

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 610 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)**

VYUŽITÍ PRÁCE INTERNÍCH AUDITORŮ

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1– 4
Vztah mezi ISA 315 (revidované znění) a ISA 610 (revidované znění)	5– 8
Odpovědnost externího auditora za audit.....	9
Datum účinnosti	10
Cíle	11
Definice	12
Požadavky	
Rozhodnutí, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	13–18
Využití práce interního auditu.....	19–23
Dokumentace.....	24
Aplikační a vysvětlující část	
Definice interního auditu.....	A1–A4
Rozhodnutí, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	A5–A23
Využití práce interního auditu.....	A24–A30

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 610 (revidované znění) „Využití práce interních auditorů“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti, které má externí auditor v případě, že při získávání důkazných informací využívá práci interního auditu účetní jednotky.
2. Jestliže účetní jednotka nemá interní audit, tento standard se nepoužije. (viz odstavec A2)
3. I když účetní jednotka má interní audit, ustanovení tohoto standardu se nepoužijí v následujících případech:
 - (a) povinnosti interního auditu a činnosti, které vykonává, nejsou pro audit relevantní,
 - (b) externí auditor s ohledem na předběžné poznatky, které o interním auditu získal provedením postupů podle ISA 315 (revidované znění),¹ nepředpokládá, že by práci interního auditu využil při získávání důkazných informací.

Externí auditor není podle žádného ustanovení tohoto standardu povinen na základě práce interního auditu upravit charakter či načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, ani omezit jejich rozsah. Je to výhradně jeho rozhodnutí, vyplývající z celkové strategie auditu.

4. Právní předpisy některých zemí externímu auditorovi zakazují využívat práci interního auditu, případně její využívání do určité míry omezují. Vzhledem k tomu, že standardy ISA nemají přednost před právními předpisy upravujícími audit účetní závěrky,² existence takového zákazu nebo omezení nepředstavuje pro externího auditora překážku v dodržování standardů ISA. (viz odstavec A31)

Vztah mezi ISA 315 (revidované znění) a ISA 610 (revidované znění)

5. Řada účetních jednotek zřizuje oddělení interního auditu jako součást svého vnitřního kontrolního systému a struktur správy a řízení. Cíle, předmět činnosti a charakter povinností interního auditu i jeho postavení v rámci účetní jednotky, včetně jeho kompetencí a odpovědností, se výrazně liší v závislosti na velikosti a struktuře účetní jednotky a na požadavcích jejího vedení a případně osob pověřených správou a řízením.
6. ISA 315 (revidované znění) se zabývá tím, jak mohou poznatky a zkušenosti interního auditu přispět ke znalostem, které má externí auditor o účetní jednotce a jejím prostředí, a tím i k identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti. ISA 315 (revidované znění)³ také vysvětluje, jaký význam má efektivní komunikace mezi interními a externími auditory pro pěstování vzájemných vztahů, díky nimž bude externí auditor informován o významných záležitostech, které by mohly ovlivnit jeho práci.
7. Jestliže postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy dostatečně svědčí o objektivitě interních auditorů, má-li interní audit dostatečnou odbornou způsobilost a pokud je jeho přístup systematický a disciplinovaný a zahrnuje rovněž řízení kvality, může externí auditor využít jeho práci konstruktivním

¹ ISA 315 (revidované znění) „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

² ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec A55.

³ ISA 315 (revidované znění), odstavec A116.

způsobem jako doplněk svých auditorských postupů. Tento standard proto upravuje povinnosti, které má externí auditor v případě, že na základě svých předběžných poznatků o interním auditu účetní jednotky, získaných provedením auditorských postupů podle ISA 315 (revidované znění), předpokládá, že pro účely důkazních informací využije také práci interního auditu.⁴ Na základě toho pak upraví charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezí jejich rozsah.

8. Účetní jednotka může mít pracovníky vykonávající obdobné práce, jaké provádí interní audit. Nicméně pokud tyto práce nevykonává oddělení interního auditu, které je objektivní, odborně způsobilé a které uplatňuje systematický a disciplinovaný přístup, včetně řízení kvality, bude je externí auditor považovat pouze za vnitřní kontroly a shromáždění důkazních informací o účinnosti těchto vnitřních kontrol bude v souladu s ISA 330⁵ součástí reakce auditora na vyhodnocená rizika.

Odpovědnost externího auditora za audit

9. Externí auditor nese výhradní odpovědnost za výrok auditora a tuto odpovědnost nijak neomezuje fakt, že při realizaci auditní zakázky využil práci interního auditu. I když interní audit může provádět auditorské postupy obdobné těm, které provádí externí auditor, tato funkce jako taková ani interní auditoři nejsou nezávislí na účetní jednotce, což je požadavek, který v souvislosti s auditem účetní závěrky klade na externího auditora ISA 200.⁶ Tento standard proto vymezuje podmínky, které musí být splněny, aby externí auditor mohl využít práci interních auditorů. Dále standard definuje práce, které externí auditor musí nezbytně provést, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace prokazující, že práce interního auditu je pro účely auditu adekvátní. Smyslem těchto požadavků je vymezit rámec pro odborné úsudky externího auditora týkající se využití práce interního auditu tak, aby nedošlo k nadměrnému či nevhodnému využití této práce.

Datum účinnosti

10. Tento standard je účinný pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu.

Cíle

11. Jestliže účetní jednotka má interní audit a externí auditor předpokládá, že jeho práci využije a podle toho upraví charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezí jejich rozsah, je cílem externího auditora:
 - (a) určit, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu,
 - a v návaznosti na toto rozhodnutí:
 - (b) určit, zda je práce interního auditu v případě, že bude využita, pro účely auditu adekvátní.

Definice

12. Níže uvedený výraz se ve standardech ISA používá v následujícím významu:

Interní audit – funkce účetní jednotky interně zajišťující auditorskou a poradenskou činnost, jejímž cílem je posoudit účinnost procesů účetní jednotky v oblasti správy a

⁴ Viz odstavce 13–23.

⁵ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

⁶ ISA 200, odstavec 14.

řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a tyto procesy zkvalitnit. (viz odstavce A1–A4)

Požadavky

Rozhodnutí, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu

Posouzení interního auditu účetní jednotky

13. Při rozhodování o tom, zda lze práci interního auditu využít pro účely auditu, posuzuje externí auditor následující aspekty:

- (a) do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, (viz odstavce A5–A9)
- (b) úroveň odborné způsobilosti interního auditu, (viz odstavce A5–A9)
- (a) zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný a zahrnuje i řízení kvality. (viz odstavce A10–A11)

14. Externí auditor nevyužije práci interního auditu, pokud dojde k závěru, že:

- (a) postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy dostatečně nesvědčí o objektivitě interních auditorů,
- (b) interní audit není dostatečně odborně způsobilý,
- (c) přístup interního auditu není systematický a disciplinovaný, případně nezahrnuje řízení kvality. (viz odstavce A12–A14)

Určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít

15. Při určování charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou bude možné využít, je externí auditor povinen posoudit charakter a rozsah prací, které interní audit provedl nebo které plánuje provést, a jejich relevantnost z hlediska celkové strategie a plánu auditu. (viz odstavce A15–A17)

16. Externí auditor je povinen provést všechny významné úsudky týkající se auditní zakázky, a aby nedošlo k neadekvátnímu využití práce interního auditu, je povinen si naplánovat, že ji využije tím méně, resp. že sám provede tím více prací: (viz odstavce A15–A17)

- (a) čím větší míra úsudku byla uplatněna:
 - (i) při plánování a provádění příslušných auditorských postupů,
 - (ii) při posuzování shromážděných důkazních informací, (viz odstavce A18–A19)
- (b) čím větší je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení, zvláště se zřetelem na rizika vyhodnocená jako významná, (viz odstavce A20–A22)
- (c) čím méně svědčí postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů,
- (d) čím menší je úroveň odborné způsobilosti interního auditu.

17. Externí auditor je rovněž povinen posoudit, zda i v případě, že bude práce interního auditu využita v plánovaném rozsahu, zůstane jeho podíl na provedení auditu dostatečný s ohledem na jeho odpovědnost za výrok auditora. (viz odstavce A15–A22)

18. V souvislosti s poskytováním informací o plánovaném rozsahu a načasování auditu osobám pověřeným správou a řízením, jak vyžaduje ISA 260,⁷ je externí auditor povinen uvědomit tyto osoby o tom, jak naplánoval využívání práce interního auditu. (viz odstavec A23)

Využití práce interního auditu

19. Jestliže externí auditor hodlá využít práci interního auditu, je povinen projednat s ním, v jakém rozsahu to plánuje udělat, aby bylo možné aktivity obou subjektů koordinovat. (viz odstavce A24–A26)
20. Externí auditor je povinen seznámit se se zprávami zpracovanými interním auditem k práci, kterou hodlá využít pro získání poznatků o charakteru a rozsahu auditorských postupů provedených interním auditem a o souvisejících zjištěních.
21. Externí auditor je povinen podrobit veškerou práci interního auditu, kterou hodlá využít, dostatečným auditorským postupům, aby mohl posoudit její adekvátnost pro účely auditu, včetně následujících záležitostí:
- (a) zda byla práce interního auditu náležitě naplánována, provedena, dozorována, kontrolována a zdokumentována,
 - (b) zda interní audit shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožňují dospět k přiměřeným závěrům,
 - (c) zda jsou závěry, k nimž interní audit dospěl, správné s ohledem na dané okolnosti a zda jsou jím zpracované zprávy v souladu s výsledky provedených prací. (viz odstavce A27–A30)
22. Charakter a rozsah auditorských postupů, které je externí auditor povinen provést, musí vycházet z jeho posouzení:
- (a) míry odborného úsudku, kterou je třeba uplatnit,
 - (b) vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti,
 - (c) toho, do jaké míry postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů,
 - (d) úrovně odborné způsobilosti interního auditu,⁸ (viz odstavce A27–A29)
- a tyto auditorské postupy budou zahrnovat i opakované provedení některých postupů interního auditu. (viz odstavec A30)
23. Externí auditor je dále povinen posoudit, zda jsou závěry, k nimž dospěl ohledně interního auditu účetní jednotky podle odstavce 13 tohoto standardu, stále správné a zda je charakter a rozsah práce interního auditu, kterou se rozhodl podle odstavců 16–17 tohoto standardu využít, vhodný.

Dokumentace

24. Jestliže externí auditor využije práci interního auditu, do dokumentace auditu je povinen zahrnout:
- (a) posouzení:
 - (i) zda postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy dostatečně svědčí o objektivitě interních auditorů,
 - (ii) úroveň odborné způsobilosti interního auditu,

⁷ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 15.

⁸ Viz odstavec 16.

- (iii) zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný a zda zahrnuje i řízení kvality,
- (b) charakter a rozsah práce interního auditu, kterou se rozhodl využít, a důvody tohoto rozhodnutí,
- (c) auditorské postupy, které provedl s cílem posoudit adekvátnost použité práce interního auditu.

Aplikační a vysvětlující část

Definice interního auditu (viz odstavce 2, 12)

A1. Cílem a předmětem činnosti interního auditu je obvykle auditorská a poradenská činnost zaměřující se na posouzení účinnosti procesů účetní jednotky v oblasti správy a řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a na zkvalitnění těchto procesů. Interní audit zajišťuje například následující činnosti:

Činnosti v oblasti správy a řízení

- Interní audit mívá na starosti posuzování úrovně správy a řízení z hlediska plnění cílů v oblasti etických zásad a hodnot, řízení výkonnosti a odpovědnosti, informování příslušných oblastí organizace o rizicích a kontrolách a hodnocení účinnosti komunikace mezi osobami pověřenými správou a řízením, externími a interními auditory a vedením.

Činnosti v oblasti řízení rizik

- Interní audit se podílí na identifikaci a posuzování významných rizik a přispívá ke kvalitnějšímu řízení rizik i ke zkvalitnění vnitřního kontrolního systému (včetně zvýšení účinnosti procesu účetního výkaznictví).
- V kompetenci interního auditu mohou být rovněž postupy zaměřující se na odhalování podvodů v rámci účetní jednotky.

Činnosti v oblasti vnitřního kontrolního systému

- Vyhodnocení vnitřního kontrolního systému. Interní audit může plnit konkrétní úkoly při prověřování vnitřních kontrol, posuzování jejich fungování a navrhování doporučení zaměřujících se na jejich zlepšení. Tím interní audit poskytuje jistotu, pokud jde o určitou konkrétní kontrolu. Může například naplánovat a provést testy nebo jiné auditorské postupy s cílem poskytnout vedení a osobám pověřeným správou a řízením ujištění o tom, že určitá kontrola byla správně navržena, zavedena a že účinně funguje, což se týká i kontrol relevantních pro audit.
- Prověřování finančních a provozních informací. Interní audit může mít na starosti kontrolu prostředků používaných k identifikaci, účtování, oceňování, klasifikaci a vykazování finančních a provozních informací a zkoumat jednotlivé položky, včetně detailního testování transakcí, zůstatků účtů a postupů.
- Kontrola provozní činnosti. Interní audit může být pověřen kontrolou hospodárnosti, efektivity a účinnosti provozních činností účetní jednotky, včetně činností nefinančních.
- Kontrola dodržování právních předpisů. Interní audit může mít za úkol kontrolovat dodržování právních předpisů a dalších externích požadavků, jakož i pravidel a směrnic stanovených vedením a dalších interních požadavků.

- A2. Činnosti obdobné činnostem v kompetenci interního auditu mohou vykonávat i jinak označená oddělení účetní jednotky, případně je může zajišťovat třetí strana formou outsourcingu. Název příslušného oddělení ani okolnost, zda je daná činnost vykonávána v rámci účetní jednotky, nebo zda ji zajišťuje třetí strana, nejsou samy o sobě rozhodujícím faktorem určujícím, zda externí auditor může práci interního auditu využít, či nikoli. Relevantní pro toto rozhodnutí je charakter vykonávaných činností, dále to, do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, úroveň odborné způsobilosti, a konečně to, zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný. Spojení „práce interního auditu“, používané v tomto standardu, zahrnuje tedy i činnosti jiných oddělení, resp. třetích stran, vykazující výše uvedené znaky.
- A3. Objektivita osob, které v rámci účetní jednotky plní provozní a řídicí povinnosti a úkoly nespádající do kompetence interního auditu, bude obvykle ohrožena, takže je pro účely tohoto standardu nebude možné považovat za součást interního auditu, i když budou vykonávat kontrolní činnosti, které lze testovat v souladu s ISA 330.⁹ Ze stejného důvodu se ani monitorovací kontroly prováděné vlastníkem-manažerem nepovažují za rovnocenné internímu auditu.
- A4. I když se cíle interního auditu účetní jednotky a externího auditora liší, některé auditorské postupy prováděné interním auditem jsou obdobné těm, které provádí externí auditor během auditu účetní závěrky. Jestliže interní audit takové postupy provádí, může externí auditor jeho práci využít pro účely auditu některým z následujících způsobů:
- K získání informací relevantních pro vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky z důvodu chyby nebo podvodu. V této souvislosti se externí auditor v souladu s ISA 315 (revidované znění)¹⁰ musí seznámit s povahou povinností interního auditu, způsobem jeho začlenění do organizační struktury účetní jednotky a s činnostmi, které provádí nebo bude provádět, a provést dotazování příslušných pracovníků interního auditu (pokud účetní jednotka toto oddělení má).
 - V případě, že to není zakázáno ani omezeno právními předpisy, externí auditor se – po náležitém posouzení – může rozhodnout, že využije práci, kterou interní audit provedl v daném účetním období jako částečnou náhradu za důkazní informace, které měl sám shromáždit.¹¹

Rozhodnutí, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu

Posouzení interního auditu účetní jednotky

Objektivita a odborná způsobilost (viz odstavec 13(a)–(b))

- A5. Při rozhodování o tom, zda lze práci interního auditu využít pro účely auditu, a rovněž při rozhodování o charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze takto za daných okolností využít, uplatňuje externí auditor odborný úsudek.
- A6. Při rozhodování o tom, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, práce jakého charakteru a v jakém rozsahu je za daných okolností vhodná k využití, hraje rozhodující roli jednak to, do jaké míry postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, a jednak úroveň odborné způsobilosti interního auditu.

⁹ Viz odstavec 8.

¹⁰ ISA 315 (revidované znění), odstavec 6(a).

¹¹ Viz odstavce 13–23.

A7. Objektivita je schopnost plnit úkoly bez předpojatosti, střetu zájmů či bez přílišného ovlivňování ze strany jiných osob, jehož cílem je potlačit odborný úsudek. Při posuzování objektivity interního auditu účetní jednotky zohledňuje externí auditor mimo jiné následující faktory:

- Zda postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, včetně jeho pravomocí a odpovědností, svědčí o jeho schopnosti jednat bez předpojatosti, střetu zájmů či bez přílišného ovlivňování ze strany jiných osob, jehož cílem je potlačit odborný úsudek. Například, zda je interní audit podřízen osobám pověřeným správou a řízením nebo orgánu s odpovídajícími pravomocemi, či zda je podřízen vedení a zda mají interní auditoři přímý přístup k osobám pověřeným správou a řízením.
- Zda interní audit nemá povinnosti, které vzájemně kolidují, například, zda nevykonává manažerské či provozní povinnosti nebo úkoly, které nespadají do náplně práce interního auditu.
- Zda osoby pověřené správou a řízením dohlíží na pracovněprávní rozhodnutí týkající se interního auditu, například na vhodné zásady jeho odměňování.
- Zda vedení nebo osoby pověřené správou a řízením uložily internímu auditu nějaká omezení, například omezení týkající možnosti informovat externího auditora o zjištěních, k nimž interní audit dospěl.
- Zda jsou interní auditoři členy příslušných profesních orgánů a zda je členství v těchto orgánech zavazuje k dodržování profesních norem týkajících se objektivity, případně zda interní pravidla v této oblasti vedou ke stejným cílům.

A8. Odborná způsobilost interního auditu znamená osvojování a udržování znalostí a dovedností interního auditu jako celku na úrovni nutné k tomu, aby mohl zadané úkoly plnit svědomitě a v souladu s příslušnými profesními normami. Při posuzování odborné způsobilosti interního auditu účetní jednotky zohledňuje externí auditor mimo jiné následující faktory:

- Zda je interní audit dostatečně a vhodně personálně zajištěn s ohledem na velikost účetní jednotky a charakter její provozní činnosti.
- Zda účetní jednotka zavedla pravidla pro nábor interních auditorů, jejich školení a přidělování na jednotlivé zakázky, které interní audit realizuje.
- Zda interní auditoři absolvovali odpovídající odborná školení a mají náležitou odbornost v oblasti auditu. Mezi relevantní kritéria, která externí auditor v této souvislosti posuzuje, patří například to, zda interní auditoři mají odpovídající odbornou kvalifikaci a praxi.
- Zda interní auditoři mají požadované znalosti účetního výkaznictví účetní jednotky a příslušného rámce účetního výkaznictví a zda interní audit jako celek disponuje potřebnými dovednostmi (např. znalostmi konkrétní odvětvové problematiky), aby mohl provádět práce na účetní závěrce.
- Zda jsou interní auditoři členy příslušných profesních orgánů, členství v nichž je zavazuje k dodržování profesních norem, definujících mimo jiné požadavky na průběžné odborné vzdělávání.

A9. Objektivitu a odbornou způsobilost lze chápat jako spojitě funkce. Platí, že čím více svědčí postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů a čím vyšší je úroveň odborné způsobilosti interního auditu, tím je pravděpodobnější, že externí auditor práci interního auditu využije, a tím větší bude počet oblastí, kde tuto práci bude moci využít. Avšak silné

postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy výrazně svědčící o objektivitě interních auditorů nemohou kompenzovat nedostatek odborné způsobilosti interního auditu. A stejně tak vysoká úroveň odborné způsobilosti interního auditu nemůže vyvážit slabou pozici interního auditu a zásady a postupy nesvědčící dostatečně o objektivitě interních auditorů.

Uplatňování systematického a disciplinovaného přístupu (viz odstavec 13(c))

A10. Uplatňování systematického a disciplinovaného přístupu k plánování, provádění, dozorování, kontrolování a dokumentování vlastní činnosti odlišuje práci interního auditu od aktivit v oblasti monitorovacích kontrol, které mohou rovněž v rámci účetní jednotky probíhat.

A11. Při posuzování toho, zda interní audit účetní jednotky uplatňuje systematický a disciplinovaný přístup, zohledňuje externí auditor mimo jiné následující faktory:

- Zda existují zdokumentované interní auditorské postupy nebo směrnice upravující např. oblast vyhodnocení rizik, pracovní programy, dokumentace a reporting, jež svým charakterem a rozsahem odpovídají velikosti účetní jednotky a její situaci, zda jsou tyto materiály adekvátní a zda jsou účetní jednotkou používány.
- Zda interní audit zavedl vhodné zásady a postupy v oblasti řízení kvality, například zásady a postupy definované v ISQC 1,¹² které by upravovaly interní audit (mimo jiné oblast jeho řízení, lidských zdrojů a realizaci zakázek), případně požadavky na řízení kvality definované ve standardech přijatých profesními orgány pro interní auditory. Tyto orgány mohou stanovit i jiné požadavky, například požadavek na provádění pravidelné externí prověrky kvality.

Případy, kdy nelze práci interního auditu využít (viz odstavec 14)

A12. Posouzení toho, zda postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, posouzení úrovně odborné způsobilosti interního auditu, případně posouzení toho, zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný, mohou externímu auditorovi ukázat, že rizika týkající se kvality práce interního auditu jsou příliš významná, a že tudíž nelze žádnou práci interního auditu použít jako důkazní informace.

A13. Je důležité, aby externí auditor posuzoval faktory uvedené v odstavcích A7, A8 a A11 tohoto standardu nejen jednotlivě, ale i v souhrnu, protože jeden faktor sám o sobě obvykle není dostatečným důvodem pro rozhodnutí o tom, že práci interního auditu nelze pro účely auditu použít. Například při posuzování rizik ohrožujících objektivitu interních auditorů je důležitým faktorem postavení interního auditu v rámci účetní jednotky. Jestliže je interní audit podřízen vedení, považuje se to za významnou hrozbu ohrožující objektivitu interního auditu. Nebude to ale platit v případě, že jiné faktory, např. faktory popisované v odstavci A7 tohoto standardu, společně poskytují dostatečné záruky snižující toto riziko na přijatelnou úroveň.

A14. Podle Etického kodexu IESBA¹³ vzniká v případě, že externí auditor přijme od svého auditního klienta zakázku na poskytování služeb interního auditu, přičemž výsledky interního auditu budou použity při provádění auditu, hrozba prověrky po sobě samém. Je totiž pravděpodobné, že tým provádějící externí audit použije výsledky interního auditu, aniž by je náležitě vyhodnotil, resp. aniž by uplatnil stejnou míru profesního skepticismu, jakou by uplatnil, pokud by interní audit prováděly osoby, které nejsou pracovníky dané

¹² Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1 Řízení kvalit u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby.

¹³ Etický kodex pro auditory a účetní znalce vydaný Mezinárodní radou pro etické standardy pro účetní odborníky (Etický kodex IESBA), bod 290.199.

auditorské společnosti. Etický kodex IESBA¹⁴ popisuje případy, kdy je takový postup zakázán, související rizika i opatření, jejichž prostřednictvím lze v jiných případech tato rizika snížit na přijatelnou úroveň.

Určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít

Faktory ovlivňující určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít (viz odstavce 15–17)

A15. Jakmile externí auditor rozhodne, že práci interního auditu bude možné pro účely auditu využít, v prvním kroku posoudí, zda charakter a rozsah práce, kterou interní audit provedl nebo plánuje provést, je relevantní z hlediska celkové strategie a plánu auditu, jež externí auditor definoval v souladu s ISA 300.¹⁵

A16. Příklady práce interního auditu, kterou může externí auditor využít:

- testování provozní účinnosti kontrol,
- testy věcné správnosti nezahrnující významný odborný úsudek,
- pozorování fyzické inventury zásob,
- sledování průběhu transakcí týkajících se účetního výkaznictví v informačním systému,
- ověřování souladu s požadavky právních předpisů,
- v některých případech rovněž audity nebo prověrky finančních informací dceřiných společností, které nejsou významnou složkou skupiny (pokud takový postup není v rozporu s požadavky ISA 600).¹⁶

A17. Rozhodnutí externího auditora ohledně toho, jaká práce interního auditu bude využita a v jakém rozsahu, bude záviset na tom, jak externí auditor v souladu s odstavcem 16 tohoto standardu posoudí, do jaké míry postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, a jak posoudí úroveň odborné způsobilosti interního auditu. Dalšími faktory ovlivňujícími rozhodnutí externího auditora jsou míra odborného úsudku, kterou je nutné uplatnit při plánování, provádění a posuzování této práce, a vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení. V některých případech externí auditor nemůže práci interního auditu využít pro účely auditu – související okolnosti popisuje odstavec 14 tohoto standardu.

Odborný úsudek uplatněný při plánování a provádění auditorských postupů a posuzování jejich výsledků (viz odstavec 16(a))

A18. V souladu s odstavcem 16 tohoto standardu platí, že čím větší míru odborného úsudku je nutné uplatnit při plánování a provádění auditorských postupů a vyhodnocování důkazních informací, tím více auditorských postupů musí provést sám externí auditor, protože mu využití samotné práce interního auditu neposkytne dostatečné a vhodné důkazní informace.

A19. Vzhledem k tomu, že externí auditor nese výhradní odpovědnost za výrok auditora, musí v souladu s odstavcem 16 provést při realizaci auditní zakázky významné odborné úsudky, mimo jiné:

- vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti,

¹⁴ Etický kodex IESBA, body 290.195–290.200.

¹⁵ ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“.

¹⁶ ISA 600 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“.

- posouzení dostatečnosti provedených testů,
- posouzení správnosti předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, uplatněného vedením,
- posouzení významných účetních odhadů,
- posouzení adekvátnosti informací zveřejněných v příloze účetní závěrky a dalších záležitostech ovlivňujících zprávu auditora.

Vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 16(b))

A20. Čím je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení, týkající se konkrétního zůstatku účtu, skupiny transakcí nebo zveřejněného údaje, vyšší, tím větší míru odborného úsudku je obvykle nutné uplatnit při plánování a provádění auditorských postupů a při posuzování jejich výsledků. Externí auditor musí v těchto případech v souladu s odstavcem 16 tohoto standardu provést více auditorských postupů sám, a tudíž méně využívá práci interního auditu pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací. Jak vysvětluje ISA 200,¹⁷ čím je vyšší vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, tím přesvědčivější důkazní informace externí auditor potřebuje, a tím větší objem práce bude tudíž muset provést sám.

A21. Podle ISA 315 (revidované znění)¹⁸ vyžadují významná rizika při auditu zvláštní pozornost, což znamená, že možnost externího auditora využívat práci interního auditu se bude v případě významných rizik omezovat pouze na auditorské postupy nezahrnující významný odborný úsudek. Navíc, je-li riziko významné (materiální) nesprávnosti jiné než nízké, nebude pravděpodobné, že by sama práce interního auditu snížila auditorské riziko na přijatelnou úroveň a že by externí auditor žádné testy provádět nemusel.

A22. Externí auditor může na základě auditorských postupů provedených podle tohoto standardu své původní vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti přehodnotit, což může následně ovlivnit jeho rozhodnutí ohledně toho, zda využije práci interního auditu a zda bude dále postupovat podle tohoto standardu.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením (viz odstavec 18)

A23. V souladu s ISA 260¹⁹ je externí auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o plánovaném rozsahu a načasování auditu. Informace o tom, v jakém rozsahu hodlá využít práci interního auditu, je nedílnou součástí celkové strategie auditu, kterou si externí auditor stanovil, a je proto důležitá i pro osoby pověřené správou a řízením, aby správně chápaly navrhovaný přístup externího auditora k auditu.

Využití práce interního auditu

Diskuse a koordinace s interním auditem (viz odstavec 19)

A24. Je vhodné, když se externí auditor při jednáních s interním auditem o plánovaném využití jeho práce s cílem koordinovat aktivity obou subjektů zaměří na následující záležitosti:

- termín provedení prací, které externí auditor hodlá využít,

¹⁷ ISA 200, odstavec A29.

¹⁸ ISA 315 (revidované znění), odstavec 4(e).

¹⁹ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 15.

- charakter těchto prací,
- rozsah těchto prací,
- významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek (a v případě potřeby úroveň významnosti (materiality) stanovená pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje) a prováděcí významnost (materialita),
- navrhované metody výběru položek a velikost vzorků,
- dokumentace těchto prací,
- kontrolní postupy a postupy prováděné v souvislosti se zprávou auditora.

A25. K efektivní koordinaci práce externího auditora a interního auditu přispívají např. následující opatření:

- Diskuse externího auditora s interním auditem se konají ve vhodných intervalech během celého účetního období.
- Externí auditor informuje interní audit o všech důležitých skutečnostech, které by mohly interní audit ovlivnit.
- Externí auditor je informován o všech relevantních zprávách interního auditu a má k nim přístup. Je rovněž informován o všech významných skutečnostech zjištěných interním auditem, které by mohly mít na jeho práci vliv, tak aby mohl posoudit jejich dopady na auditní zakázku.

A26. Auditor je v souladu s ISA 200²⁰ povinen naplánovat a provést audit s profesním skepticismem a pozorně si všímat informací zpochybňujících spolehlivost dokumentů a odpovědí na dotazy, které mu slouží jako důkazní informace. Komunikace s interním auditem během realizace auditní zakázky je příležitostí, aby interní auditoři upozornili externího auditora na záležitosti, které by mohly ovlivnit jeho práci.²¹ Externí auditor může poté tyto informace zohlednit při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti. Jestliže tyto informace svědčí o zvýšeném riziku významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky, případně se týkají faktického nebo údajného podvodu či podezření na podvod, externí auditor je zohlední při identifikaci rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem v souladu s ISA 240.²²

Postupy prováděné při posuzování adekvátnosti práce interního auditu (viz odstavce 21–22)

A27. Auditorské postupy prováděné externím auditorem, jejichž předmětem je práce interního auditu, kterou externí auditor hodlá využít, jsou východiskem pro posouzení celkové kvality práce interního auditu a objektivity, s níž danou práci provedl.

A28. Auditorské postupy, které externí auditor provádí s cílem posoudit kvalitu práce interního auditu a jeho závěry, zahrnují vedle opakovaného provedení práce interního auditu podle odstavce 22 rovněž následující:

- dotazování příslušných pracovníků interního auditu,
- pozorování postupů prováděných interním auditem,
- analýzu pracovního programu interního auditu a jeho auditních dokumentů.

²⁰ ISA 200, odstavce 15 a A18.

²¹ ISA 315 (revidované znění), odstavec A116.

²² ISA 315 (revidované znění), odstavec A11 v souvislosti s ISA 240 „Postupy auditorů související s podvodem při auditu účetní závěrky“.

A29. Čím vyšší je míra uplatněného odborného úsudku, čím vyšší je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, čím méně svědčí postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů a čím menší je úroveň odborné způsobilosti interního auditu, tím větší objem auditorských postupů bude muset externí auditor provést, aby mohl rozhodnout, zda práci interního auditu použije pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací, na nichž založí výrok auditora.

Opakované provedení práce interního auditu (viz odstavec 22)

A30. Pro účely tohoto standardu opakované provedení znamená, že externí auditor nezávisle provede auditorské postupy s cílem ověřit platnost závěrů, k nimž dospěl interní audit. Tohoto cíle dosáhne externí auditor buď tím, že prověří tytéž položky, které již prověřil interní audit, nebo pokud to již není možné, tím, že prověří jiné položky, které interní audit neprověřoval, ale které jsou jemu ověřeným položkám dostatečně podobné. Opakované provedení poskytuje přesvědčivější důkazní informace o práci interního auditu než jiné auditorské postupy prováděné externím auditorem podle odstavce A28. Není nutné, aby externí auditor opakoval práci interního auditu ve všech oblastech, jež využívá jako důkazní informace. Nicméně je třeba zopakovat některé auditorské postupy, jejichž předmětem je práce interního auditu jako celek, kterou externí auditor hodlá využít podle odstavce 22. Externí auditor se při opakovaném provádění pravděpodobně více zaměří na ty oblasti, v nichž interní audit uplatňoval při plánování, provádění a posuzování výsledků auditorských postupů větší mírou odborného úsudku, a na oblasti s vyšším rizikem významné (materiální) nesprávnosti.