

ISA 200

7. Smyslem cílů a požadavků standardů ISA a jejich aplikačních a vysvětlujících částí je pomoci auditorovi získat přiměřenou jistotu. V souladu se standardy ISA musí auditor při plánování a provádění auditu uplatňovat odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Auditor musí mimo jiné:

- na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, **včetně příslušného rámce účetního výkaznictví a jejího vnitřního kontrolního systému** identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou,

13(n) riziko materiální nesprávnosti – riziko, že již před zahájením auditu je účetní závěrka materiálně zkreslená. U tohoto rizika se rozlišují dva druhy, které jsou na úrovni tvrzení popsány takto: **(viz odstavec A15a)**

ii) kontrolní riziko – riziko, že vnitřní kontrolní systém účetní jednotky včas nezabrání nesprávnosti, která by se mohla vyskytnout u tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje a která by mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi materiální, resp. že ~~vnitřní kontrolní systém~~ **kontroly** takovou nesprávnost včas neodhalí a neopraví

Riziko materiální nesprávnosti (viz odstavec 13(n))

A15a. Riziko materiální nesprávnosti pro účely tohoto standardu existuje v případě, je-li reálně možné:

- že dojde k nesprávnosti (tj. její pravděpodobnost),**
- pokud k nesprávnosti dojde, bude materiální (tj. její výše).**

~~A40. Přirozené riziko je u některých tvrzení a souvisejících skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů vyšší než u jiných. Vyšší přirozené riziko je např. u složitých výpočtů nebo účtů zahrnujících částky odvozené z účetních odhadů s velkou mírou nejistoty. Přirozené riziko je ovlivněno faktory přirozeného rizika. Jeho úroveň se liší v závislosti na tom, do jaké míry inherentní rizikové faktory ovlivňují náchylnost určitého tvrzení k nesprávnosti, a tato variabilita se označuje jako spektrum přirozeného rizika. Auditor v rámci procesu identifikace a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti určuje, které skupiny transakcí, zůstatky účtů, vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce a související tvrzení jsou významné. Jako významné zůstatky účtů může například identifikovat ty, které zahrnují částky odvozené z účetních odhadů, u nichž je významná míra nejistoty. Jeho vyhodnocení přirozeného rizika u souvisejících rizik na úrovni tvrzení pak může být vyšší kvůli vyšší nejistotě odhadu.~~

~~A40a. Na přirozené riziko mají vliv také externí podmínky, které jsou zdrojem podnikatelských rizik.~~

~~A42. Vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti lze vyjadřovat kvantitativně, např. procentuálním údajem, nebo prostřednictvím nekvantitativních pojmů. Ve všech případech je ale potřeba správného vyhodnocení rizika důležitější než samotný přístup, který auditor pro tyto účely zvolí. Standardy ISA se obvykle nevyjadřují zvlášť k přirozenému a zvlášť ke kontrolnímu riziku, ale hovoří souhrnně o vyhodnocení~~

„rizika materiální nesprávnosti“. Nicméně ISA–540 315 (revidované znění 2019)¹ vyžaduje, aby auditor vyhodnotil zvlášť přirozené riziko a zvlášť kontrolní riziko a na základě toho aby navrhl a provedl další auditorské postupy, jimiž bude v souladu s ISA 330² reagovat na rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení týkající se účetních odhadů, včetně rizik významných. V ostatních případech, tj. při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti pro významné skupiny transakcí, zůstatky účtu nebo zveřejněné údaje, kde nejde o účetní odhady, může auditor vyhodnocovat přirozené a kontrolní riziko buď samostatně, nebo společně, v závislosti na tom, jaké zvolí auditorské techniky a metodiku, a s ohledem na praktické aspekty. Vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti lze vyjadřovat kvantitativně, např. procentuálním údajem, nebo prostřednictvím nekvantitativních pojmů. Ve všech případech je ale potřeba správného vyhodnocení rizika důležitější než samotný přístup, který auditor pro tyto účely zvolí. reagovat na rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

A43a. Cílem vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení je určit charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů nutných pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací.³

A61. Aplikační a vysvětlující část v případech, kdy je to nutné, blíže vysvětluje požadavky standardu ISA a jejich naplňování. Tato část obvykle především:

- podrobněji vysvětluje, jaký je obsah požadavku a čeho se týká, případně v některých standardech ISA, mimo jiné v ISA 315 (revidované znění 2019), proč je určitý postup vyžadován,
- obsahuje příklady postupů, jež jsou pro dané okolnosti vhodné, v některých standardech ISA, například v ISA 315 (revidované znění 2019), jsou příklady uvedeny v rámečcích.

Aspekty týkající se odstupňování požadavků

A65a. Některé standardy ISA (např. ISA 315 (revidované znění 2019)), obsahují ustanovení o odstupňování požadavků, jež ilustrují aplikovatelnost požadavků na všechny účetní jednotky bez ohledu na to, zda jsou jejich charakter a okolnosti méně, či více složité. Méně složité účetní jednotky jsou účetní jednotky vykazující znaky popsané v odstavci A66.

A65b. „Aspekty týkající se menších účetních jednotek“ byly do některých standardů ISA doplněny primárně se zřetelem k účetním jednotkám bez veřejně obchodovaných cenných papírů. Některá ustanovení však mohou být užitečná i pro menší účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovány.

A66. Pro účely vymezení specifických aspektů týkajících se auditů „menších účetních jednotek“ se tento výraz používá pro účetní jednotku, která se obvykle vyznačuje např. následujícími kvalitativními rysy:

(b) dále některým z následujících kvalitativních rysů:

(iv) omezený počet vnitřních kontrol jednodušší vnitřní kontrolní systém

¹ ISA–540315 (revidované znění) „Audit účetních odhadů–2019) „Identifikace a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce“, odstavec 16. vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“.

² ISA 330, odstavec 7(b).

³ ISA 330, odstavec 6.

~~A67. Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky byla do standardů ISA doplněna primárně se zřetelem k účetním jednotkám bez veřejně obchodovaných cenných papírů. (nyní A65b)~~

Aspekty týkající se automatizovaných nástrojů a technik

A67a. Smyslem aspektů týkajících se automatizovaných nástrojů a technik, které jsou uvedeny v některých standardech ISA (například v ISA 315 (revidované znění 2019)), je vysvětlit, jak auditor některé požadavky uplatňuje v situaci, kdy při provádění auditorských postupů používá automatizované nástroje a techniky.

ISA 210

A18. Je na vedení, aby určilo, jaký vnitřní kontrolní systém je k sestavení účetní závěrky nutný. Výraz „vnitřní kontrolní systém“ zahrnuje širokou škálu činností realizovaných v rámci následujících složek: kontrolní prostředí, proces, který účetní jednotka používá pro vyhodnocování rizik, proces, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů relevantních pro účetní výkaznictví a komunikace a kontrolní činnosti, a monitorování kontrol. Toto členění ale nemusí odpovídat konkrétní struktuře, zavedení a zajišťování vnitřního kontrolního systému v určité účetní jednotce a lišit se může i to, jak tato účetní jednotka jednotlivé složky klasifikuje.⁴ Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky (především její účetní knihy a záznamy, resp. účetní systémy) odráží potřeby vedení, složitost podnikatelské činnosti, charakter rizik, jimž je účetní jednotka vystavena, a relevantní právní předpisy.

ISA 230

A17. Při vypracování dokumentace auditu může být také pro auditora menší účetní jednotky užitečné a efektivní zaznamenat různé aspekty auditu společně v jediném dokumentu s křížovými odkazy na podpůrné auditní dokumenty. K záležitostem, které mohou být při auditu menší účetní jednotky zdokumentovány společně, patří porozumění účetní jednotce a jejím vnitřním kontrolním systémům, jejímu prostředí, příslušný rámec účetního výkaznictví, její vnitřní kontrolní systém, celková strategie a plán auditu, materialita stanovená podle ISA 3205, posuzovaná rizika, významné události zjištěné během auditu a učiněné závěry.

ISA 240

15. ISA 315 (revidované znění 2019) vyžaduje, aby proběhla projednávání záležitostí v rámci týmu provádějícího zakázku a aby partner odpovědný za zakázku určil, které záležitosti budou sděleny členům týmu, kteří se projednávání nezúčastnili⁶. Projednávání se musí zaměřit především na to, jak a kde je účetní závěrka účetní jednotky náchylná k materiální nesprávnosti způsobené podvodem, včetně možného způsobu vzniku podvodu. Při jednání jsou členové týmu pracujícího na zakázce

⁴ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec A51-A91 a příloha 13.

⁵ ISA 320 „Materialita při plánování a provádění auditu“.

⁶ ISA 315, odstavec 10 (revidované znění 2019), odstavce 17–18.

povinni odhlédnout od skutečnosti, že věří v poctivost a integritu osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. (viz odstavce A10 - A11)

16. Při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností zaměřených na pochopení účetní jednotky a jejího prostředí, ~~včetně příslušného rámce účetního výkaznictví a~~ vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, jak je uvedeno v ISA 315 (revidované znění 2019), je auditor povinen postupovat podle odstavců ~~17—24~~ 23–43, aby získal informace využitelné pro identifikaci rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem.
25. V souladu s ISA 315 (revidované znění 2019) je auditor povinen odhalovat a vyhodnocovat rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení v případě skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů⁷.
27. Auditor je povinen nakládat s vyhodnocenými riziky výskytu materiální nesprávnosti způsobenými podvodem jako s významnými riziky a následně ~~se seznámit~~ **identifikovat**, v rozsahu, v jakém tak zatím neučinil, ~~se souvisejícími kontrolami~~ **kontroly** účetní jednotky, ~~včetně kontrolních činností, relevantními pro taková~~ **kteřé tato rizika pokrývají, posoudit jejich návrh a zjistit, zda byly implementovány**⁸. (viz odstavce A31-A32)
44. Auditor je povinen do dokumentace auditu⁹ zachycující ~~obeznamení se auditora s~~ ~~účetní jednotkou a jejím prostředím a jeho~~ **identifikaci a** vyhodnocení rizik výskytu materiálních nesprávností v souladu s požadavky ISA 315 (revidované znění 2019) uvést¹⁰:
- (a) významná rozhodnutí přijatá během projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce týkající se náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k materiální nesprávnosti způsobené podvodem,
 - (b) odhalená a vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení,
 - (c) **kontroly identifikované v rámci kontrolních činností, které pokrývají vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobená podvodem.**
- A7. Uplatňování profesního skepticismu vyžaduje neustálé ověřování, zda získané údaje a důkazní informace nasvědčují tomu, že může existovat materiální nesprávnost zapříčiněná podvodem. To zahrnuje i posuzování spolehlivosti údajů, které mají být použity jako důkazní informace, a ~~v relevantních případech i posuzování~~ **případných kontrol identifikovaných v rámci kontrolních opatření činností** v průběhu vypracování a uchování těchto informací. Vzhledem k charakteristice podvodu je profesní skepticismus auditora zvláště důležitý při posuzování rizik výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem.
- A18. ISA 315 (revidované znění 2019) a ISA 610 (revidované znění 2013) stanovují požadavky a poskytují vodítko pro audity účetních jednotek, které mají zaveden

⁷ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 25–28.

⁸ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 26(a)(i) a 26(d).

⁹ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8-11 a odstavec A6.

¹⁰ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 32–38.

interní audit¹¹. Při uplatňování požadavků těchto standardů v kontextu podvodu se auditor může dotazovat na specifické činnosti interního auditu, např.:

- zda interní auditoři provedli během roku postupy zaměřené na zjištění podvodů,
- zda vedení reaguje uspokojivě na zjištění vyplývající z provedení těchto postupů.

A19. Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky dohlížejí na systémy monitorování rizik, na finanční kontroly a na dodržování právních předpisů. V mnoha zemích jsou postupy řízení podniků podrobně propracované a osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky hrají aktivní roli při dohledu nad vyhodnocováním rizik výskytu podvodu a nad **kontrolami pokrývajícími tato rizika** ~~relevantním vnitřním kontrolním systémem~~. Jelikož odpovědnost osob pověřených správou a řízením účetní jednotky se může v různých účetních jednotkách a zemích lišit, je důležité, aby byl auditor obeznámen s příslušnými povinnostmi těchto osob, aby mohl získat přehled o dohledu vykonávaném příslušnými osobami¹².

A20. Obeznamení se s tím, jak osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky vykonávají dohled, může přispět k získání přehledu o náchylnosti účetní jednotky k výskytu podvodů páchaných vedením, o vhodnosti ~~vnitřního kontrolního systému v oblasti rizik~~ **kontrol pokrývajících riziko** výskytu podvodu a o způsobilosti a integritě vedení. Auditor může tento přehled získat různými způsoby, např. účastí na jednáních, na kterých tyto diskuse probíhají, četbou zápisů z těchto jednání či kladením otázek osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky.

A22. Kromě informací získaných za použití analytických postupů mohou k odhalení rizika výskytu materiální nesprávnosti v důsledku podvodu pomoci i další získané informace o účetní jednotce a jejím prostředí, **o příslušném rámci účetního výkaznictví a vnitřním kontrolním systému účetní jednotky**. Jednání mezi členy týmu může přinést informace, které napomáhají k odhalování těchto rizik. Navíc informace získané na základě procesů přijímání a udržování si klientů a zkušenosti získané během provádění jiných zakázek v účetní jednotce, např. prověrek mezitímních finančních informací, mohou být relevantní pro odhalování rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem.

A25. Příklady faktorů rizika podvodu, které souvisejí s podvodným účetním výkaznictvím a se zpronevěrou majetku, jsou uvedeny v příloze 1 tohoto standardu. Tyto rizikové faktory jsou uvedeny jako příklad a jsou klasifikovány v závislosti na třech podmínkách, které jsou obvykle splněny v případech, kdy dojde ke spáchání podvodu:

- existence motivu ke spáchání podvodu nebo tlaku na jeho spáchání,
- vnímaná příležitost ke spáchání podvodu a
- schopnost odůvodnit si podvodnou činnost.

Faktorem rizika podvodu mohou být motivy, tlaky nebo příležitosti vyplývající z podmínek, jež vytvářejí náchylnost vůči nesprávnosti, přičemž se neberou v úvahu vnitřní kontroly účetní jednotky. Faktory rizika podvodu, které ovlivňují přirozené

¹¹ ISA 315 (revidované znění 2019) ~~odstavec 6~~, **odstavce 14(a) a 23 24(a)(ii)** a ISA 610 (revidované znění 2013) „Využití práce interních auditorů“.

¹² ISA 260, odstavce A1- A8 stanovují, s kým auditor komunikuje, není-li řídicí struktura účetní jednotky správně definována.

riziko, včetně záměrné předpojatosti vedení, se řadí k faktorům přirozeného rizika.¹³ Faktorem rizika podvodu mohou být rovněž podmínky existující ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky, které poskytují příležitost k páčání podvodů nebo které ovlivňují postoj vedení či jeho schopnost odůvodnit podvodné jednání. Faktory rizika podvodu naznačující existenci postoje, který dovoluje odůvodnění podvodné činnosti, mohou zůstat nedostupné v rámci auditorova pozorování. Auditor se však může o existenci takových informací přesto dovědět, například v rámci seznamování s kontrolním prostředím účetní jednotky.¹⁴ Přestože se faktory rizika podvodu popsané v příloze 1 vztahují na širokou škálu situací, s nimiž se může auditor setkat, jsou pouze příkladem a mohou existovat další rizikové faktory.

- A32. Pro auditora je tudíž důležité obeznámit se s kontrolami, které vedení navrhlo, zavedlo a používá pro prevenci a odhalování podvodu. ~~Auditor se v průběhu této činnosti~~ Auditor se při identifikování kontrol pokrývajících rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem může např. dozvědět, že vedení záměrně přijalo rizika související s nízkou mírou oddělení povinností. Informace získané během ~~této činnosti~~ identifikování kontrol, posuzování jejich návrhu a zjišťování, zda byly implementovány, mohou být užitečné při odhalování rizikových faktorů podvodu, které mohou ovlivnit auditorovo posouzení rizik, že účetní závěrka může obsahovat materiální nesprávnosti v důsledku podvodu.
- A43. Pro účely výběrů účetních zápisů a ostatních úprav k testování a určení správné metody prověření související podpory vybraných položek posoudí auditor následující:
- *identifikace a vyhodnocení rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem* – přítomnost faktorů rizika podvodu a další informace získané během *identifikace a vyhodnocování rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem* může auditorovi pomoci při vyhledávání konkrétních skupin účetních zápisů a ostatních úprav k testování,
 - *kontroly účetních zápisů a ostatních úprav* – účinné kontroly přípravy a provádění účetních zápisů a ostatních úprav mohou snížit rozsah potřebných testů věcné správnosti za předpokladu, že auditor otestoval provozní účinnost těchto kontrol,
 - *proces účetního výkaznictví účetní jednotky a povaha důkazů, které lze získat* – v mnoha účetních jednotkách zahrnuje standardní zpracování transakcí kombinaci manuálních a automatizovaných kontrol. ~~kroků a postupů.~~ Zpracování účetních zápisů a ostatních úprav může být obdobně složeno z manuálních a automatizovaných ~~postupů a kontrol.~~ Jsou-li v rámci procesu účetního výkaznictví využívány informační technologie, může se stát, že účetní zápisy a ostatní úpravy budou existovat pouze v elektronické podobě,
 - *znaky podvodných účetních zápisů či ostatních úprav* – nesprávné účetní zápisy a ostatní úpravy se často vyznačují jedinečnými identifikačními znaky, jako např. zápisy (a) na nesouvisejících, nezvyklých nebo zřídka používaných účtech, (b) provedené osobami, které obvykle účetní zápisy neprovádějí, (c) zaúčtované na konci období nebo po jeho skončení bez náležitého vysvětlení nebo popisu, (d) provedené před sestavením účetní závěrky nebo během sestavení účetní závěrky a

13 IAS 315 (revidované znění 2019), odstavec 12(f).

14 IAS 315 (revidované znění 2019), odstavec 21.

kteří nemají čísla účtů, nebo (e) obsahující zaokrouhlená čísla nebo shodná koncová čísla,

- *povahu a složitost účtů* – nesprávné účetní zápisy nebo úpravy mohou být provedeny na účtech, které (a) obsahují složité nebo neobvyklé transakce, (b) obsahují významné odhady a úpravy provedené ke konci roku, (c) byly náchylné k výskytu nesprávnosti v minulosti, (d) nejsou včas sesouhlasovány nebo obsahují nesesouhlasené rozdíly, (e) obsahují vnitropodnikové transakce, nebo (f) jsou jinak spojeny s odhaleným rizikem výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem. Při auditu účetních jednotek, které mají několik pracovišť nebo složek, je posuzována potřeba výběru účetních zápisů z různých pracovišť,
- *účetní zápisy nebo ostatní úpravy provedené mimo rozsah běžné činnosti* – nestandardní účetní zápisy nemusejí podléhat ~~vnitřnímu kontrolnímu systému stejné úrovně~~ **kontrolám stejného charakteru a rozsahu** jako účetní zápisy používané pravidelně k zaúčtování transakcí, jako jsou měsíční tržby, nákupy a úhrady v hotovosti.

Příloha 1

Příklady faktorů rizika podvodu

Faktorem rizika podvodu mohou být motivy, tlaky nebo příležitosti vyplývající z podmínek, jež vytvářejí náchylnost vůči nesprávnosti, přičemž se neberou v úvahu vnitřní kontroly účetní jednotky (tj. přirozené riziko). Tyto faktory ovlivňující přirozené riziko jsou faktory přirozeného rizika a může je způsobovat předpojatost vedení. Faktory rizika podvodu týkající se příležitostí mohou vyplývat také z jiných identifikovaných faktorů přirozeného rizika (například složitost nebo nejistota může vytvářet příležitosti, které vedou k náchylnosti vůči nesprávnosti způsobené podvodem). Faktorem rizika podvodu mohou být rovněž podmínky existující ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky, které poskytují příležitost k páchaní podvodů, například omezení nebo nedostatky tohoto systému. Faktory rizika podvodu týkající se postojů/odůvodňování podvodů jsou obvykle důsledkem omezení nebo nedostatků ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky.

~~Prvky vnitřního kontrolního systému nefungují náležitě~~ **Nedostatky ve vnitřním kontrolním** v důsledku následujících skutečností:

- ~~nedostatečné~~ **nedostatečný proces pro monitorování kontrol vnitřního kontrolního systému účetní jednotky**, včetně automatizovaných kontrol a kontrol mezitímního účetního výkaznictví (jsou-li vydávány zprávy a výkazy pro externí subjekty),
- vysoká fluktuace pracovníků z oblasti účetnictví, interního auditu nebo informačních technologií, která není účinná,
- neúčinné účetní a informační systémy včetně významných nedostatků vnitřního kontrolního systému

Příležitosti

~~Nedostatečný vnitřní kontrolní systém~~ **Nedostatečné kontroly** v oblasti majetku **mohou** může zvýšit riziko zpronevěry tohoto majetku. Ke zpronevěře majetku může např. dojít z následujících důvodů

Postoj/odůvodnění

- přehlížení potřeby monitorovat nebo snižovat rizika spojená se zpronevěrou majetku,
- nedostatečná pozornost věnovaná ~~vnitřnímu kontrolnímu systému~~ **kontrolám** v oblasti zpronevěry majetku projevující se nedodržováním stávajících kontrol nebo zanedbáváním vhodné nápravy známých nedostatků ve vnitřním kontrolním systému,

Příloha 2

- je-li práce experta zvláště významná z pohledu položky účetní závěrky, u které je vysoké riziko výskytu **materiální** nesprávnosti způsobené podvodem, provedení dodatečných postupů vztahujících se k některému z předpokladů experta nebo ke všem jeho předpokladům, metodám nebo zjištěním v zájmu určení toho, zda jsou tato zjištění přiměřená, případně využití práce dalšího experta pro tyto účely,

ISA 250R

Zhodnocení dopadů zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad (viz odstavec 22)

A23. Dle požadavku odstavce 22 auditor zhodnotí dopady zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad ve vztahu k ostatním aspektům auditu, včetně vyhodnocení rizika a spolehlivosti prohlášení vedení k auditu. Důsledky konkrétního zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad budou záviset na vztahu mezi spácháním a případným utajením daného činu a konkrétními ~~kontrolními činnostmi~~ **kontrolami** a na úrovni vedení nebo osob pracujících pro účetní jednotku nebo podle jejích pokynů, které se na něm podílely, a to zejména pokud se na něm podíleli nejvyšší představitelé účetní jednotky. Jak je uvedeno v odstavci 9, plněním povinností stanovených právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky může auditor získat další informace, které budou relevantní pro plnění jeho povinností podle odstavce 22.

ISA 260R

A12. Informace o významných rizicích, která auditor identifikoval, pomáhají osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky pochopit dané záležitosti i důvody, proč **byly vyhodnoceny jako významné riziko**. ~~vyžadují při auditu zvláštní pozornost~~. Navíc jim mohou být nápomocny při plnění jejich povinností spojených s dohledem nad procesem účetního výkaznictví.

A13. Auditor může osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky informovat například o následujících záležitostech:

- jakým způsobem hodlá reagovat na významná rizika výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou;
- jakým způsobem hodlá reagovat na oblasti s vyšším vyhodnoceným rizikem materiální nesprávnosti;
- o svém přístupu k ~~vnitřním kontrolám důležitým pro audit~~ **vnitřnímu kontrolnímu systému**;

ISA 265

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá odpovědností auditora za předávání informací o nedostacích v interních kontrolách¹⁵, které auditor identifikoval během auditu účetní závěrky, s osobami pověřenými správou a řízením a s vedením. Tento standard neukládá auditorovi další povinnosti týkající se seznámení **s vnitřním kontrolním systémem** a navržení a provádění testů kontrol nad rámec požadavků ISA 315 (**revidované znění 2019**) a ISA 330¹⁶. Další požadavky vymezuje a pokyny týkající se povinnosti auditora předávat informace osobám pověřeným správou a řízením ve spojitosti s auditem obsahuje ISA 260¹⁷.
2. Auditor je povinen obeznámit se ~~s interními kontrolami relevantními pro audit~~ při identifikování a vyhodnocování rizik významné nesprávnosti **s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky**¹⁸. Při vyhodnocování těchto rizik posuzuje auditor ~~interní kontroly~~ **vnitřní kontrolní systém účetní jednotky** za účelem navržení auditorských postupů, které jsou za daných okolností vhodné, nikoli však za účelem vyjádření výroku o účinnosti **vnitřních** kontrol. Auditor může identifikovat nedostatky ~~v interních~~ **ve vnitřních** kontrolách nejen během procesu vyhodnocování rizik, ale také v kterékoli jiné fázi auditu. Tento standard určuje, o kterých identifikovaných nedostacích musí auditor předat informace osobám pověřeným správou a řízením a vedením.
- A3. Přestože celková koncepce **kontrol v rámci** kontrolních činností bude v menších účetních jednotkách pravděpodobně podobná koncepcím uplatňovaným většími jednotkami, konkrétní způsob, jakým koncepce funguje, se bude lišit. Pro menší jednotky nemusejí být s ohledem na kontroly aplikované vedením určité druhy ~~kontrolních činností~~ **kontrol** nutné. Výhradní pravomoc vedení poskytovat zákazníkům půjčky a schvalovat významné nákupy může např. zajišťovat účinnou kontrolu významných účetních zůstatků a transakcí a snižovat nebo zcela eliminovat potřebu provádění podrobnějších ~~kontrolních činností~~ **kontrol**.
- A8. Kontroly mohou být navrženy tak, aby fungovaly samostatně nebo společně a zajišťovaly prevenci nebo odhalování a odstraňování nesprávností¹⁹. Např. kontroly vztahující se na pohledávky mohou zahrnovat automatické i manuální kontroly, jejichž cílem je společně zajistit prevenci nebo odhalení a odstranění nesprávností týkajících se zůstatku účtu. Nedostatek v interní kontrole nemusí být sám o sobě dostatečně významný, aby představoval významný nedostatek. Spojení několika nedostatků, které mají vliv na stejný zůstatek nebo stejnou zveřejněnou informaci, ~~relevantní~~ tvrzení či prvek **vnitřního kontrolního systému**, může ovšem zvýšit rizika výskytu nesprávnosti v míře, která již představuje významnou nesprávnost

ISA 300

- A21. Jak je uvedeno v odstavci A11, jako dokumentace strategie auditu menší účetní jednotky může sloužit vhodné, stručné memorandum. Pro plán auditu lze použít standardní auditorské programy nebo kontrolní seznamy (viz odstavec A17) vycházející z

¹⁵ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavce 4 a 12.

¹⁶ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

¹⁷ ISA 260 „Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“.

¹⁸ ISA 315, odstavec 12. Odstavce A60 – A65 obsahují pokyny týkající se kontrol relevantních pro audit.

¹⁹ ISA 315, odstavec A66.

předpokladu malého počtu ~~relevantních kontrolních činností~~ kontrol²⁰, což je u menších účetních jednotek pravděpodobné, pokud jsou upraveny vzhledem k podmínkám zakázky, včetně vyhodnocení rizik auditorem.

ISA 330

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora navrhnout a provést reakce na riziko materiální nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce, které auditor v souladu s ISA 315 (**revidované znění 2019**)²¹ identifikoval a vyhodnotil při auditu účetní závěrky.

Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení

6. Auditor navrhne a provede další auditorské postupy, které budou svým charakterem, načasováním a rozsahem vycházet z vyhodnoceného rizika (materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení a budou na toto riziko reagovat. (viz odstavce A4–A8 a **A42–A52**)
7. Při navrhování dalších auditorských postupů, které budou provedeny, je auditor povinen:
 - (a) zvážit důvody, které vedly k vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení u jednotlivých **významných** skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, tj. auditor je povinen zvážit:
 - (i) pravděpodobnost ~~materiální a výše~~ nesprávnosti způsobené konkrétními znaky jednotlivých **významných** skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů (tj. posoudí přirozené riziko) a
 - (ii) zda vyhodnocení rizik bere v úvahu ~~relevantní kontroly dané účetní jednotky, které ošetřují riziko materiální nesprávnosti~~ (tj. ~~posoudí~~ kontrolní riziko); pokud ano, auditor musí získat důkazní informace, které mu umožní rozhodnout, zda jsou kontroly provozně účinné (tj. auditor **se plánuje** při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti **testovat** ~~hodlá spoléhat na~~ provozní účinnost kontrol), a (viz odstavce A9 – A18)

Testy kontrol

8. Auditor je povinen navrhnout a provést testy kontrol tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti příslušných kontrol, a to v případě, že:
 - (a) auditor při vyhodnocování rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení předpokládá, že kontroly jsou provozně účinné (tj. auditor **se plánuje** při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti **testovat** ~~hodlá spoléhat na~~ provozní účinnost kontrol) nebo

²⁰ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(a)

²¹ ISA 315 (revidované znění 2019) „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“.

Charakter a rozsah testů kontrol

10. Při navrhování a provádění testů kontrol je auditor povinen:
- (a) provést další auditorské postupy v kombinaci s dotazováním, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti kontrol, včetně toho:
 - (i) jak byly tyto kontroly používány v relevantních okamžicích během účetního období, které je předmětem auditu,
 - (ii) jak konzistentně byly uplatňovány a
 - (iii) kým a jakými prostředky byly uplatňovány. (viz odstavce A26 – A29a)
 - (b) **pokud se tak ještě nestalo**, určit, zda kontroly, které mají být předmětem testování, nezávisí na jiných kontrolách (nepřímé kontroly), a pokud tomu tak je, zda je nutné získat důkazní informace dokládající provozní účinnost těchto nepřímých kontrol. (viz odstavce A30 – A31)

Používání důkazních informací získaných během předchozích auditů

13. Při posuzování toho, zda je vhodné používat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané během předchozích auditů, a pokud ano, jak dlouhá doba může uplynout mezi opakovaným testováním těchto kontrol, auditor je povinen zvážit následující skutečnosti:
- (a) účinnost dalších složek vnitřního kontrolního systému **účetní jednotky**, včetně kontrolního prostředí, **způsobu procesu monitorování kontrol, které vnitřního kontrolního systému, který** daná účetní jednotka používá, a jejího procesu vyhodnocování rizik,
14. Pokud auditor hodlá používat důkazní informace o provozní účinnosti konkrétních kontrol, jež získal během předchozího auditu, je povinen ověřit si trvalou **relevanci relevantnost a spolehlivost** těchto důkazních informací tím, že získá nové důkazní informace ohledně toho, zda u těchto kontrol nedošlo od předchozího auditu k významným změnám. Auditor je povinen získat důkazní informace o tom, zda tyto změny proběhly, tak, že provede dotazování v kombinaci s pozorováním nebo inspekcí, jejichž prostřednictvím si potvrdí své dosavadní znalosti o těchto kontrolách, a...

Hodnocení provozní účinnosti kontrol

16. ~~Při~~ **Auditor je při** hodnocení provozní účinnosti ~~příslušných kontrol je auditor, na které hodlá spoléhat~~, povinen posoudit, zda nesprávnosti, které odhalily testy věcné správnosti, svědčí o tom, že kontroly nejsou provozně účinné. I když testy věcné správnosti nezjistí žádnou nesprávnost, nejedná se o důkazní informace, že kontroly vztahující se k testovanému tvrzení jsou účinné. (viz odstavec A40)
17. Jestliže jsou u kontrol, na které auditor hodlá spoléhat, zjištěny odchylky, auditor je povinen provést dotazování, aby těmto záležitostem i jejich potenciálním důsledkům porozuměl, a rozhodne, zda: (viz odstavec A41)
- (a) provedené testy kontrol svědčí o tom, že kontroly jsou účinné,

- (b) je nutné provést další testy kontrol nebo
- (c) je nutné případné riziko **materiální** nesprávnosti pokrýt testy věcné správnosti.

27 Jestliže auditor nezískal dostatečné a vhodné důkazní informace o ~~materiálních tvrzeních~~ **obsažených týkajících se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací** v účetní závěrce, je povinen se pokusit získat další důkazní informace. Jestliže auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen vydat výrok s výhradou nebo odmítnutí výroku k účetní závěrce.

Všeobecné reakce (viz odstavec 5)

A1. V rámci všeobecných reakcí reagujících na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, auditor podnikne např. následující kroky:

- zdůrazní auditorskému týmu potřebu profesního skepticismu,
- pověří prováděním zakázky zkušenější pracovníky nebo pracovníky se speciálními odbornými dovednostmi,
- ~~provádí přísnější dohled,~~
- **změní charakter, načasování a rozsah řízení a dohledu nad členy týmu provádějícího zakázku a prověrek provedených prací,**
- zvolí další auditorské postupy, přičemž do této volby začlení další prvky nepředvídatelnosti,
- **změní charakter celkovou strategii auditu, jak požaduje ISA 300, nebo naplánované auditorské postupy; změny, které auditor provede, se mohou týkat rovněž:**
 - **stanovení prováděcí materiality v souladu s ISA 320,**
 - plánů auditora na testování provozní účinnosti kontrol a toho, jak přesvědčivé důkazní informace je třeba získat, aby se auditor podle svého plánu mohl spolehnout na provozní účinnost kontrol, a to především v případech, kdy byly zjištěny nedostatky v kontrolním prostředí nebo v monitorovacích činnostech účetní jednotky,
 - ~~charakteru, načasování a rozsah auditorských postupů, např.: provede rozsahu testů věcné správnosti; je-li riziko materiální nesprávnosti vyhodnoceno jako vyšší, bude například pravděpodobně vhodné provést testy věcné správnosti na konci účetního období, nikoli v jeho průběhu nebo změni charakter prováděných auditorských postupů, aby získal přesvědčivější důkazní informace~~ **okolo data účetní závěrky.**

Charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů (viz odstavec 6)

A4. Auditorovo vyhodnocení identifikovaných rizik **materiální nesprávnosti** na úrovni tvrzení slouží jako základ pro výběr vhodné metodiky, která bude použita k navržení a provádění dalších auditorských postupů. Auditor může např. dojít k závěru, že:

- (a) účinné reakce na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti u určitého konkrétního tvrzení lze dosáhnout pouze provedením testů kontrol,

- (b) u některých tvrzení je vhodné provádět pouze testy věcné správnosti, a tudíž při vyhodnocování ~~souvisejícího~~ rizika **materiální nesprávnosti** vyloučí vliv kontrol. Důvodem může být fakt, že ~~auditorské postupy zaměřující se na vyhodnocení rizik neidentifikovaly~~ **auditor neidentifikoval žádné účinné kontroly relevantní pro daná tvrzení nebo že testování riziko, u něhož testy věcné správnosti samy o sobě nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace, a tudíž nemá povinnost testovat** provozní účinnosti ~~účinnost~~ kontrol ~~by bylo neefektivní, a auditor se~~ **Auditor** tudíž při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti ~~nehodlá na~~ **nemusí mít v plánu testovat provozní účinnost kontrol spoléhat nebo**
- (c) kombinace testů kontrol s testy věcné správnosti je efektivní.

Pokud vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti nepřesahuje přijatelně nízkou úroveň, auditor nemá povinnost navrhnout a provést další auditorské postupy. Auditor však v souladu s odstavcem 18 bez ohledu na zvolenou metodiku **a na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti** navrhne a provede testy věcné správnosti pro všechny materiální skupiny transakcí, zůstatky účtů a ~~zveřejněné údaje~~ **vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce.**

- A7. Rozsah auditorského postupu je dán objemem prací, které budou provedeny, tj. např. velikostí vzorku nebo počtem pozorování ~~kontrolní činnosti~~ **kontroly.**
- A9. **ISA 315 (revidované znění 2019) vyžaduje, aby auditor vyhodnotil rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení tím, že vyhodnotí přirozené a kontrolní riziko. Přirozené riziko vyhodnocuje na základě posouzení pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a její výše, přičemž zohledňuje, jakým způsobem a do jaké míry faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost důležitých tvrzení vůči nesprávnosti.²² Rizika vyhodnocená auditorem, včetně jejich důvodů, mohou mít vliv jak na typy prováděných auditorských postupů, tak na jejich kombinace. Pokud je např. vyhodnocené riziko vysoké, auditor si může, kromě inspekce příslušného dokumentu, u třetí strany ověřit podmínky uzavřené smlouvy. Navíc jsou některé auditorské postupy pro určitá tvrzení vhodnější, jiné méně. Například pokud jde o výnosy, testy kontrol mohou být nejvhodnější u vyhodnoceného rizika **materiální nesprávnosti** tvrzení týkajícího se úplnosti, zatímco testy věcné správnosti mohou být nejvhodnější pro vyhodnocené riziko **materiální nesprávnosti** tvrzení týkajícího se výskytu.**
- A10. Pro určení charakteru auditorských postupů jsou relevantní i důvody toho, jak je riziko vyhodnoceno. Jestliže je např. riziko vyhodnoceno jako nižší již v důsledku znaků dané skupiny transakcí bez ohledu na související kontroly, může auditor rozhodnout, že pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací budou stačit pouze analytické testy věcné správnosti. Naproti tomu pokud je riziko vyhodnoceno jako nižší v důsledku ~~vnitřních kontrol~~ **a toho, že auditor hodlá testovat provozní účinnost kontrol a hodlá** na tomto hodnocení založit provádění testů věcné správnosti, **provede potom musí** v souladu s odstavcem 8(a) ~~provést~~ testy kontrol. Příkladem může být skupina transakcí, které mají poměrně jednotný a jednoduchý charakter, daná účetní jednotka je rutinně zpracovává a jsou kontrolovány jejím informačním systémem.

²² ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 31 a 34.

- A18. U velmi malých účetních jednotek mohou být ~~kontrolní aktivity~~ **kontroly**, které auditor může identifikovat, nebo rozsah, v němž je existence kontrolních aktivit a jejich fungování zdokumentováno, jen velice omezené. V takovém případě může být pro auditora efektivnější provést další auditorské postupy formou testů věcné správnosti. Výjimečně může absence ~~kontrolních činností~~ **kontrol** nebo jiných složek ~~kontrol~~ **vnitřního kontrolního systému** vést k tomu, že auditor nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace
- A20. Testy kontrol se provádějí pouze u těch kontrol, které jsou podle názoru auditora vhodně navrženy tak, aby předcházely materiální nesprávnosti **důležitých** tvrzení, nebo aby tuto nesprávnost identifikovaly a opravovaly, **a pouze v případě, že auditor hodlá tyto kontroly testovat**. Jestliže byly během auditovaného účetního období použity významně odlišné kontroly, auditor je posoudí samostatně.
- A24. Jak je uvedeno v ISA 315, v některých případech auditor může považovat za nemožné navrhnout účinné testy věcné správnosti, které by samy o sobě poskytovaly dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení²³. Taková situace může nastat, jestliže daná účetní jednotka využívá pro svou podnikatelskou činnost výpočetní techniku a veškerá dokumentace je vytvářena a vedena výhradně prostřednictvím informačního systému. V takových případech musí auditor v souladu s odstavcem 8(b) provést ~~příslušné~~ testy kontrol **ošetřujících rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace**.
- A27. Typ auditorského postupu, který je nutné použít pro získání důkazních informací o tom, zda kontrola fungovala účinně, je ovlivněn charakterem dané kontroly. Pokud je např. dokladem o provozní účinnosti interních kontrol dokumentace, auditor se může rozhodnout prověřit ji, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol. U jiných kontrol však dokumentace nemusí být dostupná nebo relevantní. Dokumentace nemusí existovat např. pro některé oblasti kontrolního prostředí, jako je přidělení pravomocí nebo odpovědnosti, nebo pro některé typy ~~kontrolní činnosti~~ **kontrol**, jako jsou **automatizované** kontroly ~~prováděné počítačem~~. V těchto případech lze důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získat prostřednictvím dotazování v kombinaci s jinými auditorskými postupy, jako je pozorování nebo používání počítačových auditorských technik.
- A29. U automatizovaných kontrol nemusí být nutné zvětšovat rozsah testování, protože zpracování údajů prostřednictvím informačních technologií je svou podstatou konzistentní. U automatizované kontroly lze předpokládat, že funguje konzistentně, dokud nedojde ke změně ~~programu~~ **IT aplikace** (včetně tabulek, souborů nebo dalších trvalých dat ~~programem~~ **IT aplikací** užívaných). Jakmile auditor rozhodne, že automatizované kontroly fungují správně (k čemuž může dojít v okamžiku zavedení kontroly nebo k některému pozdějšímu datu), může zvážit provedení dalších testů, jejichž prostřednictvím bude ověřováno, že kontrola i nadále účinně funguje. ~~Tyto testy zahrnují např. ověření toho, že~~ **Tyto testy mohou zahrnovat testování obecných IT kontrol, jejichž předmětem jsou IT aplikace**.
- ~~změny programu není možné provádět bez příslušných kontrol zaměřených na změny programu;~~

²³ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 30 33.

- ~~pro zpracování transakcí se používá autorizovaná verze programu,~~
- ~~také ostatní relevantní všeobecné kontroly jsou účinné.~~

~~Součástí těchto testů může být i určení toho, že nebyly provedeny změny programů, což může být případ účetní jednotky, která používá běžné softwarové aplikace, aniž by je sama modifikovala nebo udržovala. Auditor může například prověřit zprávu od oddělení zabezpečení informačních technologií, aby získal důkazní informace o tom, že se během daného účetního období neuskutečnil žádný neautorizovaný přístup.~~

A29a. Auditor může rovněž provést testy kontrol ošetřujících rizika materiální nesprávnosti týkající se integrity dat účetní jednotky nebo úplnost a správnost zpráv generovaných jejím interním systémem, případně aby ošetřil rizika materiální nesprávnosti, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace. Tyto testy kontrol mohou zahrnovat testy obecných IT kontrol ošetřujících záležitosti uvedené v odstavci 10(a). V takovém případě nemusí auditor provádět další testování, aby o záležitostech uvedených v odstavci 10(a) získal důkazní informace.

A29b. Jestliže auditor zjistí, že obecná IT kontrola je nedostatečná, zváží charakter souvisejících rizik, která vyplývají z používání IT a která byla identifikována v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019),²⁴ aby na základě toho mohl navrhnout další auditorské postupy, jejichž prostřednictvím ošetří vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti. Cílem těchto postupů může být určit, zda:

- vzniklo riziko (rizika) vyplývající z IT. Například pokud uživatelé mají neoprávněný přístup k IT aplikaci (ale nemají přístup k systémovým protokolům, které sledují přístup, resp. nemohou tyto protokoly měnit), může auditor zkontrolovat systémové protokoly, aby získal důkazní informace o tom, že tito uživatelé během daného období k IT aplikaci nepřístupovali,
- existují nějaké alternativní nebo nadbytečné obecné IT kontroly nebo jakékoli jiné kontroly, které ošetřují související rizika vyplývající z používání IT. Pokud existují, může auditor takové kontroly identifikovat (pokud již nebyly identifikovány) a vyhodnotit jejich návrh, zjistit, zda byly zavedeny, a otestovat jejich provozní účinnost. Například pokud obecná IT kontrola, jejímž předmětem je přístup uživatele, vykazuje nějaké nedostatky, účetní jednotka může mít jinou kontrolu, pomocí které vedení IT včas zkontroluje zprávy o přístupu koncových uživatelů. K situacím, kdy kontrola aplikace může ošetřit riziko vyplývající z používání IT, patří rovněž případy, kdy lze informace, jež mohou být ovlivněny nedostatky v obecných IT kontrolách, porovnat s externími zdroji (např. s bankovním výpisem) nebo s interními zdroji, které nejsou těmito nedostatky ovlivněny (např. samostatná aplikace IT nebo zdroj dat).

Testování nepřímých kontrol (viz odstavec 10(b))

A30. ~~V některých případech může být nutné získat důkazní informace dokládající účinné fungování nepřímých kontrol. Jestliže se auditor např. rozhodne otestovat účinnost kontroly zpráv o výjimkách týkajících se prodejů nad rámec úvěrového limitu schváleného pro daného zákazníka, bude tato kontrola a následné sledování výjimek kontrolou, která má pro auditora přímou důležitost. Kontroly správnosti informací uvedených ve zprávách (např. všeobecné kontroly v oblasti informačních technologií)~~

²⁴ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(c)(i).

~~jsou potom kontrolami nepřímými. (např. obecných IT kontrol). Jak je vysvětleno v odstavcích A29 až A29b, obecné IT kontroly bývají identifikovány v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019) proto, že podporují provozní účinnost automatizovaných kontrol, nebo proto, že se podílejí na zachování integrity informací používaných v účetním výkaznictví účetní jednotky, včetně zpráv generovaných jejím interním systémem. Ustanovení odstavce 10(b) připouští, že auditor již možná otestoval některé nepřímé kontroly, aby ošetřil záležitosti podle odstavce 10(a).~~

- ~~A31. Jedná-li se o automatizovanou kontrolu, pak díky tomu, že počítačové zpracování je svou podstatou konzistentní, budou důkazní informace o existenci této kontroly, posuzované spolu s důkazními informacemi získanými o provozní účinnosti všeobecných kontrol používaných danou účetní jednotkou (především kontrol týkajících se změn), poskytovat dostatečné důkazní informace o provozní účinnosti této kontroly.~~
- A32. Důkazní informace vztahující se k určitému okamžiku mohou být pro auditorovy účely dostatečné např. tehdy, když auditor testuje kontroly, které daná účetní jednotka používá pro inventarizaci zásob na konci účetního období. Pokud se však auditor hodlá na kontrolu spoléhat během celého účetního období, musí provést testy, na jejichž základě získá důkazní informace o účinném fungování kontrol v průběhu celého účetního období. Tyto testy mohou zahrnovat i testy, jejichž prostřednictvím ~~účetní jednotka monitoruje kontroly~~ **kontrol, které jsou součástí procesu monitorování vnitřního kontrolního systému.**
- A35. V některých případech lze jako důkazní informace použít důkazní informace získané během předchozích auditů, jestliže auditor provede auditorské postupy, jejichž prostřednictvím opětovně potvrdí platnost **a spolehlivost** těchto důkazních informací. Auditor například při provádění auditu v předchozím účetním období zjistil, že určitá automatizovaná kontrola v dané účetní jednotce funguje správně. Např. prostřednictvím dotazů na vedení nebo prostřednictvím inspekce účetních knih získá důkazní informace o tom, zda u této automatizované kontroly nedošlo ke změnám, které by měly vliv na její účinné fungování. Na posouzení důkazních informací o těchto změnách bude záviset širší nebo naopak menší rozsah důkazních informací, které bude nutné o provozní účinnosti kontrol získat v běžném účetním období.

Kontroly, u nichž došlo oproti předchozím auditům ke změně (viz odstavec 14(a))

- A36. Změny mohou mít vliv na ~~relevanci~~ **relevantnost a spolehlivost** důkazních informací získaných během předchozích auditů, a to do té míry, že tyto důkazní informace již nebudou spolehlivé. Například změny v systému, díky nimž účetní jednotka získává ze systému novou zprávu, pravděpodobně nebudou mít vliv na relevanci důkazních informací získaných během předchozích auditů. Naproti tomu změna, která umožňuje data akumulovat nebo kalkulovat jiným způsobem, tento vliv mít bude.
- A38. Obecně platí, že čím je vyšší riziko významné (materiální) nesprávnosti nebo čím více auditor na interní kontroly spoléhá, tím kratší pravděpodobně bude období mezi testováním kontrol. Faktory, které zkracují období mezi opakovaným testováním kontrol nebo v jejichž důsledku není možné se na důkazní informace získané během předchozích auditů vůbec spoléhat, jsou:
- nedostatečné kontrolní prostředí,
 - ~~nedostatečné~~ **nedostatky v procesu monitorování kontrol vnitřního kontrolního**

systému účetní jednotky,

- významný podíl manuálních prvků u ~~daných~~ kontrol,
- personální změny, které významně ovlivňují používání kontrol,
- měnící se podmínky, z nichž vyplývá nutnost změnit i kontroly,
- nedostatečné všeobecné kontroly v oblasti informačních technologií.

*Testy věcné správnosti (viz **odstavce 6 a 18**)*

A42. V souladu s odstavcem 18 je auditor povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejňovaných údajů, ~~a to bez ohledu na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti. Tento~~ **materiálních skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce. Může se stát, že auditor u významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací již testy věcné správnosti provedl, protože v souladu s odstavcem 6 je jeho povinností navrhnout a provést další auditorské postupy, které budou reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Testy věcné správnosti je tudíž nutné navrhovat a provádět v souladu s odstavcem 18:**

- v těch případech, kdy další auditorské postupy u významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, které auditor navrhl a provedl v souladu s odstavcem 6, nezahrnovaly testy věcné správnosti,
- pro každou skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce, které nepředstavují významnou skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace, ale které auditor identifikoval v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)²⁵ jako materiální.
- tento požadavek je dán tím, že: (a) auditorovo vyhodnocení rizika je založeno jen jeho úsudku, a nemusí tudíž být identifikována všechna rizika materiální nesprávnosti; a (b) existují přirozená omezení interních kontrol, včetně toho, že je vedení může obejít.

A42a. Auditor nemá povinnost otestovat všechna tvrzení týkající se materiální skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce. Při navrhování vhodného charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, které provede, se zaměřuje na tvrzení, u nichž je v případě výskytu nesprávnosti reálná možnost, že tato nesprávnost bude materiální.

A45. Pro návrh testů detailních údajů je relevantní **vyhodnocení rizika a charakter rizik a tvrzení.** Například u testů detailních údajů zaměřujících se na tvrzení, jež se týká existence nebo výskytu, auditor vybere některé z položek, které jsou součástí částky uvedené v účetních výkazech, a získá relevantní důkazní informace. Naproti tomu u testů detailních údajů, jejichž prostřednictvím bude auditor ověřovat tvrzení týkající se úplnosti, si vybere určité položky, které by měly být do částky uvedené v účetním výkazu zahrnuty, a ověří, zda je tomu skutečně tak.

A46. Vzhledem k tomu, že vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti zohledňuje ~~vnitřní kontrolní systém~~ **kontroly, které auditor hodlá testovat,** je možné v případě neuspokojivých výsledků testů kontrol zvětšit rozsah testů věcné správnosti. Avšak zvětšit rozsah auditorského postupu je vhodné pouze v případě, že tento postup je pro dané riziko relevantní.

²⁵ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 36.

A60. Audit účetní závěrky je narůstající a opakující se proces. Auditor provádí plánované auditorské postupy a spolu s tím získává další důkazní informace, jež mohou vést k modifikaci charakteru, načasování či rozsahu dalších plánovaných auditorských postupů. Auditor může získat informace, jež se významně liší od informací, na nichž bylo hodnocení rizik založeno. Například:

- rozsah nesprávností, které auditor zjistí na základě testů věcné správnosti, může změnit jeho hodnocení rizik a může signalizovat významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému,
- auditor může zjistit nesrovnalosti v účetních záznamech, případně rozporné či chybějící důkazní informace,
- analytické postupy provedené ve fázi celkové kontroly mohou signalizovat dříve nerozpoznané riziko materiální nesprávnosti.

V takovém případě se může objevit potřeba, aby auditor přehodnotil plánované auditorské postupy, a to na základě revidovaného posouzení vyhodnocených rizik ~~pro všechny nebo některé~~ **materiální nesprávnosti a dopadu na významné** skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje a **s nimi** související tvrzení. Další pokyny k revizi auditorova posouzení rizik jsou uvedeny v ISA 315 (**revidované znění 2019**)²⁶.

A62. Vliv na auditorovo posouzení toho, co představuje dostatečné a vhodné důkazní informace, mají takové faktory, jako jsou:

- znalosti o dané účetní jednotce a jejím prostředí, ~~včetně jejích vnitřních kontrol~~ **příslušném rámci účetního výkaznictví a jejím vnitřním kontrolním systémem.**

ISA 402

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora uživatelské účetní jednotky ohledně získání dostatečných a vhodných důkazních informací v případech, kdy uživatelská účetní jednotka využívá služeb jedné či více servisních organizací. Konkrétně podrobněji upravuje způsob, jímž auditor uživatelské účetní jednotky uplatňuje ISA 315 (**revidované znění 2019**)²⁷ a ISA 330²⁸ při seznamování se s uživatelskou účetní jednotkou, včetně ~~části~~ **jejího vnitřního kontrolního systému relevantního** pro **audit sestavení účetní závěrky**, v rozsahu dostatečném k identifikaci a vyhodnocení rizik výskytu materiální nesprávnosti a k navržení a provedení dalších auditorských postupů v reakci na tato rizika.
2. Služby poskytované servisní organizací jsou z pohledu auditu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky relevantní, pokud jsou tyto služby a kontroly nad nimi součástí informačního systému účetní jednotky, ~~včetně souvisejících podnikových procesů, který je relevantní pro~~ **sestavení účetní výkaznictví. Přestože většina závěrky. Většina** kontrol v servisní organizaci se bude pravděpodobně **vztahovat k účetnímu výkaznictví, mohou v ní být zavedeny další kontroly, které mohou být z pohledu auditu rovněž součástí informačního systému uživatelské účetní jednotky, který je**

²⁶ ISA 315 (**revidované znění 2019**), odstavec 31-53.

²⁷ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“.

²⁸ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

relevantní, jako jsou **pro sestavení účetní závěrky, nebo se bude jednat o související kontroly**, například kontroly týkající se ochrany majetku. Služby servisní organizace se považují za součást informačního systému uživatelské účetní jednotky, **včetně souvisejících podnikových procesů, který je relevantní pro účetní výkaznictví, jestliže tyto služby ovlivňují některý z následujících aspektů:**

~~(a) skupiny transakcí náležících k činnostem uživatelské účetní jednotky, které jsou významné z pohledu její účetní závěrky,~~

(a) postupy v rámci systémů informačních technologií (IT) a manuálních systémů, pomocí kterých jak informace týkající se významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce procházejí informačním systémem uživatelské účetní jednotky, zda se tak děje manuálně, nebo se k tomu využívají informační technologie a zda jsou tyto informace získávány z účetních knih nebo z jiných zdrojů. Dále sem patří i případy, kdy služby poskytované servisní organizací ovlivňují to:

(i) jakým způsobem jsou generovány transakce uživatelské účetní jednotky zahajovány, zaúčtovány, zpracovány a jak jsou informace o nich zaznamenávány, zpracovávány, v případě potřeby opraveny, převedeny opravovány, zapisovány do hlavní knihy a vykázány účetních knih a vykazovány v účetní závěrce,

(ii) jakým způsobem jsou zachycovány ostatní informace, tj. informace o událostech a podmínkách netýkající se transakcí, a jak jsou uživatelskou účetní jednotkou zpracovávány a popisovány v její účetní závěrce,

~~(b) související účetní záznamy, v elektronické nebo manuální podobě, podpůrné informace a konkrétní účty v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky, které jsou používány k zahájení, zaúčtování, zpracování a vykázání transakcí uživatelské účetní jednotky; do této skupiny spadají také opravy nesprávných informací a způsob, jakým jsou informace převáděny do hlavní knihy, a další podpůrné záznamy týkající se toku informací podle odstavce 3(a),~~

~~(c) proces účetního výkaznictví používaný k sestavení účetní závěrky uživatelské účetní jednotky, včetně významných účetních odhadů a zveřejněných na základě záznamů podle odstavce 3(b), včetně procesu týkajícího se vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce a účetních odhadů týkajících se významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, a~~

~~(d) kontroly související s účetními zápisy, včetně nestandardních účetních zápisů používaných k zaúčtování jednorázových mimořádných transakcí nebo úprav.~~

(d) IT prostředí účetní jednotky relevantní pro body (a) až (c).

7. Cílem auditora uživatelské účetní jednotky, která využívá služeb servisní organizace, je:

(a) seznámit se s povahou a významem služeb poskytovaných servisní organizací a s jejich dopadem na část ~~vnitřního kontrolního systému~~ **vnitřní kontrolní systém** uživatelské účetní jednotky **v míře, která je relevantní bude dostatečným základem pro audit, v míře dostatečné k identifikování identifikaci** a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, a

(b) navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika.

10. Při seznamování se s ~~částmi vnitřního kontrolního systému relevantními pro audit vnitřním kontrolním systémem uživatelské účetní jednotky~~ v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019) je její auditor uživatelské účetní jednotky povinen **vyhodnotit návrh a zavedení příslušných odlišit její kontroly, které jsou součástí kontrolních činností²⁹, od kontrol v uživatelské účetní jednotce, které souvisejí se službami poskytovanými servisní organizací, včetně kontrol, které jsou uplatňovány u transakcí zpracovávaných servisní organizací, posoudit návrh těchto kontrol a zjistit, zda byly zavedeny³⁰.** (viz odstavce A12 – A14)
11. Auditor uživatelské účetní jednotky je povinen určit, zda získal dostatečný přehled o povaze a významu služeb poskytovaných servisní organizací a o jejich dopadu na ~~části vnitřního kontrolního systému~~ **vnitřní kontrolní systém** uživatelské účetní jednotky ~~relevantní pro audit~~, aby mohl identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti.
14. Pokud auditor uživatelské účetní jednotky hodlá použít zprávu typu 1 nebo typu 2 jako důkazní informace při svém seznamování se s návrhem a zavedením kontrol v servisní organizaci, je povinen: (viz odstavce A22 – A23)
- posoudit, zda jsou popis a návrh kontrol v servisní organizaci připraveny k datu nebo za období, které je vhodné pro jeho účely,
 - vyhodnotit dostatečnost a vhodnost důkazů, které poskytla zpráva, pro jeho seznámení s ~~částmi vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky relevantními pro audit~~ **kontrolami servisní organizace,**
- A19. K provedení postupů, které poskytnou potřebné informace o relevantních kontrolách v servisní organizaci **týkajících se služeb poskytovaných uživatelské účetní jednotce,** je možno využít jiného auditora. Jestliže byla vydána zpráva typu 1 nebo typu 2, může auditor uživatelské účetní jednotky využít k provedení těchto postupů auditora servisní organizace, neboť auditor servisní organizace již se servisní organizací navázal vztah. Auditor uživatelské účetní jednotky využívající práci jiného auditora najde užitečné pokyny týkající se poznatků o jiném auditorovi (včetně jeho nezávislosti a odborné způsobilosti), zapojení jiného auditora do práce při plánování povahy, rozsahu a načasování takových prací a vyhodnocení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací ve standardu ISA 600³¹.
- A33. Může být také nutné, aby auditor uživatelské účetní jednotky získal další důkazy o významných změnách ~~příslušných~~ kontrol v servisní organizaci, které nespádají do období pokrytého zprávou typu 2, nebo aby vymezil další auditorské postupy, které mají být provedeny. K relevantním faktorům při určování toho, jaké další důkazní informace je potřeba získat o kontrolách v servisní organizaci, které fungovaly mimo období pokryté zprávou auditora servisní organizace, patří:
- významnost vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení,
 - konkrétní kontroly, které byly testovány během mezitímního období, a významné změny provedené v kontrolách od okamžiku, kdy byly testovány, včetně změn

²⁹ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(a).

³⁰ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(d).

³¹ V ISA 600 se v odstavci 2 uvádí: „Tento standard, upravený podle potřeby, se použije v případech, kdy auditor bude spolupracovat s jinými auditory, kteří se budou podílet na ověřování účetních závěrek jednotlivých složek, nikoli však na ověřování konsolidované účetní závěrky....“ Viz též odstavec 19 standardu ISA 600.

- v informačním systému, procesech a personálu,
- míra, do jaké byly získány důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol,
- délka zbývajících částí období,
- rozsah, v jakém chce auditor uživatelské účetní jednotky omezit další testy věcné správnosti na základě spoléhání se na kontroly, a
- účinnost kontrolního prostředí a ~~sledování kontrol v uživatelské účetní jednotce~~ **procesu, který uživatelská účetní jednotka používá k monitorování svého vnitřního kontrolního systému.**

A34. Další důkazní informace mohou být získány např. tak, že je testování kontrol prodlouženo po zbývajícím období nebo že je testováno ~~sledování kontrol ze strany uživatelské účetní jednotky~~ **monitorování vnitřního kontrolního systému uživatelskou účetní jednotkou.**

A39. Auditor uživatelské účetní jednotky musí včas předat písemné informace o významných nedostacích zjištěných během auditu jak vedení, tak osobám pověřeným správou a řízením.³² Auditor uživatelské účetní jednotky dále musí včas předat členům vedení s příslušnou úrovní odpovědnosti informace o ostatních nedostacích ve vnitřním kontrolním systému zjištěných během auditu, které jsou, dle jeho odborného úsudku, dostatečně důležité a zaslouží si pozornost vedení.³³ Níže jsou uvedeny skutečnosti, které může auditor uživatelské účetní jednotky zjistit během auditu a může o nich předat informace jejím vedení a osobám pověřeným správou a řízením:

- ~~sledování kontrol~~ **kontroly v rámci procesu monitorování vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky**, které by mohla ~~uživatelská tato~~ **uživatelská tato** účetní jednotka zavést, včetně kontrol identifikovaných v návaznosti na získání zprávy typu 1 nebo typu 2,
- případy, kdy jsou ve zprávě typu 1 nebo typu 2 popsány doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky, které však nejsou v uživatelské účetní jednotce zavedeny, a
- kontroly, které by mohly být potřebné v servisní organizaci, ale zřejmě nebyly zavedeny nebo nejsou konkrétně pokryty zprávou typu 2.

ISA 500

A5. Výrok a zpráva auditora musí být podloženy důkazními informacemi. Tyto informace mají souhrnnou povahu a primárně jsou výsledkem auditorských postupů provedených během auditu. Mohou však zahrnovat i informace získané z jiných zdrojů, jako jsou předchozí audity (pokud ~~auditor stanovil, zda od předchozího auditu nedošlo ke změnám, které mohou ovlivnit relevanci těchto informací~~ **je auditor vyhodnotil a došel k závěru, že jsou nadále relevantní a spolehlivé jakožto důkazní informace i pro aktuální audit**)³⁴ nebo postupy společnosti pro řízení kvality v souvislosti s přijetím nového klienta a pokračováním spolupráce se stávajícím klientem. Dalším důležitým zdrojem důkazních informací jsou účetní záznamy účetní jednotky a jiné interní zdroje. Informace, které mohou být použity jako důkazní informace, mohou být také připraveny s využitím práce experta vedení nebo získány z externího zdroje. Důkazní

³² ISA 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřních kontrolách osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavce 9 – 10.

³³ ISA 265, odstavec 10.

³⁴ ISA 315, odstavec 9.

informace obsahují jak informace, které podporují a dokládají tvrzení vedení, tak informace, které těmto tvrzením odporují. V některých případech auditor využívá i absence informací (například pokud vedení odmítne poskytnout požadované prohlášení), a proto i ona představuje důkazní informace.

- A21. Pozorování představuje sledování procesu nebo postupu, který provádí někdo jiný, např. auditorovo pozorování fyzické inventury zásob prováděné pracovníky účetní jednotky nebo výkonu ~~kontrolních činností~~ kontrol. Pozorování poskytuje důkazní informace o provedení procesu nebo postupu, avšak je omezeno na okamžik, kdy pozorování probíhá, a také skutečností, že vlastní pozorování může ovlivnit způsob, jakým je proces nebo postup vykonáván. Viz ISA 501³⁵, který obsahuje další pokyny k pozorování fyzické inventury zásob.

ISA 501

- A4. Ke skutečnostem relevantním při hodnocení pokynů a postupů vedení sloužících k zaznamenávání a kontrolování fyzické inventury zásob patří například to, zda se zaměřují na:

- uplatňování vhodných ~~kontrolních činností~~ kontrol, např. shromažďování použitých inventurních soupisů, evidování nepoužitých inventurních soupisů a postupy aplikované při počítání či při přepočítávání,
- přesnou identifikaci stupně rozpracovanosti nedokončené výroby a pomaluobrátkových, zastaralých nebo poškozených položek a zásob patřících třetí straně, např. zásob převzatých do konsignačních skladů,
- postupy používané k odhadu fyzického množství, je-li to relevantní, které jsou například potřebné při odhadu fyzického množství haldy uhlí,
- kontrolu pohybu zásob mezi oblastmi, vyskladnění a příjem zásob před určitým datem a po tomto datu.

ISA 530

Příloha 2
(viz odstavec A11)

Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy kontrol

Níže uvádíme faktory, které auditor zvažuje při stanovení velikosti vzorku pro testy kontrol. Tyto faktory je nutné posuzovat společně a jsou relevantní pouze za předpokladu, že auditor neupraví charakter ani načasování testů kontrol ani v reakci na vyhodnocená rizika nezmění přístup k testům věcné správnosti.

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
1. Větší zohlednění příslušných vnitřních plánů na testování provozní účinnosti kontrol	Větší vzorek	Čím více se auditor hodlá spoléhat na provozní účinnost vnitřních kontrol, tím nižší riziko materiální nesprávnosti může vyhodnotit a tím větší musí být velikost

³⁵ ISA 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“.

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
při vyhodnocení rizik		vzorku. Jestliže auditor při vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení předpokládá, že vnitřní kontroly dané účetní jednotky účinně fungují, musí provést testy kontrol. Jsou-li ostatní podmínky stejné, pak platí, že čím více se bude auditor při vyhodnocení rizik spoléhat na účinné fungování kontrol, tím rozsáhlejší testy kontrol musí provést (čímž se zvýší velikost vzorku).

ISA 540R

- ~~Tento standard ISA 315 (revidované znění 2019)~~ vyžaduje, aby auditor při vyhodnocování u identifikovaných rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení ~~separátně~~³⁶ samostatně vyhodnotil přirozené riziko spojené s účetními odhady. V kontextu ISA 540 (revidované znění) a v závislosti na charakteru konkrétního účetního odhadu může být náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti, která by mohla být materiální, ovlivněna nejistotou, složitostí nebo subjektivitou odhadu či ostatními faktory přirozeného rizika, případně vzájemnými vztahy mezi těmito faktory. V ISA 200³⁷ se říká, že u některých tvrzení a souvisejících skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce je přirozené riziko vyšší než u jiných. Vyhodnocení přirozeného rizika tudíž závisí na tom, do jaké míry faktory tohoto rizika ovlivňují pravděpodobnost nebo výši nesprávnosti, a pohybuje se na škále, která se v tomto standardu označuje jako spektrum přirozeného rizika. (viz odstavce A8–A9, A65–A66, příloha 1)
- Tento standard odkazuje na příslušné požadavky ISA 315 (revidované znění 2019) a ISA 330 a obsahuje návodná ustanovení, jejichž cílem je akcentovat důležitost rozhodnutí auditora týkajících se kontrol účetní jednotky v oblasti účetních odhadů, mimo jiné důležitost rozhodnutí o tom:

 - zda existují kontroly ~~relevantní pro audit,~~ které je auditor povinen identifikovat v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019), jejichž návrh je ~~auditor~~ povinen posoudit a u nichž je povinen ověřit, zda byly zavedeny;
 - zda bude auditor testovat účinnost ~~příslušných~~ kontrol.
- ~~Tento standard ISA 315 (revidované znění 2019)~~ rovněž vyžaduje, aby auditor při vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení ~~separátně~~ vyhodnotil kontrolní riziko ~~spojené s účetními odhady~~. Při vyhodnocování tohoto rizika auditor zohledňuje to, zda se při provádění dalších auditorských postupů hodlá spoléhat na účinné fungování kontrol. Pokud ~~neprovádí testy~~ ~~neplánuje testovat~~ provozní účinnost kontrol, ~~nemůže resp. nehodlá se spoléhat na jejich provozní účinnost,~~

³⁶ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 31

³⁷ ISA 200 Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, odstavec A40

vyhodnotí kontrolní riziko tak, že vyhodnocení rizik rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení zredukovat pouze na posouzení účinnosti kontrol relevantních pro určité tvrzení.³⁸ je stejné jako vyhodnocení přirozeného rizika. (viz odstavec A10)

4. Tento standard zdůrazňuje, že je třeba, aby další auditorské postupy (včetně testů kontrol, pokud jsou relevantní) reagovaly na důvody, které auditora vedly k vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, a zohledňovaly dopad, který mají faktory přirozeného rizika na auditorovo vyhodnocení kontrolního rizika.
5. Uplatňování odborného skepticizmu ve vztahu k účetním odhadům je ovlivněno tím, jak auditor posoudil faktory přirozeného rizika. Čím větší míra nejistoty je s účetními odhady spojena, resp. čím jsou účetní odhady složitější a subjektivnější a čím významnější jsou ostatní faktory přirozeného rizika, tím je odborný skepticizmus důležitější. Důležitost odborného skepticizmu roste rovněž s větší náchylností tvrzení vůči nesprávnosti v důsledku předpojatosti vedení nebo v důsledku možných podvodů jiných faktorů rizika podvodu ovlivňujících přirozené riziko (viz odstavec A11)
13. Při seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím, příslušným rámcem účetního výkaznictví a jejím vnitřním kontrolním systémem v souladu s požadavky ISA 315 (revidované znění)³⁹, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, 2019⁴⁰ je auditor povinen se v souvislosti s účetními odhady seznámit s níže uvedenými oblastmi. Auditorské postupy prováděné za tímto účelem je povinen provést v takovém rozsahu, aby mohl identifikovat a vyhodnotit rizika získal důkazní informace, které budou sloužit jako vhodné východisko pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti jak na úrovni účetní závěrky, tak na úrovni jednotlivých tvrzení. (viz odstavce A19–A22)

Účetní jednotka a její prostředí

Seznámení s účetní jednotkou, jejím prostředím a příslušným rámcem účetního výkaznictví

- (a) transakce účetní jednotky a jiné události nebo podmínky, u kterých je nutné stanovit nebo revidovat účetní odhady vykázané nebo vysvětlené a popsáné v účetní závěrce; (viz odstavec A23)
- (b) požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví týkající se účetních odhadů (mimo jiné kritéria pro jejich účtování, oceňovací báze a související požadavky na jejich vykazování či na jejich vysvětlení a popsání v účetní závěrce); dále jak se tyto požadavky uplatňují s ohledem na charakter účetní jednotky, její okolnosti a její prostředí, včetně toho, jak jsou transakce a jiné události nebo podmínky ovlivněny faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti; (viz odstavce A24–A25)
- (c) regulační faktory relevantní pro účetní odhady stanovené účetní jednotkou, včetně regulačního rámce pro obezřetnostní dohled, je-li to relevantní; (viz odstavec A26)
- (d) charakter účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací, které auditor na základě záležitostí, s nimiž se seznámil podle odstavce 13(a)–(c) výše, očekává v účetní závěrce. (viz odstavec A27)

³⁸ — ISA 530 Výběr vzorků, příloha 3

³⁹ — ISA 315 (revidované znění), odstavce 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 a 20–21

⁴⁰ — ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 19–27

Vnitřní kontrolní systém Seznámení s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky

- (e) charakter a rozsah dohledu a správy a řízení, které účetní jednotka zavedla nad touto oblastí účetního výkaznictví, jež se týká účetních odhadů; (viz odstavce A28– A30).
 - (f) jak vedení identifikuje a naplňuje požadavky na odborné dovednosti a znalosti v oblasti účetních odhadů, mimo jiné jak využívá experty; (viz odstavec A31)
 - (g) jak účetní jednotka v rámci procesu vyhodnocení rizik identifikuje a ošetřuje rizika související s účetními odhady; (viz odstavce A32–A33)
 - (h) informační systém účetní jednotky relevantní pro účetní odhady, včetně:
 - (i) ~~skupin transakcí, událostí toho, jak informace týkající se účetních odhadů a podmínek, které jsou významné pro účetní závěrku související vysvětlující a u nichž je nutné stanovit nebo revidovat účetní odhady a popsat je~~ **popisné informace v účetní závěrce o významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů a vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce procházejí informačním systémem účetní jednotky;** (viz odstavce A34–A35)
 - (i) ~~kontrolní činnosti relevantní pro audit~~ **identifikace kontrol v rámci kontrolních činností⁴¹, jejichž předmětem je** procesu stanovení účetních odhadů vedením podle odstavce 13(h)(ii); (viz odstavce A50–A54)
 - (j) jak vedení kontroluje, k jakým výsledkům dospěly záležitosti, jež byly předmětem účetních odhadů stanovených v minulosti, a jak reaguje na závěry těchto kontrol.
- 16 Při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení v souladu s požadavky ISA 315 (revidované znění 2019)⁴² u účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce **včetně samostatného vyhodnocení přirozeného a kontrolního rizika**, je auditor povinen ~~vyhodnotit zvlášť přirozené riziko a zvlášť kontrolní riziko. Při~~ **při** vyhodnocování přirozeného rizika ~~musí auditor zohlednit:~~ (viz odstavce A64–A71)
- 17 Auditor je povinen rozhodnout, zda některá z rizik materiální nesprávnosti, která identifikoval a vyhodnotil v souladu s odstavcem 16, podle jeho názoru představují významné riziko.⁴³ Pokud dojde k závěru, že tomu tak je, ~~musí se seznámit s vnitřními kontrolami účetní jednotky a kontrolními činnostmi relevantními pro dané riziko.~~⁴⁴ **identifikovat kontroly ošetřující toto riziko,⁴⁵ vyhodnotit jejich návrh a zjistit, zda byly zavedeny.⁴⁶** (viz odstavec A80)
- A8. Faktory přirozeného rizika jsou dány ~~událostmi nebo podmínkami a událostmi, které~~ mohou ovlivnit náchylnost tvrzení **o skupině transakcí, zůstatku účtu nebo o vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce** vůči nesprávnosti **způsobené podvodem nebo chybou**, přičemž se neberou v úvahu vnitřní kontroly účetní jednotky.⁴⁷ Tyto faktory a

⁴¹ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(a)(i)–(iv)

⁴² ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce ~~25 31 a 26 34~~

⁴³ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec ~~27 32~~

⁴⁴ ~~ISA 315 (revidované znění), odstavec 29~~

⁴⁵ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(a)(i)

⁴⁶ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(a)

⁴⁷ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 12(f)

jejich vzájemné vztahy v kontextu účetních odhadů a jejich vykazování v účetní závěrce jsou blíže popsány v příloze 1.

A9. ~~Vedle faktorů přirozeného rizika vyplývajících z~~ **Při vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení⁴⁸, auditor vedle** nejistoty, složitosti a subjektivity odhadů ~~existují i další~~ **zohledňuje rovněž to, do jaké míry** faktory přirozeného rizika, které ~~auditor uvedené v některých případech zohledňuje při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti.~~ **Jedná se ISA 315 (revidované znění 2019) (s výjimkou nejistoty, složitosti a subjektivity odhadů) ovlivňují náchylnost tvrzení o to, do jaké míry je účetní odhad ovlivněn účetním odhadu vůči nesprávnosti. K dalším faktorům přirozeného rizika patří:**

- ~~změnami~~ **změny** charakteru relevantních položek účetní závěrky či souvisejících okolností nebo ~~změnami~~ **změny** požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví, z nichž může vyplynout potřeba změnit metodu, předpoklady nebo údaje použité pro účetní odhad;
- ~~náchylností~~ **náchylnost** vůči nesprávnosti z důvodu ~~vůči~~ předpojatosti vedení nebo ~~podvodům ze strany vedení~~ **kvůli jiným rizikovým faktorům podvodu ovlivňujícím** při stanovení odhadu **přirozené riziko**;
- **jiná nejistota než nejistota odhadu.**

Kontrolní riziko (viz odstavec 6)

A10. ~~Důležitým aspektem, který auditor zohledňuje při~~ **Při** vyhodnocování kontrolního rizika na úrovni tvrzení, ~~je, jak účinný je návrh~~ **v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019) auditor zohledňuje to, zda hodlá testovat provozní účinnost kontrol,** ~~na které se hodlá spoléhat, a do jaké míry pokrývají vyhodnocená přirozená rizika na úrovni tvrzení.~~ Jestliže auditor došel k závěru, že návrh těchto kontrol je účinný a že byly zavedeny, posiluje to jeho očekávání o účinnosti kontrol při rozhodování o tom, zda je bude testovat **jejich provozní účinnost a při navrhování plánu těchto testů.**

Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, příslušným rámcem účetního výkaznictví a vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky (viz odstavec 13)

A19. V souladu s odstavci ~~41–24~~ **19–27** ISA 315 (revidované znění 2019) je povinností auditora seznámit se s účetní jednotkou a jejím prostředím, ~~včetně jejího vnitřního kontrolního systému~~ **s příslušným rámcem účetního výkaznictví a jejím vnitřním kontrolním systémem.** Požadavky specifikované v odstavci 13 tohoto standardu se týkají konkrétně účetních odhadů a vycházejí z obecných požadavků ISA 315 (revidované znění 2019).

Odstupňování požadavků

A20. Charakter, načasování a rozsah auditorských postupů, které auditor provádí, aby se z hlediska účetních odhadů seznámil s účetní jednotkou a jejím prostředím, ~~včetně jejího vnitřního kontrolního systému~~ **s příslušným rámcem účetního výkaznictví a jejím vnitřním kontrolním systémem,** obvykle ve větší či menší míře závisí na faktorech relevantních za daných okolností. Účetní jednotka může mít například jen omezený počet transakcí či jiných událostí a nebo podmínek, u nichž je nutné

⁴⁸ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 31

stanovit účetní odhady, uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví může být jednoduché a nemusí existovat žádné regulační faktory. Účetní odhady pak obvykle nebudou vyžadovat významný úsudek a jejich stanovení nebude složité. V této situaci budou v menší míře ovlivněny nejistotou, složitostí nebo subjektivitou odhadu či ostatními faktory přirozeného rizika a rovněž počet kontrol ~~relevantních pro audit~~ **identifikovaných v rámci kontrolních činností** bude menší. V takovém případě auditorské postupy **identifikace a vyhodnocení rizik** pravděpodobně nebudou tak rozsáhlé a budou mít primárně formu dotazování příslušných členů vedení, kteří jsou odpovědní za účetní závěrku, a **například prostřednictvím jednoduchých testů průběhu procesů**, které vedení používá pro stanovení odhadů (**včetně vyhodnocování toho, zda byly identifikované kontroly týkající se daného procesu navrženy efektivně a zda byly zavedeny**).

- A24. Znalost požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví auditorovi umožňuje prodiskutovat s vedením účetní jednotky a případně s osobami pověřenými její správou a řízením, jak vedení uplatňuje požadavky **příslušného rámce účetního výkaznictví** týkající se účetních odhadů a jak auditor posoudil správnost jejich uplatňování. Dále mu tato znalost pomáhá v situaci, kdy informuje osoby pověřené správou a řízením o významných účetních odhadech, které jsou sice podle příslušného rámce účetního výkaznictví přijatelné, ale podle jeho názoru nejsou v konkrétních podmínkách účetní jednotky nejvhodnější.⁴⁹
- A28. Při uplatňování ISA 315 (revidované znění 2019)⁵⁰ mohou být znalosti, jež má auditor o charakteru a rozsahu dohledu a správy a řízení, které účetní jednotka zavedla v oblasti manažerských procesů používaných pro účetní odhady, důležité pro jeho posouzení toho:
- zda se vedení účetní jednotky pod dohledem osob pověřených správou a řízením podařilo vytvořit a udržovat kulturu poctivosti a etického chování;
 - zda jsou silné stránky jednotlivých částí **je vzhledem k charakteru a velikosti účetní jednotky její** kontrolního prostředí dostatečným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému a ;
 - ~~zda tyto ostatní složky nejsou oslabeny~~ **zjištěné nedostatky v kontrolním kontrolního prostředí nevedou k oslabování ostatních složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.**
- A34. ~~Skupiny~~ **Významné skupiny** transakcí, události a podmínky podle odstavce 13(h) jsou totožné ~~se s významnými~~ skupinami transakcí, událostmi a podmínkami relevantními pro účetní odhady a pro související vysvětlující a popisné informace podle odstavců ~~18~~ **25(a) a (d)** ISA 315 (revidované znění 2019). Při získávání poznatků o informačním systému účetní jednotky relevantním pro účetní odhady auditor zváží:
- A35. Auditor může v průběhu auditu zjistit, že vedení neidentifikovalo nějaké skupiny transakcí, události a **nebo** podmínky, u kterých je nutné stanovit účetní odhady a tyto odhady vysvětlit a popsat v účetní závěrce. Případy, kdy auditor zjistí rizika materiální nesprávnosti, která vedení neidentifikovalo, včetně posouzení ~~případně existence významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému týkajících se~~

⁴⁹ ISA 260 (revidované znění), odstavec 16(a)

⁵⁰ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec ~~14~~ **21(a)**

~~procesu dopadů na to, jak auditor posoudí proces~~ vyhodnocení rizik ~~prováděného~~ účetní jednotkou, upravuje ISA 315 (revidované znění 2019).⁵¹

A44. Při získávání poznatků o tom, jak vedení vybírá údaje, z nichž vycházejí účetní odhady, auditor zváží např. následující záležitosti:

- jaký je charakter a zdroj údajů, včetně informací získaných z externích zdrojů;
- jak vedení vyhodnocuje vhodnost údajů;
- zda jsou údaje správné a úplné;
- zda jsou údaje konzistentní s údaji použitými v předchozích účetních obdobích;
- jak složité jsou IT ~~systemy~~ aplikace nebo další aspekty IT prostředí účetní jednotky používané pro získávání a zpracování údajů, včetně případů vyžadujících zpracování velkého objemu těchto údajů;
- jak jsou údaje získávány, přenášeny a zpracovávány a jak je zajištěna jejich integrita.

~~Kontroly relevantní pro audit~~ **Identifikované kontroly týkající se** procesu stanovení účetních odhadů vedením (viz odstavec 13(i))

A50. Předmětem úsudku auditora, když zjišťuje, jaké kontroly jsou ~~relevantní pro audit~~ **součástí kontrolních činností** a zda je třeba, aby vyhodnotil návrh těchto kontrol a zjistil, zda byly zavedeny, jsou úkony prováděné vedením podle odstavce 13(h)(ii). Auditor pravděpodobně vždy neidentifikuje ~~relevantní kontrolní činnosti~~ **kontroly** ke všem ~~prvkům aspektům~~ uvedeným v odstavci 13(h)(ii), ~~to bude záviset na složitosti, která je s daným účetním odhadem spojena.~~

~~A51. Při získávání poznatků o kontrolních činnostech účetní jednotky relevantních pro audit~~ **A51. Při identifikaci kontrol, posuzování jejich návrhu a zjišťování, zda byly zavedeny**, auditor zváží např.:

- jak vedení rozhoduje o vhodnosti údajů používaných pro účetní odhady, mimo jiné zda využívá externí informační zdroje nebo údaje nepocházející z účetních knih;
- jak členové příslušné úrovně vedení, případně osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky kontrolují a schvalují účetní odhady, včetně předpokladů a údajů používaných pro účetní odhady;
- jaké je rozdělení odpovědností mezi osoby odpovědné za stanovení účetních odhadů a osoby sjednávající transakce, mimo jiné zda přidělování odpovědností náležitě zohledňuje charakter účetní jednotky a výrobky, které vyrábí, či služby, které poskytuje. Například součástí relevantního rozdělení odpovědností v rámci velké finanční instituce bude patrně zřízení nezávislého oddělení, které bude mít na starosti odhady a validace reálné hodnoty jejích finančních produktů, přičemž odměňování pracovníků tohoto oddělení nebude vázáno na tržby z těchto produktů;
- jaká je účinnost návrhu ~~kontrolních činností~~ **kontrol**. Obecně platí, že pro vedení je obvykle obtížnější navrhnout kontroly pokrývající subjektivitu a

51

ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 17 22(b)

nejistotu odhadů tak, aby bylo možné účinně předcházet, odhalovat a opravovat materiální nesprávnosti než kontroly pokrývající složitost odhadů. Kontroly pokrývající subjektivitu a nejistotu odhadů obvykle vyžadují více manuálních prvků, které pravděpodobně budou méně spolehlivé než automatizované kontroly, protože je vedení může snáze obejít, ignorovat nebo potlačit. Účinnost návrhu kontrol pokrývajících složitost odhadů bude různá v závislosti na jejich příčinách a charakteru. Bude pravděpodobně snazší navrhnout účinnější kontroly například pro rutinně používanou metodu nebo pro zajištění integrity údajů.

A52. Jestliže vedení při stanovení účetních odhadů ve velké míře využívá informační technologie, budou ~~pro audit~~ **mezi identifikované kontroly v rámci kontrolních činností** pravděpodobně ~~relevantní~~ **patřit** obecné počítačové kontroly a ~~aplikační~~ **kontroly zpracování informací**. Tyto kontroly obvykle pokrývají rizika související s následujícími oblastmi:

- zda IT ~~system dokáže~~ **aplikace nebo další aspekty IT prostředí dokážou** zpracovat velké objemy údajů a je **jsou** pro tyto účely vhodně ~~nakonfigurován~~ **nakonfigurovány**;
- případy, kdy metoda vyžaduje složité výpočty. Jestliže se pro zpracování složité transakce používají různé ~~systemy~~ **IT aplikace**, je nutné je pravidelně sesouhlasovat, zvláště když nemají automatické rozhraní nebo když se některé zásahy v nich provádějí manuálně;
- zda jsou návrhy modelů a jejich kalibrace pravidelně vyhodnocovány;
- zda jsou údaje týkající se účetních odhadů extrahovány ze záznamů účetní jednotky nebo z externích zdrojů úplně a správně;
- rizika související s údaji, mimo jiné zda je jejich tok účetními systémy účetní jednotky úplný a správný, zda jsou správné případné modifikace údajů použitých pro účetní odhady a zda je zachována jejich integrita a bezpečnost;
- v případě využívání externích informačních zdrojů rovněž rizika související se zpracováním a zaznamenáváním údajů z těchto zdrojů;
- zda vedení zavedlo kontroly v oblasti přístupu k modelům a jejich změn a udržování tak, aby byla u schválených verzí modelů zajištěna spolehlivá auditní stopa a předešlo se neoprávněnému přístupu k těmto modelům či jejich neoprávněným změnám;
- zda byly zavedeny náležité kontroly pokrývající přenos informací o účetních odhadech do účetních knih, včetně náležitých kontrol zápisů v účetním deníku.

A53. V některých odvětvích, jako je např. bankovníctví nebo pojišťovnictví, se výraz „správa a řízení“ používá rovněž pro činnosti, které jsou součástí kontrolního prostředí, ~~včetně~~ **procesu** monitorování ~~kontrol~~ **vnitřního kontrolního systému** a dalších složek ~~kontrolního prostředí~~ **tohoto systému**, které jsou vymezeny v ISA 315 (revidované znění 2019).⁵²

A54. Jestliže má účetní jednotka interní audit, jeho práce může být pro auditora přínosem při získávání poznatků o následujících oblastech:

- charakter účetních odhadů, které vedení používá, a v jaké míře se tak děje;
- návrh a zavedení ~~kontrolních činností~~ **kontrol**, jež pokrývají rizika související s údaji, předpoklady a modely používanými pro stanovení

účetních odhadů;

- složky informačního systému účetní jednotky generující údaje, z nichž vycházejí účetní odhady;
- způsob identifikace, vyhodnocování a řízení rizik souvisejících s účetními odhady.

A60. Rozdíl mezi výsledkem a původním odhadem vykázaným v účetní závěrce za předchozí účetní období nemusí nutně znamenat, že závěrka obsahuje nesprávnost. Bude tomu tak jen, když tento rozdíl dokládají informace, které mělo vedení k dispozici již při dokončování účetní závěrky za předchozí účetní období, resp., o nichž lze v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví důvodně předpokládat, že měly být získány a zohledněny.⁵³ Existence takového rozdílu může zpochybnit způsob, jak vedení při stanovení účetních odhadů zohledňuje informace, které jsou k dispozici. V důsledku toho pak auditor může v některých případech přehodnotit ~~kontrolní riziko~~ a své plány na testování souvisejících kontrol a vyhodnocení kontrolního rizika nebo může dojít k závěru, že o dané záležitosti potřebuje získat přesvědčivější důkazní informace. Řada rámců účetního výkaznictví obsahuje návodná ustanovení, jak odlišit změny účetních odhadů, které představují nesprávnost, od změn, které takovou nesprávnost nepředstavují, a jak postupovat v jednotlivých případech.

Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti (viz odstavce 4, 16)

A64. Důležitost identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení se týká všech účetních odhadů, nejen těch, které jsou vykázány v účetních výkazech, ale i těch, které jsou uvedeny ve vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce.

A65. V odstavci A42 ISA 200 se říká, že **ve standardech ISA se obvykle hovoří o „riziku materiální nesprávnosti“ a že tyto standardy ISA obvykle neupravují zvlášť přirozené a zvlášť kontrolní riziko.** Nicméně ~~tento standard~~ **ISA 315 (revidované znění 2019)** vyžaduje, aby auditor vyhodnotil zvlášť přirozené riziko a zvlášť kontrolní riziko a na základě toho aby navrhl a provedl další auditorské postupy, jimiž **bude** v souladu s ISA 330⁵⁴ reagovat na rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení ~~týkající se účetních odhadů~~⁵⁵; včetně rizik významných.

A66. Při identifikaci rizik materiální nesprávnosti a vyhodnocování přirozeného rizika **u účetních odhadů v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)**⁵⁶ je povinností auditora zohlednit, ~~do jaké míry je účetní odhad ovlivněn nejistotou, složitostí nebo subjektivitou či ostatními faktory přirozeného rizika~~ **ovlivňující náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti a dále to, jakým způsobem tuto náchylnost ovlivňují.** Vyhodnocením faktorů přirozeného rizika může auditor získat i další informace, které použije pro ~~posouzení~~:

- **posouzení pravděpodobnosti a výše nesprávnosti (tj. toho, kde na spektru přirozeného rizika se dané konkrétní riziko nachází);**

⁵³ ISA 560 *Události po datu účetní závěrky*, odstavec 14

⁵⁴ ~~ISA 230, odstavec 7(b)~~

⁵⁵ **ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 31 a 34**

⁵⁶ **ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 31(a)**

- **určení** důvodů, jež ho vedly k vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, a toho, zda další auditorské postupy v souladu s odstavcem 18 na tyto důvody reagují.

Vztahy mezi faktory přirozeného rizika jsou podrobněji vysvětleny v příloze 1.

- A70. Další informace relevantní pro posouzení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení mohou auditorovi poskytnout události po datu účetní závěrky. V průběhu auditu již například může být znám výsledek záležitosti, která byla předmětem účetního odhadu, což auditorovi umožní vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, resp. přehodnotit již dříve provedené vyhodnocení,⁵⁷ bez ohledu na ~~míru nejistoty, složitosti, subjektivity či ostatních faktorů~~ **to, jak faktory přirozeného rizika, které byly s daným účetním odhadem spojeny ovlivňují náchylnost tvrzení týkajících se účetních odhadů vůči nesprávnosti**. Události po datu účetní závěrky mohou ovlivnit rovněž volbu metody testování účetních odhadů v souladu s odstavcem 18. Například jestliže účetní jednotka zaúčtovává výdaje příštích období z titulu budoucích odměn zaměstnanců jednoduše procentem jejich příjmů, může auditor dojít k závěru, že takový odhad je relativně málo složitý a je s ním spojena relativně malá subjektivita, a že tudíž může vyhodnotit přirozené riziko na úrovni tvrzení při dolní hranici jeho spektra. Následná výplata odměn po skončení účetního období poskytne dostatečné a vhodné důkazní informace pro účely vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.
- A79. Míra subjektivity spojená s účetním odhadem ovlivňuje jeho náchylnost vůči nesprávnosti způsobené předpojatostí vedení nebo ~~podvodem~~ **jinými rizikovými faktory podvodu ovlivňujícími přirozené riziko**. Jestliže odhad vykazuje například vysokou míru subjektivity, bude pravděpodobně náchylnější vůči nesprávnosti způsobené předpojatostí vedení nebo podvodem. To může vést k širokému rozpětí možných výsledků. Vedení si z tohoto rozpětí může vybrat bodový odhad, který je za daných okolností nevhodný nebo který je nevhodně ovlivněn předpojatostí vedení, ať už záměrnou, nebo nezáměrnou, a který je tudíž nesprávný. Jestliže auditor, který u účetní jednotky provádí opakující se audity, zjistil v předchozích účetních obdobích signály svědčící o možné předpojatosti vedení, bude to mít pravděpodobně vliv na plánování a postupy vyhodnocení rizik v běžném období.

Záměr auditora spoléhat na účinné fungování ~~příslušných kontrol~~ (viz odstavec 19)

- A85. Testy účinného fungování ~~relevantních kontrol~~ jsou vhodné v případech, kdy je přirozené riziko, včetně významných rizik, vyhodnoceno na spektru přirozeného rizika jako vyšší. Taková situace může nastat, když je účetní odhad ovlivněn vysokou mírou složitosti. Jestliže je ovlivněn vysokou mírou subjektivity, a vyžaduje tudíž od vedení významný úsudek, auditor se obvykle kvůli přirozeným omezením účinnosti návrhu kontrol více zaměřuje na testy věcné správnosti než na testy efektivního fungování kontrol.

ISA 550

- A9. K záležitostem, na které se může zaměřit diskuze v týmu provádějícím zakázku, patří: ...
- důležitost, jakou vedení a osoby pověřené správou a řízením přikládají průběžné identifikaci, správnému účtování a zveřejnění vztahů a transakcí se spřízněnými stranami (pokud příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran), a související riziko, že vedení obchází ~~příslušné kontrolní mechanismy~~ **kontroly**.
- A12. Pokud ovšem rámec nevymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, nemusí mít účetní jednotka takové informační systémy zavedeny. V takových případech je možné, že vedení nebude informováno o existenci všech spřízněných stran. I v takových situacích však platí požadavek provádět dotazování uvedené v odstavci 13, protože vedení může vědět o osobách, které vyhovují definici spřízněných stran uvedené v tomto standardu. V takovém případě budou ale zřejmě dotazy auditora související s totožností spřízněných stran účetní jednotky součástí jeho postupů vyhodnocování rizik a souvisejících činností prováděných v souladu s ISA 315 **(revidované znění 2019)** s cílem získat informace ~~týkající se:~~ **o organizační struktuře účetní jednotky, vlastnictví, správě a řízení a jejím obchodním modelu.**
- ~~vlastnické a řídicí struktury účetní jednotky,~~
 - ~~druhů investic, které účetní jednotka realizuje a plánuje realizovat, a~~
 - ~~způsobu, jakým je účetní jednotka strukturována a financována.~~
- A20. ~~Kontrolní činnosti~~ **Kontroly** v menších účetních jednotkách budou pravděpodobně méně formální a menší jednotky nemusí mít zavedeny žádné zdokumentované procesy k řešení vztahů a transakcí se spřízněnými stranami. Vlastník-manažer může svým aktivním zapojením do všech významných aspektů transakcí některá rizika vyplývající z transakcí se spřízněnými stranami zmírnit, případně zvýšit. U takových účetních jednotek se může auditor obeznámit se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami a všemi případnými kontrolami, které se k nim pojí, prostřednictvím dotazování vedení v kombinaci s dalšími postupy, jako je sledování činností, jež ve spojitosti s dohledem a kontrolou vykonává vedení, a inspekce dostupné relevantní dokumentace.
- A28. Níže jsou popsány důležité informace získané o spřízněných stranách účetní jednotky, které je možno sdílet s ostatními členy týmu provádějícího zakázku:
- totožnost spřízněných stran účetní jednotky,
 - povaha vztahů a transakcí se spřízněnými stranami.
- Významné nebo složité vztahy či transakce se spřízněnými stranami, které by mohly ~~během auditu vyžadovat zvláštní pozornost~~ **být vyhodnoceny jako významné riziko**, především transakce, na nichž se finančně podílí vedení nebo osoby pověřené správou a řízením.

ISA 600

17. Auditor je povinen na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, **příslušného rámce účetního výkaznictví a jejího vnitřního kontrolního systému** identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti⁵⁸. Auditorský tým skupiny je povinen:
- prohloubit si znalosti o skupině, jejích složkách a prostředí, v němž působí, včetně skupinových kontrol, které získal při rozhodování o přijetí, resp. pokračování zakázky a
 - získat znalosti o procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně pokynů vydaných vedením skupiny jednotlivým složkám. (viz odstavce A23 – A29)
- A6. U některé složky může auditorský tým skupiny vyhodnotit riziko materiální nesprávnosti z hlediska účetní závěrky skupiny jako pravděpodobné kvůli specifickému charakteru této složky nebo okolnostem, které se jí týkají (~~tj. jedná se o rizika vyžadující zvláštní posouzení ze strany auditora⁵⁹~~). Příkladem může být složka, která má na starosti devizové obchody, čímž vystavuje skupinu riziku materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, i když sama o sobě není finančně významná.
- A23. Záležitosti, které auditor posuzuje při seznamování se s odvětvím ekonomiky, regulačním rámcem a dalšími vnějšími faktory, jež mají na účetní jednotku vliv, mimo jiné s platným rámcem účetního výkaznictví, charakterem účetní jednotky, jejími cíli a strategií a souvisejícími podnikatelskými riziky a se způsobem hodnocení a ověření její finanční výkonnosti, upravuje ISA 315 (**revidované znění 2019**)⁶⁰. Návodné informace k záležitostem specifickým pro skupinu, včetně procesu sestavení účetní závěrky skupiny, jsou uvedeny v příloze 2 tohoto standardu.

Příloha 2

- Součástí skupinových kontrol mohou být mimo jiné:
 - ~~kontrolní činnost~~ **kontroly** v rámci IT systému, který je společný pro všechny složky nebo pro některé z nich,
 - kontroly v rámci skupinového procesu** monitorování ~~kontrol~~ vnitřního kontrolního systému, včetně činností interního auditu a samohodnotících programů,

ISA 610R**Vztah mezi ISA 315 (revidované znění 2019) a ISA 610 (revidované znění 2013)**

- Řada účetních jednotek zřizuje oddělení interního auditu jako součást svého vnitřního kontrolního systému a struktur správy a řízení. Cíle, předmět činnosti a charakter povinností interního auditu i jeho postavení v rámci účetní jednotky, včetně jeho kompetencí a odpovědností, se výrazně liší v závislosti na velikosti a struktuře účetní jednotky a na požadavcích jejího vedení a případně osob pověřených správou a řízením.
- ISA 315 (revidované znění 2019) se zabývá tím, jak mohou poznatky a zkušenosti interního auditu přispět ke znalostem, které má externí auditor o účetní jednotce a

⁵⁸ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“.

⁵⁹ ISA 315, odstavce 27 – 29.

⁶⁰ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce A62 - A64 a Příloha 1

jejím prostředím, **příslušném rámci účetního výkaznictví a vnitřním kontrolním systémem**, a tím i k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. ISA 315 (revidované znění 2019)⁶¹ také vysvětluje, jaký význam má efektivní komunikace mezi interními a externími auditory pro pěstování vzájemných vztahů, díky nimž bude externí auditor informován o významných záležitostech, které by mohly ovlivnit jeho práci.

- A3. Objektivita osob, které v rámci účetní jednotky plní provozní a řídicí povinnosti a úkoly nespádající do kompetence interního auditu, bude obvykle ohrožena, takže je pro účely tohoto standardu nebude možné považovat za součást interního auditu, i když budou ~~vykonávat kontrolní činnosti~~ **provádět kontroly**, které lze testovat v souladu s ISA 330.62 Ze stejného důvodu se ani monitorovací kontroly prováděné vlastníkem-manažerem nepovažují za rovnocenné internímu auditu.
- A21. ~~Podle Významná rizika jsou podle ISA 315 (revidované znění)⁶³ vyžadují významná rizika 2019)⁶⁴ ta, která jsou vyhodnocena při auditu zvláštní pozornost~~ **horní hranici spektra přirozeného rizika**, což znamená, že možnost externího auditora využívat práci interního auditu se bude v případě významných rizik omezovat pouze na auditorské postupy nezahrnující významný odborný úsudek. Navíc, je-li riziko materiální nesprávnosti jiné než nízké, nebude pravděpodobné, že by sama práce interního auditu snížila auditorské riziko na přijatelnou úroveň a že by externí auditor žádné testy provádět nemusel.

ISA 620

A4. Auditorům expert může auditorovi pomoci v některé z následujících situací:

- seznamování se s účetní jednotkou a jejím prostředím, ~~včetně jejího vnitřního kontrolního systému~~ **příslušným rámcem účetního výkaznictví a vnitřním kontrolním systémem**,

ISA 701

A20. ISA 315 (revidované znění 2019) definuje významné riziko jako identifikované a ~~vyhodnocené~~ riziko materiální nesprávnosti, ~~které dle úsudku auditora vyžaduje~~ **něhož je přirozené riziko vyhodnoceno při auditu zvláštní zřetel horní hranici svého spektra, a to kvůli míře, v níž faktory tohoto rizika ovlivňují kombinaci pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a výše případné nesprávnosti**. Významné riziko často představují oblasti, v nichž vedení účetní jednotky uplatnilo ve významné míře úsudek, či významné neobvyklé transakce. Významná rizika tudíž často vyžadují významnou pozornost auditora.

720R

A31. Poznatky, které auditor získává během auditu, zahrnují znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí ~~včetně jejího vnitřního kontrolního~~, **o příslušném rámci účetního výkaznictví a jejím vnitřním kontrolním systémem**, tak jak je definuje ISA 315

⁶¹ ISA 315 (revidované znění), odstavec A116

⁶² Viz odstavec 10

⁶³ ISA 315 (revidované znění), odstavec 4(e)

⁶⁴ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 12(l)

(revidované znění 2019)⁶⁵. ISA 315 (revidované znění 2019) vymezuje skutečnosti, s nimiž je auditor povinen se seznámit, a uvádí mimo jiné:

- (a) **organizační strukturu, vlastnictví, správa a) příslušné odvětví řízení a obchodní model účetní jednotky, včetně míry využívání IT;**
- (b) **relevantní odvětvové, regulační a další externí faktory;**
- ~~(b) charakter účetní jednotky;~~
- (c) **výběr a použití účetních pravidel; relevantní interní nebo externí kritéria používaná pro** posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky;
- ~~(d) cíle a strategie účetní jednotky;~~
- ~~(e) měření a~~
- ~~(f) vnitřní kontrolní systém účetní jednotky.~~

A51. Při seznamování s ostatními informacemi se auditor může dozvědět nové informace, které mají dopad na:

- Jeho znalost účetní jednotky a jejího prostředí, **příslušného rámce účetního výkaznictví a jejího vnitřního kontrolního systému**, a z nichž tudíž může vyplynout nutnost revidovat původní vyhodnocení rizik, které provedl;⁶⁶
- Jeho povinnost vyhodnotit dopad zjištěných nesprávností na audit a případných neopravených nesprávností na účetní závěrku;⁶⁷
- Povinnosti auditora ve vztahu k událostem po datu účetní závěrky.⁶⁸

⁶⁵ ISA 315 (revidované znění 2019) *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*, odstavce 11–12 **19–27**

⁶⁶ ISA 315 (revidované znění), odstavce 11, 31 a A1

⁶⁷ ISA 450 Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu

⁶⁸ ISA 560, odstavce 10 a 14