

ISA 330

POSTUPY PROVÁDĚNÉ AUDITOREM V REAKCI NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1-3
Všeobecná reakce	4-6
Auditorské postupy prováděné v reakci na riziko významné nesprávnosti tvrzení	7-9
Posouzení charakteru, časového rámce a rozsahu dalších auditorských postupů	10-21
Testy spolehlivosti	22-47
Testy věcné správnosti	48-64
Adekvátnost informací uvedených v účetních výkazech a v příloze.....	65
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací	66-72
Dokumentace.....	73
Datum účinnosti.....	74

Mezinárodní auditorský standard ISA 330 „Postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu je stanovit normy a poskytnout vodítko při posuzování toho, jakým způsobem auditor během auditu účetní závěrky reaguje na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce nebo riziko významné nesprávnosti tvrzení, a předpisy upravující navrhování a provádění dalších auditorských postupů. Tento standard také poskytuje auditorovi návod k používání těchto předpisů. Znalostmi auditora o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně interních kontrol, a posouzením rizika významné nesprávnosti se zabývá ISA č. 315, „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti.“
2. Tento standard definuje následující požadavky:
 - *Všeobecná reakce.* V souladu s tímto oddílem je auditor povinen stanovit, jak bude reagovat na riziko významné nesprávnosti v účetní závěrce. Tento oddíl také auditorovi poskytuje návod jak reagovat.
 - *Auditorské postupy prováděné v reakci na riziko významné nesprávnosti tvrzení.* V souladu s tímto oddílem je auditor povinen navrhnout a provést další auditorské postupy, mimo jiné též testy provozní účinnosti kontrol (testy spolehlivosti), pokud jsou vhodné, resp. nutné, a testy věcné správnosti, a to tak, aby jejich charakter, časový rámec a rozsah odpovídal vyhodnocenému riziku významné nesprávnosti tvrzení. Dále se tento oddíl zabývá záležitostmi, které auditor zvažuje při určování charakteru, časového rámce a rozsahu těchto auditorských postupů.
 - *Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací.* V souladu s tímto oddílem je auditor povinen posoudit, zda vyhodnocení rizik je i nadále správné a zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace.
 - *Dokumentace.* Tento oddíl definuje požadavky týkající se dokumentace.
3. **Aby auditor snížil auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň, musí stanovit, jakým způsobem bude reagovat na vyhodnocená rizika týkající se účetní závěrky, a navrhnout a provést další auditorské postupy, jež budou reagovat na rizika týkající se tvrzení.** Celková reakce auditora a charakter, časový rámec a rozsah dalších auditorských postupů závisí na jeho odborném úsudku. Kromě požadavků tohoto standardu musí auditor při reagování na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti z důvodu podvodu dodržovat také požadavky ISA č. 240, „Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky“.

Všeobecná reakce

4. **Auditor je povinen stanovit, jak bude řešit riziko významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce.** V rámci této reakce může auditor zdůraznit auditorskému týmu potřebu profesního skepticizmu při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací, pověřit prováděním zakázky zkušenější pracovníky nebo pracovníky se speciálními odbornými dovednostmi nebo použít experty¹, provádět přísnější dohled nebo vybírat další auditorské postupy s menší předvídatelností. Auditor může také v rámci své reakce měnit charakter, časový rámec a rozsah auditorských postupů, například provádět testy věcné správnosti na konci účetního období, nikoli v jeho průběhu.

¹ Pověření konkrétních pracovníků prováděním určité zakázky odráží to, jak auditor na základě své znalosti dané účetní jednotky hodnotí související rizika.

5. Na hodnocení rizika významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce má vliv také auditorova znalost kontrolního prostředí dané účetní jednotky. Efektivní kontrolní prostředí dává auditorovi větší důvěru v interní kontroly dané účetní jednotky a důkazní informace jí vytvořené, a umožňuje mu tak např. provádět některé auditorské postupy již v průběhu účetního období, nikoli na jeho konci. Pokud existují nedostatky v kontrolním prostředí, auditor obvykle provádí více auditorských postupů na konci účetního období, a nikoli v jeho průběhu, sbírá více důkazních informací prostřednictvím testů věcné správnosti, mění charakter auditorských postupů s cílem získat průkaznější důkazní informace nebo zvyšuje počet lokalit, které jsou předmětem auditu.
6. Tyto faktory mají zásadní vliv na auditorův celkový přístup, tedy na to, zda bude klást důraz na testy věcné správnosti (přístup založený na testech věcné správnosti) nebo zda bude používat jak testy spolehlivosti, tak testy věcné správnosti (kombinovaný přístup).

Auditorské postupy prováděné v reakci na riziko významné nesprávnosti tvrzení

7. **Auditor je povinen navrhnout a provést další auditorské postupy, které budou svým charakterem, časovým rámcem a rozsahem reagovat na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti tvrzení.** Smyslem těchto opatření je, aby mezi charakterem, časovým rámcem a rozsahem dalších auditorských postupů a vyhodnocenými riziky existovala jasná vazba. Při navrhování dalších auditorských postupů auditor zvažuje následující skutečnosti:

- Významnost rizika.
- Pravděpodobnost, že se významná nesprávnost vyskytne.
- Rysy dané třídy transakcí, zůstatku účtu nebo údajů zveřejněných v účetní závěrce.
- Charakter konkrétních kontrol, které daná účetní jednotka používá, a především, zda se jedná o manuální, nebo automatizované kontroly.
- Zda auditor očekává, že získá důkazní informace, které mu umožní stanovit, zda kontroly dané účetní jednotky jsou při prevenci, identifikaci a nápravě významných nesprávností efektivní.

Při reagování na vyhodnocená rizika hraje nejdůležitější roli charakter auditorských postupů.

8. Auditorovo posouzení vyhodnocených rizik souvisejících s tvrzeními slouží jako základ pro výběr vhodné auditorské metodiky pro návrh a provádění dalších auditorských postupů. V některých případech může auditor stanovit, že efektivní reakce na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti u určitého konkrétního tvrzení lze dosáhnout pouze provedením testů spolehlivosti. V jiných případech může auditor určit, že u daných tvrzení je vhodné provádět pouze testy věcné správnosti, a tudíž při vyhodnocování souvisejícího rizika vyloučí vliv interních kontrol. Důvodem může být fakt, že auditorské postupy zaměřující se na vyhodnocení rizik neidentifikovaly žádné účinné kontroly relevantní pro daná tvrzení nebo že testování provozní účinnosti kontrol by bylo neefektivní. Auditor se nicméně musí ujistit o tom, že pokud dané tvrzení podrobí pouze testům věcné správnosti, bude to dostatečné pro snížení rizika významné nesprávnosti na přijatelně nízkou úroveň. Auditor patrně často dojde k závěru, že efektivní je kombinace testů provozní účinnosti kontrol (testy spolehlivosti) s testy věcné správnosti. Bez ohledu na zvolený přístup auditor v souladu s odstavcem 49 navrhne a provede testy věcné správnosti pro všechny důležité třídy transakcí, zůstatky účtů a informace zveřejněné v účetní závěrce.

- U velmi malých podniků mohou být kontrolní aktivity, které auditor může identifikovat, jen velice omezené. Z tohoto důvodu je pravděpodobné, že další auditorské postupy budou mít především charakter testů věcné správnosti. V takovém případě auditor nad rámec záležitostí popsaných výše v odstavci 8 posoudí také to, zda lze při absenci interních kontrol získat dostatečné a vhodné důkazní informace.

Posouzení charakteru, časového rámce a rozsahu dalších auditorských postupů

Charakter

- Charakter dalších auditorských postupů je dán jejich účelem (testy spolehlivosti nebo testy věcné správnosti) a jejich typem, tj. inspekce, pozorování, dotazování, konfirmace, přepočítání, opětovné provedení nebo analytické postupy. Některé auditorské postupy jsou pro určitá tvrzení vhodnější, jiné méně. Například pokud jde o výnosy, testy spolehlivosti budou nejvhodnější u vyhodnocení rizika nesprávnosti tvrzení týkajícího se neúplnosti, zatímco testy věcné správnosti budou nejvhodnější pro vyhodnocení rizika nesprávnosti tvrzení týkajícího se výskytu.
- Výběr příslušných auditorských postupů závisí na vyhodnocení rizika. Čím vyšší je podle auditorova hodnocení dané riziko, tím spolehlivější a relevantnější musí být důkazní informace, jež se auditor snaží prostřednictvím testů věcné správnosti získat. To může mít vliv jak na typy prováděných auditorských postupů, tak na jejich kombinace. Auditor si může například kromě inspekce příslušného dokumentu u třetí strany ověřit podmínky uzavřené smlouvy.
- Při určování auditorských postupů, které budou provedeny, zvažuje auditor důvody, které u jednotlivých tříd transakcí, zůstatků účtů a informací zveřejněných v účetní závěrce vedly k vyhodnocení rizika významné nesprávnosti tvrzení. V rámci toho posuzuje jednak konkrétní znaky jednotlivých tříd transakcí, zůstatků účtů nebo informací zveřejněných v účetní závěrce (tj. přirozené riziko), jednak to, zda jeho posouzení rizik bere v úvahu interní kontroly dané účetní jednotky (tj. kontrolní riziko). Např. jestliže se auditor domnívá, že existuje nižší riziko výskytu významné nesprávnosti, jen na základě znaků dané třídy transakcí, bez ohledu na související kontroly, může rozhodnout, že pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací budou stačit pouze analytické testy věcné správnosti. Pokud však auditor předpokládá nižší riziko uvedení významné nesprávnosti proto, že daná účetní jednotka má efektivní interní kontroly, a hodlá při navrhování testů věcné správnosti spoléhat na efektivní fungování těchto kontrol, potom provede testy spolehlivosti, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti interních kontrol. Příkladem může být třída transakcí, které mají poměrně jednotný a jednoduchý charakter, daná účetní jednotka je rutinně zpracovává a jsou kontrolovány jejím informačním systémem.
- Auditor je povinen získat důkazní informace o správnosti a úplnosti údajů generovaných informačním systémem dané účetní jednotky, pokud se tyto údaje používají pro provádění auditorských postupů. Např. pokud auditor při provádění auditorských postupů, jako jsou analytické testy věcné správnosti nebo testy spolehlivosti, používá nefinanční informace nebo rozpočtová data generovaná informačním systémem dané účetní jednotky, získá důkazní informace o správnosti a úplnosti těchto informací.

Podrobnější návod je uveden v ISA č. 500, „Důkazní informace“, odstavec 11.

Časový rámeček

14. Časový rámeček zahrnuje termíny, kdy jsou auditorské postupy prováděny, nebo období či datum, jehož se důkazní informace týkají.
15. Auditor může provádět testy spolehlivosti nebo testy věcné správnosti v průběhu účetního období nebo na jeho konci. Čím je vyšší riziko významné nesprávnosti, tím je pravděpodobnější, že se auditor rozhodne, že je efektivnější provádět testy věcné správnosti blíže ke konci účetního období nebo přímo na jeho konci, než v jeho průběhu, nebo provádět auditorské postupy bez ohlášení či v neočekávaných termínech (např. provádět auditorské postupy ve vybraných lokalitách bez ohlášení). Na druhé straně provádění auditorských postupů před koncem účetního období může auditorovi pomoci identifikovat významné záležitosti již v raných fázích auditu a následně je vyřešit ve spolupráci s vedením nebo vyvinout efektivní auditorskou metodiku pro jejich vyřešení. Jestliže auditor provede testy spolehlivosti nebo testy věcné správnosti před koncem účetního období, posoudí nutnost získat další důkazní informace za zbývající část účetního období (viz odstavce 37-38 a 56-61).
16. Při rozhodování o tom, kdy bude auditorské postupy provádět, auditor zvažuje následující skutečnosti:
 - Kontrolní prostředí.
 - Kdy budou příslušné informace k dispozici (např. elektronické soubory mohou být následně přepsány, postupy, které jsou předmětem auditu, mohou probíhat pouze v určité době).
 - Charakter rizika (např. pokud existuje riziko záměrného nadhodnocení tržeb následným zaúčtováním falešných prodejních smluv tak, aby účetní jednotka dosáhla očekávaných výnosů, auditor se může rozhodnout prověřit smlouvy k poslednímu dni účetního období).
 - Období nebo datum, k němuž se důkazní informace vztahují.
17. Některé auditorské postupy je možné provádět pouze na konci účetního období, resp. až po jeho skončení. To se týká např. odsouhlasení účetní závěrky s účetními záznamy nebo prověřování úprav provedených během sestavování účetní závěrky. Jestliže existuje riziko, že účetní jednotka uzavřela nelegální prodejní smlouvy nebo že transakce nebyly na konci účetního období dokončeny, provede auditor postupy reagující na toto konkrétní riziko. Např. pokud jsou transakce jednotlivě významné nebo pokud by chyba v časovém rozlišení vedla k významné nesprávnosti, auditor obvykle prověřuje transakce až na konci účetního období.

Rozsah

18. Rozsah je dán objemem určitého auditorského postupu, který bude proveden, např. velikostí vzorku nebo počtem pozorování kontrolní činnosti. Rozsah auditorských postupů závisí na posouzení auditora, který zváží významnost, vyhodnocené riziko a míru, kterou chce získat. Auditor obvykle zvyšuje rozsah auditorských postupů spolu s tím, jak se zvyšuje riziko významné nesprávnosti. Avšak zvýšení rozsahu auditorských postupů bude efektivní pouze v případě, že byl pro dané konkrétní riziko zvolen správný postup. Nejdůležitějším rozhodnutím je proto správně zvolit charakter auditorského postupu.

19. Elektronické transakce a elektronickou účetní evidenci je možné díky počítačovým auditorským technikám testovat zevrubněji. Tyto techniky lze používat pro výběr vzorku transakcí z elektronické evidence, ke třídění transakcí s určitými rysy nebo k testování celého souboru místo pouhého vzorku.
20. K relevantním závěrům je obvykle možné dojít i na základě analýzy vybraných vzorků. Avšak jestliže je vzorek vybraný z celkového souboru příliš malý, jestliže nebyla zvolena metodika vhodná pro realizaci daných auditorských cílů nebo pokud nejsou správně ošetřeny výjimky, bude existovat nepřijatelné riziko, že závěry, k nimž auditor na základě daného vzorku došel, se budou lišit od závěrů, k nimž by býval došel, pokud by stejnými auditorskými postupy analyzoval celý soubor. Výběr vzorků upravuje ISA č. 530, „Výběr vzorků a další výběrové testy“.
21. Jak je uvedeno výše, tento standard považuje kombinace různých auditorských postupů za variantu charakteru testů. Avšak auditor při kombinování různých auditorských postupů zváží adekvátnost rozsahu testování.

Testy spolehlivosti

22. Auditor provádí testy spolehlivosti v případě, že při vyhodnocování rizik předpokládá, že interní kontroly dané účetní jednotky efektivně fungují, nebo pokud testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují o tvrzeních dostatečné a vhodné důkazní informace.
23. **Pokud auditor při vyhodnocování rizika významné nesprávnosti tvrzení předpokládá, že interní kontroly dané účetní jednotky fungují efektivně, musí provést testy spolehlivosti, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že tyto kontroly během účetního období, které je předmětem auditu, efektivně fungovaly.** Bližší údaje o používání důkazních informací týkajících se provozní účinnosti interních kontrol získaných během předchozích auditů viz níže odstavce 39-44.
24. Auditorovo posouzení rizika významné nesprávnosti tvrzení může zahrnovat předpoklad, že interní kontroly dané účetní jednotky fungují efektivně. V takovém případě auditor provede testy spolehlivosti, aby získal důkazní informace o jejich provozní účinnosti. Testy provozní účinnosti interních kontrol (testy spolehlivosti) se provádějí pouze u těch kontrol, které jsou podle názoru auditora vhodně navrženy tak, aby předcházely významné nesprávnosti tvrzení, aby tuto nesprávnost identifikovaly a opravovaly. Identifikací kontrol, které pravděpodobně přispějí k prevenci, identifikaci a nápravě významné nesprávnosti u třídy transakcí, zůstatku účtu nebo u informace zveřejněné v účetní závěrce, se zabývají odstavce 104-106, ISA č. 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“.
25. **Jestliže auditor v souladu s odstavcem 115, ISA č. 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ dojde k závěru, že není možné ani prakticky proveditelné snížit riziko významné nesprávnosti tvrzení na přijatelně nízkou úroveň, pokud jsou důkazní informace získávány pouze prostřednictvím testů věcné správnosti, musí provést příslušné testy spolehlivosti, aby získal důkazní informace o provozní efektivnosti příslušných kontrol.** Jak je uvedeno v odstavci 115, ISA č. 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, auditor může např. považovat za nemožné navrhnout efektivní testy věcné správnosti, které by samy o sobě poskytovaly dostatečné a vhodné důkazní informace o tvrzeních, jestliže

daná účetní jednotka využívá pro svou podnikatelskou činnost výpočetní techniku a veškerá dokumentace je vytvářena a vedena výhradně prostřednictvím informačního systému.

26. Testování provozní účinnosti kontrol není totožné se získáváním důkazních informací o tom, že tyto kontroly byly zavedeny. Při získávání důkazních informací o tom, zda byly příslušné kontroly zavedeny, auditor prostřednictvím postupů vyhodnocování rizik určuje, zda příslušné kontroly existují a zda je daná účetní jednotka používá. Při provádění testů provozní účinnosti kontrol (testů spolehlivosti) auditor získává důkazní informace o tom, že tyto kontroly účinně fungují. To zahrnuje i získávání důkazních informací o používání kontrol během účetního období, které je předmětem auditu, o konzistentnosti, s níž byly tyto kontroly uplatňovány, a o tom, kým a jakými prostředky byly uplatňovány. Jestliže byly během auditovaného účetního období použity významně odlišné kontroly, bude je auditor posuzovat samostatně. Auditor může dojít k závěru, že bude efektivní prověřit provozní účinnost kontrol a současně posoudit jejich strukturu a získat důkazní informace o jejich implementaci.
26. I když některé postupy zaměřující se na vyhodnocení rizik, které auditor provádí s cílem posoudit strukturu interních kontrol a určit, zda byly zavedeny, nemusí být navrženy přímo jako testy spolehlivosti, mohou nicméně poskytovat důkazní informace o provozní účinnosti interních kontrol, a mohou tudíž jako testy spolehlivosti sloužit. Auditor se může dotazovat na to, jak vedení účetní jednotky používá rozpočet, prověřovat porovnání měsíčního rozpočtu se skutečnými náklady a kontrolovat zprávy týkající se vyšetřování odchylek mezi rozpočtovými a skutečnými částkami. Tyto auditorské postupy poskytují auditorovi informace o rozpočtových zásadách dané účetní jednotky a o tom, zda byly tyto zásady skutečně zavedeny, a případně také důkazní informace o efektivnosti fungování rozpočtových zásad při předcházení či identifikaci významné nesprávnosti týkající se klasifikace výdajů. V těchto případech auditor posoudí, zda důkazní informace získané prostřednictvím těchto auditorských postupů jsou dostatečné.

Charakter testů spolehlivosti

28. Auditor zvolí takové auditorské postupy, aby získal jistotu o provozní účinnosti interních kontrol. Čím je plánovaná míra jistoty vyšší, tím spolehlivější důkazní informace musí auditor získat. V případech, kdy auditor zvolí metodu založenou primárně na testech spolehlivosti, především v souvislosti s riziky, u nichž není možné nebo prakticky proveditelné získat dostatečné a vhodné důkazní informace pouze na základě testů věcné správnosti, provádí obvykle testy spolehlivosti, aby získal vyšší míru jistoty o provozní účinnosti kontrol.
29. **Auditor provede další auditorské postupy v kombinaci s dotazováním, aby prověřil provozní účinnost interních kontrol.** Tyto prověrky provozní účinnosti interních kontrol se sice liší od testů zaměřujících se na analýzu struktury interních kontrol a na ověřování jejich existence, nicméně obvykle zahrnují stejné typy auditorských postupů, které se používají i pro posouzení struktury a existence interních kontrol, a mohou také zahrnovat opakované použití kontroly auditorem. Protože dotazování samo o sobě není dostatečné, použije auditor kombinaci auditorských postupů, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti interních kontrol. Kontroly, které jsou testovány dotazováním kombinovaným s inspekcí nebo opakovaným provedením kontroly, obvykle poskytují vyšší míru jistoty než kontroly, u nichž důkazní informace byly získány pouze na základě dotazování a pozorování. Při ověřování provozní účinnosti kontrol v oblasti peněžních příjmů může auditor dotazování a pozorování

použit např. u postupů, které daná účetní jednotka používá pro otevírání pošty a zpracovávání peněžních příjmů. Protože pozorování je relevantní pouze v okamžiku, kdy se provádí, auditor je obvykle doplňuje o dotazy na pracovníky dané účetní jednotky, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, a může také prověřovat dokumentaci o fungování kontrol během účetního období.

30. Typ auditorského postupu, který je nutné použít pro získání důkazních informací o tom, zda interní kontrola během účetního období, které je předmětem auditu, fungovala efektivně, je ovlivněn charakterem dané interní kontroly. U některých kontrol se provozní účinnost prokazuje na základě dokumentace. V těchto případech se auditor může rozhodnout prověřit dokumentaci, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol. U jiných kontrol však dokumentace nemusí být dostupná nebo relevantní. Dokumentace nemusí existovat např. pro některé oblasti kontrolního prostředí, jako je přidělení pravomocí nebo odpovědnosti, nebo pro některé typy kontrolní činnosti, jako jsou kontroly prováděné počítačem. V těchto případech lze důkazní informace o provozní účinnosti interních kontrol získat prostřednictvím dotazování v kombinaci s jinými auditorskými postupy, jako je pozorování nebo používání počítačových auditorských technik.
31. Při navrhování testů spolehlivosti auditor zváží potřebu získat důkazní informace prokazující účinné fungování interních kontrol přímo souvisejících s tvrzeními i jiných, nepřímých kontrol, na nichž přímé kontroly závisí. Auditor např. může identifikovat prověrku zprávy o výjimkách týkajících se prodejů nad rámec úvěrového limitu schváleného pro daného zákazníka, která bude sloužit jako přímá kontrola tvrzení. Auditor posoudí účinnost prověrky této zprávy i kontrol týkajících se správnosti informací v ní uvedených (např. všeobecné kontroly v oblasti informačních technologií).
32. Jedná-li se o automatizovanou kontrolu, pak díky tomu, že počítačové zpracování je svou podstatou konzistentní, důkazní informace o existenci této kontroly, posuzované spolu s důkazními informacemi získanými o provozní účinnosti všeobecných kontrol používaných danou účetní jednotkou (především kontrol týkajících se změn) budou poskytovat dostatečné důkazní informace o provozní účinnosti této kontroly během příslušného účetního období.
33. Při reagování na vyhodnocená rizika může auditor zvolit test spolehlivosti, který bude prováděn současně s detailními testy téže transakce. Cílem testů spolehlivosti je posoudit, zda určitá kontrola efektivně funguje. Cílem detailních testů je identifikovat významné nesprávnosti u tvrzení. I když se tyto cíle liší, obou lze dosáhnout současně prováděním testu spolehlivosti a detailního testu téže transakce, kterému se také říká dvojúčelový test. Auditor může např. prověřit fakturu, aby zjistil, zda byla schválena, a aby získal věcné důkazní informace o dané transakci. Aby auditor dosáhl obou cílů, musí pečlivě zvážit návrh i hodnocení těchto testů.
34. I když testy věcné správnosti nezjistí žádnou nesprávnost, není to ještě důkazní informace, že kontroly ověřující dané tvrzení jsou skutečně efektivní. Avšak nesprávnosti, které auditor zjistí při provádění testů věcné správnosti, zohlední i při posuzování provozní účinnosti souvisejících kontrol. Významná nesprávnost, kterou zjistily auditorské postupy, ale nikoliv daná účetní jednotka, je obvykle signálem, že v interních kontrolách jsou významné nedostatky. O této skutečnosti auditor uvědomí vedení účetní jednotky a další subjekty zodpovídající za její řízení.

Časový rámec testů spolehlivosti

35. Časový rámec testů spolehlivosti závisí na cílech auditora a určuje období, po které budou kontroly, jež byly předmětem testování, spolehlivé. Jestliže auditor testuje kontroly k určitému datu, získá důkazní informace pouze o tom, že kontroly fungovaly efektivně k danému datu. Avšak pokud auditor testuje kontroly během celého účetního období, získá důkazní informace o efektivnosti fungování interních kontrol během celého tohoto období.
36. Důkazní informace vztahující se k určitému okamžiku mohou být pro auditorovy účely dostatečné např. tehdy, když auditor testuje kontroly, které daná účetní jednotka používá pro inventarizaci zásob na konci účetního období. Pokud však auditor potřebuje získat důkazní informace o efektivnosti určité interní kontroly během celého účetního období, mohou být důkazní informace vztahující se pouze k určitému datu nedostatečné a auditor musí tyto testy doplnit dalšími testy spolehlivosti, na jejichž základě lze získat důkazní informace o efektivním fungování interních kontrol během celého účetního období, které je předmětem auditu. Tyto dodatečné testy mohou zahrnovat testy, jejichž prostřednictvím účetní jednotka monitoruje interní kontroly.
37. **Jestliže auditor získá důkazní informace o provozní účinnosti interních kontrol během mezitímního účetního období, musí stanovit, jaké další důkazní informace je nutné získat za zbývající období.** Auditor při tom zohlední důležitost vyhodnocených rizik významné nesprávnosti tvrzení, dále kontroly, jež byly v mezitímním období testovány, do jaké míry byly získány důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol, délku zbývajícího období, do jaké míry auditor hodlá na základě spolehlivosti těchto kontrol omezit další testy věcné správnosti, a kontrolní prostředí. Auditor získá důkazní informace o charakteru a rozsahu všech důležitých změn v interních kontrolách, včetně změn v informačním systému, procesech a personálním obsazení, k nimž došlo po skončení mezitímního období.
38. Další důkazní informace je možné získat např. širším testováním provozní účinnosti kontrol během zbývajícího období nebo testováním postupů, jež daná účetní jednotka používá pro monitorování interních kontrol.
39. **Jestliže auditor hodlá využít důkazní informace o provozní účinnosti interních kontrol získané během předchozích auditů, musí získat také důkazní informace o tom, zda od skončení předchozích auditů nedošlo ke změnám těchto kontrol. Auditor získá důkazní informace o tom, zda tyto změny proběhly, tak, že provede dotazování v kombinaci s pozorováním nebo inspekci, jejichž prostřednictvím si potvrdí své dosavadní znalosti o těchto kontrolách.** V odstavci 23 ISA č. 500 „Důkazní informace“ se uvádí, že pokud auditor hodlá v běžném účetním období využívat důkazní informace získané během období předchozích, provede auditorské postupy, jimiž si ověří, že tyto důkazní informace i nadále platí. Auditor například při provádění auditu v předchozím účetní období zjistil, že určitá automatizovaná kontrola v dané účetní jednotce funguje správně. Např. prostřednictvím dotazů na vedení nebo prostřednictvím inspekce účetních knih získá důkazní informace o tom, zda u této automatizované kontroly nedošlo ke změnám, které by měly vliv na její efektivní fungování. Na posouzení důkazních informací o těchto změnách bude záviset širší nebo naopak menší rozsah důkazních informací, které bude nutné o provozní účinnosti interních kontrol získat v běžném účetním období.
40. **Pokud se auditor hodlá spoléhat na kontroly, u nichž od posledního testování došlo ke změně, musí ověřit jejich provozní účinnost během stávajícího auditu.** Tyto změny mohou mít vliv na platnost důkazních informací získaných v předchozích

účetních obdobích, a to do té míry, že tyto důkazní informace již nebudou spolehlivé. Například změny v systému, díky nimž účetní jednotka získává ze systému novou zprávu, pravděpodobně nebudou mít vliv na platnost důkazních informací získaných v předchozím účetním období. Naproti tomu změna, která umožňuje data shromažďovat nebo kalkulovat jiným způsobem, tento vliv mít bude.

41. **Pokud se auditor hodlá spoléhat na kontroly, u nichž od posledního testování ke změně nedošlo, musí ověřit jejich provozní účinnost alespoň během každého třetího auditu.** Jak je uvedeno v odstavcích 40 a 44, auditor se nemůže spoléhat na důkazní informace o provozní účinnosti interních kontrol získané během předchozích auditů, jestliže u těchto kontrol došlo od jejich posledního testování ke změně nebo pokud se jedná o kontroly, které snižují významné riziko. Rozhodnutí auditora o tom, zda se bude spoléhat na důkazní informace získané během předchozích auditů i u jiných kontrol, závisí na jeho odborném posouzení. Také doba mezi opakovaným testováním těchto kontrol závisí na odborném posouzení auditora, nesmí však být delší než dva roky.
42. Při posuzování toho, zda je vhodné používat důkazní informace o provozní účinnosti interních kontrol získané během předchozích auditů, a pokud ano, jak dlouhá doba může uplynout mezi opakovaným testováním těchto kontrol, auditor zváží následující skutečnosti:
 - Účinnost dalších složek vnitřního kontrolního systému, včetně kontrolního prostředí, způsobů monitorování kontrol, které daná účetní jednotka používá, a jejího procesu posuzování rizik.
 - Rizika vyplývající z povahy interních kontrol, včetně toho, zda se jedná o manuální nebo automatizované kontroly (bližší informace o rizicích vyplývajících z manuálních a automatizovaných kontrolních prvků viz ISA č. 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, odstavce 57-63).
 - Účinnost všeobecných kontrol v oblasti informačních technologií.
 - Účinnost kontroly a jak ji účetní jednotka používá, včetně charakteru a rozsahu odchylek oproti testům provozní účinnosti provedeným během předchozích auditů.
 - Zda skutečnost, že u určité kontroly ke změně nedošlo, představuje vzhledem k měnícím se podmínkám riziko.
 - Riziko významné nesprávnosti a do jaké míry je možné na danou kontrolu spoléhat.

Obecně platí, že čím je vyšší riziko významné nesprávnosti nebo čím více auditor na interní kontroly spoléhá, tím kratší bude pravděpodobně období mezi testováním kontrol. Faktory, které obvykle zkracují období mezi opakovaným testováním kontrol nebo v jejichž důsledku není možné se na důkazní informace získané během předchozích auditů vůbec spoléhat, jsou:

- Nedostatečné kontrolní prostředí.
- Nedostatečné monitorování kontrol.
- Významný podíl manuálních prvků u daných kontrol.
- Personální změny, které významně ovlivňují používání kontrol.
- Měnící se podmínky, z nichž vyplývá nutnost změnit i kontroly.
- Nedostatečné všeobecné kontroly v oblasti informačních technologií.

43. **Pokud existuje celá řada kontrol, u nichž se auditor rozhodne použít důkazní informace získané během předchozích auditů, provozní účinnost některých z těchto kontrol je nutné ověřovat při každém auditu.** Smyslem tohoto požadavku je vyloučit možnost, že auditor uplatní postup definovaný v odstavci 41 na všechny kontroly, na které se rozhodne spoléhat, ověří tyto kontroly během jednoho auditu a během dvou následujících auditů je testovat již nebude. Tyto testy kromě důkazních informací o provozní účinnosti kontrol, které jsou jejich předmětem v běžném účetním období, poskytují také důkazní informace o průběžné účinnosti kontrolního prostředí, čímž auditorovi usnadňují rozhodnutí, zda se může spoléhat na důkazní informace získané během předchozích auditů. Pokud se tedy auditor v souladu s odstavci 39-42 rozhodne, že je vhodné využít důkazní informace získané během předchozích auditů u většího počtu kontrol, otestuje během každého auditu dostatečný počet kontrol z celkového souboru, přičemž každá kontrola musí být testována minimálně každý třetí audit.
44. **Pokud auditor v souladu s odstavcem 108 ISA č. 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ dojde k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti tvrzení je značné, a pokud se hodlá spoléhat na provozní účinnost interních kontrol, jejichž cílem je toto významné riziko omezit, musí získat důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol, a to na základě testů spolehlivosti provedených v běžném účetním období.** Čím je vyšší riziko významné nesprávnosti, tím více důkazních informací o tom, že příslušné interní kontroly fungují efektivně, musí auditor získat. I když tedy auditor při navrhování testů spolehlivosti, jejichž cílem je zmírnit významné riziko, často zohledňuje informace získané během předchozích auditů, nebude se spoléhat na důkazní informace získané během předchozích auditů o provozní účinnosti těchto kontrol v souvislosti s významným rizikem, ale musí získat důkazní informace o jejich provozní účinnosti týkající se tohoto rizika za běžné období.

Rozsah testů spolehlivosti

45. Auditor navrhne testy spolehlivosti tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že tyto kontroly efektivně fungovaly během celého období, po které na ně spoléhá. Při stanovení rozsahu testů spolehlivosti auditor zvažuje následující skutečnosti:
- Četnost, s níž daná účetní jednotka kontrolu během účetního období provádí.
 - Období, po které auditor během auditu na provozní účinnost dané kontroly spoléhá.
 - Platnost a spolehlivost důkazních informací, jež mají doložit, že daná kontrola předchází významné nesprávnosti tvrzení, že ji identifikuje a napravuje.
 - Do jaké míry jsou důkazní informace získány z testů spolehlivosti, jejichž předmětem jsou jiné kontroly související s daným tvrzením.
 - Do jaké míry se auditor při posuzování rizika hodlá spoléhat na provozní účinnost kontroly (a tím - na základě spoléhání se na tuto kontrolu - omezit testy věcné správnosti).
 - Předpokládaná odchylka od kontroly.
46. Čím více auditor spoléhá při posuzování rizik na provozní účinnost interních kontrol, tím větší musí být rozsah testů spolehlivosti, které provádí. Čím větší je počet očekávaných odchylek od dané kontroly, tím větší rozsah testů spolehlivosti auditor provádí. Auditor nicméně zváží, zda počet očekávaných odchylek nenaznačuje, že kontrola není

dostatečná na to, aby snížila riziko významné nesprávnosti tvrzení na úroveň vyhodnocenou auditorem. Pokud auditor předpokládá, že počet očekávaných odchylek bude příliš vysoký, může dojít k závěru, že pro dané tvrzení nejsou testy spolehlivosti účinné.

47. Auditor se může rozhodnout nezvětšovat rozsah testování automatizovaných kontrol, protože zpracování údajů prostřednictvím informačních technologií je svou podstatou konzistentní. Automatizovaná kontrola funguje konzistentně, dokud nedojde ke změně programu (včetně tabulek, souborů nebo dalších trvalých dat programem užívaných). Jakmile auditor rozhodne, že automatizované kontroly fungují správně (k čemuž může dojít v okamžiku zavedení kontroly nebo k některému pozdějšímu datu), zváží provedení dalších testů, jejichž prostřednictvím bude ověřováno, že kontrola i nadále efektivně funguje. Tyto testy zahrnují např. ověření toho, že změny programu není možné provádět bez příslušných kontrol, že se pro zpracování transakcí používá autorizovaná verze programu a že také ostatní relevantní všeobecné kontroly jsou účinné. Součástí těchto testů může být i určení toho, že změny programů provedeny nebyly, což se může stát v případě, že účetní jednotka používá softwarové aplikace, aniž by je modifikovala nebo udržovala. Auditor může například prověřit záznam o správě zabezpečení informačních technologií, aby získal důkazní informace o tom, že se během daného účetního období neuskutečnil žádný neautorizovaný přístup.

Testy věcné správnosti

48. Cílem testů věcné správnosti je zjistit významné nesprávnosti týkající se tvrzení. Tyto testy zahrnují detailní testy jednotlivých tříd transakcí, zůstatků účtu a informací uvedených v účetní závěrce a analytické postupy. Auditor naplánuje a provede testy věcné správnosti tak, aby správně reagoval na související riziko významné nesprávnosti.
49. **Auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u jednotlivých tříd transakcí, zůstatků účtu a informací uvedených v účetní závěrce, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti.** Tento požadavek je dán tím, že auditorovo vyhodnocení rizika je založeno na jeho posouzení a nemusí být natolik přesné, aby identifikovalo všechna rizika významné nesprávnosti. Navíc existují přirozená omezení interních kontrol, včetně toho, že je vedení může potlačit. Z toho vyplývá, že i když auditor může dojít k závěru, že ke snížení rizika významné nesprávnosti na přijatelně nízkou úroveň by u daného tvrzení týkajícího se třídy transakcí, zůstatku účtu nebo informací zveřejněných v účetní závěrce stačilo pouze provedení testů spolehlivosti (viz odstavec 8), vždy provede testy věcné správnosti pro každou významnou třídu transakcí, zůstatek účtu nebo informaci zveřejněnou v účetní závěrce.
50. **Testy věcné správnosti prováděné auditorem musí zahrnovat následující auditorské postupy týkající se procesu zpracování účetní závěrky:**
- **Odsouhlasení účetních výkazů s podkladovými účetními záznamy.**
 - **Prověření významných zápisů v účetním deníku a dalších úprav provedených během sestavování účetní závěrky.**

Povaha a rozsah prověřování zápisů v účetním deníku a dalších úprav závisí na charakteru a složitosti finančního výkaznictví dané účetní jednotky a na souvisejícím riziku významné nesprávnosti.

51. **Jestliže auditor v souladu s odstavcem 108 ISA č. 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné nesprávnosti tvrzení je významné, provede testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko.** Například jestliže auditor zjistí, že vedení má problémy se splněním plánovaných výnosů, může existovat riziko, že vedení nadhodnotí tržby nesprávným zaúčtováním výnosů plynoucích z prodejních smluv, v souladu s jejichž podmínkami není zaúčtování výnosů možné, nebo fakturováním tržeb ještě před odesláním zboží. Za těchto podmínek může auditor použít například externí konfirmace, jejichž prostřednictvím si potvrdí nejen dosud neuhrazené částky, ale také detaily prodejních smluv, včetně data, nároků na vrácení zboží a dodacích podmínek. Auditor může navíc považovat za efektivní doplnit tyto externí konfirmace dotazy na nefinanční pracovníky účetní jednotky ohledně případných změn prodejních smluv a dodacích podmínek.
52. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti, budou auditorské postupy zaměřující se na řešení těchto významných rizik zahrnovat pouze detailní testy nebo kombinaci detailních testů a analytických (postupů) testů věcné správnosti. Při navrhování povahy, časového rámce a rozsahu testů věcné správnosti pro významná rizika se auditor řídí návodem v odstavcích 53-64. Aby bylo možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace, jsou testy věcné správnosti týkající se významných rizik často navrženy tak, aby byly důkazní informace vysoce spolehlivé.

Charakter testů věcné správnosti

53. Analytické (postupy) testy věcné správnosti jsou obecně vhodnější pro velké objemy transakcí, které mají většinou předvídatelný vývoj. Detailní testy jsou obvykle vhodnější pro získávání důkazních informací o tvrzeních týkajících se zůstatků účtů, včetně jejich existence a ocenění. V některých případech se auditor může rozhodnout, že pro snížení rizika významné nesprávnosti na přijatelně nízkou úroveň stačí, pokud budou provedeny pouze analytické (postupy) testy věcné správnosti. Auditor se například může rozhodnout, že provedení analytických (postupů) testů věcné správnosti bude dostatečnou reakcí na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti u třídy transakcí, jestliže je jeho hodnocení rizika podepřeno důkazními informacemi získanými prostřednictvím testů provozní účinnosti kontrol (testů spolehlivosti). V jiných případech může auditor stanovit, že jako reakce na vyhodnocená rizika jsou vhodné pouze detailní testy nebo kombinace analytických (postupů) testů věcné správnosti a detailních testů.
54. Auditor navrhne detailní testy reagující na vyhodnocené riziko tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní dosáhnout u tvrzení plánovaný stupeň jistoty. Při navrhování testů věcné správnosti zaměřujících se na tvrzení, jež se týká existence nebo výskytu, auditor vybere některé z položek, které jsou součástí zůstatku uvedeného v účetních výkazech, a získá relevantní důkazní informace. Naproti tomu při navrhování auditorských postupů, jejichž prostřednictvím bude auditor ověřovat tvrzení týkající se úplnosti, si vybere určitou položku, která by podle důkazních informací měla být do zůstatku uvedeného v účetním výkazu zahrnuta, a ověří, zda je tomu skutečně tak. Auditor tak např. může prověřit následné výdaje, aby zjistil, zda nebyly nějaké náklady vyloučeny z účtu závazků.

55. V souvislosti s návrhem analytických (postupů) testů věcné správnosti auditor zvažuje následující skutečnosti:

- Vhodnost používání analytických (postupů) testů věcné správnosti pro daná tvrzení.
- Spolehlivost interních i externích údajů, na jejichž základě byla stanovena očekávání týkající se zaúčtovaných částek nebo procentuálních hodnot.
- Zda jsou očekávání dostatečně přesná, aby bylo možné identifikovat významné nesprávnosti s požadovanou mírou jistoty.
- Výši případného rozdílu mezi zaúčtovanými částkami a očekávanými hodnotami, který je akceptovatelný.

Auditor zváží nutnost prověřit kontroly, které daná účetní jednotka používá pro zpracování informací používaných auditorem při analytických (postupech) testech věcné správnosti. Jestliže jsou tyto kontroly efektivní, auditor získá větší důvěru ve spolehlivost informací, a tudíž i ve výsledky analytických postupů. Nebo může auditor posoudit, zda byly tyto informace předmětem auditorského testování v běžném nebo předchozím období. Při výběru auditorských postupů, které budou použity pro ověřování informací, na nichž jsou založena očekávání týkající se analytických (postupů) testů věcné správnosti, se auditor řídí ustanoveními odstavce 11 ISA č. 500 „Důkazní informace“.

Časový rámec testů věcné správnosti

56. **Jestliže auditor provádí testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, musí provést další testy věcné správnosti nebo testy věcné správnosti v kombinaci s testy spolehlivosti za zbývající období, na jejichž základě bude moci formulovat své závěry pro celé účetní období.**

57. V některých případech je možné provádět testy věcné správnosti k mezitímnímu datu. Zvyšuje se tím však riziko, že na konci účetního období budou existovat nesprávnosti, které auditor neodhalí. Toto riziko je tím vyšší, čím je zbývající období delší. Při posuzování toho, zda provádět testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, auditor zváží mimo jiné následující faktory:

- Kontrolní prostředí a další relevantní kontroly.
- Dostupnost informací k pozdějšímu datu, které jsou nutné pro provádění auditorských postupů.
- Cíl testu věcné správnosti.
- Vyhodnocené riziko významné nesprávnosti.
- Charakter třídy transakcí, zůstatku účtu a souvisejících tvrzení.
- Schopnost auditora provádět vhodné testy věcné správnosti nebo testy věcné správnosti v kombinaci s testy spolehlivosti za zbývající období tak, aby bylo sníženo riziko, že na konci účetního období budou existovat významné nesprávnosti, které nebudou zjištěny.

58. I když povinností auditora není získat důkazní informace o provozní účinnosti interních kontrol tak, aby mohl rozšířit své závěry učiněné k mezitímnímu datu na celé účetní období, auditor nicméně zváží, zda provedení pouze testů věcné správnosti je pro pokrytí zbývajícího období dostatečné. Jestliže auditor dojde k závěru, že testy věcné správnosti samy o sobě dostatečné nejsou, je nutné provést také testy provozní účinnosti

příslušných kontrol (testy spolehlivosti) nebo testy věcné správnosti na konci účetního období.

59. Pokud auditor identifikoval riziko významné nesprávnosti z důvodu podvodu, může na toto riziko reagovat změnou časového rámce auditorských postupů. Auditor může např. usoudit, že vzhledem k riziku záměrné nesprávnosti nebo manipulace nejsou provedené auditorské postupy vhodné pro rozšíření auditorských závěrů učiněných k mezitímnímu datu na celé účetní období. V takovém případě může auditor dojít k závěru, že testy věcné správnosti je nutné provést na konci účetního období, aby bylo možné pokrýt rizika významné nesprávnosti z důvodu podvodu (viz ISA č. 240 „Postup auditorů při posuzování podvodů při auditu účetní závěrky“).
60. Auditor obvykle porovnává a sesouhlasuje informace týkající se zůstatku na konci účetního období se srovnatelnými informacemi za mezitímní období. To mu umožňuje identifikovat částky, jež se jeví jako neobvyklé, které následně prošetřuje a provádí analytické (postupy) testy věcné správnosti nebo detailní testy, jejichž prostřednictvím ověřuje zbývající období. Jestliže auditor hodlá za zbývající období provádět analytické (postupy) testy věcné správnosti, zváží, zda u zůstatků konkrétních tříd transakcí nebo u zůstatků účtů ke konci roku lze přiměřeně odhadnout výši, relativní důležitost a složení. Auditor zváží, zda postupy, které účetní jednotka používá pro analýzu a úpravu těchto tříd transakcí nebo zůstatků účtů v mezitímním období a pro správné časové rozlišení, jsou vhodné. Dále auditor posoudí, zda informační systém relevantní pro finanční výkaznictví poskytne informace týkající se zůstatků na konci účetního období a transakcí realizovaných během zbývajícího období, které budou dostatečné pro prověření: významných neobvyklých transakcí nebo zápisů (včetně těch, které byly realizovány na konci účetního období), příčin významných odchylek nebo naopak očekávaných odchylek, které se neuskutečnily, a změn ve složení tříd transakcí nebo zůstatků účtů. Provádění testů věcné správnosti za zbývající období závisí na tom, zda auditor provedl testy spolehlivosti.
61. Jestliže auditor zjistí k mezitímnímu datu nesprávnost u tříd transakcí nebo zůstatků účtů, obvykle modifikuje vyhodnocení souvisejícího rizika a plánovaný charakter, časový rámec nebo rozsah testů věcné správnosti za zbývající období, které se týkají těchto tříd transakcí nebo zůstatků účtů, nebo rozšíří či zopakuje tyto auditorské postupy na konci účetního období.
62. Používání důkazních informací získaných prostřednictvím testů věcné správnosti provedených během předchozího auditu není pro pokrytí rizika významné nesprávnosti v běžném účetním období dostatečné. Důkazní informace získané při testech věcné správnosti provedených během předchozího auditu ve většině případů nejsou v běžném období jako důkazní informace dostatečné. Aby bylo možné důkazní informace získané během předchozího auditu použít i v běžném období, nesmí se tyto důkazní informace ani související předmět zásadním způsobem změnit. Příkladem důkazních informací získaných při testech věcné správnosti během předchozího období, které mohou být relevantní i v běžném období, je právní posudek k sekuritizační struktuře, u které v běžném období nenastaly žádné změny. Jak je stanoveno v odstavci 23, ISA č. 500 „Důkazní informace“, pokud auditor hodlá používat důkazní informace získané při testech věcné správnosti prováděných během předchozího auditu, musí v běžném období provést auditorské postupy, jejichž prostřednictvím platnost těchto důkazních informací opětovně potvrdí.

Rozsah testů věcné správnosti

63. Čím je vyšší riziko významné nesprávnosti, tím větší musí být rozsah testů věcné správnosti. Vzhledem k tomu, že riziko významné nesprávnosti souvisí s interními kontrolami, je možné v případě neuspokojivých výsledků testů provozní účinnosti kontrol (testů spolehlivosti) zvětšit rozsah testů věcné správnosti. Avšak zvětšit rozsah auditorského postupu je vhodné pouze v případě, že tento postup je pro dané riziko relevantní.
64. Při navrhování detailních testů je rozsah testování obvykle dán velikostí vzorku, která je ovlivněna rizikem významné nesprávnosti. Avšak auditor zvažuje také další záležitosti, mimo jiné to, zda není efektivnější používat jiné selektivní způsoby testování, např. vybrat ze souboru velké nebo neobvyklé položky místo vytvoření reprezentativního vzorku nebo rozdělit soubor do homogenních podsouborů. Bližší informace o tvorbě vzorků a dalších způsobech výběru položek pro účely testování jsou uvedeny v ISA č. 530 „Výběr vzorků a další výběrové testy“. Při navrhování analytických (postupů) testů věcné správnosti auditor zváží, jak velký rozdíl oproti očekávání lze bez dalšího šetření akceptovat. Tyto jeho úvahy budou ovlivněny především významností a konzistentností s požadovanou mírou jistoty. Při stanovení této částky auditor zohlední také možnost, zda by kombinace nesprávností u určitého zůstatku účtu, třídy transakcí nebo informací zveřejněných v účetní závěrce nemohla v souhrnu dosáhnout neakceptovatelné výše. Čím je při navrhování analytických (postupů) testů věcné správnosti riziko významné nesprávnosti vyšší, tím vyšší musí auditor stanovit požadovanou míru jistoty. Podrobnější informace o používání analytických postupů během auditu jsou uvedeny v ISA č. 520, „Analytické postupy“.

Adekvátnost informací uvedených v účetních výkazech a v příloze

65. **Auditor provede auditorské postupy, jejichž cílem je posoudit, zda celková prezentace účetní závěrky včetně přílohy je v souladu s příslušným rámcem finančního výkaznictví.** Auditor posoudí, zda jsou jednotlivé účetní výkazy prezentovány způsobem, který odráží správnou klasifikaci a popis finančních informací. Součástí prezentace účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem finančního výkaznictví je také adekvátní zveřejnění významných záležitostí v příloze k účetní závěrce. Tyto záležitosti se týkají formy, uspořádání a obsahu účetních výkazů a přílohy, mimo jiné např. používané terminologie, míry detailnosti, klasifikace položek účetních výkazů a východisek prezentovaných částek. Auditor ve světle okolností a skutečností, které jsou mu v dané době známy, posoudí, zda vedení účetní jednotky bylo povinno danou záležitost zveřejnit. Při posuzování celkové prezentace účetní závěrky včetně přílohy auditor zváží vyhodnocené riziko významné nesprávnosti tvrzení. Popis tvrzení týkajících se prezentace účetních výkazů a zveřejňování informací v příloze k účetní závěrce je uveden v odstavci 17, ISA č. 500 „Důkazní informace“.

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací

66. **Auditor na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací posoudí, zda hodnocení rizik významné nesprávnosti tvrzení je i nadále správné.**

67. Audit účetní závěrky je narůstající a opakující se proces. Auditor provádí plánované auditorské postupy a spolu s tím získává další důkazní informace, jež mohou vést k modifikaci charakteru, časového rámce či rozsahu dalších plánovaných auditorských postupů. Auditor může získat informace, jež se významně liší od informací, na nichž bylo hodnocení rizik založeno. Například rozsah nesprávností, které auditor zjistí na základě testů věcné správnosti, může změnit jeho hodnocení rizik a může signalizovat významné nedostatky v interních kontrolách. Také analytické postupy provedené ve fázi celkové prověrky mohou signalizovat dříve nerozpoznané riziko významné nesprávnosti. V takovém případě se může objevit potřeba, aby auditor přehodnotil plánované auditorské postupy, a to na základě revidovaného posouzení vyhodnocených rizik pro všechny nebo některé třídy transakcí, zůstatky účtů nebo informace zveřejněné v příloze a související tvrzení. Bližší informace o revizi auditorova posouzení rizik jsou uvedeny v odstavci 119, ISA č. 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“.
68. Pojetí účinnosti fungování interních kontrol připouští, že účetní jednotka nemusí kontroly uplatňovat vždy stejně, tj. že mohou existovat odchylky v uplatňování kontrol. Tyto odchylky od předepsaných kontrol mohou být způsobeny takovými faktory, jako je výměna klíčových pracovníků, významné sezónní výkyvy v objemu transakcí nebo lidská chyba. Pokud jsou takové odchylky zjištěny při provádění testů spolehlivosti, auditor provede dotazování, aby porozuměl těmto záležitostem i jejich potenciálním důsledkům. Jeho dotazy se mohou týkat např. doby, kdy se výměna pracovníků v klíčových interních kontrolních funkcích uskutečnila. Auditor rozhodne, zda výsledky provedených testů spolehlivosti svědčí o tom, že interní kontroly jsou spolehlivé, zda je nutné provést další testy spolehlivosti či zda je nutné případné riziko nesprávnosti pokrýt testy věcné správnosti.
69. Auditor nemůže předpokládat, že výskyt podvodu nebo chyby je ojedinělý, a musí proto zvážit, jakým způsobem odhalení nesprávnosti ovlivní vyhodnocená rizika významné nesprávnosti. Před uzavřením auditu auditor zhodnotí, zda auditorské riziko bylo sníženo na přijatelně nízkou úroveň a zda není nutné charakter, časový rámec a rozsah auditorských postupů přehodnotit. Auditor přehodnocuje např.:
- Charakter, časový rámec a rozsah testů věcné správnosti;
 - Důkazní informace o provozní účinnosti příslušných kontrol včetně procesu vyhodnocování rizik v dané účetní jednotce.
70. **Auditor musí určit, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které umožňují snížit riziko významné nesprávnosti v účetní závěrce na přijatelně nízkou úroveň.** Při formování svého názoru auditor zváží všechny relevantní důkazní informace, bez ohledu na to, zda tvrzení v účetní závěrce potvrzují, nebo jim odporují.
71. Dostatečnost a vhodnost důkazních informací, o něž se opírají závěry auditora během auditu, závisí na jeho odborném posouzení. Vliv na auditorovo posouzení toho, co představuje dostatečné a vhodné důkazní informace, mají takové faktory jako:
- Důležitost případné nesprávnosti tvrzení a pravděpodobnost, že tato nesprávnost bude mít, ať už sama o sobě, nebo spolu s dalšími případnými nesprávnostmi, na účetní závěrku významný vliv.
 - Účinnost reakce vedení a účinnost kontrol při řešení rizik.
 - Zkušenosti získané s obdobnými potenciálními nesprávnostmi během předchozích auditů.

- Výsledky provedených auditorských postupů, včetně toho, zda tyto postupy odhalily konkrétní případy podvodu nebo chyby.
 - Zdroj dostupných informací a jejich spolehlivost.
 - Průkaznost důkazních informací.
 - Znalosti o dané účetní jednotce a jejím prostředí, včetně jejích interních kontrol.
72. **Jestliže auditor nezískal dostatečné a vhodné důkazní informace o významných aspektech účetní závěrky, musí se pokusit získat další důkazní informace. Jestliže auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, musí vydat výrok s výhradou nebo odmítnutí výroku.** Bližší informace jsou uvedeny v ISA č. 700, „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“.

Dokumentace

73. **Auditor je povinen zdokumentovat, jakým způsobem reagoval na vyhodnocená rizika významné nesprávnosti informací uvedených v účetní závěrce, dále charakter, časový rámec a rozsah dalších auditorských postupů, vazbu těchto postupů na vyhodnocená rizika týkající se tvrzení a výsledky auditorských postupů. Pokud auditor hodlá použít důkazní informace o provozní účinnosti interních kontrol získané během předchozích auditů, musí zdokumentovat závěry, k nimž došel, pokud jde o spolehlivost kontrol testovaných během předchozího auditu.** Způsob zdokumentování těchto skutečností závisí na auditorově odborném posouzení. Předpisy upravujícími dokumentaci o auditu účetní závěrky a souvisejícím návodem se zabývá ISA č. 230 „Dokumentace“.

Datum účinnosti

74. Tento standard platí pro audit účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Při auditování účetních jednotek z veřejného sektoru auditor zohlední legislativní rámec a všechny relevantní předpisy, nařízení nebo ministerské směrnice, které upravují pravomoci auditora a další speciální požadavky související s auditem. Tyto faktory mohou mít vliv např. na to, jak velký prostor je auditorovi dán při posuzování významnosti nebo rozhodování o charakteru, časovém rámci a rozsahu prováděných auditorských postupů. Odstavec 3 tohoto standardu je možné použít až po zohlednění těchto omezení.*

„Tento mezinárodní auditorský standard ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ zveřejněný Radou pro auditorské a ujišťovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v anglickém jazyce a publikovaný v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement 2005 Edition, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2005 a je reprodukován se souhlasem organizace IFAC v červenci 2005. S postupem překladu mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů byla organizace IFAC seznámena a překlad byl proveden v souladu s „Oznámením zásad překladu standardů a návodů vydaných organizací IFAC.“ Schválený text všech mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.“

Copyright © Mezinárodní federace účetních, leden 2005.
Všechna práva vyhrazena. Použití s povolením.