

## PROCES IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK: TIPY K UPLATŇOVÁNÍ STANDARDU ISA 315 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ 2019)

Hledáte tipy, jak naplňovat vybrané nové a některé další požadavky [Mezinárodního auditorského standardu \(ISA\) 315 \(revidované znění 2019\)](#)? Zajímá vás, jaký smysl mají některé z požadavků ISA 315 (revidované znění 2019) a jak pomáhají zajistit efektivní audit? Vše se dozvíte díky následujícímu textu!

### VYLOUČENÍ ODPOVĚDNOSTI

Účelem této příručky je pomoci auditorům s naplňováním požadavků standardu [ISA 315 \(revidované znění 2019\)](#) „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“, které však nemůže nahradit seznámení se s tímto standardem samotným. Tato příručka se nevěnuje všem požadavkům ISA 315 (revidované znění 2019), ale zaměřuje se pouze na vybrané nové a některé další požadavky.

Auditoři by měli při používání této příručky uplatňovat odborný úsudek a měli by přihlížet ke konkrétním skutečnostem a okolnostem daného auditu. Je také třeba poznamenat, že uváděné příklady nejsou vyčerpávající a nezahrnují všechny aspekty identifikace a vyhodnocení rizik. Jejich úkolem je spíše provést auditory konkrétními scénáři, nikoli jim představit všechny situace, s nimiž se mohou během auditu setkat.

Mezinárodní federace účetních (IFAC) vylučuje veškerou odpovědnost, která by mohla vzniknout, přímo či nepřímo, v důsledku použití a uplatnění této příručky.

### Probíraný standard

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

### Datum účinnosti

ISA 315 (revidované znění 2019) je účinný pro auditu účetních závěrek za období začínající 15. prosince 2021 nebo po tomto datu.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ISA 315 (revidované znění 2019) se rovněž vztahuje na auditu spadající do rozsahu standardu ISA 805 „Zvláštní aspekty – auditu jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu. ISA 315 (revidované znění 2019) je v případě, že je použit při auditu dalších historických finančních informací, podle potřeby upraven s ohledem na konkrétní okolnosti.

## Zaměření implementační příručky

Tato nezávazná implementační příručka pro auditory (dále jen „příručka“) zdůrazňuje odstupňování požadavků standardu se zaměřením na méně složité účetní jednotky (LCE).<sup>2</sup>

## Forma a obsah implementační příručky

Níže je shrnut obsah této příručky

- Obrázek č. 1 - znázornění procesu identifikace a vyhodnocení rizik dle standardu ISA 315 (revidované znění 2019).
  - U **obrázku č. 1** se objevuje popisek označený **N1**. Jde o označení oddílu příručky, ve kterém je probíráno příslušné téma. Zpátky do obrázku č. 1 se dostanete kliknutím na odkaz přímo v daném oddílu. Umístění popisku v obrázku č. 1 ukazuje na část procesu identifikace a vyhodnocení rizik, s níž probíraná záležitost primárně souvisí.
- Stručný popis vybraných klíčových konceptů, ze kterých vychází proces identifikace a vyhodnocení rizik, a možnosti, jak je uplatnit:
  - dynamický a opakující se proces vyhodnocení rizik,
  - odborný úsudek a profesní skepticismus,
  - odstupňování požadavků.
- Vysvětlení některých:
  - nových požadavků (otázky N1 až N6)
    - Vysvětlení nových požadavků (otázky N1 až N6) mohou obsahovat informace o tom, jak souvisí s ostatními požadavky a s aplikačními materiály, které nejsou nové.
  - dalších požadavků (otázky O1 až O5).

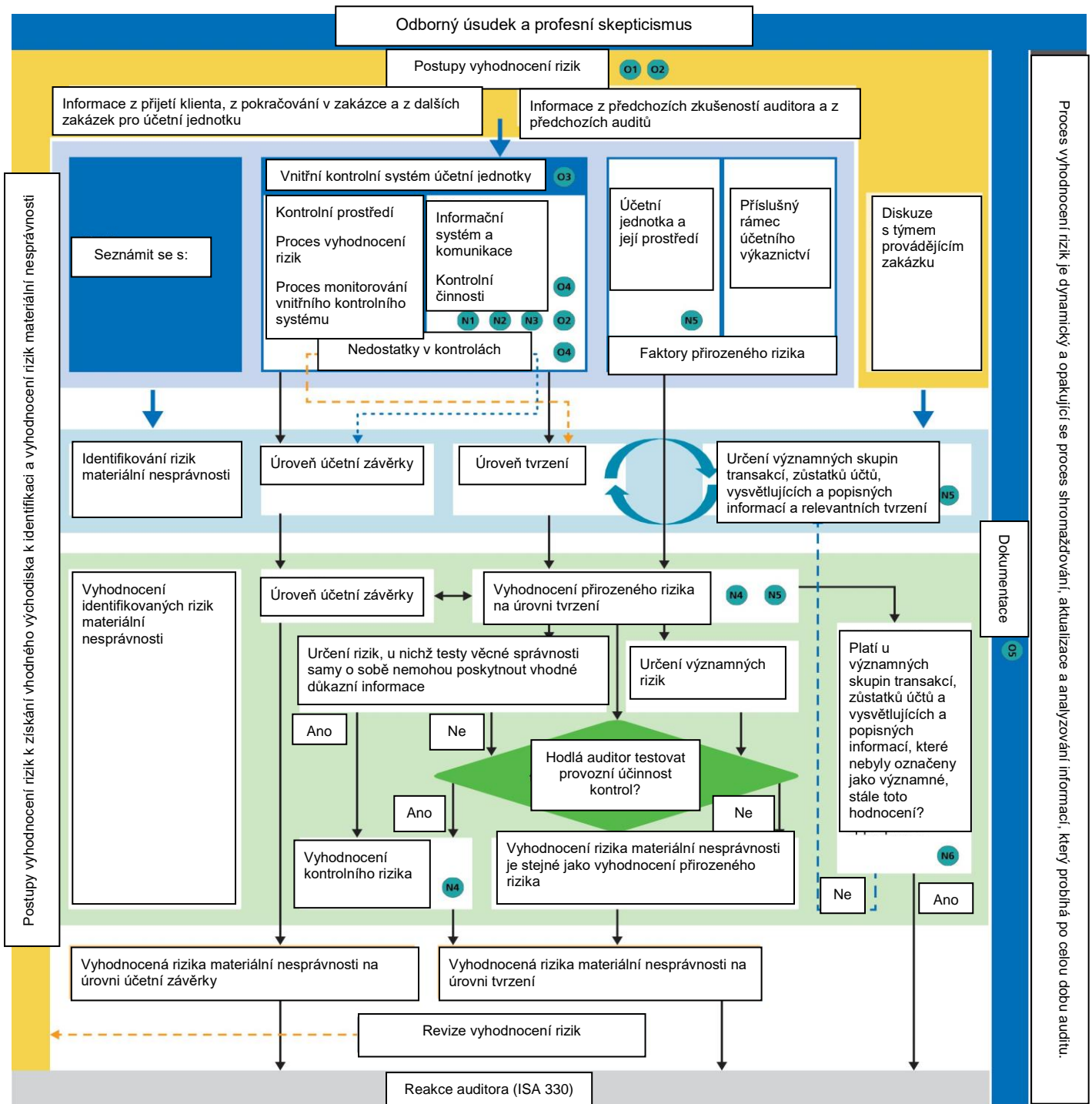
## Použité zdroje

Tato příručka vychází z [implementační příručky pro auditory](#) zveřejněné Komorou účetních znalců Kanady (CPA Canada), a používá se se svolením CPA Canada.

<sup>2</sup> Standardy ISA nedefinují méně složitou účetní jednotku (LCE). Standard ISA 315 (revidované znění 2019) je určen pro auditory všech účetních jednotek bez ohledu na velikost nebo složitost, a aplikační část proto, kde je to vhodné, obsahuje konkrétní ustanovení pro méně i více složité účetní jednotky. Velikost účetní jednotky může být sice ukazatelem její složitosti, avšak menší účetní jednotky mohou být složité, zatímco některé velké účetní jednotky mohou být méně složité. Rada IAASB zveřejnila [návrh](#) nového standardu pro auditory méně složitých účetních jednotek (LCE), který doplňuje vymezení toho, jaká účetní jednotka může být považována za méně složitou účetní jednotku (LCE).

## Znázornění procesu identifikace a vyhodnocení rizik dle ISA 315 (revidované znění 2019)

Obrázek č. 1<sup>3,4</sup>: ZNÁZORNĚNÍ PROCESU IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK dle ISA 315 (revidované znění 2019)



<sup>3</sup> Tento obrázek vychází z informací uvedených v úvodu ke standardu ISA 315 (revidované znění 2019) „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“ vydaného Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, který zveřejnila Mezinárodní federace účetních (IFAC) v prosinci 2019.

<sup>4</sup> ISA 315 (revidované znění 2019) je určen pro audity všech účetních jednotek bez ohledu na velikost nebo složitost. Aplicační část a tato příručka zohledňují aspekty typické pro méně složité účetní jednotky.

## Vybrané klíčové koncepty, z nichž vychází proces identifikace a vyhodnocení rizik

### Cíl

ISA 315 (revidované znění 2019) „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“ byl významně novelizován. Účelem provedených změn a nových požadavků je pomoci vám s identifikací a vyhodnocením rizik materiální nesprávnosti a objasnit tento proces mnohem podrobněji a přesněji. Jakmile jsou rizika materiální nesprávnosti identifikována a vyhodnocena, jste dle ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“ povinni navrhnout a provést další auditorské postupy, které budou vhodně na tato rizika materiální nesprávnosti reagovat a následně zhodnotit, zda jste získali dostatečné a vhodné důkazní informace. Kvalita vašeho procesu identifikace a vyhodnocení rizik (dále jen „vyhodnocení rizik“) má tudíž značný vliv na všechny aspekty auditu. Díky seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví (dále „účetní rámec“) a s vnitřním kontrolním systémem si vytváříte referenční rámec, na jehož základě identifikujete a vyhodnocujete rizika materiální nesprávnosti. Tento standard byl sice značně novelizován, ale model auditorského rizika a váš cíl identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti, ať již způsobené podvodem, nebo chybou, na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení, se nezměnil.<sup>5</sup>

### Dynamický a opakující se proces vyhodnocení rizik

V pravém krajním sloupci **obrázku č. 1** je uvedeno, že vyhodnocení rizik je opakující se dynamický proces. Předběžné vyhodnocení rizik a plánované reakce na takto vyhodnocená rizika budete možná muset změnit na základě nových informací, které získáte v průběhu auditu. Na tuto možnost musíte být připraveni po celou dobu auditu. Změny se mohou týkat jak vaší všeobecné reakce, tak i dalších auditorských postupů. Na tuto důležitou skutečnost upozorňuje políčko „revize vyhodnocení rizik“ ve spodní části obrázku.

### Odborný úsudek a profesní skepticismus

ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“ požaduje, abyste po celou dobu plánování a provádění auditu, a tedy i při provádění postupů vyhodnocování rizik<sup>6</sup>, uplatňovali odborný úsudek a profesní skepticismus.<sup>7</sup> Jedním z úsudků, které musíte učinit, je například to, zda je identifikované riziko rizikem významným (viz otázka **N5**).

Cílem změn provedených ve standardu je, abyste byli jako auditoři při provádění postupů vyhodnocování rizik skeptičtější. Je třeba zdůraznit, že postupy vyhodnocování rizik máte navrhovat a provádět nepředpojatým způsobem, který nebude upřednostňovat získávání důkazních informací potvrzujících určité předpoklady nebo naopak vylučovat důkazní informace, které těmto předpokladům odporují. Tento přístup vám pomůže s uplatněním profesního skepticismu při identifikování a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti. Profesním skepticismem se rozumí postoj, který auditor uplatňuje ve svých odborných úsudcích, které jsou následně východiskem jeho dalších kroků.

<sup>5</sup> Přehled těchto významných změn je obsažen v [Informativním přehledu](#) rady IAASB s úvodem ke standardu ISA 315 (revidované znění 2019) „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“.

<sup>6</sup> ISA 315 odst. 12 j) definuje „postupy vyhodnocení rizik“ jako auditorské postupy navržené a prováděné s cílem identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, a to na úrovni účetní závěrky i na úrovni tvrzení.

<sup>7</sup> „Odborný úsudek“ a „profesní skepticismus“ jsou definovány ve standardu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“. Viz ISA 200, odst. 13 k) a l).

Stručně řečeno, při uplatňování profesního skepticismu není vaším cílem pouhé doložení hodnoty, která je uvedena v účetní závěrce. Uplatňovat profesní skepticismus můžete například tak, že:

- zpochybňujete vzájemně si odporující informace a spolehlivost dokumentů,
- posuzujete odpovědi na své dotazy a další informace, které jste obdrželi od vedení a od osob pověřených správou a řízením,
- věnujete pozornost podmínkám, které mohou svědčit o existenci možné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou,
- posuzujete, zda získané důkazní informace s ohledem na charakter a okolnosti účetní jednotky podporují vámi provedenou identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti.

### Odstupňování požadavků

ISA 315 (revidované znění 2019) se vztahuje na audit účetní závěrky všech účetních jednotek bez ohledu na jejich povahu, velikost nebo složitost. ISA 315 (revidované znění 2019) obsahuje v aplikační části několik nových odstavců (včetně příkladů) popisujících záležitosti, k nimž byste měli přihlédnout při provádění auditu účetní závěrky méně složitých účetních jednotek (LCE). Tyto odstavce poznáte podle nadpisu „Odstupňování požadavků“.

Obecně popisují odstavce o odstupňování požadavků souvislosti, které vám pomohou pochopit, jak požadavky standardu ISA 315 (revidované znění 2019) uplatnit ve vztahu ke všem druhům účetních jednotek – od těch méně složitých po ty složitější – a které podpoří uplatňování odborného úsudku při výběru auditorských postupů, které budete aplikovat. Tyto odstavce dále připomínají, že méně složitých účetních jednotek (LCE) mohou mít sice zavedeny pouze neformální systémy a procesy a že různé stránky vnitřního kontrolního systému těchto méně složitých účetních jednotek (LCE) jsou ovlivněny přímým zapojením vlastníka-manažera podniku nebo výkonného ředitele neziskové organizace (pro zjednodušení jsou v příkladech uváděných v této příručce označovány jako „vlastník-manažer“), ale i přesto tyto procesy a systémy mohou být s ohledem na povahu a okolnosti účetní jednotky vhodné.

**Poznámka: Tato příručka popisuje různé záležitosti související s odstupňováním požadavků. Vysvětlení a příklady uváděné níže primárně odpovídají auditu účetní závěrky méně složitých účetních jednotek (LCE).**

## Vysvětlení nových požadavků

### N1 - Proč ISA 315 (revidované znění 2019) nyní upřesňuje kontroly, které musíte identifikovat, abyste se seznámili s kontrolními činnostmi?

(ISA 315, odstavec 26)

Dříve jste byli povinni identifikovat „kontroly relevantní pro audit.“ Konkrétní kontroly, které musely být identifikovány, byly uváděny v různých standardech, což vedlo k rozdílným výkladům a nejednotnému postupu. Při revizi standardu ISA 315 (revidované znění 2019) proto rada IAASB shromáždila všechny relevantní kontroly, s nimiž je nutné se seznámit pro účely identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Díky uvedení těchto kontrol na jednom místě je jasné, na které kontroly se vztahují požadavky ISA pro složku kontrolní činnosti.

Zpátky do [obrázku č. 1](#).

Abyste se mohli seznámit s kontrolními činnostmi, musíte identifikovat kontroly, které ošetřují rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

Pokud jsou tyto kontroly zavedeny, patří k nim:

1. Kontroly ošetřující riziko, které jste vyhodnotili jako významné.
2. Kontroly účetních zápisů, včetně nestandardních účetních zápisů používaných k zaznamenání neopakujících se a neobvyklých transakcí nebo úprav.
3. Kontroly, jejichž provozní účinnost se chystáte otestovat pro účely stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti (včetně kontrol ošetřujících rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace).
4. Jiné kontroly, které vám podle vašeho odborného úsudku umožní naplnit cíl získat důkazní informace, jež poskytují vhodný základ k:
  - a. identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení,
  - b. navržení dalších auditorských postupů v souladu s ISA 330.
5. Obecné IT kontroly, které ošetřují rizika vyplývající z používání IT účetní jednotkou.

Další Mezinárodní auditorské standardy<sup>8</sup> od vás rovněž požadují, abyste v rámci složky kontrolní činnosti identifikovali následující kontroly (jsou-li zavedeny):

- Kontroly související s informacemi, které byly zpracovány servisní organizací.
- Kontroly zavedené ve spojitosti se vztahy se spřízněnými stranami, které slouží k identifikaci, zaúčtování a vykázaní v souladu s účetním rámcem, k povolování a schválování významných transakcí a smluv se spřízněnými stranami a k povolování a schválování významných transakcí a ujednání mimo běžnou obchodní činnost.

Více podrobností o kontrolách podle bodů 1 až 5 výše najdete v příslušných pododstavcích ISA 315, odst. 26 a v odstavcích A147-A157. Rada IAASB také zveřejnila [Pokyny k prvnímu zavedení standardu ISA 315 \(revidované znění 2019\)](#) a zejména odstavce 57-64 jsou velmi užitečné, neboť objasňují identifikované kontroly v rámci složky kontrolní činnosti.

<sup>8</sup> ISA 402 „Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace“ (odstavec 10) a ISA 550 „Spřízněné strany“ (odstavec 14).

U kontrol, které jste identifikovali v rámci složky kontrolní činnosti, musíte:

- posoudit, jestli jsou navrženy tak, aby účinně ošetřily riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení nebo aby podpořily fungování ostatních kontrol;
- ověřit, jestli jsou zavedeny a to tak, že kromě dotazování pracovníků účetní jednotky provedete i další postupy.

Pokud dospějete k závěru, že tyto kontroly nejsou navrženy tak, aby zabránily vzniku nebo odhalily a opravily materiální nesprávnosti, nebo že nejsou zavedeny vůbec, jste povinni rozhodnout, zda tyto nedostatky, samostatně nebo v kombinaci s dalšími nedostatky, představují významný nedostatek podle ISA 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“.<sup>9</sup> Dále budete muset posoudit dopad těchto nedostatků v kontrolní činnosti na charakter a rozsah dalších auditorických postupů v souladu s ISA 330.<sup>10</sup>

Odpověď na otázku, proč se musíte obeznámit s kontrolními činnostmi v rámci vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, najdete v otázce **O3**.

Více informací o získávání důkazních informací o navržení a zavedení kontrol v rámci složky kontrolní činnosti, najdete v otázce **O2**.

Níže jsou uvedeny příklady toho, jak lze aplikovat požadavky ISA 315 (revidované znění 2019) odstavce 26.

### 1. Kontroly ošetřující riziko, které jste vyhodnotili jako významné riziko

Se všemi vyhodnocenými riziky materiální nesprávnosti způsobené podvodem je nakládáno vždy jako s riziky významnými – existuje vyvratitelná domněnka, že účtování o výnosech je spojeno s rizikem podvodu.<sup>11</sup> Navíc u účtování výnosů mohou existovat významná rizika, která nesouvisí s rizikem podvodu.

#### Příklad 1

Významné riziko materiální nesprávnosti u výnosů může existovat například v případě, kdy méně složitá účetní jednotka (LCE) poskytuje služby na základě smluv se specifickými podmínkami, na jejichž základě musí účetní jednotka odhadovat kdy a v jaké výši zaúčtovat výnos. Existuje tedy riziko, že výnos nebude zaúčtován ve správném období a zaúčtovaná výše nebude v souladu s účetním rámcem. V tomto případě se procesy zkoumané auditorem pro posouzení návrhu a zavedení kontrol mohou týkat 1) způsobu, jakým jsou tyto smlouvy identifikovány, 2) toho, jak zkušenosti pracovníci rozhodnou o zaúčtování smluv v souladu s účetním rámcem, a 3) identifikace smluvních povinností a odhadů vedení, které mají zajistit účtování správné částky.

#### Příklad 2

Méně složitá účetní jednotka (LCE) navrhla svůj účetní systém tak, aby výnosy z prodeje jejího zboží byly účtovány na bázi smluvní obchodní podmínky (INCOTERMS) FCA - vyplaceně přepravci. Znamená to, že v souladu s podmínkami kupních smluv dochází k přechodu rizik z účetní jednotky na jejího zákazníka ve chvíli, kdy zboží opustí její prostory. Méně složitá účetní jednotka (LCE) však může mít uzavřeny také smlouvy s obchodní podmínkou DAP – dodání v místě. V takovém případě dochází k přechodu rizik a výhod, který je podmínkou zaúčtování výnosů až v okamžiku, kdy zákazník zboží obdrží. Na konci účetního období může tedy dojít k tomu, že výnosy budou nadhodnoceny o zboží, které bylo expedováno za podmínky DAP - dodání v místě a které dosud zákazníci neobdrželi. Méně složitá účetní jednotka (LCE) navrhla kontrolu, aby identifikovala všechny prodeje na bázi DAP – dodání v místě, u nichž zboží před koncem roku nedorazilo do místa určení. Vzhledem k průměrné době potřebné k dodání zboží do místa určení (kolem dvou týdnů) obdrží referent správy pohledávek údaje o prodejkách s podmínkou DAP – dodání v místě za poslední dva týdny roku a odsouhlasí je na informace přepravce,

<sup>9</sup> ISA 315, odstavec A183

<sup>10</sup> ISA 315, odstavec A182

<sup>11</sup> ISA 240 „Postupy auditorů související s podvodem při auditu účetních závěrek“ (odstavce 27.-28.).

kteřé potvrzují datum dodání do místa určení. Prodeje související se zbožím, které zákazníci do konce roku neobdrželi, musí být manuálně odúčtovány.

Z výše uvedeného příkladu 2 lze usoudit, že existuje příležitost ke spáchání podvodu, který spočívá v posunutí výnosů do běžného období bez toho, že by byla dodržena kritéria pro zaúčtování výnosů. Auditor by měl posoudit objem obchodů realizovaných za podmínky DAP - dodání v místě a rizikové faktory podvodného jednání spojené s motivací ke spáchání podvodu nebo s tlakem na to, aby byl podvod spáchán. Na základě toho by měl dojít k závěru, že s ohledem na možnost výskytu materiální nesprávnosti existuje riziko podvodu při účtování výnosů. Identifikovaná kontrola „Odsouhlasení prodejů DAP - dodání v místě na informace přepravců provedené referentem pro správu pohledávek“ by pak byla považována za kontrolu vhodnou k ošetření významného rizika.

### **2. Kontroly účetních zápisů (včetně nestandardních účetních zápisů používaných k zaznamenání neopakujících se nezvyklých transakcí nebo úprav)**

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka zaznamenává informace o transakcích do hlavní knihy zpravidla za použití účetních zápisů, ať již standardních nebo nestandardních, automatizovaných nebo manuálních, je nezbytné v rámci všech auditů identifikovat kontroly účetních zápisů. Kromě toho může existovat riziko, že by „nesprávné“ účetní zápisy mohly být využity k přepsání platného zaúčtování nebo k manipulacím s účetními výkazy.

Tady jsou konkrétní příklady:

- a. Vhodně nastavené oddělení pravomocí mezi osobou, která provádí manuální účetní zápisy, a osobou, která je schvaluje.
- b. Vhodné kontroly rozhraní mezi knihami analytických účtů a hlavní knihou pro účely automatizovaných účetních zápisů.

Informace o tom, které kontroly účetních zápisů spadají do působnosti odstavce 26, najdete v otázce **N2**.

Rozbor a příklad toho, které obecné IT kontroly musí být identifikovány ve spojitosti s kontrolami účetních zápisů, najdete v otázce **N3**.

### **3. Kontroly, u nichž hodláte testovat provozní účinnost pro účely stanovení povahy, načasování a rozsahu testů věcné správnosti**

V praxi se můžete setkat se situacemi, kdy dojdete k závěru, že je pro určení povahy, načasování a rozsahu vašich testů věcné správnosti pravděpodobně efektivní a účinné testovat provozní účinnost jedné či více kontrol. Může tomu tak být například v situaci, kdy součástí toku výnosových transakcí méně složité účetní jednotky (LCE) je velké množství podobných malých částek.

Při auditu účetní závěrky prodejny smíšeného zboží můžete například dojít k závěru, že tato méně složitá účetní jednotka (LCE) má navrženy a zavedeny vhodné kontroly svého automatizovaného procesu zpracování prodejních účtenek a procesu odsouhlasení prodejních dokladů na zaúčtované bankovní vklady. Můžete pak usoudit, že bude vhodné otestovat provozní účinnost těchto kontrol, což vám pomůže s navržením testů věcné správnosti, včetně určení rozsahu těchto testů.



#### 4. Další kontroly, které dle svého odborného úsudku považujete za vhodné při dosahování svých cílů (tyto cíle jsou uvedeny v [bodě 4](#) výše)

Mezi kontroly, které mohou být dle vašeho názoru vhodné k dosažení cílů spočívajících v získání důkazních informací, jež poskytují vhodný základ k identifikaci a vyhodnocení rizik a navržení dalších auditorických postupů, mohou patřit kontroly, které ošetřují identifikovaná rizika materiální nesprávnosti, jež jsou podle vašeho vyhodnocení ve spektru přirozeného rizika výše, ale nepovažujete je za rizika významná. Cílem těchto kontrol může být například ošetření přirozených rizik v tmavě růžových čtverečcích v [obrázku č. 3](#) (tzn. rizik souvisejících s kombinací středně velké pravděpodobnosti / velkého rozsahu nebo vysoké pravděpodobnosti / středně velkého rozsahu).

Například vzhledem k povaze podnikání méně složité účetní jednotky (LCE) a nastavení jejího informačního systému může být řada položek účtována na dočasné pomocné účty. S ohledem na povahu těchto účtů jste je původně vyhodnotili tak, že jsou na spektru přirozeného rizika výše (ale nepředstavují významné riziko) – u dočasného pomocného účtu tedy existuje zvýšené riziko materiální nesprávnosti, ale z pohledu méně složité účetní jednotky (LCE) nejde o riziko významné. Na základě svého odborného úsudku dojdete k závěru, že pro předcházení vzniku nebo odhalení a opravu případných materiálních nesprávností, jsou důležitá pravidla a postupy (tzn. kontroly) týkající se včasného zúčtování přechodných položek a vyčištění pomocného účtu. Identifikujete kontroly týkající se odsouhlasení, zúčtování a prověření zůstatků pomocných účtů a činností, které mohou být provedeny ve spojitosti s těmito účty. Tyto kontroly jsou součástí složky kontrolní činnosti. Pokud dojdete k závěru, že tyto kontroly nejsou navrženy tak, aby předcházely výskytu materiální nesprávnosti nebo aby ji odhalily a opravily, nebo nejsou řádně zavedeny, musíte se přesvědčit, zda tyto nedostatky, samostatně nebo v kombinaci s dalšími nedostatky, nepředstavují významný nedostatek podle ISA 265<sup>12</sup>. Pokud jste zjistili jeden či více kontrolních nedostatků, posoudíte dopady, které tyto nedostatky mají na váš návrh dalších auditorických postupů v souladu s ISA 330<sup>13</sup>. Výsledkem může být naplánování rozsáhlejších nebo odlišných postupů ve spojitosti s položkami na pomocných účtech, jejichž provedením zřejmě pověříte zkušenější pracovníky. Ve výsledku pak možná identifikujete nová rizika materiální nesprávnosti nebo změníte vyhodnocení míry přirozeného rizika na vyšší. Původně jste mohli například rozhodnout že pomocné účty nepředstavují významné riziko, avšak poté, co získáte výše zmíněné informace, můžete dojít k závěru, že pravděpodobnost výskytu rizika materiální nesprávnosti je ve skutečnosti vyšší, protože nad pomocnými účty nejsou zavedeny žádné kontroly.

#### 5. Obecné IT kontroly (ITGC)

Obecné IT kontroly identifikujete tak, že<sup>14</sup>:

- a. na základě kontrol identifikovaných v bodech [1 až 4](#) prvního odstavce tohoto oddílu identifikujete související IT aplikace a další aspekty IT prostředí účetní jednotky (tzn. IT infrastrukturu a IT procesy), které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT,
- b. u těchto IT aplikací a dalších aspektů IT prostředí účetní jednotky, které jsou uvedeny v bodě a) výše, identifikujete související rizika vyplývající z toho, že účetní jednotka používá IT,
- c. identifikujete obecné IT kontroly, které tato rizika ošetřují.<sup>15</sup>

<sup>12</sup> ISA 315, odstavec A183

<sup>13</sup> ISA 315, odstavec A182

<sup>14</sup> ISA 315, odstavec 26. b)-c)

<sup>15</sup> ISA 315, odstavec 12 obsahuje definice ITGC, IT prostředí a rizik, která vyplývají z používání IT.

Výše popsané kroky nemusí být složité, ale závisí na kontrolách identifikovaných v bodech 1. až 4. prvního odstavce tohoto oddílu, na rozsahu a složitosti IT aplikací, na různých vrstvách IT infrastruktury, která tyto IT aplikace podporuje, a na relevantních IT procesech.

Například v souvislosti s kontrolami pomocných účtů uvedených výše v bodě d) existují rovněž kontroly přístupu (které určují, kdo má přístup ke zpracování transakcí na tomto účtu). Jedná se tedy o příklad obecné IT kontroly, která by byla identifikována pro účely splnění tohoto požadavku.

Příklad toho, jak aplikovat výše popsané kroky u jednoduchého komerčního softwaru, najdete v otázce **04**.

Příklady obecných IT kontrol, které slouží k ošetření některých rizik vyplývajících z používání IT, obsahuje také Příloha 6 standardu ISA 315 (revidované znění 2019).

## **N2 – Které kontroly účetních zápisů spadají do působnosti odstavce 26 a) ii) standardu ISA 315 (revidované znění 2019)?**

Podle odstavce 26 a) ii) standardu ISA 315 (revidované znění 2019) (v části týkající se kontrolních činností) jste povinni identifikovat „kontroly účetních zápisů, včetně nestandardních účetních zápisů používaných k zaznamenání neopakujících se a neobvyklých transakcí nebo úprav“.

Při určování účetních zápisů, které jsou relevantní pro účely identifikace kontrol dle odstavce 26 a) ii)<sup>16</sup> standardu ISA 315 (revidované znění 2019), se uplatní odborný úsudek. V dnešním prostředí, kde je řada významných procesů automatizována, musíte rozpoznat kontroly těch účetních zápisů, na něž je potřeba se dle požadavků standardu ISA 315 (revidované znění 2019) odstavce 26 a) ii) zaměřit.

*Zpátky do [obrázku č. 1](#).*

Odstavec 25 standardu ISA 315 (revidované znění 2019) požaduje, abyste se ve vztahu k významným skupinám transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujícím a popisným informacím „seznámili s informačním systémem účetní jednotky a s komunikací relevantní pro sestavení účetní závěrky...“, včetně toho, „jakým způsobem jsou generovány transakce a jak jsou informace o nich zaznamenávány, zpracovávány, v případě potřeby opravovány, zapisovány do účetních knih a vykazovány v účetní závěrce...“<sup>17</sup> Při tomto seznamování se získáte poznatky o informačním systému účetní jednotky, a tudíž jste schopni identifikovat účetní zápisy spolu s jejich kontrolami, ať už jde o účetní zápisy standardní nebo nestandardní, automatizované či manuální. Identifikace účetních zápisů a jejich kontrol je věcí úsudku, který vychází z povahy a okolností účetní jednotky, včetně jejího informačního systému.

Odstavec 26 a) ii) se zaměřuje na kontroly účetních zápisů, které ošetřují riziko (rizika) materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení a u nichž by mohl hrozit neoprávněný nebo nevhodný zásah či manipulace.

<sup>16</sup> Odstavec 26 a) ii) standardu ISA 315 (revidované znění) se týká kontrol účetních zápisů, se kterými je nutné se seznámit při seznamování se s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky. Odstavec 26 a) ii) standardu ISA 315 (revidované znění) se věnuje jak podvodu, tak chybě, a zaměřuje se na kontroly účetních zápisů, které ošetřují rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Odstavec 33 a) standardu ISA 240 požaduje, aby auditor otestoval vhodnost účetních zápisů, a zaměřuje se specificky na rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem. Požadavek standardu ISA 240 je zaměřen na testování účetních zápisů v reakci na riziko obcházení kontrol vedením účetní jednotky.

<sup>17</sup> ISA 315, odstavec 25 a) i)

K těmto kontrolám patří:

- Kontroly nestandardních účetních zápisů – jak automatizovaných, tak manuálních, které se používají k zaznamenání neopakujících se nezvyklých transakcí nebo úprav.
- Kontroly standardních účetních zápisů jak automatizovaných, tak manuálních, u nichž by mohl hrozit neoprávněný nebo nevhodný zásah nebo manipulace. V případě automatizovaných účetních zápisů by se takové riziko mohlo objevit například ve spojitosti s osobami bez náležitého oprávnění, které mají přístup ke zdrojovému kódu nebo mají příležitost provést nepatřičné změny v nastavení (účetní zápis by potom i přesto, že je automatizovaný, mohl být zmanipulován). Naproti tomu kontroly standardních účetních zápisů, které jsou automatizované, jako jsou kontroly účetních zápisů generovaných systémem, jež jsou zpracovávány přímo a běžným způsobem v hlavní knize, nespádají do požadavku odstavce 26 a) ii), pokud byste došli k závěru, že u těchto zápisů hrozí pouze malé riziko neoprávněného nebo nevhodného zásahu nebo manipulace nebo že takové riziko vůbec nehrozí, a tudíž zde nevzniká riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

Při svém vyhodnocování přirozeného rizika (PR) nepřihlížíte ke kontrolám účetní jednotky. Díky tomu se například nestane, že určité riziko vyhodnotíte nesprávně jako nižší jen na základě předpokladů nebo neuváženého spoléhání se na skutečnost, že kontroly jsou účinné bez toho, aniž byste posoudili návrh těchto kontrol a otestovali jejich provozní účinnost.

**N3 – Které obecné IT kontroly (ITGC) musí být identifikovány ve spojitosti s kontrolami účetních zápisů pro účely posouzení toho, zda je kontrola vhodně navržena a zavedena (N+Z)? Je například nutné identifikovat obecné IT kontroly u každé kontroly účetních zápisů popsané v ISA 315 (revidované znění 2019) v odstavci 26 a) ii) a musí být u nich provedeno N+Z?**

Odstavec 26 a) i)-iv) standardu ISA 315 (revidované znění 2019) vyžaduje identifikaci konkrétních kontrol, u kterých se posuzuje N+Z, včetně kontrol účetních zápisů (účetní zápisy a kontroly, na které se tento požadavek vztahuje, jsou uvedeny v otázce N2). Pokud se u těchto „identifikovaných kontrol“ (tedy kontrol, které definuje odstavec 26 a) i)-iv)) používají IT aplikace nebo pokud jsou tyto kontroly závislé na výstupech IT, jste povinni (podle odstavce 26 b)) identifikovat IT aplikace a další aspekty IT prostředí, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT.<sup>18</sup> Poté musíte identifikovat související rizika vyplývající z používání IT spolu s obecnými IT kontrolami, které slouží k ošetření těchto rizik, a následně u těchto kontrol posoudit N+Z.

*Zpátky do [obrázku č. 1](#).*

Podpurná aplikační část vysvětluje, že při identifikování obecných IT kontrol, které budou předmětem N+Z, se identifikování rizik vyplývajících z používání IT týká výlučně IT aplikací nebo dalších aspektů IT prostředí, které přímo souvisí s kontrolami popsanými ve složce kontrolní činnosti (jak je popsáno v odstavci 26 b) standardu ISA 315 (revidované znění 2019)).

Ne všechny kontroly účetních zápisů vygenerovaných systémem, které jsou zmíněny v odstavci 26 a) ii) standardu ISA 315 (revidované znění 2019), musí mít související obecné IT kontroly, u níž je vyžadováno N+Z. Platí spíše, že u obecných IT kontrol se zkoumá, jak souvisí s relevantními riziky vyplývajících z používání IT u IT aplikací nebo dalších aspektů IT prostředí ve vztahu k identifikovaným kontrolám z odstavce 26 a) i)-iv) standardu ISA 315 (revidované znění 2019). Určení obecných IT kontrol, které budou předmětem N+Z, je věcí úsudku auditora vycházejícího z povahy a okolností účetní jednotky, včetně jejích informačních systémů.

<sup>18</sup> Termín „rizika vyplývající z používání IT“ je definován v ISA 315 (revidované znění 2019) v odstavci 12 i).

**Příklad 1**

Méně složitá účetní jednotka (LCE) má ve svém IT prostředí různé vrstvy, od samotných IT aplikací po IT infrastrukturu, která tyto aplikace podporuje a kam patří síť, operační systém, databáze a s nimi související hardware a software. Méně složitá účetní jednotka (LCE) může mít své systémy nastaveny tak, že každý zaměstnanec musí pro přístup do operačního systému zadat své heslo (přístup k vrstvě tvořené sítí). Tím získá zároveň přístup ke všem IT aplikacím účetní jednotky (přístup k vrstvě tvořené aplikacemi). Auditor identifikoval jako obecnou IT kontrolu ošetřující riziko vyplývající z používání IT, kontrolu nad nastavením hesel k přihlášení se do operačního systému (kontrola vrstvy tvořené sítí), nikoli kontrolu nad nastavením hesel ke každé jednotlivé aplikaci, kterou účetní jednotka používá (kontrola vrstvy tvořené aplikacemi).

#### **N4 – Proč musíte u rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení samostatně vyhodnotit přirozené riziko? (ISA 315, odstavce 31 a 34)**

Samostatné vyhodnocení přirozeného rizika zvyšuje kvalitu procesu vyhodnocování rizik auditorem, a tím mu pomáhá stanovit odpovídající postupy v reakci na vyhodnocené riziko. Při navrhování postupů v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti musíte vzít v úvahu důvody, které vás vedly k vyhodnocení míry rizika materiální nesprávnosti (RMN) na úrovni tvrzení, včetně míry přirozeného a kontrolního rizika. Navržené a provedené postupy musí být vhodné.

Zpět do [obrázku č. 1](#).

Při svém vyhodnocování míry přirozeného rizika (PR) nepřihlížíte ke kontrolám účetní jednotky. Díky tomu například nevyhodnotíte určité riziko nesprávně jako nižší jen na základě předpokladů nebo neuváženého spoléhání se na skutečnost, že jsou kontroly účinné bez toho, že byste posoudili návrh těchto kontrol a otestovali jejich provozní účinnost.

Zatímco přirozené riziko jste u identifikovaných rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení povinni vyhodnotit vždy, kontrolní riziko (KR) musíte vyhodnotit pouze v případě, kdy hodláte testovat provozní účinnost kontrol nebo kdy testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení. Jestliže se nechystáte testovat provozní účinnost kontrol, je kontrolní riziko vyhodnoceno tak, že riziko materiální nesprávnosti je stejné jako přirozené riziko.

Přestože samostatné vyhodnocování přirozeného a kontrolního rizika je novým požadavkem ISA 315 (revidované znění 2019) (už nemůže být prováděno současně), řada auditorů již oddělené vyhodnocení přirozeného a kontrolního rizika prováděla. Pokud jste v souladu s auditní metodikou vaší firmy, která vycházela z původního standardu ISA 315 (revidované znění), prováděli tato vyhodnocení současně, tato změna se vás týká.

V otázce N5 se probírají aspekty procesu vyhodnocení přirozeného rizika.

#### **N5 – Proč jsou při samostatném vyhodnocování přirozeného rizika důležité „faktory přirozeného rizika“, „pravděpodobnost a výše nesprávností“ a „spektrum přirozeného rizika“?**

(ISA 315, odstavec 19 c) a odstavce 31-32)

Tyto koncepty vám pomáhají se lépe zaměřit na vyhodnocování rizik a provést ho kvalitněji. Díky tomu je rovněž vaše reakce na identifikovaná a vyhodnocená rizika lépe zacílená na takto identifikovaná a vyhodnocená rizika, což přispívá ke kvalitnímu auditu.

Zpět do [obrázku č. 1](#).

Faktory přirozeného rizika, které jsou nově popsány ve standardu ISA 315 (revidované znění 2019), jsou charakteristické

znaky událostí nebo podmínek, které ovlivňují náchylnost tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce k nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, přičemž se neberou v úvahu vnitřní kontroly účetní jednotky. K těmto faktorům patří složitost, subjektivita, změna, nejistota, náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení a další faktory rizika podvodu, které ovlivňují přirozené riziko.<sup>19</sup>

Faktory přirozeného rizika jste povinni brát v potaz<sup>20</sup>, když se seznamujete s účetní jednotkou, jejím prostředím a s účetním rámcem, a musíte je použít k identifikaci toho, kde by mohlo existovat riziko materiální nesprávnosti. U identifikovaných rizik materiální nesprávnosti jste při vyhodnocování přirozeného rizika rovněž povinni<sup>21</sup> zohlednit, jakým způsobem a do jaké míry faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost důležitých tvrzení k nesprávnosti (tzn. využít je k určení toho, kde se identifikované riziko vyskytuje na spektru přirozeného rizika).

Nejste povinni zdokumentovat, jak jste zvažovali každý faktor přirozeného rizika pro jednotlivé skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace. Dokumentace auditu však musí být vypracována tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při tvoření těchto závěrů.<sup>22</sup> Jestliže auditor „bere záležitost v potaz“, vědomě o věci při hodnocení určité situace přemýšlí. Znamená to, že ve chvíli, kdy se auditor s požadovanou záležitostí seznamuje, aktivně přemýšlí o tom, jak mohou faktory přirozeného rizika ovlivňovat účetní výkaznictví účetní jednotky, ale konkrétní kroky podniká pouze v případě, kdy je faktor přirozeného rizika přítomen. Tento postup se stále opakuje.

U každého identifikovaného rizika *materiální* nesprávnosti na úrovni tvrzení:

- Vyhodnotíte přirozené riziko, a to tak, že posoudíte pravděpodobnost a výši nesprávnosti. Zohledňujete při tom, jak a do jaké míry faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost důležitých tvrzení k nesprávnosti.
- Přihlédnete k tomu, jak a do jaké míry rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky ovlivňují vyhodnocení přirozeného rizika.
- Určíte, zda jsou vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti riziky významnými (tedy riziky, která se nachází při horní hranici spektra přirozeného rizika).

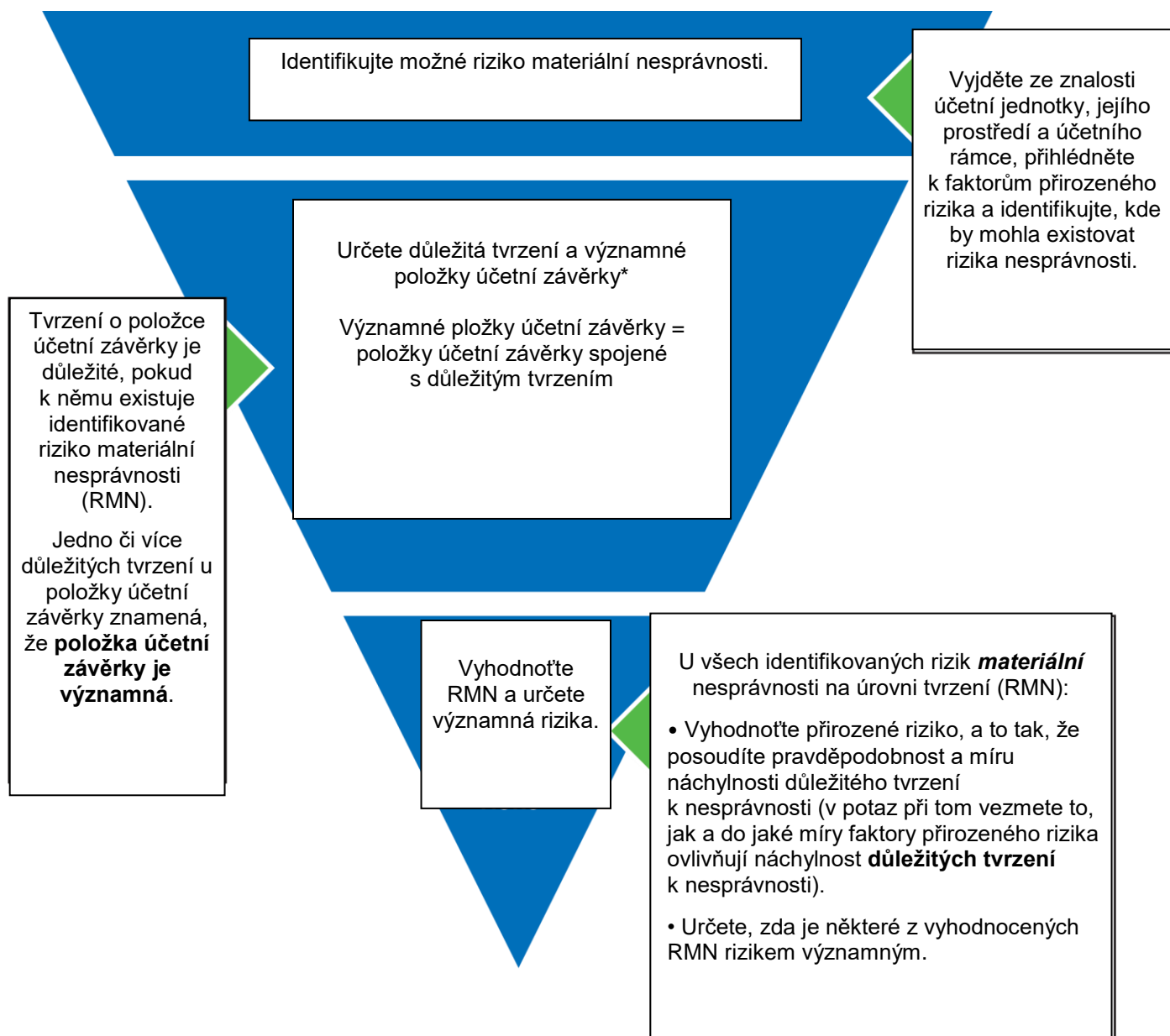
<sup>19</sup> V Příloze 2 standardu ISA 315 (revidované znění 2019) jsou popsány faktory přirozeného rizika spolu se záležitostmi, které je třeba brát v potaz při seznamování se s těmito faktory a při jejich aplikaci.

<sup>20</sup> ISA 315, odstavec 19 c)

<sup>21</sup> ISA 315, odstavec 31 a)

<sup>22</sup> ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavec 8 c)

OBRÁZEK Č. 2 – IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK MATERIÁLNÍ NESPRÁVNOSTI NA ÚROVNI TVRZENÍ



\* Položky účetní závěrky: Skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace.

## Spektrum přirozeného rizika

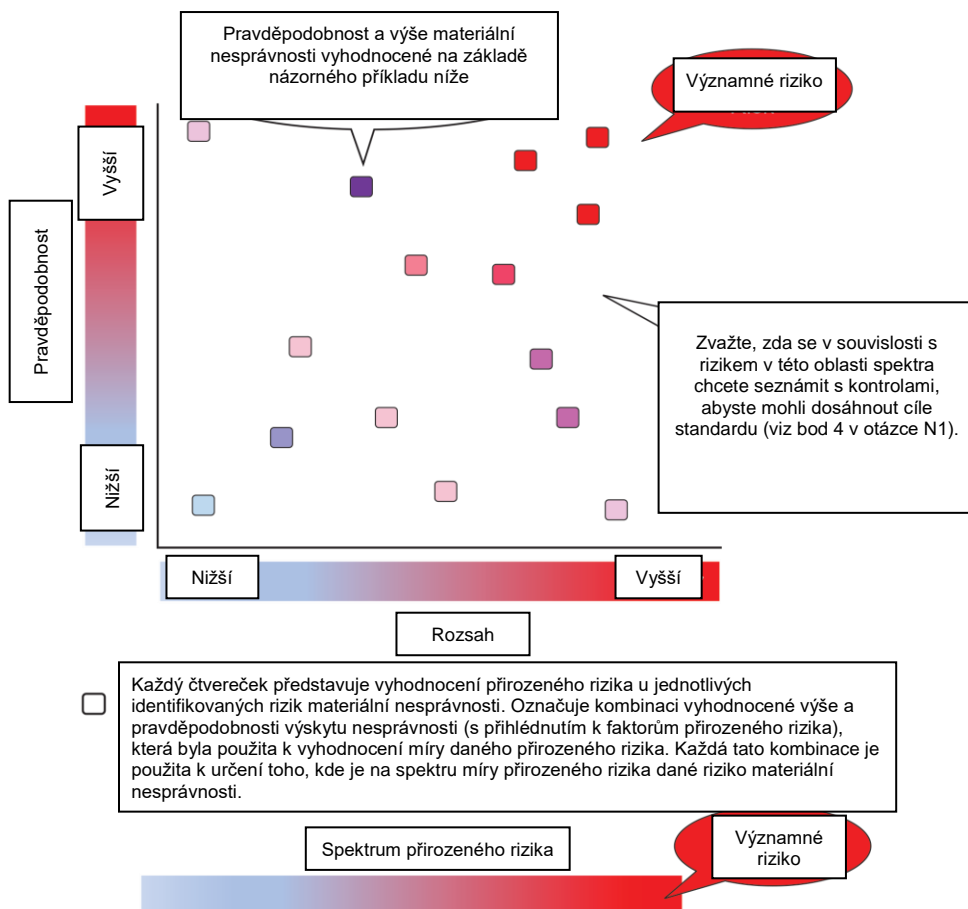
Rozsah variability míry přirozeného rizika se označuje jako spektrum přirozeného rizika. V obrázku č. 3 je uveden příklad znázornění spektra přirozeného rizika.

U každého identifikovaného rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení musíte posoudit pravděpodobnost a výši možné materiální nesprávnosti. Právě tato kombinace pravděpodobnosti a výše rozhoduje o tom, kde se ve spektru přirozeného rizika riziko nachází.

Při posuzování pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti zohledňujete možnost jejího výskytu s ohledem na to, jak faktory přirozeného rizika ovlivňují riziko materiální nesprávnosti (například čím větší je složitost, tím pravděpodobněji bude identifikované RMN ve spektru přirozeného rizika výše).

Při posuzování výše nesprávnosti zohledňujete kvalitativní a kvantitativní aspekty případné nesprávnosti. Například při posuzování, zda je riziko nesprávnosti týkající se klasifikace materiální, je nutné zvažovat kvalitativní záležitosti, jako je dopad hodnotově malých klasifikačních nesprávností na splnění podmínek v úvěrových smlouvách a dalších smluvních podmínek ze strany méně složité účetní jednotky (LCE). Úvěrové smluvní podmínky mohou obsahovat požadavek, aby méně složitá účetní jednotka (LCE) udržovala pracovní kapitál v určité minimální výši. I drobná nesprávnost, která má vliv na pracovní kapitál, by mohla mít pro méně složitou účetní jednotku (LCE) dalekosáhlé důsledky, pokud by oprava nesprávnosti vedla k tomu, že by výše pracovního kapitálu poklesla pod minimum stanovené v úvěrových smluvních podmínkách. Riziko materiální nesprávnosti ve vztahu ke klasifikaci tak může existovat i přesto, že částka nesprávnosti je kvantitativně nižší.

**OBRÁZEK Č. 3: PŘÍKLAD VYHODNOCENÍ PRAVDĚPODOBNOSTI A VÝŠE NESPRÁVNOSTI PŘI URČOVÁNÍ TOHO, KDE JE VE SPEKTRU PŘIROZENÉHO RIZIKA VYHODNOCOVÁNO PŘIROZENÉ RIZIKO**



Při vyhodnocování přirozeného rizika uplatňujete odborný úsudek, abyste určili významnost kombinace pravděpodobnosti výskytu a výše nesprávnosti.<sup>23</sup> Úsudek o tom, kde v rámci tohoto spektra je přirozené riziko vyhodnoceno, se liší v závislosti na charakteru účetní jednotky, její velikosti a složitosti a zohledňuje vyhodnocenou pravděpodobnost, výši nesprávnosti a faktory přirozeného rizika.

### Názorný příklad toho, jak je možné aplikovat záležitosti popsané v obrázcích č. 2 a 3

(Tento příklad je pouze ilustrativní a zahrnuje jen určitá fakta a okolnosti, na kterých je ukázána aplikace některých požadavků standardu ISA 315 (revidované znění 2019).)

Významným aktivem méně složitě účetní jednotky (LCE) jsou její nemovitosti v podobě nezastavěných pozemků, které si nechává k budoucímu rozvoji a případnému prodeji. Méně složitá účetní jednotka (LCE) sestavuje účetní závěrku v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který při účtování o pořízení, výstavbě nebo rozvoji nemovitostí používá model pořizovací ceny. Tento rámec účetního výkaznictví požaduje, aby účetní jednotka testovala návratnost pokaždé, když určité události nebo změny okolností naznačí, že účetní hodnota nemovitosti nemusí být zpětně získatelná. V případě, že účetní hodnota není zpětně získatelná a přesahuje reálnou hodnotu, zaúčtuje účetní jednotka ztrátu ze snížení hodnoty.

Většina nezastavěných pozemků, které méně složitá účetní jednotka (LCE) vlastní, se nachází v geologicky stabilních regionech. Část jejich nemovitostí (přibližně 10 %) je ovšem na pobřeží a ve svažitém terénu, kde může docházet k erozi. Na tomto pobřeží a v tomto svažitém terénu došlo v posledních letech vlivem klimatických změn k významným událostem. Některé obce a regiony navíc zvažují v těchto oblastech změnu územního plánu. Méně složitá účetní jednotka (LCE) usoudila, že události a změny okolností naznačují, že účetní hodnota nemovitostí nemusí být zpětně získatelná.

#### *Náchylnost tvrzení k nesprávnosti*

Auditor zjistí, že tvrzení spojené s oceněním nemovitostí je náchylné ke vzniku materiální nesprávnosti. To by mohlo mít vliv na účetní hodnotu nezastavěných pozemků zaúčtovaných v rozvaze i na ztrátu ze snížení hodnoty, která je zaúčtována ve výkazu zisku a ztráty, a na související informace zveřejněné v příloze v účetní závěrce.

#### *Identifikace rizika materiální nesprávnosti a důležitá tvrzení*

Vzhledem k tomu, že nezastavěné pozemky představují hlavní aktivum méně složitě účetní jednotky (LCE) a z různých událostí a podmínek je patrná možnost změny zpětně získatelné hodnoty nemovitostí, auditor identifikuje riziko materiální nesprávnosti týkající se odhadu zpětně získatelné hodnoty a v odpovídajícím případě také reálné hodnoty.

Tvrzení týkající se ocenění pozemků je tvrzením důležitým, neboť ve spojitosti s ním existuje riziko materiální nesprávnosti.

Auditor označí účetní hodnotu nezastavěných pozemků zaúčtovaných v rozvaze, ztrátu ze snížení hodnoty, která je zaúčtována ve výkazu zisku a ztráty, a související informace zveřejněné v příloze v účetní závěrce jako významné skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace, protože obsahují důležité tvrzení.

#### *Vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti – přirozené riziko*

U rizika materiální nesprávnosti, které souvisí s odhadem zpětně získatelné hodnoty, případně s reálnou hodnotou, auditor vyhodnotí přirozené riziko, a to tak, že posoudí pravděpodobnost výskytu a výši nesprávnosti a přihlédne k tomu, jak a do jaké míry ovlivňují faktory přirozeného rizika náchylnost tvrzení o hodnotě pozemků k nesprávnosti.

<sup>23</sup> ISA 315, odstavec A208



Vzhledem k tomu, jaké změny vedly k posouzení zpětně získatelné hodnoty, budou k faktorům přirozeného rizika, jež mají primární vliv na náchylnost tvrzení o ocenění pozemků k nesprávnosti (které auditor stanovil v tomto konkrétním případě), patřit složitost (výpočet reálné hodnoty (nebo zpětně získatelné hodnoty)), subjektivita (vstupy do výpočtu reálné hodnoty (nebo zpětně získatelné hodnoty)) a nejistota (ve spojitosti s tím, co se může přihodit v budoucnu, pokud jde o hodnotu aktiva a jeho zpětně získatelnou hodnotu).

S ohledem na změny v událostech a podmínkách dojde auditor k závěru, že v tomto případě jde o vyšší míru složitosti, subjektivity a nejistoty.

Přestože pravděpodobnost výskytu materiální nesprávnosti může být vyšší (vzhledem ke složitosti, subjektivitě a nejistotě), výše možné nesprávnosti nemusí být tak materiální, neboť riziko ohrožuje pouze 10 % nemovitostí. Riziko materiální nesprávnosti je proto vyhodnoceno jako vyšší ve spektru přirozeného rizika, ovšem nikoli jako významné.

*Vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti – významné riziko (změna skutečností)*

Kdyby byly skutečnosti popsány výše jiné — například kdyby nemovitosti na pobřeží a ve svažitém terénu, kde může dojít k erozi, tvořily 75 % nezastavěných pozemků ve vlastnictví účetní jednotky (místo přibližných 10 %, jak je uvedeno výše) — hodnota možné nesprávnosti by mohla být materiální. Vyhodnocení pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti zůstává stejné. Auditor v takovém případě dojde k závěru, že riziko materiální nesprávnosti spojené s odhadem zpětně získatelné hodnoty, případně reálné hodnoty (tzn. ocenění je důležitým tvrzením a účetní hodnota nemovitostí a ztráta ze snížení hodnoty jsou významné položky účetní závěrky), se blíží horní hranici spektra přirozeného rizika (viz „Významné riziko“ zvýrazněné v [obrázku č. 3](#)).

## **N6 – Proč musíte při vyhodnocování rizik provést kontrolu úplnosti a jak to souvisí s požadavkem standardu ISA 330, odstavce 18 na provedení testů věcné správnosti u všech materiálních skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací ? (ISA 315, odstavce 36 a 37)**

Vyhodnocování rizik je opakující se proces. Účelem revize při vyhodnocování rizik je zaměřit pozornost na posouzení úplnosti identifikovaných rizik materiální nesprávnosti. Při této revizi se auditor zaměřuje na to, zda cokoli z toho, s čím se seznámil, nenaznačuje, že mohou existovat další rizika materiální nesprávnosti, která nebyla identifikována v rámci již provedených postupů.

Jestliže se navíc v průběhu auditu objeví nové informace, které 1) mohou změnit identifikovaná rizika materiální nesprávnosti, neboť tyto informace neodpovídají důkazním informacím, ze kterých jste při identifikaci původně vycházeli, nebo 2) mohou vést k identifikaci nového rizika materiální nesprávnosti, jste rovněž povinni přehodnotit původní vyhodnocení rizik i plánované reakce na tato rizika.

To může mít významné dopady na povahu, načasování a rozsah postupů, které provedete v reakci na identifikovaná rizika materiální nesprávnosti.

Při revizi úplnosti vyhodnocených rizik můžete objevit jednu či více materiálních skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací, které jste původně neurčili jako významné, neboť jste neidentifikovali žádná rizika materiální nesprávnosti, jež by souvisela s tvrzeními v těchto skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích. Tyto materiální skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace by měly být znovu posouzeny, aby bylo ověřeno, že ve spojitosti s nimi neexistují žádná rizika materiální nesprávnosti. I když žádná další rizika materiální nesprávnosti nebudou identifikována, ISA 330 (odstavec 18) přesto vyžaduje u těchto materiálních skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích provedení testů věcné správnosti.

Zpátky do [obrázku č. 1](#).

### Otázky, které si můžete klást při provádění revize (kontroly úplnosti)

K otázkám, které si můžete sami položit při posuzování toho, zda váš původní závěr zůstává správný, patří například to, jestli se neobjevily jakékoli nové informace týkající se:

- Aspektů účetní jednotky a jejího prostředí (např. obchodní akvizice, která vede ke změně v organizační struktuře, změna v obchodním modelu, jako je uvedení nového produktu, nové regulační požadavky nebo změny v daném odvětví).
- Účetních metod účetní jednotky (např. změna ve způsobu ocenění zásob při vyskladnění z metody průměrných pořizovacích cen na metodu první do skladu, první ze skladu).
- Toho, jak a do jaké míry faktory přirozného rizika ovlivňují náchylnost k nesprávnosti (např. časté používání složitých tabulek k výpočtu hodnoty rezerv nebo vyšší nejistota týkající se výsledku určité události).
- Prvků vnitřní kontroly (např. ztráta klíčových členů vedení nebo zavedení nového softwarového modulu).

Jestliže získáte nové informace, které jsou v rozporu s důkazními informacemi, z nichž jste původně vycházeli při identifikaci či vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, zvažte, zda není nutné změnit materialitu. Pokud ji změníte, může to mít vliv také na vaši identifikaci rizik materiální nesprávnosti.

Standard upřesňuje, že ne všechna tvrzení u materiální skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací musí být otestována. Při navrhování testů věcné správnosti, které provedete, se zaměříte na tvrzení, u nichž je v případě výskytu nesprávnosti reálná možnost, že tato nesprávnost bude materiální. To vám pomůže stanovit správnou povahu, načasování a rozsah postupů, které mají být provedeny. Méně složitá účetní jednotka (LCE) může mít například pozemky a budovy, které oceňuje pořizovací cenou a u nichž neexistují žádné skutečnosti naznačující snížení hodnoty. Vy jste u těchto pozemků a budov neidentifikovali riziko materiální nesprávnosti. Při provádění testů věcné správnosti u tohoto zůstatku můžete navrhnout postupy, kterými otestujete tvrzení týkající se existence majetku.

## Vysvětlení některých dalších požadavků

### O1 – Proč musíte při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti provádět analytické postupy? (ISA 315, odstavec 14 b))

Analytické postupy:

- pomáhají identifikovat rozpory, neobvyklé transakce nebo události, částky, poměrové ukazatele a trendy, které vám pomohou při identifikaci rizik materiální nesprávnosti, zvláště rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem,
- přispívají k identifikaci rizik materiální nesprávnosti tím, že odhalují aspekty účetní jednotky, které vám dříve nebyly známy,
- pomáhají pochopit, jak faktory přirozeného rizika, jako je například změna, ovlivňují náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti, což auditorovi pomáhá při vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti.

Zpátky do [obrázku č. 1](#).

Analytické postupy využívané při vyhodnocování rizik nemusí být prováděny v souladu s požadavky standardu ISA 520 „Analytické postupy“<sup>24</sup>, který se věnuje analytickým postupům používaným jako testy věcné správnosti a postupům, jež se provádí na konci auditu. Nicméně požadavky a aplikační část ISA 520 mohou poskytnout užitečné vodítko při provádění analytických postupů v rámci postupů vyhodnocení rizik. Analytické postupy mohou mít podobu prostého srovnání informací, například porovnání zůstatků běžného období s předchozím obdobím.<sup>25</sup> Dříve používané analytické postupy však nemusí být nutně účinné při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v běžném období. Na základě znalostí získaných při seznamování se s účetní jednotkou, jejím prostředím, s účetním rámcem a s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky byste si měli vytvořit očekávání toho, jak by se podle vás měly zůstatky změnit. V běžném roce se například mohly objevit nové významné transakce, události nebo podmínky, které mají vliv na podnikání účetní jednotky nebo na její účetní výkaznictví, na jejichž základě očekáváte meziroční změny. Můžete se například sami sebe ptát, v jakém rozsahu se mají skupina transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisná informace změnit oproti předchozímu období na základě aktuálních poznatků.

Je-li to možné, můžete s provedením analytických postupů jakožto postupů vyhodnocení rizik počkat do chvíle, kdy bude účtování uzavřeno a příslušné informace již nebudou předběžné, například až méně složitá účetní jednotka (LCE) dokončí závěrkové operace a zaúčtuje různé odhady (např. odpisy, opravné položky k pochybným pohledávkám).

I předběžné informace však mohou pomoci potvrdit či vyvrátit výsledky dotazování týkajícího se hospodářského výsledku / finanční výkonnosti a finanční situace. Je pravděpodobnější, že analytické postupy založené na předběžných informacích povedou ke smysluplnému srovnání, jestliže jsou informace za běžné období ve zhruba stejném stupni rozpracovanosti jako informace použité v předchozím období.

<sup>24</sup> ISA 520 „Analytické postupy“

<sup>25</sup> ISA 315, odstavec A29

## O2 – Proč musíte při provádění postupů vyhodnocení rizik a při získávání důkazních informací o navržení a zavedení identifikovaných kontrol v rámci složky kontrolní činnosti využít kombinaci dotazování, pozorování a inspekce?

(ISA 315, odstavce 13, 14, 19 a)-b), 21-26 a A177)

Pozorování a inspekce mohou potvrdit nebo vyvrátit výsledky dotazování provedeného u vedení a dalších osob ve spojitosti se získáním porozumění účetní jednotce a jejím prostředí, o použitém účetním rámci a o vnitřním kontrolním systému účetní jednotky, včetně jejích kontrolních činností. Kombinace těchto postupů pomáhá při získávání důkazních informací, které poskytují vhodný základ k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti.

Informace, jak vedení navrhlo a zavedlo kontroly v rámci složky kontrolní činnosti umožňují získat předběžný přehled o tom, jak účetní jednotka identifikuje podnikatelská rizika a jak na ně reaguje. Mohou také různým způsobem ovlivnit identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti z pohledu auditu a poskytnout základ k navržení a provedení testů věcné správnosti. To, zda byla kontrola zavedena, se zjišťuje tak, že je ověřeno, zda existuje a zda ji účetní jednotka používá v podobě, v jaké byla navržena. Samotné dotazování však pro účely získání důkazních informací o návrhu a zavedení identifikovaných kontrol v rámci složky kontrolní činnosti nestačí.

(Kontroly uvedené v ISA 315, odstavci 26, u kterých musíte posoudit návrh a zavedení, jsou popsány v otázce **N5**.)

Zpátky do **obrázku č. 1**.

### Postupy vyhodnocení rizik (dotazování, pozorování a inspekce)

Přestože jste při seznamování se s účetní jednotkou, jejím prostředím, s účetním rámcem a s vnitřním kontrolním systémem povinni<sup>26</sup> provést všechny druhy postupů vyhodnocení rizik (dotazování vedení a dalších relevantních pracovníků účetní jednotky, analytické postupy, pozorování a inspekce), nemusíte je nutně všechny provádět u každého aspektu seznamování se s účetní jednotkou. K identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti mohou přispět také ostatní postupy, které lze provádět při seznamování se s účetní jednotkou. Příkladem takových postupů je dotazování osob mimo účetní jednotku, jako jsou: externí právní poradce účetní jednotky, externí orgány dohledu nebo odborníci na oceňování, s nimiž účetní jednotka spolupracuje.

### Znalost účetní jednotky a jejího prostředí

Z vašeho dotazování může například vyplynout, že účetní jednotka nemá žádné nové spřízněné strany. Inspekce přehledu významných dodavatelů, který porovnáte s přehledem za předchozí rok, však může odhalit jednoho či více nových významných dodavatelů. Je možné, že při seznamování se s povahou, hodnotami, načasováním a rozsahem transakcí mezi účetní jednotkou a těmito novými dodavateli objevíte neobvyklé obchodní podmínky a další faktory, které signalizují, že se jedná o dříve neidentifikovanou spřízněnou stranu. V důsledku toho vyhodnotíte riziko materiální nesprávnosti jako vyšší, než kdybyste při vyhodnocení rizik vycházeli pouze z dotazování.

<sup>26</sup> ISA 315, odstavec 14

### **Znalost příslušného rámce účetního výkaznictví**

Dotazováním například zjistíte, že účetní jednotka má s novými zákazníky z USA stejné obchodní podmínky jako s ostatními (např. FCA – vyplaceně přepravci). Při inspekci některých rámcových dohod s těmito novými zákazníky z USA si všimnete, že většina obchodních podmínek zahrnuje ujednání DAP – dodání v místě. Díky inspekci tak identifikujete riziko materiální nesprávnosti související s existencí výnosů nebo s jejich zaúčtováním do správného období nebo vyhodnotíte riziko materiální nesprávnosti jako vyšší, než kdybyste při vyhodnocení rizik vycházeli pouze z dotazování.

### **Znalost vnitřního kontrolního systému, včetně kontrolních činností**

V reakci na vaše dotazy může například vlastník-manažer uvést, že na povaze a rozsahu procesů a postupů, které pomáhají zajistit správnost a úplnost účetního výkaznictví, se nic nezměnilo. Pozorování a inspekce sestav ale ukazuje, že vlastník-manažer ve skutečnosti sestavy z IT systémů účetní jednotky negeneruje a nekontroluje, zatímco tvrdí, že je každý měsíc prověřuje. Následný rozhovor s vlastníkem-manažerem může potvrdit existenci nesrovnalostí, které jste zjistili díky pozorování. Výsledkem je, že riziko materiální nesprávnosti vyhodnotíte jako vyšší, než kdybyste při vyhodnocení rizik vycházeli pouze z dotazování.

### **Navržení a zavedení kontrol**

Při posuzování návrhu identifikované kontroly věnujte pozornost tomu, zda je tato kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s dalšími kontrolami schopna účinně zabránit materiální nesprávnosti, resp. takovou nesprávnost včas odhalit a opravit. O zavedení kontroly je možné se přesvědčit tak, že ověříte, zda daná kontrola existuje a že ji účetní jednotka používá. Pouhé dotazování ale nestačí. Informace o zavedení kontroly získané dotazováním je nutné ověřit dalšími postupy, jako je pozorování kontroly ve chvíli, kdy je prováděna, nebo inspekce dokumentů a sestav. Tyto další postupy vám mohou rovněž přinést nové informace, které mohou ovlivnit vyhodnocení rizik a reakce na něj.

Vlastník-manažer může například při provádění kontroly, která ošetřuje významné riziko, používat sestavy generované informačním systémem. Prostřednictvím dotazování se můžete seznámit s tím, jak jsou tyto sestavy generovány a s povahou, načasováním a rozsahem jejich používání. Při pozorování procesu generování sestav a jejich používání, můžete ale zjistit, že vlastník kontrolní sestavy generuje a používá jinak, než tvrdil. V důsledku toho možná upravíte identifikaci možných rizik materiální nesprávnosti nebo navrhnete více postupů či odlišné postupy v závislosti na tom, jak jsou tyto sestavy používány, a posoudíte, jestli se jedná o nedostatek v souladu s ISA 265.

Pravidla a postupy (a kontroly) účetní jednotky mohou být nařízeny vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením, ať už ve formální dokumentaci nebo v jiných sděleních, nebo mohou být výsledkem chování, které sice není nařízeno, ale je vyžadováno kulturou účetní jednotky. Důkazní informace týkající se složek kontrolního prostředí v méně složitých účetních jednotkách (LCE) nemusí být k dispozici v písemné podobě, zvláště když komunikace mezi vedením účetní jednotky a ostatními zaměstnanci probíhá neformálně. Přesto mohou být tyto důkazní informace za daných okolností vhodné a spolehlivé. Abyste si potvrdili zjištění z úvodního dotazování, můžete pozorovat provádění konkrétních kontrol a promluvit si s dalšími zaměstnanci účetní jednotky.

### O3 – Proč se musíte seznámit se všemi pěti složkami vnitřního kontrolního systému, i když je váš přístup k auditu primárně založený na testech věcné správnosti?

(ISA 315, odstavce 21-27)

Se složkami vnitřního kontrolního systému se musíte seznámit, abyste mohli identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení. Bez jejich znalosti by se mohlo stát, že:

- neidentifikujete riziko materiální nesprávnosti,
- nesprávně vyhodnotíte identifikované riziko materiální nesprávnosti, nebo
- nesprávně zareagujete na identifikované riziko, až budete navrhovat a provádět další auditorské postupy.

Zpátky do [obrázku č. 1](#).

(Poznámka: Požadavky ISA 315 (revidované znění 2019) týkající se seznámení s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky jsou ve formě diagramu znázorněny v [Příloze A](#) této příručky.)

ISA 315 (revidované znění 2019) přináší informace o tom, „jak“ se seznámit s pěti složkami vnitřního kontrolního systému. Seznámíte se s nimi tak, že:

- se seznámíte s jednotlivými aspekty složek vnitřního kontrolního systému,
- posoudíte, zda jsou kontroly v dané složce vnitřního kontrolního systému s ohledem na povahu a okolnosti účetní jednotky vhodné.

Na základě posouzení, zda jsou kontroly pro danou účetní jednotku vhodné (tzn. na základě vašeho vyhodnocení všech složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky), jste povinni posoudit, zda byly zjištěny nějaké kontrolní nedostatky. Pokud jste nějaké kontrolní nedostatky odhalili, musíte posoudit jejich dopady na návrh dalších auditorských postupů v souladu s ISA 330.

ISA 315 (revidované znění 2019) uvádí, že způsob, jak účetní jednotka navrhuje, zavádí a udržuje vnitřní kontrolní systém, se liší v závislosti na její velikosti a složitosti. Méně složité účetní jednotky (LCE) obvykle používají pro naplňování svých cílů méně strukturované a jednodušší kontroly (tj. pravidla a postupy).<sup>27</sup> V méně složitých účetních jednotkách (LCE) mohou být takové jednodušší kontroly vzhledem k okolnostem vhodné.

Kromě toho, že ISA 315 (revidované znění 2019) poskytuje informace o tom, „jak“ se seznámit s pěti složkami vnitřního kontrolního systému, tak také v aplikační části vysvětluje, „proč“ se musíte seznámit se všemi složkami vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky.

Níže je stručný přehled toho, „proč“ je nutné se s každou z těchto složek při auditu méně složité účetní jednotky (LCE) seznámit. Některé záležitosti, které mohou vyžadovat objasnění, jsou doplněny doporučením, jak k nim přistupovat.

#### **Kontrolní prostředí**

Jste povinni porozumět kontrolnímu prostředí méně složité účetní jednotky (LCE), protože toto prostředí (například firemní kultura) může mít vliv na rizika materiální nesprávnosti (včetně rizika podvodu) na úrovni účetní závěrky, což může mít dopad i na rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

<sup>27</sup> ISA 315, odstavec A92

Kontrolní prostředí je totiž základem fungování ostatních složek vnitřního kontrolního systému.<sup>28</sup> Ovlivňuje účinnost kontrol v ostatních složkách vnitřního kontrolního systému i sestavování účetní závěrky. Jestliže si například vlastníka-manažer cení čestnosti a bezúhonnosti, kontrolám dává vysokou prioritou a očekává dodržování zavedených pravidel a postupů, podporuje tím správné fungování kontrol v účetní jednotce. Tyto kontroly následně mohou odhalit a opravit všechny případné nesprávnosti, a zmírnit tak možnost výskytu rizik materiální nesprávnosti. Další příklad: i neformální pravidla v méně složité účetní jednotce (LCE) ohledně lidských zdrojů (např. pravidla a postupy nábory zkušených zaměstnanců) mohou být rozhodující pro zajištění toho, že pracovníci mají vlastnosti a dovednosti nezbytné k zaručení vysoce kvalitního účetního výkaznictví. Tyto poznatky byste využili při posuzování toho, zda vedení vytvořilo, udržuje firemní kulturu založenou na čestnosti a etickém chování a zda je kontrolní prostředí vhodným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.

Důkazy o kvalitě kontrolního prostředí lze získat dotazováním vlastníka-manažera na různé aspekty toho, jak plní svou roli (tzn. dohled a nastevní firemní kultury), a pomocí pozorování v průběhu celého auditu, které se zaměří na činnosti užšího vedení a jeho interakce s dalšími pracovníky. Díky dotazování dalších pracovníků můžete získat pohled na kvalitu kontrolního prostředí z různé perspektivy. Při posuzování kontrolního prostředí vám informace, které jste získali během seznamování se s kontrolním prostředím, pomáhají se přesvědčit, jestli kontrolní prostředí odpovídá povaze a okolnostem účetní jednotky nebo jestli vykazuje jisté nedostatky. Upozornujeme, že se jedná o posouzení kontrolního prostředí jako celku a toho, jak podporuje ostatní složky vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, nikoli o detailní hodnocení (případných) konkrétních kontrol v této složce.

### **Proces vyhodnocování rizik účetní jednotkou**

Stejně jako všechny ostatní účetní jednotky, i méně složitá účetní jednotka (LCE) je vystavena podnikatelským rizikům. Tato rizika plynou například z významných podmínek a událostí, které mohou negativně ovlivnit schopnost méně složitých účetních jednotek (LCE) naplňovat stanovené cíle. Vlastník-manažer (případně představenstvo) bude mít nejspíše zaveden neformální proces k identifikování, vyhodnocení a ošetření těchto podnikatelských rizik. S tímto procesem se seznamujete proto, abyste zjistili, kde účetní jednotka vidí rizika a jestli na ně nějakým způsobem reaguje. Posuzujete, zda proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou odpovídá okolnostem s přihlédnutím k povaze a složitosti dané méně složitých účetních jednotek (LCE).

Je-li například méně složitá účetní jednotka (LCE) výrobní společností, ohrožena snížením kvality výroby. Jestliže vedení toto riziko žádným způsobem nepodchytí, může to mít několik dopadů na účetní závěrku. Například v podobě problémů s oceněním zásob, zvýšených potíží při inkasování pohledávek, s dopadem na opravné položky k pochybným pohledávkám a nutnosti navýšit odhady týkající se záruk. Díky těmto poznatkům identifikujete nedostatek v procesu vyhodnocení rizik a musíte zhodnotit jeho dopad na audit.

To, jak vedení vyhodnotilo podnikatelská rizika méně složitých účetních jednotek (LCE), ovlivní i jeho vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat.

Přestože výstupy z vyhodnocení rizik účetní jednotkou nemusí být formálně zdokumentovány, dotazování vlastníka-manažera a dalších vhodných pracovníků vám pomůže seznámit se s tím, jakým způsobem a jak často jsou podnikatelská rizika posuzována. Při posuzování procesu vyhodnocování rizik účetní jednotkou se přihlíží k tomu, zda tento proces odpovídá povaze a okolnostem účetní jednotky nebo jestli existuje nějaký nedostatek (u menších a méně složitých účetních jednotek může být v určitých případech vhodné, že nemají zaveden žádný formální proces vyhodnocování rizik).

<sup>28</sup> ISA 315, odstavec A92

## **Proces monitorování vnitřního kontrolního systému účetní jednotkou**

Při seznamování se s touto složkou vnitřního kontrolního systému zjišťujete, jestli, jak a kdy probíhá monitorování vnitřního kontrolního systému, protože to má vliv například na to, zda bude výskytu nesprávnosti (materiální či nemateriální) zabráněno nebo zda bude odhalen.

Méně složitá účetní jednotka (LCE) nemusí mít formální proces monitorování vnitřního kontrolního systému. Rizika nesprávného účetního výkaznictví může snižovat například tím, že je vlastník-manažer aktivně zapojen do kontroly činností, jako jsou inkasování pohledávek, včasné úhrady plateb dodavatelům a sledování dodržování úvěrových smluvních podmínek. Pro monitorovací činnost může vlastník-manažer používat sestavy generované komerčním softwarem.

Součástí seznamování se s procesem monitorování bude nejspíše dotazování vlastníka-manažera nebo dalších pracovníků, kteří se tohoto procesu účastní. Můžete provést pozorování nebo inspekci podkladů, které popisují povahu a četnost monitorovacích činností. Na základě toho budete moci posoudit, zda nastavený proces monitorování vnitřního kontrolního systému odpovídá okolnostem účetní jednotky s přihlédnutím k její povaze a složitosti nebo jestli existuje nějaký nedostatek (účetní jednotka například neprovádí žádný monitoring kontrolních činností, i když i v menších a méně složitých účetních jednotkách by měl být jistý druh monitorování pro odhalení nedostatků zaveden).

## **Informační systém a komunikace**

(Poznámka: Požadavky ISA 315 (revidované znění 2019) týkající se seznámení se auditora s IT prostředím a identifikace obecných IT kontrol jsou ve formě diagramu znázorněny v [Příloze B](#) této příručky. Popis záležitostí týkajících se vnitřního kontrolního systému, k nimž je třeba přihlížet v případě, že méně složitá účetní jednotka (LCE) používá komerční software, najdete v otázce **O4**.)

### *Informační systém relevantní pro sestavení účetní závěrky*

S informačním systémem se seznamujete proto, že vlivem událostí při zpracování informací, které jsou relevantní pro účetní výkaznictví, mohou kdykoli vzniknout nesprávnosti. Při seznamování se s tímto systémem proto můžete posuzovat následující skutečnosti:

- pravidla v informačním systému, která se týkají povahy údajů nebo informací týkajících se transakcí,
- další události a podmínky, které mají být zaznamenány,
- zpracování informací za účelem zajištění integrity údajů a informací,
- informační procesy, pracovníky a další zdroje používané při zpracování informací.

Jedná se přitom nejen o informace z hlavní knihy a z vedlejších účetních knih, ale také o informace z dalších zdrojů, jako jsou tabulky používané k výpočtu zaúčtovaných výnosů nebo externí údaje (jako úrokové sazby), které se používají například při výpočtu reálné hodnoty.

I když informační systémy méně složitých účetních jednotek (LCE) nemusí být složité, rizika materiální nesprávnosti se i tak mohou objevit, a to například v situaci, kdy pracovníci postrádají odborné předpoklady či jiné zdroje potřebné k plnění jejich povinností nebo kdy nejsou náležitě odděleny jejich pravomoci. Tyto poznatky mohou vést k identifikaci nedostatku v nastavení informačního systému účetní jednotky a je nutné zhodnotit jeho dopad na audit.

Méně složitá účetní jednotka (LCE) nemusí mít interní směrnice nebo formální dokumentaci informačního systému (přestože to i v menších organizacích patří mezi osvědčené postupy). Dotazování a pozorování (např. provedením testu průběhu transakce) zaměřené na to, jak jsou různé relevantní procesy prováděny, vám pomohou seznámit se s informačním systémem. Součástí porozumění bude i posouzení IT prostředí účetní jednotky (např. jakým způsobem používá ke zpracování informací komerční software).



Auditoři někdy zaměňují informační systém, který je součástí vnitřního kontrolního systému, a kontrolní činnosti. Jak je popsáno níže v oddíle „Kontrolní činnosti“, jde o odlišné složky (které jsou však vzájemně propojené) a je důležité je rozlišovat. Kontroly v rámci složky kontrolní činnosti lze identifikovat na základě prací provedených při seznamování se s informačním systémem účetní jednotky.

### *Komunikace relevantní pro sestavení účetní závěrky*

Je nutné seznámit se se způsobem, jakým jsou předávány informace, protože to také může mít vliv na správnost a úplnost účetního výkaznictví.

Způsob předávání informací v méně složité účetní jednotce (LCE) může být neformální. Riziko nesprávného účetního výkaznictví však může být sníženo jasným a včasným předáváním informací o záležitostech, které se týkají účetního výkaznictví, a vhodným rozdělením rolí a povinností. Správné účtování může podpořit například to, že vlastník-manažer předává příslušným pracovníkům informace o obchodních rozhodnutích, jako jsou změny v pravidlech prodlužování doby splatnosti jednotlivým zákazníkům. Naopak situace, kdy vlastník-manažer ví o dodatečných dohodách uzavřených se zákazníky nebo dodavateli a neninformuje o nich pracovníky účtárny, může vést k nesprávnému zaúčtování časového rozlišení a dohadných položek.

Snížit riziko nesprávného účetního výkaznictví lze i tím, že další pracovníci včas předávají vlastníkovimanažerovi informace o zjištěných problémech v účetnictví nebo o změnách, které mají vliv na schopnost těchto pracovníků plnit jejich povinnosti.

S procesem předávání informací se seznámíte pomocí dotazování a pozorování procesu komunikace a prověření relevantní dokumentace, je-li k dispozici. Získané poznatky vám pomohou posoudit, zda předávání informací v účetní jednotce náležitě přispívá k sestavení účetní závěrky v souladu s účetním rámcem.

### **Kontrolní činnosti**

S kontrolami v rámci složky kontrolní činnosti se seznamujete proto, že jsou navrženy tak, aby zajišťovaly náležité uplatňování pravidel (což jsou rovněž kontroly) ve všech ostatních složkách vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.<sup>29</sup> Kontroly v rámci kontrolních činností mohou být tudíž obzvláště důležité při ošetření rizik materiální nesprávnosti.

### *Rozlišování mezi složkou informační systém a složkou kontrolní činnosti*

Cílem požadavků u složky informační systém je poskytnout vám základ, díky němuž se seznámíte s tím, jak informace procházejí informačním systémem, jak vznikají účetní záznamy, s procesem sestavení účetní závěrky včetně přílohy, a dále se zdroji účetní jednotky, včetně IT prostředí. Součástí kontrolních činností jsou kontroly, jako jsou autorizace a schvalování, sesouhlasení, verifikace, fyzické nebo logické kontroly (včetně kontrol přístupu k počítačovým programům a datovým souborům) a oddělení pravomocí. U kontrolních činností jste povinni posoudit návrh konkrétních identifikovaných kontrol, které splňují definovaná kritéria, a ověřit, zda byly zavedeny. Tento požadavek platí i v případě, že vaše postupy, kterými reagujete na vyhodnocené riziko, spočívají primárně v použití testů věcné správnosti. Nemusíte posuzovat návrh a zavedení všech kontrol, které se vyskytují v informačním systému (procesech) a v procesu předávání informací, ale jste povinni posoudit, jestli informační systém účetní jednotky a její proces předávání informací náležitě podporují sestavení účetní závěrky (viz otázka **N1**).

<sup>29</sup> ISA 315, odstavec A147

**O4 – Jak můžete v rámci svého přístupu k identifikaci a k posouzení návrhu a zavedení obecných IT kontrol (ITGC) zohlednit to, že méně složitá účetní jednotka (LCE) používá pro účely vedení účetnictví a účetního výkaznictví jednoduchý komerční software?**

(ISA 315, odstavec 26 b)-c), A170; Příloha 5 a Příloha 6)

Jestliže méně složitá účetní jednotka (LCE) používá jednoduchý komerční software, vaše postupy vyhodnocování rizik ve vztahu k obecným IT kontrolám budou vyžadovat méně úsilí než při auditu účetní jednotky s propracovaným IT prostředím. Postupy týkající se posouzení návrhu a zavedení obecných IT kontrol se mohou zaměřit na řízení přístupu do systému a ne na kontroly řízení změn nebo operační IT kontroly.

(Viz otázka **N5** — Obecné IT kontroly patří ke kontrolám, které je nutno identifikovat v rámci složky kontrolní činnosti, které jsou uvedeny v ISA 315 odst. 26.)

Zpátky do **obrázku č. 1.**

Obecně je nutné se pro účely pochopení informačního systému seznámit s následujícími aspekty IT:

- IT prostředí relevantní pro informační systém (nově definováno (viz definice výše)). Odstavce A140–A141 v ISA 315 (revidované znění 2019) vysvětlují, „proč“ je toto seznámení se nutné.
- To, jak účetní jednotka používá IT (tzn. IT aplikace relevantní pro toky transakcí a pro zpracování informací v informačním systému). Odstavce A142–A143 v ISA 315 (revidované znění 2019) blíže popisují seznámení se auditora s tím, jak účetní jednotka používá IT, pro účely porozumění složce informační systém.

V souladu s odstavcem 26 b) standardu ISA 315 (revidované znění 2019) je auditor povinen identifikovat pouze ty IT aplikace a další aspekty IT prostředí, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT. Některé méně složitě účetní jednotky (LCE) používají krabicový účetní software, ve kterém nemají možnost změnit zdrojový kód. IT rizika relevantní pro sestavení účetní závěrky proto budou u takové účetní jednotky zřejmě velmi omezená. Je také možné, že obecné IT kontroly u méně složitě účetní jednotky (LCE) nebudou formalizované.<sup>30</sup>

ISA 315 (revidované znění 2019) připomíná, že rozsah, v jakém se auditor seznámí s IT procesy účetní jednotky, mimo jiné s tím, v jaké míře zavedla obecné IT kontroly, se bude lišit v závislosti na charakteru a okolnostech účetní jednotky a jejího IT prostředí. ISA 315 (revidované znění 2019) zároveň obsahuje mnohem rozsáhlejší ustanovení týkající se záležitostí, které má auditor posoudit při seznamování se s IT prostředím účetní jednotky a souvisejícími kontrolami.

Například Příloha 5 přináší příklady typických charakteristických znaků IT prostředí v závislosti na složitosti IT aplikací používaných v informačním systému účetní jednotky. Součástí Přílohy 5 je také tabulka se srovnáním typických charakteristických znaků

- jednoduchého komerčního softwaru,
- středně velkého a středně složitěho komerčního softwaru a IT aplikací,
- velkých nebo složitých IT aplikací (např. ERP systémů (systémů pro plánování podnikových zdrojů)).

<sup>30</sup> ISA 315, odstavec A241

Příloha 6 standardu ISA 315 (revidované znění 2019) obsahuje tabulku s příklady obecných IT kontrol, které ošetřují rizika vyplývající z používání IT pro různé IT aplikace v rozdělení podle tří úrovní složitosti komerčního softwaru. U jednoduchého komerčního softwaru používaného méně složitou účetní jednotkou (LCE) pro účely účetního výkaznictví, ze kterého lze generovat standardní sestavy, můžete identifikovat některé automatizované kontroly. Méně složitá účetní jednotka LCE nemá k dispozici zdrojový kód, a nemůže tudíž program měnit. IT infrastruktura, která podporuje IT aplikaci, je propojená s jednou sítí, s jedním operačním systémem a jednou databází. Zálohování dat není automatickou operací, protože je prováděno manuálně účtárnou. Účetní jednotka také nevyužívá automatizované výpočty nebo zaúčtování. Na základě toho identifikujete procesy spojené se správou přístupů (nikoli se změnou nebo IT operacemi) jako ty, ze kterých hrozí rizika vyplývající z používání IT, a následující rizika vyplývající z používání IT spolu s obecnými IT kontrolami, které slouží ke zmírnění těchto rizik:

IT proces	Příklady rizik, která vyplývají z používání IT	Příklady obecných IT kontrol
Správa přístupu	<p>Uživatelská přístupová oprávnění:</p> <p>Uživatelé mají přístupová oprávnění nad rámec nutný k plnění přidělených povinností, což může vést k nesprávnému oddělení povinností/pravomocí.</p>	<p>Vedení schvaluje charakter a rozsah přístupových oprávnění nových uživatelů a rovněž změny u stávajících uživatelů, včetně standardních profilů/rolí pro IT aplikace, klíčových transakcí účetního výkaznictví a oddělení povinností/pravomocí.</p> <hr/> <p>Přístup uživatelů, jejichž pracovní poměr byl ukončen nebo kteří byli převedeni jinam, je včas odstraněn nebo změněn.</p> <hr/> <p>Přístup uživatelů se pravidelně prověřuje.</p> <hr/> <p>Privilegovaný přístup (např. správci konfigurace, dat a zabezpečení) musí být schválen a je odpovídajícím způsobem omezen.</p>
	<p>Systémové nastavení:</p> <p>Systémy nejsou adekvátně nakonfigurovány či aktualizovány tak, aby umožňovaly přístup pouze řádně schváleným a vhodným uživatelům.</p>	<p>Přístup je ověřován na základě jedinečných uživatelských ID a hesel nebo jinou metodou ověřující, zda jsou uživatelé oprávněni k přístupu do systému. Parametry hesla splňují firemní nebo odvětvové standardy (např. minimální délka a složitost hesla, doba platnosti a uzamčení účtu).</p>

I v případě auditu méně složitých účetních jednotek (LCE) by mělo vyhodnocení jejího informačního systému obsahovat například posouzení toho, zda investovala do vhodného IT prostředí a jeho nutných zlepšení a jestli zaměstnává dostatečný počet osob s vhodnou kvalifikací, a to i v případech, kdy využívá komerční software (s minimální nebo žádnou možností modifikace).

Dále je nutné zvážit, zda jsou identifikované kontroly závislé na sestavách generovaných IT systémem. IT aplikace, které takové sestavy generují, mohou být vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT. Pokud jste pro audit zvolili přístup založený na testech věcné správnosti a rozhodnete se přímo testovat vstupy a výstupy procesu generování IT sestav, potom související IT aplikace neidentifikujete jako aplikace, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT.<sup>31</sup> Kontroly těchto sestav (které jsou součástí složky kontrolní činnosti) nebudou v rámci vašeho procesu vyhodnocení rizik zvažovány.

<sup>31</sup> ISA 315, odstavec A169.

**O5 – Mohou povaha a rozsah dokumentace k auditu méně složité účetní jednotky (LCE) odrážet skutečnost, že účetní jednotka a její procesy jsou méně složité? (ISA 315, odstavec 38)**

V případě auditů účetních závěrek méně složitých účetních jednotek (LCE) může mít dokumentace jednoduchou formu a být poměrně stručná. Vaše dokumentace však musí být dostatečná k tomu, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil například povahu, načasování a rozsah postupů vyhodnocování rizik, které jste provedli v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019), a výsledky těchto postupů.

Zpátky do [obrázku č. 1](#).

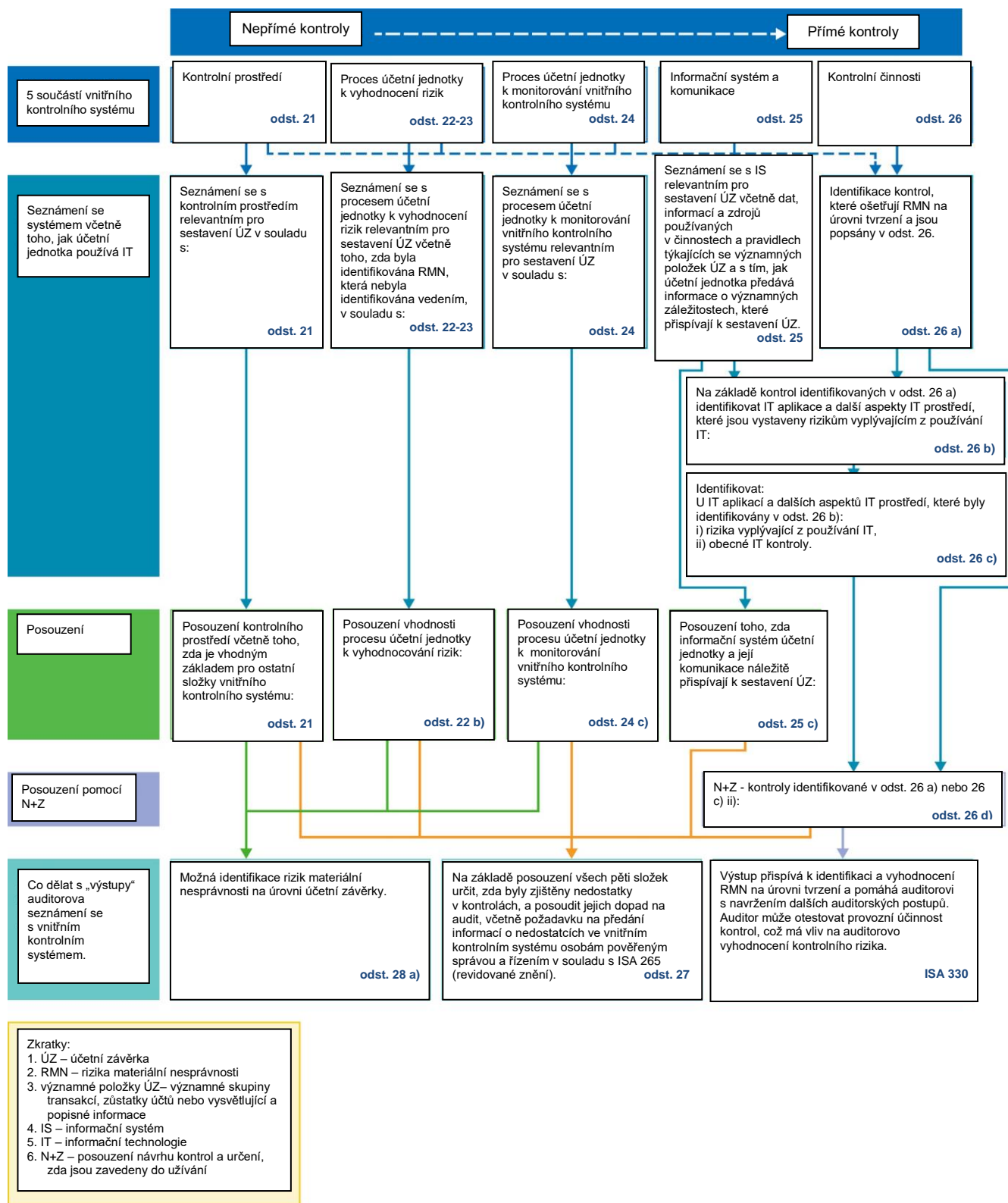
Podle názoru některých auditorů není dostatečně jasně vysvětlena povaha a míra podrobnosti dokumentace, která je vyžadována v souvislosti s identifikací a vyhodnocením rizik.

Rozsah dokumentace je věcí úsudku auditora – ISA standardy jsou založeny na principech. ISA 315 (revidované znění 2019) poznamenává, že na vaši dokumentaci má vliv například povaha, velikost a složitost účetní jednotky a jejího vnitřního kontrolního systému, dostupnost informací z účetní jednotky a metodika auditu spolu s technologiemi použitými v průběhu auditu. Není nutné zdokumentovat všechny poznatky, které máte o účetní jednotce a o souvisejících záležitostech<sup>32</sup>. Mezi klíčové prvky, které zdokumentujete, patří poznatky, z nichž vychází vaše vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Vaší povinností nicméně není dokumentovat všechny faktory přirozeného rizika, které jste zohlednili při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení (jak je vysvětleno v otázce N3). Jedná-li se o audit méně složité účetní jednotky (LCE), dokumentace auditu může být začleněna do auditorovy dokumentace celkové strategie a plánu auditu.

<sup>32</sup> ISA 315, odstavec A241

**Příloha A**

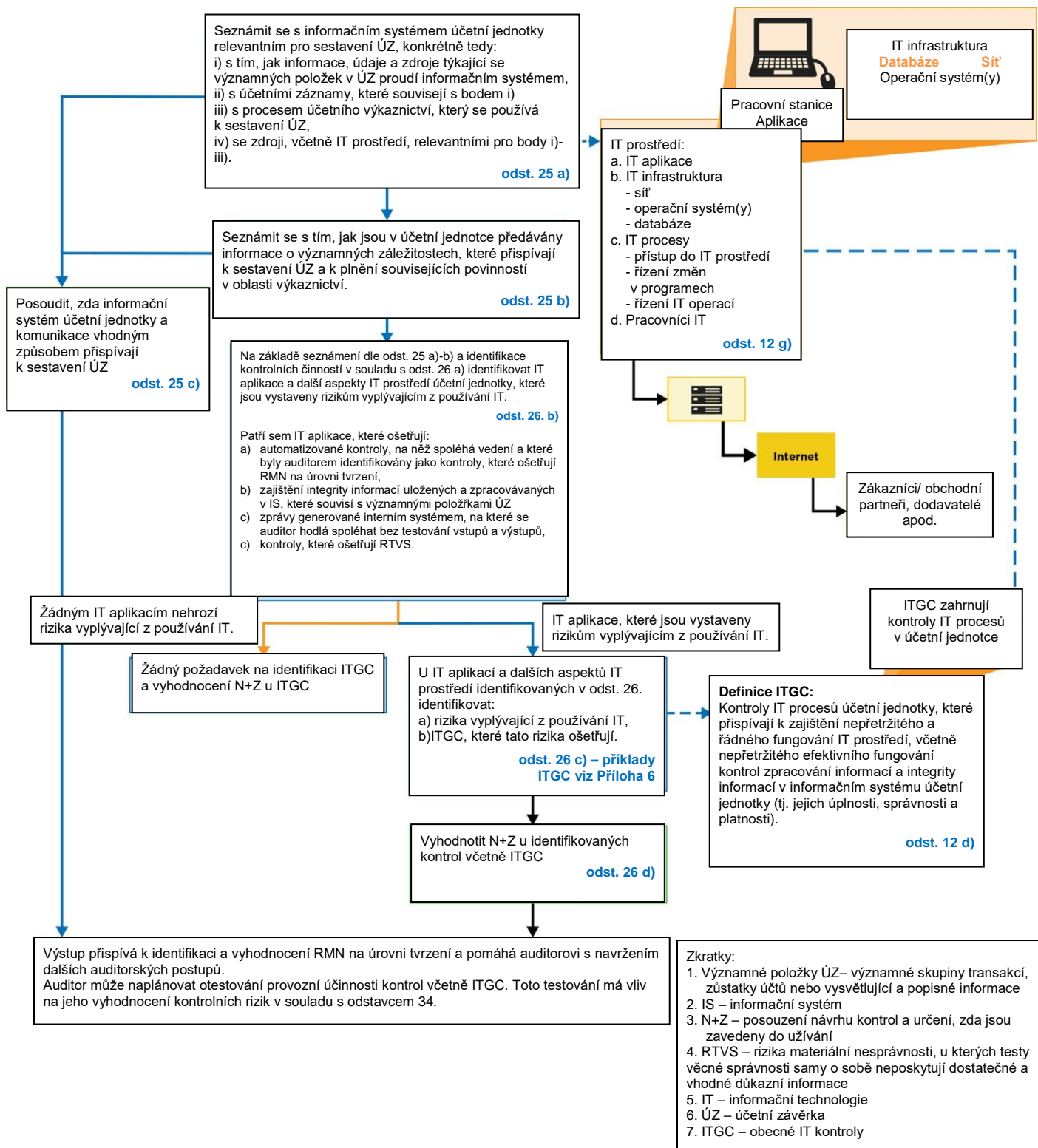
**Seznámení se s prvky vnitřního kontrolního systému účetní jednotky<sup>33</sup>**



<sup>33</sup> Toto schéma vychází ze „[Schématu seznamování se s vnitřním kontrolním systémem](#)“ Mezinárodní rady pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB), které vydala Mezinárodní federace účetních v červenci 2018 – s aktualizovanými čísly odstavců.

## Příloha B

### Seznámení se s tím, jak účetní jednotka používá IT<sup>34</sup>



<sup>34</sup> Toto schéma vychází ze „Schématu seznámení se s IT prostředím“ Mezinárodní rady pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB), které vydala Mezinárodní federace účetních v červenci 2018 – s aktualizovanými čísly odstavců.

IFAC nepřebírá odpovědnost za ztráty žádné osoby, jejíž konání nebo nekonání vychází z materiálu obsaženého v této publikaci, a to bez ohledu na to, zda tyto ztráty vznikly v důsledku nedbalosti nebo z jiného důvodu.

Logo IFAC, „Mezinárodní federace účetních“ a „IFAC“ jsou ochranné známky a služební značky federace IFAC registrované v USA a v dalších zemích.

Copyright © 2022 Mezinárodní federace účetních (IFAC). Všechna práva vyhrazena. K reprodukování, uložení, přenesení nebo podobnému užití tohoto dokumentu je nutný písemný souhlas federace IFAC. Požádat o něj můžete na adrese [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Zveřejněné návrhy, diskuzní studie a další publikace IFAC jsou publikovány federací IFAC, která je rovněž vlastníkem autorských práv k nim.

Další informace získáte na adrese [ChristopherArnold@ifac.org](mailto:ChristopherArnold@ifac.org).

Implementační příručka pro auditory „**Proces identifikace a vyhodnocení rizik: Tipy k uplatňování standardu ISA 315 (revidované znění 2019)**“ zveřejněná International Federation of Accountants v prosinci 2022 v anglickém jazyce byla přeložena do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v březnu 2023 a zveřejněna se souhlasem IFAC. O průběhu překladu byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci. Schválený text je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce. IFAC nepřebírá žádnou zodpovědnost za přesnost a úplnost překladu.

Text v anglickém jazyce “The Risk Identification and Assessment Process: Tips on Implementing ISA 315 (revised 2019)” © 2022 by IFAC. All rights reserved.

Text v českém jazyce “Proces identifikace a vyhodnocení rizik: Tipy k uplatňování standardu ISA 315 (revidované znění 2019)” © 2023 by IFAC. All rights reserved.

Původní název: “The Risk Identification and Assessment Process: Tips on Implementing ISA 315 (revised 2019)” („Proces identifikace a vyhodnocení rizik: Tipy k uplatňování standardu ISA 315 (revidované znění 2019)“)

Pro povolení reprodukovat, ukládat tento dokument nebo k jinému podobnému použití tohoto dokumentu kontaktujte [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org).