po datu zprávy auditora nové nebo dodatečné auditorské postupy nebo dojde k novým závěrům, je povinen zdokumentovat:

- a) okolnosti, které nastaly,
- b) nové nebo dodatečně provedené auditorské postupy, získané důkazní informace a dosažené závěry a jejich dopad na zprávu auditora a
- c) osobu, která provedla výsledné změny dokumentace a jejich kontrolu, a datum, kdy tak bylo učiněno.“ (KAČR, ISA 230, str.4)

V aplikační a vysvětlující části standardu ISA 230 jsou upřesněny výjimečné okolnosti, které mohou být důvodem provedení změn ve spisu auditora po vydání zprávy auditora. Řadí se sem skutečnosti, které prokazatelně existovaly již před datem vydání zprávy auditora, ale které auditor zjistil až po jejím vydání, a které jsou zároveň tak významné, že mohly zapříčinit změnu výroku auditora a nebo k doporučení k úpravě účetní závěrky.

Auditor může vyhodnotit, že je nutné upravit nebo doplnit spis auditora po vydání zprávy auditora i v jiných, než výše zmíněných případech, například pro objasnění již existující

dokumentace auditu pro účely inspekčních šetření. Auditor je v takovém případě „povinen zdokumentovat bez ohledu na povahu modifikace nebo případných informací následující skutečnosti:

- a) konkrétní důvody modifikace nebo přidání nové dokumentace a
- b) kdo a kdy úpravy provedl a zkontroloval.“ (KAČR, ISA 230, str.4)

Jak je uvedeno i ve standardu ISA 230, je nutno tento chápat v kontextu standardu ISA 200 (Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy).

3.5 Organizace auditorského spisu

Zajímavá z pohledu auditované účetní jednotky může být i forma vedení spisu a jeho organizace. Forma může být buď papírová, nebo elektronická. Müllerová a Králíček (2017, s.79) zmiňují, že nejčastější bude vedení obou forem auditorského spisu současně. Spis je v takovém případě uložen jak v běžných šanonech, tak i v elektronických datových souborech. Za zásadní požadavek na vedení spisu považují možnost propojení těchto dvou forem spisů pomocí vzájemných odkazů (cross references) a také blíže vysvětlují dílčí rozdělení spisu na stálou a běžnou složku.

„V případě, že auditor provádí audit u obchodní společnosti několik účetních období a převažující formou vedení dokumentace je papírová forma, je praktické rozdělení spisu na stálou složku, kde jsou uloženy dokumenty s delší platností (např. společenská smlouva či stanovy, výpisy z obchodního rejstříku, organizační struktura účetní jednotky, zápisy z valných hromad, jednání představenstva a dozorčí rady apod.), a běžnou složku, která se týká auditovaného účetního období a měla by obsahovat dokumenty z jednotlivých fází auditu.“ (Müllerová a Králíček 2017, s.79)

Müllerová a Králíček (2017, s.79) k dílčímu rozdělení auditorského spisu poznamenávají, že rozdělení na stálou a běžnou složku ztrácí na důležitosti v případech, kdy je pro vedení spisu použita zejména nebo výhradně elektronická forma. Důvodem je fakt, že při opakujícím se auditu je možné a běžné soubory kopírovat z jednoho účetního období do druhého. Nemělo by ale jít o bezduché kopírování dat.

3.6 Auditorský software

Jak již bylo zmíněno, a také z diskuze auditovaného a auditora dále v praktické části vyplynulo, že na trhu je dnes již dostatek softwarových řešení, které jsou v určitém ohledu využitelné pro auditory. Některé z nich jsou specificky zaměřené a nabízejí funkcionality využitelné převážně auditory, jiné jsou naopak široce využitelné komplexní datově analytické nástroje a cílí nejen na auditory, ale také na datové analytiku, statistiku a další obory.

Volba vhodného software je důležitým rozhodnutím každého auditora. Auditóři se většinou shodují, že zvolený software by měl odpovídat způsobu práce auditora, velikosti jeho týmu, velikosti a předmětu činnosti účetních jednotek, pro které bude auditor vykonávat audit účetní závěrky, a v neposlední řadě také finančním možnostem. Vzhledem k tomu, že otázka finanční náročnosti může významně ovlivnit rozhodování o implementaci konkrétního softwaru, je potřeba zvážit všechny faktory vstupující do koncové pořizovací ceny, například počet auditorů přistupujících do systému, počet jednotlivých rožírání, která daný software nabízí a nebo také dodatečné náklady spojené s nutnou optimalizací hardwaru nebo pořízením cloudových služeb pro maximální využitelnost a efektivní sdílení auditních dokumentů.

V dalším textu budou uvedeny příklady a stručný popis některých softwarových řešení, které jsou na poli auditu účetních závěrek více či méně známými a pokusím se poukázat na rozdíly a vhodnost použití jednotlivých řešení v rozdílných podmínkách. Považuji za důležité zmínit v teoretické části zejména softwarová řešení Idea a Datev audit, které patří mezi nejvyužívanější produkty mezi auditory. Dalším rozšířeným programem používaným na poli auditu je Caseware audit. Tomuto programu se budu věnovat detailněji v praktické části a proto ho nyní přeskochím.

3.6.1 Idea

Jak zmiňuje Müllerová, et al. (2017, s.281), software IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis) vznikl na konci osmdesátých let dvacátého století pro potřeby Nejvyššího kontrolního úřadu v Kanadě, kde ho později v roce 1987 široké veřejnosti poprvé nabídl Kanadský institut certifikovaných účetních (Canadian Institute of Chartered Accountants - CICA). V roce 2001 koupila práva na tento produkt společnost Caseware International a od této doby ho dále vyvíjí a nabízí ve svém portfoliu.

Současným výrobcem, společností Caseware International, je tento analytický software popisován jako komplexní, výkonný a snadno použitelný nástroj pro analýzu dat, který je

schopen rychle analyzovat 100 procent uživatelských dat. Tento software významně urychluje datově analytické práce, zaručuje integritu dat (nahraná data zůstávají v originální stavu po celou dobu analýzy) a ve svém důsledku umožňuje mimo jiné také rychlejší a efektivnější audity. Díky velké univerzalitě a šířce využití se IDEA používá v mnoha oblastech, kde je potřeba pracovat s většími objemy dat a kde je nutné v rozumném čase analyzovat datové sestavy, kontrolovat jejich správnost, celistvost a odhalovat potenciálně podvodné jednání pomocí různých statistických testů. (IDEA brochure, s.3)

Výhodou tohoto nástroje je, že dokáže importovat data prakticky z libovolného zdroje, mezi které patří např.:

- MS Excel
- Xero
- Quickbooks
- SAGE
- ACCPAC
- ODB platformy

a nespočet dalších rozšířených účetních programů a ERP systémů. Data z libovolných zdrojů jsou v programu jednoduše standardizována a následně je z nich vytvořen výstup ve formátu, se kterým je možné dále pracovat. Program obsahuje přes sto použitelných funkcí, které usnadňují práci s daty během auditu. Auditor je díky nim schopen velmi rychle získat klíčové informace bez složitého dotazování a filtrování. Pro případy, ve kterých by přednastavené funkce programu nedostačovaly je v programu IDEA zakomponován také programovací jazyk Python, se kterým je možné vytvářet nespočet personalizovaných matematických a statistických funkcí nebo použít některý z již existujících scriptů z obrovské veřejně dostupné knihovny. (IDEA brochure, s.5)

Müllerová, et al. (2017, s.288) doporučuje využívat program IDEA používat pro testování významných skutečností a zejména v případě, kdy je k dispozici velký objem dat s více než sto tisíci záznamy. V takových situacích přináší specializovaný software skutečný přínos oproti např. běžněji používanému, nicméně ne tak efektivnímu testování v programu Ms Excel. Kapacitní možnosti programu IDEA jsou v takovém srovnání skutečně extrémní, jelikož uživatelé dostávají k dispozici nástroj, který je schopen zpracovat až 2,1 miliardy vět.

V aktuální verzi 11.2 software IDEA zvládá analýzu nestructurovaných dat, tj. takových, která nejsou uložena ve sloupcích a řádcích, např. psané reporty, online články, data na sociálních sítích, v knihách a další. IDEA spolupracuje s dalšími programy z dílny Caseware, zejména Caseware working papers, kterým se budu dále zabývat v praktické části. Tato konektivita umožňuje hladký přenos dat z existujících auditních zakázek do programu IDEA za účelem provedení datové analýzy. IDEA následně vrátí výstup z této analýzy zpět konkrétní auditní zakázce. Software umožňuje propojení s programy jako Tableau, PowerBi, Qlik Sense za účelem generování užitečných datových vizualizací. (idea.caseware.com)

IDEA je velmi vyspělý software, který najde využití všude tam, kde je potřeba komplexní analýza dat, tedy i během auditu účetní závěrky.

3.6.2 Datev – Audit

Podle informací na stránkách výrobce je soubor programů DATEV vyvíjen a nabízen německou společností DATEV eG, která byla založena v roce 1966 a patří k nevýznamnějším poskytovatelům podpory daňově poradenských profesí v oblasti IT v Německu. Její programy byly lokalizovány do mnoha evropských zemí v rámci EU, přičemž na Český trh se dostal v roce 2001 po založení dceřinné společnosti DATEV.cz s.r.o. se sídlem v Brně, která se svou nabídkou zaměřuje na daňové poradenství, účetnictví a audit a v posledních letech i korporátní controlling a reporting. Pro účely auditu účetní závěrky se používá program DATEV – AUDIT, jež je jedním z mnoha programů nabízených společností DATEV. (About Datev)

„Cílem produktu je podpořit práci statutárních auditorů tím, že jim umožňuje využívat odbornou znalost problematiky na úrovni nejnověji přijatých auditorských standardů, vede je celým procesem auditu jak z časového, tak i věcného hlediska, tedy stručně řečeno hlídá auditora, aby nic podstatného při dokumentaci své práce nevynechal.“ Müllerová, et al. (2017, s.289)

DATEV – AUDIT je nástroj, který nabízí možnost zpracování kompletního auditu účetní závěrky, včetně vedení auditorského spisu. Program obsahuje jednotlivé pracovní listy, které sestávají ze sady dotazů, které auditor v průběhu zpracování zakázky vyhodnocuje a následně buď kladně nebo záporně odpovídá. Jednotlivé odpovědi dále ovlivňují podobu dalších pracovních listů, jelikož ty jsou vzájemně propojeny. Některé z nich se tak ve specifických případech mohou použít jen zčásti anebo se nepoužijí vůbec, jelikož program automaticky zneaktivní ty části, které nejsou pro daný audit aplikovatelné.

„Pro program DATEV – AUDIT je na první pohled charakteristické, že míru rozpracovanosti jednotlivých fází auditu značí semaforey u každé položky pracovního listu. Červeně svítící semafor znamená, že dokument ještě není zpracován, zeleně svítící semafor značí kompletně zpracovaný pracovní list. Kombinace zelené a žluté barvy znamená, že dokument je rozpracován, nebo má uživatel (tedy auditor, nebo asistent auditora, dále pro stručnost používán jen výraz auditor) k dokumentu připomínky.“ (Müllerová, et al., 2017, s.290)

Stejný zdroj vyjmenovává také členění struktury programu:

- A. Kmenová data
- B. Činnosti před uzavřením smlouvy
- C. Činnosti v rámci fáze předaudit (,interim auditu“)
- D. Plán auditu
- E. Testy kontrol
- F. Analytické a detailní testy věcné správnosti
- G. Závěr auditu a vydání zprávy auditora

Program DATEV – AUDIT je sám o sobě schopen pracovat s daty na úrovni konečných zůstatků na účtech a je tedy na zvážení auditora zda bude chtít využít dalších rozšíření, které umožňuje detailnější analýzu dat, např balík DATEV Journal Analyzer s jehož pomocí lze importovat celý účetní deník klienta a následně porovnat zpracovaná data s hlavní knihou. Je také vhodným předpokladem pro statistický výběr vzorků, který umožňuje další rozšiřující balík DATEV Sampling. Jak uvádí výrobce, tyto dva rozšiřující balíky jsou velmi přínosné pro auditory, kteří chtějí mít v programu DATEV – AUDIT skutečně kompletní spis klienta včetně dokumentace všech testů, důvodů jejich provedení. Pro detailnější práci s daty na úrovni jednotlivých účetních zápisů slouží program DATEV - BALANCE To umožňuje kromě analýzy dat i „sestavení výkazů dle české legislativy, IAS/IFRS a německé legislativy, což slouží i pro kontrolu dat v účetní závěrce.

V současné době je software DATEV – AUDIT nabízen ve dvou variantách (start a complet), přičemž rozdíl mezi nimi tvoří dvě zmíněná rozšíření. Uživatel se může rozhodnout pro jednorázový nákup začínající na 34990,- Kč, nebo zvolit pronájem s měsíčními platbami od 1190,- Kč. Cena se dále navyšuje na základě počtu počítačů přistupujících do systému.

Jednotlivé pracovní papíry v programu DATEV – AUDIT jsou vzájemně propojeny a jsou během zpracování auditorského spisu automaticky deaktivovány, pokud pro audit dané účetní jednotky nemají smysl. Jeho ovládání je intuitivní a program je nastaven tak, že auditora vede jednotlivými fázemi auditu. Ve srovnání s programem IDEA je DATEV – AUDIT viditelně uživatelsky jednodušší software, který nemá takové možnosti v analýze dat a konektivité jako IDEA. Pro účely vedení kompletního auditorského spisu v elektronické podobě v souladu se standardy ISA a Českou legislativou je ale zcela dostačující.

Za další zmínku stojí program Caseware audit od výrobce Caseware International (stejně jako IDEA). Díky tomu, že tento software je v současné době hojně využíván auditory a auditorskými firmami, budu se jeho bližším popisem zabývat v praktické části, kde bude jeho funkcionality představena na konkrétních příkladech z auditů účetní závěrky. Obecně lze říci, že programů umožňujících vedení auditorské dokumentace existuje mnoho. Vhodně zvolený typ auditorského software (na základě již zmíněných kritérií) by tedy měl zrychlit a zefektivnit práci auditora a v důsledku také zkvalitnit dokumentaci auditních prací.

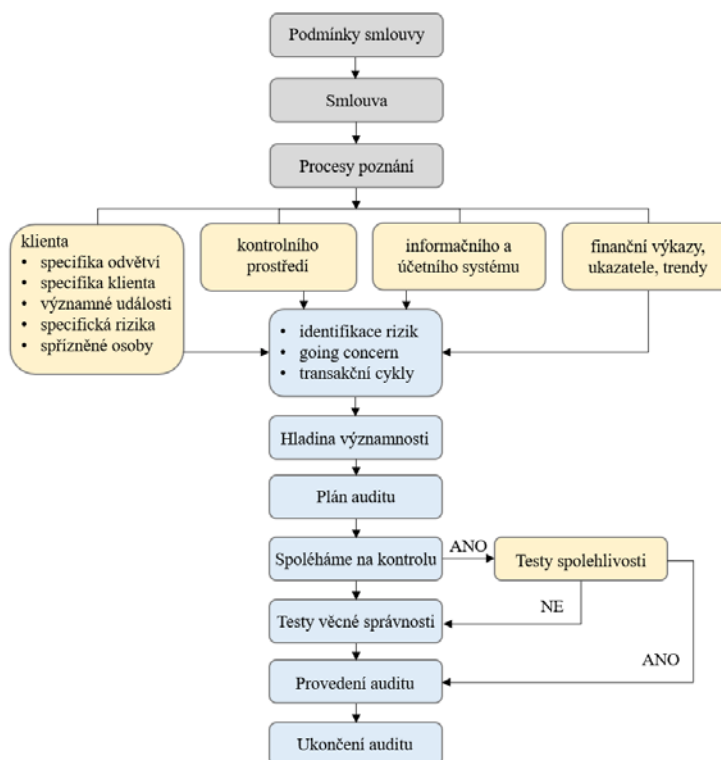
3.7 Dokumentace jednotlivých fází auditu

Jak uvádí Müllerová a Šindelář (2016, str.179) Auditor je při provádění auditu účetní závěrky povinen postupovat podle mezinárodních auditorských standardů a zaměřit se na identifikaci a vyhodnocení potenciálních rizik, které budou při dalším testování vyžadovat zvýšenou pozornost, čemuž by auditor měl přizpůsobit plán a provedení auditu. Autoři uvádějí tři základní fáze auditu:

- Vyhodnocení rizik.
- Návrh a provedení dalších auditorských postupů (testy kontrol a testy věcné správnosti).
- Příprava zprávy auditora.

Tyto fáze v sobě zahrnují další dílčí kroky, které auditor při zpracování zakázky provádí. Poměrně výstižně jsou tyto kroky vyobrazeny na následujícím schématu:

Obrázek 1: Schéma celkového postupu auditu



Zdroj: Sedláček, 2006, str.48

Jak již bylo uvedeno, cílem této práce není popsání každého kroku během auditu účetní závěrky. Výše uvedené schéma celkového postupu auditu je použito jako vysvětlení celkové chronologie auditních prací pro lepší orientaci v praktické části této práce, kde budou uvedeny příklady z reálného prostředí programu Caseware audit při provádění auditu účetních závěrek a jejich zachycení do spisu auditora v elektronické formě z pohledu auditované osoby.

3.8 Shrnutí teoretické části

Teoretická část práce ukázala, že audit účetní závěrky a jeho obecný cíl, kterým je zabezpečení věrohodnosti účetních informací představuje zodpovědnou činnost, jejíž výstupy jsou důležitými informacemi pro její externí uživatele. Auditorský spis je naproti tomu dokument ve výhradním vlastnictví auditorské společnosti, která audit zajišťovala. Obsahuje citlivá data, která pro účely ověření účetní závěrky auditor v průběhu auditních prací shromáždil, a za běžných okolností není určen veřejnosti. Bylo proto zajímavé jednotlivá zákoutí poznat, přiblížit i pro profesně jinak orientovanou osobu – auditovanou společnost. Proto jako

nejpřínosnější lze vyzdvihnout zejména komplexnost auditních procedur, jejich vzájemnou provázanost a v poslední řadě i stále se vyvíjející specializovaný auditní software.

Pro auditorský spis je důležité aby byl veden v souladu s legislativními a profesními předpisy, jelikož představuje jednak vodítko pro auditní práce v dalších letech a jednak zásadní podklad pro vyšetřování v případě odhalení podvodného jednání zaměstnanců. V další části práce budou popisovány jednotlivé situace, které auditor během své práce řeší, včetně jejich zachycení do spisu. Na uvedených příkladech budou vysvětlovány výhody, ale i rizika spojená s vedením auditorského spisu v elektronické formě.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Cílem práce je poukázat na konkrétní přínosy a rizika použití elektronické formy auditorského spisu, a proto byly pro praktickou část práce zvoleny ukázky z reálných situací auditů účetních závěrek různých firem, pro které byla auditorská dokumentace vedena v elektronické podobě. Jednotlivé materiály pochází z nadnárodní auditorské společnosti jejíž název, stejně tak jako názvy auditovaných firem byly pro účely této práce z důvodu zachování anonymity upraveny.

4.1 Auditorská společnost ABC s.r.o.

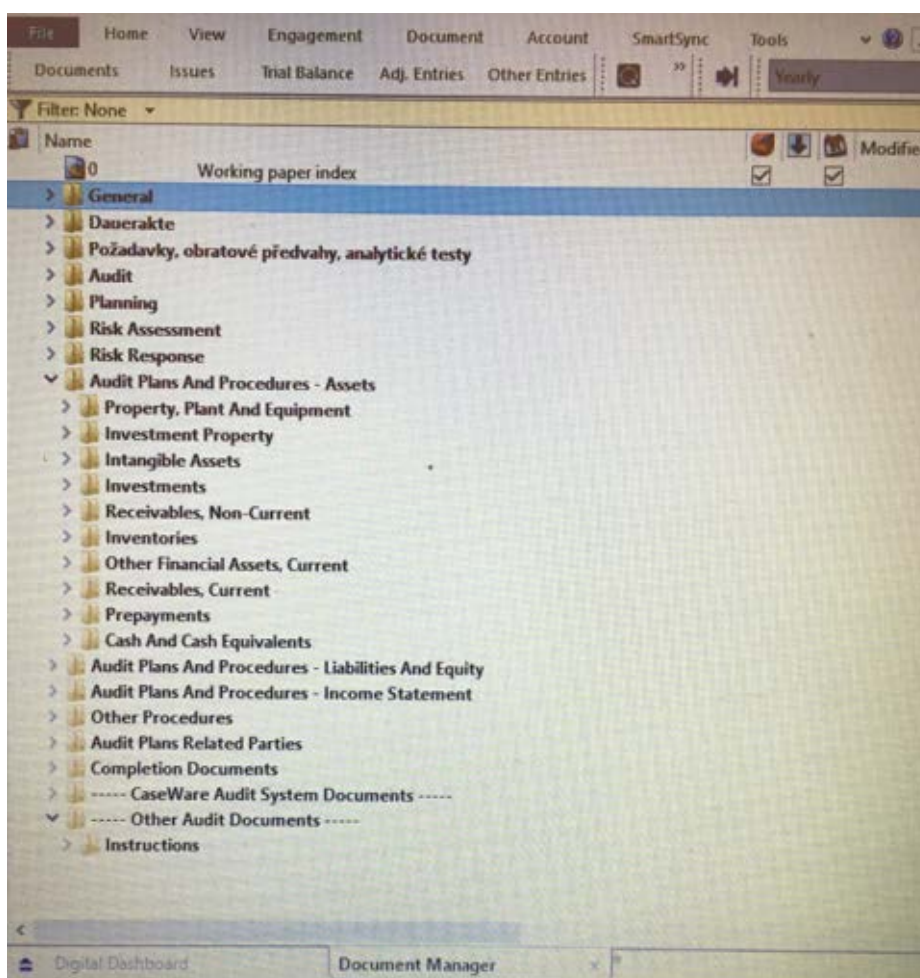
Auditorská společnost ABC s.r.o. působí na mezinárodním poli a poskytuje právní, daňové, auditorské a další služby. Historie společnosti sahá více než 40 let do minulosti a za její postupnou expanzí stojí potřeby klientů v již 50 zemích světa, přičemž první pobočka otevřena po roce 1989 byla právě ta v Praze. Jako základ firemní expanze byl zvolen koncept dceřiných společností, které na rozdíl od franšízových poboček dokážou v případě mezinárodních projektů zaručit vysokou kvalitu služeb.

Auditorské spisy jsou zde vedeny pouze elektronicky, žádná část papírově. Společnost ABC s.r.o. využívá pro svou práci auditorský software Caseware Audit. Proto veškeré informace v dalších částech této práce včetně uvedených příkladů budou vycházet z prostředí tohoto programu.

4.2 Program Caseware Audit

Caseware Audit (v dalších částech této práce jen zkráceně „Caseware“) vyvíjí a dodává společnost Caseware International (dodává i analytický software IDEA, viz teoretická část). Tento software je velmi rozšířeným a funkčním řešením používaným auditory po celém světě. V programu jsou použity přednastavené formuláře, tzv. auditní pracovní dokumenty, jejichž vzhled si auditoři mohou libovolně při práci na zakázkách přizpůsobovat. Caseware má uživatelsky přívětivé rozhraní, které v mnohém připomíná práci v Microsoft Windows, což je zejména pro nové členy teamu ceněná vlastnost. Centrálním místem je správce dokumentů, který nabízí ucelený přehled jednotlivých kroků, kterými auditoři procházejí, umožňuje vytváření nových dokumentů, anotací, úkolů pro ostatní členy týmu, úpravy záznamů a přehled referencí.

Obrázek 2: Caseware document manager



Zdroj: Interní materiály společnosti ABC, s. r. o.

Software podporuje použití Connectoru, což je přídavná funkce do kancelářských balíků MS Word a MS Excel umožňující dynamické propojení dat mezi oběma softwary, jednoduché přiřazení klientských dat k novým i existujícím reportům, vytváření odkazů na jednotlivé auditní pracovní dokumenty nebo jejich části.

Díky funkci SmartSync software zajišťuje skutečnou spolupráci v reálném čase, kde se každá úprava synchronizuje se zdrojovým dokumentem a následně jsou aktualizovány všechny ostatní klientské verze. Na jednom dokumentu tak může současně pracovat několik auditorů nebo asistentů bez rizika ztráty dat. V případě dvou a více lidí pracujících na jedné položce v jeden čas budou uloženy všechny modifikace a následně bude uživateli rozhodnuto, která verze je správná a bude použita. Zdrojový dokument může být umístěn na cloudu (další rozšiřující služba). Na lokálních verzích (jednotlivé PC) lze díky tomu pracovat kompletně offline. Výhodou toho je fakt, že auditní práce mohou pokračovat i v podmínkách, kde není dostupné kvalitní internetové spojení. To je potřeba jen na synchronizaci dat, což šetří čas a tok dat.

Auditorský spis má 4 základní části. Jsou to:

- stálá složka (Basic), která obsahuje smlouvy s bankami, dodavateli, úvěry, půjčky, dokumenty týkající se kapitálu, směrnice auditované společnosti a další dokumentaci, která je dlouhodobějšího charakteru a nevztahuje se jen k danému účetnímu období, které je předmětem auditu - veškeré věci které by měly zůstat i pro další období.
- plánování (část A)
- provádění / testování (část B)
- ukončení auditu

4.2.1 Plánovací část

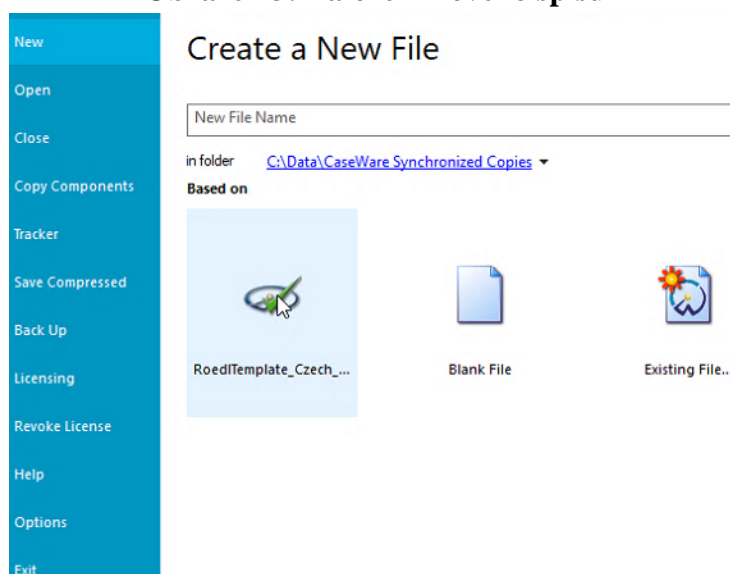
Plánovací část v sobě zahrnuje samotné založení spisu - definování auditovaného období, identifikace klienta včetně sídla, kontaktní údaje společnosti (většinou finanční ředitel, účetní). Označení zdali se jedná o klienta, který byl již ve společnosti auditován - v tom případě je převeden starý spis na nový, který navazuje na konečné zůstatky z předchozího období. V případě, že se jedná o klienta nového, je potřeba kontaktovat auditora, který auditoval předchozí účetní období (toto ukládá zákon č.93 o auditorech) a provést příslušné auditorské procedury

podle auditorských standardů ISA. Při založení spisu je definována i auditní skupina, tedy lidé, kteří budou přidáni do této skupiny budou následně mít možnost se spisem pracovat. Auditor v této fázi také definuje velikost účetní jednotky. Po provedení těchto kroků je možné nahrát klientská data. V praxi se nejprve nahrají data za prvních 9-10 měsíců auditovaného období (tzv. předaudit). Data poskytuje klient, nejčastěji ve formátu MS Excel, případně i v dalších typech datových souborů, které program umí číst. Data pro předaudit se označují jako opening balance.

4.2.1.1 Založení nového spisu

Vzhledem k tomu, že veškeré relevantní auditní dokumenty související se zakázkou musí být uloženy ve spisu auditora, představuje založení nového spisu logický první krok, který předchází dalším auditním procedurám. V Caseware může být nový spis založen kompletně od nuly (Blank File), což bude případ nového klienta.

Obrázek 3: Založení nového spisu



Zdroj: Interní materiály společnosti ABC, s. r. o.

Pokud jde o klienta, který už byl danou auditorskou společností auditován, je vhodné spis založit s pomocí využití již existujícího spisu (Existing File). Založení spisu na základě již existujících dat zkopíruje nastavení i data ve spisu (obratová předvaha). S těmi lze následně dál pracovat.

Jedním z prvních kroků po založení spisu je vyplnění dotazníku přijetí zakázky. Jedná se o seznam otázek, které se aplikují na každého klienta aby se zákazník vyhodnotil jako vhodný či nevhodný (také z hlediska ohrožení nestrannosti). Mezi testovaná rizika patří zejména:

- nejasná majetková struktura,
- nejasný vlastník,
- rizikový obor podnikání jako je pokles na trhu, soudní spory a podobně.

Tyto postupy, ačkoliv jsou jedním z prvních kroků po založení spisu, jsou v dané auditorské firmě hodnoceny zpravidla jednatelem už při konzultaci s klientem a tedy samotné založení spisu již znamená, že zakázka byla přijata. Vyplnění jednotlivých částí auditorského spisu týkajících se přijetí zakázky (Engagement properties) je tedy ve většině případů realizováno až po podpisu smlouvy s klientem. Po kladném vyhodnocení zakázky následuje podpis smlouvy a následně samotné založení spisu. Auditorský software má sice zabudován seznam otázek a ujištění, na které auditor odpovídá a dle toho vyhodnocuje riziko přijetí zakázky, ale tyto postupy auditor využívá zejména tehdy, pokud si není jist zda zakázku přijmout či nikoliv.

Auditor po založení spisu také mezi prvními kroky definuje velikost a typ účetní jednotky. Pro tento účel v Caseware slouží pracovní list s označením FSA (financial statement areas). Caseware po vyplnění jednotlivých detailů o auditované účetní jednotce dále doporučuje oblasti, které budou předmětem testování. Jiné testy se dělají u výrobní společnosti a jiné u společnosti zabývající se nákupem a prodejem, případně u společnosti, jejíž akcie se obchodují na burze cenných papírů. S tímto krokem také úzce souvisí další funkce s názvem Optimiser checklist. Tato funkce v návaznosti na předchozí kroky identifikuje dokumenty a vzory, které pro danou účetní jednotku nejsou relevantní a tedy se nepoužijí.

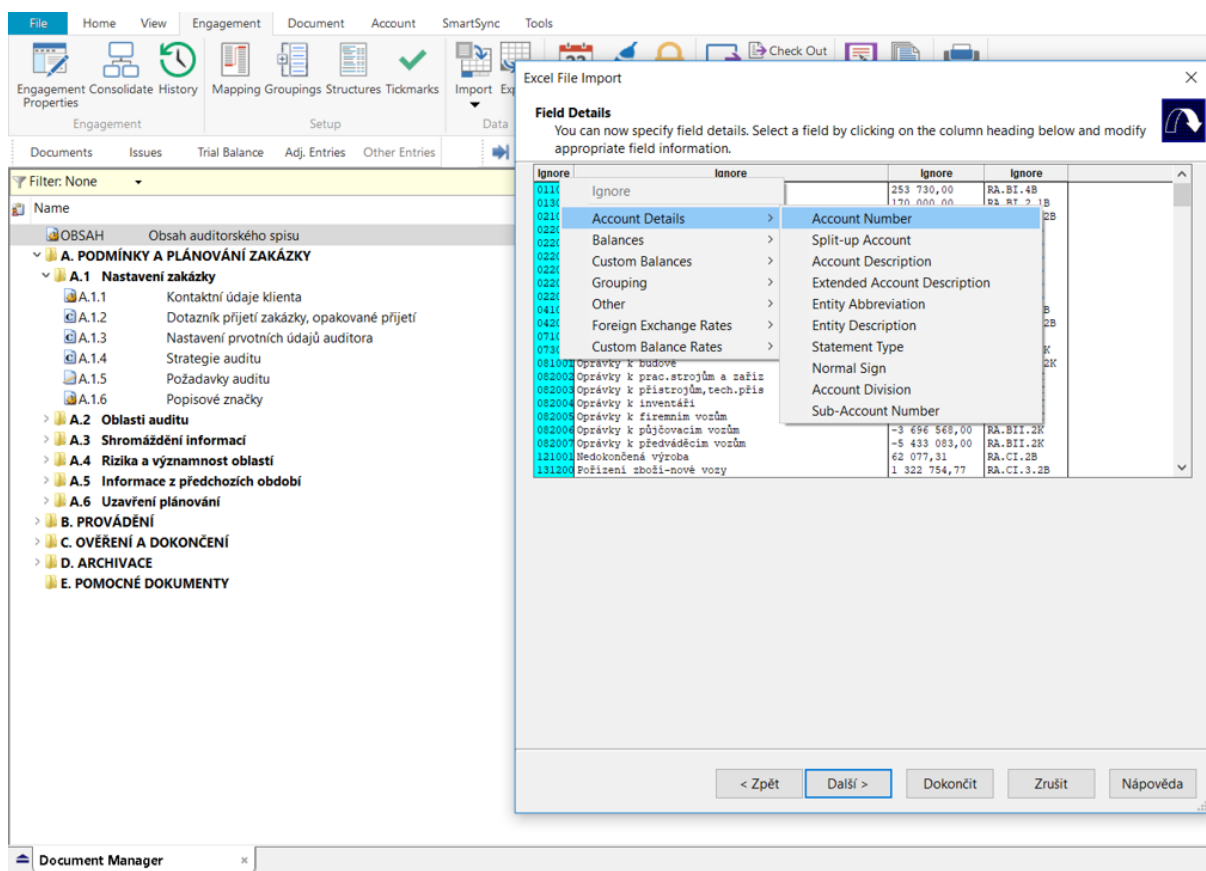
4.2.1.2 Import dat

Pro import klientských dat má Caseware připravenou funkci, která uživateli pomáhá data nejprve sjednotit do formátu, kterému program porozumí, a se kterým je možné následně pracovat. Jelikož klienti pracují s různými ERP systémy, je tento krok nezbytný pro další práci. Data se importují do programu v závislosti na jejich typu. Jedním z nejčastějších formátů používaných klienty je MS Excel, ale v menším zastoupení se objevují i jiné zdrojové formáty dat. Jejich společným jmenovatelem je strukturovanost, tedy organizace do řádků a sloupců ve formě jednoduchých tabulek.

Jednotlivým sloupcům dat se po prvotním importu přiřazují konkrétní označení, která program nabízí. Jinými slovy je potřeba manuálně označit konkrétní sloupce dat a vybrat správné

označení. Podle toho jakým způsobem byla data stažena se tedy jednotlivé sloupce označují jako např. číslo účtu, jméno (popis) účtu, zůstatek, interní kódové označení, skupina a další. Jakmile je dokončen import a označení všech sloupců, resp. těch sloupců, které budou potřeba pro další práci s daty, vybere auditor volbu „dokončit“. Caseware následně provede konečnou kontrolu dat, při které se prověřuje zejména čitelnost celého souboru. Pokud nezjistí žádnou chybu, je možné s daty začít ihned pracovat a zobrazit si předpřipravené reporty. Auditora v této fázi většinou zajímají hlavně základní finanční výkazy jako rozvaha a výkaz zisku a ztrát.

Obrázek 4: Caseware – import dat



Zdroj: Interní materiály společnosti ABC, s. r. o.

Zobrazit se ale dají i další užitečné reporty, zejména obrátová předvaha (Trial balance). Ta slouží pro porovnání počátečních a konečných zůstatků. Pro tento rok je ale nutné, aby měl auditor k dispozici kromě dat aktuálního účetního období také konečné stavy účtů z předchozího roku.

Před nahráním obrátové předvahy je dobrou praxí nejprve zkontrolovat, že celková aktiva a celková pasiva se rovnají. Pokud by tomu tak nebylo, nemá smysl data nahrávat a dále se zdržovat s označováním jednotlivých sloupců. S takovými daty nelze pracovat a klient musí být

upozorněn, že dodal chybná data. Nejčastěji se v takovém případě jedná o neúplná data, kdy se nedopatřením při jejich exportu chybně nestáhnou nebo neuloží všechny účty.

Obrázek 5: Caseware - engagement setup



Zdroj: Interní materiály společnosti ABC, s. r. o.

4.2.1.3 Vyhodnocení rizik

Vyhodnocení rizik je jedním z důležitých auditních procedur. Na základě správně definovaného rizika v konkrétních oblastech činnosti auditované účetní jednotky závisí správné provedení auditních prací. Zvyšuje se také pravděpodobnost odhalení významné nesprávnosti ve finančních výkazech, pokud taková existuje. Auditor by obecně měl v souladu se standardy ISA přistupovat při práci tak jako kdyby významná nesprávnost skutečně existovala. Tomuto přístupu se říká profesní skepticismus.

Za účelem vyhodnocení rizik se prověřují kontrolní mechanismy v auditované společnosti. Jedná se o dotazník o zhruba 100 otázkách, na které auditor postupně odpovídá. Otázky jsou zaměřené na:

- oblast činnosti podnikání klienta,
- účetní prostředí klienta,
- vnitropodnikové kontrolní mechanismy,
- tvrzení v účetní závěrce.

Caseware na základě těchto odpovědí provede vyhodnocení rizik pro jednotlivé oblasti. Je definováno obecné riziko, analytické riziko a kontrolní riziko. Vypočítá se faktor rizika jednotlivých rizik a poté i celkový faktor (od 1 do 2,5), na jehož základě se poté rozhoduje jak velký vzorek dat bude potřeba testovat. Nejmenší vzorek dat u hodnoty 1 (nízké riziko). Se zvyšujícím se faktorem rizika bude objem vzorku narůstat a naopak.

4.2.1.4 Stanovení hladiny významnosti

Stanovení hladiny významnosti je dalším důležitým krokem, který při auditu účetních závěrek auditoři zpracovávají. Jedná se o dokument, který stanovuje, jaká částka bude představovat hladinu významnosti pro testování (co je významné a co už ne). Při následném provádění testování jednotlivých oblastí, které byly identifikovány jako rizikové se případné nesprávnosti posuzují právě z hlediska stanovené významnosti. Zjištěné nesprávnosti, které jsou nižší než stanovená hladina významnosti neovlivňují auditorův výrok, nicméně jsou vždy předmětem doporučení ze strany auditora vůči managementu auditované účetní jednotky.

Program Caseware pro tento účel vede auditora jednotlivými kroky. Prvním krokem je identifikace uživatelů účetní závěrky. Na základě toho je auditor lépe schopen zvolit, jakým způsobem stanoví celkovou významnost.

Obrázek 6: Caseware - stanovení celkové hladiny významnosti

Materiality		
Document Options Help		
	Preliminary Materiality	Final Materiality
Overall	- Kč	3 000 000 Kč
Performance	- Kč	1 500 000 Kč

|

Identify the principal users of the F/S

Users	Factors that would influence the users' decision-making (Consider key F/S areas and disclosures, laws/regulations and other matters)
a) jen vlastníci	zisk, trzby, IC vazby
b)	
c)	
d)	
e)	

A. Overall materiality

(ISA 320.10, ISA 320.14)

(materiality for the F/S as a whole)

Use professional judgment as to the highest amount of misstatement(s) that could be included in the financial statements without affecting the economic decisions taken by a financial statement user.

Zdroj: Interní materiály společnosti ABC, s. r. o.

Caseware používá k výpočtu hladiny významnosti pomocí stanovení přiměřené základny, což je doporučený a obecně nejběžnější postup. Přiměřenou základnou se rozumí položka z účetní závěrky, která bude pro dané uživatele účetní závěrky důležitá. Program automaticky předvyplní jednotlivé hodnoty pro jednotlivé základny, které se pro stanovení hladiny významnosti berou v potaz. Jsou to:

- zisk
- vlastní kapitál
- tržby
- celková aktiva

K jednotlivým hodnotám poté doporučí konkrétní procento materiality (většinou mezi 2% a 5%). Pro finální stanovení hladiny významnosti je ale zapotřebí auditorský odborný úsudek. Po diskuzi autora s auditory jsou nejčastějším kritériem (základnou) tržby. Nejméně se využívá vlastní kapitál. Caseware spočítá předběžnou hladinu významnosti (possible materiality), kterou posléze auditor na základě auditorského úsudku může modifikovat.

Jak již bylo uvedeno, stanovení hladiny významnosti je do velké míry odrazem auditorova odborného úsudku v konečném důsledku záleží na osobnosti každého auditora jak ke stanovení hladiny významnosti přistoupí. Z diskuze autora s auditory vyplynulo, že některé auditorské firmy nastavují hladinu významnosti cíleně vysoko aby se vyhnuli spoustě testování a materiálním chybám. Důležité je, aby byl auditor schopen zvolenou hodnotu obhájit a vysvětlit v případě nejasností.

Obecně by mělo platit, že s rostoucím auditorským rizikem by měla klesat zvolená hladina významnosti a naopak. Vyšší hladinu významnosti auditor může použít například tehdy, kdy testováním vnitřních kontrolních systémů účetní jednotky zjistí, že jsou komplexní a spolehlivé. Výslednou celkovou hladinu významnosti auditor uvede do příslušné kolonky a přidá komentář s vysvětlením na základě jakých úvah se takto rozhodl. Zvolená hodnota se bude v dalších částech auditních prací propisovat do celého spisu za účelem porovnání zda zjištěné nesprávnosti jsou významného charakteru. Z pohledu auditované osoby je zvolená celková hladina významnosti kriticky důležitá pro správné posouzení účetní závěrky.

Obrázek 7: Caseware - kalkulace s využitím přiměřených základů

Profit-oriented	Basis for calculation	Current		Benchmark % applied	Possible materiality	Comments
		period	Prior period			
Preliminary	Income before tax	- Kč	- Kč	- % (e.g., 5%)	- Kč	
	Gross revenues	- Kč	- Kč	- % (e.g., 0.5% to 2%)	- Kč	
	Assets	- Kč	- Kč	- %	- Kč	
	Other - describe	- Kč	- Kč	- %	- Kč	
Final	Income before tax	38 900 919 Kč	42 082 861 Kč	5,00 % (e.g., 5%)	1 945 046 Kč	stabilní
	Gross revenues	149 784 437 Kč	136 284 080 Kč	2,00 % (e.g., 0.5% to 2%)	2 995 689 Kč	stabilně rostoucí
	Assets	320 311 434 Kč	284 180 102 Kč	3,00 %	9 609 343 Kč	stabilně rostoucí
	Equity	287 177 056 Kč	273 151 164 Kč	3,00 %	8 615 312 Kč	stabilní
Conclusions		Amount		Comments		
Prior period 2		- Kč				
Prior period		- Kč				
Preliminary		- Kč				
Final (Provide the reasons for any change)		3 000 000 Kč		díky vyšším údajům Assets and Equity		

Note: If overall materiality is lower than in previous audits, consider whether misstatements may exist in opening balances.

Zdroj: Interní materiály společnosti ABC, s. r. o.

V otázce stanovení hladiny významnosti je dobré poznamenat, že výše uvedená kalkulace se týká tzv. celkové hladiny významnosti. Jde tedy o hodnotu, kterou Caseware bude brát jako hranici pro součet všech zjištěných nesprávností. Auditor se v tomto případě vystavuje riziku, kdy součet samostatně nevýznamných nesprávností může překročit celkovou hladinu významnosti. Proto se vedle celkové hladiny významnosti určuje také tzv. prováděcí hladina významnosti, tedy hodnota, která bude aplikována na jednotlivá zjištění. Prováděcí hladina významnosti musí být tudíž vždy nižší než celková hladina významnosti. Její výše je opět předmětem odborného úsudku auditora, který by měl přihlídnout k charakteru auditované účetní jednotky. Většinou se prováděcí hladina významnosti stanovuje jako procento z celkové hladiny významnosti. Nejčastěji se pohybuje v rozmezí 50 – 80 %. Na základě vložených dat Caseware auditorovi tuto hodnotu sám doporučí, nicméně je čistě na odborném úsudku auditora jakou hodnotu zvolí a proč.

Po vyplnění všech důležitých dotazníků v plánovací části auditor tyto skutečnosti potvrdí a plánovací část ukončí. Další auditní práce se koncentrují okolo provádění testů věcné správnosti údajů uvedených v účetní závěrce.

4.2.2 Provádění testování

Provádění testování se zaměřuje na jednotlivá tvrzení, která jsou obsažena v zůstatcích jednotlivých účtů. Auditor testuje 4 tvrzení:

- úplnost
- existence
- přesnost
- ocenění.

Caseware nabídne seznam tvrzení k otestování, které vycházejí z plánovací části. Auditor k jednotlivým oblastem, které jsou testovány doplňuje výsledek testování, které provedl a případně poznámku, která je pro výsledek testování relevantní.

Obrázek 8: Caseware – analytické testování

Current Balance	Prior Balance	Overall Performance	Preliminary Materiality	Final Materiality
287 429 444 Kč	229 813 340 Kč		- Kč	3 000 000 Kč
287 429 444 Kč			- Kč	1 500 000 Kč

Procedure	Assert	Result	By	Ref
Analytical procedures Develop and document expectations for the period-end property, plant and equipment levels based on information obtained from understanding the entity. Identify significant changes or trends in the: <ul style="list-style-type: none">• Property, plant and equipment compared to the previous period (overall).• Composition (cost, additions, disposals, retirements, etc.) of property, plant and equipment compared to the previous period.• Depreciation/amortization expense compared to the previous period.• Additions during the period compared to the approved capital budget (if available).• Reasonableness of current period additions, disposals, retirements and depreciation/amortization policies in light of the entity's operations and business plans.	C E AV	Completed with exceptions noted below		

Zdroj: Interní materiály společnosti ABC, s. r. o.

V případě, že testování proběhne bez zjištění významných nesprávností, není třeba přidávat další komentáře. V opačném případě má auditor možnost zvolit jednu z vyjímek, které program nabízí. Může se jednat o menší nesrovnalost, nebo jen potenciální problém do budoucna (matters of future consideration), který je vhodné zmínit. Pokud se objeví významná nesprávnost, označí auditor tuto skutečnost ve výsledcích vybráním příslušné vyjímky (audit

findings and matters for discussion). Ve všech případech má auditor možnost přidávat komentáře s vysvětlením jak ke svým závěrům dospěl. Zároveň každá oblast testování má přiřazen odkaz na soubor s kalkulací, testem, potvrzovacím dopisem nebo jinými auditními dokumenty vysvětlující uvedené závěry. Ke všem výjimkám může auditor přidávat také doporučení a návrhy řešení, které mohou být diskutovány jak interně v auditorské skupině, nebo i externě s managementem účetní jednotky.

Obrázek 9: Caseware – výběr vyjímek při testování

Zdroj: Interní materiály společnosti ABC, s. r. o.

Testování obvykle neprobíhá automaticky v programu Caseware, ale v závislosti na testované oblasti účetní závěrky je ho potřeba doplnit například konfirmačními dopisy (při potvrzení existence závazků a pohledávek), nebo výpisy z bankovních účtů (při potvrzení správnosti zůstatků na bankovních účtech).

4.2.3 Ukončení auditu

V konečné fázi auditu auditor kontroluje, zda po konci účetního období nenastaly významné skutečnosti (vztahující se do ověřovaného účetního období) - v takovém případě se do prohlášení dává informace o tom jaké skutečnosti nastaly. Auditor po zpracování všech vstupů zhodnotí důkazní informace na základě kterých připraví závěrečnou zprávu. Tu následně projedná s vedením účetní jednotky. V této fázi se k vedení účetní jednotky dostávají informace o zjištěních, které auditor během své práce shromáždil. Úkolem jednání je i uvést konkrétní zjištění týkající se chyb, přeúčtování nebo důvod odmítnutí výroku (pokud pro něj nastanou důvody). Klient po projednání prohlášení podepíše.

Všechny závěrečné operace se ukládají do auditorského spisu, kam auditor následně uloží i zprávu auditora obsahující výrok zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví.

4.3 Dotazníkové šetření

Ke zhodnocení přínosů a rizik elektronické formy auditorského spisu se autor rozhodl využít také dotazníkové šetření. Pro tento účel autor sestavil seznam dotazů, které měly za cíl pomoci odpovědět na otázku jaký je přínos elektronické formy auditorského spisu a kde lze spatřovat rizika související s jeho používáním. Předmětem jednotlivých otázek bylo zjistit zda auditoři stále ještě používají papírovou formu auditorského spisu a pokud ano, tak v jakých případech.

Další oblastí byla snaha zjistit s jakým softwarem mají auditoři zkušenosti a jaká pozitiva či negativa vnímají při jeho používání. Cílem bylo také zjistit do jaké míry mají auditoři zkušenosti s více programy. Souběžným úkolem bylo zjistit do jaké míry je elektronický spis automatizován, zda jsou v programu automaticky generována jednotlivá vyhodnocení a do jaké míry je auditor spisem veden. Cílem těchto dotazů bylo zjistit zda existuje riziko, že se v určitých fázích může vytrácet osobní úsudek, který nahrazuje automatizace.

Následující část dotazníku se zaměřovala na zjištění do jaké míry je auditor omezen přednastavenými funkcemi spisu a jakou má auditor možnost si nastavení spisu přizpůsobit. Úkolem všech těchto otázek bylo zjistit do jaké míry auditor skutečně ovládá jednotlivé kroky vyplnění spisu, zda existují oblasti spisu, které jsou díky automatizaci méně kontrolovány

a představují tak riziko. Dále pak identifikovat přínosy, které auditorovi elektronický spis nabízí.

Jelikož auditorský spis je dokument ve vlastnictví auditora, případně auditorské společnosti a zároveň není určen široké veřejnosti bylo dotazníkové šetření cíleno pouze na auditory účetních závěrek. Auditóři obvykle pracují s různými softwary na denní bázi. Autor proto očekával, že výstup z dotazníkového šetření bude cenným doplňkem k vlastnímu pozorování popsanému v předchozí části práce. Účelem bylo porovnat vlastní pozorování z pohledu auditované osoby a názory odborníků – auditorů. Autor zvolil elektronickou formu dotazníku zejména proto, že jde o velmi rychlou, levnou a zároveň anonymní možnost jak oslovit cílovou skupinu lidí a firem. Zejména poslední zmíněná vlastnost – anonymita, byla při komunikaci s auditory velmi důležitá. Auditorský spis totiž obsahuje citlivé informace, které auditor nesmí poskytnout třetím stranám.

Jednotlivé otázky byly tudíž voleny tak, aby byly v maximální možné míře obecného charakteru, a zároveň aby auditor neměl pocit, že může být na základě svých odpovědí identifikován. Autor se na úvod představil a vysvětlil důvod kontaktování dané osoby nebo společnosti. Dále dotazovaného zdvořile požádal o 10 minut času věnovaného vyplnění dotazníku na uvedeném webovém odkazu a žádost uzavřel poděkováním a ujistěním kontaktovaného subjektu o naprosté anonymitě. Osloveni byli jak auditóři a auditorské společnosti z okolí autora, tak i další subjekty na základě doporučení. Celkem bylo s žádostí o vyplnění dotazníku osloveno 26 subjektů a to jak z řad jednotlivců, tak firem. Autor očekával, že návratnost dotazníků z řad oslovených společností bude vyšší z důvodu toho, že v jedné auditorské společnosti by mohl zaslaný dotazník vyplnit více než jeden člověk. Ačkoliv v takovém případě by bylo pravděpodobné, že všichni budou pracovat se stejným software, pohled každého z nich by mohl být v jednotlivých bodech odlišný.

Dotazníkové šetření probíhalo od dubna do listopadu 2020. Návratnost vyplněných dotazníků byla bohužel výrazně nižší, než autor původně předpokládal. Dotazník byl správně vyplněn a odpovězen jen ve 19 případech. Po ukončení dotazovací akce byly jednotlivé reakce zkonsolidovány.

4.3.1 Výsledky dotazníkového šetření

1. Používáte v dnešní době papírovou formu auditorského spisu? Pokud ano, tak v jakých případech, pro jakou část spisu a proč?

Tabulka 1 – Používání papírové formy auditorského spisu

Odpověď	Odpovědělo subjektů	Celkový podíl
ANO	5	26,32 %
NE	14	73,68 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 1 – Používání papírové formy auditorského spisu



Zdroj: Vlastní zpracování

Většina dotazovaných (73,68 %) odpověděla, že používá již pouze elektronickou verzi spisu. Ostatní dotazovaní (26,32 %) dále uvedli, že papírovou formu auditorského spisu používají jen u speciálních zakázek, např. při auditu dotací. Dále také, že se jedná o osobní preferenci si psát poznámky ručně a při jednáních se díky tomu lépe soustředí a pamatují si. Někteří z této skupiny také poznamenali, že se papírová verze spisu objevuje u stálých složek auditorských spisů některých účetních jednotek. Jedná se zejména o některá data účetních jednotek opakovaně auditovaných danou auditorskou společností, která se delší dobu nezměnila. Mezi odpověďmi se také objevila poznámka, že papírová verze spisu se v některých případech eviduje současně s elektronickou verzí jako další forma zálohy těch nejdůležitějších dokumentů jako například komunikace s vedením auditované společnosti, zpráva auditora nebo

vyhodnocení inspekce kontrolních orgánů. Jeden respondent uvedl, že sice v současné době již nové zakázky vede pouze v elektronické formě, ale některé starší části stále složky některých spisů zatím existují v papírové podobě, jelikož jejich digitalizace nebyla nezbytně nutná a představovala by zvýšenou administrativní zátěž.

2. Používáte-li elektronickou formu auditorského spisu, jaký software používáte?

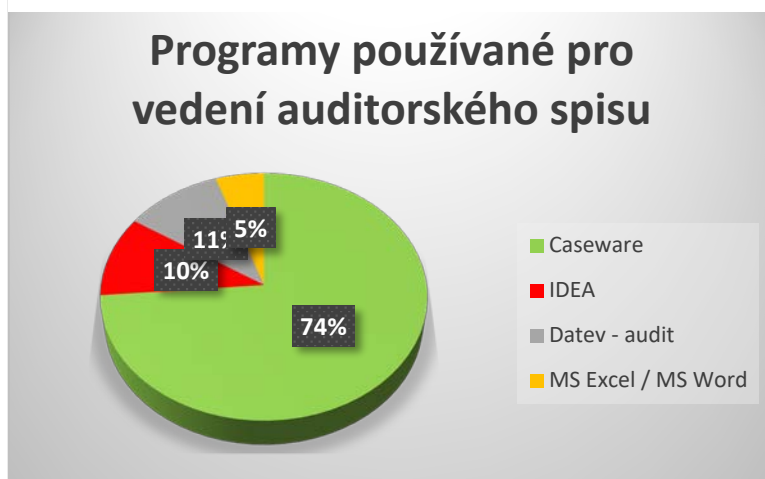
Uved'te prosím název.

Tabulka 2 – Programy používané pro vedení auditorského spisu

Odpověď	Odpovědělo subjektů	Celkový podíl
Caseware	14	73,68 %
IDEA	2	10,53 %
Datev – audit	2	10,53 %
MS Excel / MS Word	1	5,26 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 2 – Programy používané pro vedení auditorského spisu



Zdroj: Vlastní zpracování

Ze odpovědí na otázku jaký software jednotliví dotázaní používají se s velkou převahou na prvním místě umístil software Caseware Audit (73,68 %), na druhé a třetí pozici se shodně umístily softwary IDEA a Datev – Audit, a jeden dotazovaný (5,26 %) používá MS Excel a MS

Word. K programu MS Excel je nutné poznamenat, že téměř všichni respondenti potvrdili jeho používání při práci spolu se specializovanými auditorskými softwary. Vzhledem k jeho univerzálnosti, všeobecné rozšířenosti a cenové dostupnosti je používán pro rychlé výpočty a doplňující testování. Čísla uvedená v tabulce a v grafu tedy označují uživatele jednotlivých specializovaných auditorských software, přičemž používání MS Excel jako pomocného programu již v datech není zohledněno, jelikož se nejedná o primární software. Respondent, který uvedl využití vzorových souborů v MS Excel a MS Word jako primární nástroj pro vedení spisu již žádný další specializovaný software nepoužívá.

3. Jaká pozitiva a jaká negativa má podle Vás využití elektronického spisu auditora?

Odpovědi na tuto otázku byly různé a nedaly se proto zpracovat do jednoduché tabulky a grafu. Respondenti jako výhody elektronické formy spisu uváděli především:

- strukturovanost,
- přehlednost,
- jednotný formát a
- vzájemnou propojenost dat.

Jako další výhody byly uváděny také:

- koncentrace všech auditních dokumentů do jednoho místa a
- eliminace duplicitních prací díky prolínání jednotlivých etap auditu a
- již uváděné vzájemné propojenosti dat.

Zmíněna byla rovněž možnost čerpání údajů o účetní jednotce z minulého roku v případě, že se jedná o dlouhodobého klienta. Část respondentů uvedla, že software po nahrání dat účetní jednotky dokáže sám doporučit a předpřipravit vhodné testy včetně návrhu metody stanovení vzorků.

Jako negativa respondenti často uváděli fakt, že při práci je software v určitých ohledech nedostatečně přizpůsobený lokálním předpisům. Tento problém vzniká, je-li je software pro vedení auditorského spisu (a celého auditu účetní jednotky) využíván v celé auditorské firmě,

kteřá má dceřinné společnosti ve více státech. Programové nastavení v takovém případě většinou odpovídá požadavkům země sídla mateřské společnosti a proto může pro dceřinné společnosti představovat diskomfort při provádění auditních prací z důvodu nutnosti zvýšené pozornosti a dalších kontrol správných postupů podle platné lokální legislativy. Za další negativa byly označeny z výroby předepsané auditorské procedury, které jsou ale v programu uživatelem modifikovatelné, a také složitost obsluhy celého software pro auditory z řad starší generace.

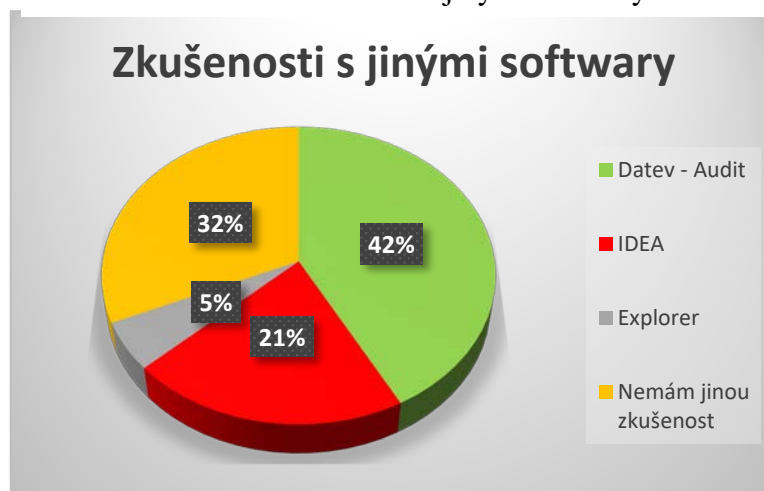
4. Máte zkušenosti i s elektronickým(i) spisem(y) od jiných poskytovatelů? Pokud ano, uveďte prosím název.

Tabulka 3 – Zkušenosti s jinými softwary

Odpověď	Odpovědělo subjektů	Celkový podíl
Datev - Audit	8	42,11 %
IDEA	4	21,05 %
Explorer	1	5,26 %
Nemám jinou zkušenost	6	31,58 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 3 – Zkušenosti s jinými softwary



Zdroj: Vlastní zpracování

Z odpovědí respondentů vyplývá, že necelá polovina jich má zkušenosti také s auditním softwarem Datev – Audit (42,11 %). Druhou nejpočetnější skupinou byli auditoři, kteří zatím nemají jinou zkušenost a nemohou tedy příliš srovnávat výhody a nevýhody mezi jednotlivými systémy (31,58 %). Něco málo přes pětinu dotazovaných dále uvedlo, že mají zkušenosti s programem IDEA (21,05 %) a jeden uvedl program Explorer (5,26 %), který mi není znám. Skladba odpovědí odpovídá očekávání. Jak již bylo popsáno v teoretické části, Datev – Audit je jednodušší a cenově méně náročný software, zatímco IDEA, která má již nižší zastoupení, je komplexní datově analytický softwarový balík, který najde využití především při rozsáhlých analýzách dat. Využije se tedy především při auditu velkých účetních jednotek, nebo tak, kde existuje výraznější riziko podvodu.

5. Do jaké míry elektronický spis vytváří na základě auditorských zjištění automaticky vyhodnocení jednotlivých testů přímo v auditním software? Pokud jsou oblasti spisu, které vyplňujete manuálně, které to jsou?

Podobně jako u otázky číslo 3 se odpovědi v tomto bodě různí. Většina dotazovaných se shoduje, že používaný software do jisté míry pomáhá automatizací a eliminuje tak manuální práci s kroky, pro které by auditor neměl možnost odlišné volby. Na straně druhé ponechává auditorovi prostor pro využití odborného úsudku, jelikož každá zakázka je jiná a nelze tedy přistupovat k vyhodnocování paušálně. Použitý software nevyhodnocuje automaticky vliv jednotlivých zjištění na rozvahu a na výkaz zisků a ztrát. Tyto kroky provádí auditor sám, například s pomocí MS Excel jak uvelo několik respondentů. Další oblasti, ve kterých software automaticky nevyplňuje data jsou například popis auditované společnosti, zvolených procedur, argumenty pro hodnocení, závěry nebo odpovědi v přednastavených otázkách. S využitím MS Excel a MS Word jako primárního software je automatizace nulová a jedná se čistě o manuální práci.

6. Cítíte se být v čemkoliv omezen(a) přednastavenými funkcemi, které elektronický spis nabízí?

Tabulka 4 – Cítíte se být omezeni přednastavenými funkcemi?

Odpověď	Odpovědělo subjektů	Celkový podíl
ANO	16	84,21 %
NE	1	5,26 %
Nejsem si jistý(á)	2	10,53 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4 – Omezuje Vás používaný software?



Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledek otázky zda se auditoři cítí být jakkoliv omezeni při používání auditorského software byl poměrně jednoznačný ve prospěch odpovědi „ANO“ (84,21 %). Pouze jeden respondent odpověděl, že se necítí být jakkoliv omezen (5,26 %). Dva z dotázaných uvedli, že při svojí práci zatím na omezující faktory nenarazili (10,53 %). Zároveň ale poznamenali, že auditorský software používají relativně krátkou dobu na to aby mohli zodpovědně označit striktní ano nebo ne. Mezi omezující faktory se opakoval zejména fakt, že rozsah předdefinovaných prací je, zejména při auditu menších účetních jednotek, zbytečně velký. Zároveň respondenti uvedli, že ne vždy je možné rozsah vhodně zmenšit, a i v takovém případě se jedná o časově náročné kroky. V případě multiplicit se opakovaná odpověď ne vždy propíše do všech dokumentů.

7. Nabízí Vámi používaný software pro auditorský spis možnost nastavení / použití uživatelem definovaného testování?

Tabulka 5 – Existence uživatelem definovaného testování

Odpověď	Odpovědělo subjektů	Celkový podíl
Ano, (částečně)	18	94,74 %
Nepoužívám specializovaný SW	1	5,26 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 5 – Existence uživatelem definovaného testování



Zdroj: Vlastní zpracování

V otázce modifikovatelnosti softwaru na úrovni nastavení uživatelem definovaných testování se všichni respondenti vyjma jednoho shodli, že tato možnost existuje (94,74 %). Jeden z dotazovaných uvedl, že nepoužívá specializovaný software (5,26 %). Respondenti uvedli, že většina standardních testů v počátečních a konečných fázích auditu je kvalitně připravena, přesto je možné a vhodné procedury upravovat. Některé dokumenty je možné zcela vynechat nebo naopak doplnit ty předvybrané o další vhodné z knihovny. Modifikace je nutné provádět manuálně a u každé zakázky specificky s přihlédnutím k charakteru auditované účetní jednotky a k zájmům uživatelů auditované účetní závěrky.

8. Do jaké míry Vás auditorský spis vede při získávání Vašeho auditorského úsudku – v čem Vám pomáhá?

Otázka měla za cíl zjistit zda elektronický spis poskytuje auditorovi z pohledu techniky a automatizace dodatečná vodítka, která by dříve za použití papírové verze spisu nebyla viditelná

nebo přinejmenším tak jednoznačná. Z odpovědí auditorů nelze jednoznačně určit, zda taková výhoda či výhody existují. Většina z dotázaných se shodla, že auditorský úsudek je obecně hlavně otázkou profesních zkušeností a úhlu pohledu na danou oblast auditu. Auditorský spis je, jakožto soubor auditních dokumentací dané zakázky, základem pro výrok auditora a je tedy v obecné rovině vždy vodítkem pro získávání auditorského úsudku. Respondenti dále uvedli, že díky okamžité dostupnosti informací (internet, cloudové úložiště), jasné struktuře (struktura vedení spisu je většinou upravena směrnici v auditorské společnosti) a existenci referenčních odkazů na související místa (jedním klikem dostupné veškeré související informace) ve spisu jsou schopni fungovat efektivně a systematicky postupovat jednotlivými fázemi auditu.

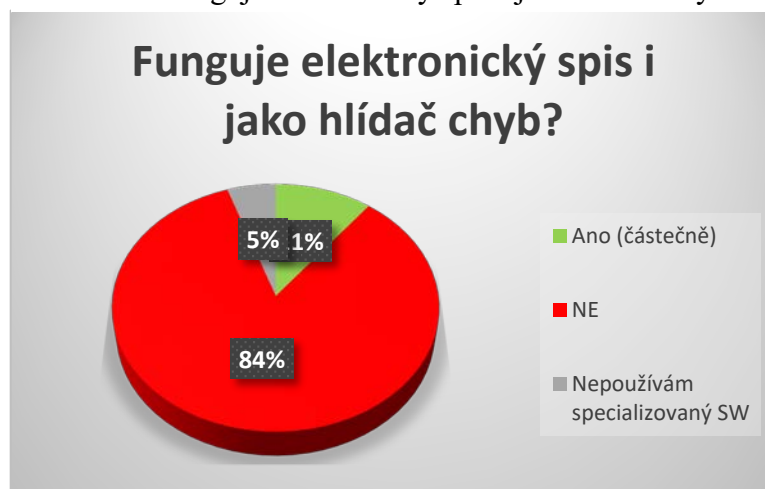
9. Funguje elektronický spis auditora (oproti papírovému) i jako hlídač, který zasáhne a upozorní auditora na významnou chybu? Pokud ano, můžete prosím uvést stručný příklad?

Tabulka 6 – Funguje elektronický spis i jako hlídač chyb?

Odpověď	Odpovědělo subjektů	Celkový podíl
Ano (částečně)	2	10,53 %
NE	16	84,21 %
Nepoužívám SW	1	5,26 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 6 – Funguje elektronický spis i jako hlídač chyb?



Zdroj: Vlastní zpracování

Poslední otázka měla za cíl zjistit zda softwary pro vedení auditorských spisů obsahují naprogramované kontroly obsahové správnosti. Vtětšina respondentů odpověděla záporně, že takové funkce v programu nejsou nebo je neumí používat (84,21 %). Softwary pro vedení auditorských spisů, které jsou v současnosti dostupné na trhu nejsou natolik propracovány, aby byly schopny kontrolovat, zda auditor uvedl správná vyhodnocení či nikoliv. To zůstává nadále v působnosti auditorů a jejich odborných úsudků. Auditní softwary ale mohou upozornit auditora na nesoulad v případě, že zvolená kombinace odpovědí, které auditor manuálně vybírá na základě svého úsudku vybočí z přednastavených mezí. Na toto upozornili dva z dotazovaných (10,53 %). Jedná se ale o auditní práce a tedy do auditorského spisu samotného se dostávají až výsledky těchto procedur. Spis samotný tedy žádnou takovou funkci, která by kontrolovala obsahovou správnost nemá.

4.4 Shrnutí praktické části

Praktická část této práce ukázala, že vedení auditorského spisu v elektronické podobě s sebou nese řadu výhod. Zejména rychlost aktualizace dat, okamžitá dostupnost úprav pro ostatní členy auditorské skupiny, strukturovanost, přehlednost, vzájemnou propojenost dat nebo hlídání duplicit. Má ale i svá negativa mezi která patří složitost obsluhy, omezující předeepsané auditní procedury a v případě mezinárodní auditorské společnosti také mnohdy nevyhovující nastavení programu.

Navzdory faktu, že na trhu je dnes množství auditorských software, používají auditoři ve velké míře několik známých značek. To může souviset s několika důvody. Jedním z nich jsou náklady na pořízení nového produktu a s tím související další náklady na zaškolení personálu. Během prvotní fáze užívání nového softwaru se dá také očekávat, že auditoři budou dělat více chyb plynoucích z nedostatečné znalosti daného software. Auditorské společnosti mnohdy působí ve více zemích a tedy podobná změna by byla jak organizačně tak i administrativně náročná.

Mnoho auditorů zároveň využívá pro specifické části testování větších zakázek specializovaný datově analytický software (nejčastěji byla zmiňována IDEA). Téměř všichni se shodují na používání kancelářského balíku MS Excel, díky jeho dostupnosti, jednoduchosti a rozšířenosti. A to bez ohledu na to jaký druh specializovaného auditorského softwaru při své práci používají.

Vlastní pozorování a dotazníkové šetření zároveň ukázalo, že vedení auditorského spisu

v elektronické podobě neznamena, že auditor má méně práce. Není také pravdou, že by auditorskou práci postupně přebírala automatizace. Fakt, že každá účetní jednotka je specifická a vyžaduje odlišný přístup jen podporuje nutnost přítomnosti odborného úsudku ze strany auditora. Specializovaný software auditorovi pomáhá a vede ho průběhem celého auditu, ale samotné jádro auditorských procedur počítač jen těžko nahradí.

5 ZÁVĚR

Pro pochopení významu a důležitosti vedení auditorského spisu bylo nutné zpracovat větší rozsah teorie. Základem pro vysvětlení souvislostí bylo popsat stručnou historii a vývoj auditu až do dnešní podoby. V návaznosti na vývoj auditu bylo důležité poukázat zejména na legislativní předpisy a mezinárodně uznávané profesní standardy, kterými se auditorská činnost a tedy i vedení auditorského spisu řídí.

Nové tisíciletí přineslo velký rozmach na poli výpočetní techniky a také masové využití internetu. To umožnilo spoustě firem i fyzických osob – podnikatelů zefektivnit, nebo zcela změnit některé firemní procesy. Auditori a auditorské společnosti samozřejmě nebyli výjimkou a proto jakkoliv je posledních dvacet let z pohledu celkové historie auditu velmi úzkým obdobím, představuje pro auditory významný milník ve způsobu přístupu k provádění auditu účetních závěrek, a s tím spojeném vedení auditorského spisu. Většina auditorských společností dnes sice provádí své práce převážně elektronicky, existují však stále výjimky potvrzující pravidlo.

Je pravdou, že papírová forma vedení auditorského spisu dosud zcela nevytizela. Důvodem může být více faktorů. Auditori, zaměřující se převážně na malé zakázky, pro které může být investice do specializovaného softwaru nákladnou položkou. Nicméně i tito auditori vytvářejí jednotlivé části dokumentace elektronicky, většinou za použití běžně dostupných a finančně nenáročných kancelářských balíků typu MS Office. Tato skupina je ale v dnešní době zastoupena spíše menšinou, protože na trhu existuje velký výběr softwarových řešení, které se liší robustností a rozsahem nabízených funkcí. Některé z nich cílí právě na provádění jednodušších auditů středních nebo malých účetních jednotek s povinností auditu. Finanční náročnost na pořízení těchto softwarových řešení je mnohdy jen zlomkem toho, za co bylo možno pořídit podobný software na počátku milénia.

Důvodem proč je papírová forma vedení auditorského spisu stále ve hře, je i fakt, že někteří auditori používají stále papírovou formu auditorského spisu pro ty části auditní dokumentace, jejíž originály byly získány v papírové formě (a již se dále nedigitalizují), případně pro takové auditní dokumenty představující stálou složku spisu, a to zejména v případě, že auditor nebo auditorská společnost danou účetní jednotku audituje delší dobu a některé dokumenty ze stálé složky se za tuto dobu nezměnily a tedy nebylo nutné je aktualizovat. Jejich digitalizace by

navíc v určitých případech znamenala nepříjemnou administrativní zátěž.

Dalším důvodem pro vedení papírové formy auditorského spisu, který autor zaznamenal, je fakt, že vzhledem k fyzické oddělenosti od dat vedených ve specializovaném softwaru představuje papírová forma další způsob zálohy těch nejdůležitějších auditních dokumentů, například komunikace s vedením auditované společnosti, zpráva auditora, vyhodnocení inspekce kontrolních orgánů apod. Toto samozřejmě může platit jen za předpokladu, že pro papírovou část spisu je zvolen vhodný typ archivace, který tuto část auditorského spisu zabezpečí proti zneužití, požáru a dalšímu možnému znehodnocení. V současné době dynamicky se rozvíjejících informačních technologií je ale papírová verze spisu pro efektivní práci v týmu již zastaralá.

Používání elektronického spisu, což je v jednoduchosti elektronické úložiště auditních dokumentů, které se tvoří automaticky během průběhu auditních prací s sebou nese výhody i nevýhody. Výhody jako vzájemná propojenost dat, okamžitá dostupnost spisu všem lidem z auditní skupiny, strukturovanost a přehlednost jsou na druhé straně vyváženy nevýhodami. Mezi největší nevýhody se řadí zejména složitost obsluhy pro starší generace auditorů, kteří jsou zvyklí pracovat i s papírovými verzemi. Další nevýhodou je IT závislost. V případě výpadku internetu je sice v mnoha případech možné dokončit rozpracovanou práci, ale jedná se o přechodný stav, který bez obnovení přístupu k internetu zamezuje synchronizaci a další práci. Zejména pokud se jedná o práci v týmu, která je závislá na sdílení a okamžité aktualizaci dat.

Auditorský software auditorovi šetří čas, vede ho při postupování jednotlivými fázemi auditu a v menší míře dovoluje osobní přizpůsobení. Zároveň ale naráží na bariéru rozdílných lokálních právních úprav, pokud má auditorská společnost zastoupení ve více státech. Ačkoliv jsou testovací procedury vedeny ve specializovaném softwaru vyžadují stále spoustu manuální práce ze strany auditorů. Auditor by se mohl mylně domnívat, že auditorský software je natolik sofistikovaný, že pohlídá jeho případné chyby a upozorní ho na nutné úpravy. Pravdou ale je, že tato domněnka je mylná, jelikož software zatím neumí nahradit odborný úsudek auditora. Stejně tak software neumí rozlišovat nuance mezi různými účetními jednotkami. Na základě takových rozdílů je auditor běžně schopen přizpůsobit průběh auditu tak aby auditní práce prověřily v nejvyšší možné míře jestli účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Dnešní auditor k dispozici širokou možností výběru z různých druhů auditorských software. To může na jednu stranu být výhodou, protože mít možnost volby je obecně vždy důležitá, zároveň však může představovat řadu nevýhod. Vzhledem k faktu, že volba správného auditorského softwaru je jedním z předpokladů správného a efektivního provedení auditu, může být pro auditory větší množství programů na trhu matoucí.

Nevýhodou elektronické formy auditorského spisu je bezesporu i finanční náročnost spojená s nákupem licence, investice do IT bezpečnosti a zaškolení personálu

Autor spatřuje rizika spojená s používáním auditorského spisu v IT závislosti. S nástupem internetu ruku v ruce rostou i kybernetické útoky. V případě, že by takový útok s cílem ukrást citlivá data byl úspěšný, mohl by způsobit jak auditorské společnosti, tak auditované účetní jednotce velké nepříjemnosti. Teoretickým rizikem může být i potenciální ztráta osobního úsudku auditora díky mylné představě, že software je natolik chytrý, že udělá práci sám.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

DRÁBKOVÁ, Zita. *Kreativní účetnictví a účetní podvody*. Wolters kluwer, 2017. 152s. ISBN 978-80-7552-791-2

KAREŠ, Ladislav. *Teória Auditů*. Wolters Kluwer, 2015. 136s. ISBN 978-80-8168-149-3.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. 208s. ISBN 978-80-247-5806-0.

MÜLLEROVÁ, Libuše, Vladimír KRÁLÍČEK a kol. *Auditing*. 2.přepřacované vydání, Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2017, 388s. ISBN 978-80-245-2233-3

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3 vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 208s. ISBN 978-80-7552-768-4

RICCHIUTE, David N. *Audit*. Victoria Publishing Praha, 1994. 792s. ISBN 80-85605-86-4

SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 1. vydání, Brno: Masarykova univerzita, 2006. 169s. ISBN 80-210-4168-4

Internetové zdroje

About DATEV. *datev.com* [online]. Copyright 2020 DATEV [cit. 11-16-2020]. Dostupné z: <https://www.datev.com/about-datev/>

About IDEA. *Idea.caseware.com* [online]. Caseware International [cit. 2020-11-16]. Dostupné z: <https://idea.caseware.com/products/idea>

IAASB. *Mezinárodní auditorský standard ISA 200*. [online]. [cit. 2020-04-09]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5650/isa-200.pdf>

IAASB. *Mezinárodní auditorský standard ISA 230*. [online]. [cit. 2020-04-09]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5653/isa-230.pdf>

IAASB. *Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1*. [online]. [cit. 2020-04-09]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5634/isqc1-amend-isa-250-cz.pdf>

IAASB. *Předmluva k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby*. [online]. [cit. 2020-04-09]. Dostupné z: https://www.kacr.cz/file/1209/Predmluva%20ISA_final.pdf

IDEA brochure. *Idea.caseware.com* [online]. 2020. Caseware International [cit. 2020-11-16]. Dostupné z: <https://idea.caseware.com/idea-product-brochure>

IFAC. 2018 *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. [online]. [cit. 2019-02-08]. Dostupné z: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>

Směrnice evropského parlamentu a rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice rady 84/253/EHS. Úřední věstník Evropské unie L 157/87 ze dne 9.6.2006. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&qid=1586452653404&from=CS>

7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Tento nadpis může být modifikován v závislosti na výskytu a počtu vkládaných objektů – tudíž se tato kapitola může jmenovat např. pouze SEZNAM TABULEK, protože práce obsahuje pouze vložené tabulky.

Tabulka 1 – Používání papírové formy auditorského spisu	49
Tabulka 2 – Programy používané pro vedení auditorského spisu	50
Tabulka 3 – Zkušenosti s jinými softwary	52
Tabulka 4 – Cítíte se být omezeni přednastavenými funkcemi?	54
Tabulka 5 – Existence uživatelem definovaného testování	55
Tabulka 6 – Funguje elektronický spis i jako hlídač chyb?	56

Obrázek 1: Schéma celkového postupu auditu	34
Obrázek 2: Caseware document manager	36
Obrázek 3: Založení nového spisu	38
Obrázek 4: Caseware – import dat	40
Obrázek 5: Caseware - engagement setup	41
Obrázek 6: Caseware - stanovení celkové hladiny významnosti	42
Obrázek 7: Caseware - kalkulace s využitím přiměřených základů	44
Obrázek 8: Caseware – analytické testování	45
Obrázek 9: Caseware – výběr vyjímek při testování	46

Graf 1 – Používání papírové formy auditorského spisu	49
Graf 2 – Programy používané pro vedení auditorského spisu	50
Graf 3 – Zkušenosti s jinými softwary	52
Graf 4 – Omezuje Vás používaný software?	54
Graf 5 – Existence uživatelem definovaného testování	55
Graf 6 – Funguje elektronický spis i jako hlídač chyb?	56

8 PŘÍLOHY

Dotazník

Dobrý den,

Jmenuji se Filip Forman a v současné době zpracovávám bakalářskou práci na téma "Elektronický spis auditora" jehož praktickou část bych rád doplnil o názory a zkušenosti odborníků/auditorů.

Z tohoto důvodu se obracím i na Vás s prosbou zda byste byl(a) ochoten(na) věnovat 10 minut svého času vyplnění krátkého dotazníku vytvořeného pro tento účel.

Dotazník je přístupný po kliknutí na uvedeném webovém odkazu. Je plně anonymní, není nutné vyplňovat žádné osobní údaje. Záleží mi čistě na odborném názoru člověka, který se věnuje auditu účetních závěrek.

Pokud se rozhodnete dotazník vyplnit, předem Vám děkuji za Váš názor, který mi pomůže se závěry mé bakalářské práce.

Filip Forman

Elektronický spis auditora

Dotazník je plně anonymní - pro jeho vyplnění není potřeba vkládat jakákoliv osobní data. Vyplnění dotazníku Vám nezabere více než 10 minut Vašeho času. Mockrát děkuji za Váš čas a poskytnuté odpovědi, které jsou pro mě cennou zpětnou vazbou pro dokončení mé bakalářské práce.

Filip Forman

1. Používáte v dnešní době papírovou formu auditorského spisu? Pokud ano, tak v jakých případech, pro jakou část spisu a proč?

2. Používáte-li elektronickou formu auditorského spisu, jaký software používáte? Uveďte prosím název.

3. Jaká pozitiva a jaká negativa má podle Vás využití elektronického spisu auditora?

4. Máte zkušenosti i s elektronickým(i) spisem(y) od jiných poskytovatelů? Pokud ano, uveďte prosím název.

5. Do jaké míry elektronický spis vytváří na základě auditorských zjištění automaticky vyhodnocení jednotlivých testů přímo v auditním software? Pokud jsou oblasti spisu, které vyplňujete manuálně, které to jsou?

6. Cítíte se být v čemkoliv omezen(a) přednastavenými funkcemi, které elektronický spis nabízí?

7. Nabízí Vámi používaný software pro auditorský spis možnost nastavení / použití uživatelem definovaného testování?

8. Do jaké míry Vás auditorský spis vede při získávání Vašeho auditorského úsudku – v čem Vám pomáhá?

9. Funguje elektronický spis auditora (oproti papírovému) i jako hlídač, který zasáhne a upozorní auditora na významnou chybu? Pokud ano, můžete prosím uvést stručný příklad?