MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 600

(revidovaný a přeformulovaný)

AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SKUPINY — ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY

(včetně prací provedených auditorem složky)

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu)

OBSAH

Odstavec

Úvod

Rozsah standardu ..... 1 – 6

Datum účinnosti 7

Cíle..... 8

Definice..... 9 – 10

Požadavky

Odpovědnost..... 11

Přijetí a prodloužení zakázky..... 12 – 14

Obecná strategie a plán auditu..... 15 – 16

Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí..... 17 – 18

Znalosti o auditorech složek skupiny..... 19 – 20

Významnost..... 21 – 23

Reakce na vyhodnocená rizika..... 24 – 31

Proces sestavení účetní závěrky skupiny..... 32 – 37

Události po datu účetní závěrky ..... 38 – 39

Komunikace s auditorem složky……..... 40 – 41

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací..... 42 – 45

Komunikace s vedením skupiny a s orgány odpovědnými za správu a řízení skupiny ..... 46 – 49

Dokumentace..... 50

Aplikační a vysvětlující část

Složky, které musí být ověřeny auditorem ze zákona či podle jiného předpisu nebo z jiného důvodu A1

Definice..... A2 – A7

Odpovědnost..... A8 – A9

Přijetí a prodloužení zakázky..... A10 – A21

Obecná strategie a plán auditu A22

Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí……..... A23 – A31

Znalosti o auditorech složek skupiny……... A32 – A41

Významnost..... A42 – A46

Reakce na vyhodnocená rizika ..... A47 – A55

Proces sestavení účetní závěrky skupiny…..... A56

Komunikace s auditorem složky ..... A57 – A60

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací……..... A61 – A63

Komunikace s vedením skupiny a s orgány odpovědnými za správu a řízení skupiny ..... A64 – A66

Příloha 1: Příklad výroku s výhradou v případě, že auditorský tým nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě vydá výrok ke účetní závěrce skupiny (odstavec A19)

Příloha 2: Příklady záležitostí, s nimiž se auditorský tým skupiny seznamuje (odstavec A23)

Příloha 3: Příklady podmínek nebo událostí, které mohou svědčit o riziku významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny (odstavec A30)

Příloha 4: Příklad potvrzení zasílaného auditorem složky (odstavec A35)

Příloha 5: Povinné a doplňující požadavky, které auditorský tým skupiny sděluje auditorovi složky v instrukčním dopisu (odstavec A58)

Mezinárodní auditorský standard ISA 600 (revidovaný a přeformulovaný) „Audit účetní závěrky skupiny — zvláštní aspekty (včetně prací provedených auditorem složky)“ je nutné chápat v kontextu [návrhu] standardu ISA 200 (revidovaný a přeformulovaný) „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy.“

Úvod

Rozsah standardu

1. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) upravují mimo jiné i ověřování účetních závěrek skupiny. Předmětem tohoto standardu jsou specifické aspekty auditu účetních závěrek skupiny, na němž se podílejí auditoři jednotlivých složek skupiny.

2. Tento standard, upravený podle potřeby, se použije v případech, kdy auditor bude spolupracovat s jinými auditory, kteří se budou podílet na ověřování účetních závěrek, které nejsou účetní závěrkou skupiny . Jejich úkolem může být např. přítomnost při fyzické inventuře zásob nebo inspekce dlouhodobého majetku, který se nachází na detašovaném pracovišti.

3. Dále se tento standard použije v případech, kdy účetní závěrka složky musí být v souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu ověřena auditorem složky, který k ní vydá výrok. Auditorský tým skupiny se může rozhodnout použít důkazní informace, z nichž jeho výrok vychází, pro účely auditu skupiny. (viz odstavec A1)

4. V souladu s [návrhem] standardu ISA 220 (přeformulovaný)[1] je auditor skupiny povinen přesvědčit se, zda subjekty podílející se na auditu skupiny, včetně auditorů jednotlivých složek, mají v souhrnu odpovídající schopnosti a odborné předpoklady. Auditor skupiny zodpovídá rovněž za řízení auditu skupiny a dohled nad ním a za jeho provedení.

5. Auditor skupiny bude postupovat v souladu s ustanoveními [návrhu] standardu ISA 220 (přeformulovaný) bez ohledu na to, zda finanční informace týkající se složky ověřuje auditorský tým skupiny, nebo auditor složky. Smyslem tohoto standardu je pomoci auditorovi skupiny s naplňováním požadavků [návrhu] standardu ISA 220 (přeformulovaný) v těch případech, kdy finanční informace týkající se složek skupiny ověřují auditoři těchto složek.

6. Auditorské riziko vyplývá jednak z rizika významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce a jednak z rizika, že auditor tyto nesprávnosti neodhalí.[2] V případě auditu skupiny je relevantní rovněž riziko, že auditor složky neodhalí ve finančních informacích složky nesprávnosti, v jejichž důsledku budou významně nesprávné údaje v účetní závěrce skupiny, resp. riziko, že tyto nesprávnosti neodhalí ani auditorský tým skupiny. Tento standard popisuje aspekty, které auditorský tým skupiny zohledňuje při rozhodování o tom, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude podílet na postupu odhadu rizik a na dalších auditorských postupech, jež provádí auditoři jednotlivých složek v rámci ověřování finančních informací týkajících se těchto složek. Auditorský tým skupiny se na těchto pracích podílí proto, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě vydá výrok auditora skupiny.

Datum účinnosti

7. Tento standard platí pro audit účetních závěrek skupin sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

---

[1] [Návrh] ISA 220 (přeformulovaný), „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavce 13 a 14.

[2] [Návrh] ISA 200 (revidovaný a přeformulovaný), „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec A10.

Cíle

8. Cílem auditora je:

   a) Rozhodnout, zda přijme pověření ověřovat účetní závěrku skupiny;

   b) Účinně komunikovat s auditory složek o rozsahu a časovém rámci jimi prováděného ověřování finančních informacích týkajících se jednotlivých složek a o zjištěných skutečnostech;

   c) Získat dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních informacích jednotlivých složek a o procesu sestavení účetní závěrky skupiny, na jejichž základě bude možné formulovat výrok k tomu, zda účetní závěrka skupiny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví podává věrný a poctivý obraz, resp. ve všech významných souvislostech věrně zobrazuje skutečnost.

Definice

9. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:

   a) Složka – účetní jednotka nebo podnikatelská činnost, za kterou vedení skupiny nebo této složky připravuje účetní informace, které by měly být zahrnuty do účetní závěrky skupiny. (viz odstavce A2 – A4)

   b) Auditor složky – auditor, který na základě žádosti, a pro auditora skupiny, provádí auditorské práce na účetních informacích vztahujících se ke složce. (viz odstavec A7)

   c) Vedení složky – vedení odpovědné za přípravu účetních informací této složky.

   d) Významnost složky – úroveň významnosti určená auditorským týmem skupiny pro složku.

   e) Skupina – všechny složky, jejichž účetní informace jsou součástí účetní závěrky skupiny. Skupina má vždy více než jednu složku. (viz odstavec A4)

   f) Audit skupiny – audit účetní závěrky skupiny.

   g) Výrok auditora skupiny – výrok auditora k účetní závěrce skupiny.

   h) Auditor skupiny – partner nebo jiná osoba v auditorské společnosti zodpovědný za zakázku auditu skupiny a jeho provedení a za výrok auditora k účetní závěrce skupiny vydaný auditorskou společností. Tam, kde provádí audit skupiny více auditorů (spoluauditoři), vedoucí partneři zakázky a jejich auditorské týmy společně vytvářejí auditora skupiny a auditorský tým skupiny. Tento standard se nicméně nezabývá vztahem mezi spoluauditory ani ověřováním, které spoluauditor provádí ve vztahu k práci jiného spoluauditora.

   i) Auditorský tým skupiny – partneři, včetně auditora skupiny a zaměstnanci, kteří vytváří celkovou strategii auditu skupiny, komunikují s auditory složek, pracují na sestavení účetní závěrky skupiny a vyhodnocují závěry vyvozené z důkazních informací auditora jako základu pro výrok auditora k účetní závěrce skupiny.

j) Účetní závěrka skupiny – účetní závěrka, která zahrnuje účetní informace za více než jednu složku. Termín „účetní závěrka skupiny " se rovněž týká účetní závěrky, kde jsou agregovány účetní informace připravené jednotlivými složkami, které nemají mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou.

k) Vedení skupiny – vedení odpovědné za přípravu a prezentaci účetní závěrky skupiny.

l) Skupinové kontroly – kontroly navržené, zavedené a udržované vedením skupiny v oblasti skupinového účetního výkaznictví.

m) Významná složka – složka identifikovaná auditorským týmem skupiny a tím, i) že je samostatně finančně významná pro skupinu nebo ii) že z důvodu specifických podmínek a okolností by mohla obsahovat významné riziko významné nesprávnosti v účetní závěrce skupiny. (viz odstavce A5 – A6)

10. Výraz „platný rámec účetního výkaznictví" označuje rámec účetního výkaznictví, v souladu s nímž se sestavuje účetní závěrka skupiny. Výraz „proces sestavení účetní závěrky skupiny" zahrnuje:

a) Rozeznávání, oceňování, vykazování a zveřejňování finančních informací jednotlivých složek v účetní závěrce skupiny metodou plné konsolidace, poměrné konsolidace, metodou ekvivalence nebo nákladovou metodou; a

b) Agregaci finančních informací ve společné účetní závěrce složek, které nemají mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou.

Požadavky

Odpovědnost

11. Auditor skupiny zodpovídá za řízení auditu skupiny a dohled nad ním a za jeho provedení v souladu s odbornými standardy a regulatorními a legislativními požadavky. Dále zodpovídá za to, že vydaná zpráva auditora bude s ohledem na dané okolnosti správná[3]. Pokud to tedy nevyžaduje zákon nebo jiný předpis, auditor složky nebude ve zprávě auditora skupiny zmiňován. Jestliže zákon nebo jiný předpis vyžaduje, aby byl ve zprávě auditora skupiny zmíněn i auditor složky, bude ve zprávě uvedeno, že se tím nesnižuje odpovědnost auditora skupiny ani jeho auditorské společnosti za výrok auditora skupiny. (viz odstavce A8 – A9)

Přijetí a prodloužení zakázky

12. V rámci uplatňování [návrh] standardu ISA 220 (přeformulovaný) auditor skupiny posoudí, zda lze reálně očekávat, že k procesu sestavení účetní závěrky skupiny a k finančním informacím týkajícím se složek budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny. Pro tyto účely auditorský tým skupiny získá takové znalosti o skupině, jejích jednotlivých složkách a prostředí, v němž působí, které mu umožní identifikovat složky, které budou pravděpodobně významné. Jestliže finanční informace týkající se jednotlivých složek budou ověřovat jiní

[3] [Návrh] ISA 220 (přeformulovaný), odstavec 14.

auditoři, auditor skupiny posoudí, zda auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na jejich práci způsobem, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací. (viz odstavce A10 – A12)

13. Jestliže auditor skupiny dojde k závěru, že:

    a) auditorský tým skupiny nebude kvůli omezením uvaleným vedením skupiny moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace; a

    b) potenciální důsledky této nemožnosti povedou k odmítnutí výroku k účetní závěrce skupiny,[4]

    auditor skupiny buď:

    - zakázku nepřijme, jedná – li se o novou zakázku, nebo od zakázky odstoupí, jedná – li se o již probíhající zakázku, nebo
    - jestliže zákon nebo jiný předpis auditorovi neumožňuje zakázku odmítnout nebo od ní odstoupit, odmítne výrok vydat poté, co bude účetní závěrka skupiny ověřena v rozsahu, který daná situace umožňuje. (viz odstavce A13 – A19)

Podmínky zakázky

14. Auditor skupiny v souladu s navrženým ISA 210 (přeformulovaný) schválí podmínky auditu účetní závěrky skupiny.[5] (viz odstavce A20 – A21)

Obecná strategie a plán auditu

15. Auditorský tým skupiny v souladu s ISA 300 (přeformulovaný) určí obecnou strategii auditu účetní závěrky skupiny a vytvoří plán auditu účetní závěrky skupiny.[6]

16. Auditor skupiny prověří obecnou strategii a plán auditu účetní závěrky skupiny. (viz odstavec A22)

Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí

17. Auditor je povinen na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí identifikovat a vyhodnotit riziko významné nesprávnosti.[7] Auditorský tým skupiny je povinen:

    a) Prohloubit si znalosti o skupině, jejích složkách a prostředí, v němž působí, včetně skupinových kontrol, které získal při rozhodování o přijetí, resp. prodloužení zakázky,

    b) Získat znalosti o procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně pokynů vydaných vedením skupiny jednotlivým složkám. (viz odstavce A23 – A29)

[4] [Návrh] ISA 705 (revidovaný a přeformulovaný), „Modifikace výroku nezávislého auditora".
[5] ISA 210, „Podmínky auditních zakázek" (revidovaný v souvislosti s ISA 700, „Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům").
[6] ISA 300 (přeformulovaný), „Plánování auditu účetní závěrky," odstavce 6 – 11.
[7] ISA 315 (přeformulovaný), „Identifikace a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí."

18. Auditorský tým skupiny je povinen získat takové znalosti, které mu umožní:

    a) Potvrdit, resp. revidovat jeho původní názor na to, které složky budou pravděpodobně významné,

    b) Posoudit riziko, že účetní závěrka skupiny obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.[8] (viz odstavce A30 – A31)

Znalosti o auditorech složek

19. Jestliže auditorský tým skupiny hodlá požádat auditora složky, aby ověřoval finanční informace složky pro účely auditu skupiny, zjistí si následující skutečnosti: (viz odstavce A32 – A35)

    a) Zda auditor složky zná etické požadavky relevantní skupiny, zda je bude dodržovat a především zda je nezávislý; (viz odstavec A37)

    b) Zda auditor složky má odpovídající odbornou kvalifikaci; (viz odstavec A38)

    c) Zda auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na práci auditora složky způsobem, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací; a

    d) Zda auditor složky působí v regulovaném prostředí, v němž je profese auditora předmětem aktivního dohledu. (viz odstavec A36)

20. Jestliže auditor složky nesplňuje požadavky na nezávislost, které jsou stanovené pro audit účetní závěrky skupiny, nebo jestliže má auditorský tým skupiny vážné pochybnosti týkající se dalších záležitostí uvedených v odstavcích 19a) – c), auditorský tým skupiny získá dostatečné a vhodné důkazní informace o složce, aniž by po auditorovi složky požadoval ověřování finančních informací. (viz odstavce A39 – A41)

Významnost

21. Auditorský tým skupiny určí následující skutečnosti: (Viz odstavec A42)

    a) Při definování obecné strategie auditu skupiny úroveň významnosti pro účetní závěrku skupiny jako celek.

    b) Zda v konkrétních podmínkách dané skupiny existují v účetní závěrce skupiny skupiny transakcí, účetní zůstatky nebo informace v příloze, u nichž by zkreslení nižších částek, než je úroveň významnosti stanovená pro účetní závěrku skupiny jako celek, mohlo reálně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky skupiny. V takovém případě auditorský tým skupiny určí úroveň významnosti samostatně pro tyto skupiny transakcí, účetní zůstatky nebo informace v příloze.

    c) Úroveň významnosti pro ty složky, u nichž budou audit nebo jinou prověrku pro účely auditu skupiny provádět auditoři jednotlivých složek. Aby celkový objem zjištěných i nezjištěných nesprávností v účetní závěrce skupiny nepřekročil úroveň významnosti stanovenou pro účetní závěrku skupiny jako celek, musí být úroveň významnosti

[8] ISA 315 (přeformulovaný).

stanovená pro jednotlivé složky nižší než úroveň významnosti pro účetní závěrku skupiny jako celek. (viz odstavce A43 – A44)

d) Maximální limit omezující nesprávnosti, které ještě lze z hlediska účetní závěrky skupiny považovat za bezvýznamné. (viz odstavec A45)

22. Jestliže budou některé účetní závěrky pro účely auditu skupiny ověřovat auditoři složek, auditorský tým skupiny posoudí správnost částky nebo částek nižších, než je úroveň významnosti stanovená pro danou složku (a pokud je to relevantní, rovněž správnost částky nebo částek nižších, než je úroveň významnosti stanovená pro určité specifické skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo informace v příloze), které byly stanoveny pro účely posouzení rizika významné nesprávnosti a navržení dalších auditorských postupů reagujících na rizika vyhodnocená na úrovni složky. (viz odstavec A46)

23. Jestliže účetní závěrka složky musí být v souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu ověřena auditorem a auditorský tým skupiny se rozhodne použít důkazní informace z tohoto auditu pro účely auditu skupiny, auditorský tým skupiny určí, zda:

a) úroveň významnosti pro účetní závěrku složky jako celek;

b) nižší částky stanovené pro účely posouzení rizika významné nesprávnosti a navržení dalších auditorských postupů reagujících na rizika vyhodnocená na úrovni složky

jsou v souladu s požadavky tohoto standardu.

Reakce na vyhodnocená rizika

24. Auditor je povinen navrhnout a provést vhodné postupy, jejichž prostřednictvím bude reagovat na vyhodnocená rizika významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce.[9] Auditorský tým skupiny určí, jaké typy prací budou na finančních informacích složek provedeny, a to buď jím samotným, nebo auditory složek jeho jménem (viz odstavce 26 – 29). Auditorský tým skupiny dále určí rovněž to, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude podílet na práci auditorů jednotlivých složek (viz odstavce 30 – 31). (viz odstavec A47)

25. Jestliže charakter, časový rámec a rozsah prací na sestavení účetní závěrky skupiny nebo na finančních informacích týkajících se jednotlivých složek skupiny vychází z předpokladu, že skupinové kontroly fungují efektivně, nebo jestliže testy věcné správnosti samy o sobě nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení, auditorský tým skupiny otestuje, nebo požádá auditora složky, aby otestoval funkčnost těchto kontrol.

Výběr typu prací, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek

Významné složky

26. Finanční informace týkající se složky, která je významná kvůli svému individuálnímu finančnímu významu pro skupinu, ověří auditorský tým skupiny, resp. auditor složky jeho jménem, s použitím úrovně významnosti stanovené pro danou složku.

[9] ISA 330 (přeformulovaný), „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

27. V případě složky, která je významnou složkou proto, že vzhledem k jejímu specifickému charakteru nebo okolnostem existuje významné riziko, že účetní závěrka skupiny bude obsahovat významné nesprávnosti, auditorský tým skupiny, resp. auditor složky jeho jménem, provede některé z následujících úkonů:

    a) S použitím úrovně významnosti stanovené pro danou složku ověří její finanční informace.

    b) Ověří jednu nebo několik skupin transakcí, zůstatků účtů nebo informací zveřejněných v příloze, které souvisí s pravděpodobným rizikem významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny. (viz odstavec A48)

    c) Provede auditorské postupy, které se používají v případě pravděpodobného rizika významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny. (viz odstavec A49)

Složky, které nejsou významné

28. V případě složek, které nejsou významné, provede auditorský tým skupiny analytické postupy na úrovni skupiny. (viz odstavec A50)

29. Jestliže auditorský tým skupiny dojde k závěru, že prostřednictvím:

    a) prací provedených ve vztahu k finančním informacím významné složky;

    b) prací provedených ve vztahu ke skupinovým kontrolám a procesu sestavení účetní závěrky skupiny;

    c) analytických postupů provedených na úrovni skupiny,

    nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny, vybere složky, které nejsou významné, a na jejich finančních informacích provede, resp. požádá auditora složky, aby provedl, některé z následujících úkonů: (viz odstavce A51 – A53)

    - Ověření finančních informací dané složky, a to s použitím úrovně významnosti stanovené pro danou složku.
    - Ověření jedné nebo několika skupin transakcí, zůstatků účtů nebo informací zveřejněných v příloze.
    - Prověrku finančních informací dané složky, a to s použitím úrovně významnosti stanovené pro danou složku.
    - Specifické postupy.

    Výběr složek auditorský tým skupiny po určité době obmění.

Podíl na ověřování prováděném auditory jednotlivých složek (viz odstavce A54 – A55)

Významné složky — Vyhodnocení rizika

30. V případě, že finanční informace týkající se významné složky skupiny bude ověřovat auditor složky, auditorský tým skupiny se musí podílet na vyhodnocení rizik prováděném auditorem složky, aby identifikoval riziko významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny. To, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny na

vyhodnocení rizik podílet, bude záviset na tom, do jaké míry je s auditorem složky seznámen. Minimálně ale musí provést následující úkony:

a) Prodiskutovat s auditorem nebo vedením složky tu podnikatelskou činnost složky, která je z hlediska skupiny významná;

b) Prodiskutovat s auditorem složky, do jaké míry je daná složka náchylná k riziku významné nesprávnosti údajů způsobené podvodem nebo chybou; a

c) Prověřit dokumentaci, kterou auditor složky vede k identifikovaným rizikům významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. Tato dokumentace může mít formu informačního memoranda shrnujícího závěry auditora složky týkající se identifikovaných významných rizik.

Identifikovaná rizika významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny— další auditorské postupy

31. Jestliže byla u složky skupiny, kde práce provádí auditor složky, identifikována rizika významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, auditorský tým skupiny posoudí, zda bude v reakci na tato identifikovaná rizika významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny vhodné provést další auditorské postupy. Na základě své znalosti auditora složky auditorský tým skupiny určí, zda je třeba, aby se na provádění těchto dalších auditorských postupů podílel.

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

32. V souladu s odstavcem 17 je auditorský tým skupiny povinen získat znalosti o skupinových kontrolách a o procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně pokynů, které vedení skupiny vydalo jednotlivým složkám. Jestliže charakter, časový rámec a rozsah prací, které mají být provedeny na procesu sestavení účetní závěrky skupiny, vychází z předpokladu, že skupinové kontroly fungují efektivně, nebo jestliže testy věcné správnosti samy o sobě nejsou schopny poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení, je auditorský tým skupiny, resp. na jeho žádost auditor složky, v souladu s odstavcem 25 povinen otestovat funkčnost skupinových kontrol.

33. Auditorský tým skupiny v souvislosti s procesem sestavení účetní závěrky skupiny navrhne a provede další auditorské postupy, které budou reagovat na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny vyplývající z procesu sestavení účetní závěrky skupiny. V rámci těchto postupů bude posouzeno rovněž to, zda byly do účetní závěrky skupiny zahrnuty všechny složky.

34. Auditorský tým skupiny posoudí vhodnost, úplnost a správnost konsolidačních úprav a reklasifikací a dále to, zda existují nějaké faktory svědčící o riziku podvodu nebo o předpojatosti vedení. (viz odstavec A56)

35. Pokud finanční informace týkající se složky nejsou zpracovány podle týchž účetních zásad jako účetní závěrka skupiny, auditorský tým skupiny posoudí, zda byly finanční informace týkající se dané složky pro účely sestavení a vykázání účetní závěrky skupiny náležitě upraveny.

36. Auditorský tým skupiny posoudí, zda finanční informace, které podle sdělení auditora složky byly předmětem jeho sdělení (viz odstavec 41c)), odpovídají finančním informacím, které budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny.

37. Jestliže je do účetní závěrky skupiny zahrnuta účetní závěrka složky sestavená k jinému datu, než je datum, ke kterému byla sestavena účetní závěrka skupiny, auditorský tým skupiny posoudí, zda byly v účetní závěrce složky provedeny odpovídající úpravy v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.

Události po datu účetní závěrky

38. Při ověřování finančních informací složky provede auditorský tým skupiny postupy zaměřené na identifikaci událostí, které u těchto složek nastanou mezi datem jejich účetní závěrky a datem zprávy auditora k účetní závěrce skupiny a v souvislosti s nimiž je nutné v účetní závěrce skupiny provést úpravy nebo zveřejnit další informace.
39. Jestliže auditor složky provádí jiné práce, než je ověření finančních informací složky, auditorský tým skupiny vyzve auditora složky, aby jej informoval v případě, že se dozví o událostech po datu účetní závěrky, v souvislosti s nimiž bude nutné provést v účetní závěrce skupiny úpravy nebo do ní doplnit informace.

Komunikace s auditorem složky

40. Auditorský tým skupiny je povinen předkládat své požadavky auditorovi složky včas. Informace, které auditorský skupiny auditorovi složky poskytne, budou zahrnovat soupis prací, které má auditor složky provést, způsob použití těchto prací a formu a obsah sdělení, které bude auditor složky předkládat auditorskému týmu skupiny. (viz odstavce A57, A58, A60)

Dále budou tyto informace obsahovat:

a) Výzvu, aby auditor složky, jemuž jsou známy širší souvislosti, za nichž bude auditorský tým skupiny práci auditora složky používat, potvrdil, že bude s auditorský týmem skupiny spolupracovat. (viz odstavec A59)

b) Etické požadavky relevantní skupiny, především požadavky na nezávislost auditora.

c) V případě auditu nebo jiné prověrky finančních informací složky její významnost (a pokud je to relevantní, částku nebo částky stanovené pro skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo informace zveřejněné v příloze účetní závěrky, které jsou nižší, než je úroveň významnosti stanovená pro danou složku) a maximální limit omezující nesprávnosti, které ještě lze z hlediska účetní závěrky skupiny považovat za bezvýznamné.

d) Identifikovaná rizika významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež jsou relevantní pro práci auditora složky. Auditorský tým skupiny vyzve auditora složky, aby ho včas informoval o veškerých dalších identifikovaných rizicích významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež u složky zjistí, a o způsobu, jak na tato rizika reagoval.

e) Seznam propojených osob zpracovaný vedením skupiny doplněný o veškeré další propojené osoby, které jsou auditorskému auditorský týmu skupiny známy. Auditorský tým skupiny vyzve auditora složky, aby ho včas informoval o propojených osobách, které nebyly identifikovány vedením skupiny ani auditorským týmem skupiny. Auditorský tým skupiny rozhodne, zda budou o těchto dodatečně zjištěných propojených osobách informováni i ostatní auditoři složek.

41. Auditorský tým skupiny vyzve auditora složky, aby ho informoval o záležitostech, které jsou relevantní pro závěry auditorský týmu týkající se auditu skupiny. Sdělení auditora složky bude obsahovat: (viz odstavec A60)

a) Potvrzení toho, že auditor složky dodržoval etické požadavky platné skupiny, včetně požadavků na nezávislost a odbornou kvalifikaci;

b) Potvrzení toho, že auditor složky dodržoval požadavky stanovené auditorským týmem skupiny;

c) Vymezení finančních informací složky, které jsou předmětem zprávy auditora složky;

d) Informace o případech porušování zákonů a jiných předpisů, které by mohly vést k významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny;

e) Soupis neopravených nesprávností v účetní závěrce složky (do tohoto soupisu se nezahrnují nesprávnosti, které jsou pod maximálním limitem, o němž auditorský tým skupiny auditora složky informoval (viz odstavec 40 c));

f) Faktory svědčící o možné předpojatosti vedení;

g) Popis případných významných nedostatků identifikovaných v interních kontrolách, které složka používá v oblasti účetního výkaznictví,

h) Další významné záležitosti, o nichž auditor složky informoval nebo hodlá informovat osoby pověřené správou a řízením složky, včetně podvodů nebo podezření z podvodů, na nichž se podílí vedení složky, její zaměstnanci zastávající ve složce významnou funkci v oblasti interních kontrol nebo jiné osoby a jež mají za následek významné zkreslení finančních informací složky;

i) Veškeré další záležitosti, které by mohly být relevantní pro audit skupiny nebo na které chce auditor složky upozornit auditorský tým skupiny, včetně výjimek uvedených v písemných prohlášeních, která si auditor složky od vedení složky vyžádal,

j) Celková zjištění, závěry nebo výrok auditora složky.

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací

Posouzení sdělení poskytnutých auditorem složky a adekvátnosti jím provedených prací

42. Auditorský tým skupiny posoudí sdělení poskytnutá auditorem složky (viz odstavec 41). Auditorský tým skupiny:

a) Prodiskutuje s auditorem složky, vedením složky nebo vedením skupiny, pokud je to relevantní, významné skutečnosti, které z tohoto posouzení vyplynuly; a

b) Rozhodne, zda je nutné prověřit další relevantní části auditní dokumentace zpracované auditorem složky. (viz odstavec A61)

43. Jestliže auditorský tým dojde k závěru, že práce provedené auditorem složky jsou nedostatečné, rozhodne, jaké další postupy je třeba provést a zda je bude provádět auditor složky nebo auditorský tým skupiny.

Dostatečnost a vhodnost důkazních informací

44. Povinností auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které budou sloužit jako základ pro formulování výroku auditora.[10] Auditorský tým skupiny posoudí, zda byly prostřednictvím auditorských postupů provedených v rámci procesu sestavení účetní závěrky skupiny a prostřednictvím prací provedených auditorský týmem skupiny a auditory jednotlivých složek ve vztahu k finančním informacím těchto složek získány dostatečné a vhodné důkazní informace, které budou sloužit jako základ pro formulování výroku auditora. (viz odstavec A62)

45. Auditor skupiny posoudí důsledky, které budou pro výrok auditora skupiny mít neopravené nesprávnosti (identifikované auditorský týmem skupiny nebo auditory složek) a všechny případy, v nichž nebylo možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavec A63)

Komunikace s vedením skupiny a s osobami pověřenými správou a řízením skupiny

Komunikace s vedením skupiny

46. Auditorský tým skupiny včas upozorní vedení skupiny na příslušné úrovni na:

    a) Významné nedostatky ve struktuře nebo fungování skupinových kontrol;

    b) Významné nedostatky, které auditorský tým skupiny zjistil ve vnitřních kontrolách jednotlivých složek a které jsou podle jeho názoru významné z hlediska skupiny;

    c) Významné nedostatky, které auditoři jednotlivých složek identifikovali ve vnitřních kontrolách složek a o nichž informovali auditorský tým skupiny a které jsou podle názoru auditorského týmu skupiny pro tento celek významné.

47. Jestliže auditorský tým skupiny odhalil případ podvodu nebo byl na takový případ upozorněn auditorem složky (viz odstavec 41h)) nebo pokud nějaké informace svědčí o možnosti existenci podvodu, auditorský tým skupiny na tuto skutečnost včas upozorní vedení skupiny na příslušné úrovni, aby bylo možné uvědomit osoby odpovědné za prevenci a odhalování podvodů. (viz odstavec A64)

48. V některých případech bude auditor složky v souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu povinen vydat k účetní závěrce složky výrok auditora. V takovém případě auditorský tým skupiny vyzve vedení skupiny, aby informovalo vedení složky o veškerých záležitostech, které auditorský tým skupiny zjistil a které by mohly být významné pro účetní závěrku složky, o nichž ale nemusí vedení složky vědět. Jestliže vedení skupiny odmítne o takové záležitosti vedení složky informovat, auditorský tým skupiny záležitost prodiskutuje s osobami pověřenými správou a řízením skupiny. Pokud záležitost nebude

[10] [Návrh] ISA 200 (revidovaný a přeformulovaný), odstavec 19.

vyřešena, auditorský tým skupiny posoudí, s přihlédnutím k právním a odborným požadavkům na zachování důvěrnosti, zda doporučit auditorovi složky, aby odmítl vydat zprávu auditora k účetní závěrce složky, dokud záležitost nebude vyřešena. (viz odstavec A65)

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením skupiny

49. Kromě informací stanovených ve standardu ISA 260 (revidovaný a přeformulovaný)[11] a v dalších mezinárodních auditorských standardech sdělí auditorský tým skupiny osobám pověřeným správou a řízením skupiny následující skutečnosti: (viz odstavec A66)

    a) Jaké typy prací budou prováděny na finančních informacích složek.

    b) Jakým způsobem se hodlá auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek ve vztahu k finančním informacím významných složek.

    c) Případy, u nichž má auditorský tým skupiny na základě svého posouzení pochyby o kvalitě práce auditora složky.

    d) Případná omezení auditu skupiny, např. v případech, kdy byl omezen přístup auditorský týmu skupiny k informacím.

    e) Případy podvodů nebo podezření z podvodů, na nichž se podílí vedení skupiny, vedení složky, zaměstnanci, kteří zastávají významnou funkci v oblasti skupinových kontrol, nebo jiné osoby a jež mají za následek uvedení významně nesprávných údajů v účetní závěrce skupiny.

Dokumentace

50. V souladu s požadavky ISA 230 (přeformulované znění)[12] a dalších mezinárodních auditorských standardů týkajícími se vedení dokumentace auditorský tým skupiny zdokumentuje rovněž následující skutečnosti:

    a) Analýzu složek s uvedením těch složek, které jsou významné, a typu prací provedených ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek.

    b) Jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek na významných složkách, včetně, pokud je to relevantní, jeho prověrky dokumentace vedené auditory jednotlivých složek a jejich závěrů.

    c) Písemná sdělení mezi auditorský týmem skupiny a auditory jednotlivých složek týkající se požadavků stanovených auditorský týmem skupiny.

***

[11] [Návrh] ISA 260 (revidovaný a přeformulovaný) „Předávání informací osobám pověřeným řízením účetní jednotky“.

[12] [Návrh] ISA 230 (revidovaný a přeformulovaný) „Dokumentace auditu“.

Aplikační a vysvětlující část

Složky, které musí být ověřeny auditorem ze zákona či podle jiného předpisu nebo z jiného důvodu (viz odstavec 3)

A1. Při rozhodování o tom, zda pro účely auditu skupiny použít důkazní informace shromážděné při auditu složky, jejíž účetní závěrka musí být auditorem ověřena ze zákona či podle jiného předpisu nebo z jiného důvodu, zohledňuje auditorský tým skupiny následující faktory:

- Rozdíly mezi rámcem účetního výkaznictví, v souladu s nímž se sestavuje účetní závěrka složky, a rámcem účetního výkaznictví, v souladu s nímž se sestavuje účetní závěrka skupiny.
- Rozdíly mezi auditorskými a jinými standardy, jimiž se řídí auditor složky, a standardy, jimiž se řídí audit účetní závěrky skupiny.
- Zda bude audit účetní závěrky složky dokončen v termínu, který odpovídá časovému harmonogramu auditu skupiny.

Definice

Složka (viz odstavec 9a))

A2. Vymezení složek skupiny závisí na její struktuře. Systém skupinového účetního výkaznictví může například vycházet z organizační struktury, která je nastavena tak, že finanční informace zpracovává mateřská společnost spolu s jednou nebo několika dceřinými společnostmi, společnými podniky nebo jinými subjekty, v nichž má skupina podíl a které jsou zahrnuty do skupiny metodou ekvivalence nebo nákladovou metodou. Jindy finanční informace zpracovává centrála a jedna nebo několik divizí nebo poboček, případně se oba způsoby kombinují. Některé skupiny naproti tomu organizují systém účetního výkaznictví podle oddělení, procesů, produktů nebo služeb (resp. podle skupin produktů a služeb), případně na geografickém principu. V těchto případech bude účetní jednotkou nebo podnikatelskou aktivitou, jejíž finanční informace, zpracované vedením skupiny nebo vedením složky, budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny, oddělení, proces, produkt nebo služba (resp. skupina produktů nebo služeb) nebo geografická lokalita.

A3. V rámci systému účetního výkaznictví skupiny mohou existovat složky různých úrovní. V takovém případě bude patrně vhodnější vymezovat složky v dílčích souhrnech, nikoli jednotlivě.

A4. Několik složek určité úrovně může pro účely auditu skupiny společně plnit funkci jedné složky. Taková složka může přitom sama sestavovat účetní závěrku skupiny, do níž budou zahrnuty finanční informace jednotlivých složek, z nichž se tato složka skládá. V rámci jedné větší skupiny tedy podle tohoto standardu může postupovat několik auditorů odpovědných za audit dílčí skupiny a několik auditorských týmů pro audit dílčí skupiny.

Významná složka (viz odstavec 9m))

A5. Riziko významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny je obvykle tím vyšší, čím větší je finanční význam dané složky. Při identifikaci složek, které jsou individuálně významné, si auditorský tým skupiny může jednak zvolit kriterium, na němž bude významnost složek posuzovat, a jednak stanovit procentuální limit významnosti. Volba kriteria i stanovení procentuálního limitu významnosti vyžaduje odborný úsudek. Jako vhodné kriterium pro posuzování významnosti mohou v závislosti na charakteru skupiny a konkrétních okolnostech sloužit např. celková aktiva, závazky, peněžní toky, zisk nebo obrat skupiny. Auditorský tým skupiny si např. může určit, že za významné budou považovány všechny složky přesahující 15 % hodnoty zvoleného kriteria. V konkrétní situaci může být tento procentuální limit vyšší nebo nižší.

A6. U některé složky může auditorský tým skupiny vyhodnotit riziko významné 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 auditora[13]). Příkladem může být složka, která má na starosti devizové obchody, čímž vystavuje skupinu riziku významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, i když sama o sobě není finanční významná.

Auditor složky (viz odstavec 9(b))

A7. Na žádost auditorského týmu skupiny může finanční informace složky pro účely auditu skupiny ověřovat některý z členů tohoto auditorského týmu. V takovém případě bude tento člen auditorského týmu skupiny rovněž auditorem složky.

Odpovědnost (viz odstavec 11)

A8. Auditoři jednotlivých složek sice mohou ověřovat finanční informace těchto složek pro účely auditu skupiny a jako takoví nesou odpovědnost za svá zjištění, závěry a výroky, nicméně za výrok auditora skupiny nese odpovědnost auditor skupiny, resp. jeho auditorská společnost.

A9. Je – li výrok auditora skupiny vydán s výhradou, protože auditorský tým skupiny nemohl k finančním informacím jedné nebo více složek získat dostatečné a vhodné důkazní informace, bude odstavec zprávy auditora skupiny vysvětlující příčiny výhrady obsahovat zdůvodnění, proč nebylo možné důkazní informace získat, aniž by auditora složky zmiňoval. Odkaz na auditora složky bude ve výroku auditora skupiny pouze v případě, že je to nutné pro náležité vysvětlení okolností.[14]

Přijetí a prodloužení zakázky

Získání znalostí o předmětu zakázky před jejím přijetím, resp. prodloužením

(viz odstavec 12)

A10. V případě nové zakázky může auditorský tým skupiny získat znalosti o skupině, jejích složkách a prostředí, ve kterém působí, z následujících zdrojů:

[13] ISA 315 (přeformulovaný), odstavce 26 – 28.
[14] [Návrh] ISA 705 (revidovaný a přeformulovaný), odstavec 22.

- Informace poskytnuté vedením složky;
- Komunikace s vedením složky;
- Pokud je to relevantní, komunikace s předchozím auditorským týmem skupiny, vedením složky nebo auditorem složky.

A11. Znalosti auditorského týmu skupiny zahrnují, mimo jiné,:

- Strukturu skupiny, mimo jiné právní a organizační strukturu (tj. způsob organizace systému účetního výkaznictví v rámci skupiny);
- Podnikatelskou činnost jednotlivých složek, která je významná z hlediska skupiny, včetně hospodářského odvětví a regulatorního, ekonomického a politického prostředí, v němž je tato činnost realizována;
- Využívání servisních organizací, včetně středisek sdílených služeb;
- Charakteristiku skupinových kontrol;
- Složitost procesu sestavení účetní závěrky skupiny;
- Zda finanční informace některé ze složek budou ověřovat auditoři jednotlivých složek, kteří nepocházejí z auditorské společnosti ani sítě auditorských společností, do níž patří auditorský tým skupiny, a důvody, které vedení skupiny vedly k angažování více auditorů;
- Zda auditorský tým skupiny:
  - Bude mít neomezený přístup k osobám pověřeným správou a řízením skupiny, k vedení skupiny, k osobám pověřeným správou a řízením jednotlivých složek, k vedení jednotlivých složek, k informacím týkajícím se jednotlivých složek a k auditorům jednotlivých složek (včetně relevantní auditní dokumentace, kterou bude auditorský tým skupiny požadovat), a
  - Bude moci provádět nezbytné práce ve vztahu k finančním informacím týkajícím se jednotlivých složek.

A12. U probíhajících zakázek může být možnost auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné důkazní informace ovlivněna významnými změnami, mimo jiné:

- Změnami ve struktuře skupiny (např. akvizicemi, prodeji, reorganizacemi nebo změnami ve způsobu organizace systému účetního výkaznictví).
- Změnami podnikatelské činnosti složek, které jsou pro skupinu významné.
- Změnami ve složení osob pověřených správou a řízením skupiny, ve složení vedení skupiny nebo klíčového vedení významných složek.
- Pochybnostmi, které má auditorský tým skupiny, pokud jde o integritu a odbornou kvalifikaci vedení skupiny nebo vedení složky.
- Změnami ve skupinových kontrolách.
- Změnami platného rámce účetního výkaznictví.

Předpoklad získání dostatečných a vhodných důkazních informací

(viz odstavec 13)

A13. Jestliže žádná ze složek skupiny není považována za složku významnou, auditor skupiny může reálně předpokládat, že budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude formulován výrok auditora skupiny, pokud jsou splněny následující podmínky:

a) Auditorský tým skupiny bude moci provádět práce na finančních informacích některých těchto složek; a

b) U jiných složek, v rámci kterých jsou práce prováděny auditory složek, se auditorský tým skupiny bude moci podílet na těchto pracích způsobem, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací.

Přístup k informacím (viz odstavec 13)

A14. Přístup auditorského týmu skupiny k informacím může být omezen faktory, které vedení skupiny nemůže ovlivnit, např. legislativou upravující důvěrnost informací a ochranu dat nebo rozhodnutím auditora složky, který auditorskému týmu skupiny odmítne zpřístupnit požadovanou dokumentaci auditu. Přístup k informacím může auditorskému týmu skupiny ale omezit i samo vedení skupiny.

A15. I v případech, kdy je přístup k informacím omezen faktory, které vedení skupiny nemůže ovlivnit, může auditorský tým skupiny získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Je to však tím méně pravděpodobné, čím větší je význam dané složky. Auditorský tým skupiny například nemusí mít přístup k osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, k vedení nebo auditorovi složky (včetně dokumentace auditu požadované auditorským týmem skupiny), která je do skupiny zahrnuta metodou ekvivalence. Jestliže daná složka není významnou složkou a auditorský tým skupiny má k dispozici úplnou účetní závěrku dané složky, včetně zprávy auditora k ní, a má přístup k informacím, které vedení skupiny o dané složce vede, může auditorský tým skupiny dojít k závěru, že dostupné informace jsou z hlediska dané složky dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi. Jestliže je však daná složka složkou významnou, auditorský tým skupiny nebude moci splnit požadavky tohoto standardu platné pro audit skupiny, například požadavek definovaný v odstavcích 30 – 31, týkající se podílu na pracích prováděných auditorem složky. Auditorský tým skupiny tudíž nebude o dané složce moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Důsledky, které má nemožnost auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné informace, se zabývá [navržený] standard ISA 705 (revidovaný a přeformulovaný).

A16. Pokud bude přístup auditorského týmu skupiny nebo přístup auditora složky k informacím týkajícím se významné složky omezen vedením skupiny, auditorský tým skupiny nebude moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace.

A17. I když auditorský tým skupiny bude moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace, protože omezení přístupu k informacím se týkají složky, která není složkou významnou, důvody omezení přístupu k informacím mohou ovlivnit výrok auditora skupiny. Mohou mít například vliv na spolehlivost odpovědí poskytovaných vedením skupiny na dotazy auditorského týmu skupiny a prohlášení poskytovaných vedením skupiny auditorskému týmu skupiny.

A18. Zákon nebo jiný předpis někdy neumožňuje auditorovi skupiny zakázku odmítnout nebo od ní odstoupit. V některých zemích je auditor například jmenován na určité období a před jeho uplynutím nesmí rezignovat. Také ve veřejném sektoru auditor v některých případech nemá možnost zakázku odmítnout nebo od ní odstoupit, protože mu v tom brání charakter jeho pověření nebo veřejný zájem. I v těchto případech se bude audit skupiny řídit tímto standardem, přičemž důsledky, které má nemožnost auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné informace, se zabývá [navržený] standard ISA 705 (revidovaný a přeformulovaný).

A19. Příklad zprávy auditora obsahující výrok s výhradou z důvodu nemožnosti auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné důkazní informace o významné složce zahrnuté do skupiny metodou ekvivalence, kdy je podle názoru auditorského týmu skupiny tento dopad významný, ale nikoliv zcela zásadní, je uveden v příloze 1.

Podmínky zakázky (viz odstavec 14)

A20. V podmínkách zakázky je vymezen platný rámec účetního výkaznictví.[15] Další záležitosti mohou být upraveny podmínkami provádění auditu skupiny, jako např.:

- Komunikace mezi auditorský týmem skupiny a auditory jednotlivých složek nesmí být omezena jinými faktory než zákonem nebo jiným předpisem.
- Významná sdělení mezi auditory jednotlivých složek, osobami pověřenými správou a řízením složek a vedením složek, včetně sdělení týkajících se významných nedostatků v interních kontrolách, musí být poskytována rovněž auditorskému týmu skupiny.
- Významná sdělení mezi regulačními orgány a složkami týkající se záležitostí účetního výkaznictví musí být poskytována rovněž auditorskému týmu skupiny.
- Jestliže to auditorský tým skupiny považuje za nezbytné, musí mít:
  - přístup k informacím týkajícím se složek, k osobám pověřeným správou a řízením složek, k vedení složek a auditorům složek (a rovněž k dokumentaci auditu, kterou auditorský tým skupiny požaduje),
  - možnost provádět práce nebo požádat auditora složky, aby provedl práce v rámci finančních informací jednotlivých složek.

A21. V důsledku omezení týkajících se:

- přístupu auditorského týmu skupiny k informacím týkajícím se složek, k osobám pověřeným správou a řízením složek, k vedení složek a auditorům složek (a rovněž k dokumentaci auditu, kterou auditorský tým skupiny požaduje),
- prací prováděných v rámci finančních informací jednotlivých složek,

uvalených na auditorský tým skupiny poté, co auditor skupiny přijme danou zakázku, nemůže auditorský tým získat dostatečné a vhodné důkazní informace, což může mít vliv na výrok auditora skupiny. Ve výjimečných případech mohou tato omezení vést k odstoupení auditora, pokud to není zakázáno zákonem nebo jiným předpisem.

[15] ISA 210 (revidovaný v souvislosti s ISA 700), odstavec 10.

Obecná strategie a plán auditu (viz odstavec 16)

A22. Prověrka obecné strategie a plánu auditu skupiny, prováděná auditorem skupiny, představuje důležitou součást jeho povinností při řízení auditu skupiny.

Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí

Záležitosti, s nimiž se seznamuje auditorský tým skupiny (viz odstavec17)

A23. Záležitosti, které auditor posuzuje, když se seznamuje s odvětvím ekonomiky, regulatorním 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 jejích výsledků hospodaření, upravuje standard ISA 315 (přeformulovaný).[16] Návodné informace k záležitostem specifickým pro skupinu, včetně procesu sestavení účetní závěrky skupiny, jsou uvedeny v příloze 2 tohoto standardu.

Pokyny vydávané vedením skupiny jednotlivým složkám (viz odstavec 17)

A24. V zájmu konzistentnosti a srovnatelnosti finančních informací vydává vedení skupiny složkám obvykle pokyny specifikující požadavky na finanční informace jednotlivých složek, jež budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny. Tyto pokyny mají často podobu manuálů obsahujících postupy účetního výkaznictví a požadavky na sestavení souboru výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny. Soubor výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny obsahuje standardní výkazy s finančními informacemi, které budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny. Obvykle však nemá podobu úplné účetní závěrky sestavené a vykázané v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví

A25. Pokyny vydávané vedením skupiny jednotlivým složkám obvykle zahrnují:

- Platné účetní zásady;
- Zákonné a další požadavky týkající se informací, které musí být zveřejněny v účetní závěrce skupiny, včetně:
  - Vymezení segmentů a způsobu jejich vykazování,
  - Vztahů s propojenými osobami a transakcí s nimi,
  - Transakcí v rámci skupiny a nerealizovaných zisků,
  - Zůstatků účtů v rámci skupiny;
- Časový harmonogram účetního výkaznictví.

A26. Při analýze pokynů, které vedení skupiny dává jednotlivým složkám, se auditorský tým skupiny zaměří na následující skutečnosti:

- Na srozumitelnost a praktickou proveditelnost pokynů týkajících se sestavování souboru výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny
- Na to, zda pokyny:

[16] ISA 315 (přeformulovaný), odstavce A15 – A37.

- Odpovídajícím způsobem popisují rysy platného rámce účetního výkaznictví,
- Požadují zveřejnění informací, které vyhovují požadavkům platného rámce účetního výkaznictví, např. informací týkajících se vztahů a transakcí s propojenými osobami a informací o segmentech,
- Definují konsolidační úpravy, např. transakce v rámci skupiny a nerealizované zisky nebo zůstatky účtů v rámci skupiny,
- Požadují schválení finančních informací vedením složky.

Podvod (viz odstavec 17)

A27. Auditor je povinen identifikovat a posoudit riziko významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce způsobené podvodem a navrhnout a provést vhodné postupy, jejichž prostřednictvím bude na vyhodnocená rizika reagovat.[17] Informace, z nichž se vychází při identifikaci rizika významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobeného podvodem, zahrnují:

- To, jak riziko významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem hodnotí vedení skupiny.
- To, jak vedení skupiny identifikuje a reaguje na riziko podvodu, včetně konkrétních rizik podvodu identifikovaných vedením skupiny nebo skupin transakcí, zůstatků účtů či informací v příloze, u nichž je podvod pravděpodobný.
- Zda existují složky, u nichž je riziko podvodu pravděpodobné.
- Způsob, jakým osoby pověřené správou a řízením skupiny monitorují postupy prováděné vedením skupiny při identifikaci a reagování na rizika podvodu a kontroly zavedené vedením skupiny s cílem tato rizika snížit.
- Reakce osob pověřených správou a řízením skupiny, vedení skupiny a interního auditu (a pokud je to relevantní, rovněž vedení složky, auditorů složky a dalších subjektů) na dotazy ze strany auditorského týmu skupiny ohledně toho, zda jsou jim známy případy prokázaných nebo údajných podvodů týkajících se některé složky nebo skupiny.

Diskuse členů auditorského týmu skupiny s auditory složek o riziku významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, včetně rizika podvodu (viz odstavec 17)

A28. Klíčoví členové auditorský týmu skupiny jsou povinni prodiskutovat, do jaké míry je u účetní jednotky pravděpodobné riziko výskytu významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou, se zvláštním důrazem na riziko podvodu. V případě auditu skupiny je možné tyto záležitosti prodiskutovat rovněž s auditory složek.[18] Na rozhodnutí auditora skupiny týkající se toho, s kým bude o těchto záležitostech diskutovat, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu, budou mít vliv např. jeho předchozí zkušenosti s danou skupinou.

[17] ISA 240 (přeformulovaný), „Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky“.
[18] ISA 240 (přeformulovaný), odstavec 15, a ISA 315 (přeformulovaný), odstavec 10.

A29. Tyto diskuse jsou příležitostí k:

- Výměně znalostí o složkách a o prostředí, ve kterém působí, včetně znalostí o skupinových kontrolách.
- Výměně informací o podnikatelských rizicích, jimž jsou jednotlivé složky nebo skupina vystaveny.
- Výměně názorů na to, jakým způsobem a kde hrozí v účetní závěrce skupiny riziko významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, jakým způsobem by vedení skupiny nebo vedení jednotlivých složek mohlo páchat a zastírat podvody v účetním výkaznictví a jak by mohlo docházet ke zpronevěře majetku jednotlivých složek.
- Identifikaci postupů používaných vedením skupiny nebo vedením jednotlivých složek, které by mohly být zmanipulované nebo navržené způsobem, který by mohl vést k podvodnému účetnímu výkaznictví, např. postupů účtování výnosů, které nejsou v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.
- Posouzení známých vnějších i vnitřních faktorů, které by mohly motivovat nebo nutit vedení skupiny, vedení jednotlivých složek nebo jiné osoby k páchání podvodů, poskytovat příležitost k páchání podvodů nebo které svědčí o firemní kultuře či prostředí, jež vedení skupiny, vedení jednotlivých složek nebo jiným osobám umožňuje páchání podvodů odůvodňovat.
- Posouzení rizika, že vedení skupiny nebo vedení jednotlivých složek nedodržuje vnitřní kontroly.
- Posouzení toho, zda jsou pro zpracovávání finančních informací jednotlivých složek pro účely účetní závěrky skupiny používány jednotné účetní zásady, a jestliže nikoliv, jakým způsobem jsou rozdíly v používaných účetních zásadách identifikovány a upravovány (pokud to platný rámec účetního výkaznictví vyžaduje).
- Diskusi o případech podvodů, které byly u jednotlivých složek odhaleny, nebo o informacích, které svědčí o existenci takových podvodů.
- Výměně informací, které mohou svědčit o nedodržování zákonů nebo jiných předpisů daného státu, např. o poskytování úplatků nebo o nesprávném účtování převodních cen mezi propojenými osobami.

Rizikové faktory (viz odstavec 18)

A30. Příklady podmínek nebo událostí, které jednotlivě nebo v souhrnu svědčí o potenciální existenci rizika významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, včetně rizika podvodu, jsou uvedeny v příloze 3.

Vyhodnocení rizik (viz odstavec 18)

A31. Vyhodnocení rizika významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny , které na úrovni skupiny provádí auditorský tým skupiny, vychází mimo jiné z následujících informací:

- Z informací, které auditorský tým skupiny získá při analýze skupiny, jejích složek a prostředí, ve kterém působí, a procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně důkazních informací získaných při vyhodnocování struktury a zavedení skupinových kontrol a kontrol, které jsou relevantní pro proces sestavení účetní závěrky skupiny.
- Z informací získaných od auditorů jednotlivých složek.

Znalosti o auditorech složek skupiny(viz odstavce 19 – 20)

A32. Auditorský tým skupiny získá znalosti o auditorovi složky pouze v případě, že hodlá tohoto auditora vyzvat, aby ověřil finanční informace dané složky pro účely auditu skupiny. Pokud tedy auditorský tým skupiny u některých složek například plánuje provést pouze analytické postupy na úrovni skupiny, nemusí se s auditory těchto složek seznamovat.

Postupy používané auditorský týmem skupiny k získání znalostí o auditorovi složky a zdroje důkazních informací (Viz odstavec 19)

A33. Na charakter, časový rámec a rozsah postupů, které auditorský tým skupiny provádí, aby se seznámil s auditorem složky, mají vliv takové faktory, jako jsou předchozí zkušenosti s auditorem složky a znalosti o něm, a to, do jaké míry mají auditorský tým skupiny a auditor složky společné zásady a postupy. Bude záležet, mimo jiné,:

- Na tom, zda auditorský tým skupiny a auditor složky dodržují:
  - Společné zásady a postupy provádění auditorských prací (např. metodiku).
  - Společné zásady a postupy pro kontrolu kvality.
  - Společné monitorovací zásady a postupy.
- Na jednotnosti nebo podobnosti:
  - Zákonů a jiných předpisů nebo právního systému;
  - Odborného dohledu, disciplíny a kontroly kvality;
  - Vzdělávání a školení;
  - Profesních organizací a standardů;
  - Jazyka a kultury.

A34. Tyto faktory na sebe vzájemně působí a nevylučují se. Například jestliže auditor složky A důsledně uplatňuje obvyklé zásady a postupy v oblasti kontroly kvality, monitorovací zásady a postupy a jednotnou metodiku nebo působí ve stejném státě jako auditor skupiny, postupy, které bude auditorský tým skupiny provádět, aby se seznámil s tímto auditorem, budou patrně méně rozsáhlé než postupy, které bude auditorský tým skupiny provádět, aby se seznámil s auditorem složky B, který neuplatňuje důsledně zásady a postupy v oblasti kontroly kvality, monitorovací zásady a postupy a jednotnou metodiku nebo působí v jiném státě. Rovněž charakter postupů prováděných u auditora složky A a auditora složky B se může lišit.

A35. Existuje celá řada způsobů, jak auditorský tým skupiny může znalosti o auditorovi složky získávat. V prvním roce spolupráce s auditorem složky může auditorský tým skupiny například:

- Posoudit výsledky systému monitorování kontroly kvality, jestliže auditorský tým skupiny a auditor složky pocházejí z auditorské firmy nebo sítě firem, která uplatňuje a dodržuje jednotné monitorovací zásady a postupy;[19]
- Navštívit auditora složky a projednat s ním záležitosti popsané v odstavcích 19a) – c);
- Vyzvat auditora složky, aby písemně potvrdil záležitosti popsané v odstavcích 19a) – c); příklad písemného potvrzení zasílaného auditorem složky je uveden v příloze 4;
- Vyzvat auditora složky, aby vyplnil dotazníky týkající se záležitostí v odstavcích 19a) – c);
- Zeptat se na auditora složky kolegů ve firmě, v níž auditor skupiny působí, nebo renomovaného externího subjektu, který daného auditora zná;
- Získat potvrzení od profesního orgánu nebo orgánů, jichž je tento auditor členem, od orgánů, které tomuto auditorovi udělily licenci, nebo od jiných externích subjektů.

V následujících letech budou znalosti o auditorovi složky vycházet z předchozích zkušeností auditorského týmu skupiny s daným auditorem. Auditorský tým skupiny může vyzvat auditora složky, aby potvrdil, zda oproti předchozímu roku nastaly v záležitostech uvedených v odstavcích 19a) – c) nějaké změny.

A36. Jestliže v daném státě existují orgány vykonávající nezávislý dohled nad auditorskou profesí a monitorující kvalitu prováděných auditů, auditorskému týmu skupiny může při posuzování nezávislosti a odborné kvalifikace auditora složky pomoci znalost regulatorního prostředí daného státu. Informace o regulatorním prostředí daného státu získá auditorský tým skupiny od auditora složky nebo od orgánů vykonávajících nezávislý dohled.

Etické požadavky relevantní pro audit skupiny (viz odstavec 19a))

A37. Při ověřování finančních informací složky pro účely auditu skupiny platí pro auditora složky stejné etické požadavky, které platí pro audit skupiny. Tyto požadavky mohou být jiné, případně širší než požadavky, jimiž se auditor složky musí ve svém státě řídit při provádění statutárního auditu složky. Auditorský tým skupiny proto musí zjistit, zda se auditor složky seznámil s etickými požadavky relevantními pro audit skupiny a zda je bude dodržovat, tak aby mohl plnit povinnosti auditora složky pro účely auditu skupiny.

Odborná kvalifikace auditora složky (viz odstavec 19b))

A38. Při seznamování se s odbornou kvalifikací auditora složky se auditorský tým skupiny, mimo jiné, zaměří na to, zda auditor složky:

[19] [Návrh] Mezinárodní standard pro řízení kvality (ISQC 1), „Řízení kvality u společností provádějících audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby," odstavec 62

- Zná auditorské a další standardy, které jsou relevantní pro audit skupiny, tak aby mohl plnit povinnosti auditora složky pro účely auditu skupiny;
- Má příslušnou odbornou způsobilost (např. znalost konkrétního odvětví ekonomiky), která je předpokladem ověřování finančních informací dané složky;
- Pokud je to relevantní, je seznámen s platným rámcem účetního výkaznictví, tak aby mohl plnit povinnosti auditora složky pro účely auditu skupiny(platný rámec účetního výkaznictví obvykle vymezují pokyny vydané vedením skupiny jednotlivým složkám).

Využívání znalostí auditorského týmu skupiny o auditorovi složky (viz odstavce 19 – 20)

A39. Jestliže auditor složky není nezávislý, auditorský tým skupiny nemůže eliminovat tento nedostatek tím, že se bude podílet na pracích prováděných auditorem složky, vyhodnotí další rizika nebo provede další auditorské postupy na finančních informacích složky.

A40. Nicméně auditorský tým skupiny může odstranit své určité, nikoli závažné pochyby o odborné kvalifikaci auditora složky (např. nedostatečnou znalost konkrétního odvětví ekonomiky) nebo skutečnost, že auditor složky nepůsobí v prostředí s aktivním dohledem nad auditory, a to tím, že se bude podílet na pracích prováděných auditorem složky, vyhodnotí další rizika nebo provede další auditorské postupy ve vztahu k finančním informacím složky.

A41. Jestliže má auditorský tým skupiny zákonem nebo jiným předpisem zakázán přístup k určité části auditní dokumentace zpracované auditorem složky, může auditora složky vyzvat, aby mu předložil informační memorandum, které bude tyto informace obsahovat.

Významnost (viz odstavce 21 – 23)

A42. Povinností auditora je:[20]

a) Při definování obecné strategie auditu stanovit úroveň významnosti pro účetní závěrku skupiny jako celek.

b) Při definování obecné strategie auditu posoudit, zda v konkrétních podmínkách dané účetní jednotky existují skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo informace v příloze, u nichž lze reálně očekávat, že ekonomická rozhodnutí, k nimž uživatelé dojdou na základě účetní závěrky jako celku, mohou být ovlivněna zkreslením nižších částek, než je úroveň významnosti stanovená pro účetní závěrku jako celek. V takovém případě auditor pro tyto skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo informace v příloze stanoví úroveň významnosti samostatně.

c) Určit pro účely posouzení rizika významné nesprávnosti jednu nebo více částek, které jsou nižší, než je úroveň významnosti stanovená pro účetní závěrku jako celek, a navrhnout další auditorské postupy reagující na tato rizika.

[20] [Návrh] ISA 320 (revidovaný a přeformulovaný) „Významnost při plánování a provádění auditu," odst 9 – 11.

V případě auditu skupiny se úroveň významnosti stanoví jednak pro účetní závěrku skupiny a jednak pro účetní závěrky jednotlivých složek. Při definování obecné strategie auditu skupiny se používá úroveň významnosti stanovená pro účetní závěrku skupiny jako celek.

A43. Aby celkový objem zjištěných i nezjištěných nesprávností v účetní závěrce skupiny nepřekročil úroveň významnosti stanovenou pro účetní závěrku skupiny jako celek, je úroveň významnosti pro jednotlivé složky stanovena na nižší úrovni než úroveň významnosti pro skupinu. Různé složky mohou mít různou úroveň významnosti. Úroveň významnosti složky nemusí představovat poměrnou část úrovně významnosti skupiny , a součet úrovní významnosti jednotlivých složek může být tudíž vyšší, než je úroveň významnosti skupiny. Úroveň významnosti složky se používá při definování celkové strategie auditu složky.

A44. Úroveň významnosti se stanoví u těch složek, jejichž finanční informace budou ověřovány nebo prověřovány v rámci auditu skupiny v souladu s odstavci 26, 27a) a 29. Úroveň významnosti složky používá auditor složky pro posouzení toho, zda zjištěné neopravené nesprávnosti jsou jednotlivě nebo v souhrnu významné.

A45. Kromě úrovně významnosti složky se stanoví maximální limit omezující nesprávnosti, které ještě lze považovat za bezvýznamné. Pokud jsou ve finančních informacích složky zjištěny nesprávnosti, které tento limit převyšují, je o nich informován auditorský tým skupiny.

A46. Při ověřování finančních informací složky auditor složky (nebo auditorský tým skupiny) určí jednu nebo více částek nižších, než je úroveň významnosti stanovená pro danou složku pro účely posouzení rizika významné nesprávnosti finančních informací složky a navržení dalších auditorských postupů reagujících na vyhodnocená rizika.[21] Tím se sníží riziko, že celkový objem zjištěných i nezjištěných nesprávností v účetní závěrce složky překročí úroveň významnosti stanovenou pro danou složku. V praxi může auditorský tým skupiny stanovit míru významnosti složky na této nižší úrovni. V takovém případě použije auditor složky úroveň významnosti složky stanovenou pro účely vyhodnocení rizika významné nesprávnosti jejích finančních informací a navržení dalších auditorských postupů reagujících na vyhodnocená rizika a pro posouzení toho, zda zjištěné nesprávnosti jsou významné jednotlivě nebo v souhrnu.

Reakce na vyhodnocená rizika (viz odstavce 24 – 25)

Výběr typu prací, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek

(viz odstavce 26 – 27)

A47. Výběr typu prací, které budou ve vztahu k finančním informacím složky provedeny, a míra zapojení auditorského týmu skupiny do ověřování prováděného auditorem složky závisí na následujících faktorech:

a) Významnost složky;

b) Identifikované riziko významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny;

c) Jak auditorský tým skupiny hodnotí strukturu skupinových kontrol a zda byly zavedeny;

[21] [Návrh] ISA 320 (revidovaný a přeformulovaný), odstavec 11.

d) Znalosti auditorského týmu skupiny o auditorovi složky.

Následující diagram znázorňuje, jak významnost složky ovlivňuje výběr auditorského týmu skupiny, pokud jde o typ prací, které budou ve vztahu k finančním informacím složky provedeny.

<table>
<tr><td>Je daná složka pro skupinu sama o sobě významná? (odst. 26)</td><td>ANO</td><td colspan="3">Ověří se finanční informace složky* (odst. 26)</td></tr>
<tr><td>NE</td><td></td><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td>Bude daná složka vzhledem ke svému specifickému charakteru nebo okolnostem pravděpodobně představovat riziko významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny? (odst. 27)</td><td>ANO</td><td colspan="3">Ověří se finanční informace složky;* nebo Ověří se jedna nebo několik skupin transakcí, zůstatků účtů nebo informací zveřejněných v příloze, které souvisí s pravděpodobným rizikem významné nesprávnosti údajů; nebo Provedou se auditorské postupy, které se používají v případě pravděpodobného rizika významné nesprávnosti údajů (odst. 27)</td></tr>
<tr><td>NE</td><td></td><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td>U složek, které nejsou významné, se provedou analytické postupy na úrovni skupiny(odst. 28)</td><td></td><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">Bude vzhledem k plánovanému rozsahu možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě lze formulovat výrok auditora skupiny? (odst. 29)</td><td>ANO</td><td>Komunikace s auditory jednotlivých složek (odst. 40)</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td>U dalších vybraných složek: Ověří se finanční informace složky;* nebo Ověří se jedna nebo několik skupin transakcí, zůstatků účtů nebo informací zveřejněných v příloze; nebo Prověří se finanční informace složky, nebo Provedou se stanovené auditorské postupy (odst. 29)</td><td colspan="2">* Ověření se provede s použitím významnosti složky</td></tr>
</table>

Významné složky (viz odstavce 27b)–c))

A48. Určitá složka může být auditorským týmem skupiny identifikována jako významná proto, že vzhledem ke svému specifickému charakteru nebo okolnostem bude pravděpodobně představovat riziko významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. U takových složek bude auditorský tým skupiny moci identifikovat konkrétní zůstatky účtů, skupiny transakcí nebo informace zveřejněné v příloze, na které bude mít toto významné riziko dopad. V takovém případě může ověřit, nebo požádat auditora složky, aby ověřil, pouze tyto zůstatky účtů, skupiny transakcí nebo informace zveřejněné v příloze. Například v situaci popisované v odstavci A6 bude možné práce na finančních informacích složky omezit na ověření zůstatků účtů, skupin transakcí nebo informací zveřejněných v příloze, které souvisejí s devizovými obchody realizovanými danou složkou. Jestliže auditorský tým skupiny požádá auditora složky, aby ověřil jeden nebo několik konkrétních zůstatků účtů, skupin transakcí nebo informací zveřejněných v příloze, auditorský tým skupiny ve svých informacích (viz odstavec 40) zohlední skutečnost, že řada položek účetních výkazů je vzájemně propojena.

A49. Auditorský tým skupiny může navrhnout auditorské postupy reagující na pravděpodobné riziko významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. Například pokud pravděpodobně hrozí významné riziko zastaralosti zásob, může auditorský tým skupiny provést, nebo požádat auditora složky, aby provedl, specifické auditorské postupy, v oblasti ocenění zásob složky, která vlastní velké objemy potenciálně zastaralých zásob, ale jinak sama o sobě není významná.

Složky, které nejsou významné (viz odstavce 28 – 29)

A50. Pro účely analytických postupů lze finanční informace týkající se jednotlivých složek v závislosti na okolnostech zakázky na různých úrovních sdružovat. Výsledky analytických postupů slouží k potvrzení závěrů auditorského týmu skupiny, pokud jde o existenci rizika významné nesprávnosti agregovaných finančních informací složek, které nejsou významné.

A51. Rozhodnutí auditorského týmu skupiny, pokud jde o to, kolik složek v souladu s ustanoveními odstavce 29 vybere, které složky vybere a jaké práce ve vztahu k finančním informacím vybraných složek provede, může být ovlivněno, mimo jiné, následujícími faktory:

- Rozsahem důkazních informací, které auditorský tým skupiny podle svého očekávání získá z finančních informací významných složek.
- Tím, zda se jedná o nově vytvořenou nebo nově pořízenou složku.
- Tím, zda u složky nastaly významné změny.
- Tím, zda u složky prováděl ověření interní audit, a důsledky, jež toto ověření má pro audit skupiny.
- Tím, zda složky používají jednotné systémy a postupy.
- Efektivností fungování skupinových kontrol.
- Neobvyklými odchylkami, které byly odhaleny analytickými postupy provedenými na úrovni skupiny.

- Finanční významností jednotlivých složek nebo rizikem, které tyto složky představují ve srovnání s ostatními složkami své kategorie.
- Tím, zda účetní závěrka složky musí být auditorem ověřena ze zákona či podle jiného předpisu nebo z jiného důvodu.

Jestliže se při výběru složek této kategorie uplatní prvek nepředvídatelnosti, může to zvýšit pravděpodobnost identifikace významných nesprávností ve finančních informacích složky. Výběr složek je často pravidelně obměňován.

A52. Prověrku finančních informací složky je možné provádět v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400[22] nebo ISRE 2410,[23] upraveným podle potřeby. Auditorský tým skupiny může určit další postupy, jimiž budou tyto práce doplněny.

A53. Jak je vysvětleno v odstavci A13, skupina se může skládat výhradně ze složek, které nejsou významné. V takovém případě bude auditorský tým skupiny moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny určením typu prací, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím složek v souladu s odstavcem 29. Auditorský tým skupiny pravděpodobně nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny, jestliže auditorský tým skupiny, resp. auditor složky, otestuje pouze skupinové kontroly a provede analytické postupy ve vztahu k finančním informacím složek.

Podíl na pracích prováděných auditory jednotlivých složek (viz odstavce 30–31)

A54. Rozsah zapojení auditorského týmu skupiny do prací prováděných auditorem složky závisí na následujících faktorech:

a) Významnost složky;

b) Identifikované riziko významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny;

c) Znalosti auditorského týmu skupiny o auditorovi složky.

V případě významné složky nebo identifikovaného významného rizika provede auditorský tým skupiny postupy popsané v odstavcích 30–31. V případě složky, která není významnou, se bude to, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek, lišit podle míry znalostí auditorského týmu skupiny o daném auditorovi složky. Skutečnost, že se jedná o složku, která není významná, přitom bude až druhořadá. Auditorský tým skupiny se například může do vyhodnocení rizik prováděného auditorem složky zapojit i v případě, že se jedná o složku, která není významná, jestliže má určité, nikoli závažné pochyby o odborné kvalifikaci auditora složky (auditor má např. nedostatečnou znalost konkrétního odvětví ekonomiky) nebo když auditor složky nepůsobí v prostředí, v němž je profese auditora předmětem aktivního dohledu.

[22] ISRE 2400, „Zakázky spočívající v prověrce účetní závěrky."
[23] ISRE 2410, „Prověrka mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky".

A55. V závislosti na znalostech auditorský týmu skupiny o auditorovi složky může zapojení auditorského týmu skupiny do práce auditora složky mít kromě způsobů popsaných v odstavcích 30–31 a 42 ještě následující podoby:

a) Schůzka s vedením nebo auditory jednotlivých složek, jejímž cílem je seznámit se se složkou a prostředím, ve kterém působí.

b) Prověrka obecné strategie a plánů auditu auditorů jednotlivých složek.

c) Provedení postupů vyhodnocování rizik s cílem identifikovat a posoudit rizika významné nesprávnosti na úrovni složky. Tyto postupy mohou být provedeny spolu s auditory jednotlivých složek nebo auditorským týmem skupiny.

d) Navržení a provedení dalších auditorských postupů. Tyto postupy mohou být navrženy a provedeny spolu s auditory jednotlivých složek nebo auditorským týmem skupiny.

e) Účast na závěrečné schůzce a dalších klíčových schůzkách auditorů složek s vedením složek.

f) Prověrka jiných relevantních částí dokumentace auditu vedené auditory jednotlivých složek.

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

Konsolidační úpravy a reklasifikace (viz odstavec 34)

A56. Částky vykázané v účetní závěrce skupiny mohou během procesu sestavení účetní závěrky skupiny procházet úpravami, které se neprovádějí obvyklými systémy zpracování transakcí a nepodléhají stejným interním kontrolám, jež se uplatňují u ostatních finančních informací. Posuzování vhodnosti, úplnosti a správnosti těchto úprav auditorským týmem skupiny, mimo jiné, zahrnuje:

- Posouzení toho, zda významné úpravy správně zachycují související události a transakce;
- Posouzení toho, zda byly významné úpravy správně vypočteny, zpracovány a schváleny vedením skupiny a, pokud je to relevantní, rovněž vedením složky;
- Posouzení toho, zda jsou významné úpravy správně doloženy a dostatečně zdokumentovány;
- Kontrolu sesouhlasení a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny.

Komunikace s auditorem složky (viz odstavce 40 – 41)

A57. Jestliže mezi auditorským týmem skupiny a auditory jednotlivých složek nefunguje efektivní oboustranná komunikace, existuje riziko, že auditorský tým skupiny nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny. Základem efektivní oboustranné komunikace mezi auditorským týmem

skupiny a auditorem složky je to, že auditorský tým skupiny sděluje auditorovi své požadavky srozumitelně a včas.

A58. Auditorský tým skupiny obvykle sděluje auditorovi složky své požadavky formou instrukčního dopisu. Soupis tímto standardem předepsaných požadavků a dalších požadavků, které takovýto instruktážní dopis může obsahovat, je uveden v příloze 5. Komunikace auditora složky s auditorským týmem skupiny má obvykle podobu informačního memoranda nebo zprávy o provedených pracích. Nicméně komunikace mezi auditorským týmem skupiny a auditorem složky nemusí mít nutně písemnou podobu. Auditorský tým skupiny může například auditora složky navštívit a prodiskutovat s ním identifikovaná významná rizika nebo prověřit relevantní části dokumentace auditu vedené auditorem složky. Přitom je však nutné dodržovat požadavky na vedení dokumentace stanovené tímto standardem a dalšími standardy ISA.

A59. V rámci spolupráce s auditorský týmem skupiny auditor složky tomuto týmu například zpřístupní relevantní auditní dokumentaci, pokud to není zakázáno zákonem nebo jiným předpisem.

A60. V případech, kdy je člen auditorského týmu skupiny současně auditorem složky, lze podmínku srozumitelného sdělování požadavků auditorovi složky v řadě případů splnit jinou formou než písemnou komunikací:

- Ke sdělení požadavků auditorskému týmu skupiny definovaných v odstavci 40 může být dostatečné, pokud má auditor složky přístup k obecné strategii a plánu auditu;
- Ke sdělení záležitostí relevantních pro závěry auditorský týmu skupiny, které jsou definovány v odstavci 41, může být dostatečná prověrka auditní dokumentace vedené auditorem složky.

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací

Prověrka dokumentace vedené auditorem složky (viz odstavec 42(b))

A61. To, které části dokumentace auditu vedené auditorem složky budou relevantní pro audit skupiny, se bude lišit podle konkrétních okolností. Obvykle se klade důraz na dokumentaci, která je relevantní pro posouzení rizika významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny . Na rozsah prověrky může mít vliv i to, zda dokumentace auditu vedená auditorem složky byla předmětem prověrkových postupů provedených firmou auditora složky.

Dostatečnost a vhodnost důkazních informací (viz odstavce 44 – 45)

A62. Jestliže auditorský tým skupiny dojde k závěru, že nebyly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě lze formulovat výrok auditora skupiny, může vyzvat auditora složky, aby provedl další auditorské postupy. Pokud to není možné, auditorský tým skupiny může ve vztahu k finančním informacím složky provést vlastní postupy.

A63. Posouzení souhrnného dopadu nesprávností (které buď zjistil auditorský tým skupiny, nebo které mu oznámili auditoři jednotlivých složek) umožňuje auditorovi skupiny určit, zda je účetní závěrka skupiny jako celek významně zkreslená.

Komunikace s vedením skupiny a s osobami pověřenými správou a řízením skupiny

Komunikace s vedením skupiny (viz odstavce 46– 8)

A64. Požadavky a návodné informace týkající se toho, jak o podvodech informovat vedení a, pokud je vedení podezřelé ze spáchání podvodu, osoby pověřené správou a řízením skupiny, upravuje standard ISA 240 (přeformulovaný).[24]

A65. V některých případech musí vedení skupiny zachovat důvěrnost důležitých citlivých informací. Záležitostmi, které jsou významné pro účetní závěrku složky, ale vedení složky nemusí být známy, jsou např.:

- Potenciální soudní spory.
- Plány na prodej významných provozních aktiv.
- Události po datu účetní závěrky.
- Významná právní ujednání.

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením skupiny (viz odstavec 49)

A66. Auditorský tým skupiny informuje osoby pověřené správou a řízením skupiny, mimo jiné, o záležitostech, na něž byl upozorněn auditory jednotlivých složek a které jsou podle jeho názoru důležité z hlediska povinností osob pověřených správou a řízením skupiny. Komunikace s s osobami pověřenými správou a řízením skupiny se uskutečňuje v různé době v průběhu auditu skupiny. Například o záležitostech popsaných v odstavcích 49a)–b) může auditorský tým skupiny informovat osoby pověřené správou a řízením skupiny poté, co určí práce, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek. Naproti tomu o záležitostech popsaných v odstavci 49c) lze informovat až na konci auditu a o záležitostech popsaných v odstavci 49d)–e) tehdy, když nastanou.

[24] ISA 240 (přeformulovaný), odstavce 40 – 42.

Příloha 1

(viz odstavec A19)

Příklad výroku s výhradou v případě, že auditorský tým skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě vydá výrok k účetní závěrce skupiny

V tomto příkladě auditorský tým skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace o významné složce zahrnuté do skupiny metodou ekvivalence (částka zaúčtovaná v rozvaze činí 15 mil. USD, což odpovídá celkovým aktivům složky v hodnotě 60 mil. USD), protože neměl přístup k účetním záznamům složky, jejímu vedení nebo auditorovi.

Auditorský tým skupiny se seznámil s auditorem ověřenou účetní závěrkou složky sestavenou k 31. prosinci 20X1 i se zprávou auditora k této závěrce a posoudil související finanční informace, které má o složce vedení skupiny.

Podle stanoviska auditora skupiny je dopad této skutečnosti, tj. nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na účetní závěrku skupiny významný, nikoliv však zcela zásadní.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příjemce]

Zpráva o konsolidované účetní závěrce[25]

Ověřili jsme přiloženou konsolidovanou účetní závěrku společnosti ABC a jejích dceřiných společností sestavenou k 31. 12. 20X1, tj. konsolidovanou rozvahu, konsolidovaný výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a přílohu, včetně popisu významných účetních zásad.

Odpovědnost vedení konsolidačního celku za konsolidovanou účetní závěrku

Za sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a za věrné zobrazení skutečností v ní odpovídá vedení konsolidačního celku.[26] Jeho odpovědností je navrhnout, zavést a dodržovat vnitřní kontroly nad sestavováním konsolidované účetní závěrky a věrným zobrazením skutečností v ní tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, zvolit a uplatňovat vhodné účetní postupy a provádět účetní odhady, které jsou s ohledem na danou situaci přiměřené.

Odpovědnost auditora

Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k této konsolidované účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické normy a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že konsolidovaná účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

[25] Jestliže se nepoužije druhý podtitulek, tj. „Zpráva o ostatních zákonných nebo regulačních požadavcích “, lze vypustit rovněž první podtitulek „Zpráva o konsolidované účetní závěrce“.

[26] Tato věta může být v závislosti na okolnostech formulována rovněž takto: “Za sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví tak , aby podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, odpovídá vedení konsolidačního celku.“

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v konsolidované účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně toho, jak auditor posoudí rizika, že konsolidovaná účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Při posuzování těchto rizik auditor přihlédne k vnitřním kontrolám, které jsou relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní.[27] Cílem posouzení vnitřních kontrol je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřních kontrol.[28] Audit zahrnuje též posouzení vhodnosti použitých účetních pravidel a postupů, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením společnosti i posouzení celkové prezentace konsolidované účetní závěrky.

Domníváme se, že získané důkazní informace jsou dostatečné a vhodné a jsou přiměřeným základem pro vyjádření výroku auditora s výhradou.

Důvod modifikace výroku

V konsolidované rozvaze k 31. prosinci 20X1 činí hodnota investice společnosti ABC do zahraniční přidružené společnosti XYZ, která byla pořízena v průběhu roku a do konsolidačního celku zahrnuta metodou ekvivalence, 15 mil. USD. Podíl společnosti ABC na výsledku hospodaření společnosti XYZ ve výši 1 mil. USD je vykázán v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty za rok 20X1. Neměli jsme možnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace o účetní hodnotě podílu společnosti ABC ve společnosti XYZ k 31. prosinci 20X1 ani o podílu společnosti ABC na výsledku hospodaření společnosti XYZ za rok 20X1, protože nám byl odepřen přístup k finančním informacím, vedení i auditorům společnosti XYZ. Neměli jsme tudíž možnost posoudit, zda měly být u těchto částek provedeny nějaké úpravy.

Výrok auditora s výhradou

Podle našeho názoru konsolidovaná účetní závěrka, s výhradou možných dopadů skutečnosti popsané výše v odstavci zdůvodňujícím výhradu, ve všech významných souvislostech věrně zobrazuje *(nebo „podává věrný a poctivý obraz")* finanční situaci *(situace)* společnosti ABC a jejích dceřiných společností k 31. prosinci 20X1 a výsledky jejich hospodaření a peněžní toky *(výsledků jejich hospodaření a peněžních toků)* za rok 20X1 v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

[27] Tato věta může být v závislosti na okolnostech formulována rovněž takto: „Při posuzování těchto rizik auditor přihlédne k vnitřním kontrolám, které jsou relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky tak, aby podávala věrný a pravdivý obraz předmětu účetnictví. Cílem posouzení vnitřních kontrol je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřních kontrol."

[28] Jestliže auditor zodpovídá rovněž za vyjádření výroku k efektivnosti vnitřních kontrol v souvislosti s ověřením konsolidované účetní závěrky, budou tyto dvě věty znít takto: „Při posuzování těchto rizik auditor přihlédne k vnitřním kontrolám, které jsou relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem posouzení vnitřních kontrol je navrhnout vhodné auditorské postupy." Jestliže bude použita formulace v bodě 27, budou tyto dvě věty znít takto: „Při posuzování těchto rizik auditor přihlédne k vnitřním kontrolám, které jsou relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky tak, aby podávala věrný a pravdivý obraz předmětu účetnictví. Cílem posouzení vnitřních kontrol je navrhnout vhodné auditorské postupy."

Zpráva o ostatních zákonných nebo regulačních požadavcích

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na konkrétní povaze jeho dalších povinností.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Sídlo auditora]

Jestliže je podle stanoviska auditora skupiny dopad nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace na konsolidovanou účetní závěrku významný a zcela zásadní, auditor skupiny v souladu s [navrženým] standardem ISA 705 (revidovaný a přeformulovaný) odmítne výrok vydat.

Příloha 2

(viz odstavec A23)

Příklady záležitostí, s nimiž se auditorský tým skupiny seznamuje

V příkladech níže je uvedena řada záležitostí. Všechny ale nebudou relevantní pro každý audit skupiny a jejich seznam současně není vyčerpávající.

Skupinové kontroly

1. Součástí skupinových kontrol mohou být, mimo jiné,:
   - Pravidelné schůzky vedení skupiny s vedením složky, na nichž se projednává hospodářský vývoj a kontrolují se dosažené výsledky.
   - Sledování provozní činnosti složek a jejich finančních výsledků, včetně obvyklých způsobů vykazování výsledků, které vedení skupiny umožňuje sledovat hospodářské výsledky složek, porovnávat je s plány a podnikat příslušná opatření.
   - Proces používaný vedením skupiny v oblasti vyhodnocování rizik, tj. proces identifikace, analýzy a řízení podnikatelských rizik, včetně rizika podvodu, v jehož důsledku může dojít k uvedení významně nesprávných údajů v účetní závěrce skupiny.
   - Sledování, controlling, sesouhlasování a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny.
   - Proces sledování včasnosti a vyhodnocování správnosti a úplnosti finančních informací přijatých od složek.
   - Centrální IT systém, který pro celou skupinu nebo její část podléhá stejným obecným IT kontrolám.
   - Kontrolní činnost v rámci IT systému, který je společný pro všechny složky nebo pro některé z nich.
   - Sledování kontrol, včetně činností interního auditu a samohodnoticích programů.
   - Jednotné zásady a postupy, včetně manuálu obsahujícího postupy skupinového účetního výkaznictví.
   - Skupinové programy, např. etické kodexy a programy prevence podvodů.
   - Mechanismy pro přidělování kompetencí a odpovědnosti vedení složky.
2. Za součást skupinových kontrol může být v některých případech, např. je–li centralizován, považován také interní audit. Posouzení kompetentnosti a objektivnosti interních auditorů, které auditorský tým skupiny provádí v případě, kdy hodlá použít jejich práci pro účely auditu skupiny, upravuje [navržený] standard ISA 610 (přeformulovaný).[29]

[29] [Návrh] ISA 610 (přeformulovaný), „Auditorovo posouzení funkce interního auditu," odstavec 8.

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

3. Znalosti auditorského týmu skupiny o procesu sestavení účetní závěrky skupiny zahrnují, mimo jiné,:

   Záležitosti týkající se platného rámce účetního výkaznictví:

   - Úroveň znalostí vedení složky o platném rámci účetního výkaznictví.
   - Proces identifikace a účtování jednotlivých složek v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.
   - Proces identifikace vykazovaných segmentů pro účely vykazování podle segmentů v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.
   - Proces identifikace vztahů a transakcí s propojenými osobami pro účely jejich vykazování v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.
   - Účetní pravidla a postupy uplatňované v účetní závěrce skupiny, změny oproti pravidlům a postupům používaným v předchozím roce a změny vyplývající z nových nebo novelizovaných standardů, které jsou součástí daného rámce účetního výkaznictví.
   - Postupy používané u složek, jejichž účetní závěrka se sestavuje k jinému datu než účetní závěrka skupiny.

Záležitosti týkající se procesu sestavení účetní závěrky skupiny:

- Postup vedení skupiny při seznamování se s účetními zásadami používanými jednotlivými složkami a, pokud je to relevantní, rovněž zajišťování jednotnosti účetních pravidel a postupů uplatňovaných při sestavování účetních závěrek jednotlivých složek pro účely účetní závěrky skupiny a identifikace rozdílů v používaných účetních pravidlech a v případě potřeby jejich úpravy v souladu s podmínkami platného rámce účetního výkaznictví. Jednotná účetní pravidla a postupy jsou konkrétní principy, oceňovací báze, pravidla a postupy přijaté na základě platného rámce účetního výkaznictví skupinou, které složky používají k jednotnému vykazování obdobných transakcí. Tyto pravidla a postupy jsou obvykle popsány v účetním manuálu a v souboru výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny vydaném vedením skupiny.
- Postup vedení skupiny při zajišťování toho, že účetní výkaznictví složek pro účely sestavení účetní závěrky skupiny bude úplné, správné a v termínu.
- Proces přepočtu finančních informací zahraničních složek na měnu účetní závěrky skupiny.
- Způsob organizace informačních technologií pro účely sestavení účetní závěrky skupiny, včetně manuálních i automatizovaných fází procesu konsolidace, a manuální a programové kontroly používané v různých fázích tohoto procesu.
- Postup vedení skupiny při získávání informací o událostech po datu účetní závěrky.

Záležitosti týkající se konsolidačních úprav:

- Postup při účtování konsolidačních úprav, včetně přípravy, schvalování a zpracovávání souvisejících záznamů v účetním deníku a zkušeností osob odpovědných za konsolidaci.
- Konsolidační úpravy vyžadované platným rámcem účetního výkaznictví.
- Ekonomické zdůvodnění událostí a transakcí, z nichž vyplývají konsolidační úpravy.

- Četnost, charakter a objem transakcí mezi složkami.
- Postupy ke sledování, controllingu, sesouhlasování a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny.
- Způsoby stanovování reálné hodnoty pořízených aktiv a závazků, postupy při odepisování goodwillu (pokud je to relevantní) a testování snížení hodnoty goodwillu v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.
- Ujednání s většinovými vlastníky nebo s vlastníky menšinových podílů týkající se ztrát, které složce vznikly (např. povinnost vlastníků menšinových podílů ztráty kompenzovat).

Příloha 3

(viz odstavec A30)

Příklady podmínek nebo událostí, které mohou svědčit o riziku významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny

V příkladech níže je uvedena celá řada podmínek nebo událostí. Tyto podmínky nebo události ale nebudou relevantní pro každý audit skupiny a jejich seznam současně není vyčerpávající.

- Složitá struktura skupiny, především časté případy akvizic, prodejů a reorganizací.
- Nedostatečné a netransparentní struktury správy a řízení a proces rozhodování.
- Neexistující nebo neefektivní skupinové kontroly, včetně nedostatečných informací pro vedení skupiny o sledování provozní činnosti složek a jejich hospodářských výsledcích.
- Zahraniční složky vystavené negativním faktorům, jako jsou mimořádné zásahy státu do takových oblastí, jako je obchod nebo fiskální politika, omezování pohybu měn a dividend nebo kolísání směnných kurzů.
- Obchodní činnost složek, která je výrazně riziková, např. dlouhodobé smlouvy nebo obchodování s novými nebo složitými finančními nástroji.
- Nejistota, pokud jde o to, které finanční informace kterých složek mají být v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví zahrnuty do účetní závěrky skupiny, např. zda existují nějaké jednotky zvláštního určení nebo subjekty nevykonávající obchodní činnost a zda mají být zahrnuty do skupiny.
- Neobvyklé vztahy s propojenými osobami a transakce s nimi realizované.
- Předchozí výskyt zůstatků účtů v rámci skupiny, které nebyly při procesu sestavení účetní závěrky skupiny uzavřeny nebo sesouhlaseny.
- Existence složitých transakcí, o nichž účtuje více složek skupiny.
- Případy, kdy složka uplatňuje jiné účetní zásady, než jsou zásady použité v účetní závěrce skupiny.
- Některé složky sestavují účetní závěrku k jinému datu, čehož může být využito k manipulaci s termínem uskutečnění transakcí.
- Předchozí výskyt neschválených nebo neúplných konsolidačních úprav.
- Agresivní daňové plánování v rámci skupiny nebo velké finanční transakce se subjekty sídlícími v daňových rájích.
- Časté střídání auditorů ověřujících účetní závěrky složek.

Příloha 4

(viz odstavec A35)

Příklad potvrzení zasílaného auditorem složky

Níže uvedený dopis zasílaný auditorem složky slouží pouze pro ilustraci. Text potvrzení bude různý u různých auditorů složek i v různých obdobích.

Auditor složky zasílá obvykle potvrzení před tím, než zahájí ověřování finančních informací složky.

[*Hlavičkový papír auditora složky*]

[Datum]

[K rukám auditora skupiny]

Obracíme se na Vás v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky skupiny [název mateřské společnosti] sestavené k [datum], jehož cílem je vydat výrok o tom, zda tato účetní závěrka ve všech významných ohledech věrně zobrazuje (nebo „podává věrný a poctivý obraz“) finanční situaci (situace) skupiny k [datum] a výsledky jejího hospodaření a peněžní toky (výsledků jejich hospodaření a peněžních toků) za rok [rok] v souladu s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví].

Potvrzujeme, že jsme obdrželi Vaše pokyny ze dne [datum], v nichž nás žádáte, abychom ověřili uvedené finanční informace [název složky] sestavené k [datum].

Potvrzujeme, že:

1. Vaše pokyny můžeme splnit. / s politováním Vám musíme oznámit, že nebudeme moc splnit Vaše pokyny týkající se [upřesněte], a to z následujících důvodů [upřesněte];
2. Vaše pokyny jsou jasné a srozumitelné. / Ocenili bychom, kdybyste nám blíže vysvětlili následující pokyny [upřesněte];
3. s Vámi budeme spolupracovat a zpřístupníme Vám požadovanou dokumentaci.

Potvrzujeme, že bereme na vědomí následující skutečnosti:

1. Finanční informace [název složky] budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny [název mateřské společnosti],
2. Pokud to budete považovat za nezbytné, můžete se podílet na ověřování finančních informací [název složky] k [datum], které máme podle Vašich pokynů provádět,
3. Naši práci vyhodnotíte a, pokud to uznáte za vhodné, použijete ji pro účely auditu účetní závěrky skupiny [název mateřské společnosti].

V souvislosti s naším ověřováním finančních informací s [název složky], která je [charakterizujte složku, např. 100% dceřinou společností, dceřinou společností, společným podnikem, finanční investicí zahrnutou do konsolidace metodou ekvivalence nebo nákladovou metodou] [název mateřské společnosti], potvrzujeme následující skutečnosti:

1. Jsou nám známy [uveďte příslušné etické požadavky], které musíme dodržovat při plnění povinností v souvislosti s auditem účetní závěrky skupiny, a tyto požadavky se zavazujeme dodržovat. V souladu s [uveďte příslušné etické požadavky] jsme vzhledem ke společnosti [název mateřské společnosti] i k ostatním složkám skupiny nezávislí a dodržujeme relevantní požadavky stanovené [uveďte příslušné předpisy] přijaté [uveďte název regulačního orgánu];
2. Jsme obeznámeni s mezinárodními auditorskými standardy a [uveďte příslušné národní standardy upravující audit účetní závěrky skupiny], které musíme dodržovat při plnění povinností v souvislosti s auditem této účetní závěrky, a finanční informace [název složky] sestavené k [datum] budeme ověřovat v souladu s těmito standardy,
3. Máme příslušnou odbornou způsobilost (např. znalost konkrétního odvětví ekonomiky), která je předpokladem ověřování finančních informací dané složky,
4. Jsme obeznámeni s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví nebo manuál obsahující postupy konsolidovaného účetního výkaznictví], které musíme dodržovat při plnění povinností v souvislosti s auditem účetní závěrky skupiny.

Pokud v průběhu ověřování finančních informací [název složky] dojde ke změně některých výše uvedených skutečností, budeme Vás o tom neprodleně informovat.

[Podpis auditora]

[Datum]

[Sídlo auditora]

Příloha 5

(viz odstavec A58)

Povinné a doplňující záležitosti uvedené v instrukčním dopise auditorskému týmu skupiny

Požadavky, které musejí být v souladu s tímto standardem sděleny auditorovi složky, jsou psány kurzívou.

Záležitosti, které jsou relevantní pro plánování práce auditora složky:

- *Žádost, aby auditor složky, jemuž jsou známy širší souvislosti, za nichž bude auditorský tým skupiny práci auditora složky používat, potvrdil, že bude spolupracovat s auditorským týmem skupiny.*
- Časový harmonogram auditu.
- Data plánovaných návštěv vedení skupiny a auditorského týmu skupiny a data plánovaných schůzek s vedením složky a s auditorem složky.
- Seznam klíčových kontaktních osob.
- *Práce, které má auditor složky provést, způsob jejich využití* a dohoda o koordinaci prací v počáteční fázi auditu i v jeho dalších fázích, včetně plánovaného zapojení auditorský týmu skupiny do prací prováděných auditorem složky.
- *Etické požadavky relevantní skupiny, především požadavky na nezávislost auditora.*
- *V případě auditu nebo jiné prověrky finančních informací složky její významnost a maximální limit omezující nesprávnosti, které ještě lze z hlediska konsolidované účetní závěrky považovat za bezvýznamné.*
- *Seznam propojených osob zpracovaný vedením složky doplněný o veškeré další propojené osoby, které jsou auditorskému týmu skupiny známy, a žádost, aby auditor složky včas auditorský tým skupiny informoval o propojených osobách, které původně nebyly vedením skupiny ani auditorským týmem skupiny identifikovány.*
- Práce, které mají být provedeny na transakcích, nerealizovaných ziscích a zůstatcích účtů v rámci skupiny.
- Pokyny k dalším povinnostem v rámci statutárního výkaznictví, např. k předkládání zpráv o tvrzeních vedení týkajících se účinnosti vnitřních kontrol.
- Jestliže mezi datem, kdy bude dokončeno ověřování finančních informací složky, a jejich zahrnutím do účetní závěrky skupiny pravděpodobně vznikne časová prodleva, konkrétní pokyny k ověření událostí, které nastanou po datu účetní závěrky.

Záležitosti, které jsou relevantní pro realizaci prací auditora složky:

- Zjištění, k nimž auditorský tým skupiny dospěl při provádění testů kontrol jejichž předmětem byly systémy společné všem nebo některým složkám skupiny, a informace o tom, které testy kontrol má provést auditor složky.

- *Identifikovaná rizika významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež jsou relevantní pro práci auditora složky, a žádost, aby auditor složky včas informoval auditorský tým skupiny o veškerých dalších identifikovaných rizicích významné nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež u složky zjistí, a o způsobu, jak na tato rizika reagoval.*
- Zjištění interního auditu, která vyplynula z testování vnitřních kontrol dané složky nebo kontrol týkajících se dané složky.
- Žádost o včasné sdělení důkazních informací, které auditor složky získá při ověřování finančních informací složky a které jsou v rozporu s důkazními informacemi, z nichž auditorský tým skupiny původně vycházel při vyhodnocení rizik provedeném na úrovni skupiny.
- Žádost o písemné prohlášení o tom, že vedení složky dodržuje příslušný rámec účetního výkaznictví, nebo prohlášení o tom, že rozdíly mezi účetními zásadami, v souladu s nimiž byly zpracovány finanční informace složky, a účetními zásadami používanými v účetní závěrce skupiny byly zveřejněny.
- Záležitosti, které má auditor složky zdokumentovat.

Ostatní informace

- Žádost, aby auditor složky včas informoval auditorský tým skupiny o následujících skutečnostech:
  - Významných záležitostech týkajících se účetnictví, účetního výkaznictví a ověřování účetní závěrky, včetně účetních odhadů a souvisejících úsudků.
  - Záležitostech týkajících se předpokladu nepřetržitého trvání složky.
  - Záležitostech týkajících se soudních sporů a jiných nároků.
  - Významných nedostatcích ve vnitřních kontrolách, které auditor složky při ověřování finančních informací složky zjistil, a o skutečnostech, které svědčí o existenci podvodu.
- Žádost, aby byl auditorský tým skupiny co nejdříve upozorněn na veškeré významné nebo neobvyklé události.
- *Žádost, aby byl auditorský tým skupiny informován o záležitostech uvedených v odstavci 41, jakmile bude dokončeno ověřování finančních informací složky .*