

COPYRIGHT

Tyto mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 zveřejněné Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, nezávislým orgánem IFAC, v září 2014 v anglickém jazyce byly přeloženy do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2018 a zveřejněny se souhlasem IFAC. O průběhu překladu mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci standardů. Schválený text všech dokumentů je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce.

Text mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 v anglickém jazyce © 2014 IFAC. Všechna práva vyhrazena. Text mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 v českém jazyce © 2014 IFAC. Všechna práva vyhrazena.

Původní název “MEZINÁRODNÍ PŘEDPISY V OBLASTI ŘÍZENÍ KVALITY, AUDITU, PROVĚREK, OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZEK A SOUVISEJÍCÍCH SLUŽEB, ČÁST I A II, VYDÁNÍ 2014
“HANDBOOK OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS, VOLUME I AND VOLUME II, 2014 EDITION ISBN: 978-1-60815-185-1

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 610 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ 2013)**

VYUŽITÍ PRÁCE INTERNÍCH AUDITORŮ

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu, s výjimkou ustanovení zvýrazněných šedou barvou, která upravují přímou výpomoc od interních auditorů a jsou účinná pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2014 nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1– 5
Vztah mezi ISA 315 (revidované znění) a ISA 610 (revidované znění 2013)	6– 10
Odpovědnost externího auditora za audit.....	11
Datum účinnosti	12
Cíle	13
Definice	14
Požadavky	
Rozhodnutí, zda lze využít práci interního auditu, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	15–20
Využití práce interního auditu.....	21–25
Rozhodnutí, zda lze využít přímou výpomoc od interních auditorů, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	26–32
Využití přímé výpomoci od interních auditorů.....	33–35
Dokumentace.....	36–37
Aplikační a vysvětlující část	
Definice interního auditu.....	A1–A4
Rozhodnutí, zda lze využít práci interního auditu, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	A5–A23
Využití práce interního auditu.....	A24–A30
Rozhodnutí, zda lze využít přímou výpomoc od interních auditorů, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	A31–A39

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 610 (revidované znění 2013) *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, využívá-li práci interních auditorů účetní jednotky. Standard upravuje jednak (a) případy, kdy externí auditor pro účely získávání důkazních informací využívá práci provedenou interním auditem, a jednak (b) případy přímé výpomoci poskytované interními auditory, kteří působí za řízení a pod dohledem a kontrolou externího auditora.
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 upravující využívání práce provedené interním auditem 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 důkazních 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. Ustanovení tohoto standardu upravující přímou výpomoc poskytovanou interními auditory se nepoužijí, jestliže externí auditor nemá v plánu tuto výpomoc využít.
5. Právní předpisy některých zemí externímu auditorovi zakazují využívat práci provedenou interním auditem či přímou výpomoc od interních auditorů, případně využívání této práce či výpomoci 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 2013)

6. Řada účetních jednotek zřizuje oddělení interního auditu jako součást svého vnitřního kontrolního systému a struktury 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.
7. 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

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

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.

8. 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 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.
9. Tento standard upravuje rovněž povinnosti externího auditora v těch případech, kdy hodlá využít přímou výpomoc od interních auditorů, které bude řídit a kteří budou působit pod jeho dohledem a kontrolou.
10. 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

11. Externí auditor nese výhradní odpovědnost za výrok auditora a tuto odpovědnost nijak neomezuje fakt, že při realizaci auditní zakázky využil práci provedenou interním auditem či přímou výpomoc od interních auditorů. 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 provedená interním auditem či přímá výpomoc od interních auditorů 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

12. Tento standard je účinný pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu, s výjimkou ustanovení zvýrazněných šedou barvou, která upravují přímou výpomoc od interních auditorů. Tato ustanovení jsou účinná pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2014 nebo po tomto datu.

⁴ Viz odstavce 15–25

⁵ ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*

⁶ ISA 200, odstavec 14

Cíle

13. Jestliže účetní jednotka má interní audit a externí auditor předpokládá, že využije jím provedenou práci a podle toho upraví charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně že omezí jejich rozsah, nebo že využije přímou výpomoc od interních auditorů, je cílem externího auditora:
- (a) určit, zda lze práci interního auditu či přímou výpomoc od interních auditorů 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,
 - (c) pokud budou využíváni interní auditori pro účely přímé výpomoci, náležitě je řídit a vykonávat nad nimi náležitý dohled a kontrolu.

Definice

14. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
- (a) Interní audit – funkce účetní jednotky interně zajišťující auditorskou a poradenskou činnost, jejímž cílem je posoudit účinnost procesů účetní jednotky v oblasti správy a řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a tyto procesy zkvalitnit. (viz odstavce A1–A4)
 - (b) Přímá výpomoc – využívání interních auditorů při provádění auditorských postupů, a to za řízení a pod dohledem a kontrolou externího auditora.

Požadavky

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

Posouzení interního auditu účetní jednotky

15. Při rozhodování o tom, zda lze práci provedenou interním auditem využít pro účely auditu, je externí auditor povinen posoudit 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)
 - (c) zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný a zahrnuje i řízení kvality. (viz odstavce A10–A11)
16. Externí auditor nesmí využít 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

17. 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)
18. Externí auditor je povinen provést všechny významné úsudky týkající se auditní zakázky, a aby nedošlo k neadekvátnímu využití práce interního auditu, je povinen naplánovat si, 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.
 19. 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)
 20. 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

21. 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)
22. 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.
23. 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)
24. Charakter a rozsah auditorských postupů, které externí auditor provede, musí vycházet z jeho posouzení:
 - (a) míry odborného úsudku, kterou je třeba uplatnit,

⁷ ISA 260 *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*, odstavec 15

- (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 musí zahrnovat i opakované provedení některých postupů interního auditu. (viz odstavec A30)

25. Externí auditor je dále povinen posoudit, zda jsou závěry, k nimž dospěl ohledně interního auditu účetní jednotky podle odstavce 15 tohoto standardu, stále správné a zda je charakter a rozsah práce interního auditu, kterou se rozhodl podle odstavců 18–19 tohoto standardu využít, vhodný.

Rozhodnutí, zda lze využít přímou výpomoc od interních auditorů, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu

Rozhodnutí, zda lze pro účely auditu využít přímou výpomoc od interních auditorů

26. Jestliže právní předpisy externímu auditorovi zakazují využít přímou výpomoc od interních auditorů, ustanovení odstavců 27–35 a 37 se nepoužijí. (viz odstavec A31)

27. Není-li přímá výpomoc od interních auditorů zakázána právními předpisy a externí auditor hodlá takovou výpomoc při provádění auditu využít, je povinen posoudit, zda existují nějaká rizika ohrožující objektivitu interních auditorů, kteří budou výpomoc poskytovat, a významnost případných zjištěných rizik a dále odbornou způsobilost těchto interních auditorů. Součástí posouzení rizik je dotazování interních auditorů na jejich zájmy a vztahy, jež by mohly jejich objektivitu ohrožovat. (viz odstavce A32–A34)

28. Externí auditor nesmí využít přímou výpomoc od interního auditora, pokud:

- (a) existují významná rizika ohrožující objektivitu interního auditora,
- (b) interní auditor není dostatečně odborně způsobilý k provedení navrhované práce. (viz odstavce A32–A34)

Určení charakteru a rozsahu práce, jíž lze pověřit interní auditory poskytující přímou výpomoc

29. Při určování charakteru a rozsahu práce, jíž lze pověřit interní auditory poskytující přímou výpomoc, a charakteru, načasování a rozsahu za daných okolností náležitého řízení, dohledu a kontroly nad ním, externí auditor je povinen zohlednit následující faktory:

- (a) míru úsudku, kterou je nutné uplatnit:
 - (i) při plánování a provádění příslušných auditorských postupů,
 - (ii) při posuzování shromážděných důkazních informací,
- (b) vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti,
- (c) posouzení rizik ohrožujících objektivitu interních auditorů, kteří budou výpomoc poskytovat, a významnost případných zjištěných rizik a dále odbornou způsobilost těchto interních auditorů. (viz odstavce A35–A39)

30. Externí auditor nesmí využít přímou výpomoc od interních auditorů u postupů, které:

- (a) vyžadují významnou míru úsudku při provádění auditu, (viz odstavec A19)

⁸ Viz odstavec 18

(b) se týkají případů vyššího vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti, tj. případů, u nichž je nutné při provádění auditorských postupů nebo při posuzování shromážděných důkazních informací uplatnit větší než omezenou míru úsudku, (viz odstavec A38)

(c) se týkají prací, na nichž se interní auditoři přímo podíleli a o nichž interní audit podal, resp. podá zprávu vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením,

(d) jsou relevantní pro rozhodnutí, jež externí auditor přijímá v souladu s tímto standardem o interním auditu a využívání jím provedených prací či jeho přímé výpomoci. (viz odstavce A35–A39)

31. Poté, co externí auditor náležitě posoudí, zda a v jakém rozsahu bude možné během auditu využít přímou výpomoc od interních auditorů, je povinen o plánovaném charakteru a rozsahu využívání této výpomoci informovat osoby pověřené správou a řízením, a to v rámci předávání informací o plánovaném rozsahu a načasování auditu v souladu s ISA 260⁹. Smyslem této komunikace je najít vzájemnou shodu na tom, že plánované využití přímé výpomoci není s ohledem na okolnosti dané zakázkou nepřiměřené. (viz odstavec A39)

32. Externí auditor je povinen posoudit, zda přes plánovaný rozsah přímé výpomoci od interních auditorů a plánované využití práce provedené interním auditem zůstane jeho podíl na provedení auditu dostatečný s ohledem na jeho výhradní odpovědnost za výrok auditora.

Využití přímé výpomoci od interních auditorů

33. Předtím, než externí auditor využije přímou výpomoc od interních auditorů pro účely auditu, je povinen vyžádat si:

(a) písemný souhlas zplnomocněného zástupce účetní jednotky s tím, že se interní auditoři mohou řídit pokyny externího auditora a že účetní jednotka nebude zasahovat do práce, kterou pro něj budou vykonávat,

(b) písemný souhlas interních auditorů, že zachovají důvěrnost informací podle pokynů externího auditora a budou jej informovat o veškerých rizicích ohrožujících jejich objektivitu.

34. Externí auditor je povinen řídit práci interních auditorů na zakázce a vykonávat nad nimi dohled a kontrolu v souladu s ISA 220¹⁰, přičemž:

(a) charakter, načasování a rozsah řízení, dohledu a kontroly musí zohledňovat jednak to, že interní auditoři nejsou na účetní jednotce nezávislí, a jednak posouzení faktorů podle odstavce 29 tohoto standardu,

(b) součástí kontrolních postupů musí být to, že externí auditor ověří některé práce provedené interními auditory přímo na důkazních informacích.

Externí auditor musí řídit práci interních auditorů a vykonávat nad ní dohled a kontrolu tak, aby měl jistotu, že interní auditoři získali dostatečné a vhodné důkazní informace pro podporu závěrů formulovaných na základě provedených prací. (viz odstavce A40–A41)

⁹ ISA 260, odstavec 15

¹⁰ ISA 220 *Řízení kvality auditu účetní závěrky*

35. Při řízení práce prováděné interními auditory a dohledu a kontrole nad ní je externí auditor povinen pozorně si všímat signálů naznačujících, že jeho závěry podle odstavce 27 již nejsou platné.

Dokumentace

36. Jestliže externí auditor využije práci provedenou interním auditem, do dokumentace auditu zahrne:

- (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,
 - (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.

37. Jestliže externí auditor při auditu využije přímou výpomoc od interních auditorů, do dokumentace auditu zahrne:

- (a) posouzení existence a významnosti rizik ohrožujících objektivitu interních auditorů, kteří budou přímou výpomoc poskytovat, a posouzení jejich odborné způsobilosti,
- (b) východiska svého rozhodnutí týkajícího se charakteru a rozsahu prací provedených interními auditory,
- (c) jméno osoby, která zkontrolovala provedené práce, a datum a rozsah této kontroly v souladu s ISA 230,¹¹
- (d) písemný souhlas zplnomocněného zástupce účetní jednotky a interních auditorů podle odstavce 33 tohoto standardu,
- (e) auditní dokumenty zpracované interními auditory, kteří při auditní zakázce poskytovali přímou výpomoc.

Aplikační a vysvětlující část

Definice interního auditu (viz odstavce 2, 14(a))

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

¹¹ ISA 230 *Dokumentace auditu*

- 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 330.¹² Ze stejného

¹² Viz odstavec 10

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)¹³ 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.¹⁴

Není-li to zakázáno ani omezeno právními předpisy, externí auditor může k provádění auditorských postupů využívat interní auditory pracující za jeho řízení a pod jeho dohledem a kontrolou (v tomto standardu označováno výrazem „přímá výpomoc“).¹⁵

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

Posouzení interního auditu účetní jednotky

Objektivita a odborná způsobilost (viz odstavec 15(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.
- 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 objektivitě 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

¹³ ISA 315 (revidované znění), odstavec 6(a)

¹⁴ Viz odstavce 15–25

¹⁵ Viz odstavce 26–35

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 nespádají do náplně práce interního auditu.
- Zda osoby pověřené správou a řízením dohlížejí 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 nesympatické dostatečně o objektivitě interních auditorů.

Uplatňování systematického a disciplinovaného přístupu (viz odstavec 15(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 1,¹⁶ 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 16)

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 IESBA¹⁷ 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 auditorské společnosti. Etický kodex IESBA¹⁸ 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

¹⁶ Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1 *Řízení kvalit u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*

¹⁷ *Etický kodex pro auditory a účetní znalce* vydaný Mezinárodní radou pro etické standardy pro účetní odborníky (Etický kodex IESBA), bod 290.199

¹⁸ Etický kodex IESBA, body 290.195–290.200

Faktory ovlivňující určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít (viz odstavce 17–19)

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 300.¹⁹

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).²⁰

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 18 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 16 tohoto standardu.

Odborný úsudek uplatněný při plánování a provádění auditorských postupů a posuzování jejich výsledků (viz odstavce 18(a), 30(a))

A18. V souladu s odstavcem 18 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 18 provést při realizaci auditní zakázky významné odborné úsudky, mimo jiné:

- vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti,
- posouzení dostatečnosti provedených testů,
- posouzení správnosti předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, uplatněného vedením,
- posouzení významných účetních odhadů,

¹⁹ ISA 300 *Plánování auditu účetní závěrky*

²⁰ ISA 600 *Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*

- posouzení adekvátnosti informací zveřejněných v příloze účetní závěrky a dalších záležitostí ovlivňujících zprávu auditora.

Vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 18(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 18 tohoto standardu provést více auditorských postupů sám, a tudíž méně využívá práci interního auditu pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací. Jak vysvětluje ISA 200,²¹ 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)²² 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 20)

A23. V souladu s ISA 260²³ 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 21)

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,
- charakter těchto prací,
- rozsah těchto prací,

²¹ ISA 200, odstavec A29

²² ISA 315 (revidované znění), odstavec 4(e)

²³ ISA 260, odstavec 15

- 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 200²⁴ povinen naplánovat a provést audit s profesním skepticizmem 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.²⁵ 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 240.²⁶

Postupy prováděné při posuzování adekvátnosti práce interního auditu (viz odstavce 23–24)

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 24 rovněž následující:

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

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

²⁴ ISA 200, odstavce 15 a A18

²⁵ ISA 315 (revidované znění), odstavec A116

²⁶ ISA 315 (revidované znění), odstavec A11 v souvislosti s ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*

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 24)

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 24. 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.

Rozhodnutí, zda lze využít přímou výpomoc od interních auditorů, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu

Rozhodnutí, zda lze pro účely auditu využít přímou výpomoc od interních auditorů (viz odstavec 5, 26–28)

A31. V zemích, kde právní předpisy externímu auditorovi zakazují využívat přímou výpomoc od interních auditorů, je důležité, aby auditor skupiny posoudil, zda se tento zákaz vztahuje i na auditory složek, a pokud ano, aby je na tento zákaz upozornil.²⁷

A32. Jak je uvedeno v odstavci A7 tohoto standardu, objektivita je schopnost provádět navržené práce bez předpojatosti, střetu zájmů či bez přílišného ovlivňování ze strany jiných osob, jehož cílem je potlačit odborný úsudek. Při posuzování existence a významnosti rizik ohrožujících objektivitu interního auditora mohou být relevantní následující faktory:

- Do jaké míry svědčí postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů.²⁸
- Rodinné a osobní vazby vůči osobě, která působí v oblasti účetní jednotky, jíž se dané práce týkají, resp. která je za tuto oblast zodpovědná.
- Blízký vztah k divizi nebo oddělení účetní jednotky, jichž se dané práce týkají.
- Významný finanční zájem na účetní jednotce, přičemž se nejedná o odměnu za práci poskytovanou podle stejných podmínek, které platí pro ostatní zaměstnance s obdobným pracovním zařazením.

Užitečným vodítkem mohou být rovněž materiály vydávané profesními orgány interních auditorů.

A33. V některých případech mohou být rizika ohrožující objektivitu interního auditora natolik významná, že je nelze žádnými opatřeními snížit na přijatelnou úroveň. Adekvátnost těchto opatření je ovlivněna například významností dané práce v kontextu auditu. Proto je v souladu s odstavcem 30 (a) a (b) zakázáno využít přímou výpomoc interních auditorů u postupů, které

²⁷ ISA 600, odstavec 40(b)

²⁸ Viz odstavec A7

vyžadují významnou míru úsudku při provádění auditu nebo které se týkají případů vyššího vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti, tj. případů, u nichž je nutné při provádění auditorských postupů nebo při posuzování shromážděných důkazních informací uplatnit větší než omezenou míru úsudku. Totéž platí pro práce, u nichž vzniká riziko prověrky po sobě samém, což je důvod, proč interní auditoři mají zakázáno provádět postupy za okolností popsaných odstavci 30 (c) a (d).

A34. Při posuzování odborné způsobilosti interního auditora mohou být relevantní mnohé z faktorů uvedených v odstavci A8 tohoto standardu, aplikované na jednotlivé interní auditory a konkrétní práci, na kterou jsou přiděleni.

Určení charakteru a rozsahu práce, jíž lze pověřit interní auditory poskytující přímou výpomoc (viz odstavce 29–31)

A35. Návodné informace k určení charakteru a rozsahu prací, jimiž lze pověřit interní auditory, jsou uvedeny v odstavcích A15–A22 tohoto standardu.

A36. Externí auditor se při určování charakteru prací, jimiž lze pověřit interní auditory, omezí pouze na ty oblasti, které jsou k tomu vhodné. Mezi činnostmi a úkoly, u nichž není správné využívat přímou výpomoc interních auditorů, patří například:

- diskuse o rizicích podvodu; externí auditor nicméně může v souladu s ISA 315 (revidované znění)²⁹ u interních auditorů provést dotazování týkající se rizik podvodu v dané organizaci,
- určení auditorských postupů, které budou provedeny bez předchozího oznámení, jak upravuje ISA 240.

A37. Podobně není správné, aby externí auditor pověřoval interní auditory prováděním externích konfirmací, protože v souladu s ISA 505³⁰ je povinen mít kontrolu nad externími konfirmacemi a vyhodnocovat jejich výsledky. Interní auditoři se nicméně mohou podílet na shromažďování informací, které externí auditor potřebuje pro řešení výjimek u externích konfirmací.

A38. Pro určení prací, jimiž lze pověřit interní auditory poskytující přímou výpomoc, je relevantní rovněž použitá míra úsudku a míra rizika významné (materiální) nesprávnosti. Je-li například oceňování pohledávek vyhodnoceno jako oblast s vyšším rizikem, externí auditor může pověřit interního auditora poskytujícího přímou výpomoc kontrolou správnosti klasifikace pohledávek podle stáří. Avšak posouzení adekvátnosti vytvořených opravných položek, vycházející z této klasifikace, vyžaduje větší než omezenou míru úsudku, a není tudíž správné pověřit touto činností interního auditora poskytujícího přímou výpomoc.

A39. Nepřiměřené využívání interních auditorů poskytujících přímou výpomoc může bez ohledu na fakt, že jsou řízeni externím auditorem a že nad nimi vykonává dohled a kontrolu, mít dopad na vnímání nezávislosti externího auditu.

Využití přímé výpomoci od interních auditorů (viz odstavec 34)

A40. Vzhledem k tomu, že osoby pracující v interním auditu nejsou na účetní jednotce nezávislé – na rozdíl od externího auditora, na něhož je tento požadavek kladen v souvislosti s výrokem k účetní závěrce – musí mít řízení práce interních auditorů poskytujících přímou výpomoc a dohled a kontrola nad nimi obecně jiný charakter a větší rozsah, než je tomu u prací prováděných členy auditorského týmu.

²⁹ ISA 315 (revidované znění), odstavec 6(a)

³⁰ ISA 505 *Externí konfirmace*, odstavce 7 a 16

A41. Externí auditor může interní auditory například upozornit, aby jej informovali o účetních a auditních problémech, které během auditu zjistí. V rámci kontroly jejich práce externí auditor posuzuje například to, zda shromážděné důkazní informace jsou za daných okolností dostatečné a vhodné a zda podporují učiněné závěry.

Harmonizační novely k dalším standardům ISA

Pozn.: Následující harmonizační novely k dalším standardům ISA jsou důsledkem úprav v ISA 610 *Využití práce interních auditorů* (revidované znění 2013). Tyto harmonizační novely jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2014 nebo po tomto datu. Čísla poznámek pod čarou uvedených v těchto novelách neodpovídají číslování v příslušném novelizovaném standardu ISA (viz tam).

ISQC 1 Řízení kvalit u společnost provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby

Definice

12. Pro účely tohoto standardu ISQC mají níže uvedené výrazy následující význam:

- (f) tým provádějící zakázku – všichni partneři a zaměstnanci, kteří provádějí zakázku, a všichni jedinci najatí společností nebo společností v síti, kteří provádějí postupy na zakázce, mimo externí specialisty auditora najaté společností nebo společností v síti. Výraz „tým provádějící zakázku“ dále nezahrnuje osoby působící v interním auditu klienta, které externímu auditorovi, postupujícímu v souladu s požadavky ISA 610 (revidované znění 2013),¹ poskytují v rámci auditní zakázky přímou výpomoc.

ISA 220 Řízení kvality auditu účetní závěrky

Definice

7. Pro účely standardů ISA mají níže uvedené výrazy následující význam:

- (d) tým provádějící zakázku – všichni partneři a zaměstnanci, kteří provádějí zakázku, a všichni jedinci najatí společností nebo společností v síti, kteří provádějí auditorské postupy na zakázce. Externí specialisté auditora najatí společností nebo společností v síti nejsou zahrnuti do této definice.² Výraz „tým provádějící zakázku“ dále nezahrnuje osoby působící v interním auditu klienta, které externímu auditorovi, postupujícímu v souladu s požadavky ISA 610 (revidované znění 2013),³ poskytují v rámci auditní zakázky přímou výpomoc.

¹ ISA 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů* definuje podmínky, za nichž lze využívat přímou výpomoc. Ve standardu se uvádí, že právní předpisy některých zemí externímu auditorovi zakazují využívat přímou výpomoc od interních auditorů. Její využívání se tedy omezuje jen na případy, kdy je zákonem povoleno.

² ISA 620 *Využití práce auditorova experta*, odstavec 6(a), definuje pojem „expert“.

³ ISA 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů* definuje podmínky, za nichž lze využívat přímou výpomoc. Ve standardu se uvádí, že právní předpisy některých zemí externímu auditorovi zakazují využívat přímou výpomoc od interních auditorů. Její využívání se tedy omezuje jen na případy, kdy je zákonem povoleno.

ISA 260 Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

A14. Ostatní záležitosti spojené s plánováním, které může být vhodné projednat s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, zahrnují:

- skutečnost, zda má účetní jednotka ustaveno oddělení interního auditu, a jakým způsobem mohou externí a interní auditoři konstruktivně spolupracovat a vzájemně se doplňovat, včetně plánovaného využití práce interního auditu a charakteru a rozsahu plánovaného využití přímé výpomoci poskytované interními auditory.⁴

ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky

Příloha

Vlastnosti zakázky

...

- existence interního auditu účetní jednotky, a jestliže interní audit existuje, zda lze jeho práci využít pro účely auditu, případně zda lze využít přímou výpomoc od interních auditorů, v jakých oblastech a v jakém rozsahu,

...

ISA 600 Audity účetní závěrky skupiny – zvláštní aspekty (včetně prací provedených auditorem složky)

Příloha 5

Povinné a doplňující záležitosti uvedené v instrukčním dopise auditorského týmu skupiny

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

záležitosti, které jsou relevantní pro plánování práce auditora složky:

- *etické požadavky relevantní pro audit skupiny, především požadavky na nezávislost auditora, např. jestliže právní předpisy auditorovi skupiny zakazují přijímat přímou výpomoc od interních auditorů, je třeba, aby auditor skupiny zvážil, zda se zákaz vztahuje rovněž na auditory složek, a pokud ano, aby je o této záležitosti informoval a řešil ji s nimi.*⁵

⁴ ISA 610 (revidované znění 2013), odstavce 20 a 31

⁵ ISA 610 (revidované znění 2013), Využití práce interních auditorů, odstavec A31