

# MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 315 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ 2019)

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK MATERIÁLNÍ NESPRÁVNOSTI

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2021  
nebo po tomto datu)

### OBSAH

	Odstavec
<b>Úvod</b>	
Předmět standardu .....	1
Klíčové koncepty standardu .....	2
Odstupňování požadavků .....	9
Datum účinnosti .....	10
<b>Cíl</b> .....	11
<b>Definice</b> .....	12
<b>Požadavky</b> .....	
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti .....	13–18
Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky .....	19–27
Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti .....	28–37
Dokumentace .....	38
<b>Aplikační a vysvětlující část</b>	
Definice .....	A1–A10
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti .....	A11–A47
Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky .....	A48–A183
Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti .....	A184–A236
Dokumentace .....	A237–A241

Příloha 1: Aspekty relevantní pro seznámení s účetní jednotkou a jejím obchodním modelem

Příloha 2: Seznámení s faktory přirozeného rizika

Příloha 3: Seznámení s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky

Příloha 4: Aspekty relevantní pro seznámení s interním auditem účetní jednotky

Příloha 5: Aspekty relevantní pro seznámení s informačními technologiemi (IT)

Příloha 6: Aspekty relevantní pro seznámení s obecnými IT kontrolami

---

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 315 (revidované znění 2019) *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti* je nutné chápat v kontextu ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*.

ISA 315 (revidované znění 2019) byl schválen Radou pro dohled nad veřejným zájmem (Public Interest Oversight Board, PIOB), která dospěla k závěru, že při tvorbě standardu byl dodržen řádný postup a náležitě zohledněn veřejný zájem.

## Úvod

### Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce.

### Klíčové koncepty standardu

2. Obecné cíle auditora při provádění auditu účetní závěrky upravuje ISA 200,<sup>1</sup> včetně mimo jiné povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, jejichž prostřednictvím auditor sníží auditorské riziko na přijatelnou úroveň.<sup>2</sup> Toto riziko závisí jednak na rizicích materiální nesprávnosti v účetní závěrce a jednak na zjišťovacím riziku.<sup>3</sup> V ISA 200 se uvádí, že rizika materiální nesprávnosti se mohou vyskytnout na dvou úrovních:<sup>4</sup> na úrovni účetní závěrky jako celku a na úrovni tvrzení týkajících se skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce.
3. V souladu s ISA 200 je auditor povinen při plánování a provádění auditu účetní závěrky uplatňovat odborný úsudek a plánovat a provádět ho s profesním skepticismem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku bude účetní závěrka materiálním způsobem nesprávná.<sup>5</sup>
4. Rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky se svým rozsahem týkají účetní závěrky jako celku a mohou potenciálně ovlivnit řadu tvrzení. Rizika existující na úrovni tvrzení mají dvě složky – přirozené riziko a kontrolní riziko:
  - Přirozené riziko je definováno jako náchylnost určitého tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce k nesprávnosti, která by při nezohlednění souvisejících kontrol mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi materiální.
  - Kontrolní riziko je riziko, že vnitřní kontrolní systém účetní jednotky včas nezabrání nesprávnosti, která by se mohla vyskytnout u tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce a která by mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi materiální, resp. že takovou nesprávnost včas neodhalí a neopraví.
5. ISA 200 vysvětluje, že pro účely určení charakteru, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů, které jsou nezbytné k získání dostatečných a vhodných důkazních informací, se rizika materiální nesprávnosti vyhodnocují na úrovni tvrzení.<sup>6</sup> U těchto rizik na úrovni tvrzení je třeba v souladu s tímto standardem zvlášť vyhodnotit přirozené riziko a zvlášť kontrolní riziko. V ISA 200

<sup>1</sup> ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*

<sup>2</sup> ISA 200, odstavec 17

<sup>3</sup> ISA 200, odstavec 13(c)

<sup>4</sup> ISA 200, odstavec A36

<sup>5</sup> ISA 200, odstavce 15–16

<sup>6</sup> ISA 200, odstavec A43a a ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*, odstavec 6

se uvádí, že přirozené riziko je u některých tvrzení a souvisejících skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce vyšší než u jiných. Rozsah jeho variability se v tomto standardu označuje jako spektrum přirozeného rizika.

6. Auditor se při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti zabývá jak nesprávnostmi způsobenými chybou, tak nesprávnostmi způsobenými podvodem. I tento standard se věnuje oběma těmto druhům nesprávností. Podvody jsou nicméně natolik významné, že požadavky a další ustanovení týkající se postupů vyhodnocování rizik a souvisejících činností, jejichž cílem je získat informace sloužící k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem a k reagování na ně, upravuje ještě další standard, a to ISA 240.<sup>7</sup>
7. Identifikace a vyhodnocování rizik auditorem je opakující se, dynamický proces. Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky je vzájemně provázáno s požadavky na identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Při seznamování s účetní jednotkou v souladu s tímto standardem si auditor obvykle vytvoří prvotní představu o jejích rizicích, která se dále zpřesňuje během procesu identifikace a vyhodnocování rizik. V souladu s tímto standardem a s ISA 330 je auditor navíc povinen na základě důkazních informací, které získá při provádění dalších auditorských postupů podle ISA 330, resp. pokud se objeví nějaké nové informace, zrevidovat vyhodnocení rizik a upravit všeobecné reakce a další auditorské postupy, které provede.
8. V souladu s ISA 330 je auditor povinen navrhnout a zrealizovat všeobecné reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky.<sup>8</sup> ISA 330 dále vysvětluje, že toto vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky i všeobecné reakce auditora jsou ovlivněny jeho poznatky o kontrolním prostředí účetní jednotky. ISA 330 rovněž požaduje, aby auditor navrhl a provedl další auditorské postupy, které budou svým charakterem, načasováním a rozsahem vycházet z vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení a budou na tato rizika reagovat.<sup>9</sup>

#### Odstupňování požadavků

9. V ISA 200 se uvádí, že některé standardy ISA obsahují ustanovení ilustrující aplikovatelnost požadavků příslušného standardu na všechny účetní jednotky bez ohledu na to, zda jsou jejich charakter a okolnosti méně, či více složité.<sup>10</sup> Tento standard upravuje audity všech účetních jednotek bez ohledu na jejich velikost a složitost, a aplikační část tudíž, pokud je to relevantní, obsahuje konkrétní ustanovení věnující se jak méně složitým účetním jednotkám (Less Complex Entity, LCE), tak složitějším účetním jednotkám. Velikost účetní jednotky sice může být faktorem svědčícím o její složitosti, nicméně i menší účetní jednotky mohou být složité, a naopak větší účetní jednotky mohou být méně složité.

<sup>7</sup> ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*

<sup>8</sup> ISA 330, odstavec 5

<sup>9</sup> ISA 330, odstavec 6

<sup>10</sup> ISA 200, odstavec A65a

## Datum účinnosti

10. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2021 nebo po tomto datu.

## Cíl

11. Cílem auditora je identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, a to na úrovni účetní závěrky i na úrovni tvrzení, a tím si vytvořit základ pro návrh a realizaci reakcí na tato rizika.

## Definice

12. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
- (a) *Tvrzení* – výslovná či jiná prohlášení týkající se účtování, oceňování, vykazování a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, která vyplývají z prohlášení vedení účetní jednotky o tom, že účetní závěrka je sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Tvrzení auditor používá při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti a při reagování na ně, když posuzuje různé druhy nesprávností, které mohou nastat. (viz odstavec A1)
  - (b) *Podnikatelské riziko* – riziko, že existující významné podmínky, události, okolnosti a přijatá nebo nepřijatá opatření negativně ovlivní schopnost účetní jednotky naplňovat stanovené cíle a strategie, resp. riziko, že si účetní jednotka stanoví nesprávné cíle a strategie.
  - (c) *Kontroly* – pravidla a postupy, které účetní jednotka zavedla, aby naplnila cíle v oblasti kontroly stanovené vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením. V tomto kontextu: (viz odstavce A2–A5)
    - (i) pravidla jsou prohlášení o tom, co by se mělo, resp. nemělo v rámci účetní jednotky dělat, aby byla zajištěna kontrola; mohou být zdokumentovaná, výslovně uvedená v nějakém sdělení nebo mohou vyplývat z přijatých opatření a rozhodnutí;
    - (ii) postupy jsou opatření přijatá v zájmu naplňování pravidel.
  - (d) *Obecné IT kontroly* – kontroly procesů účetní jednotky v oblasti informačních technologií (IT), které přispívají k zajištění nepřetržitého a řádného fungování IT prostředí, včetně nepřetržitého efektivního fungování kontrol zpracování informací a integrity informací v informačním systému účetní jednotky (tj. jejich úplnosti, správnosti a platnosti). Viz též definice *IT prostředí*.
  - (e) *Kontroly zpracování informací* – kontroly, jejichž předmětem je jednak zpracování informací v IT aplikacích a jednak manuální procesy prováděné v informačním systému účetní jednotky a které se zaměřují na rizika ohrožující integritu informací (tj. úplnost, správnost a platnost transakcí a jiných informací). (viz odstavec A6)
  - (f) *Faktory přirozeného rizika* – charakteristické znaky událostí nebo podmínek, které ovlivňují náchylnost tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce vůči nesprávnosti způsobené podvodem nebo

chybou, přičemž se neberou v úvahu vnitřní kontroly účetní jednotky. Tyto faktory mohou být jak kvalitativní, tak kvantitativní. Patří k nim složitost, subjektivita, změna, nejistota, náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení a další faktory rizika podvodu,<sup>11</sup> které ovlivňují přirozené riziko. (viz odstavce A7–A8)

- (g) *IT prostředí* – zahrnuje IT aplikace, podpůrnou IT infrastrukturu, IT procesy a pracovníky realizující tyto procesy, tj. IT složky, které účetní jednotka používá k podpoře podnikových činností a k dosažení podnikatelských strategií. Pro účely tohoto standardu:
  - (i) IT aplikace je program nebo sada programů, které se používají pro generování, zpracování, zaznamenání a vykazování transakcí a dalších informací; patří sem mimo jiné datové sklady a generátory sestav;
  - (ii) IT infrastrukturu tvoří sítě, operační systémy a databáze a související hardware a software;
  - (iii) IT procesy jsou procesy, které účetní jednotka používá pro správu přístupu do IT prostředí, pro správu změn programů nebo změn IT prostředí a pro správu IT operací.
- (h) *Důležitá tvrzení* – tvrzení týkající se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce je důležité, pokud u něj bylo identifikováno riziko materiální nesprávnosti. Při určování důležitosti tvrzení se neberou v úvahu žádné vnitřní kontroly účetní jednotky (tj. zohledňuje se pouze přirozené riziko). (viz odstavec A9)
- (i) *Rizika plynoucí z používání IT* – náchylnost kontrol zpracování informací k tomu, že jejich návrh nebo fungování je neúčinné, nebo existence rizik ohrožujících integritu informací v informačním systému účetní jednotky (tj. úplnost, správnost a platnost transakcí a jiných informací) kvůli tomu, že návrh nebo fungování kontrol v oblasti IT procesů je neúčinné (viz IT prostředí).
- (j) *Postupy vyhodnocení rizik* – auditorské postupy navržené a prováděné s cílem identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, a to na úrovni účetní závěrky i na úrovni tvrzení.
- (k) *Významná skupina transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce* – skupina transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace, u nichž existuje alespoň jedno důležité tvrzení.
- (l) *Významné riziko* – identifikované riziko materiální nesprávnosti: (viz odstavec A10)
  - (i) u něhož je přirozené riziko vyhodnoceno při horní hranici svého spektra, a to kvůli míře, v níž faktory tohoto rizika ovlivňují kombinaci pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a výše případné nesprávnosti; nebo
  - (ii) které je nutné považovat za významné kvůli požadavkům jiných standardů ISA.<sup>12</sup>
- (m) *Vnitřní kontrolní systém* – systém navržený, zavedený a udržovaný osobami pověřenými správou a řízením, vedením a dalšími pracovníky účetní jednotky, jehož cílem je poskytnout

<sup>11</sup> ISA 240, odstavce A24–A27

<sup>12</sup> ISA 240, odstavec 27 a ISA 550 *Spřízněné strany*, odstavec 18

přiměřenou jistotu, že účetní jednotka naplnila své cíle, pokud jde o spolehlivost účetního výkaznictví, účinné a efektivní fungování a soulad s příslušnými právními předpisy. Pro účely tohoto standardu má vnitřní kontrolní systém následujících pět složek:

- (i) kontrolní prostředí;
- (ii) proces, který účetní jednotka používá pro vyhodnocování rizik;
- (iii) proces, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému;
- (iv) informační systém a komunikace;
- (v) kontrolní činnosti.

## Požadavky

### Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

13. Auditor je povinen navrhnout a provést postupy vyhodnocení rizik, aby tím získal důkazní informace poskytující vhodný základ pro: (viz odstavce A11–A18)
  - (a) identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, a to na úrovni účetní závěrky i na úrovni tvrzení;
  - (b) návrh dalších auditorských postupů v souladu s ISA 330.

Auditor je povinen navrhnout a provést postupy vyhodnocení rizik nepředpojatým způsobem, který nebude upřednostňovat získávání důkazních informací potvrzujících určité předpoklady a naopak vylučovat důkazní informace, které těmto předpokladům odporují. (viz odstavec A14)
14. Postupy vyhodnocení rizik musí zahrnovat: (viz odstavce A19–A21)
  - (a) dotazování vedení a dalších relevantních pracovníků účetní jednotky, včetně pracovníků interního auditu (je-li zřízen); (viz odstavce A22–A26)
  - (b) analytické postupy; (viz odstavce A27–A31)
  - (c) pozorování a inspekci. (viz odstavce A32–A36)

### Informace z dalších zdrojů

15. Při získávání důkazních informací v souladu s odstavcem 13 je auditor povinen věnovat pozornost rovněž následujícím zdrojům informací: (viz odstavce A37–A38)
  - (a) auditorské postupy provedené v rámci procesu schvalování nových klientů, resp. nových auditních zakázek, nebo pokračující spolupráce se stávajícími klienty, resp. pokračování stávajících auditních zakázek;
  - (b) případné ostatní zakázky, které partner odpovědný za zakázku realizoval pro danou účetní jednotku.
16. Pokud auditor hodlá použít informace získané na základě předchozích zkušeností s účetní jednotkou a na základě auditorských postupů provedených při předchozích auditech, je povinen vyhodnotit, zda jsou nadále relevantní a spolehlivé jako důkazní informace i pro aktuální audit. (viz odstavce A39–A41)

*Jednání týmu provádějícího zakázku*

17. Partner odpovědný za zakázku a ostatní klíčoví členové týmu provádějícího zakázku jsou povinni projednat uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví a náchylnost účetní závěrky dané účetní jednotky k materiální nesprávnosti. (viz odstavce A42–A47)
18. Jestliže se někteří členové týmu provádějícího zakázku tohoto jednání nezúčastnili, partner odpovědný za zakázku je povinen určit, o jakých záležitostech budou informováni.

**Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky** (viz odstavce A48–A49)

*Poznátky o účetní jednotce a jejím prostředí a o příslušném rámci účetního výkaznictví*  
(viz odstavce A50–A55)

19. Auditor je povinen provést postupy vyhodnocení rizik, aby se seznámil:
- (a) s následujícími aspekty účetní jednotky a jejího prostředí:
    - (i) organizační struktura, vlastnictví, správa a řízení a obchodní model účetní jednotky, včetně míry využívání IT; (viz odstavce A56–A67)
    - (ii) faktory týkající se ekonomického odvětví, regulační a jiné externí faktory; (viz odstavce A68–A73)
    - (iii) kritéria používaná interně i externě pro hodnocení finanční výkonnosti účetní jednotky; (viz odstavce A74–A81)
  - (b) s příslušným rámcem účetního výkaznictví, s účetními pravidly používanými účetní jednotkou a důvodem jejich případných změn; (viz odstavce A82–A84)
  - (c) s tím, jakým způsobem a do jaké míry faktory přirozeného rizika na základě poznatků získaných podle bodů (a) a (b) ovlivňují při sestavování účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti. (viz odstavce A85–A89)
20. Auditor je povinen vyhodnotit, zda jsou účetní pravidla uplatňovaná účetní jednotkou správná a zda jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

*Poznátky o složkách vnitřního kontrolního systému účetní jednotky* (viz odstavce A90–A95)

Kontrolní prostředí účetní jednotky a její proces vyhodnocování rizik a proces monitorování vnitřního kontrolního systému (viz odstavce A96–A98)

Kontrolní prostředí

21. Auditor je povinen seznámit se prostřednictvím postupů vyhodnocení rizik s kontrolním prostředím účetní jednotky relevantním pro sestavení účetní závěrky. Konkrétně je povinen: (viz odstavce A99–A100)

(a) seznámit se se souborem kontrol, procesů a mechanismů zajišťujících: (viz odstavce A101–A102)	(b) posoudit, zda: (viz odstavce A103–A108)
---	---



<ul style="list-style-type: none"> <li>(i) jakým způsobem vedení vykonává své povinnosti v oblasti dohledu, tedy například jakou firemní kulturu v účetní jednotce vytváří a jak prosazuje integritu a etické hodnoty;</li> <li>(ii) nezávislost osob pověřených správou a řízením a jejich dohled nad vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky v těch případech, kdy tyto osoby nejsou součástí vedení;</li> <li>(iii) přidělování pravomocí a odpovědností v rámci účetní jednotky;</li> <li>(iv) jakým způsobem účetní jednotka získává kvalifikované pracovníky, jak se stará o jejich odborný rozvoj a stabilizaci;</li> <li>(v) jakým způsobem účetní jednotka vyžaduje od svých zaměstnanců dodržování jejich povinností při plnění cílů vnitřního kontrolního systému;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(i) vedení pod dohledem osob pověřených správou a řízením vytvořilo a udržuje firemní kulturu založenou na čestnosti a etickém chování;</li> <li>(ii) kontrolní prostředí účetní jednotky je s ohledem na její charakter a složitost vhodným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému;</li> <li>(iii) zjištěné nedostatky kontrolního prostředí nevedou k oslabování ostatních složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.</li> </ul>
---	---

#### Proces vyhodnocování rizik

<p>22. Auditor je povinen seznámit se prostřednictvím postupů vyhodnocení rizik s procesem vyhodnocování rizik v rámci účetní jednotky relevantním pro sestavení účetní závěrky. Konkrétně je povinen:</p>	
<p>(a) seznámit se s procesem, který účetní jednotka používá pro: (viz odstavce A109–A110)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) identifikaci podnikatelských rizik, která jsou důležitá z hlediska cílů účetního výkaznictví; (viz odstavec A62)</li> <li>(ii) posouzení významnosti těchto rizik, včetně pravděpodobnosti jejich výskytu;</li> <li>(iii) ošetření těchto rizik;</li> </ul>	<p>(b) posoudit, zda je proces, který účetní jednotka používá pro vyhodnocování rizik, s ohledem na její charakter a složitost za daných okolností vhodný. (viz odstavce A111–A113)</p>

23. Jestliže auditor identifikuje rizika materiální nesprávnosti, která vedení nezjistilo, je povinen:

- (a) určit, zda některá z těchto rizik jsou takového charakteru, že je podle jeho názoru měl proces vyhodnocování rizik v rámci účetní jednotky odhalit, a je-li tomu tak, seznámit se s důvody, proč tato rizika materiální nesprávnosti nebyla během procesu vyhodnocování rizik v účetní jednotce odhalena;
- (b) posoudit dopady, které to má na auditorovo vyhodnocení podle odstavce 22(b).

#### Proces monitorování vnitřního kontrolního systému

<p>24. Auditor je povinen seznámit se prostřednictvím postupů vyhodnocení rizik s procesem monitorování vnitřního kontrolního systému účetní jednotky relevantním pro sestavení účetní</p>
--

závěrky. Konkrétně je povinen: (viz odstavce A114–A115)	
<p>(a) seznámit se s aspekty procesu monitorování vnitřního kontrolního systému, které zajišťují:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) průběžné a separátní vyhodnocování monitoringu provozní účinnosti kontrol a identifikaci a nápravu zjištěných kontrolních nedostatků; (viz odstavce A116–A117)</li> <li>(ii) funkci interního auditu, pokud je v účetní jednotce zřízena, včetně jejího charakteru, odpovědností a činností; (viz odstavec A118)</li> </ul> <p>(b) seznámit se se zdroji informací, které účetní jednotka používá v procesu monitorování vnitřního kontrolního systému, a s důvody, proč vedení tyto informace považuje za dostatečně spolehlivé pro daný účel; (viz odstavce A119–A120)</p>	<p>(c) posoudit, zda je proces, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, s ohledem na její charakter a složitost za daných okolností vhodný. (viz odstavce A121–A122)</p>

Informační systém, komunikace a kontrolní činnosti (viz odstavce A123–A130)

Informační systém a komunikace

25. Auditor je povinen seznámit se prostřednictvím postupů vyhodnocení rizik s informačním systémem účetní jednotky a s komunikací relevantní pro sestavení účetní závěrky. Konkrétně je povinen: (viz odstavec A131)	
<p>(a) seznámit se s činnostmi, které účetní jednotka používá pro zpracování informací, mimo jiné s číselnými údaji, informacemi a zdroji používanými pro tyto činnosti a s pravidly, která pro významné skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce definují: (viz odstavce A132–A143)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) jakým způsobem informace proudí informačním systémem účetní jednotky, mimo jiné: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. jakým způsobem jsou generovány transakce a jak jsou informace o nich zaznamenávány, zpracovávány, v případě potřeby opravovány, zapisovány do účetních knih a vykazovány v účetní závěrce;</li> <li>b. jakým způsobem jsou zachycovány ostatní informace, tj. informace o událostech a podmínkách netýkající se transakcí, a jak jsou zpracovávány a popisovány v účetní závěrce;</li> </ul> </li> <li>(ii) účetní záznamy, konkrétní účty účetní závěrky a další podpůrné záznamy týkající se toků informací</li> </ul>	<p>(c) posoudit, zda informační systém účetní jednotky a komunikace vhodným způsobem přispívá k sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. (viz odstavec A146)</p>

<p>informačním systémem;</p> <p>(iii) proces účetního výkaznictví, který účetní jednotka používá pro sestavení účetní závěrky, včetně vysvětlujících a popisných informací;</p> <p>(iv) zdroje účetní jednotky, včetně IT prostředí, které jsou relevantní pro body (a)(i) až (a)(iii) výše;</p> <p>(b) seznámit se s tím, jakým způsobem jsou v rámci účetní jednotky předávány informace o významných záležitostech přispívajících k sestavení účetní závěrky a o souvisejících povinnostech v oblasti reportingu v informačním systému a ostatních složkách vnitřního kontrolního systému: (viz odstavce A144–A145)</p> <p>(i) mezi pracovníky účetní jednotky, mimo jiné, jak jsou předávány informace o rolích a povinnostech v oblasti účetního výkaznictví;</p> <p>(ii) mezi vedením a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky;</p> <p>(iii) mezi účetní jednotkou a externími subjekty, např. regulačními orgány;</p>	
--	--

## Kontrolní činnosti

<p>26. Auditor je povinen seznámit se prostřednictvím postupů vyhodnocení rizik s kontrolními činnostmi účetní jednotky. Konkrétně je povinen: (viz odstavce A147–A157)</p>	
<p>(a) identifikovat v rámci kontrolních činností následující kontroly ošetřující rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení:</p> <p>(i) kontroly ošetřující riziko, které bylo vyhodnoceno jako významné; (viz odstavce A158–A159)</p> <p>(ii) kontroly účetních zápisů, včetně nestandardních účetních zápisů používaných k zaznamenání neopakujících se a neobvyklých transakcí nebo úprav; (viz odstavce A160–A161)</p> <p>(iii) kontroly, jejichž provozní účinnost auditor hodlá otestovat pro účely stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, včetně kontrol ošetřujících rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace; (viz odstavce A162–A164)</p>	<p>(d) pro každou kontrolu identifikovanou podle bodu (a) nebo (c)(ii) výše: (viz odstavce A175–A181)</p> <p>(i) posoudit, zda je kontrola navržena tak, že účinně ošetřuje riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení nebo že účinně podporuje fungování jiných kontrol;</p> <p>(ii) zjistit, zda kontrola byla zavedena, a to nejen dotazováním pracovníků účetní jednotky, ale i provedením dalších postupů.</p>

<p>(iv) jiné kontroly, které auditorovi podle jeho odborného úsudku umožní naplnit cíle vymezené v odstavci 13 pro rizika na úrovni tvrzení; (viz odstavec A165)</p> <p>(b) identifikovat na základě kontrol podle bodu (a) výše IT aplikace a další aspekty IT prostředí účetní jednotky, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT; (viz odstavce A166–A172)</p> <p>(c) pro IT aplikace a další aspekty IT prostředí účetní jednotky podle bodu (b) výše identifikovat: (viz odstavce A173–A174)</p> <p>(i) související rizika vyplývající z používání IT;</p> <p>(ii) obecné IT kontroly, které účetní jednotka používá pro ošetření těchto rizik;</p>	
--	--

*Kontrolní nedostatky ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky*

27. Auditor je povinen na základě vyhodnocení všech složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky určit, zda byly zjištěny nějaké kontrolní nedostatky. (viz odstavce A182–A183)

**Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti** (viz odstavce A184–A185)

*Identifikace rizik materiální nesprávnosti*

28. Auditor je povinen identifikovat rizika materiální nesprávnosti a určit, zda existují: (viz odstavce A186–A192)

- (a) na úrovni účetní závěrky; (viz odstavce A193–A200)
- (b) na úrovni tvrzení týkajících se skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce. (viz odstavec A201)

29. Auditor je povinen určit důležitá tvrzení a související významné skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace. (viz odstavce A202–A204)

*Vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky*

30. Auditor je povinen vyhodnotit identifikovaná rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a: (viz odstavce A193–A200)

- (a) určit, zda tato rizika ovlivňují vyhodnocení rizik na úrovni tvrzení;
- (b) vyhodnotit rozsáhlý dopad těchto rizik na účetní závěrku, a to charakter i rozsah tohoto dopadu.

### *Vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení*

Vyhodnocení přirozeného rizika (viz odstavce A205–A217)

31. U identifikovaných rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení je auditor povinen na základě posouzení pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a její výše vyhodnotit přirozené riziko. Při tom je povinen zohlednit jakým způsobem a do jaké míry:
  - (a) faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost důležitých tvrzení vůči nesprávnosti;
  - (b) rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky ovlivňují přirozené riziko u rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. (viz odstavce A215–A216)
32. Auditor je povinen určit, zda je některé z vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti významné. (viz odstavce A218–A221)
33. Auditor je povinen určit, zda existují nějaká rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavce A222–A225)

Vyhodnocení kontrolního rizika

34. Jestliže auditor hodlá testovat provozní účinnost kontrol, je povinen vyhodnotit kontrolní riziko. Nehodlá-li testovat provozní účinnost kontrol, musí kontrolní riziko vyhodnotit tak, že riziko materiální nesprávnosti je stejné jako přirozené riziko. (viz odstavce A226–A229)

### *Vyhodnocení důkazních informací získaných při provádění postupů vyhodnocení rizik*

35. Auditor je povinen vyhodnotit, zda důkazní informace, které získal při provádění postupů vyhodnocení rizik, poskytují vhodný základ pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Pokud získané důkazní informace vhodný základ neposkytují, je povinen provádět další postupy vyhodnocení rizik, až takové důkazní informace získá. Při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti musí zohlednit veškeré důkazní informace, které při provádění postupů vyhodnocení rizik získal, bez ohledu na to, zda potvrzují tvrzení vedení, nebo zda jim odporují. (viz odstavce A230–A232)

### *Skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace, které nejsou významné, ale jsou materiální*

36. Auditor musí u materiálních skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, které neposoudil jako významné, vyhodnocovat, zda toto posouzení je nadále platné. (viz odstavce A233–A235)

Revize vyhodnocení rizik

37. Jestliže auditor získá nové informace, které jsou v rozporu s důkazními informacemi, z nichž původně vycházel při identifikaci či vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, je povinen identifikaci, resp. vyhodnocení rizik zrevidovat. (viz odstavec A236)

## Dokumentace

38. Auditor je povinen v dokumentaci auditu:<sup>13</sup> (viz odstavce A237–A241)
- (a) popsat jednání členů týmu provádějícího zakázku a přijatá významná rozhodnutí;
  - (b) uvést klíčové poznatky o účetní jednotce podle odstavců 19, 21, 22, 24 a 25, informační zdroje, ze kterých tyto poznatky získal, a provedené postupy vyhodnocení rizik;
  - (c) uvést, jak v souladu s ustanoveními odstavce 26 vyhodnotil návrh identifikovaných kontrol a zda účetní jednotka tyto kontroly zavedla;
  - (d) uvést identifikovaná a vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení, včetně významných rizik a rizik, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace, a zdůvodnit významné úsudky, které uplatnil.

## Aplikační a vysvětlující část

**Definice** (viz odstavec 12)

*Tvrzení* (viz odstavec 12(a))

- A1. Jednotlivé kategorie tvrzení auditoři používají při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti a při reagování na ně, když posuzují různé druhy nesprávností, které mohou nastat. Příklady těchto kategorií jsou popsány v odstavci A190. Tvrzení nejsou totéž co písemná prohlášení podle ISA 580,<sup>14</sup> jejichž účelem je potvrdit některé záležitosti nebo podpořit důkazní informace.

*Kontroly* (viz odstavec 12(c))

- A2. Kontroly jsou zabudovány přímo do jednotlivých složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.
- A3. Pravidla jsou naplňována jednak tím, že pracovníci účetní jednotky jednají určitým způsobem, a jednak tím, že se zdrží jednání, které je s pravidly v rozporu.
- A4. Postupy mohou být nařízeny vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením, ať už ve formální dokumentaci nebo v jiných sděleních, nebo mohou být produktem chování, které není nařízeno, ale je podmíněno kulturou účetní jednotky. Dodržování postupů lze vymáhat prostřednictvím úkonů povolených IT aplikacemi, které účetní jednotka používá, nebo jinými aspekty jejího IT prostředí.
- A5. Kontroly jsou jednak přímé a jednak nepřímé. Přímé kontroly jsou ty, které jsou natolik detailní, že ošetřují rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Nepřímé kontroly jsou kontroly podporující přímé kontroly.

<sup>13</sup> ISA 230 *Dokumentace auditu*, odstavce 8–11 a A6–A7

<sup>14</sup> ISA 580 *Písemná prohlášení*

*Kontroly zpracování informací (viz odstavec 12(e))*

A6. Rizika ohrožující integritu informací jsou důsledkem náchylnosti účetní jednotky k neúčinnému naplňování informačních pravidel, tj. pravidel definujících informační toky, záznamy a procesy vykazování v jejím informačním systému. Kontroly zpracování informací jsou postupy, které podporují účinné naplňování informačních pravidel přijatých účetní jednotkou. Tyto kontroly mohou být jak automatizované (tj. zabudované do IT aplikací), tak manuální (např. vstupní nebo výstupní kontroly) a mohou využívat i další kontroly, včetně kontrol zpracování informací nebo obecných IT kontrol.

*Faktory přirozeného rizika (viz odstavec 12(f))*

Další aspekty relevantní pro seznámení s faktory přirozeného rizika jsou uvedeny v **příloze 2**.

A7. Faktory přirozeného rizika jsou jednak kvalitativní a jednak kvantitativní a ovlivňují náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti. Kvalitativní faktory přirozeného rizika relevantní pro sestavení informací vyžadovaných příslušným rámcem účetního výkaznictví jsou:

- složitost;
- subjektivita;
- změna;
- nejistota;
- náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení a další faktory rizika podvodu ovlivňující přirozené riziko.

A8. Další faktory přirozeného rizika ovlivňující náchylnost tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce vůči nesprávnosti například zahrnují:

- kvantitativní nebo kvalitativní významnost skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce;
- míru stejnorodosti položek zpracovávaných prostřednictvím skupiny transakcí či zůstatku účtu nebo uvedených v rámci vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce.

*Důležitá tvrzení (viz odstavec 12(h))*

A9. Jestliže se riziko materiální nesprávnosti týká více než jednoho tvrzení, všechna tato tvrzení jsou důležitá. Pokud u tvrzení nebylo identifikováno žádné riziko materiální nesprávnosti, nejedná se o důležité tvrzení.

*Významné riziko (viz odstavec 12(l))*

A10. Významnost lze definovat jako relativní důležitost záležitosti a auditor ji vyhodnocuje s ohledem na kontext, v němž danou záležitost posuzuje. V případě přirozeného rizika se významnost posuzuje

v kontextu toho, jakým způsobem a do jaké míry faktory tohoto rizika ovlivňují kombinaci pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a výše případné nesprávnosti.

### Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti (viz odstavce 13–18)

A11. Rizika materiální nesprávnosti, která auditor identifikuje a vyhodnocuje, zahrnují jak rizika vyplývající z nesprávnosti způsobené podvodem, tak rizika vyplývající z nesprávnosti způsobené chybou a tento standard se zabývá oběma těmito druhy nesprávností. Podvody jsou nicméně natolik významné, že požadavky a další ustanovení týkající se postupů vyhodnocování rizik a souvisejících činností, jejichž cílem je získat informace sloužící k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem, upravuje ještě další standard, a to ISA 240.<sup>15</sup> Požadavky a další ustanovení upravující identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti u specifických záležitostí a za specifických okolností jsou obsaženy rovněž v následujících standardech ISA:

- ISA 540 (revidované znění),<sup>16</sup> který upravuje účetní odhady;
- ISA 550, který upravuje vztahy a transakce se spřízněnými stranami;
- ISA 570 (revidované znění),<sup>17</sup> který upravuje nepřetržité trvání podniku;
- ISA 600,<sup>18</sup> který upravuje audity účetních závěrek skupiny.

A12. Nezbytným předpokladem kritického vyhodnocení důkazních informací získaných při provádění postupů vyhodnocení rizik je profesní skepticismus, který auditorovi pomáhá soustředit se na důkazní informace, jež nejsou předpojaté, tj. neupřednostňovat důkazní informace potvrzující určité předpoklady týkající se existence rizik a nevylučovat důkazní informace, které těmto předpokladům odporují. Profesní skepticismus je přístup, který auditor uplatňuje ve svých odborných úsudcích a který je východiskem jeho dalších kroků. Auditor uplatňuje odborný úsudek při rozhodování o tom, zda důkazní informace, které získal, poskytují vhodný základ pro vyhodnocení rizik.

A13. V rámci uplatňování profesního skepticismus auditor mimo jiné:

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

<sup>15</sup> ISA 240, odstavce 12–27

<sup>16</sup> ISA 540 (revidované znění) *Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce*

<sup>17</sup> ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržité trvání podniku*

<sup>18</sup> ISA 600 *Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*



*Proč je důležitá nepředpojatost při získávání důkazních informací (viz odstavec 13)*

A14. Jestliže auditor navrhuje a provádí postupy vyhodnocení rizik, jejichž cílem je získat důkazní informace pro účely identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, nepředpojatým způsobem, pomáhá mu to identifikovat informace, které si potenciálně odporují, což přispívá k uplatňování profesního skepticismu při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti.

*Zdroje důkazních informací (viz odstavec 13)*

A15. Navrhovat a provádět postupy vyhodnocení rizik nepředpojatým způsobem mimo jiné znamená získávat důkazní informace z různých zdrojů v rámci účetní jednotky i mimo ni. Povinností auditora nicméně není dělat detailní průzkum a najít všechny potenciální zdroje důkazních informací. Kromě informací z jiných zdrojů<sup>19</sup> auditor používá pro postupy vyhodnocení rizik například následující zdroje informací:

- interakce s vedením, osobami pověřenými správou a řízením a dalšími klíčovými pracovníky účetní jednotky, např. s interními auditory;
- informace od externích subjektů, např. regulačních orgánů, získávané přímo i nepřímo;
- veřejně dostupné informace o účetní jednotce, např. tiskové zprávy, materiály pro analytiku nebo pro schůze investorů, zprávy analytiků nebo informace o obchodování s cennými papíry.

Auditor bez ohledu na zdroj posuzuje v souladu s ISA 500<sup>20</sup> relevantnost a spolehlivost informací, které použije jako důkazní informace.

*Odstupňování požadavků (viz odstavec 13)*

A16. Charakter a rozsah postupů vyhodnocení rizik se liší v závislosti na charakteru a okolnostech účetní jednotky (např. na míře formálnosti pravidel a postupů, procesů a systémů účetní jednotky). Auditor používá pro určení charakteru a rozsahu postupů vyhodnocení rizik, které provede v souladu s požadavky tohoto standardu, odborný úsudek.

A17. Povinností auditora je seznámit se s pravidly a postupy účetní jednotky a jejími procesy a systémy v souladu s odstavci 19, 21, 22, 24, 25 a 26, a to bez ohledu na míru jejich formálnosti.

**Příklady:**

Některé účetní jednotky, např. méně složité účetní jednotky (LCE) a především účetní jednotky řízené svým vlastníkem, nemívají zavedené strukturované procesy a systémy (např. proces vyhodnocování rizik nebo proces monitorování vnitřního kontrolního systému), resp. mají zavedené procesy a systémy, ale s omezenou dokumentací, případně je neuplatňují důsledně. I když takové systémy a procesy nemají formální charakter, auditor může být schopen provést postupy vyhodnocení rizik prostřednictvím pozorování a dotazování.

<sup>19</sup> Viz odstavce A37 a A38

<sup>20</sup> ISA 500 *Důkazní informace*, odstavec 7

Jiné účetní jednotky, obvykle ty se složitější strukturou, budou mít formalizovanější a lépe zdokumentovaná pravidla a postupy a auditor může jejich dokumentaci využít při provádění postupů vyhodnocení rizik.

A18. Charakter a rozsah postupů vyhodnocení rizik, které auditor provádí u nové zakázky, bude pravděpodobně širší než postupy prováděné u opakující se zakázky. V dalších účetních obdobích se auditor může zaměřit na změny, které nastaly oproti období předchozímu.

*Druhy postupů vyhodnocení rizik (viz odstavec 14)*

A19. Druhy auditorských postupů, které auditor provádí při získávání důkazních informací v rámci postupů vyhodnocení rizik a dalších auditorských postupů, specifikuje ISA 500.<sup>21</sup> Na charakter, načasování a rozsah auditorských postupů může mít vliv skutečnost, že některé účetní údaje a jiné důkazní informace jsou k dispozici pouze v elektronické podobě nebo pouze v určitém čase.<sup>22</sup> Je-li to efektivní, může auditor v souladu s ISA 330 provádět testy věcné správnosti i testy kontrol současně s postupy vyhodnocení rizik. Důkazní informace, které podporují identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, mohou přispět rovněž odhalení nesprávností na úrovni tvrzení nebo k vyhodnocení provozní účinnosti kontrol.

A20. Auditor má sice povinnost provést během seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky (viz odstavce 19–26) všechny postupy vyhodnocení rizik vymezené v odstavci 14, nemusí je ale všechny provádět u každého aspektu seznamování s účetní jednotkou. Ostatní postupy provádí v případě, že informace, které jejich prostřednictvím získá, mohou přispět k identifikaci rizik materiální nesprávnosti. Příkladem takových postupů je dotazování externího právního poradce účetní jednotky, externích orgánů dohledu nebo odborníků na oceňování, s nimiž účetní jednotka spolupracuje.

*Automatizované nástroje a techniky (viz odstavec 14)*

A21. Automatizované nástroje a techniky auditorovi umožňují provádět postupy vyhodnocení rizik na velkých objemech dat (z účetních knih nebo na jiných provozních údajích), mimo jiné analýzy, přepočty, opakované úkony nebo sesouhlasení.

*Dotazování vedení a dalších pracovníků účetní jednotky (viz odstavec 14(a))*

Proč se provádí dotazování vedení a dalších pracovníků účetní jednotky

A22. Auditor může získat informace vytvářející vhodný základ pro identifikaci a vyhodnocení rizik a pro návrh dalších auditorských postupů prostřednictvím dotazování vedení a pracovníků odpovědných za účetní výkaznictví.

<sup>21</sup> ISA 500, odstavce A14–A17 a A21–A25

<sup>22</sup> ISA 500, odstavec A12

A23. Dotazování vedení, pracovníků odpovědných za účetní výkaznictví, dalších relevantních osob působících v účetní jednotce či zaměstnanců s různými pravomocemi dává auditorovi při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti možnost pohledů z různé perspektivy.

**Příklady:**

- Dotazy, jež auditor klade osobám pověřeným správou a řízením, mu pomáhají pochopit rozsah dohledu, který tyto osoby vykonávají nad účetní závěrkou sestavovanou vedením. Na důležitost, kterou má efektivní vzájemná komunikace při získávání informací od osob pověřených správou a řízením, upozorňuje ISA 260 (revidované znění).<sup>23</sup>
- Dotazy, jež auditor klade zaměstnancům odpovědným za generování, zpracování nebo zaznamenávání složitých nebo neobvyklých transakcí, mu pomáhají posoudit vhodnost výběru účetních pravidel a jejich uplatňování.
- Dotazy, jež auditor klade internímu (podnikovému) právnímu poradci, mu poskytují informace o takových záležitostech, jako jsou soudní spory, dodržování právních předpisů, podvody nebo podezření na podvod s dopadem na účetní jednotku, záruky za zboží, poprodejní závazky, ujednání s obchodními partnery (například společné podniky) nebo interpretace smluvních podmínek.
- Dotazy, jež auditor klade pracovníkům marketingu nebo prodeje, mu poskytují informace o změnách marketingové strategie, obchodních trendů nebo smluvních ujednání se zákazníky účetní jednotky.
- Dotazy, jež auditor klade pracovníkům oddělení řízení rizik (nebo pracovníkům zastávajícím tuto roli), mu poskytují informace o provozních a regulačních rizicích s potenciálním dopadem na účetní výkaznictví.
- Dotazy, jež auditor klade pracovníkům IT, mu poskytují informace o změnách systémů, selhání systémů nebo kontrol či o jiných rizicích souvisejících s IT.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A24. Auditóři účetních jednotek z veřejného sektoru se při dotazování na informace, jež jim pomohou při identifikaci rizik materiální nesprávnosti, mohou zaměřit i na další zdroje, například na auditory podléhající se na jiných auditech týkajících se dané účetní jednotky.

Dotazování pracovníků interního auditu

Aspekty relevantní pro seznámení s funkcí interního auditu jsou uvedeny v **příloze 4**.

<sup>23</sup> ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*, odstavec 4(b)

Proč se provádí dotazování pracovníků interního auditu (je-li zřízen)

A25. Má-li účetní jednotka interní audit, lze dotazováním příslušných pracovníků tohoto oddělení získat informace, které auditorovi pomohou při seznámení s účetní jednotkou, jejím prostředím a jejím vnitřním kontrolním systémem pro účely identifikace a vyhodnocení rizik.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A26. Auditori účetních jednotek z veřejného sektoru mají často další povinnosti týkající se vnitřní kontroly a dodržování právních předpisů. Dotazování příslušných pracovníků interního auditu jim pomáhá při identifikaci rizika materiálního nesouladu s platnými právními předpisy a rizika kontrolních nedostatků týkajících se účetního výkaznictví.

*Analytické postupy* (viz odstavec 14(b))

Proč jsou analytické postupy součástí postupů vyhodnocení rizik

A27. Analytické postupy auditorovi pomáhají identifikovat rozpory, neobvyklé transakce nebo události, částky, poměrové ukazatele a trendy, které signalizují výskyt záležitostí s dopadem na audit. Identifikované neobvyklé nebo neočekávané vztahy auditorovi pomohou při identifikaci rizik materiální nesprávnosti, zvláště rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem.

A28. Analytické postupy, které auditor provádí v rámci postupů vyhodnocení rizik, přispívají k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti tím, že odhalují aspekty účetní jednotky, které mu dříve nebyly známy, a pomáhají mu pochopit, jak faktory přirozeného rizika, jako je například změna, ovlivňují náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti.

Druhy analytických postupů

A29. Analytické postupy prováděné v rámci postupů vyhodnocení rizik:

- se zaměřují jak na finanční, tak na nefinanční informace, například na vztah mezi tržbami a velikostí prodejní plochy nebo objemem prodaného zboží (nefinanční);
- používají vysoce agregovaná data, takže jejich výsledky mohou být prvotním signálem o pravděpodobném výskytu materiální nesprávnosti.

**Příklad:**

Při auditu řady účetních jednotek, mimo jiné účetních jednotek s jednodušším obchodním modelem, procesy a informačním systémem, může auditorovi pro identifikaci oblastí s potenciálně vyšším rizikem stačit jednoduché porovnání informací, například srovnání mezitímních či měsíčních zůstatků se zůstatky předchozího účetního období.

A30. Tento standard upravuje případy, kdy auditor používá analytické postupy jako postupy vyhodnocení rizik. Používání analytických postupů jakožto testů věcné správnosti („analytické testy věcné

správnosti“) upravuje ISA 520,<sup>24</sup> a to včetně povinnosti auditora provádět analytické postupy na konci účetního období. Analytické postupy, které slouží jakožto postupy vyhodnocení rizik, tudíž není nutné provádět v souladu s požadavky ISA 520. Nicméně požadavky a aplikační část ISA 520 mohou být užitečným návodem i pro auditora provádějícího analytické postupy pro účely vyhodnocení rizik.

#### Automatizované nástroje a techniky

A31. Analytické postupy lze provádět s pomocí řady nástrojů nebo technik, které lze automatizovat. Používání automatizovaných analytických postupů pro data lze označit jako datovou analýzu.

##### **Příklad:**

Auditor může pro porovnání skutečně zaúčtovaných částek s rozpočtovanými použít tabulkový procesor nebo může zvolit pokročilejší postup, kdy data extrahuje z informačního systému účetní jednotky a podrobí je další analýze s použitím vizualizačních technik, aby identifikoval skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace, které budou vyžadovat provedení dalších konkrétních postupů vyhodnocení rizik.

#### Pozorování a inspekce (viz odstavec 14(c))

Proč je pozorování a inspekce součástí postupů vyhodnocení rizik

A32. Pozorování a inspekce podporují, potvrzují nebo vylučují výsledky dotazování provedeného u vedení a dalších osob a poskytují auditorovi informace o účetní jednotce a jejím prostředí.

#### Odstupňování požadavků

A33. I když účetní jednotka nemá zdokumentovaná pravidla a postupy nebo má méně formalizované kontroly, auditor může pozorováním a inspekcí toho, jak kontroly provádí, získat určité důkazní informace podporující identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti.

##### **Příklady:**

- Auditor se může přímým pozorováním seznámit s kontrolami, které účetní jednotka používá pro fyzickou inventuru, i když tyto kontroly nejsou zdokumentované.
- Předmětem pozorování auditora může být oddělení pravomocí v rámci účetní jednotky.
- Předmětem pozorování auditora může být zadávání hesla.

#### Pozorování a inspekce v rámci postupů vyhodnocení rizik

A34. Postupy vyhodnocení rizik zahrnují pozorování a inspekci následujících aspektů:

- činnost účetní jednotky;

<sup>24</sup> ISA 520 *Analytické postupy*

- interní dokumentace (například podnikatelské plány a strategie), záznamy a směrnice upravující vnitřní kontrolní systém;
- zprávy vypracované vedením účetní jednotky (například čtvrtletní zprávy vedení a mezitímní účetní výkazy) a osobami pověřenými správou a řízením (například zápisy z jednání představenstva);
- kancelářské a výrobní prostory účetní jednotky;
- informace získané z externích zdrojů, jako jsou obchodní a ekonomické časopisy, zprávy analytiků, bank nebo ratingových agentur, publikace regulačních orgánů, finanční publikace nebo jiné externí dokumenty o finanční výkonnosti účetní jednotky (např. dokumenty uvedené v odstavci A79);
- chování a jednání vedení nebo osob pověřených správou a řízením (např. na základě pozorování schůze výboru pro audit).

#### Automatizované nástroje a techniky

A35. K pozorování nebo inspekci, zejména aktiv, lze používat také automatizované nástroje nebo techniky, například nástroje pro vzdálené pozorování (např. dron).

#### Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A36. Při auditu účetních jednotek veřejného sektoru může auditor v rámci postupů vyhodnocení rizik provádět rovněž pozorování a inspekci dokumentů připravených vedením pro legislativní orgány, například dokumentů souvisejících s povinným vykazováním výkonnosti.

#### Informace z dalších zdrojů (viz odstavec 15)

Proč auditor věnuje pozornost informacím z dalších zdrojů

A37. Informace z dalších zdrojů jsou pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti relevantní v případě, že obsahují informace a poznatky:

- o charakteru účetní jednotky a jejích podnikatelských rizicích a o tom, co se případně změnilo ve srovnání s předchozími účetními obdobími;
- o integritě a etických hodnotách vedení a osob pověřených správou a řízením, tyto poznatky mohou být relevantní rovněž pro seznámení s kontrolním prostředím účetní jednotky;
- o příslušném rámci účetního výkaznictví a jeho uplatňování s ohledem na charakter a okolnosti účetní jednotky.

## Další relevantní zdroje

A38. Další relevantní zdroje informací zahrnují:

- auditorské postupy provedené podle ISA 220 v rámci procesu schvalování nových klientů, resp. nových auditních zakázek, nebo pokračující spolupráce se stávajícími klienty, resp. pokračování stávajících auditních zakázek, včetně závěrů, k nimž auditor dospěl;<sup>25</sup>
- ostatní zakázky, které partner odpovědný za zakázku realizoval pro danou účetní jednotku. Při provádění dalších zakázek pro danou účetní jednotku tento partner získal patrně i poznatky relevantní pro audit, včetně poznatků o účetní jednotce a jejím prostředí. Tyto zakázky mohou zahrnovat dohodnuté postupy či jiné auditní nebo ověřovací zakázky, včetně zakázek řešících specifické požadavky na reporting v určité jurisdikci.

Informace získané na základě předchozích zkušeností s účetní jednotkou a z předchozích auditů  
(viz odstavec 16)

Proč jsou informace z předchozích auditů pro aktuální audit důležité

A39. Předchozí zkušenosti s účetní jednotkou a auditorské postupy provedené při předchozích auditech mohou být pro auditora zdrojem informací, které jsou relevantní pro určení charakteru a rozsahu postupů vyhodnocení rizik a pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti.

Charakter informací z předchozích auditů

A40. Předchozí zkušenosti s danou účetní jednotkou a auditorské postupy provedené při předchozích auditech poskytují auditorovi například informace o následujících skutečnostech:

- o nesprávnostech, které se objevily v minulosti, a o tom, zda byly včas opraveny;
- o charakteru účetní jednotky, jejím prostředí a vnitřním kontrolním systémem (včetně kontrolních nedostatků);
- o významných změnách, jimiž prošla účetní jednotka nebo její činnosti od předchozího účetního období;
- o konkrétních typech transakcí a jiných událostech nebo zůstatcích účtů (a souvisejících vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce), u nichž měl auditor při provádění nezbytných auditorských postupů potíže, například kvůli jejich složitosti.

A41. Jestliže auditor hodlá informace získané na základě předchozích zkušeností s danou účetní jednotkou a na základě auditorských postupů provedených při předchozích auditech použít i pro aktuální audit, je jeho povinností určit, zda jsou tyto informace nadále relevantní a spolehlivé. Došlo-li ke změně charakteru účetní jednotky či jejich okolností nebo pokud se objevily nové informace, nemusí být informace z předchozích účetních období pro aktuální audit již relevantní ani spolehlivé. To, zda nastaly změny, které mohou ovlivnit relevantnost a spolehlivost daných informací, auditor určí dotazováním a jinými vhodnými auditorskými postupy, například provedením

<sup>25</sup> ISA 220 *Řízení kvality auditu účetní závěrky*, odstavec 12

testů průběhu transakce u relevantních systémů. Pokud tyto informace již spolehlivé nejsou, může auditor zvážit provedení dalších postupů, které jsou za daných okolností vhodné.

*Jednání týmu provádějícího zakázku (viz odstavce 17–18)*

Proč je povinností týmu provádějícího zakázku projednat uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví a náchylnost účetní závěrky účetní jednotky k materiální nesprávnosti

A42. Jednání týmu provádějícího zakázku o uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví a o náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k materiální nesprávnosti:

- je příležitostí k tomu, aby se zkušenější členové týmu včetně partnera odpovědného za zakázku podělili o své poznatky plynoucí ze znalosti účetní jednotky; sdílení informací přispívá k lepším znalostem členů týmu;
- umožňuje členům týmu, aby si vyměňovali informace o podnikatelských rizicích, která účetní jednotce hrozí, o tom, jak faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost skupin transakcí, zůstatků účtu a vysvětlujících a popisných informací k nesprávnosti, a jak a kde by mohla být účetní závěrka náchylná k materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou;
- pomáhá členům týmu lépe pochopit možnost výskytu materiální nesprávnosti účetní závěrky v konkrétních jim přidělených oblastech a rovněž to, jakým způsobem může výsledek jimi provedených auditorských postupů ovlivnit ostatní aspekty auditu, mimo jiné rozhodnutí o charakteru, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů; jednání týmu především pomáhá jeho členům při dalším posuzování vzájemně si odporujících informací, protože každý člen má možnost seznámit se s charakterem a okolnostmi účetní jednotky;
- slouží jako platforma, v jejímž rámci mohou členové týmu komunikovat a předávat si nové informace získané během auditu, které mohou ovlivnit vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti nebo auditorské postupy ošetřující tato rizika.

ISA 240 vyžaduje, aby jednání týmu provádějícího zakázku kladlo zvláštní důraz na to, jak a kde by mohla být účetní závěrka účetní jednotky náchylná k materiální nesprávnosti způsobené podvodem a jak by k podvodu mohlo dojít.<sup>26</sup>

A43. Nezbytným předpokladem kritického vyhodnocení důkazních informací je profesní skepticismus. Robustní a otevřená diskuse týmu provádějícího zakázku, a to i při opakujících se auditech, přispívá k lepší identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Dalším přínosem této diskuse je to, že auditorovi umožňuje identifikovat konkrétní oblasti auditu, v nichž je uplatňování profesního skepticismu zvláště důležité. Do tohoto vyhodnocení pak budou zapojeni zkušenější členové týmu, kteří mají vhodnou kvalifikaci pro účast na auditorských postupech souvisejících s těmito oblastmi.

<sup>26</sup> ISA 240, odstavec 16



### Odstupňování požadavků

- A44. I když je auditor realizující zakázku fyzická osoba, např. samostatný odborník (a jednání týmu provádějícího zakázku tudíž není možné), zvážení záležitostí uvedených v odstavcích A42 a A46 mu pomůže při identifikaci toho, v čem by mohla rizika materiální nesprávnosti spočívat.
- A45. Jestliže zakázku realizuje velký tým, jako je tomu v případě auditu účetní závěrky skupiny, většinou není nutné ani prakticky možné, aby se každého jednání účastnili všichni jeho členové (například když audit probíhá na několika místech), ani to, aby všichni jeho členové byli informováni o všech rozhodnutích na jednání přijatých. Partner odpovědný za zakázku může záležitosti projednat s klíčovými členy týmu, případně – pokud to považuje za vhodné – s osobami se specializovanými dovednostmi nebo znalostmi a s osobami odpovědnými za audity složek, a jednáním s ostatními pověřit jiného člena týmu, při zachování nezbytného rozsahu komunikace v rámci týmu. Vhodným podkladem může být plán komunikace schválený partnerem odpovědným za zakázku.

### Jednání o vysvětlujících a popisných informacích stanovených příslušným rámcem účetního výkaznictví

- A46. Posuzování požadavků na vysvětlující a popisné informace stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví na jednání týmu provádějícího zakázku přispívá k včasné identifikaci oblastí, v nichž by se v souvislosti s těmito informacemi mohla vyskytnout rizika materiální nesprávnosti, a to i v případě, že příslušný rámec účetního výkaznictví vyžaduje pouze zjednodušené vysvětlující a popisné informace. Tým provádějící zakázku může prodiskutovat například následující záležitosti:
- změny požadavků účetního výkaznictví, v jejichž důsledku bude nutné zveřejnit významné nové vysvětlující a popisné informace nebo zrevidovat stávající;
  - změny týkající se prostředí, finančních podmínek nebo činnosti účetní jednotky, v jejichž důsledku bude nutné zveřejnit významné nové vysvětlující a popisné informace nebo zrevidovat stávající, příkladem může být významná podniková kombinace realizovaná v účetním období, které je předmětem auditu;
  - vysvětlující a popisné informace, pro které bylo v minulosti obtížné získat dostatečné a vhodné důkazní informace;
  - vysvětlující a popisné informace týkající se složitých záležitostí, mimo jiné informace, jejichž výběr vyžaduje významný úsudek vedení.

### Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

- A47. Předmětem jednání týmu provádějícího auditní zakázku v účetní jednotce z veřejného sektoru mohou být rovněž širší cíle, jež mají auditoři pověřeni auditem těchto účetních jednotek, a související rizika.

**Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky** (viz odstavce 19–27)

Další aspekty relevantní pro seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s jejím vnitřním kontrolním systémem jsou uvedeny v **přílohách 1 až 6**.

*Seznámení s účetní jednotkou* (viz odstavce 19–27)

- A48. Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s jejím vnitřním kontrolním systémem je dynamický, opakující se proces shromažďování, aktualizování a analyzování informací, který probíhá během celého auditu. Jestliže auditor v průběhu tohoto procesu získá nové informace, mohou se jeho očekávání změnit.
- A49. Seznámení s účetní jednotkou, jejím prostředím a s příslušným rámcem účetního výkaznictví auditorovi pomáhá vytvořit si prvotní představu o tom, které skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace jsou významné. Na těchto předpokládaných významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů a vysvětlujících a popisných informacích závisí, v jakém rozsahu se auditor bude seznamovat s informačním systémem účetní jednotky.

*Proč je třeba se seznámit s účetní jednotkou, jejím prostředím a s příslušným rámcem účetního výkaznictví* (viz odstavce 19–20)

- A50. Seznámení s účetní jednotkou, jejím prostředím a s příslušným rámcem účetního výkaznictví auditorovi pomáhá pochopit události a okolnosti, které jsou důležité pro danou účetní jednotku, a identifikovat, jakým způsobem a do jaké míry faktory přirozeného rizika ovlivňují při sestavování účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti. Tyto informace představují referenční rámec, na základě kterého auditor identifikuje a vyhodnocuje rizika materiální nesprávnosti. Tento rámec mu v průběhu auditu rovněž pomáhá při plánování a uplatňování odborného úsudku a profesního skepticismu, například v následujících situacích:
- při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti účetní závěrky v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019) či jinými relevantními standardy (např. rizik podvodu, která upravuje ISA 240, nebo rizik souvisejících s účetními odhady v souladu s ISA 540 (revidované znění));
  - při provádění postupů, jejichž cílem je identifikovat případy nesouladu s právními předpisy podle ISA 250,<sup>27</sup> které by mohly mít materiální dopad na účetní závěrku;
  - při vyhodnocení toho, zda účetní závěrka obsahuje dostatečné vysvětlující a popisné informace v souladu s ISA 700 (revidované znění),<sup>28</sup>

<sup>27</sup> ISA 250 (revidované znění) *Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky*, odstavec 14

<sup>28</sup> ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*, odstavec 13(e)

- při určování materiality či prováděcí materiality v souladu s ISA 320;<sup>29</sup>
- při posuzování vhodnosti výběru a použití účetních pravidel a dostatečnosti vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce.

A51. Seznámení s účetní jednotkou, jejím prostředím a s příslušným rámcem účetního výkaznictví je relevantní také pro to, jak auditor naplánuje a provede další auditorské postupy, například v následujících situacích:

- vytváření představy o tom, které analytické postupy v souladu s ISA 520 bude provádět;<sup>30</sup>
- navrhování a provádění dalších auditorských postupů s cílem získat dostatečné a vhodné důkazní informace v souladu s ISA 330;
- vyhodnocování dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací (týkajících se např. předpokladů nebo ústních a písemných prohlášení vedení účetní jednotky k auditu).

#### Odstupňování požadavků

A52. Jakým způsobem a v jaké míře se auditor bude seznamovat s účetní jednotkou, je věcí jeho odborného úsudku. Je to u každé účetní jednotky různé, závisí to na jejím charakteru a okolnostech, mimo jiné na těchto faktorech:

- velikost a složitost účetní jednotky, včetně jejího IT prostředí;
- předchozí zkušenosti auditora s účetní jednotkou;
- charakter systémů a procesů účetní jednotky, mimo jiné to, zda jsou formalizované;
- charakter a forma dokumentace účetní jednotky.

A53. Postupy vyhodnocení rizik, jejichž prostřednictvím se auditor seznamuje s účetní jednotkou, budou pravděpodobně méně rozsáhlé v případě auditu méně složitých účetních jednotek (LCE) a rozsáhlejší v případě auditu složitějších účetních jednotek. Nepředpokládá se, že auditor bude znát účetní jednotku do takové hloubky jako vedení, které ji řídí.

A54. Některé rámce účetního výkaznictví umožňují menším účetním jednotkám, aby v účetní závěrce uváděly jednodušší a méně podrobné vysvětlující a popisné informace. To však nezabavuje auditora povinnosti seznámit se s účetní jednotkou a jejím prostředím a s příslušným rámcem účetního výkaznictví, který je pro účetní jednotku relevantní.

A55. Případná potřeba specializovaných dovedností nutných pro seznámení s účetní jednotkou závisí rovněž na tom, jak účetní jednotka používá IT, a na charakteru a rozsahu změn jejího IT prostředí.

<sup>29</sup> ISA 320 *Materialita při plánování a provádění auditu*, odstavce 10–11

<sup>30</sup> ISA 520, odstavec 5

*Účetní jednotka a její prostředí* (viz odstavec 19(a))

Organizační struktura, vlastnictví, správa a řízení a obchodní model účetní jednotky  
(viz odstavec 19(a)(i))

Organizační struktura a vlastnictví účetní jednotky

A56. Poznátky o organizační struktuře a vlastnictví účetní jednotky auditorovi umožňují pochopit například:

- složitost struktury účetní jednotky;

**Příklad:**

Účetní jednotka může být samostatným podnikem, nebo se může jednat o skupinu zahrnující dceřiné společnosti, divize či jiné složky působící na různých místech. Její právní struktura navíc nemusí být shodná se strukturou provozní. Složitá struktura s sebou často nese faktory, které mohou zvyšovat náchylnost vůči rizikům materiální nesprávnosti. Problémem může být například to, zda je správně účtováno o goodwillu, společných podnicích, investicích nebo jednotkách zvláštního určení a zda byly tyto záležitosti dostatečně vysvětleny a popsány v účetní závěrce.

- vlastnickou strukturu a vztahy mezi vlastníky a dalšími fyzickými nebo právníckými osobami, včetně spřízněných stran; seznámení s těmito skutečnostmi auditorovi pomáhá posoudit, zda byly transakce se spřízněnými stranami správně identifikovány a zaúčtovány a zda byly dostatečně vysvětleny a popsány v účetní závěrce;<sup>31</sup>
- rozdíl mezi vlastníky, osobami pověřenými správou a řízením a vedením;

**Příklad:**

V méně složitých účetních jednotkách (LCE) se mnohdy vlastníci podílejí na řízení, takže zde je jen malý nebo žádný rozdíl mezi jejich vedením, vlastníky a osobami pověřenými správou a řízením. Naproti tomu například u kotovaných účetních jednotek bývá mezi těmito osobami jasný rozdíl.<sup>32</sup>

<sup>31</sup> Požadavky a další ustanovení týkající se spřízněných stran obsahuje ISA 550

<sup>32</sup> Ustanovení týkající se identifikace osob pověřených správou a řízením jsou uvedena v odstavcích A1 a A2 ISA 260 (revidované znění), kde se vysvětluje, že v některých případech jsou některé z osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo všechny tyto osoby zapojeny i do vedení účetní jednotky

- struktura a složitost IT prostředí účetní jednotky.

**Příklady:**

V některých případech účetní jednotka:

- má v různých podnicích různé starší IT systémy, které nejsou dobře integrované, takže je její IT prostředí složité;
- využívá pro některé aspekty svého IT prostředí externí nebo interní poskytovatele služeb (např. outsourcing hostování IT prostředí nebo centra sdílených služeb pro centrální správu IT procesů v rámci skupiny).

#### Automatizované nástroje a techniky

A57. Auditor v některých případech používá v rámci svých postupů prováděných při seznamování s informačním systémem automatizované nástroje a techniky, aby pochopil toky transakcí v účetní jednotce a jejich zpracování. Prostřednictvím těchto procesů může získat informace o organizační struktuře účetní jednotky nebo o subjektech, s nimiž účetní jednotka provozuje podnikatelskou činnost (např. o dodavatelích, odběratelích či spřízněných stranách).

#### Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A58. Vlastnictví účetních jednotek působících ve veřejném sektoru nemá stejnou relevantnost jako v sektoru soukromém, protože rozhodnutí týkající se účetní jednotky jsou mnohdy přijímána externě a jsou výsledkem politického procesu. Vedení tudíž nemá nad některými přijímanými rozhodnutími kontrolu. K relevantním záležitostem, s nimiž se auditor obvykle seznamuje, patří to, zda účetní jednotka může přijímat jednostranná rozhodnutí nebo zda jiné účetní jednotky z veřejného sektoru kontrolují a ovlivňují její kompetence a strategické směřování.

**Příklad:**

Na účetní jednotku z veřejného sektoru se v některých případech vztahují právní nebo jiné předpisy, které vyžadují, aby její strategie a cíle byly předem schváleny externím subjektem. Je tudíž třeba, aby se auditor v rámci seznamování s její právní strukturou seznámil mimo jiné s příslušnými právními předpisy a se zařazením účetní jednotky (tj. zda se jedná o ministerstvo, odbor, agenturu nebo jiný typ).

#### Správa a řízení účetní jednotky

Proč je třeba se seznámit se správou a řízením účetní jednotky

A59. Poznanky o správě a řízení účetní jednotky auditorovi pomáhají pochopit, zda je účetní jednotka schopná zajistit odpovídající dohled nad svým vnitřním kontrolním systémem. Současně je to způsob, jak auditor může získat důkazy o nedostatcích svědčících o vyšší náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky vůči rizikům materiální nesprávnosti.

## Poznátky o správě a řízení účetní jednotky

A60. K relevantním záležitostem, jimž auditor obvykle věnuje pozornost při seznamování se správou a řízením účetní jednotky, patří:

- zda se některé nebo všechny osoby pověřené správou a řízením podléhají na řízení účetní jednotky;
- zda má účetní jednotka kromě výkonného vedení dozorčí radu;
- zda osoby pověřené správou a řízením zastávají v účetní jednotce funkce, které jsou nedílnou součástí její právní struktury, například jsou členy představenstva nebo jednatele;
- zda v rámci osob pověřených správou a řízením existují speciální podskupiny, například výbor pro audit, a jaké mají odpovědnosti;
- jaké odpovědnosti mají osoby pověřené správou a řízením v oblasti dohledu nad účetním výkaznictvím, mimo jiné, zda schvalují účetní závěrku.

## Obchodní model účetní jednotky

Další aspekty relevantní pro seznámení s účetní jednotkou a jejím obchodním modelem a pro audit jednotek zvláštního určení jsou uvedeny v **příloze 1**.

## Proč je třeba se seznámit s obchodním modelem účetní jednotky

A61. Poznátky o cílech, strategii a obchodním modelu účetní jednotky auditorovi pomáhají pochopit fungování účetní jednotky na strategické úrovni a ekonomická rizika, která na sebe bere a jimž je vystavena. Poznátky o podnikatelských rizicích, jež mají dopad na účetní závěrku, auditorovi pomáhají při identifikaci rizik materiální nesprávnosti, protože většina podnikatelských rizik má nakonec nějaké finanční důsledky, a tudíž i dopad na účetní závěrku.

**Příklady:**

Účetní jednotka může v rámci svého obchodního modelu různým způsobem využívat IT:

- jedna účetní jednotka prodává obuv v kamenném obchodě a pro evidenci stavu zásob a tržeb z prodeje používá pokročilý systém;
- jiná účetní jednotka prodává obuv prostřednictvím internetového obchodu, takže všechny prodejní transakce, včetně jejich generování na webových stránkách, jsou zpracovávány v IT prostředí účetní jednotky.

Obě účetní jednotky sice prodávají obuv, nicméně jejich podnikatelská rizika vyplývají ze zcela odlišného obchodního modelu a budou se podstatně lišit.

## Poznátky o obchodním modelu účetní jednotky

A62. Pro auditorovo seznámení s účetní jednotkou nejsou důležité všechny aspekty jejího obchodního modelu. Podnikatelské riziko je širší pojem než riziko materiální nesprávnosti účetní závěrky, které

je jeho součástí. Povinností auditora není seznámit se s veškerými podnikatelskými riziky a identifikovat je, protože ne všechna tato rizika jsou současně riziky materiální nesprávnosti.

A63. Podnikatelská rizika zvyšující náchylnost vůči riziku materiální nesprávnosti mohou být důsledkem následujících faktorů:

- nevhodné cíle nebo strategie, neúčinná realizace strategie, proběhlé změny nebo složitost;
- rovněž neschopnost rozpoznat potřebu změny může být zdrojem podnikatelského rizika, například v následujících případech:
  - neúspěšný vývoj nového produktu nebo služby;
  - trh, který je sice dobře rozvinutý, ale není schopen podporovat daný výrobek nebo službu;
  - vady výrobku nebo služby, které mohou vést ke vzniku právních závazků a rizika ztráty dobré pověsti;
- stimuly a tlaky na vedení, které mohou vést k jeho záměrné či nezáměrné předpojatosti, a ovlivňují tudíž přiměřenost významných předpokladů a očekávání vedení nebo osob pověřených správou a řízením.

A64. Příklady záležitostí, jimž auditor věnuje pozornost při seznamování s cíli účetní jednotky, jejími strategiemi a souvisejícími podnikatelskými riziky, jež mohou být zdrojem rizika materiální nesprávnosti účetní závěrky:

- vývoj v příslušném odvětví, v této souvislosti například nedostatek pracovníků, resp. odborných znalostí a zkušeností, které účetní jednotce umožní vyrovnat se se změnami daného odvětví;
- nové výrobky a služby, kvůli nimž se zvýší odpovědnost účetní jednotky za jejich vady;
- expanze podniku a nepřesně odhadnutá poptávka;
- nové požadavky v oblasti účetnictví, které byly neúplně nebo nesprávně implementovány;
- požadavky právních předpisů zvyšující právní rizika, jimž je účetní jednotka vystavena;
- současné a pravděpodobné budoucí požadavky na financování, včetně ztráty zdrojů financování z důvodu neschopnosti účetní jednotky splnit stanovené podmínky;
- používání IT, například implementace nového IT systému, který bude mít dopad na provoz účetní jednotky i na účetní výkaznictví;
- dopad implementace určité strategie, především dopad přinášející nové požadavky v oblasti účetnictví.

A65. Podnikatelská rizika obvykle identifikuje vedení účetní jednotky, které také určuje způsob jejich řešení. Tento proces vyhodnocování rizik je součástí vnitřního kontrolního systému účetní jednotky a je podrobněji popsán v odstavci 22 a v odstavcích A109–A113.

## Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A66. I když účetní jednotky působící ve veřejném sektoru obvykle vytvářejí a poskytují hodnotu jiným způsobem než účetní jednotky vytvářející hodnotu pro své vlastníky, přesto i ony mají „obchodní model“, který má konkrétní cíl. K záležitostem relevantním z hlediska obchodního modelu, s nimiž se auditoři účetních jednotek z veřejného sektoru seznamují, patří:

- činnost příslušných státních orgánů a související programy;
- programové cíle a strategie, včetně veřejné politiky.

A67. „Cíle vedení“ v případě účetních jednotek z veřejného sektoru mohou být ovlivněny i tím, že povinností vedení je doložit veřejnou odpovědnost, a mohou být stanoveny právními či jinými předpisy.

## Faktory týkající se ekonomického odvětví, regulační a jiné externí faktory (viz odstavec 19(a)(ii))

## Faktory týkající se ekonomického odvětví

A68. K relevantním faktorům týkajícím se ekonomického odvětví patří podmínky daného odvětví, jako např. konkurenční prostředí, odběratelsko-dodavatelské vztahy nebo technologický rozvoj. Auditor věnuje pozornost mimo jiné následujícím skutečnostem:

- trh a konkurence, především poptávka, existující kapacity a cenová konkurence;
- cyklická nebo sezónní činnost;
- výrobní technologie týkající se výrobků dané účetní jednotky;
- dodávky a ceny energie.

A69. Odvětví, v němž daná účetní jednotka působí, může být zdrojem konkrétních rizik materiální nesprávnosti, jež jsou dána charakterem činnosti nebo stupněm její regulace.

**Příklad:**

Dlouhodobé smlouvy ve stavebnictví někdy obsahují významné odhady výnosů a nákladů, které jsou zdrojem rizik materiální nesprávnosti. V těchto případech je důležité, aby členy týmu provádějícího zakázku byli odborníci s dostatečnými a odpovídajícími znalostmi a zkušenostmi.<sup>33</sup>

## Regulační faktory

A70. Relevantní regulační faktory zahrnují regulační prostředí, tzn. mimo jiné příslušný rámec účetního výkaznictví, právní a politické prostředí a jeho případné změny. K záležitostem, jimž auditor věnuje pozornost, patří například:

- regulační rámec u regulovaného odvětví, například obezřetnostní požadavky a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce;

<sup>33</sup> ISA 220, odstavec 14



- právní předpisy, které mají důležitý dopad na činnost účetní jednotky, například pracovněprávní legislativa;
- daňové předpisy;
- vládní politika, která aktuálně ovlivňuje provozování činnosti účetní jednotky, např. monetární politika, včetně kontrol v devizové oblasti, fiskální politika, finanční pobídky (např. programy vládních pomoci), celní tarify nebo omezení v oblasti obchodu;
- požadavky v oblasti ochrany životního prostředí, které mají vliv na dané odvětví a činnost účetní jednotky.

A71. Specifické požadavky týkající se právního a regulačního rámce relevantního pro danou účetní jednotku a odvětví nebo segment, v němž působí, upravuje ISA 250 (revidované znění).<sup>34</sup>

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A72. Činnost účetních jednotek z veřejného sektoru mohou ovlivňovat specifické právní předpisy. Tyto předpisy budou při seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím představovat pro auditora velice důležitou oblast.

Jiné externí faktory

A73. Jiné externí faktory ovlivňující účetní jednotku, jimž auditor věnuje pozornost, zahrnují všeobecné ekonomické podmínky, úrokové sazby, dostupnost financování a inflaci nebo revalvací měny.

Kritéria používaná vedením pro hodnocení finanční výkonnosti účetní jednotky (viz odstavec 19(a)(iii))

Proč je třeba se seznámit s kritérii používanými vedením

A74. Poznanky o kritériích používaných účetní jednotkou auditorovi pomáhají při posuzování toho, zda tato kritéria, ať už externí, nebo interní, vytvářejí tlak na účetní jednotku, aby plnila výkonnostní cíle. Tento tlak může motivovat vedení k opatřením, jež zvyšují náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení nebo kvůli podvodům (může např. motivovat vedení, aby nadhodnocovalo výsledky hospodaření nebo záměrně zkreslovalo účetní závěrku) (požadavky a další ustanovení týkající se rizik podvodu viz ISA 240).

A75. Kritéria používaná účetní jednotkou mohou auditora rovněž upozornit na pravděpodobný výskyt rizika materiální nesprávnosti informací v účetní závěrce, například když svědčí o tom, že účetní jednotka vykazuje v porovnání s jinými subjekty ze stejného odvětví neobvykle rychlý růst ziskovosti.

Kritéria používaná vedením

A76. Vedení a další osoby se při měření a kontrolování výkonnosti obvykle zaměřují na ty záležitosti, které považují za důležité. Dotazováním u vedení účetní jednotky lze zjistit, na jaké klíčové ukazatele (veřejně dostupné, či nikoli) se při hodnocení finanční výkonnosti a přijímání následných

---

<sup>34</sup> ISA 250 (revidované znění), odstavec 13

opatření zaměřuje. Na základě posouzení informací, které účetní jednotka používá pro řízení své podnikatelské činnosti, pak auditor může identifikovat relevantní interní nebo externí výkonnostní kritéria. Pokud z dotazování vyplyne, že v účetní jednotce v nějaké oblasti neprobíhá měření nebo kontrola výkonnosti, může existovat zvýšené riziko, že nějaká nesprávnost zůstane neodhalena a neopravena.

A77. Pro hodnocení finanční výkonnosti se používají například následující klíčové ukazatele:

- klíčové výkonnostní ukazatele (finanční i nefinanční) a poměrové ukazatele, trendy a provozní statistiky;
- srovnávací analýza finanční výkonnosti za jednotlivá období;
- rozpočty, prognózy, analýza odchylek, informace týkající se segmentů, zprávy o výkonu divizí, oddělení nebo jiných organizačních úrovní;
- opatření ke zvýšení výkonnosti zaměstnanců, pravidla pro stanovování motivačních odměn;
- srovnání výkonnosti účetní jednotky s výkonností konkurentů.

Odstupňování požadavků (viz odstavec 19(a)(iii))

A78. Postupy, které auditor provádí, aby se seznámil s kritérii používanými účetní jednotkou, se mohou lišit v závislosti na velikosti a složitosti účetní jednotky a rovněž v závislosti na tom, v jaké míře se její vlastníci a osoby pověřené její správou a řízením podílejí na jejím vedení.

**Příklady:**

- Méně složité účetní jednotky (LCE) mohou mít podmínky bankovních úvěrů (tzv. kovenanty) navázané na konkrétní výkonnostní kritéria týkající se jejich výsledku hospodaření nebo jejich finanční situace (takovým kritériem může být např. maximální výše pracovního kapitálu). Jestliže auditor zná kritéria používaná bankou, pomůže mu to identifikovat oblasti se zvýšenou náchylností vůči riziku materiální nesprávnosti.
- V případě účetních jednotek se složitějším charakterem a okolnostmi, například v případě subjektů působících v pojišťovnictví nebo v bankovním sektoru, se mnohdy výsledek hospodaření a finanční situace měří na základě regulačních požadavků (např. podle regulačních ukazatelů, jako je kapitálová přiměřenost či ukazatel likvidity). Jestliže auditor zná tato kritéria, pomůže mu to identifikovat oblasti se zvýšenou náchylností vůči riziku materiální nesprávnosti.

Další aspekty

A79. Měřením a analýzou finanční výkonnosti účetní jednotky se někdy zabývají rovněž externí subjekty. Platí to především pro účetní jednotky, jejichž finanční informace jsou veřejně dostupné. Tyto veřejně dostupné informace auditorovi pomáhají lépe se seznámít s účetní jednotkou a její podnikatelskou činností a upozorňují ho na informace, které si odporují. Jedná se o veřejně dostupné informace mimo jiné z následujících zdrojů:

- analytici nebo úvěrové agentury;

- tisk a jiná média, včetně sociálních;
- finanční úřady;
- regulační orgány;
- odbory;
- poskytovatelé finančních prostředků.

Tyto finanční informace lze obvykle získat od účetní jednotky, která je předmětem auditu.

A80. Měření a kontrolu finanční výkonnosti účetní jednotky je třeba odlišit od monitorování kontrol (které jsou součástí vnitřního kontrolního systému a jsou podrobněji popsány v odstavcích A114–A122), ačkoliv jejich účel se může překrývat:

- cílem měření a kontroly finanční výkonnosti je zjistit, zda účetní jednotka svou činností plní cíle stanovené jejím vedením (nebo třetími stranami);
- naproti tomu monitorování kontrol se zabývá účinností fungování vnitřního kontrolního systému, včetně kontrol sledujících, jak vedení měří a kontroluje finanční výkonnosti.

V některých případech jsou nicméně výkonnostní ukazatele rovněž zdrojem informací, které umožňují vedení účetní jednotky identifikovat nedostatky vnitřního kontrolního systému.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A81. Auditor účetní jednotky z veřejného sektoru může kromě relevantních kritérií, které taková jednotka používá pro hodnocení své finanční výkonnosti, zohlednit rovněž nefinanční informace, například míru veřejné prospěšnosti (např. počet klientů, které nějaký program obsloužil).

*Příslušný rámec účetního výkaznictví (viz odstavec 19(b))*

Poznátky o příslušném rámci účetního výkaznictví a účetních pravidlech uplatňovaných účetní jednotkou

A82. Auditor při seznamování s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro účetní jednotku a s tím, jak účetní jednotka tento rámec uplatňuje s ohledem na svůj charakter, okolnosti a své prostředí, věnuje pozornost mimo jiné následujícím skutečnostem:

- postupy účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví vyplývající z příslušného rámce účetního výkaznictví, such as:
  - účetní pravidla a postupy specifické pro dané odvětví, včetně významných skupin transakcí, zůstatků účtů nebo souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce specifických pro dané odvětví (například úvěry a investice v případě bank nebo výzkum a vývoj v případě farmaceutických společností);
  - pravidla účtování výnosů;
  - účetní pravidla pro finanční nástroje, včetně účtování úvěrových ztrát;
  - majetek, závazky a transakce v cizí měně;

- účtování o neobvyklých nebo složitých transakcích, včetně takových, které se týkají kontroverzních nebo nových oblastí (například účtování o kryptoměně).
- poznatky o tom, jak účetní jednotka vybírá a uplatňuje účetní pravidla, včetně poznatků o změnách těchto pravidel a důvodech, které k jejich změně vedly, mimo jiné:
  - postupy, které účetní jednotka používá k účtování, oceňování a vykazování významných a neobvyklých transakcí a jaké vysvětlující a popisné informace o tom uvádí v příloze účetní závěrky;
  - dopad významných účetních pravidel v kontroverzních nebo nových oblastech, v nichž chybí závazné postupy nebo obecný konsensus;
  - změny prostředí, například změny příslušného rámce účetního výkaznictví nebo daňová reforma vyžadující změnu účetních pravidel účetní jednotky;
  - standardy účetního výkaznictví a právní předpisy, které jsou pro účetní jednotku nové, a kdy a jak účetní jednotka tyto požadavky uplatní, resp. zajistí jejich dodržování.

A83. Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím přispívá k lepšímu povědomí auditora o tom, v jakých oblastech lze očekávat změny účetního výkaznictví (oproti předchozím obdobím).

**Příklad:**

Jestliže účetní jednotka realizovala během účetního období významnou podnikovou kombinaci, auditor bude pravděpodobně očekávat změny u skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, které se této podnikové kombinaci týkají. Pokud k žádným významným změnám v příslušném rámci účetního výkaznictví nedošlo, poznatky, které auditor nově získá, slouží k tomu, aby si potvrdil, že poznatky získané v předchozím účetním období jsou nadále relevantní.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A84. V případě účetních jednotek z veřejného sektoru je příslušný rámec účetního výkaznictví dán legislativním nebo regulačním rámcem platným v dané jurisdikci nebo geografické oblasti. Při posuzování požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví a jeho uplatňování s ohledem na charakter účetní jednotky, její okolnosti a její prostředí auditor zohledňuje mimo jiné to, zda účetní jednotka v souladu s Mezinárodními standardy pro veřejný sektor používá akruální bázi účetnictví, nebo peněžní bázi, případně zda obě báze kombinuje.

Jak faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti (viz odstavec 19(c))

Příklady událostí a podmínek (roztříděné podle faktoru přirozeného rizika), jež mohou být zdrojem rizik materiální nesprávnosti, jsou uvedeny v **příloze 2**.

Proč je třeba se při seznamování s účetní jednotkou, jejím prostředím a s příslušným rámcem účetního výkaznictví seznámit rovněž s faktory přirozeného rizika

- A85. Poznatky o účetní jednotce, jejím prostředí a o příslušném rámci účetního výkaznictví auditorovi pomáhají při identifikaci událostí a podmínek, jejichž charakteristické znaky mohou ovlivnit náchylnost tvrzení týkajících se skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací vůči nesprávnosti. Tyto charakteristické znaky jsou faktory přirozeného rizika, tj. jedná se o faktory, které ovlivňují náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti, protože mají dopad jednak na pravděpodobnost výskytu nesprávnosti a jednak na výši případné nesprávnosti. Poznatky o tom, jak faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti, auditorovi pomáhají vytvořit si předběžnou představu ohledně toho, jaká je pravděpodobnost výskytu nesprávnosti a její výše, což mu následně pomáhá při identifikaci rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení v souladu s odstavcem 28(b). Poznatky o tom, do jaké míry faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti, mu rovněž pomáhají při posouzení pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a její výše pro účely vyhodnocení přirozeného rizika podle odstavce 31(a). Seznámení s faktory přirozeného rizika mu tudíž pomáhá při navrhování a provádění dalších auditorových postupů podle ISA 330.
- A86. Na identifikaci rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení a na vyhodnocení přirozeného rizika mohou mít vliv rovněž důkazní informace, které auditor získá při provádění jiných postupů vyhodnocení rizik, dalších auditorových postupů nebo při plnění požadavků jiných standardů ISA (viz odstavce A95, A103, A111, A121, A124 a A151).

Vliv faktorů přirozeného rizika na skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace

- A87. Míra náchylnosti skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací vůči nesprávnosti v důsledku složitosti nebo subjektivity často úzce souvisí s tím, do jaké míry tato skupina transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace podléhají změnám nebo jak velká nejistota je s nimi spojena.

**Příklad:**

Jestliže účetní jednotka u nějakého účetního odhadu vychází z předpokladů, u nichž musí do značné míry uplatňovat úsudek, bude stanovení odhadu pravděpodobně spojeno jak se subjektivitou, tak s nejistotou.

- A88. Čím větší je míra náchylnosti skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací vůči nesprávnosti v důsledku složitosti nebo subjektivity, tím větší míra profesního skepticismu se od auditora vyžaduje. Pokud jsou skupina transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace náchylné vůči nesprávnosti v důsledku složitosti, subjektivity, změny nebo nejistoty, mohou tyto faktory přirozeného rizika otevírat prostor pro předpojatost vedení, ať už nezáměrnou, nebo záměrnou, a ovlivňovat tak náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení. Rovněž identifikace rizik materiální nesprávnosti a vyhodnocení přirozeného rizika na úrovni tvrzení jsou ovlivněny vzájemnými vztahy mezi faktory přirozeného rizika.
- A89. Události nebo podmínky, které ovlivňují náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení, mohou mít vliv rovněž na náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu jiných faktorů rizika podvodu. Tyto informace tudíž mohou být relevantní pro účely odstavce 24 ISA 240, v souladu s nímž je povinností auditora vyhodnotit, zda informace získané prováděním jiných postupů

vyhodnocení rizik a souvisejících činností neukazují na přítomnost alespoň jednoho faktoru rizika podvodu.

*Seznámení s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky (viz odstavce 21–27)*

Podrobnější popis charakteru vnitřního kontrolního systému účetní jednotky a přirozených omezení vnitřní kontroly je uveden v **příloze 3**, kde jsou rovněž pro účely standardů ISA blíže vysvětleny složky tohoto systému.

- A90. Auditor se s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky seznamuje prostřednictvím postupů vyhodnocení rizik, jejichž cílem je posoudit jednotlivé složky tohoto systému vymezené v odstavcích 21 až 27.
- A91. Složky vnitřního kontrolního systému účetní jednotky pro účely tohoto standardu nemusí nutně odrážet, jak účetní jednotka navrhuje, zavádí a udržuje tento systém, ani to, jak klasifikuje jeho konkrétní složky. Účetní jednotky mnohdy používají pro popis jednotlivých aspektů vnitřního kontrolního systému různou terminologii či rámce. Rovněž auditoři mohou pro účely auditu používat různou terminologii nebo rámce, podmínkou ale je, aby všechny složky vnitřního kontrolního systému vymezené v tomto standardu byly pokryty.

Odstupňování požadavků

- A92. Způsob, jak účetní jednotka navrhuje, zavádí a udržuje vnitřní kontrolní systém, se liší v závislosti na její velikosti a složitosti. Méně složité účetní jednotky (LCE) obvykle používají pro naplňování svých cílů méně strukturované a jednodušší kontroly (tj. pravidla a postupy).

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

- A93. Auditoři účetních jednotek z veřejného sektoru mají často další povinnosti týkající se vnitřní kontroly, například zpracovávají zprávy o dodržování kodexu správné praxe nebo o čerpání výdajů v souladu s rozpočtem. Úkolem auditora účetních jednotek z veřejného sektoru může být rovněž podávání zpráv o dodržování právních a jiných předpisů. V těchto případech se auditor obvykle zabývá posouzením vnitřního kontrolního systému účetní jednotky širěji a podrobněji.

## Informační technologie v rámci složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky

Další informace o tom, jak se auditor seznamuje s využíváním IT v rámci složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, jsou uvedeny v **příloze 5**.

A94. Obecný cíl a rozsah auditu je stejný, ať už účetní jednotka funguje v prostředí, které je převážně manuální, v plně automatizovaném prostředí nebo v prostředí, které kombinuje manuální a automatizované prvky (tj. vnitřní kontrolní systém používá manuální i automatizované kontroly a další zdroje).

## Poznatzky o charakteru složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky

A95. Poznatzky o jednotlivých složkách vnitřního kontrolního systému auditorovi při vyhodnocování účinnosti návrhu kontrol a ověřování jejich zavedení (viz odstavce A175 až A181) umožňují vytvořit si předběžnou představu o tom, jak účetní jednotka identifikuje podnikatelská rizika a jak na ně reaguje. Tyto poznatzky mohou mít různý vliv na identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti (viz odstavec A86). To auditorovi pomáhá při navrhování a provádění dalších auditorových postupů, včetně plánování testů provozní účinnosti kontrol. Mimo jiné:

- auditorovy poznatzky o kontrolním prostředí účetní jednotky, jejím procesu vyhodnocování rizik a procesu monitorování složek kontrol budou mít s větší pravděpodobností vliv spíše na identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky;
- auditorovy poznatzky o informačním systému účetní jednotky, o komunikaci a kontrolní činnosti budou mít s větší pravděpodobností vliv spíše na identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

Kontrolní prostředí účetní jednotky, její proces vyhodnocování rizik a proces monitorování vnitřního kontrolního systému (viz odstavce 21–24)

A96. Kontroly, jejichž předmětem je kontrolní prostředí účetní jednotky, její proces vyhodnocování rizik a proces monitorování vnitřního kontrolního systému, jsou primárně kontroly nepřímé (tj. kontroly, které nejsou natolik detailní, aby zabránily nesprávnostem na úrovni tvrzení, resp. aby je odhalovaly a opravovaly, ale které slouží jako podpora jiných kontrol, a mají tudíž nepřímý vliv na pravděpodobnost, že nesprávnost bude včas odhalena, resp. že jí bude včas zabráněno). Některé kontroly v těchto složkách mohou být nicméně i přímé.

Proč je povinností auditora seznámit se s kontrolním prostředím účetní jednotky, s jejím procesem vyhodnocování rizik a procesem monitorování vnitřního kontrolního systému

A97. Kontrolní prostředí je základem fungování ostatních složek vnitřního kontrolního systému. Samo o sobě přímo nezabraňuje nesprávnostem ani je neodhaluje a neopravuje. Ovlivňuje však účinnost kontrol v ostatních složkách vnitřního kontrolního systému. Podobně také proces vyhodnocování rizik účetní jednotkou a její proces monitorování vnitřního kontrolního systému funguje tak, že poskytuje podporu celému vnitřnímu kontrolnímu systému.

A98. Vzhledem k tomu, že tyto složky jsou základem vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, případné nedostatky v jejich fungování mají na sestavení účetní závěrky rozsáhlý dopad. Poznatzky

o nich a jejich vyhodnocení tudíž ovlivňují identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a mohou ovlivnit rovněž identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky mají vliv na to, jak auditor navrhne všeobecné reakce, a jak je vysvětleno v ISA 330, ovlivňují rovněž charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů.<sup>35</sup>

Seznámení s kontrolním prostředím (viz odstavec 21)

Odstupňování požadavků

A99. Kontrolní prostředí méně složité účetní jednotky (LCE) se bude svým charakterem pravděpodobně lišit od kontrolního prostředí složitější účetní jednotky. U méně složitých účetních jednotek (LCE), které mají pouze jednoho vlastníka, například nemusí být mezi osobami pověřenými správou a řízením nezávislý či externí člen a roli správy a řízení může plnit přímo vlastník-manažer. Některé aspekty kontrolního prostředí jsou tudíž pro tyto účetní jednotky méně relevantní, resp. nejsou relevantní vůbec.

A100. U méně složitých účetních jednotek (LCE) navíc nemusí být k dispozici důkazní informace týkající se složek kontrolního prostředí v písemné podobě, zvláště když komunikace mezi vedením účetní jednotky a ostatními zaměstnanci probíhá neformálně. Přesto mohou být tyto důkazní informace za daných okolností relevantní a spolehlivé.

**Příklady:**

- Méně složitá účetní jednotka (LCE) má obvykle jednodušší organizační strukturu a role v oblasti účetního výkaznictví v ní zastává jen malý počet zaměstnanců.
- Jestliže roli správy a řízení zastává přímo vlastník-manažer, může auditor dojít k závěru, že otázka nezávislosti osob pověřených správou a řízením není relevantní.
- Méně složité účetní jednotky (LCE) nemívají psané zásady chování, ale vytvářejí firemní kulturu, která klade důraz na integritu a etické chování, na základě interní verbální komunikace a osobního příkladu vedení. U těchto účetních jednotek jsou tudíž postoje, názory a jednání jejich vedení nebo vlastníka-manažera pro auditora a jeho znalost kontrolního prostředí zvláště důležité.

Poznátky o kontrolním prostředí (viz odstavec 21(a))

A101. Auditor obvykle získává důkazní informace týkající se poznatků o kontrolním prostředí kombinací dotazování a jiných postupů vyhodnocení rizik (tj. výsledky dotazování si potvrzuje pozorováním nebo inspekcí dokumentů).

A102. Při posuzování toho, do jaké míry vedení fakticky prosazuje integritu a etické hodnoty, se auditor může dotazováním u vedení a u zaměstnanců účetní jednotky a na základě informací z externích zdrojů seznámit s následujícími skutečnostmi:

<sup>35</sup> ISA 330, odstavce A1–A3



- jakým způsobem vedení účetní jednotky předává zaměstnancům informace o svých názorech na podnikatelskou praxi a etické chování;
- s písemnými zásadami chování přijatými vedením (na základě inspekce) a s tím, zda vedení jedná způsobem, který je s těmito zásadami v souladu (na základě pozorování).

Vyhodnocení kontrolního prostředí (viz odstavec 21(b))

Proč auditor vyhodnocuje kontrolní prostředí

A103. Vyhodnocení toho, zda se účetní jednotka chová v souladu se svým závazkem prosazovat integritu a etické hodnoty, zda je její kontrolní prostředí vhodným základem pro ostatní složky jejího vnitřního kontrolního systému a zda případné zjištěné nedostatky kontrolního prostředí nevedou k oslabování ostatních složek jejího vnitřního kontrolního systému, auditorovi pomáhá při identifikaci potenciálních problémů týkajících se ostatních složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, protože kontrolní prostředí je základem těchto ostatních složek. Kromě toho toto vyhodnocení auditorovi pomáhá při seznamování s riziky, jimž je účetní jednotka vystavena, a tudíž i při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky i na úrovni tvrzení (viz odstavec A86).

Vyhodnocení kontrolního prostředí auditorem

A104. Vyhodnocení kontrolního prostředí je založeno na poznacích, které auditor získá podle odstavce 21(a).

A105. V některých účetních jednotkách hraje klíčovou roli jediná osoba, která sama rozhoduje prakticky o veškerých záležitostech. Jednání a postoje takové osoby pak mají rozsáhlý dopad na firemní kulturu účetní jednotky, což má následně rozsáhlý dopad na její kontrolní prostředí. Tyto dopady mohou být jak pozitivní, tak negativní.

**Příklad:**

Přímé zapojení klíčového jedince může být nejen zásadním předpokladem, který účetní jednotce umožňuje plnit cíle v oblasti hospodářského růstu i jiné cíle, ale může rovněž významně přispívat k účinnosti vnitřního kontrolního systému. Současně ale koncentrace znalostí a pravomocí zvyšuje kvůli možnému obcházení vnitřních kontrol vedením náchylnost vůči nesprávnosti.

A106. Auditor může věnovat pozornost rovněž tomu, jak filozofie a provozní styl vrcholového vedení ovlivňuje jednotlivé složky kontrolního prostředí a jaký je případný podíl těch osob pověřených správou a řízením, které jsou nezávislé.

A107. I když je kontrolní prostředí vhodným základem vnitřního kontrolního systému a přispívá ke snížení rizika podvodu, není to nutně účinný nástroj, který podvodu zabrání.

**Příklad:**

Personální zásady a postupy, jejichž cílem je najímat kvalifikované pracovníky pro oblast financí, účetnictví a IT, mohou sice snížit riziko výskytu chyb při zpracování účetních informací, neomezí ale případy obcházení vnitřních kontrol vrcholovým vedením (např. nadhodnocování příjmů).

A108. Při vyhodnocování kontrolního prostředí ve vztahu k IT se auditor zaměřuje mimo jiné na následující záležitosti:

- zda to, jakým způsobem jsou spravovány systémy IT, odpovídá charakteru a složitosti účetní jednotky a jejích provozů, které fungují díky IT, mimo jiné složitosti a vyspělosti technologické platformy či architektury účetní jednotky a míře, v níž účetní jednotka využívá IT aplikace pro podporu účetního výkaznictví;
- jaká je manažerská organizační struktura v oblasti IT a jaké zdroje jsou na ni alokovány (například zda účetní jednotka investovala do vhodného IT prostředí a jeho nutných zlepšení nebo zda zaměstnává dostatečný počet osob s vhodnou kvalifikací, včetně případů, kdy využívá komerční software (s minimálními nebo žádnými modifikacemi)).

Seznámení s procesem vyhodnocování rizik (viz odstavce 22–23)

Poznátky o tom, jak účetní jednotka vyhodnocuje rizika (viz odstavec 22(a))

A109. Jak je vysvětleno v odstavci A62, ne všechna podnikatelská rizika jsou současně riziky materiální nesprávnosti. Když se auditor seznamuje s tím, jak vedení a osoby pověřené správou a řízením identifikovaly podnikatelská rizika relevantní pro sestavení účetní závěrky a jaká opatření přijaly, aby tato rizika ošetřily, věnuje pozornost mimo jiné tomu, zda vedení a případně osoby pověřené správou a řízením:

- stanovily cíle účetní jednotky natolik přesně a jasně, aby bylo možné identifikovat a vyhodnotit rizika ohrožující tyto cíle;
- identifikovaly rizika ohrožující plnění stanovených cílů a provedly jejich analýzu, aby bylo možné určit, jak budou tato rizika řízena;
- zohlednily při posuzování rizik ohrožujících plnění stanovených cílů možnost výskytu podvodu.<sup>36</sup>

A110. Auditor věnuje rovněž pozornost dopadům, které tato podnikatelská rizika mají pro sestavení účetní závěrky a pro další aspekty jejího vnitřního kontrolního systému.

Posouzení procesu vyhodnocování rizik účetní jednotkou (viz odstavec 22(b))

Proč auditor posuzuje, zda je proces, který účetní jednotka používá pro vyhodnocování rizik, vhodný

A111. Auditor posuzuje proces, který účetní jednotka používá pro vyhodnocování rizik, aby se seznámil s oblastmi, v nichž identifikovala potenciální rizika, a s její reakcí na ně. Posouzení toho, jak účetní

<sup>36</sup> ISA 240, odstavec 19

jednotka identifikuje podnikatelská rizika a jak je vyhodnocuje a ošetřuje, auditorovi pomáhá, aby zjistil, zda účetní jednotka s ohledem na svůj charakter a složitost identifikovala, vyhodnotila a ošetřila rizika, která jí hrozí. Toto posouzení auditorovi rovněž pomáhá při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky i na úrovni tvrzení. (viz odstavec A86).

Posouzení, zda je proces, který účetní jednotka používá pro vyhodnocování rizik, vhodný (viz odstavec 22(b))

A112. Auditor posuzuje vhodnost procesu, který účetní jednotka používá pro vyhodnocování rizik, na základě poznatků, které získal podle odstavce 22(a).

Odstupňování požadavků

A113. Posouzení toho, zda je proces, který účetní jednotka používá pro vyhodnocování rizik, za daných okolností vhodný, je věcí auditorova odborného úsudku.

**Příklad:**

V některých méně složitých účetních jednotkách (LCE), především v těch, v jejichž čele stojí vlastník-manažer, provádí postupy vyhodnocování rizik přímo člen managementu nebo vlastník-manažer (např. pravidelně sleduje činnost konkurence nebo jiný vývoj na trhu a na základě toho identifikuje nově se objevující podnikatelská rizika). Takové vyhodnocování rizik v účetních jednotkách tohoto typu často není nijak formálně zdokumentováno, ale v diskusi s vedením si auditor může potvrdit, že vedení postupy vyhodnocování rizik provádí.

Seznámení s procesem, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému (viz odstavec 24)

Odstupňování požadavků

A114. V méně složitých účetních jednotkách (LCE), především v těch, v jejichž čele stojí vlastník-manažer, se auditor při seznamování s procesem, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, často zaměřuje na to, jakým způsobem se člen managementu nebo vlastník-manažer přímo podílí na provozu účetní jednotky, protože jiný monitoring zde patrně neexistuje.

**Příklad:**

Stížnosti zákazníků na nepřesnosti v měsíčním odsouhlasení plateb upozorní vlastníka-manažera na problém s termíny, kdy jsou platby zákazníků zachyceny v saldokontu.

A115. V případě účetních jednotek, které nemají pro proces monitorování vnitřního kontrolního systému zaveden formální postup, se auditor při seznamování s tímto procesem může zaměřit na pravidelné kontroly manažerských účetních informací, jejichž cílem je přispívat k předcházení a odhalování nesprávností.

Poznatky o procesu, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému (viz odstavec 24(a))

A116. K relevantním záležitostem, jimž auditor obvykle věnuje pozornost při seznamování s procesem, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, patří:

- návrh monitorovacích činností, např. zda se jedná o monitoring pravidelný či průběžný;
- provádění a frekvence monitorovacích činností;
- zda jsou výsledky monitorovacích činností včas vyhodnocovány, aby bylo možné určit, zda jsou kontroly účinné;
- zda jsou zjištěné nedostatky řešeny vhodnými nápravnými opatřeními, mimo jiné, zda jsou o nedostacích bez zbytečného odkladu informovány osoby zodpovědné za realizaci nápravných opatření.

A117. Auditor může rovněž věnovat pozornost tomu, jak je v rámci procesu, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, vyřešen monitoring kontrol zpracování informací, které využívají IT. Jedná se mimo jiné o následující kontroly:

- kontroly monitorující složitá IT prostředí, které:
  - vyhodnocují průběžnou účinnost návrhu kontrol zpracování informací a v případě potřeby je modifikují tak, aby odrážely změny podmínek;
  - vyhodnocují provozní účinnost kontrol zpracování informací;
- kontroly monitorující oprávnění udělená v automatizovaných kontrolách zpracování informací, která zajišťují oddělení pravomocí;
- kontroly monitorující, jak jsou identifikovány a řešeny chyby a kontrolní nedostatky týkající se automatizace účetního výkaznictví.

Seznámení s funkcí interního auditu (viz odstavec 24(a)(ii))

Další aspekty relevantní pro seznámení s funkcí interního auditu účetní jednotky jsou uvedeny v **příloze 4**.

A118. Při seznamování s charakterem povinností interního auditu v účetní jednotce pomáhá auditorovi dotazování příslušných pracovníků interního auditu. Pokud auditor dojde k závěru, že se povinnosti interního auditu týkají účetního výkaznictví dané účetní jednotky, může se blíže seznámit s prací, kterou interní audit provedl, resp. hodlá provést, a to tím, že se seznámí s plánem činnosti interního auditu pro dané účetní období a prodiskutuje ho s příslušnými pracovníky tohoto oddělení. Tyto poznatky spolu s informacemi, které auditor získá dotazováním, mohou být přímo relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Pokud auditor na základě svých předběžných poznatků o interním auditu dané účetní jednotky předpokládá, že využije jeho práci a

podle toho upraví charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezí jejich rozsah, použije se ISA 610 (revidované znění 2013).<sup>37</sup>

Jiné zdroje informací, které účetní jednotka používá v procesu monitorování vnitřního kontrolního systému

Seznámení se zdroji informací (viz odstavec 24(b))

A119. Vedení může v rámci své monitorovací činnosti využít informace získané na základě komunikace s externími stranami, jako jsou stížnosti zákazníků nebo připomínky regulačních orgánů, které svědčí o problémech nebo upozorňují na oblasti, jež vyžadují zlepšení.

Proč je povinností auditora seznámit se se zdroji informací, které účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému

A120. Seznámení se zdroji informací, které účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, mimo jiné s tím, zda jsou používané informace relevantní a spolehlivé, auditorovi pomáhá při posouzení vhodnosti tohoto kontrolního systému. Pokud se vedení účetní jednotky domnívá, že data používaná k monitorování jsou relevantní a spolehlivá, aniž by byl tento předpoklad něčím podložen, mohou informace obsahovat chyby, díky nimž může vedení účetní jednotky na základě monitorovacích činností dospět k nesprávným závěrům.

Posouzení procesu, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému (viz odstavec 24(c))

Proč auditor posuzuje, zda je proces, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, vhodný

A121. Posouzení toho, jakým způsobem účetní jednotka provádí průběžné nebo ad hoc vyhodnocování monitoringu účinnosti kontrol, auditorovi pomáhá, aby zjistil, zda ostatní složky vnitřního kontrolního systému účetní jednotky byly zavedeny a fungují, a tudíž mu rovněž pomáhá při seznamování s ostatními složkami vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Dále toto posouzení auditorovi pomáhá při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky i na úrovni tvrzení. (viz odstavec A86)

Posouzení, zda je proces, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, vhodný (viz odstavec 24(c))

A122. Auditor posuzuje vhodnost procesu, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, na základě poznatků, které o tomto procesu získal.

Informační systém, komunikace a kontrolní činnosti (viz odstavce 25–26)

---

<sup>37</sup> ISA 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů*

A123. Kontroly, jejichž předmětem je informační systém účetní jednotky, komunikace a kontrolní činnosti, jsou primárně kontroly přímé (tj. kontroly, které jsou natolik detailní, že zabrání nesprávnostem na úrovni tvrzení, resp. odhalí je a opraví).

Proč je povinností auditora seznámit se s informačním systémem účetní jednotky, s komunikací a s kontrolami u kontrolních činností

A124. Auditor má povinnost seznámit se s informačním systémem a s komunikací v rámci účetní jednotky, protože poznatky o jejích interních pravidlech definujících toky transakcí a o dalších aspektech činností používaných pro zpracování informací, jež jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, a posouzení toho, zda tyto složky vhodně podporují sestavení účetní závěrky, mu pomáhají identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. V případě, že jsou výsledky auditorských postupů v rozporu s očekáváními o vnitřním kontrolním systému účetní jednotky, která si auditor vytvořil na základě informací získaných v rámci procesu schvalování nových klientů, resp. nových auditních zakázek, nebo pokračující spolupráce se stávajícími klienty, resp. pokračování stávajících auditních zakázek, mohou tyto poznatky a posouzení vést rovněž k identifikaci rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky. (viz odstavec A86)

A125. Auditor má povinnost identifikovat konkrétní kontroly u kontrolních činností, posoudit jejich návrh a zjistit, zda byly implementovány, protože mu to pomáhá při seznamování s tím, jak vedení ošetřuje některá rizika, a slouží to tudíž jako základ pro návrh a realizaci dalších auditorských postupů, jimiž auditor v souladu s ISA 330 reaguje na identifikovaná rizika. Čím vyšší riziko v rámci spektra přirozeného rizika auditor vyhodnotí, tím přesvědčivější důkazní informace je třeba získat. I v případě, že neplánuje testovat provozní účinnost identifikovaných kontrol, poznatky, které o nich získal, budou mít pravděpodobně vliv na to, jak navrhne charakter, načasování a rozsah testů věcné správnosti, jimiž bude reagovat na související rizika materiální nesprávnosti.

Iterativní charakter seznamování s informačním systémem, komunikací a kontrolními činnostmi a jejich posuzování

A126. Jak je vysvětleno v odstavci A49, seznámení s účetní jednotkou, jejím prostředím a s příslušným rámcem účetního výkaznictví auditorovi pomáhá vytvořit si prvotní představu o tom, které skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace jsou významné. Při seznamování s informačním systémem a s komunikací v rámci účetní jednotky v souladu s odstavcem 25(a) může auditor využít tuto prvotní představu, aby určil, v jakém rozsahu se seznámí s činnostmi, které účetní jednotka používá pro zpracování informací.

A127. Při seznamování s informačním systémem účetní jednotky se auditor seznamuje rovněž s jejími pravidly definujícími toky informací o významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích a s dalšími aspekty činností, které účetní jednotka používá pro zpracování informací. Tyto informace, spolu s dalšími informacemi, které auditor získá při vyhodnocování informačního systému účetní jednotky, mohou potvrdit nebo jinak ovlivnit jeho očekávání ohledně dříve identifikovaných významných skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací. (viz odstavec A126)

A128. Při seznamování s tím, jak informace o významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích vstupují do informačního systému účetní jednotky, jak jím

procházejí a jak z něho vycházejí, auditor v některých případech identifikuje v rámci kontrolních činností kontroly, které má povinnost identifikovat podle odstavce 26(a). Při identifikaci a posuzování kontrol v rámci kontrolních činností se auditor může nejprve zaměřit na kontroly účetních zápisů a na kontroly, jejichž provozní účinnost hodlá otestovat pro účely stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti.

A129. Identifikace kontrol v rámci kontrolních činností může být ovlivněna rovněž vyhodnocením přirozeného rizika. Například kontroly týkající se významných rizik lze identifikovat pouze v případě, že auditor vyhodnotil přirozené riziko na úrovni tvrzení podle odstavce 31. Rovněž kontroly ošetřující rizika, u nichž testy věcné správnosti podle názoru auditora samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace (v souladu s odstavcem 33), lze identifikovat až poté, co auditor vyhodnotil přirozené riziko.

A130. Na identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení mají vliv následující faktory:

- poznatky, které auditor získal o interních pravidlech účetní jednotky týkajících se činností, které účetní jednotka používá v rámci informačního systému a komunikace pro zpracování informací;
- identifikace a posouzení kontrol v rámci kontrolních činností.

Seznámení s informačním systémem a komunikací v rámci účetní jednotky (viz odstavec 25)

Další aspekty týkající se informačního systému a komunikace v rámci účetní jednotky jsou uvedeny v **příloze 3**, odstavce 15–19.

Odstupňování požadavků

A131. Informační systémy a související podnikové procesy méně složitých účetních jednotek (LCE) bývají méně sofistikované než systémy a procesy větších účetních jednotek a jejich IT prostředí je většinou méně složitá. Nicméně role informačního systému je stejně důležitá. Méně složitá účetní jednotky (LCE), jejichž vedení se přímo účastní jejich činnosti, obvykle nepotřebují rozsáhlé popisy účetních postupů, složité účetní záznamy ani psaná pravidla. Seznámení s relevantními aspekty jejich informačního systému bude proto většinou vyžadovat menší úsilí a bude vycházet ve větší míře z dotazování než z pozorování či inspekce dokumentace. Avšak potřeba seznámit se s informačním systémem účetní jednotky je i u těchto účetních jednotek důležitá, protože auditor z těchto poznatků vychází při navrhování dalších auditorských postupů v souladu s ISA 330 a v některých případech mu tyto poznatky pomáhají identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti. (viz odstavec A86)

Seznámení s informačním systémem (viz odstavec 25(a))

A132. Součástí vnitřního kontrolního systému účetní jednotky jsou nejen aspekty týkající se jejich cílů v oblasti výkaznictví, včetně účetního výkaznictví, ale také aspekty týkající se cílů v provozní oblasti a v oblasti dodržování předpisů, pokud jsou relevantní pro účetní výkaznictví. Auditor se tudíž v rámci seznamování s informačním systémem účetní jednotky, mimo jiné s tím, jak účetní jednotka

generuje transakce a jak zachycuje informace, zaměřuje rovněž na informace o systémech (pravidlech) účetní jednotky, které zajišťují plnění cílů v oblasti dodržování předpisů a v provozní oblasti, protože tyto informace jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky. Navíc informační systémy některých účetních jednotek jsou vysoce integrované, takže kontroly v nich jsou navrženy tak, aby současně zajišťovaly plnění cílů v oblasti účetního výkaznictví, v oblasti dodržování předpisů i v provozní oblasti, případně kombinace těchto cílů.

A133. Auditor se v rámci seznamování s informačním systémem účetní jednotky seznamuje rovněž s tím, jaké zdroje účetní jednotka má, aby zajistila činnosti, které používá pro zpracování informací. Pro seznámení s riziky ohrožujícími integritu informačního systému jsou relevantní mimo jiné následující informace o lidských zdrojích:

- jaké jsou odborné předpoklady osob vykonávajících tyto práce;
- zda má účetní jednotka dostatečné zdroje;
- zda jsou náležitě odděleny pravomoci.

A134. Při seznamování s pravidly účetní jednotky definujícími toky informací o významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo o vysvětlujících a popisných informacích v rámci informačního systému a komunikace auditor věnuje pozornost například charakteru:

- (a) číselných údajů a jiných informací o zpracovávaných transakcích, jiných událostech a podmínkách;
- (b) zpracování informací zajišťujícího integritu číselných údajů a jiných informací;
- (c) informačních procesů, personálních a jiných zdrojů používaných v procesu zpracování informací.

A135. Seznámení s podnikovými procesy účetní jednotky, mimo jiné s tím, jak vznikají transakce, auditorovi pomáhá seznámit se s jejím informačním systémem způsobem, který je za daných okolností vhodný.

A136. Auditor se může seznamovat s informačním systémem účetní jednotky různým způsobem, včetně:

- dotazování příslušných pracovníků ohledně postupů, které účetní jednotka používá pro generování, zaznamenávání, zpracování a vykazování transakcí, nebo ohledně procesu účetního výkaznictví;
- inspekce interních směrnic, jež upravují pravidla a procesy, či jiné dokumentace týkající se informačního systému účetní jednotky;
- pozorování pracovníků účetní jednotky při naplňování pravidel a postupů;
- sledování vybraných transakcí celým příslušným procesem v informačním systému (tj. provedením testu průběhu transakce).

Automatizované nástroje a techniky

A137. V některých případech auditor používá pro získání přímého přístupu k databázím s účetními záznamy nebo pro stažení jejich obsahu automatizované techniky. Použití automatizovaných



nástrojů a technik na tyto informace mu umožňuje potvrdit si poznatky o tom, jak transakce procházejí informačním systémem účetní jednotky, a to sledováním účetních zápisů či jiných digitálních záznamů týkajících se konkrétní transakce nebo celého základního souboru transakcí od jejich vygenerování v účetnictví až po zápis v hlavní knize. Analýza kompletních nebo velkých souborů transakcí může rovněž přispět k identifikaci odchylek od obvyklých nebo očekávaných postupů zpracování transakcí, což může vést k identifikaci rizik materiální nesprávnosti.

Informace z jiných zdrojů než z účetních knih

A138. Účetní závěrka obsahuje i některé informace, které nepocházejí z účetních knih. Auditor může věnovat pozornost například následujícím informacím:

- informace z leasingových smluv, které se uvádějí v příloze účetní závěrky;
- informace do přílohy účetní závěrky, které generuje systém řízení rizik účetní jednotky;
- informace o oceňování reálnou hodnotou od experta vedení, které se uvádějí v příloze účetní závěrky;
- informace do přílohy účetní závěrky získané z modelů nebo jiných výpočtů, které účetní jednotka použila pro účetní odhady vykázané v účetních výkazech nebo uvedené v příloze účetní závěrky, včetně informací týkajících se podkladových číselných údajů a předpokladů použitých v těchto modelech, jako jsou např.:
  - interně vytvořené předpoklady ovlivňující dobu životnosti aktiva;
  - číselné údaje, např. úrokové sazby, které jsou ovlivněné faktory mimo kontrolu účetní jednotky;
- informace uvedené v příloze účetní závěrky o analýzách citlivosti, které pocházejí z finančních modelů a dokumentují, že vedení zvážilo i alternativní předpoklady;
- informace vykázané v účetních výkazech nebo uvedené v příloze účetní závěrky, které pocházejí z daňových přiznání účetní jednotky nebo z její daňové evidence;
- informace uvedené v příloze účetní závěrky, které pocházejí z analýz dokládajících, jak vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, mimo jiné informace o případných událostech nebo podmínkách, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.<sup>38</sup>

A139. Některé částky vykázané v účetních výkazech nebo informace uvedené v příloze účetní závěrky (například informace o úvěrovém riziku, riziku likvidity a tržním riziku) mohou vycházet z informací generovaných systémem řízení rizik účetní jednotky. Povinností auditora nicméně není seznámit se se všemi aspekty tohoto systému. Při stanovení nezbytného rozsahu uplatňuje odborný úsudek.

<sup>38</sup> ISA 570 (revidované znění), odstavce 19–20

## Využívání IT v informačním systému účetní jednotky

Proč se auditor seznamuje s IT prostředím relevantním pro informační systém účetní jednotky

A140. V rámci seznámení s informačním systémem účetní jednotky se auditor seznamuje rovněž s jejím IT prostředím relevantním pro toky transakcí a pro zpracování informací v tomto systému, protože používání IT aplikací či jiných aspektů IT prostředí může být zdrojem rizik vyplývajících z používání IT.

A141. Seznámení s obchodním modelem účetní jednotky a s tím, jak tento model využívá IT, může auditorovi rovněž poskytnout užitečný kontext, pokud jde o to, jaký charakter a rozsah IT lze v informačním systému účetní jednotky očekávat.

## Seznámení s tím, jak účetní jednotka využívá IT

A142. Auditor se při seznamování s IT prostředím účetní jednotky může zaměřit na identifikaci charakteru a počtu konkrétních IT aplikací a dalších aspektů jejího IT prostředí, které jsou relevantní pro toky transakcí a pro zpracování informací v informačním systému. Změny transakčních toků nebo informací v informačním systému mohou být důsledkem programových změn IT aplikací nebo změn údajů v databázích, v nichž se tyto transakce a informace zpracovávají nebo skladují.

A143. V některých případech auditor identifikuje IT aplikace a podpůrnou IT infrastrukturu souběžně s poznatkami o tom, jak informace o významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích vstupují do informačního systému účetní jednotky, jak jím procházejí a jak z něho vycházejí.

## Seznámení s komunikací v rámci účetní jednotky (viz odstavec 25(b))

### Odstupňování požadavků

A144. U větších a složitějších účetních jednotek auditor může při seznamování s komunikací věnovat pozornost informacím pocházejícím z interních směrnic a z metodik účetního výkaznictví.

A145. V méně složitých účetních jednotkách (LCE) bývá komunikace díky nižšímu počtu úrovní odpovědnosti a lepší dostupnosti vedení méně formální (nepoužívají se zde např. žádné oficiální směrnice). Nicméně bez ohledu na velikost účetní jednotky otevřená komunikace přispívá k včasnému hlášení a řešení výjimek.

## Posouzení toho, zda relevantní aspekty informačního systému podporují sestavení účetní závěrky účetní jednotky (viz odstavec 25(c))

A146. Posouzení toho, zda informační systém účetní jednotky vhodně podporuje sestavení účetní závěrky, auditor provádí na základě poznatků, které získal podle odstavce 25(a)–(b).

## Kontrolní činnosti (viz odstavec 26)

### Kontroly v rámci kontrolních činností

Další aspekty týkající se kontrolních činností jsou uvedeny v **příloze 3**, odstavce 20 a 21.

A147. Kontrolní činnosti (jakožto složka vnitřního kontrolního systému účetní jednotky) jsou kontroly, jejichž cílem je zajistit náležitě uplatňování pravidel (což jsou rovněž kontroly) ve všech ostatních složkách vnitřního kontrolního systému. Jedná se jak o přímé, tak o nepřímé kontroly.

**Příklad:**

Kontroly, které účetní jednotka zavedla v zájmu toho, aby pověření zaměstnanci správně počítali a zaznamenávali roční fyzickou inventuru, se týkají přímo rizik materiální nesprávnosti souvisejících s tvrzením o existenci a úplnosti zůstatku na účtu zásob.

A148. Auditor se při identifikaci a posuzování kontrol v rámci kontrolních činností zaměřuje na kontroly zpracování informací, což jsou kontroly, jejichž předmětem je zpracování informací v informačním systému účetní jednotky, které přímo ošetřují rizika ohrožující integritu informací (tj. úplnost, správnost a platnost transakcí a jiných informací). Povinností auditora nicméně není identifikovat a posoudit veškeré kontroly zpracování informací pokrývající pravidla účetní jednotky, jež definují toky transakcí a jiné aspekty zpracování informací o významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo o vysvětlujících a popisných informacích.

A149. V některých případech auditor podle odstavce 26 identifikuje v kontrolním prostředí účetní jednotky, v jejím procesu vyhodnocování rizik nebo v procesu, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, rovněž přímé kontroly. Nicméně platí, že čím méně přímý je vztah mezi kontrolami podporujícími jiné kontroly a posuzovanou kontrolou, tím méně účinná tato kontrola patrně bude při předcházení nesprávnostem, resp. při jejich odhalování a opravování.

**Příklad:**

Kontrola prodejní činnosti konkrétních obchodů, kterou podle regionů provádí manažer prodeje, se obvykle pouze nepřímo týká rizik materiální nesprávnosti souvisejících s tvrzením o úplnosti výnosů z prodeje. Bude tudíž méně účinná při snížení těchto rizik než kontroly, které se daného tvrzení dotýkají přímo, jako například párování výdejek a vystavených faktur.

A150. V souladu s odstavcem 26 je povinností auditora rovněž identifikovat a posoudit obecné IT kontroly pokrývající IT aplikace a další aspekty IT prostředí účetní jednotky, které jsou podle názoru auditora vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT, protože obecné IT kontroly podporují nepřetržité efektivní fungování kontrol zpracování informací. Obecná IT kontrola sama o sobě obvykle na ošetření rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení nestačí.

A151. Kontroly, u nichž má auditor v souladu s odstavcem 26 povinnost identifikovat je, posoudit jejich návrh a zjistit, zda byly implementovány, jsou tyto:

- kontroly, jejichž provozní účinnost auditor hodlá otestovat pro účely stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti; posouzení těchto kontrol je východiskem pro návrh testů kontrol v souladu s ISA 330; součástí těchto kontrol jsou rovněž kontroly

ošetřující rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace;

- kontroly ošetřující rizika, která byla vyhodnocena jako významná, a kontroly účetních zápisů; identifikace a posouzení těchto kontrol může mít rovněž vliv na poznatky, které auditor získá o rizicích materiální nesprávnosti, včetně možné identifikace dalších rizik materiální nesprávnosti (viz odstavec A95); tyto poznatky jsou navíc východiskem pro stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, jimiž bude auditor reagovat na související vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti;
- jiné kontroly, které auditor na základě svého odborného úsudku považuje za vhodné pro účely plnění cílů týkajících se rizik na úrovni tvrzení podle odstavce 13.

A152. Auditor má povinnost identifikovat kontroly v rámci kontrolních činností v případě, že tyto kontroly splňují alespoň jedno kritérium uvedené v odstavci 26(a). Pokud má více kontrol stejný cíl, není nutné seznámit se se všemi kontrolami, které se daného cíle týkají.

Druhy kontrol v rámci kontrolních činností (viz odstavec 26)

A153. Příklady kontrol v rámci kontrolních činností: autorizace a schvalování, sesouhlasení, verifikace (např. editační a validační kontroly, automatické výpočty), oddělení pravomocí a fyzické a logické kontroly, mimo jiné kontroly bezpečnosti aktiv.

A154. Součástí kontrol v rámci kontrolních činností bývají rovněž kontroly zavedené vedením, které ošetřují rizika materiální nesprávnosti související s vysvětlujícími a popisnými informacemi, které nejsou sestaveny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Předmětem těchto kontrol bývají informace, které byly do účetní závěrky převzaty z jiných zdrojů než z účetních knih.

A155. Kontroly mohou mít různé cíle a mohou se provádět na různých organizačních i funkčních úrovních, což platí jak pro kontroly v IT prostředí, tak pro manuální systémy.

Odstupňování požadavků (viz odstavec 26)

A156. U méně složitých účetních jednotek (LCE) budou kontroly v rámci kontrolních činností pravděpodobně podobné jako u větších účetních jednotek, jejich provádění se ale bude lišit mírou formálnosti. Navíc u méně složitých účetních jednotek (LCE) bude mít víc kontrol na starosti přímo management.

**Příklad:**

Pokud si vedení ponechá odpovědnost za schvalování prodejů na úvěr nebo významných nákupů, představuje tento přístup účinnou kontrolu zůstatků účtů a transakcí.

A157. V méně složitých účetních jednotkách (LCE) v praxi někdy nelze zajistit oddělení pravomocí, protože mají menší počet zaměstnanců. Nicméně v případě účetní jednotky řízené vlastníkem-manažerem je tato osoba mnohdy schopná díky osobnímu zapojení vykonávat účinnější dohled než u velkého podniku. Tento dohled může kompenzovat omezené možnosti oddělení pravomocí. Jak je ale vysvětleno též v ISA 240, pokud má ve vedení rozhodující roli jedna osoba, představuje

to potenciální kontrolní nedostatek, protože to otevírá prostor pro možné obcházení vnitřních kontrol vedením.<sup>39</sup>

Kontroly ošetřující rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení (viz odstavec 26(a))

Kontroly ošetřující rizika vyhodnocená jako významná (viz odstavec 26(a)(i))

A158. Poznatky, které auditor získal o přístupu vedení k ošetření významných rizik, slouží – bez ohledu na to, zda hodlá testovat provozní účinnost kontrol ošetřujících tato rizika – jako východisko pro návrh a provádění testů věcné správnosti, jimiž v souladu s ISA 330<sup>40</sup> reaguje na vyhodnocená významná rizika. U rizik týkajících se významných nerutinních záležitostí nebo záležitostí, které jsou věcí úsudku, je často menší pravděpodobnost, že podléhají rutinním kontrolám, vedení účetní jednotky může k řešení těchto rizik využít jiná opatření. Proto když auditor zjišťuje, zda účetní jednotka navrhla a implementovala kontroly u významných rizik plynoucích z nerutinních záležitostí nebo záležitostí podléhajících úsudku, zjišťuje také to, zda a jakým způsobem vedení účetní jednotky na tato rizika reaguje. Tato reakce může mít například následující podoby:

- kontroly, například posouzení předpokladů vrcholovým vedením nebo odborníky;
- zdokumentované procesy pro tvorbu účetních odhadů;
- schvalování osobami pověřenými správou a řízením.

**Příklad:**

Pokud dojde k jednorázové události, například účetní jednotka obdrží oznámení o důležitém soudním řízení, je nutné při posuzování její reakce zvážit takové záležitosti, jako zda byl případ předán příslušným odborníkům (tzn. interním nebo externím právním poradcům), zda byl proveden odhad potenciálního dopadu a jakým způsobem záležitost bude vysvětlena a popsána v příloze účetní závěrky.

A159. V souladu s ISA 240<sup>41</sup> je povinností auditora seznámit se s kontrolami, jejichž předmětem jsou vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem (která se považují za významná rizika). Dále se v ISA 240 uvádí, že je důležité, aby se auditor seznámil s kontrolami, které vedení navrhlo, implementovalo a udržuje pro účely předcházení podvodům a jejich odhalování.

Kontroly účetních zápisů (viz odstavec 26(a)(ii))

A160. Předpokládá se, že kontroly ošetřující rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, jimiž se auditor bude zabývat u každého auditu, jsou kontroly účetních zápisů. Důvodem je skutečnost, že obvykle každá účetní jednotka pro začlenění informací o zpracování transakcí do hlavní knihy

<sup>39</sup> ISA 240, odstavec A28

<sup>40</sup> ISA 330, odstavec 21

<sup>41</sup> ISA 240, odstavce 28 a A33

používá účetní zápisy, ať už standardní, nebo nestandardní, automatizované, či manuální. Do jaké míry se auditor bude zabývat rovněž jinými kontrolami, bude záviset na charakteru účetní jednotky a na tom, jaké další auditorské postupy auditor hodlá provádět.

**Příklad:**

Auditor provádí audit méně složité účetní jednotky (LCE), která nemá složitý informační systém. Nehodlá se spoléhat na provozní účinnost jejích kontrol. Neidentifikoval žádná významná rizika ani jiná rizika materiální nesprávnosti, u nichž by bylo třeba vyhodnotit návrh vnitřních kontrol a zjistit, zda byly implementovány. U takového auditu může auditor dojít k závěru, že v účetní jednotce nejsou k identifikaci jiné kontroly než kontroly účetních zápisů.

Automatizované nástroje a techniky

A161. V manuálních účetních systémech lze nestandardní účetní zápisy identifikovat inspekcí účetních knih a podkladové dokumentace. V případě, že účetní jednotka používá k vedení hlavní knihy a k sestavení účetní závěrky automatizované postupy, budou nestandardní účetní zápisy existovat pouze v elektronické podobě, a lze je proto snáze identifikovat pomocí automatizovaných technik.

**Příklad:**

Auditor provádí audit méně složité účetní jednotky (LCE). Soupis všech účetních zápisů vyextrahoval do jednoduché tabulky v tabulkovém procesoru, ve kterém může účetní zápisy třídít pomocí různých filtrů, jako je např. částka v určité měně, jméno zpracovatele nebo kontrolora. Dále si může vytřídit účetní zápisy, které se promítají pouze do rozvahy nebo do výkazu zisku a ztráty, nebo zobrazit účetní zápisy podle data zaúčtování do hlavní knihy. Tyto nástroje auditorovi pomáhají při navrhování reakce na identifikovaná rizika týkající se účetních zápisů.

Kontroly, jejichž provozní účinnost auditor hodlá testovat (viz odstavec 26(a)(iii))

A162. Auditor určí, zda existují nějaká rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, u nichž mu testy věcné správnosti samy o sobě neposkytnou dostatečné a vhodné důkazní informace. V souladu s ISA 330<sup>42</sup> je jeho povinností navrhnout a provést testy kontrol ošetřujících rizika materiální nesprávnosti v těch případech, kdy testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení. Pokud tedy kontroly, které tato rizika ošetřují, existují, je povinností auditora je identifikovat a posoudit.

A163. Jestliže auditor hodlá zohlednit provozní účinnost kontrol pro účely stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti v souladu s ISA 330, je rovněž jeho povinností tyto kontroly identifikovat, protože podle ISA 330<sup>43</sup> je jeho povinností navrhnout a provést testy těchto kontrol.

<sup>42</sup> ISA 330, odstavec 8(b)

<sup>43</sup> ISA 330, odstavec 8(a)

**Příklady:**

Auditor se obvykle rozhodne testovat provozní účinnost kontrol, když se jedná o:

- kontroly rutinních skupin transakcí, protože u velkého objemu homogenních transakcí bude testování kontrol pravděpodobně účinnější a efektivnější;
- kontroly úplnosti a správnosti informací generovaných účetní jednotkou (např. kontroly sestavování zpráv generovaných interním systémem), protože když se hodlá spoléhat na provozní účinnost těchto kontrol při navrhování a provádění dalších auditorských postupů, potřebuje si ověřit spolehlivost těchto informací;
- kontroly plnění cílů v provozní oblasti a v oblasti dodržování předpisů, jejichž předmětem jsou údaje, které auditor vyhodnocuje nebo využívá při provádění auditorských postupů.

A164. Vliv na to, zda auditor hodlá testovat provozní účinnost kontrol, mají rovněž rizika materiální nesprávnosti, která identifikoval na úrovni účetní závěrky. Pokud zjistil nedostatky v kontrolním prostředí, bude to mít patrně dopad na jeho celková očekávání ohledně provozní účinnosti přímých kontrol.

Jiné kontroly, jimiž se auditor zabývá (viz odstavec 26(a)(iv))

A165. Jiné kontroly, které auditor v některých případech vyhodnotí jako vhodné pro to, aby je identifikoval, posoudil jejich návrh a zjistil, zda byly zavedeny:

- kontroly ošetřující riziko, které sice není významné, ale které je v rámci spektra přirozeného rizika vyhodnoceno jako vyšší;
- kontroly sesouhlasení podrobné účetní evidence s hlavní knihou;
- doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky v případě využívání služeb servisní organizace.<sup>44</sup>

Identifikace IT aplikací a dalších aspektů IT prostředí, rizik vyplývajících z používání IT a obecných IT kontrol (viz odstavec 26(b)–(c))

Příklady a vysvětlující ustanovení týkající se charakteristických znaků IT aplikací a dalších aspektů IT prostředí, které jsou relevantní pro identifikaci IT aplikací a dalších aspektů IT prostředí, jež jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT, jsou uvedeny v **příloze 5**.

Identifikace IT aplikací a dalších aspektů IT prostředí (viz odstavec 26(b))

Proč auditor identifikuje rizika vyplývající z používání IT a obecné IT kontroly týkající se identifikace IT aplikací a dalších aspektů IT prostředí

A166. Seznámení s riziky vyplývajících z používání IT a s obecnými IT kontrolami, které účetní jednotka zavedla, aby tato rizika ošetřila, má vliv na to:

<sup>44</sup> ISA 402 Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace

- zda se auditor rozhodne testovat provozní účinnost kontrol ošetřujících rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení;

**Příklad:**

Jestliže účetní jednotka nemá účinně navržené obecné IT kontroly, jejichž cílem je ošetřit rizika vyplývající z používání IT, resp. jestliže tyto kontroly náležitě nezavedla (např. když její kontroly účinně nepředcházejí neoprávněným programovým změnám či neoprávněnému přístupu do IT aplikací nebo nedokážou neoprávněné změny či přístup odhalit), bude to mít vliv na to, zda se auditor rozhodne na automatizované kontroly dotčených aplikací spoléhat.

- jak auditor vyhodnotí kontrolní riziko na úrovni tvrzení;

**Příklad:**

Průběžná provozní účinnost kontrol zpracování informací je závislá na určitých obecných IT kontrolách, jejichž úkolem je předcházet neoprávněným programovým změnám u kontrol zpracování informací, resp. takové změny odhalovat (tj. jedná se o kontroly programových změn v souvisejících IT aplikacích). V těchto případech bude mít očekávaná provozní účinnost (nebo neúčinnost) obecných IT kontrol vliv na to, jak auditor vyhodnotí kontrolní riziko (kontrolní riziko např. bude vyšší, pokud tyto obecné IT kontroly budou podle očekávání neúčinné nebo když auditor nehodlá testovat obecné IT kontroly).

- jakou strategii auditor zvolí pro testování informací od účetní jednotky, které jsou buď přímo generovány jejími IT aplikacemi, nebo jejichž součástí jsou informace takto generované;

**Příklad:**

Jestliže auditor jako důkazní informace používá informace od účetní jednotky, které jsou generovány jejími IT aplikacemi, může se rozhodnout pro testování kontrol, jejichž předmětem jsou zprávy generované interním systémem účetní jednotky, včetně identifikace a testování všeobecných IT kontrol ošetřujících rizika nevhodných nebo neoprávněných programových změn nebo přímých změn údajů ve zprávách.

- jak auditor vyhodnotí přirozené riziko na úrovni tvrzení;

**Příklad:**

Jestliže u IT aplikace, která zajišťuje implementaci nových nebo novelizovaných požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví, nastaly významné nebo rozsáhlé programové změny, svědčí to pravděpodobně o tom, že tyto nové požadavky jsou složité a že mají dopad na účetní závěrku účetní jednotky. Pokud k takovým rozsáhlým programovým změnám nebo změnám v údajích došlo, je IT aplikace patrně vystavena rizikům vyplývajícím z používání IT.



- jaké další auditorské postupy auditor navrhne.

**Příklad:**

Jsou-li kontroly zpracování informací v účetní jednotce závislé na obecných IT kontrolách, auditor se v některých případech rozhodne otestovat provozní účinnost obecných IT kontrol, což vyžaduje, aby navrhl testy kontrol, které bude u těchto obecných IT kontrol provádět. Pokud se ve stejné situaci naopak rozhodne provést účinnost obecných IT kontrol netestovat, případně pokud předpokládá, že obecné IT kontroly jsou neúčinné, související rizika vyplývající z používání IT bude třeba patrně ošetřit prostřednictvím testů věcné správnosti. V některých případech ale nebude možné rizika vyplývající z používání IT ošetřit, protože se jedná o rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytnou dostatečné a vhodné důkazní informace. V těchto případech bude patrně třeba, aby auditor zvážil dopady, které to má na jeho výrok.

Identifikace IT aplikací, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT

A167. V případě IT aplikací relevantních pro informační systém účetní jednotky auditorovi seznámení s charakterem a složitostí konkrétních IT procesů a obecných IT kontrol zavedených účetní jednotkou pomáhá vytipovat klíčové IT aplikace, které v informačním systému účetní jednotky zajišťují náležitě zpracování a integritu informací. Tyto IT aplikace mohou být vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT.

A168. Při identifikaci IT aplikací, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT, auditor zohledňuje kontroly, které identifikoval z toho důvodu, že jejich součástí jsou informační technologie nebo protože tyto kontroly spoléhají na informační technologie. Auditor obvykle věnuje pozornost tomu, zda IT aplikace zahrnuje automatizované kontroly, na něž vedení spoléhá a které auditor identifikoval, mimo jiné kontroly ošetřující rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace. Dále auditor věnuje pozornost tomu, jak jsou v informačním systému účetní jednotky ukládány a zpracovávány informace týkající se významných skupin transakcí, zůstatků účtu a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce a zda vedení při zajišťování integrity informací spoléhá na obecné IT kontroly.

A169. V některých případech jsou kontroly identifikované auditorem závislé na zprávách generovaných interním systémem účetní jednotky, což znamená, že IT aplikace generující takové zprávy jsou patrně vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT. Jindy se auditor nehodlá spoléhat na kontroly, jejichž předmětem jsou zprávy generované interním systémem, a bude testovat přímo vstupy nebo výstupy těchto zpráv. V takovém případě souvisejících IT aplikací nebudou auditorem identifikovány jako aplikace, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT.

Odstupňování požadavků

A170. Rozsah seznamování s IT procesy účetní jednotky, mimo jiné s tím, v jaké míře zavedla obecné IT kontroly, se bude lišit v závislosti na charakteru a okolnostech účetní jednotky a jejího IT prostředí a rovněž v závislosti na charakteru a rozsahu vnitřních kontrol, které auditor identifikoval. V závislosti

na těchto faktorech se bude lišit rovněž počet IT aplikací, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT.

**Příklady:**

- Účetní jednotka, která používá komerční software a nemá přístup ke zdrojovému kódu nutnému k provádění veškerých programových změn, pravděpodobně nebude mít pro takové změny zavedený interní proces. Může ale mít proces nebo postup pro konfiguraci softwaru (např. účtová osnova, parametry nebo limity pro reporting), případně proces nebo postup pro správu přístupu k aplikaci (např. určená osoba s administrativním přístupem ke komerčnímu softwaru). V tomto případě je nepravděpodobné, že by účetní jednotka měla nebo potřebovala formalizované obecné IT kontroly.
- Naproti tomu větší účetní jednotka se obvykle spoléhá na IT ve větší míře, její IT prostředí zahrnuje větší počet IT aplikací a její IT procesy pro správu IT prostředí bývají složité (má např. specializované IT oddělení, které vyvíjí a implementuje programové změny a spravuje přístupová práva), včetně toho, že taková účetní jednotka má pro své IT procesy implementované formalizované obecné IT kontroly.
- Jestliže se vedení při zpracování transakcí nebo správě údajů nespolečá na automatizované kontroly ani obecné IT kontroly a pokud auditor neidentifikoval žádné automatizované kontroly ani jiné kontroly zpracování informací (ani kontroly závislé na obecných IT kontrolách), může jít cestou přímého testování veškerých informací vyprodukovaných účetní jednotkou s pomocí informačních technologií a nemusí identifikovat žádné IT aplikace, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT.
- Jestliže vedení používá pro zpracování nebo správu údajů IT aplikaci, objem dat je velký a vedení se spoléhá na to, že aplikace IT bude provádět automatizované kontroly, které auditor identifikoval, bude IT aplikace pravděpodobně vystavena rizikům vyplývajícím z používání IT.

A171. Jedná-li se o účetní jednotku, která má složitější IT prostředí, identifikace IT aplikací a dalších aspektů IT prostředí, vymezení souvisejících rizik vyplývajících z používání IT a identifikace obecných IT kontrol bude pravděpodobně vyžadovat, aby se do práce týmu provádějícího zakázku zapojili členové se specializovanými dovednostmi v oblasti IT. V případě, že má účetní jednotka složité IT prostředí, bude jejich podíl na práci týmu pravděpodobně zásadní, případně i rozsáhlý.

Identifikace dalších aspektů IT prostředí, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT

A172. Mezi další aspekty IT prostředí, které bývají vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT, patří síť, operační systém a databáze a za určitých okolností také rozhraní mezi IT aplikacemi. Další aspekty IT prostředí auditor obecně identifikuje pouze v případě, že identifikoval IT aplikace, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT. Pokud takové aplikace identifikoval, je pravděpodobné, že budou identifikovány i další aspekty IT prostředí (např. databáze, operační systém, síť), protože tyto aspekty slouží jako podpora identifikovaných IT aplikací a vzájemně s nimi reagují.

Identifikace rizik vyplývajících z používání IT a obecných IT kontrol (viz odstavec 26(c))

Aspekty relevantní pro seznámení s obecnými IT kontrolami jsou uvedeny v **příloze 6**.

A173. Při identifikaci rizik vyplývajících z používání IT auditor věnuje pozornost charakteru identifikované IT aplikace či jiného aspektu IT prostředí a důvodům, proč je aplikace, resp. jiný aspekt vystaven rizikům vyplývajícím z používání IT. U některých identifikovaných IT aplikací a dalších aspektů IT prostředí auditor mnohdy zjistí, že relevantní rizika spočívají především v neoprávněném přístupu nebo v provádění neoprávněných programových změn, případně že souvisejí s nevhodnými změnami údajů (např. riziko nevhodných změn údajů prostřednictvím přímého přístupu do databáze nebo možnosti přímé manipulace s informacemi).

A174. Rozsah a charakter relevantních rizik vyplývajících z používání IT se bude lišit v závislosti na charakteru a na charakteristických znacích identifikovaných IT aplikací a dalších aspektů IT prostředí. Tato rizika mohou vzniknout v případě, že účetní jednotka využívá pro identifikované aspekty svého IT prostředí externí nebo interní poskytovatele služeb (např. outsourcing hostování IT prostředí u třetí strany nebo používání centra sdílených služeb pro centrální správu IT procesů v rámci skupiny). Dalším zdrojem těchto rizik je oblast kybernetické bezpečnosti. Pokud má účetní jednotka větší objemy automatizovaných aplikačních kontrol, jsou-li tyto kontroly jsou složitější a vedení více spoléhá na to, že účinně zajišťují zpracování transakcí či integritu podkladových informací, budou rizika vyplývající z používání IT pravděpodobně větší.

Posouzení návrhu kontrol identifikovaných v rámci kontrolních činností a jejich zavedení (viz odstavec 26(d))

A175. Při posuzování návrhu identifikované kontroly auditor věnuje pozornost tomu, zda je tato kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s dalšími kontrolami schopna účinně zabránit materiální nesprávnosti, resp. takovou nesprávnost včas odhalit a opravit (tj. plní kontrolní cíl).

A176. Auditor zjišťuje, zda byla identifikovaná kontrola zavedena, tak, že si ověří, zda existuje a zda ji účetní jednotka používá. Nemá smysl hodnotit zavedení kontroly, která není účinná, proto auditor nejprve posoudí návrh kontroly. Nevhodně navržená kontrola může představovat kontrolní nedostatek.

A177. Postupy vyhodnocení rizik, jejichž cílem je získat důkazní informace o návrhu a zavedení relevantních kontrol v rámci kontrolních činností, zahrnují mimo jiné:

- dotazování pracovníků účetní jednotky;
- pozorování aplikace konkrétních kontrol;
- inspekci dokladů a zpráv.

Samotné dotazování pro tento účel však nestačí.

A178. Někdy auditor na základě svých zkušeností z předchozích auditů nebo z postupů vyhodnocení rizik provedených v aktuálním účetním období očekává, že vedení nemá pro nějaké významné riziko účinně navržené ani zavedené kontroly. Postupy, které v takovém případě provede, aby naplnil požadavky odstavce 26(d), obvykle spočívají v potvrzení toho, že příslušné kontroly nebyly účinně

navrženy ani zavedeny. Jestliže výsledky provedených postupů ukazují na to, že účetní jednotka dané kontroly nově navrhla a případně zavedla, je povinností auditora provést u nově navržených nebo zavedených kontrol postupy podle odstavce 26(b)–(d).

- A179. V některých případech auditor dojde k závěru, že je vhodné otestovat nějakou účinně navrženou a zavedenou kontrolu, aby její účinné fungování mohl zohlednit při navrhování testů věcné správnosti. Jestliže však kontrola není účinně navržena či zavedena, nemá její testování žádný přínos. Pokud auditor hodlá kontrolu testovat, informace o tom, do jaké míry daná kontrola ošetřuje riziko(a) materiální nesprávnosti, představují východisko pro vyhodnocení rizik na úrovni tvrzení.
- A180. Posouzení návrhu kontrol identifikovaných v rámci kontrolních činností a toho, zda byly zavedeny, není pro otestování provozní účinnosti těchto kontrol dostačující. Nicméně v případě automatizovaných kontrol není nutné, aby auditor testoval jejich provozní účinnost přímo, stačí, když identifikuje a otestuje obecné IT kontroly, které zajišťují konzistentní fungování dané automatizované kontroly. Důkazní informace, které auditor získal o implementaci manuální kontroly v určitém okamžiku, nejsou zdrojem důkazních informací o provozní účinnosti této kontroly v jiném okamžiku během auditovaného účetního období. Testy provozní účinnosti kontrol, včetně testů nepřímých kontrol, jsou blíže popsány v ISA 330.<sup>45</sup>
- A181. I když auditor nehodlá testovat provozní účinnost identifikovaných kontrol, poznatky, které o nich získal, mu mohou pomoci při navrhování charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, jimiž bude reagovat na související rizika materiální nesprávnosti.

**Příklad:**

Výsledky postupů vyhodnocení rizik mohou sloužit jako východisko při navrhování auditních vzorků pro posouzení potenciálních odchylek od ostatních položek základního souboru.

*Kontrolní nedostatky ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky (viz odstavec 27)*

- A182. Auditor může v některých případech dojít při posuzování jednotlivých složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky<sup>46</sup> k závěru, že určitá její pravidla nejsou s ohledem na její charakter a okolnosti vhodná. Tento závěr může být vodítkem, které auditorovi pomůže při identifikaci kontrolních nedostatků. Pokud auditor zjistil jeden či více kontrolních nedostatků, posoudí dopady, které tyto nedostatky mají pro jeho návrh dalších auditorových postupů v souladu s ISA 330.
- A183. Pokud auditor zjistil jeden či více kontrolních nedostatků, je v souladu s ISA 265<sup>47</sup> jeho povinností určit, zda tyto nedostatky jednotlivě nebo v kombinaci s dalšími nedostatky představují významný

<sup>45</sup> ISA 330, odstavce 8–11

<sup>46</sup> Odstavce 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) a 26(d)

<sup>47</sup> ISA 265 *Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení*, odstavec 8

nedostatek. Při posuzování toho, zda je kontrolní nedostatek významný, auditor uplatňuje odborný úsudek.<sup>48</sup>

**Příklady:**

O existenci významného kontrolního nedostatku svědčí například následující okolnosti:

- jakýkoli podvod, na němž se podílí vrcholové vedení účetní jednotky;
- interní procesy, které nereagují odpovídajícím způsobem na informace interního auditu o jím zjištěných nedostatcích;
- kontrolní nedostatky, na něž bylo vedení již v minulosti upozorněno, ale které nebyly včas odstraněny;
- nedostatečná reakce vedení na významná rizika, vedení např. nezavedlo kontroly ošetřující taková rizika;
- oprava dříve vydané účetní závěrky.

**Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti** (viz odstavce 28–37)

*Proč auditor identifikuje a vyhodnocuje rizika materiální nesprávnosti*

A184. Auditor identifikuje a vyhodnocuje rizika materiální nesprávnosti proto, aby mohl určit charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, jejichž prostřednictvím získá dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní utvořit si názor na účetní závěrku a snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň.

A185. Informace získané během postupů vyhodnocení rizik slouží auditorovi jako důkazní informace a jsou východiskem pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Například důkazní informace, které auditor získal při posuzování návrhu kontrol identifikovaných v rámci kontrolních činností, jež jsou jednou ze složek vnitřního kontrolního systému, a při zjišťování, zda byly tyto kontroly zavedeny, mu slouží jako důkazní informace podporující vyhodnocení rizik. V souladu s ISA 330 jsou tyto důkazní informace rovněž východiskem pro návrh všeobecných reakcí na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a pro návrh a provádění dalších auditorských postupů, jejichž charakter, načasování a rozsah reaguje na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

*Identifikace rizik materiální nesprávnosti* (viz odstavec 28)

A186. Při identifikaci rizik materiální nesprávnosti se neberou v úvahu žádné vnitřní kontroly účetní jednotky (tj. zohledňuje se pouze přirozené riziko). Auditor vychází z předběžného posouzení

<sup>48</sup> Faktory svědčící o existenci významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému a záležitosti, které auditor posuzuje při rozhodování o tom, zda nedostatek nebo soubor nedostatků ve vnitřním kontrolním systému představuje významný nedostatek, jsou uvedeny v odstavcích A6–A7 ISA 265

nesprávností, u nichž je reálně možné, že se vyskytnou, a pokud se vyskytnou, že budou materiální.<sup>49</sup>

A187. Identifikace rizik materiální nesprávnosti slouží auditorovi rovněž jako východisko pro definování důležitých tvrzení, na jejichž základě určuje významné skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce.

### *Tvrzení*

Proč auditor používá tvrzení

A188. Auditor používá tvrzení při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti, aby jejich prostřednictvím posoudil různé druhy potenciálních nesprávností, které se mohou vyskytnout. Tvrzení, u něhož bylo identifikováno riziko materiální nesprávnosti, je tvrzením důležitým.

Používání tvrzení

A189. Při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti auditor může používat kategorie tvrzení definované v odstavci A190(a)–(b) níže nebo tvrzení může vyjádřit jiným způsobem, pokud obsáhne všechny níže uvedené aspekty. Může například kombinovat tvrzení o skupinách transakcí a událostí a o souvisejících vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce s tvrzeními o zůstatcích účtů a o souvisejících vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce.

A190. Tvrzení používaná auditorem při posuzování různých druhů potenciálních nesprávností, které se mohou vyskytnout, lze rozdělit do následujících kategorií:

- (a) tvrzení o skupinách transakcí a událostí a o souvisejících vysvětlujících a popisných informacích za auditované účetní období:
  - (i) výskyt – transakce a události, které byly zaznamenány a popsány v účetní závěrce, se skutečně vyskytly a týkají se dané účetní jednotky;
  - (ii) úplnost – veškeré transakce a události, které měly být zaznamenány, skutečně byly zaznamenány a veškeré související vysvětlující a popisné informace, které měly být uvedeny v účetní závěrce, v ní skutečně uvedeny jsou;
  - (iii) správnost – částky a ostatní číselné údaje týkající se zaznamenaných transakcí a událostí byly správně zaznamenány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce byly správně kvantifikovány a popsány;
  - (iv) správné období – transakce a události byly zaznamenány ve správném účetním období;
  - (v) klasifikace – transakce a události byly zaznamenány na správných účtech;
  - (vi) vykázání – transakce a události byly náležitě agregovány nebo rozčleněny a jasně popsány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantní a srozumitelné;

<sup>49</sup> ISA 200, odstavec A15a

- (b) tvrzení o zůstatcích účtů a souvisejících vysvětlujících a popisných informacích na konci účetního období:
- (i) existence – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu skutečně existují;
  - (ii) práva a povinnosti – účetní jednotka drží nebo kontroluje práva k aktivům a závazky představují povinnosti této účetní jednotky;
  - (iii) úplnost – veškerá aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu, které měly být zaznamenány, byly skutečně zaznamenány a veškeré související vysvětlující a popisné informace, které měly být uvedeny v účetní závěrce, v ní skutečně uvedeny jsou;
  - (iv) správnost, ocenění a alokace – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu jsou vykázány v účetní závěrce ve správné výši, veškeré případné úpravy ocenění nebo alokace jsou správně zaznamenány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce byly správně kvantifikovány a popsány;
  - (v) klasifikace – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu byly zaznamenány na správných účtech;
  - (vi) vykázání – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu byly náležitě agregovány nebo rozčleněny a jasně popsány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantní a srozumitelné.

A191. Tvrzení popsaná výše v odstavci A190(a)–(b) může auditor po vhodné úpravě použít rovněž pro posouzení různých druhů potenciálních nesprávností ve vysvětlujících a popisných informacích, které se přímo netýkají zaznamenaných skupin transakcí a událostí nebo zůstatků účtů.

**Příklad:**

Příkladem takových vysvětlujících a popisných informací jsou informace zveřejňované v situaci, kdy má účetní jednotka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví povinnost popsat v účetní závěrce rizika vyplývající finančních nástrojů, včetně toho, jak tato rizika vznikají, a dále cíle, pravidla a procesy řízení těchto rizik a metody jejich kvantifikace.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A192. Kromě tvrzení uvedených v odstavci A190(a)–(b) obsahují účetní závěrky účetních jednotek z veřejném sektoru i další tvrzení. Často uváděným tvrzením vedení účetní jednotky z veřejného sektoru je např. to, že transakce a události jsou v souladu s právními nebo jinými předpisy. Takové tvrzení je rovněž předmětem auditu účetní závěrky.

*Rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky (viz odstavce 28(a) a 30)*

Proč auditor identifikuje a vyhodnocuje rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky

A193. Auditor identifikuje rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, aby mohl určit, zda tato rizika na ni mají rozsáhlý dopad, a budou tudíž vyžadovat všeobecné reakce v souladu s ISA 330.<sup>50</sup>

A194. Rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky mohou mít vliv rovněž na jednotlivá tvrzení, takže jejich identifikace auditorovi pomáhá i při vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení a při navrhování dalších auditorových postupů, jimiž bude na identifikovaná rizika reagovat.

Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky

A195. Rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jsou rizika, která se svým rozsahem týkají účetní závěrky jako celku a mohou potenciálně ovlivnit řadu tvrzení. Rizika tohoto charakteru mnohdy nelze identifikovat na základě konkrétních tvrzení o skupině transakcí, zůstatku účtu nebo o vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce (příkladem je např. riziko obcházení vnitřních kontrol vedením). Jedná se spíše o okolnosti, které zásadně zvyšují riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Posouzení toho, zda se identifikovaná rizika týkají účetní závěrky jako celku, auditorovi pomáhá vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky. V jiných případech může auditor identifikovat řadu tvrzení, která jsou náchylná vůči riziku, a mohou tudíž ovlivnit jeho identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

**Příklad:**

Účetní jednotka má provozní ztráty a problémy s likviditou a je odkázaná na financování, které se jí zatím nepodařilo zajistit. Za těchto okolností může auditor dojít k závěru, že účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku představuje riziko materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky. Bude tudíž patrně nutné použít účetní rámec předpokládající likvidaci společnosti, což bude mít rozsáhlý dopad na všechna tvrzení.

A196. Na identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky mají vliv poznatky, které auditor získal o vnitřním kontrolním systému účetní jednotky, především poznatky o jejím kontrolním prostředí, procesu vyhodnocování rizik a procesu, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, a dále rovněž:

- výsledky posouzení provedeného podle odstavců 21(b), 22(b), 24(c) a 25(c);
- případné kontrolní nedostatky identifikované podle odstavce 27.

Rizika na úrovni účetní závěrky bývají především důsledkem nedostatků v kontrolním prostředí nebo důsledkem externích událostí a podmínek, jako je např. zhoršující se ekonomická situace.

<sup>50</sup> ISA 330, odstavec 5



A197. Pro posouzení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jsou obvykle zvlášť důležitá rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem.

**Příklad:**

Auditor se prostřednictvím dotazování vedení účetní jednotky dozvěděl, že účetní závěrka má být použita jako podklad pro jednání s věřiteli ohledně financování pracovního kapitálu. Dojde tudíž pravděpodobně k závěru, že účetní závěrka je náchylnější vůči nesprávnosti způsobené faktory rizika podvodu, které ovlivňují přirozené riziko (tj. existuje náchylnost účetní závěrky vůči materiální nesprávnosti kvůli riziku podvodného účetního výkaznictví, například riziku nadhodnocení aktiv nebo výnosů a podhodnocení závazků nebo nákladů s cílem zajistit si financování).

A198. Při seznamování s kontrolním prostředím a dalšími složkami vnitřního kontrolního systému účetní jednotky a při jejich posuzování mohou vzniknout pochybnosti, zda je auditor schopen získat důkazní informace, na jejichž základě buď vyjádří výrok auditora, nebo od auditní zakázky odstoupí, pokud mu to příslušné právní předpisy dovolují.

**Příklady:**

- Auditor má na základě posouzení kontrolního prostředí účetní jednotky pochybnosti o integritě jejího vedení. Tyto pochybnosti mohou být natolik silné, že dospěje k závěru, že audit nelze provést, protože riziko nepravdivých prohlášení vedení v účetní závěrce je příliš vysoké.
- Auditor dojde na základě posouzení informačního systému a komunikace v rámci účetní jednotky k závěru, že významné změny jejího IT prostředí byly špatně řízeny a že dohled vedení a osob pověřených správou a řízením nad implementací těchto změn byl nedostatečný. Má tudíž významné pochybnosti ohledně stavu a spolehlivosti účetních záznamů účetní jednotky. Za takových okolností může rozhodnout, že je nepravděpodobné, že získá dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě vydá k účetní závěrce nemoifikovaný výrok.

A199. Požadavky a další ustanovení upravující okolnosti, za nichž auditor vyjádří výrok s výhradou, výrok odmítne nebo odstoupí od auditní zakázky, pokud mu to příslušné právní předpisy dovolují, obsahuje ISA 705 (revidované znění).<sup>51</sup>

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A200. V případě účetních jednotek z veřejného sektoru auditor při identifikaci rizik na úrovni účetní závěrky obvykle věnuje pozornost rovněž záležitostem týkajícím se politické situace, veřejného zájmu či citlivosti programů.

<sup>51</sup> ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

*Rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení (viz odstavec 28(b))*

Příklady událostí a podmínek v kontextu faktorů přirozeného rizika svědčících o náchylnosti vůči nesprávnosti, která by mohla být materiální, jsou uvedeny v **příloze 2**.

A201. Rizika materiální nesprávnosti, která se svým rozsahem netýkají účetní závěrky jako celku, jsou rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

*Důležitá tvrzení a významné skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace*  
(viz odstavec 29)

Proč auditor určuje důležitá tvrzení a významné skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace

A202. Určení důležitých tvrzení a významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací auditorovi slouží jako východisko pro stanovení rozsahu poznatků o informačním systému účetní jednotky, které má podle odstavce 25(a) povinnost získat. Tyto poznatky mu následně pomáhají při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti.  
(viz odstavec A86)

Automatizované nástroje a techniky

A203. Auditor může při identifikaci významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací používat automatizované techniky.

**Příklady:**

- Auditor může pro analýzu základního souboru transakcí použít automatizované nástroje a techniky, aby se seznámil s charakterem transakcí a rovněž s jejich zdroji, velikostí a objemem. S použitím automatizovaných technik může například zjistit, že účet s nulovým zůstatkem na konci účetního období obsahoval v průběhu období řadu transakcí a účetních zápisů, které byly následně vzájemně započteny, což naznačuje, že zůstatek na účtu nebo skupina transakcí mohou být významné (může se jednat např. o účet pro zúčtování mzdové agendy). Ze stejného účtu pro zúčtování mzdové agendy může auditor zjistit, jaké náhrady výdajů čerpalo vedení (a další zaměstnanci), což mohou být významné vysvětlující a popisné informace do přílohy, protože se mnohdy jedná o platby spřízněným stranám.
- Analýza toků v rámci základního souboru výnosových transakcí auditorovi umožní snáze identifikovat významnou skupinu transakcí, o níž dříve nevěděl.

Vysvětlující a popisné informace, které mohou být významné

A204. Významné vysvětlující a popisné informace jsou informace kvantitativního i kvalitativního charakteru, u nichž existuje alespoň jedno důležité tvrzení. Příklady vysvětlujících a popisných informací s kvalitativním aspektem, u nichž se mohou vyskytnout důležitá tvrzení, a které tudíž auditor může považovat za významné:

- úvěrové podmínky týkající se likvidity a zadluženosti v případě účetní jednotky ve finančních obtížích;
- události nebo okolnosti, které vedly k zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty;
- klíčové zdroje nejistoty odhadu, včetně předpokladů týkajících se budoucnosti;
- charakter změny účetních pravidel a jiné důležité vysvětlující a popisné informace vyžadované příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud se například očekává, že nové požadavky na účetní výkaznictví budou mít významný dopad na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky;
- ujednání týkající se úhrad vázaných na akcie, včetně informací o tom, jak byly vypočítány veškeré vykázané částky, a jiné důležité vysvětlující a popisné informace;
- spřízněné strany a transakce s nimi;
- analýza citlivosti, včetně dopadů, jež mají změny v předpokladech, které účetní jednotka použila v oceňovacích technikách, cílem analýzy je upozornit uživatele na to, že hodnota zaúčtované částky, resp. částky uvedené v příloze účetní závěrky je nejistá.

*Vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení*

Vyhodnocení přirozeného rizika (viz odstavce 31–33)

Vyhodnocení pravděpodobnosti a výše nesprávnosti (viz odstavec 31)

Proč auditor vyhodnocuje pravděpodobnost a výši nesprávnosti

A205. Auditor vyhodnocuje pravděpodobnost a výši nesprávnosti u identifikovaných rizik materiální nesprávnosti, protože výsledná významnost kombinace pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a výše případné nesprávnosti určuje, kde v rámci spektra přirozeného rizika bude identifikované riziko vyhodnoceno. Toto vyhodnocení má vliv na návrh dalších auditorských postupů, jimiž bude auditor na identifikované riziko reagovat.

A206. Vyhodnocení přirozeného rizika u identifikovaných rizik materiální nesprávnosti auditorovi rovněž pomáhá při určování významných rizik. Auditor tato rizika identifikuje proto, že má v souladu s ISA 330 a s dalšími standardy ISA povinnost specificky na ně reagovat.

A207. Vyhodnocení pravděpodobnosti a výše nesprávnosti u identifikovaných rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení je ovlivněno faktory přirozeného rizika. Čím větší je míra náchylnosti skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací vůči materiální nesprávnosti, tím vyšší přirozené riziko auditor pravděpodobně vyhodnotí. Posouzení míry, v níž faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti, auditorovi pomáhá správně

vyhodnotit přirozené riziko u rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení a navrhnout přesnější reakci na toto riziko.

#### Spektrum přirozeného rizika

A208. Při vyhodnocování přirozeného rizika auditor uplatňuje odborný úsudek, aby určil významnost kombinace pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a výše případné nesprávnosti.

A209. Vyhodnocené přirozené riziko u konkrétního rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení představuje úsudek auditora uplatněný v rámci spektra přirozeného rizika (od nižšího k vyššímu). Úsudek auditora ohledně toho, kde v rámci tohoto spektra přirozené riziko vyhodnotí, se liší v závislosti na charakteru účetní jednotky a její velikosti a složitosti a zohledňuje vyhodnocenou pravděpodobnost a výši nesprávnosti a faktory přirozeného rizika.

A210. Při posuzování pravděpodobnosti nesprávnosti auditor zohledňuje možnost jejího výskytu s ohledem na faktory přirozeného rizika.

A211. Při posuzování výše nesprávnosti auditor zohledňuje kvalitativní a kvantitativní aspekty případné nesprávnosti (tj. nesprávnost u tvrzení o skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích auditor může vyhodnotit jako materiální vzhledem k její velikosti, charakteru nebo okolnostem).

A212. Auditor při rozhodování o tom, kde v rámci spektra přirozené riziko vyhodnotí, používá výslednou významnost kombinace pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a výše případné nesprávnosti. Čím je výsledná významnost kombinace pravděpodobnosti a výše nesprávnosti vyšší, tím vyšší přirozené riziko auditor vyhodnotí. Čím je výsledná významnost kombinace pravděpodobnosti a výše nesprávnosti nižší, tím nižší přirozené riziko auditor vyhodnotí.

A213. S rizikem nemusí být spojena jak velká výše nesprávnosti, tak její velká pravděpodobnost, aby bylo v rámci spektra přirozeného rizika vyhodnoceno jako vysoké. Jeho vyhodnocení jako vyšší, resp. nižší v rámci spektra představuje jakýsi průsečík výše a pravděpodobnosti materiální nesprávnosti. Výše vyhodnoceného přirozeného rizika je výsledkem různé kombinace obou těchto složek, vyšší přirozené riziko může být například důsledkem nižší pravděpodobnosti, ale velké výše nesprávnosti.

A214. Auditor může při navrhování vhodné strategie, v souladu s níž bude reagovat na rizika materiální nesprávnosti, zařadit tato rizika do jednotlivých kategorií odrážejících spektrum přirozeného rizika v závislosti na jeho vyhodnocení. Tyto kategorie lze označit různými způsoby. Bez ohledu na použitou metodu kategorizace platí, že auditor správně vyhodnotil přirozené riziko, jestliže jeho návrh a realizace dalších auditorských postupů, které bude v reakci na identifikovaná rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení provádět, vhodným způsobem reaguje na vyhodnocené přirozené riziko a důvody, které k jeho vyhodnocení vedly.

Rozsáhlá rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení (viz odstavec 31(b))

A215. Při vyhodnocování identifikovaných rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení může auditor dojít k závěru, že některá z těchto rizik mají rozsáhlejší dopad na účetní závěrku jako celek a

mohou potenciálně ovlivnit řadu tvrzení. V takovém případě může auditor zpětně doplnit identifikaci rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky.

A216. Jestliže auditor identifikoval nějaká rizika materiální nesprávnosti jako rizika na úrovni účetní závěrky, protože mají rozsáhlý dopad na řadu tvrzení, přičemž tato rizika se týkají konkrétních tvrzení, je jeho povinností zohlednit tato rizika při vyhodnocování přirozeného rizika u rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A217. Při uplatňování odborného úsudku v souvislosti s vyhodnocováním rizika materiální nesprávnosti auditor účetních jednotek z veřejného sektoru zohledňuje rovněž složitost směrnic a jiných předpisů a rizika nedodržování požadavků kompetentních orgánů.

Významná rizika (viz odstavec 32)

Proč auditor určuje významná rizika a jaké to má dopady pro audit

A218. Jestliže auditor určí, která rizika jsou významná, může zaměřit větší pozornost na ta, jež vyhodnotil při horní hranici spektra přirozeného rizika, a to mimo jiné prostřednictvím následujících reakcí:

- v souladu s požadavky odstavce 26(a)(i) je povinností auditora identifikovat kontroly ošetřující rizika vyhodnocená jako významná a v souladu s odstavcem 26(d) posoudit, zda byla navržena účinně a zda byla zavedena;
- v souladu s ISA 330 je povinností auditora otestovat v aktuálním účetním období kontroly ošetřující významná rizika (v případě, že auditor hodlá spoléhat na provozní účinnost těchto kontrol) a naplánovat a provést testy věcné správnosti reagující konkrétně na vyhodnocené významné riziko;<sup>52</sup>
- v souladu s ISA 330 je dále povinností auditora získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je riziko, které auditor vyhodnotil;<sup>53</sup>
- v souladu s ISA 260 (revidované znění) je povinností auditora předat informace o významných rizicích, která identifikoval, osobám pověřeným správou a řízením;<sup>54</sup>
- v souladu s ISA 701 je povinností auditora zohlednit významná rizika při identifikaci záležitostí, které vyžadují jeho významnou pozornost a které by mohly být hlavními záležitostmi auditu;<sup>55</sup>
- včasné přezkoumání dokumentace auditu partnerem odpovědným za zakázku v příslušných fázích auditu umožňuje včas vyřešit významné záležitosti, včetně významných rizik, způsobem, s nímž je tento partner spokojen, a to k datu zprávy auditora, resp. dříve;<sup>56</sup>

<sup>52</sup> ISA 330, odstavec 15 a 21

<sup>53</sup> ISA 330, odstavec 7(b)

<sup>54</sup> ISA 260 (revidované znění), odstavec 15

<sup>55</sup> ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*, odstavec 9

- pokud se významné riziko týká složky při auditu skupiny, ISA 600 vyžaduje větší zapojení partnera odpovědného za audit skupiny a dále vyžaduje, aby práce na auditu složky prováděné jejím auditorem řídil tým provádějící audit skupiny.<sup>57</sup>

#### Určení významných rizik

A219. Auditor při určování významných rizik může nejprve identifikovat rizika materiální nesprávnosti, která v rámci spektra přirozeného rizika vyhodnotil jako vyšší, a na základě toho posoudit, která rizika se nacházejí při hodnotící hranici spektra. Faktický význam toho, že nějaké riziko je vyhodnoceno při horní hranici spektra přirozeného rizika, bude u různých účetních jednotek různý a může se lišit i u téže účetní jednotky v různých účetních obdobích. Obvykle to bude záviset na charakteru a okolnostech účetní jednotky, jejíž rizika auditor vyhodnocuje.

A220. Rozhodnutí o tom, která z vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti se nacházejí při horní hranici spektra přirozeného rizika, a jsou tudíž riziky významnými, je věcí odborného úsudku auditora. Výjimku představují případy, kdy se jedná o druh rizika, které je v souladu s požadavky jiného standardu nutné považovat za riziko významné. Pokud jde o identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem, příslušné požadavky a další ustanovení jsou uvedeny v SA 240.<sup>58</sup>

#### **Příklad:**

- Hotovost u maloobchodního prodejce v supermarketu se obvykle považuje za položku, u níž je vysoká pravděpodobnost možné nesprávnosti (kvůli riziku zpronevěry), avšak výše nesprávnosti bývá velmi nízká (protože objem hotovosti v obchodech je malý). Je nepravděpodobné, že by kombinace těchto dvou faktorů v rámci spektra přirozeného rizika vedla k tomu, že existence hotovosti bude považována za významné riziko.
- Účetní jednotka jedná o prodeji svého segmentu. Auditor posoudí dopad, který to bude mít na snížení hodnoty goodwillu, a dojde k závěru, že kvůli vlivu faktorů přirozeného rizika existuje vyšší pravděpodobnost, že se nesprávnost vyskytne, a že bude vyšší. Faktory přirozeného rizika v tomto případě jsou subjektivita, nejistota a náchylnost k předpojatosti vedení, případně jiné rizikové faktory podvodu. Výsledkem pravděpodobně bude, že auditor posoudí snížení hodnoty goodwillu jako významné riziko.

A221. Při vyhodnocování přirozeného rizika auditor zohledňuje rovněž relativní dopady faktorů přirozeného rizika. Čím jsou dopady faktorů přirozeného rizika menší, tím nižší riziko auditor pravděpodobně vyhodnotí. Rizika materiální nesprávnosti, u nichž může auditor vyhodnotit vyšší přirozené riziko, a která tudíž pravděpodobně posoudí jako rizika významná, mohou být důsledkem např. následujících záležitostí:

<sup>56</sup> ISA 220, odstavce 17 a A19

<sup>57</sup> ISA 600, odstavce 30 a 31

<sup>58</sup> ISA 240, odstavce 26–28

- transakce, u nichž existuje několik akceptovatelných účetních postupů, takže je s nimi spojená určitá subjektivita;
- účetní odhady, s nimiž je spojená velká nejistota nebo které používají složité modely;
- složitost sběru a zpracování dat podporujících zůstatky účtů;
- zůstatky účtů nebo kvantitativní údaje, které vyžadují složité výpočty;
- účetní principy, u nichž existují různé interpretace;
- změny v ekonomické činnosti účetní jednotky, jejichž součástí jsou i změny v účetnictví, například fúze a akvizice.

Rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace (viz odstavec 33)

Proč je třeba identifikovat rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace

A222. V některých případech jsou vzhledem k charakteru rizika materiální nesprávnosti a s ohledem na kontrolní cíle řešící toto riziko jediným způsobem, jak získat dostatečné a vhodné důkazní informace, testy provozní účinnosti kontrol. Povinností auditora je tudíž všechna tato rizika identifikovat, protože mají dopad na návrh a provádění dalších auditorských postupů podle ISA 330, jimiž auditor ošetřuje rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

A223. V souladu s odstavcem 26(a)(iii) je dále povinností auditora identifikovat kontroly ošetřující rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě nemohou neposkytnout dostatečné a vhodné důkazní informace, protože auditor má v souladu s ISA 330<sup>59</sup> povinnost navrhnout a provést testy těchto kontrol.

Určení rizik, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace

A224. U rutinních obchodních transakcí, jejichž zpracování je vysoce automatizované, pouze s minimálním nebo žádným manuálním zásahem, není možné provést ve vztahu k riziku pouze testy věcné správnosti. Je tomu tak např. v případě, že je velké množství informací účetní jednotky generováno, zaznamenáváno, zpracováváno nebo vykazováno pouze elektronicky, například v informačním systému s vysokým stupněm integrace IT aplikací. V takovém případě:

- mohou být důkazní informace k dispozici pouze v elektronické podobě a jejich dostatečnost a vhodnost obvykle závisí na účinnosti kontrol, které se týkají jejich správnosti a úplnosti;
- existuje větší pravděpodobnost, že dojde k nesprávnému vygenerování nebo k nesprávné změně informací, které nebudou odhaleny, pokud vhodné kontroly nejsou účinné.

<sup>59</sup> ISA 330, odstavec 8

**Příklad:**

Dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se výnosů telekomunikační společnosti není možné získat pouze prostřednictvím testů věcné správnosti, protože doklady o volání nebo o využívání datových služeb neexistují ve formě, která je pozorovatelná. Auditor místo toho provádí velký objem testů kontrol, aby si ověřil, že záznamy o trvání hovorů a o využívání dat (např. počet minut telefonní hovoru nebo objem stažených dat) jsou správné a že jsou náležitě zaznamenány ve fakturačním systému účetní jednotky.

A225. Ustanovení upravující účetní odhady vystavené rizikům, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace, obsahuje ISA 540 (revidované znění).<sup>60</sup> V souvislosti s účetními odhady se nejedná jen o oblast automatického zpracování, ale může se to týkat i komplexních modelů.

*Vyhodnocení kontrolního rizika (viz odstavec 34)*

A226. Záměr auditora testovat provozní účinnost kontrol je založen na předpokladu, že kontroly účetní jednotky jsou účinné a že jejich testování bude sloužit jako základ pro vyhodnocení kontrolního rizika. Předpoklad týkající se provozní účinnosti kontrol vychází z toho, že auditor u identifikovaných kontrol v rámci kontrolních činností posoudil jejich návrh a zjistil, zda byly zavedeny. Po otestování provozní účinnosti kontrol v souladu s ISA 330 je auditor schopen potvrdit svůj prvotní předpoklad týkající se jejich provozní účinnosti. Jestliže kontroly na rozdíl od prvotního předpokladu účinné nejsou, je třeba, aby auditor zrevidoval vyhodnocení kontrolního rizika podle odstavce 37.

A227. Vyhodnocení kontrolního rizika může auditor provádět různým způsobem, v závislosti na tom, jakým auditním technikám a metodice dává přednost, a rovněž způsoby popisu vyhodnocení mohou být různé.

A228. Jestliže auditor hodlá testovat provozní účinnost kontrol, bude v některých případech nezbytné testovat kombinace kontrol, aby si potvrdil své prvotní očekávání, že kontroly účetní jednotky jsou účinné. Může testovat jak přímé, tak nepřímé kontroly, včetně obecných IT kontrol. V takovém případě bude třeba, aby při vyhodnocování kontrolního rizika zohlednil kombinovaný očekávaný efekt kontrol. Pokud kontrola, která má být předmětem testování, neošetřuje vyhodnocené přirozené riziko v plném rozsahu, auditor určí, jaké důsledky to má pro jeho návrh dalších auditorských postupů, aby snížil auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň.

A229. Jestliže auditor hodlá testovat provozní účinnost automatizované kontroly, bude obvykle testovat rovněž provozní účinnost příslušných obecných IT kontrol, které fungování dané automatizované kontroly podporují. Tím ošetří rizika vyplývající z používání IT a vytvoří si základ pro svůj předpoklad, že automatizovaná kontrola byla v průběhu celého účetního období účinná. Pokud ale auditor předpokládá, že související obecné IT kontroly účinné nejsou, bude to mít vliv na jeho vyhodnocení kontrolního rizika na úrovni tvrzení. A v rámci dalších auditorských postupů bude

<sup>60</sup> ISA 540 (revidované znění), odstavce A87–A89



třeba provést testy věcné správnosti, jimiž auditor ošetří příslušná rizika vyplývající z používání IT. Další ustanovení upravující postupy, které auditor provádí za těchto okolností, jsou uvedeny v ISA 330.<sup>61</sup>

*Posouzení důkazních informací získaných postupy vyhodnocení rizik (viz odstavec 35)*

Proč auditor posuzuje důkazní informace získané postupy vyhodnocení rizik

A230. Důkazní informace, které auditor získá prováděním postupů vyhodnocení rizik, mu slouží jako východisko pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Na základě toho pak navrhne charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, jimiž bude v souladu s ISA 330 reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Důkazní informace získané postupy vyhodnocení rizik tedy auditorovi slouží jako východisko pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, a to jak na úrovni účetní závěrky, tak na úrovni tvrzení.

Posouzení důkazních informací

A231. Součástí důkazních informací získaných postupy vyhodnocení rizik jsou jak informace, které podporují a dokládají tvrzení vedení v účetní závěrce, tak ty, které těmto tvrzením odporují.<sup>62</sup>

Profesní skepticismus

A232. Auditor při posuzování důkazních informací, které získal postupy vyhodnocení rizik, věnuje pozornost tomu, zda získal dostatečné poznatky o účetní jednotce a jejím prostředí, o příslušném rámci účetního výkaznictví a o vnitřním kontrolním systému účetní jednotky, aby mohl identifikovat rizika materiální nesprávnosti, a zda existují nějaké důkazy, které jeho zjištěním odporují a mohly by svědčit o riziku materiální nesprávnosti.

*Skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce, které nejsou významné, ale jsou materiální (viz odstavec 36)*

A233. Jak je vysvětleno v ISA 320,<sup>63</sup> auditor při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti u skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací zohledňuje materialitu a auditorské riziko. Stanovení materiality je věcí jeho odborného úsudku a je ovlivněno jeho představou o potřebách, které mají uživatelé účetní závěrky, pokud jde o finanční informace.<sup>64</sup> Pro účely tohoto standardu a odstavce 18 ISA 330 se skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace považují za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by vypuštění, zkreslení nebo zastírání informací o nich mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

---

<sup>61</sup> ISA 330, odstavce A29–A30

<sup>62</sup> ISA 500, odstavec A1

<sup>63</sup> ISA 320, odstavec A1

<sup>64</sup> ISA 320, odstavec 4

A234. Mohou existovat skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace, které jsou materiální, ale které auditor neposoudil jako významné skupiny transakcí, zůstatky účtů či vysvětlující a popisné informace (tj. neidentifikoval u nich žádná důležitá tvrzení).

**Příklad:**

Účetní jednotka uvedla v příloze účetní závěrky vysvětlující a popisné informace o odměňování členů vedení. Auditor u těchto informací sice neidentifikoval riziko materiální nesprávnosti, nicméně na základě ustanovení odstavce A233 může dojít k závěru, že tyto informace jsou materiální.

A235. Auditorské postupy, jimiž auditor ošetřuje skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace, které jsou materiální, ale které neposoudil jako významné, upravuje ISA 330.<sup>65</sup> Jestliže auditor posoudí nějakou skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace jako významné v souladu s odstavcem 29, taková skupina transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace jsou současně materiální pro účely odstavce 18 ISA 330.

*Revize vyhodnocení rizik (viz odstavec 37)*

A236. Auditor někdy v průběhu auditu zjistí nové či jiné informace, které se významně liší od informací, z nichž vycházel při vyhodnocování rizik.

**Příklad:**

Auditor při vyhodnocení rizik účetní jednotky vycházel z předpokladu, že určité kontroly jsou účinné. Při provedení testů těchto kontrol ale získal důkazní informace, že tyto kontroly v konkrétních okamžicích během auditu účinně nefungovaly. Podobně při provedení testů věcné správnosti může auditor odhalit nesprávnosti, které se týkají vyšších částek nebo se objevují častěji, než odpovídá vyhodnocení rizik, které provedl. V takovém případě vyhodnocení rizik pravděpodobně odpovídajícím způsobem neodráží skutečnou situaci účetní jednotky a další auditorské postupy, které si auditor naplánoval, nemusí být při odhalování materiální nesprávnosti účinné. Další ustanovení týkající se posuzování provozní účinnosti kontrol jsou uvedena v odstavcích 16 a 17 ISA 330.

**Dokumentace (viz odstavec 38)**

A237. U opakujících se auditů je možné použít dokumentaci z předchozích účetních období a aktualizovat ji podle potřeby tak, aby odrážela změny týkající se činnosti nebo procesů účetní jednotky.

A238. ISA 230 mimo jiné uvádí, že ačkoliv neexistuje jen jediný způsob, jak zdokumentovat auditorův profesní skepticismus, dokumentace auditu může poskytnout důkazy o tom, že auditor profesní skepticismus uplatnil.<sup>66</sup> Jestliže například důkazní informace, které auditor získal prostřednictvím postupů vyhodnocení rizik, obsahují jak informace, které dokládají tvrzení vedení v účetní závěrce,

<sup>65</sup> ISA 330, odstavec 18

<sup>66</sup> ISA 230, odstavec A7

tak informace, které těmto tvrzením odporují, v dokumentaci může být uvedeno, jak auditor tyto důkazy vyhodnotil, včetně odborného úsudku, který uplatnil při posuzování toho, zda důkazní informace poskytují vhodný základ pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Příklady dalších požadavků tohoto standardu, u nichž lze v dokumentaci doložit uplatňování profesního skepticismu auditorem:

- odstavec 13, podle něhož je povinností auditora navrhnout a provést postupy vyhodnocení rizik nepředpojatým způsobem, který nebude upřednostňovat získávání důkazních informací potvrzujících existenci rizik a naopak vylučovat důkazní informace, které existenci rizik odporují;
- odstavec 17, podle něhož je povinností klíčových členů týmu provádějícího zakázku projednat uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví a náchylnost účetní závěrky účetní jednotky k materiální nesprávnosti;
- odstavce 19(b) a 20, podle nichž je povinností auditora seznámit se s důvodem případných změn účetních pravidel uplatňovaných účetní jednotkou a vyhodnotit, zda jsou tato pravidla správná a zda jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- odstavce 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) a 27, podle nichž je povinností auditora na základě poznatků, které získal, posoudit, zda jsou složky vnitřního kontrolního systému účetní jednotky s ohledem na dané okolnosti, na charakter účetní jednotky a její složitost vhodné, a určit, zda byly zjištěny nějaké kontrolní nedostatky;
- odstavec 35, podle něhož je povinností auditora zohlednit veškeré důkazní informace, které při provádění postupů vyhodnocení rizik získal, bez ohledu na to, zda potvrzují tvrzení vedení, nebo zda jim odporují, a vyhodnotit, zda důkazní informace, které získal při provádění postupů vyhodnocení rizik, poskytují vhodný základ pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti;
- odstavec 36, podle něhož je povinností auditora u materiálních skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, které podle nej nejsou vystaveny žádnému riziku materiální nesprávnosti, vyhodnocovat, zda toto posouzení je nadále platné.

#### Odstupňování požadavků

A239. O způsobu dokumentace požadavků odstavce 38 rozhoduje auditor na základě svého odborného úsudku.

A240. Pro zdůvodnění obtížnějších úsudků, které auditor provedl, může být v některých případech třeba podrobnější dokumentace postačující k tomu, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil charakter, načasování a rozsah provedených auditorských postupů.

A241. V případě auditů méně složitých účetních jednotek (LCE) může mít dokumentace jednoduchou formu a poměrně stručný obsah. Na formu a rozsah dokumentace auditu má vliv charakter, velikost a složitost účetní jednotky a jejího vnitřního kontrolního systému, dostupnost informací v rámci účetní jednotky a rovněž metodika auditu a technologie v jeho průběhu použité. Není nutné zdokumentovat všechny poznatky, které má auditor o účetní jednotce a o souvisejících

záležitostech. Mezi klíčové prvky,<sup>67</sup> které auditor zdokumentuje, patří poznatky, z nichž vychází jeho vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Povinností auditora nicméně není dokumentovat všechny faktory přirozeného rizika, které zohlednil při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

**Příklad:**

Jedná-li se o audit méně složité účetní jednotky (LCE), dokumentace auditu může být začleněna do dokumentace k celkové strategii a plánu auditu.<sup>68</sup> Obdobně například výsledky vyhodnocení rizik lze zdokumentovat samostatně, nebo v rámci dokumentace k dalším auditorským postupům.<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> ISA 230, odstavec 8

<sup>68</sup> ISA 300 *Plánování auditu účetní závěrky*, odstavce 7, 9 a A11

<sup>69</sup> ISA 330, odstavec 28

**Příloha 1**

(viz odstavce A61–A67)

**Aspekty relevantní pro seznámení s účetní jednotkou a jejím obchodním modelem**

Smyslem této přílohy je vysvětlit, jaké jsou cíle obchodního modelu účetní jednotky a co je jeho předmětem a na příkladech ilustrovat aspekty modelu, jimž auditor věnuje pozornost při seznamování s činností účetní jednotky. Poznatky o obchodním modelu a o tom, jak ho ovlivňuje podnikatelská strategie účetní jednotky a její cíle, auditorovi pomáhají při identifikaci podnikatelských rizik, jež mají dopad na účetní závěrku, a rovněž při identifikaci rizik materiální nesprávnosti.

**Cíle a rámec obchodního modelu účetní jednotky**

1. Obchodní model popisuje například to, jakou má účetní jednotka organizační strukturu, jaký je rozsah a rámec její provozní a jiné činnosti, jaké má linie podnikání (včetně jejich konkurentů a odběratelů), interní procesy, růstové příležitosti, jak účetní jednotku ovlivňuje globalizace a právní předpisy a jaké technologie používá. Obchodní model definuje, jak účetní jednotka vytváří, chrání a získává nejen finanční hodnotu, ale i hodnotu v širším smyslu pro všechny zainteresované strany.
2. Strategie je způsob, jak vedení hodlá realizovat cíle, které si účetní jednotka vytyčila, mimo jiné, jak hodlá řešit hrozící rizika a využít potenciální příležitosti. Vedení strategii průběžně mění v závislosti na tom, jak se mění cíle účetní jednotky a vnitřní i vnější okolnosti, v nichž jednotka funguje.
3. Popis obchodního modelu obvykle obsahuje tyto informace:
  - předmět činnosti účetní jednotky a důvody, proč se danou činností zabývá;
  - struktura účetní jednotky a velikost provozů;
  - trhy, případně geografické a demografické oblasti a segmenty hodnotového řetězce, kde účetní jednotka působí, jakým způsobem se do nich zapojuje (hlavní produkty, zákaznické segmenty a distribuční metody) a na čem staví svou konkurenční pozici;
  - obchodní a provozní procesy účetní jednotky (např. investiční, finanční a provozní procesy), které účetní jednotka používá při provádění svých činností, především ty části procesů, které jsou důležité pro tvorbu, ochranu a získávání hodnoty;
  - zdroje (např. finanční, lidské, duševní, přírodní a technologické) a další vstupy a vztahy (např. zákazníci, konkurenti, dodavatelé a zaměstnanci), které jsou nezbytnou nebo důležitou podmínkou úspěchu;
  - jakým způsobem obchodní model účetní jednotky prostřednictvím IT rozhraní a dalších technologií využívá informační technologie ve vztazích s odběrateli, dodavateli, věřiteli a dalšími zainteresovanými subjekty.
4. Podnikatelské riziko může mít bezprostřední dopady na riziko materiální nesprávnosti u skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací na úrovni tvrzení nebo na úrovni účetní závěrky. Například v případě věřitele poskytujícího střednědobé úvěry zajištěné

nemovitostmi povede podnikatelské riziko vznikající v důsledku propadu cen na realitním trhu pravděpodobně ke zvýšení rizika materiální nesprávnosti z titulu tvrzení o ocenění. Avšak stejné riziko, zvláště ve spojení hlubokou ekonomickou krizí, která zvýší riziko úvěrových ztrát vzniklých za celou dobu trvání úvěrů, může mít i dlouhodobější dopady. Výsledná čistá expozice vůči úvěrovým ztrátám totiž může zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Pokud k tomu dojde, bude to mít vliv na závěry vedení i na závěry auditora ohledně toho, zda je vhodné použít účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, resp. zda existuje významná materiální nejistota. To, zda podnikatelské riziko může být zdrojem rizika materiální nesprávnosti, se tudíž posuzuje s ohledem na okolnosti dané účetní jednotky. Příklady událostí a podmínek, které mohou být zdrojem rizik materiální nesprávnosti, jsou uvedeny v **příloze 2**.

### Činnosti účetní jednotky

5. K záležitostem, které auditor posuzuje při seznamování s činnostmi účetní jednotky (zahrnutými do jejího obchodního modelu), patří například:

- (a) provozní činnost účetní jednotky, např.:
- charakter zdrojů výnosů, produktů, služeb a trhů, mimo jiné to, zda se účetní jednotka zabývá elektronickým obchodováním, například prodejem a marketingem prostřednictvím internetu;
  - charakter provozu (např. fáze a metody výroby, činnosti představující riziko v oblasti životního prostředí);
  - aliance, společné podniky a outsourcing;
  - geografické rozptýlení a segmentace odvětví;
  - umístění výrobních závodů, skladů a kanceláří a umístění a objemy zásob;
  - klíčoví zákazníci, důležití dodavatelé zboží a služeb a ujednání v oblasti pracovněprávních vztahů (např. existence kolektivních smluv, penzijních a jiných požitků po skončení pracovního poměru, akciových opčních a motivačních plánů a vládní regulace v oblasti politiky zaměstnanosti);
  - činnost a výdaje v oblasti výzkumu a vývoje;
  - transakce se spřízněnými stranami;
- (b) investice a investiční činnost, např.:
- plánované nebo nedávno uskutečněné akvizice nebo prodeje;
  - nákup a prodej cenných papírů a úvěrů;
  - investiční činnost;
  - účasti v nekonsolidovaných účetních jednotkách, mimo jiné v nekontrolovaných osobních společnostech, společných podnicích a nekontrolovaných jednotkách zvláštního určení;

- (c) financování a finanční činnost, např.:
- vlastnická struktura nejdůležitějších dceřiných a přidružených společností, konsolidované i nekonsolidované struktury;
  - struktura úvěrů a související podmínky, včetně smluv o financování a leasingových smluv, které jsou vedeny v podrozvaze;
  - skuteční koncoví vlastníci (např. místní, zahraniční, podnikatelské renomé a zkušenosti) a spřízněné strany;
  - využití finančních derivátů.

### Charakter jednotek zvláštního určení

6. Jednotka zvláštního určení (v angl. „special-purpose entity“ nebo „special purpose vehicle“) je účetní jednotka, která je obecně založena za jediným přesně vymezeným účelem, jako je leasing nebo sekuritizace finančních aktiv, nebo za účelem provádění výzkumu a vývoje. Může mít podobu kapitálové společnosti, trustu, osobní společnosti nebo subjektu nezapsaného do obchodního rejstříku. Účetní jednotka, jejímž jménem byla jednotka zvláštního určení založena, může na takovou jednotku zvláštního určení často převádět majetek (například v souvislosti s odúčtováním finančních aktiv), mít právo užívat majetek jednotky zvláštního určení nebo jí poskytovat služby, zatímco jiné osoby mohou jednotce zvláštního určení poskytovat financování. Jak je uvedeno v ISA 550, v určitých případech může být jednotka zvláštního určení spřízněnou stranou účetní jednotky.<sup>70</sup>
7. Rámce účetního výkaznictví často přesně specifikují, co se považuje za kontrolu a za jakých okolností má být jednotka zvláštního určení zařazena do konsolidačního celku. Aplikace požadavků těchto rámců mnohdy vyžaduje podrobnou znalost důležitých smluv týkajících se jednotky zvláštního určení.

---

<sup>70</sup> ISA 550, odstavec A7

## Příloha 2

(viz odstavce 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

### Seznámení s faktory přirozeného rizika

Tato příloha podrobněji vysvětluje faktory přirozeného rizika a záležitosti, jimž auditor věnuje pozornost při seznamování s těmito faktory a s jejich aplikací při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

#### Faktory přirozeného rizika

1. Faktory přirozeného rizika jsou charakteristické znaky událostí nebo podmínek, které ovlivňují náchylnost tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce vůči nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, přičemž se neberou v úvahu vnitřní kontroly účetní jednotky. Tyto faktory mohou být jak kvalitativní, tak kvantitativní. Patří k nim složitost, subjektivita, změna, nejistota, náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení a další faktory rizika podvodu,<sup>71</sup> které ovlivňují přirozené riziko. Při seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a účetními pravidly v souladu s odstavcem 19(a)–(b) se auditor seznamuje rovněž s tím, jak jednotlivé faktory přirozeného rizika ovlivňují při sestavování účetní závěrky náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti.
2. Faktory přirozeného rizika týkající se sestavení informací požadovaných příslušným rámcem účetního výkaznictví (v tomto odstavci dále jen „požadované informace“) jsou:
  - *Složitost* – vyplývá buď z charakteru informací nebo ze způsobu, jak jsou požadované informace sestavovány, včetně případů, kdy jsou procesy používané při jejich sestavení ze své podstaty obtížněji aplikovatelné. Příklady složitosti:
    - výpočet slevy pro dodavatele, protože je obvykle nutné zohlednit různé obchodní podmínky sjednané s celou řadou dodavatelů, případně řadu vzájemně propojených obchodních podmínek relevantních pro výpočet takové slevy;
    - provádění účetního odhadu v situaci, kdy existuje mnoho potenciálních zdrojů dat s různými charakteristickými znaky; zpracování těchto dat totiž vyžaduje řadu vzájemně propojených kroků, a data je tudíž z podstaty obtížnější identifikovat, zachytit, zpřístupnit, pochopit a zpracovat.
  - *Subjektivita* – vyplývá z přirozených omezení limitujících schopnost sestavit požadované informace objektivním způsobem z toho důvodu, že nejsou k dispozici potřebné poznatky či jiné informace, takže vedení je nuceno uplatňovat subjektivní úsudek a volit mezi různými přístupy nebo výslednými informacemi, které uvede v účetní závěrce. V situaci, kdy existují různé přístupy, jak sestavit požadované informace, vedení dojde i při správném uplatnění požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví k různým výsledkům. Čím jsou omezení

<sup>71</sup> ISA 240, odstavce A24–A27



limitující poznatky či jiné informace větší, tím větší je i subjektivita úsudků znalých a nezávislých osob a rovněž škála potenciálních výsledků, k nimž tyto osoby na základě svého úsudku dojdou.

- *Změna* – vyplývá z událostí nebo podmínek, které průběžně ovlivňují podnikání účetní jednotky nebo ekonomické, účetní, regulační, odvětvové či jiné aspekty prostředí, ve kterém působí, a to v případě, že tyto události nebo podmínky mají dopad na požadované informace. Tyto události nebo podmínky mohou nastat v průběhu účetního období nebo mezi jednotlivými účetními obdobími. Změna může například vyplynout z vývoje požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví nebo je důsledkem vývoje účetní jednotky a jejího obchodního modelu, případně důsledkem vývoje prostředí, ve kterém účetní jednotka působí. Změna ovlivňuje předpoklady a úsudky vedení, včetně těch, které se týkají výběru účetních pravidel, provádění účetních odhadů nebo výběru vysvětlujících a popisných informací do účetní závěrky.
  - *Nejistota* – vzniká v případě, že požadované informace nelze sestavit pouze na základě dostatečně přesných a komplexních údajů, jež lze ověřit přímým pozorováním. Za takové situace je obvykle nutné při sestavení požadovaných informací kombinovat poznatky vyplývající z dostatečně přesných a vyčerpávajících pozorovatelných (objektivně zjistitelných) údajů, které jsou k dispozici, s přiměřenými předpoklady založenými na nejvhodnějších dostupných údajích v těch případech, kdy přesné a komplexní údaje k dispozici nejsou. Zdrojem nejistoty je omezená dostupnost poznatků nebo údajů, kterou vedení účetní jednotky nemá pod svou kontrolou (v některých případech proto, že by to bylo neefektivní z hlediska nákladů), přičemž dopad této nejistoty na přípravu požadovaných informací nelze vyloučit. Například nejistota účetního odhadu vzniká v případě, že požadovanou peněžní částku nelze přesně určit a faktický výsledek odhadu není před datem dokončení účetní závěrky znám.
  - *Náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení a další faktory rizika podvodu, které ovlivňují přirozené riziko* – náchylnost vedení vůči předpojatosti vyplývá z toho, že vedení není, ať už záměrně, či nezáměrně, při sestavování informací neutrální. Předpojatost vedení je často spojena s určitými podmínkami, kvůli nimž vedení nezachová při uplatňování úsudku neutralitu (indikátory potenciální předpojatosti vedení), což může vést k materiální nesprávnosti informací. Jsou-li informace úmyslně nesprávné, jedná se o podvod. Mezi indikátory potenciální předpojatosti vedení patří ty stimuly nebo tlaky, které ovlivňují přirozené riziko (například když je vedení motivováno k tomu, aby byl dosažen požadovaný výsledek, např. cíle v oblasti ziskovosti nebo kapitálových ukazatelů), a příležitost nezachovávat neutralitu. Faktory týkající se náchylnosti k nesprávnosti způsobené podvodem prostřednictvím podvodného účetního výkaznictví nebo majetkové zpronevěry jsou popsány v odstavcích A1 až A5 ISA 240.
3. Pokud je faktorem přirozeného rizika složitost, budou patrně pro sestavení informací nutné složitější procesy, jejichž provedení bude z podstaty obtížnější. Provedení těchto procesů bude tudíž v některých případech vyžadovat specializované dovednosti nebo znalosti, případně využití služeb experta vedení.

4. S větší subjektivností úsudku vedení se obvykle zvyšuje i náchylnost vůči záměrné či nezáměrné nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení. Například účetní odhady, s nimiž je spojena velká nejistota, obvykle vyžadují významný úsudek vedení a závěry týkající se metod, údajů a předpokladů použitých vedením mohou být ovlivněny záměrnou či nezáměrnou předpojatostí vedení.

#### Příklady událostí a podmínek, jež mohou být zdrojem rizik materiální nesprávnosti

5. Níže jsou uvedeny příklady událostí (včetně transakcí) a podmínek, které mohou svědčit o výskytu rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky nebo na úrovni tvrzení. Uvedené příklady, prezentované podle faktoru přirozeného rizika, pokrývají celou řadu událostí a podmínek. Ne všechny události a podmínky však budou relevantní pro každou auditní zakázku a seznam příkladů není vyčerpávající. Události a podmínky jsou prezentovány podle toho faktoru přirozeného rizika, který má za daných okolností největší vliv. Nicméně vzhledem k vzájemné provázanosti těchto faktorů budou události a podmínky uvedené v příkladech současně v různé míře ovlivněny i dalšími faktory přirozeného rizika.

Faktor přirozeného rizika:	Příklady událostí a podmínek, jež mohou svědčit o rizicích materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení:
Složitost	regulační: <ul style="list-style-type: none"> <li>• provozní činnost podléhající vysokému stupni regulace;</li> </ul> obchodní model: <ul style="list-style-type: none"> <li>• existence složitých aliancí a společných podniků;</li> </ul> příslušný rámec účetního výkaznictví: <ul style="list-style-type: none"> <li>• účetní oceňování zahrnující složité postupy;</li> </ul> transakce: <ul style="list-style-type: none"> <li>• využití podrozvahového financování, jednotek zvláštního určení (SPE) a jiných složitých způsobů financování;</li> </ul>
Subjektivita	příslušný rámec účetního výkaznictví: <ul style="list-style-type: none"> <li>• široká škála potenciálních oceňovacích kritérií u účetního odhadu, např. účtování odpisů nebo výnosů a nákladů na výstavbu;</li> <li>• výběr oceňovací techniky nebo oceňovacího modelu pro dlouhodobý majetek, např. pro investice do nemovitostí;</li> </ul>
Změna	ekonomické podmínky: <ul style="list-style-type: none"> <li>• provozní činnost v regionech, které jsou ekonomicky nestabilní, například v zemích, jejichž ekonomika se vyznačuje výrazným znehodnocením měny nebo vysokou inflací;</li> </ul>

Faktor přirozeného rizika:	Příklady událostí a podmínek, jež mohou svědčit o rizicích materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení:
	<p>trhy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• provozní činnost, která podléhá volatilitě trhu, například obchodování s futures;</li> </ul> <p>ztráta odběratelů:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• problémy v oblasti nepřetržitého trvání podniku a problémy s likviditou, mimo jiné ztráta významných odběratelů;</li> </ul> <p>odvětvový model:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• změny odvětví, v němž účetní jednotka působí;</li> </ul> <p>obchodní model:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• změny dodavatelského řetězce;</li> <li>• vývoj a nabídka nových produktů nebo služeb nebo přesun do nových linií podnikání;</li> </ul> <p>geografie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• rozšíření do nových regionů;</li> </ul> <p>struktura účetní jednotky:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• změny v účetní jednotce, například významné akvizice, reorganizace nebo jiné neobvyklé události;</li> <li>• účetní jednotky nebo obchodní segmenty, které budou pravděpodobně prodány;</li> </ul> <p>lidské zdroje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• změny na pozicích klíčových pracovníků, včetně odchodu klíčových vedoucích pracovníků;</li> </ul> <p>IT:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• změny IT prostředí;</li> <li>• zavedení důležitých nových IT systémů, které se týkají účetního výkaznictví;</li> </ul> <p>příslušný rámec účetního výkaznictví:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• použití nových účetních předpisů;</li> </ul> <p>kapitál:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• omezená dostupnost kapitálového a úvěrového financování;</li> </ul>

Faktor přirozeného rizika:	Příklady událostí a podmínek, jež mohou svědčit o rizicích materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení:
	<p>regulační:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• zahájení vyšetřování vedeného regulačními nebo státními orgány, které se týká provozní činnosti nebo finančních výsledků účetní jednotky;</li> <li>• dopady nových právních předpisů týkajících se ochrany životního prostředí;</li> </ul>
Nejistota	<p>výkaznictví:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• události nebo transakce, s nimiž je spojena výrazná nejistota v oblasti oceňování, mimo jiné účetní odhady;</li> <li>• probíhající soudní spory a podmíněné závazky, například prodejní záruky, finanční záruky a závazky z titulu sanace škod na životním prostředí;</li> </ul>
Náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení a další faktory rizika podvodu, které ovlivňují přirozené riziko	<p>výkaznictví:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• příležitosti k podvodnému účetnímu výkaznictví, které má vedení a zaměstnanci účetní jednotky, mimo jiné možnost vypustit důležité vysvětlující a popisné informace z účetní závěrky nebo takové informace zastírat;</li> </ul> <p>transakce:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• významné transakce se spřízněnými stranami;</li> <li>• značný počet nerutinních a nesystematických transakcí, mimo jiné transakce mezi společnostmi v rámci skupiny a transakce s velkým objemem výnosů na konci účetního období;</li> <li>• transakce, které jsou zaznamenány na základě záměru vedení účetní jednotky, například refinancování úvěrů, aktiva určená k prodeji nebo klasifikace obchodovatelných cenných papírů.</li> </ul>

*Další události nebo podmínky, jež mohou svědčit o rizicích materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky:*

- nedostatek pracovníků s odpovídající znalostí účetnictví a účetního výkaznictví;
- kontrolní nedostatky – především nedostatky v kontrolním prostředí, v procesu vyhodnocení rizik a v procesu monitorování vnitřního kontrolního systému, a to zvláště takové, které vedení účetní jednotky neřeší;
- výskyt nesprávností v minulosti, historie chyb nebo velký objem oprav na konci účetního období.

**Příloha 3**

(viz odstavce 12(m), 21–26, A90–A181)

**Seznámení s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky**

1. Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky se obvykle odráží v interních směrnících, systémech a formulářích a v informacích v nich obsažených a je realizován pracovníky účetní jednotky. Systém je zaváděn vedením, osobami pověřenými správou a řízením a dalšími zaměstnanci na základě struktury účetní jednotky. Aplikuje se na základě rozhodnutí vedení, osob pověřených správou a řízením nebo jiných pracovníků účetní jednotky a v kontextu právních nebo regulačních požadavků na provozní model účetní jednotky, na její právní strukturu nebo na oba tyto aspekty.
2. Tato příloha podrobněji vysvětluje složky vnitřního kontrolního systému účetní jednotky vymezené v odstavcích 12(m), 21–26 a A90–A181, které jsou relevantní pro audit účetní závěrky, a rovněž související omezení vnitřního kontrolního systému.
3. Součástí vnitřního kontrolního systému účetní jednotky jsou aspekty týkající se jejich cílů v oblasti výkaznictví, včetně cílů v oblasti účetního výkaznictví, systém nicméně může pokrývat i aspekty týkající se provozních cílů a cílů v oblasti dodržování předpisů, jsou-li relevantní pro účetní výkaznictví.

**Příklad:**

Kontroly, jejichž předmětem je dodržování právních předpisů, jsou relevantní pro účetní výkaznictví, jestliže jsou relevantní pro sestavení vysvětlujících a popisných informací o podmíněných položkách v účetní závěrce.

**Složky vnitřního kontrolního systému účetní jednotky***Kontrolní prostředí*

4. Kontrolní prostředí zahrnuje funkce v oblasti správy a řízení a vedení, včetně přístupu managementu účetní jednotky a osob pověřených správou a řízením k vnitřnímu kontrolnímu systému a k jeho významu v rámci účetní jednotky a včetně jejich povědomí o něm a přijímaných opatřeních. Kontrolní prostředí udává tón v rámci organizace, ovlivňuje kontrolní povědomí jejich pracovníků a slouží jako obecný základ pro fungování ostatních složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.
5. Kontrolní povědomí v rámci účetní jednotky ovlivňují osoby pověřené její správou a řízením. Jedním z jejich úkolů je totiž vyvažovat tlaky, jimž je vedení účetní jednotky vystaveno v oblasti účetního výkaznictví kvůli nárokům trhu nebo systému odměňování. Na účinnost návrhu kontrolního prostředí z hlediska role osob pověřených správou a řízením účetní jednotky mají tudíž vliv takové skutečnosti jako:
  - nezávislost osob pověřených správou a řízením na vedení účetní jednotky a jejich schopnost posoudit opatření přijatá vedením;
  - zda jsou tyto osoby obeznámeny s podnikatelskými transakcemi účetní jednotky;

- do jaké míry posuzují, zda byla účetní závěrka sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, včetně toho, zda obsahuje dostatečné vysvětlující a popisné informace.

6. Kontrolní prostředí zahrnuje následující prvky:

- (a) *Jakým způsobem vedení vykonává své povinnosti v oblasti dohledu, například jak vytváří a udržuje firemní kulturu účetní jednotky a jak prosazuje integritu a etické hodnoty.* Účinnost kontrol nemůže být vyšší, než je integrita a etické hodnoty osob, které tyto kontroly vytvářejí, spravují a monitorují. Integrita a etické chování jsou výsledkem toho, jaké normy v oblasti etiky a zásady chování si účetní jednotka nastavila, jakým způsobem o nich informuje (např. prostřednictvím prohlášení o přijatých zásadách) a jak v praxi zajišťuje jejich dodržování (např. prostřednictvím opatření vedení účetní jednotky, jejichž cílem je odstranit nebo omezit faktory motivující pracovníky účetní jednotky k nečestnému, nezákonnému nebo neetickému jednání). V rámci komunikace zásad týkajících se integrity a etických hodnot jsou pracovníci účetní jednotky mimo jiné informováni o tom, jaké normy chování mají dodržovat, a to jednak prostřednictvím písemných prohlášení o přijatých zásadách chování a jednak prostřednictvím příkladu.
- (b) *Jestliže osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nejsou součástí vedení, jak prokazují svou nezávislost na něm a jak vykonávají dohled nad vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky.* Osoby pověřené správou a řízením mají vliv na kontrolní povědomí v rámci účetní jednotky. V této souvislosti je vhodné zvážit, zda v účetní jednotce působí dostatek osob, které jsou nezávislé na vedení a objektivní ve svém posuzování a rozhodování; jak osoby pověřené správou a řízením identifikují a přebírají své povinnosti v oblasti dohledu a zda vykonávají dohled nad tím, jak vedení navrhuje a implementuje vnitřní kontrolní systém a jak zajišťuje jeho fungování. Důležitost povinností osob pověřených správou a řízením je zakotvena v interním kodexu, v právních předpisech a dalších ustanoveních upravujících působení těchto osob. K jejich dalším povinnostem patří dohled nad návrhem a účinným fungováním postupů pro whistleblowing.
- (c) *Jak účetní jednotka při plnění svých cílů přiděluje pravomoci a odpovědnosti.* V této souvislosti je vhodné věnovat pozornost např. těmto oblastem:
- klíčové oblasti pravomocí a odpovědností a příslušné linie reportingu;
  - pravidla podnikatelské činnosti, znalosti a zkušenosti klíčových pracovníků a dostupné zdroje, které napomáhají plnění povinností;
  - pravidla a komunikace, jejichž úkolem je seznámit všechny pracovníky s cíli účetní jednotky a s tím, jak jejich jednotlivé funkce vzájemně souvisejí a přispívají k plnění těchto cílů, a také s tím, za co a jakou nesou odpovědnost.
- (d) *Jak účetní jednotka v souladu se svými cíli získává kvalifikované pracovníky, jak se stará o jejich odborný rozvoj a stabilizaci.* Do této oblasti patří to, jak účetní jednotka zajišťuje, aby její pracovníci měli znalosti a dovednosti potřebné pro plnění úkolů vyplývajících z jejich pracovního zařazení, jako např.:

- standardy najímání nejkvalifikovanějších pracovníků – důraz se klade na vzdělání, předchozí pracovní zkušenosti, úspěchy dosažené v minulosti a důkazy o integritě a etickém chování;
  - školení, jejichž cílem je seznámit pracovníky s budoucími úkoly a odpovědnostmi mimo jiné prostřednictvím kurzů a seminářů, a která ilustrují očekávanou úroveň výkonnosti a chování;
  - systém kariérního postupu na základě pravidelného hodnocení výkonu, který demonstruje snahu účetní jednotky o to, aby schopní a kvalifikovaní pracovníci dostali větší odpovědnost.
- (e) *Jakým způsobem účetní jednotka vyžaduje od svých zaměstnanců dodržování jejich povinností při plnění cílů vnitřního kontrolního systému.* Do této oblasti patří např.:
- mechanismy, jejichž prostřednictvím účetní jednotka informuje zaměstnance o jejich povinnostech v oblasti kontroly, vyžaduje od nich plnění těchto povinností a v případě potřeby přijímá nápravná opatření;
  - nastavení výkonnostních kritérií, pobídek a odměn pro zaměstnance, kteří jsou zodpovědní za vnitřní kontrolní systém účetní jednotky, včetně vyhodnocování těchto kritérií a jejich průběžných změn s cílem zajistit jejich relevantnost;
  - jak tlak na plnění cílů v oblasti kontroly ovlivňuje povinnosti zaměstnanců a výkonnostní kritéria;
  - jak je v případě potřeby zajišťována disciplína zaměstnanců.

Výše uvedené záležitosti jsou pro různé účetní jednotky v různé míře relevantní. Závisí to na velikosti účetní jednotky, složitosti její struktury a charakteru její činnosti.

*Proces, který účetní jednotka používá pro vyhodnocování rizik*

7. Vyhodnocování rizik v rámci účetní jednotky je opakující se proces identifikování a analyzování rizik ohrožujících plnění jejich cílů, na jehož základě vedení a osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky rozhodují o tom, která rizika budou řídit.
8. Proces, který účetní jednotka používá pro vyhodnocování rizik, zahrnuje pro účely účetního výkaznictví následující: jak vedení identifikuje podnikatelská rizika týkající se sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, jak odhaduje jejich důležitost, jak vyhodnocuje pravděpodobnost jejich výskytu a rozhoduje o opatřeních, která podnikne, aby tato rizika řídilo, a jaké jsou výsledky těchto opatření. Proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou se může zabývat například tím, jak účetní jednotka posuzuje možnost výskytu nezaúčtovaných transakcí nebo jak identifikuje a analyzuje důležité odhady uvedené v účetní závěrce.
9. K rizikům, která se týkají účetního výkaznictví, patří výskyt externích a interních událostí, transakcí a okolností, které mohou negativně ovlivnit schopnost účetní jednotky generovat, zaznamenávat, zpracovávat a vykazovat finanční údaje, jež jsou konzistentní s tvrzeními vedení účetní jednotky v účetní závěrce. Vedení účetní jednotky může vytvořit plány a programy nebo přijmout opatření

k řešení konkrétních rizik nebo se může rozhodnout vzít na sebe určité riziko s ohledem na náklady nebo jiné faktory. Rizika mohou vznikat nebo se měnit například vlivem následujících okolností:

- *změny provozního prostředí*: změny regulačního, ekonomického nebo provozního prostředí mohou vést ke změnám konkurenčních tlaků a ke vzniku významně odlišných rizik;
- *noví pracovníci*: noví pracovníci mohou jinak chápat vnitřní kontrolní systém účetní jednotky nebo se mohou zaměřit na jiné aspekty tohoto systému;
- *nové nebo modernizované informační systémy*: v důsledku významných a rychlých změn informačních systémů může dojít ke změně rizika, které se týká vnitřního kontrolního systému účetní jednotky;
- *rychlý růst*: významný a rychlý rozvoj činnosti může omezit kontroly a zvýšit riziko jejich selhání;
- *nové technologie*: nové technologie používané ve výrobním procesu nebo začleněné do informačního systému mohou vést ke změně rizika spojeného s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky;
- *nové obchodní modely, výrobky nebo činnosti*: vstup do nových oblastí činnosti nebo realizace nových transakcí, s nimiž má účetní jednotka jen málo zkušeností, může být zdrojem nových rizik spojených s jejím vnitřním kontrolním systémem;
- *restrukturalizace podniku*: restrukturalizace může být provázena snížením počtu zaměstnanců a změnami v oblasti dohledu nebo oddělení pravomocí, v důsledku čehož se může změnit riziko spojené s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky;
- *rozšíření zahraničních aktivit*: akvizice nových zahraničních provozů nebo rozšíření stávajících s sebou nese nová a často neobvyklá rizika, která mohou ovlivnit vnitřní kontrolní systém účetní jednotky, například dochází ke vzniku dalších nebo ke změně již existujících rizik plynoucích z transakcí v cizí měně;
- *nové účetní předpisy*: přijetí nových účetních pravidel nebo jejich změna může ovlivnit rizika v oblasti sestavení účetní závěrky;
- *používání informačních technologií*: související rizika se týkají následujících oblastí:
  - zajištění integrity zpracování číselných údajů a jiných informací;
  - rizika, jimž je vystavena podnikatelská strategie účetní jednotky v případě, že její IT strategie podnikatelskou strategii účinně nepodporuje;
  - změny nebo narušení IT prostředí účetní jednotky, fluktuace pracovníků IT nebo případy, kdy účetní jednotka neprovádí nezbytné aktualizace IT prostředí, resp. neprovádí je včas.

#### *Proces, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému*

10. Monitorování vnitřního kontrolního systému účetní jednotky je kontinuální proces, jehož cílem je posoudit účinnost tohoto systému a v případě potřeby přijmout včas nápravná opatření. V rámci procesu monitorování vnitřního kontrolního systému účetní jednotka provádí jednak nepřetržité



monitorovací činnosti a jednak separátní vyhodnocení (prováděná pravidelně), případně oba typy monitoringu kombinuje. Nepřetržitě monitorovací činnosti jsou často součástí běžných činností účetní jednotky, které se provádějí opakovaně například v rámci řízení a dohledu. Rozsah a frekvence monitorovacího procesu jsou u různých účetních jednotek různé, protože to závisí na vyhodnocení rizik relevantních pro danou účetní jednotku.

11. Činnosti zaměřující se na posouzení a monitorování účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky jsou obvykle rovněž cílem interního auditu a součástí jeho práce.<sup>72</sup> Proces, který účetní jednotka používá pro monitorování vnitřního kontrolního systému, zahrnuje například následující činnosti: ověřování včasného sesouhlasení s bankou, které provádí vedení účetní jednotky, hodnocení provedené interním auditorem, které se zaměřuje na to, zda pracovníci prodeje dojednávají podmínky prodejních smluv podle příslušných pravidel stanovených účetní jednotkou, nebo dohled právního oddělení nad dodržováním vnitřních etických pravidel nebo pravidel provádění podnikatelské činnosti. Cílem monitorování je rovněž zajistit nepřetržitě účinné fungování kontrol. Pokud například nebude monitorováno včasné a správné sesouhlasení s bankou, přestanou ho pracovníci pravděpodobně provádět.
12. Kontroly, které jsou součástí procesu monitorování vnitřního kontrolního systému, včetně kontrol monitorujících automatizované kontroly, mohou být jednak automatizované a jednak manuální, případně se může jednat o kombinaci obou typů. Účetní jednotka např. používá automatizované kontroly monitorující přístup k určitým technologiím, které pro management automaticky generují zprávy o neobvyklé aktivitě a ten je pak manuálně prošetřuje.
13. Při rozlišování mezi monitorovací činností a kontrolou týkající se informačního systému se zohledňuje detailní charakter příslušné činnosti, zvláště v těch případech, kdy daná činnost zahrnuje určitou úroveň dohledové prověrky. Dohledové prověrky se automaticky neklasifikují jako monitorovací činnost a obvykle je záležitostí úsudku, zda je taková prověrka klasifikována jako kontrola týkající se informačního systému, nebo jako monitorovací činnost. Například cílem měsíční kontroly úplnosti je odhalit a opravit chyby, zatímco monitorovací činnost se zaměřuje na to, proč k chybám došlo, a zajišťuje, že vedení proces opraví, aby v budoucnu už k chybám nedocházelo. Stručně řečeno, kontrola týkající se informačního systému reaguje na konkrétní riziko, naproti tomu monitorovací činnost vyhodnocuje, zda kontroly v rámci každé z pěti složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky fungují tak, jak by měly.
14. Součástí monitorovací činnosti může být rovněž využívání informací získaných od externích stran, které ukazují na problémy nebo odhalují oblasti vyžadující zlepšení. Zákazníci buď implicitně potvrdí fakturované částky tím, že faktury uhradí, nebo si budou na vyúčtované částky stěžovat. Také regulační orgány někdy předávají účetní jednotce informace o záležitostech, které ovlivňují fungování jejího vnitřního kontrolního systému, například o kontrolách prováděných bankovním dohledem. Při provádění monitorovací činnosti vedení účetní jednotky zohledňuje též informace externích auditorů o jejím vnitřním kontrolním systému.

### *Informační systém a komunikace*

<sup>72</sup> Další ustanovení o interním auditu obsahuje ISA 610 (revidované znění 2013) a příloha 4 tohoto standardu

15. Informační systém relevantní pro sestavení účetní závěrky zahrnuje činnosti, pravidla a účetní a podpůrné záznamy, které slouží následujícím účelům:
- generování, zaznamenání a zpracování transakcí účetní jednotky (a rovněž získání a zpracování informací o událostech a podmínkách, které nejsou transakcemi, a jejich uvedení v účetní závěrce) a zajištění odpovědnosti za související aktiva, závazky a vlastní kapitál;
  - náprava nesprávného zpracování transakcí, například automatické vytváření souborů nezpracovaných položek, a postupy sloužící k včasnému objasnění a vyřešení těchto položek;
  - zpracování a zaznamenání případů, kdy došlo k potlačení úkonů prováděných systémem nebo k obcházení kontrol;
  - zahrnutí výstupů ze zpracování transakcí do hlavní knihy (např. přenos agregovaných transakcí z analytické evidence);
  - získání a zpracování informací relevantních pro sestavení účetní závěrky, které se týkají událostí a podmínek, jež nejsou transakcemi, například odpisů hmotného a nehmotného majetku nebo změn návratnosti aktiv;
  - shromáždění, zaznamenání, zpracování a sumarizace informací, jejichž zveřejnění vyžaduje příslušný rámec účetního výkaznictví, a jejich vhodné uvedení v účetní závěrce.
16. Podnikové procesy účetní jednotky jsou činnosti, jejichž cílem je:
- vyvinout, nakoupit, vyrobit, prodat a distribuovat výrobky a služby účetní jednotky;
  - zajistit dodržování právních předpisů;
  - zaznamenat informace, včetně těch, které se týkají účetnictví a účetního výkaznictví.

Výsledkem podnikových procesů jsou transakce, které zaznamená, zpracuje a vykáže informační systém.

17. Kvalita informací ovlivňuje schopnost vedení účetní jednotky přijmout vhodná rozhodnutí týkající se řízení a kontroly činnosti účetní jednotky a připravit spolehlivé finanční zprávy.
18. Komunikace, která představuje předávání informací o jednotlivých rolích a odpovědnostech týkajících se vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, může mít podobu interních směrnic, metodik pro účetnictví a účetní výkaznictví nebo memorand. Informace mohou být také předávány elektronicky, ústně nebo tím, jak vedení účetní jednotky jedná.
19. Součástí předávání informací o rolích, odpovědnostech a významných záležitostech v oblasti účetního výkaznictví je seznámení příslušných osob s rolími a odpovědnostmi, které se týkají vnitřního kontrolního systému účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví. Patří sem mimo jiné to, do jaké míry pracovníci chápou, jak jejich činnost v rámci informačního systému souvisí s prací ostatních kolegů, nebo jakým způsobem jsou hlášeny výjimky příslušným nadřízeným v rámci účetní jednotky.

*Kontrolní činnosti*

20. Identifikaci kontrol spadajících do kontrolních činností upravuje odstavec 26. Jedná se jednak o kontroly zpracování informací a jednak o obecné IT kontroly, přičemž oba tyto typy mohou být jak manuální, tak automatizované. Čím víc vedení využívá pro účetní výkaznictví automatizované kontroly, resp. kontroly obsahující automatizované prvky, tím důležitější je, aby účetní jednotka zavedla obecné IT kontroly zajišťující, že automatizované prvky obsažené v kontrolách zpracování informací budou nepřetržitě fungovat. Kontroly spadající do kontrolních činností se týkají následujících oblastí:

- *Autorizace a schvalování:* Autorizace potvrzuje, že transakce je platná (tj. že představuje skutečnou ekonomickou událost, resp. že je v souladu s pravidly účetní jednotky). Obvykle se uskutečňuje formou schválení vyšší úrovní managementu nebo formou verifikace a posouzení platnosti transakce. Například nadřízený schválí výkaz o nákladech teprve poté, co provede kontrolu jejich přiměřenosti a soulad s pravidly účetní jednotky. Příkladem automatického schvalování je automatické porovnávání jednotkové ceny uvedené na faktuře s jednotkovou cenou uvedenou v příslušné objednávce, přičemž je předem stanovena určitá míra tolerance. Faktury nepřekračující stanovenou míru tolerance jsou automaticky schváleny k proplacení. Faktury, které tuto míru překračují, jsou označeny a jsou předmětem dalšího šetření.
- *Sesouhlasení:* Sesouhlasení spočívá v porovnání dvou či více číselných údajů. V případě zjištěných rozdílů účetní jednotka podnikne taková opatření, aby byly údaje v souladu. Cílem sesouhlasení je obvykle ověření úplnosti nebo správnosti zpracování transakcí.
- *Verifikace:* Verifikace spočívá v porovnání dvou či více položek, případně v porovnání položky s přijatým pravidlem. Pokud položky nesouhlasí, resp. nejsou v souladu s pravidly, součástí verifikace je i přijetí následných opatření. Cílem verifikace je obvykle ověření úplnosti, správnosti nebo platnosti zpracování transakcí
- *Fyzické a logické kontroly, mimo jiné kontroly, které řeší zabezpečení aktiv před neoprávněným přístupem, nabytím, použitím nebo vyřazením:* Tyto kontroly se týkají následujících oblastí:
  - fyzické zabezpečení majetku, mimo jiné vhodná ochranná opatření, jako například zabezpečení přístupu k majetku a k záznamům;
  - kontrola přístupu do počítačových programů a datových souborů (tj. logický přístup);
  - pravidelná inventarizace a porovnání s kontrolními záznamy (například porovnání výsledků inventarizace peněžních prostředků, cenných papírů a zásob s účetními záznamy).

To, v jakém rozsahu jsou fyzické kontroly, jejichž cílem je zabránit krádeži majetku, relevantní pro spolehlivost sestavení účetní závěrky, závisí na podmínkách, například na tom, zda existuje vysoké riziko, že může dojít ke zpronevěře majetku.

- *Oddělení pravomocí:* Oddělení pravomocí spočívá v tom, že odpovědnost za schvalování a zaznamenávání transakcí a za správu majetku je rozdělena mezi různé osoby. Smyslem

oddělení pravomocí je přispět k tomu, aby žádná osoba neměla možnost zatajit chyby, jichž se dopustila, nebo podvody, které spáchala při plnění svých běžných povinností.

Například manažer, který schvaluje prodeje na úvěr, by neměl mít současně na starosti vedení účtu pohledávek ani by neměl manipulovat s peněžními příjmovými doklady. Pokud by všechny tyto činnosti vykonávala jedna a táž osoba, mohla by například vytvořit fiktivní prodej, který by mohl zůstat neodhalen. Podobně by prodejci neměli mít možnost upravovat soubory s cenami produktů ani sazby provizí.

V některých případech není oddělení pravomocí prakticky možné, nákladově efektivní či proveditelné. Například menší účetní jednotky a méně složité účetní jednotky (LCE) obvykle nemají pro důsledné oddělení pravomocí dostatek zdrojů a náklady na najímání dalších zaměstnanců by byly neúnosné. V těchto situacích může vedení zavést alternativní kontroly. Pokud prodejce ve výše uvedeném příkladu má právo upravovat soubory s cenami produktů, lze zavést kontrolní činnost, v jejímž rámci budou pracovníci nepatřící do oddělení prodeje pravidelně kontrolovat, zda a za jakých okolností prodejce ceny změnil.

21. Některé kontroly jsou závislé na tom, zda vedení účetní jednotky nebo osoby pověřené její správou a řízením zavedly příslušné dohledové kontroly. Například autorizační kontroly lze delegovat na základě interních směrnic, například na základě investičních limitů stanovených osobami pověřenými správou a řízením. Nerutinní transakce, například významné akvizice nebo prodeje, naproti tomu obvykle vyžadují schválení na vyšší úrovni, v některých případech je dokonce schvalují akcionáři.

### **Omezení vnitřních kontrol**

22. Vnitřní kontrolní systém, bez ohledu na to, jak je účinný, může poskytnout účetní jednotce pouze přiměřenou jistotu, že jsou plněny cíle v oblasti účetního výkaznictví. Pravděpodobnost dosažení cílů je ovlivněna přirozenými omezeními vnitřních kontrol, k nimž patří fakt, že lidský úsudek při rozhodování může být mylný a že může dojít k poruchám vnitřního kontrolního systému účetní jednotky z důvodu lidského selhání, například při návrhu nebo změně určité kontroly. Stejně tak kontrola nefunguje účinně, například tam, kde informace generované pro účely vnitřního kontrolního systému (například hlášení o výjimkách či odchylkách) nejsou účinně využity, protože osoby odpovědné za posouzení těchto informací plně nechápou jejich účel nebo nepřijmou příslušná opatření.
23. Kromě výše uvedeného lze kontroly obejít tajnou dohodou dvou nebo více osob nebo tím, že je vedení účetní jednotky nevhodným způsobem potlačí. Vedení účetní jednotky může například uzavřít se zákazníky dílčí dohody, které mění podmínky standardních prodejních smluv účetní jednotky, což může vést k nesprávnému účtování výnosů. Rovněž kontroly provedených editací v IT aplikaci, jejichž úkolem je identifikovat a ohlásit transakce převyšující určitý úvěrový limit, lze obejít nebo potlačit.
24. Při navrhování a zavádění kontrol vedení účetní jednotky často uplatňuje úsudek při rozhodování o charakteru a rozsahu kontrol, které zavede, a o charakteru a rozsahu rizik, která ponese.

## Příloha 4

(viz odstavce 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

### Aspekty relevantní pro seznámení s interním auditem účetní jednotky

Tato příloha popisuje další aspekty relevantní pro seznámení s funkcí interního auditu účetní jednotky, pokud je zřízena.

#### Cíle a předmět činnosti interního auditu

1. 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, složitosti a struktuře účetní jednotky a na požadavcích jejího vedení a případně osob pověřených správou a řízením. Tyto záležitosti mohou být upraveny ve statutu interního auditu nebo v jiném dokumentu vymezujícím jeho působnost.
2. Povinnosti interního auditu mohou zahrnovat i provádění auditorských postupů a vyhodnocování jejich výsledků s cílem poskytnout vedení a osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky ujištění o tom, že procesy v oblasti řízení rizik, vnitřního kontrolního systému a správy a řízení byly správně navrženy a účinně fungují. V takovém případě bude interní audit hrát pravděpodobně v účetní jednotce důležitou roli v procesu monitorování vnitřních kontrol. V jiných účetních jednotkách může být předmětem činnosti interního auditu kontrola hospodárnosti, efektivity a účinnosti provozních činností. V takovém případě pak jeho práce nemusí přímo souviset s účetním výkaznictvím.

#### Dotazování pracovníků interního auditu

3. Má-li účetní jednotka oddělení interního auditu, lze dotazováním příslušných pracovníků tohoto oddělení získat užitečné informace, které může auditor využít při seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, příslušným rámcem účetního výkaznictví a jejím vnitřním kontrolním systémem a dále pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a jednotlivých tvrzení. Lze předpokládat, že interní auditoři při své práci důkladně poznali provozní činnost účetní jednotky stejně jako podnikatelská rizika, jimž je vystavena, a mohli tak při své práci nalézt nedostatky ve vnitřních kontrolách nebo identifikovat určitá rizika. Jejich nálezy a zjištění mohou být pro auditora cenným zdrojem informací při seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím, příslušným rámcem účetního výkaznictví a jejím vnitřním kontrolním systémem, při vyhodnocování rizik i při jiných aspektech auditu. Auditor tudíž provádí dotazování bez ohledu na to, zda hodlá využít práci interního auditu k tomu, aby upravil charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezil jejich rozsah.<sup>73</sup> Obzvláště důležité je zeptat se na záležitosti, které interní audit řešil s osobami pověřenými správou a řízením, a na výstupy z jeho vyhodnocení rizik.

<sup>73</sup> Příslušné požadavky upravuje ISA 610 (revidované znění 2013)

4. Ukazují-li odpovědi, jež auditor obdrží, na existenci zjištění, která by mohla být důležitá pro účetní výkaznictví účetní jednotky a pro audit její účetní závěrky, auditor bude patrně považovat za vhodné přečíst si zprávy interního auditu týkající se těchto zjištění. Příkladem relevantních zpráv mohou být například dokumenty týkající se strategie a plánování interního auditu nebo zprávy, které interní audit připravil pro vedení účetní jednotky nebo pro osoby pověřené její správou a řízením, a které popisují zjištění z kontrolní činnosti interního auditu.
5. Dále, jestliže interní audit poskytne auditorovi informace o skutečném nebo údajném podvodu nebo o podezření na spáchání podvodu, je povinností auditora v souladu s ISA 240<sup>74</sup> tyto informace zohlednit při identifikaci rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem.
6. Auditor se svými dotazy obrací na ty pracovníky interního auditu, kteří mají podle jeho odborného úsudku potřebné znalosti, zkušenosti a kompetence, například na vedoucího interního auditu, případně podle okolností na další pracovníky tohoto oddělení. Auditor může rovněž považovat za vhodné se s těmito osobami pravidelně scházet.

#### **Přínos interního auditu při seznamování s kontrolním prostředím účetní jednotky**

7. Při seznamování s kontrolním prostředím účetní jednotky auditor rovněž věnuje pozornost tomu, jakým způsobem vedení reagovalo na zjištění a doporučení interního auditu týkající se identifikovaných kontrolních nedostatků relevantních pro sestavení účetní závěrky, včetně toho, zda a jakým způsobem byla provedena příslušná nápravná opatření a zda byla interním auditem následně vyhodnocena.

#### **Seznámení s rolí, kterou interní audit má v procesu monitorování vnitřního kontrolního systému**

8. Jestliže se charakter povinností interního auditu a jím vykonávané auditorské práce týkají účetního výkaznictví dané účetní jednotky, bude mít auditor možnost využít práci interního auditu a na základě toho upravit charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, aby získal důkazní informace, popřípadě mohl omezit rozsah těchto auditorských postupů. Pravděpodobnost, že auditor bude moci využít práci interního auditu účetní jednotky, bude vyšší, pokud bude moci na základě svých zkušeností z předchozích auditů nebo na základě provedených postupů vyhodnocení rizik předpokládat, že interní audit účetní jednotky je např. dostatečně a vhodně personálně zajištěn s ohledem na její složitost a charakter její provozní činnosti a že interní audit reportuje přímo osobám pověřeným správou a řízením.
9. Pokud auditor na základě svých předběžných poznatků o interním auditu dané účetní jednotky předpokládá, že využije jeho práci a podle toho upraví charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezí jejich rozsah, použije se ISA 610 (revidované znění 2013).
10. Jak podrobněji stanoví ISA 610 (revidované znění 2013), činnost interního auditu se odlišuje od jiných monitorovacích kontrol, které se mohou týkat účetního výkaznictví, jako jsou např. kontroly

---

<sup>74</sup> ISA 240, odstavec 19

informací manažerského účetnictví, které jsou navrženy tak, aby přispívaly k prevenci a odhalování nesprávností.

11. Navázání komunikace s příslušnými pracovníky interního auditu účetní jednotky hned na počátku zakázky a pokračování v této komunikaci v dalším průběhu zakázky může přispět k efektivnímu sdílení informací. Vytváří se tím předpoklady pro to, aby tito pracovníci informovali auditora o případných zjištěných významných záležitostech, které by mohly mít vliv na jeho práci. ISA 200 upozorňuje na důležitost toho, aby auditor plánoval a prováděl audit s profesním skepticizmem<sup>75</sup> a aby si pozorně všiml informací zpochybňujících spolehlivost dokumentů a odpovědí, které používá jako důkazní informace. Komunikace s interním auditem během zakázky tak dává pracovníkům interního auditu příležitost upozornit auditora právě na takovéto informace, které pak auditor může zohlednit při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti.

---

<sup>75</sup> ISA 200, odstavec 7

**Příloha 5**

(viz odstavce 25(a), 26(b)–(c), A94, A166–A172)

**Aspekty relevantní pro seznámení s informačními technologiemi (IT)**

Tato příloha popisuje další záležitosti, jimž auditor věnuje pozornost při seznamování s tím, jak účetní jednotka využívá informační technologie ve svém vnitřním kontrolním systému.

**Seznámení s využitím informačních technologií ve složkách vnitřního kontrolního systému účetní jednotky**

1. Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky obsahuje jak manuální, tak automatizované prvky (tj. manuální a automatizované kontroly a další zdroje používané vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky). Poměr manuálních a automatizovaných prvků se liší v závislosti na charakteru a složitosti informačních technologií, které účetní jednotka používá. Způsob, jak účetní jednotka používá informační technologie, má vliv na to, jak jsou informace relevantní pro sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví zpracovávány, ukládány a komunikovány, a tudíž i na návrh a implementaci vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Informační technologie v nějaké míře může využívat každá ze složek vnitřního kontrolního systému.

Informační technologie jsou obecně přínosem pro vnitřní kontrolní systém účetní jednotky, protože jí umožňují:

- konzistentně používat předem definovaná podniková pravidla a provádět složité výpočty při zpracovávání velkého objemu transakcí a jiných dat;
  - zlepšit včasnou přípravu, dostupnost a správnost informací;
  - zefektivnit další analýzy informací;
  - zlepšit možnosti monitorování výkonnosti účetní jednotky a jejích zásad a postupů;
  - snížit riziko obcházení kontrol;
  - zvýšit potenciál pro účinné oddělení pravomocí implementací bezpečnostních kontrol do IT aplikací, databází a operačních systémů.
2. Charakteristické znaky manuálních, resp. automatizovaných prvků vnitřního kontrolního systému jsou důležité pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, které auditor provádí, i pro další auditorské postupy, které na základě toho navrhne. Automatizované kontroly jsou obvykle spolehlivější než kontroly manuální, protože je nelze tak snadno obejít, ignorovat či potlačit a protože jsou méně náchylné k jednoduchým chybám. Automatizované kontroly bývají efektivnější než kontroly manuální v následujících případech:
    - velký objem opakujících se transakcí či situace, kdy lze pomocí automatizace zabránit chybám, které je možné předpokládat, resp. lze takové chyby odhalit a opravit;



- kontroly, u nichž lze konkrétní způsob provádění odpovídajícím způsobem navrhnout a zautomatizovat.

*Seznámení s využitím informačních technologií v informačním systému účetní jednotky*  
(viz odstavec 25(a))

3. Informační systém obvykle využívá manuální i automatizované prvky, což má vliv i na to, jak jsou generovány, zaznamenávány, zpracovávány a vykazovány transakce. Postupy generování, zaznamenání, zpracování a vykazování transakcí je možné uskutečňovat prostřednictvím IT aplikací používaných účetní jednotkou a prostřednictvím toho, jak účetní jednotka tyto aplikace nakonfiguruje. Záznamy v papírové formě mohou být nahrazeny nebo doplněny digitálními záznamy.
4. Při seznamování s IT prostředím relevantním pro toky transakcí a pro zpracování informací v rámci informačního systému auditor shromažďuje informace o charakteru a o charakteristických znacích používaných IT aplikací a rovněž o podpůrné IT infrastruktuře a o informačních technologiích. Následující tabulka uvádí jednak příklady záležitostí, jimž auditor věnuje pozornost při seznamování s IT prostředím účetní jednotky, a jednak příklady typických charakteristických znaků IT prostředí v závislosti na složitosti IT aplikací, které účetní jednotka ve svém informačním systému používá. Tyto charakteristické znaky jsou nicméně pouze orientační a mohou se lišit v závislosti na charakteru konkrétních IT aplikací, které účetní jednotka používá.

	Příklady typických charakteristických znaků:		
	Jednoduchého komerčního softwaru	Středně velkého a středně složitého komerčního softwaru nebo IT aplikací	Velkých nebo složitých IT aplikací (např. ERP systémů)
Záležitosti týkající se rozsahu automatizace a využití dat:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rozsah automatizovaných postupů zpracování dat a složitost těchto postupů, mimo jiné, zda účetní jednotka používá vysoce automatizované, bezpapírové zpracování dat</li> </ul>	N/A	N/A	Rozsáhlé a často složitě automatizované postupy
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Do jaké míry účetní jednotka při zpracování dat spoléhá na zprávy generované systémem</li> </ul>	Jednoduchá automatizovaná logika sestav	Jednoduchá relevantní automatizovaná logika sestav	Složitá automatizovaná logika sestav, generátor sestav (Report Writer)

	Příklady typických charakteristických znaků:		
	Jednoduchého komerčního softwaru	Středně velkého a středně složitého komerčního softwaru nebo IT aplikací	Velkých nebo složitých IT aplikací (např. ERP systémů)
<ul style="list-style-type: none"> <li>Způsob, jak jsou data zadávána (tj. manuální zadávání, zadávání u zákazníků nebo dodavatelů, načítání souborů)</li> </ul>	Manuální zadávání dat	Malý počet datových vstupů nebo jednoduchá rozhraní	Velký počet datových vstupů nebo složitá rozhraní
<ul style="list-style-type: none"> <li>Jak informační technologie prostřednictvím systémových rozhraní podporují komunikaci mezi aplikacemi, databázemi nebo jinými aspekty IT prostředí, a to interně i externě</li> </ul>	Žádná automatizovaná rozhraní (pouze manuální vstupy)	Malý počet datových vstupů nebo jednoduchá rozhraní	Velký počet datových vstupů nebo složitá rozhraní
<ul style="list-style-type: none"> <li>Objem a složitost dat v digitální formě, která informační systém zpracovává, mimo jiné, zda jsou účetní záznamy nebo jiné informace ukládány v digitální formě a kde jsou ukládány</li> </ul>	Malý objem dat nebo jednoduchá data, která lze ověřit manuálně, data jsou k dispozici lokálně	Malý objem dat nebo jednoduchá data	Velký objem dat nebo složitá data; datové sklady, <sup>76</sup> využívání interních nebo externích poskytovatelů IT služeb (např. ukládání dat u třetích stran, hosting dat)
Záležitosti týkající se IT aplikací nebo IT infrastruktury:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>Typ IT aplikace</li> </ul>	Pořízená IT aplikace	Pořízená IT aplikace,	Na zakázku

<sup>76</sup> Datový sklad se obecně definuje jako centrální úložiště integrovaných dat pocházejících z jednoho či více různých zdrojů (například z několika databází), z něhož účetní jednotka může generovat sestavy nebo které může používat pro jiné datové analýzy. Generátor sestav (Report Writer) je IT aplikace, která se používá k extrahování dat z jednoho či více zdrojů (například z datového skladu, z databáze nebo z IT aplikace) a k vykazování dat ve stanoveném formátu.

	Příklady typických charakteristických znaků:		
	Jednoduchého komerčního softwaru	Středně velkého a středně složitého komerčního softwaru nebo IT aplikací	Velkých nebo složitých IT aplikací (např. ERP systémů)
(např. komerční aplikace s minimální nebo žádnou úpravou podle požadavků zákazníka, významně upravená nebo vysoce integrovaná aplikace, ať už pořízená, nebo upravená interně)	s minimální nebo žádnou úpravou podle požadavků zákazníka	jednoduchá starší aplikace nebo ERP aplikace nižší kategorie s minimální nebo žádnou úpravou podle požadavků zákazníka	vyvinutá aplikace nebo složitější ERP aplikace s významnou úpravou podle požadavků zákazníka
<ul style="list-style-type: none"> <li>Složitost charakteru IT aplikací a základní IT infrastruktury</li> </ul>	Malý, jednoduchý notebook nebo řešení využívající klientské servery	Vyspělý a stabilní mainframe, malý nebo jednoduchý klientský server, software jako služba využívající cloudová řešení	Složitý mainframe, velký nebo složitý klientský server, web-facing, infrastruktura jako služba využívající cloudová řešení
<ul style="list-style-type: none"> <li>Zda účetní jednotka používá hosting u třetích stran nebo outsourcing IT</li> </ul>	V případě využití outsourcingu kompetentní, vyspělý a osvědčený dodavatel (např. poskytovatel cloudových služeb)	V případě využití outsourcingu kompetentní, vyspělý a osvědčený dodavatel (např. poskytovatel cloudových služeb)	U některých aplikací kompetentní, vyspělý a osvědčený dodavatel, u jiných nový dodavatel nebo start-up
<ul style="list-style-type: none"> <li>Zda účetní jednotka používá nejnovější technologie, které ovlivňují její účetní výkaznictví</li> </ul>	Nejnovější technologie se nepoužívají	Nejnovější technologie se používají jen v omezené míře u některých aplikací	Nejnovější technologie se používají prakticky ve všech platformách
Záležitosti týkající se IT procesů:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>Pracovníci podílející se na správě IT prostředí (počet a úroveň kvalifikace pracovníků IT podpory,</li> </ul>	Několik málo pracovníků s omezenými znalostmi IT, kteří	Omezený počet pracovníků s IT kvalifikací / specializujících se	Specializované IT oddělení s kvalifikovanými pracovníky, včetně

	Příklady typických charakteristických znaků:		
	Jednoduchého komerčního softwaru	Středně velkého a středně složitého komerčního softwaru nebo IT aplikací	Velkých nebo složitých IT aplikací (např. ERP systémů)
kteří zajišťují bezpečnost a změny IT prostředí)	mají na starosti aktualizace zaslané dodavatelem a správu přístupu	na IT	programovacích dovedností
<ul style="list-style-type: none"> <li>Složitost procesů v oblasti správy přístupových práv</li> </ul>	Přístupová práva spravuje jediný pracovník, který má přístup administrátora	Přístupová práva spravuje několik málo pracovníků, kteří mají přístup administrátora	V oblasti přístupových práv existují složité procesy spravované IT oddělením
<ul style="list-style-type: none"> <li>Složitost zajištění bezpečnosti IT prostředí, mimo jiné zranitelnost IT aplikací, databází a dalších aspektů IT prostředí vůči kybernetickým rizikům, zejména pokud účetní jednotka realizuje transakce prostřednictvím webu nebo transakce zahrnující externí rozhraní</li> </ul>	Jednoduchý místní přístup bez externích webových prvků	Několik webových aplikací s jednoduchým zabezpečením založeným na rolích, které jednotlivé osoby s přístupem k IT v účetní jednotce zastávají (role-based security)	Větší počet platforem s webovým přístupem, používají se komplexní modely zabezpečující přístup a zajišťující bezpečnost
<ul style="list-style-type: none"> <li>Případné programové změny ve způsobu, jak jsou informace zpracovávány, a rozsah těchto změn během účetního období</li> </ul>	Komerční software bez zdrojového kódu	Několik komerčních aplikací bez zdrojového kódu a několik vyspělých aplikací s malým počtem změn, resp. s jednoduchými změnami, vývojový cyklus u tradičních systémů	Nový software nebo velké množství změn, případně složité změny, každý rok několik vývojových cyklů
<ul style="list-style-type: none"> <li>Rozsah změn v IT prostředí (např. nové</li> </ul>	Změny omezeny na aktualizace	Změny zahrnují aktualizace	Nový software nebo velké

	Příklady typických charakteristických znaků:		
	Jednoduchého komerčního softwaru	Středně velkého a středně složitého komerčního softwaru nebo IT aplikací	Velkých nebo složitých IT aplikací (např. ERP systémů)
aspekty IT prostředí, významné změny v IT aplikacích nebo v IT infrastruktuře)	komerčního softwaru (upgrade)	komerčního softwaru, aktualizace ERP systému nebo vylepšení staršího softwaru	množství změn, případně složité změny, každý rok několik vývojových cyklů, masivní úpravy ERP systému podle požadavků zákazníka
<ul style="list-style-type: none"> <li>Zda došlo v daném účetním období k významné konverzi dat, a pokud ano, jaký byl charakter a význam provedených změn a jak byla konverze provedena</li> </ul>	Aktualizace softwaru zaslané dodavatelem, funkce konverze dat se neaktualizují	Drobné aktualizace komerčních softwarových aplikací s omezeným objemem konvertovaných dat	Rozsáhlé aktualizace, nové verze, změna platformy

### Nejnovější technologie

5. Účetní jednotky mnohdy využívají nejnovější technologie (např. blockchain, robotiku nebo umělou inteligenci), protože jim to přináší nové možnosti, jak zvýšit provozní efektivitu nebo zkvalitnit účetní výkaznictví. Pokud účetní jednotka používá nejnovější technologie i v rámci informačního systému, který je relevantní pro sestavení účetní závěrky, auditor tyto technologie zohlední při identifikaci IT aplikací a dalších aspektů IT prostředí účetní jednotky, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT. I když jsou nejnovější technologie ve srovnání se stávajícími technologiemi vnímány jako sofistikovanější či složitější, povinnosti auditora v souvislosti s IT aplikacemi a identifikovanými obecnými IT kontrolami stanovené v odstavci 26(b)–(c) zůstávají nezměněné.

### Odstupňování požadavků

6. Seznámení s IT prostředím účetní jednotky bude obvykle snazší v případě, že se jedná o méně složitou účetní jednotku (LCE), která používá pouze komerční software a nemá přístup ke zdrojovému kódu, jenž by jí umožňoval provádět programové změny. Taková účetní jednotka pravděpodobně nemá specializované IT oddělení, ale jen jednu osobu, která zastává funkci administrátora, tj. uděluje ostatním zaměstnancům přístup do systému a instaluje aktualizace IT aplikací zaslané dodavatelem. Při seznamování s charakterem komerčního účetního softwaru, což

může být v případě méně složité účetní jednotky (LCE) jen jedna IT aplikace v jejím informačním systému, auditor zohledňuje mimo jiné následující záležitosti:

- Zda se jedná o zavedený software, který má dobrou pověst, protože je spolehlivý;
  - Zda účetní jednotka může upravovat zdrojový kód softwaru, tj. doplňovat do základního softwaru další moduly (rozšíření), nebo zda může provádět přímé změny v datech;
  - Jaký je charakter a rozsah modifikací provedených v softwaru. Účetní jednotka sice nemusí být oprávněna upravovat zdrojový kód softwaru, nicméně řada softwarových balíčků umožňuje měnit konfiguraci (např. nastavení nebo změnu parametrů sestavy). I když se nejedná o změnu zdrojového kódu, auditor může při posuzování úplnosti a správnosti informací generovaných příslušným softwarem, které se používají jako důkazní informace pro účely auditu, věnovat pozornost tomu, do jaké míry je účetní jednotka schopna software sama konfigurovat;
  - V jakém rozsahu existuje přímý přístup k datům, z nichž se sestavuje účetní závěrka (tj. přímý přístup do databáze bez použití IT aplikace), a jaký je objem zpracovávaných dat. Čím větší je objem zpracovávaných dat, tím větší je pravděpodobnost, že účetní jednotka bude potřebovat kontroly ošetřující integritu dat, tedy například obecné IT kontroly neoprávněného přístupu a změn v datech.
7. Složitě IT prostředí mnohdy zahrnuje IT aplikace, které jsou významně upravené podle požadavků zákazníka nebo vysoce integrované, takže seznámení s nimi klade na auditora větší nároky. Procesy účetního výkaznictví a související IT aplikace mohou být propojeny s jinými IT aplikacemi, například s aplikacemi, které účetní jednotka používá pro svou provozní činnost a které slouží jako zdroj informací pro IT aplikace relevantní pro toky transakcí a pro zpracování informací v informačním systému účetní jednotky. V těchto případech budou některé IT aplikace používané účetní jednotkou pro provozní činnost relevantní rovněž pro sestavení účetní závěrky. Složitě IT prostředí předpokládá existenci specializovaného IT oddělení, které má strukturované IT procesy zajišťované kvalifikovanými pracovníky vybavenými dovednostmi v oblasti vývoje softwaru a správy IT prostředí. Jiné účetní jednotky využívají pro správu některých aspektů IT prostředí a pro správu IT procesů, které jsou součástí tohoto prostředí, interní nebo externí poskytovatele služeb (příkladem je hosting zajišťovaný třetími stranami).

Identifikace IT aplikací, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT

8. Auditor na základě seznámení s charakterem a složitostí IT prostředí účetní jednotky, včetně charakteru a rozsahu kontrol zpracování informací, určí, které IT aplikace účetní jednotky jsou klíčové pro náležité zpracování finančních informací a pro zajištění jejich integrity. Identifikace těchto klíčových IT aplikací následně ovlivňuje to, které automatizované kontroly (z těch, jež ošetřují identifikovaná rizika materiální nesprávnosti) se auditor u těchto aplikací rozhodne testovat. Naproti tomu, jestliže nějaká IT aplikace není pro účetní jednotku klíčová, automatizované kontroly u takové aplikace pravděpodobně nebudou pro testy provozní účinnosti kontrol vhodné ani dostatečně přesné. K automatizovaným kontrolám, které auditor identifikuje v souladu s odstavcem 26(b), patří například automatizované výpočty nebo kontroly vstupu, zpracování a výstupu. Příkladem může být trosměrné párování nákupní objednávky, přepravního dokladu a

faktury od dodavatele. Jestliže auditor dojde po identifikaci automatizovaných kontrol a na základě seznámení s IT prostředím účetní jednotky k závěru, že pro účetní jednotku je klíčová nějaká IT aplikace, která obsahuje automatizované kontroly, pravděpodobně takovou IT aplikaci vyhodnotí jako aplikaci, která je vystavena rizikům vyplývajícím z používání IT.

9. Při posuzování toho, zda jsou IT aplikace, u nichž auditor identifikoval automatizované kontroly, vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT, auditor obvykle zohledňuje, zda účetní jednotka má přístup ke zdrojovému kódu, díky němuž vedení může provádět programové změny těchto automatizovaných kontrol nebo IT aplikací, a pokud tento přístup má, tak v jakém rozsahu. K dalším relevantním faktorům, které auditor zohledňuje, patří rozsah programových nebo konfiguračních změn, jež účetní jednotka provádí, a míra formalizovanosti IT procesů pokrývajících tyto změny. Auditor pravděpodobně věnuje pozornost rovněž riziku neoprávněného přístupu nebo změn dat.
10. Příkladem zpráv generovaných interním systémem, které se auditor obvykle rozhodne použít jako důkazní informace, je např. analýza pohledávek z obchodních vztahů podle stáří nebo zpráva o ocenění zásob. Důkazní informace o úplnosti a správnosti takovýchto zpráv auditor získává prostřednictvím testů věcné správnosti, které provede na vstupech a výstupech těchto zpráv. Jindy se může rozhodnout provést testy provozní účinnosti kontrol, jejichž předmětem je sestavení a udržování zprávy. V takovém případě bude IT aplikace, z níž byla zpráva vygenerována, vystavena rizikům vyplývajícím z používání IT. Vedle testování úplnosti a správnosti zprávy si auditor může naplánovat testy provozní účinnosti obecných IT kontrol ošetřujících rizika nevhodných nebo neoprávněných programových změn nebo změn údajů ve zprávách.
11. Některé IT aplikace obsahují funkci generování sestav, jindy účetní jednotky používají přímo speciální aplikaci zajišťující tuto funkci (tj. generátor sestav, Report Writer). V těchto případech je obvykle nutné, aby auditor pro účely identifikace IT aplikací, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT, určil zdroje zpráv generovaných interním systémem (tj. aplikaci, která sestavuje zprávu, a zdroje dat, které zpráva používá).
12. Zdroji dat, které IT aplikace používají, mohou být databáze, které jsou například přístupné pouze prostřednictvím IT aplikace nebo výhradně pro pracovníky IT, kteří jsou oprávněni databázi spravovat. Jindy může být zdrojem dat datový sklad, který sám o sobě může být považován za IT aplikaci vystavenou rizikům vyplývajícím z používání IT.
13. Někdy auditor identifikuje riziko, u něhož testy věcné správnosti samy o sobě nebudou dostatečné, protože zpracování transakcí v účetní jednotce je vysoce automatizované a bezpapírové a využívá se při něm řada integrovaných IT aplikací. V těchto případech je pravděpodobné, že součástí kontrol, které auditor identifikuje, budou rovněž kontroly automatizované. Někdy účetní jednotka spoléhá na to, že integritu zpracovávaných transakcí a dalších informací používaných při zpracování jí zajistí obecné IT kontroly. V těchto případech je pravděpodobné, že IT aplikace používané pro zpracování a ukládání informací budou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT.

*End-User Computing (EUC)*

14. Důkazní informace sice mohou mít v některých případech podobu výstupů generovaných systémem, které se používají pro výpočty prováděné EUC nástrojem (jako je např. tabulkový procesor nebo jednoduché databáze), tyto nástroje ale auditor obvykle neidentifikuje jako IT aplikace v kontextu odstavce 26(b). Návrhy a implementace kontrol, jejichž předmětem je přístup k EUC nástrojům a jejich změny, jsou obvykle náročné a takové kontroly jsou jen výjimečně srovnatelné s obecnými IT kontrolami, resp. tak účinné. Auditor může zvážit kombinaci kontrol zpracování informací a zohlednit účel a složitost EUC v daném případě, např.:
- kontroly zpracování informací, jejichž předmětem je generování a zpracování zdrojových údajů, včetně relevantních automatizovaných kontrol nebo kontrol rozhraní, a to až do bodu, z něhož jsou data extrahována (tj. do datového skladu);
  - kontroly ověřující náležitě fungování logiky, například kontroly, které „prokazují“ extrakci dat, např. sesouhlasení sestavy s daty, ze kterých byla vygenerována, porovnání jednotlivých údajů ze sestavy se zdrojem a naopak, a kontroly, které ověřují použité vzorce nebo makra;
  - používání validačních softwarových nástrojů, které systematicky kontrolují vzorce nebo makra, například nástrojů pro integritu tabulkových procesorů.

#### **Odstupňování požadavků**

15. Schopnost účetní jednotky zajistit integritu informací uložených v informačním systému a tímto systémem zpracovávaných se liší v závislosti na složitosti a objemu souvisejících transakcí a dalších informací. Čím je složitost a objem dat podporujících významnou skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce větší, tím menší je pravděpodobnost, že účetní jednotka bude schopna zajistit integritu informací pouze prostřednictvím kontrol zpracování informací (např. prostřednictvím kontrol vstupů a výstupů nebo prověřkových kontrol). A tím je také méně pravděpodobné, že auditor bude schopen získat důkazní informace o úplnosti a správnosti těchto informací, které používá jako důkazní informace, pouze prostřednictvím testů věcné správnosti. V situaci, kdy je objem a složitost transakcí menší, může mít vedení k dispozici nějakou kontrolu zpracování informací, jejímž prostřednictvím lze ověřit správnost a úplnost dat (např. jednotlivé zpracované a vyfakturované objednávky je možné sesouhlasit s doklady v tištěné podobě původně zadanými do IT aplikace). Jestliže účetní jednotka zajišťuje integritu některých informací používaných v IT aplikacích prostřednictvím obecných IT kontrol, auditor obvykle dojde k závěru, že IT aplikace spravující tyto informace jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT.



Příklady charakteristických znaků IT aplikací, které pravděpodobně nejsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT	Příklady charakteristických znaků IT aplikací, které pravděpodobně jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Samostatné aplikace;</li> <li>• Objem dat (transakcí) není významný;</li> <li>• Funkcionalita aplikace není složitá;</li> <li>• Každá transakce je doložena originální dokumentací v tištěné podobě.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplikace jsou propojeny přes rozhraní;</li> <li>• Objem dat (transakcí) je významný;</li> <li>• Funkcionalita aplikace je složitá, protože: <ul style="list-style-type: none"> <li>– aplikace automaticky generuje transakce;</li> <li>– automatické zápisy jsou založeny na řadě složitých výpočtů.</li> </ul> </li> </ul>
<p>IT aplikace pravděpodobně není vystavena rizikům vyplývajícím z používání IT, protože:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• objem dat není významný, a proto se vedení při jejich zpracování či správě nespolehá na obecné IT kontroly;</li> <li>• vedení se nespolehá na automatizované kontroly ani jiné automatizované funkce, auditor neidentifikoval automatizované kontroly v souladu s odstavcem 26 (a);</li> <li>• i když vedení používá ve svých kontrolách zprávy generované systémem, nespolehá se na ně, ale odsouhlasuje je s dokumentací v tištěné podobě a ověřuje výpočty ve zprávách;</li> <li>• auditor přímo testuje informace vytvořené účetní jednotkou, které používá jako důkazní informace.</li> </ul>	<p>IT aplikace pravděpodobně je vystavena rizikům vyplývajícím z používání IT, protože:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• vedení používá pro zpracování a správu dat systém aplikací, neboť objem dat je významný;</li> <li>• vedení provádí některé automatizované kontroly prostřednictvím systému aplikací a auditor tyto kontroly také identifikoval.</li> </ul>

#### *Jiné aspekty IT prostředí vystavené rizikům vyplývajícím z používání IT*

16. Jestliže auditor identifikuje v účetní jednotce IT aplikace, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT, jsou těmto rizikům obvykle vystaveny i jiné aspekty jejího IT prostředí. IT infrastruktura je tvořena databázemi, operačním systémem a sítí. V databázích se ukládají data používaná IT aplikacemi. Databáze se obvykle skládají z mnoha vzájemně propojených datových tabulek. Pracovníci IT nebo jiní pracovníci s administrátorskými oprávněními mohou k údajům v databázích přistupovat také přímo prostřednictvím systémů správy databází. Operační systém zajišťuje komunikaci mezi hardwarem, IT aplikacemi a dalším softwarem používaným v síti. K IT aplikacím a databázím lze tudíž přistupovat přímo prostřednictvím operačního systému. Síť se v IT infrastruktuře používá k přenosu dat a ke sdílení informací, zdrojů a služeb prostřednictvím společného komunikačního spojení. Síť také obvykle zajišťuje logické zabezpečení (prostřednictvím operačního systému) přístupu k podkladovým zdrojům.

17. Jestliže auditor identifikuje v účetní jednotce IT aplikace, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT, obvykle identifikuje rovněž jednu či více databází, v nichž jsou uložena data zpracovávaná těmito aplikacemi. Stejně tak vzhledem k tomu, že fungování IT aplikace často závisí na operačním systému a IT aplikace a databáze z něj mohou být přímo přístupné, operační systém je obvykle rovněž vystaven rizikům vyplývajícím z používání IT. Sít' auditor většinou identifikuje v případě, že je klíčová pro přístup k identifikovaným IT aplikacím a souvisejícím databázím nebo když IT aplikace interaguje s dodavateli nebo externími stranami prostřednictvím internetu, případně když auditor identifikuje webové IT aplikace.

*Identifikace rizik vyplývajících z používání IT a obecných IT kontrol*

18. Příkladem rizik vyplývajících z používání IT jsou rizika spočívající v tom, že účetní jednotka spoléhá na IT aplikace nesprávně zpracovávající data nebo na IT aplikace zpracovávající nesprávná data, případně obojí, jako např.:
- Neoprávněný přístup k datům, který může vést k jejich zničení nebo nesprávným změnám, včetně zaznamenávání neschválených nebo neexistujících transakcí nebo nesprávného záznamu transakcí. Riziko hrozí především v případech, kdy více uživatelů přistupuje ke společné databázi;
  - Možnost, že pracovníci IT získají přístupová oprávnění nad rámec oprávnění nezbytných k plnění jejich povinností, čímž je porušeno oddělení pravomocí;
  - Neoprávněné změny dat v hlavních souborech;
  - Neoprávněné změny IT aplikací nebo jiných aspektů IT prostředí;
  - Neprovedení nezbytných změn v IT aplikacích nebo jiných aspektech IT prostředí;
  - Nevhodné manuální zásahy;
  - Potenciální ztráta dat nebo nemožnost mít k nim přístup v případě potřeby.
19. Při posuzování problematiky neoprávněného přístupu auditor zohledňuje mimo jiné rizika spojená s neoprávněným přístupem interních nebo externích subjektů (tj. rizika kybernetické bezpečnosti). Tato rizika nemusí mít nutně dopad na účetní výkaznictví, protože IT prostředí účetní jednotky zahrnuje také IT aplikace zajišťující její provozní potřeby nebo dodržování předpisů. Je důležité zdůraznit, že ke kybernetickým incidentům většinou dochází nejprve v obvodové a vnitřní vrstvě sítě, tedy ve vrstvách, které jsou obvykle vzdálené od IT aplikací, databází a operačních systémů ovlivňujících sestavení účetní závěrky. Jestliže tedy byly zjištěny informace o narušení bezpečnosti, auditor obvykle posoudí, jaký dopad může takové narušení mít na účetní výkaznictví. Pokud dopad mít může, auditor obvykle dojde k závěru, že je nutné, aby se seznámil se souvisejícími kontrolami a aby je otestoval. Na základě toho pak určí možný dopad nebo rozsah potenciálních nesprávností v účetní závěrce a posoudí, zda účetní jednotka bezpečnostní incident náležitě vysvětlila a popsala v příloze účetní závěrky.

20. Na účetní závěrku účetní jednotky mohou mít přímý nebo nepřímý vliv rovněž právní předpisy, které upravují ochranu informací. Posouzení souladu účetní jednotky s těmito právními předpisy podle ISA 250 (revidované znění)<sup>77</sup> obvykle vyžaduje, aby se auditor seznámil s IT procesy a s obecnými IT kontrolami, které účetní jednotka zavedla, aby zajistila dodržování příslušných právních předpisů.
21. Cílem obecných IT kontrol je ošetření rizik vyplývajících z používání IT. Auditor tedy při rozhodování o tom, které obecné IT kontroly identifikuje, používá poznatky, jež získal o identifikovaných IT aplikacích a dalších aspektech IT prostředí účetní jednotky a příslušných rizicích vyplývajících z používání IT. Jestliže účetní jednotka používá nějaký IT proces v rámci celého IT prostředí nebo v několika IT aplikacích, auditor obvykle identifikuje společná rizika vyplývající z používání IT a společné obecné IT kontroly.
22. Obecně platí, že auditor pravděpodobně identifikuje větší počet obecných IT kontrol u IT aplikací a databází než u jiných aspektů IT prostředí. Důvodem je skutečnost, že IT aplikace a databáze se bezprostředně týkají zpracování a ukládání informací v informačním systému účetní jednotky. Při identifikaci obecných IT kontrol auditor obvykle věnuje pozornost kontrolám týkajícím se jak aktivit koncových uživatelů, tak aktivit pracovníků IT účetní jednotky nebo poskytovatelů IT služeb.
23. Další informace o charakteru obecných IT kontrol, které účetní jednotka obvykle zavádí pro jednotlivé aspekty svého IT prostředí, jsou uvedeny v **příloze 6**. Tato příloha obsahuje rovněž příklady obecných IT kontrol pro jednotlivé IT procesy.

---

<sup>77</sup> ISA 250 (revidované znění)

**Příloha 6**

(viz odstavce 25(c)(ii), A173–A174)

**Aspekty relevantní pro seznámení s obecnými IT kontrolami**

*Tato příloha popisuje další záležitosti, jimž auditor věnuje pozornost při seznamování s obecnými IT kontrolami.*

1. Charakter obecných IT kontrol, které účetní jednotka obvykle zavádí pro jednotlivé aspekty svého IT prostředí:
  - (a) Aplikace
 

Obecné IT kontroly v rámci vrstvy tvořené IT aplikacemi budou korelovat s charakterem a rozsahem funkčnosti aplikace a s přístupovými cestami, které umožňuje technologie. Například pro vysoce integrované IT aplikace s komplexními možnostmi zabezpečení bude relevantních více kontrol než u starších IT aplikací podporujících malý počet zůstatků účtů, k nimž existuje přístup pouze prostřednictvím transakcí.
  - (b) Databáze
 

Obecné IT kontroly ve vrstvě tvořené databázemi obvykle slouží k ošetření rizik vyplývajících z používání IT, která vznikají v souvislosti s neoprávněnými aktualizacemi informací týkajících se účetního výkaznictví uložených v databázi. Tyto neoprávněné aktualizace se uskutečňují buď prostřednictvím přímého přístupu do databáze, nebo prostřednictvím skriptu či programu.
  - (c) Operační systém
 

Obecné IT kontroly ve vrstvě tvořené operačním systémem obvykle slouží k ošetření rizik vyplývajících z používání IT, která vznikají v souvislosti s takovým administrátorským přístupem, jenž usnadňuje obcházení kontrol. Patří sem takové případy, jako je zneužití přihlašovacích údajů jiného uživatele, přidání nových, neoprávněných uživatelů, načítání malwaru nebo spouštění skriptů či jiných neschválených programů.
  - (d) Síť
 

Obecné IT kontroly v síťové vrstvě obvykle slouží k ošetření rizik vyplývajících z používání IT, která souvisejí se segmentací sítě, vzdáleným přístupem a autentizací. Síťové kontroly mohou být pro auditora relevantní, pokud účetní jednotka používá webové aplikace v účetním výkaznictví. Dále mohou být tyto kontroly relevantní, jestliže má účetní jednotka významné vztahy s obchodními partnery nebo využívá outsourcing, což obvykle zvyšuje objemy přenosu dat a potřebu vzdáleného přístupu.
2. Příklady obecných IT kontrol, které účetní jednotka může v praxi používat, prezentované podle IT procesů:
  - (a) Proces pro správu přístupu:
    - *Autentizace*

Kontroly zajišťující, že uživatel vstupující do IT aplikace nebo do jiného aspektu IT prostředí používá vlastní přihlašovací údaje (tj. nepoužívá přihlašovací údaje jiného uživatele).

- *Autorizace*

Kontroly, které uživatelům umožňují přístup k informacím nezbytným pro plnění jejich pracovních povinností, ale k jiným informacím nikoli. Tyto kontroly podporují náležité oddělení pravomocí.

- *Zřizování uživatelských oprávnění*

Kontroly, jejichž předmětem je autorizace nových uživatelů a úpravy přístupových oprávnění stávajících uživatelů.

- *Rušení uživatelských oprávnění*

Kontroly, jejichž předmětem je odebrání přístupu uživatele po ukončení pracovního poměru nebo převedení jinam.

- *Privilegovaný přístup*

Kontroly, jejichž předmětem je administrátorský přístup nebo přístup privilegovaných uživatelů.

- *Prověrky přístupu uživatelů*

Kontroly, jejichž předmětem je recertifikace nebo vyhodnocení trvajících přístupu uživatele.

- *Kontroly zabezpečení konfigurace*

Každá technologie má nějaké základní nastavení konfigurace, které omezuje přístup do jejího prostředí.

- *Fyzický přístup*

Kontroly, jejichž předmětem je fyzický přístup k datovému centru a k hardwaru, protože tento fyzický přístup lze zneužít k obcházení kontrol.

(b) Proces pro správu programových nebo jiných změn IT prostředí:

- *Proces řízení změn*

Kontroly, jejichž předmětem je proces navrhování, programování, testování a migrace změn do produkčního prostředí (tj. prostředí koncového uživatele).

- *Oddělení povinností týkajících se migrace změn*

Kontroly, které oddělují přístup k provádění změn a jejich migraci do produkčního prostředí.

- *Vývoj, akvizice nebo implementace systémů*

Kontroly, jejichž předmětem je prvotní vývoj nebo implementace IT aplikací (případně ve vztahu k jiným aspektům IT prostředí).

- *Konverze dat*  
Kontroly, jejichž předmětem je konverze dat během vývoje, implementace nebo aktualizace IT prostředí.
- (c) Proces pro správu fungování IT
  - *Plánování úloh*  
Kontroly, jejichž předmětem je přístup umožňující plánování a spouštění úloh nebo programů, které mohou ovlivnit účetní výkaznictví.
  - *Monitorování úloh*  
Kontroly, jejichž předmětem je sledování úspěšného provádění úloh nebo programů týkajících se účetního výkaznictví.
  - *Zálohování a obnovení*  
Kontroly, jejichž předmětem je to, zda jsou data účetního výkaznictví zálohována v souladu s plánem a zda je k nim zajištěn přístup pro včasné obnovení v případě výpadku nebo útoku.
  - *Detekce narušení*  
Kontroly monitorující zranitelnost IT prostředí nebo případy jeho narušení.

Následující tabulka obsahuje příklady obecných IT kontrol doplněné o příklady rizik vyplývajících z používání IT, a to pro různé IT aplikace v závislosti na jejich charakteru.

Proces	Rizika	Kontroly	IT aplikace		
			Jednoduchý komerční software – relevantní (ano / ne)	Středně velký a středně složitý komerční software nebo IT aplikace – relevantní (ano / ne)	Velké nebo složitě IT aplikace (např. ERP systémy) – relevantní (ano / ne)
Správa přístupu	Uživatelská přístupová oprávnění: uživatelé mají přístupová oprávnění nad rámeč nutný k plnění přidělených	Vedení schvaluje charakter a rozsah přístupových oprávnění nových uživatelů a rovněž změny u stávajících uživatelů, včetně	Ano – místo prověrek uživatelského přístupu uvedených níže	Ano	Ano

Proces	Rizika	Kontroly	IT aplikace		
IT proces	Příklad rizik vyplývajících z užívání IT	Příklad obecných IT kontrol	Jednoduchý komerční software – relevantní (ano / ne)	Středně velký a středně složitý komerční software nebo IT aplikace – relevantní (ano / ne)	Velké nebo složité IT aplikace (např. ERP systémy) – relevantní (ano / ne)
	povinností, což může vést k nesprávnému oddělení povinností	standardních profilů/rolí pro IT aplikace, klíčových transakcí účetního výkaznictví a oddělení povinností			
		Přístup uživatelů, jejichž pracovní poměr byl ukončen nebo kteří byli převedeni jinam, je včas odstraněn nebo změněn	Ano – místo prověrek uživatelského přístupu uvedených níže	Ano	Ano
		Přístup uživatelů se pravidelně prověřuje	Ano – místo kontrol zřizování/rušení uživatelů uvedených výše	Ano – pro některé aplikace	Ano
		Sleduje se oddělení povinností, pokud udělený přístup koliduje, je buď odebrán, nebo namapován na kontroly zmírňující související rizika,	N/A – oddělení odpovědností systém neumožňuje	Ano – pro některé aplikace	Ano

Proces	Rizika	Kontroly	IT aplikace		
IT proces	Příklad rizik vyplývajících z užívání IT	Příklad obecných IT kontrol	Jednoduchý komerční software – relevantní (ano / ne)	Středně velký a středně složitý komerční software nebo IT aplikace – relevantní (ano / ne)	Velké nebo složité IT aplikace (např. ERP systémy) – relevantní (ano / ne)
		které jsou zdokumentovány a testovány			
		Privilegovaný přístup (např. správci konfigurace, dat a zabezpečení) musí být schválen a je odpovídajícím způsobem omezen	Ano – pravděpodobně pouze ve vrstvě IT aplikací	Ano – ve vrstvě IT aplikací a v některých vrstvách IT prostředí pro platformu	Ano – ve všech vrstvách IT prostředí pro platformu
Správa přístupu	Přímý přístup k datům: nesprávné změny jsou prováděny přímo ve finančních informacích jinak než prostřednictvím transakcemi prováděných aplikacemi	Přístup k datovým souborům aplikace nebo databázovým objektům/tabulkám/ údajům mají výhradně oprávnění pracovníci na základě jejich pracovních povinností a přiřazené role, přístup je schválen vedením	N/A	Ano – pro některé aplikace a databáze	Ano
Správa přístupu	Systémové nastavení: systémy nejsou adekvátně nakonfigurovány či aktualizovány tak, aby umožňovaly	Přístup je ověřován na základě jedinečných uživatelských ID a hesel nebo jinou metodou ověřující,	Ano – pouze autentizace hesla	Ano – kombinace autentizace hesla a multifaktorové	Ano



Proces	Rizika	Kontroly	IT aplikace		
			Jednoduchý komerční software – relevantní (ano / ne)	Středně velký a středně složitý komerční software nebo IT aplikace – relevantní (ano / ne)	Velké nebo složitě IT aplikace (např. ERP systémy) – relevantní (ano / ne)
IT proces	Příklad rizik vyplývajících z užívání IT	Příklad obecných IT kontrol			
	přístup pouze řádně schváleným a vhodným uživatelům	zda jsou uživatelé oprávněni k přístupu do systému. Parametry hesla splňují firemní nebo odvětvové standardy (např. minimální délka a složitost hesla, doba platnosti, uzamčení účtu)		autentizace	
		Klíčové atributy konfigurace zabezpečení jsou vhodně implementovány	N/A – neexistuje žádná technická konfigurace zabezpečení	Ano – pro některé aplikace a databáze	Ano
Správa změn	Změny aplikace: nevhodné změny v aplikačních systémech nebo programech, které obsahují příslušné automatizované kontroly (tj. konfigurovatelné nastavení, automatizované algoritmy,	Před přesunem do produkčního prostředí jsou změny aplikací náležitě otestovány a schváleny	N/A – ověří, že není nainstalován žádný zdrojový kód	Ano – pro nekomerční software	Ano
		Přístup pro implementaci změn do produkčního prostředí aplikace	N/A	Ano pro nekomerční software	Ano

Proces	Rizika	Kontroly	IT aplikace		
			Jednoduchý komerční software – relevantní (ano / ne)	Středně velký a středně složitý komerční software nebo IT aplikace – relevantní (ano / ne)	Velké nebo složitě IT aplikace (např. ERP systémy) – relevantní (ano / ne)
IT proces	Příklad rizik vyplývajících z užívání IT	Příklad obecných IT kontrol			
	automatizované výpočty a automatickou extrakci dat) nebo logiku sestavy	je náležitě omezen a oddělen od vývojového prostředí			
Správa změn	Změny databáze: došlo k nevhodným změnám ve struktuře databáze a ve vztazích mezi daty	Před přesunem do produkčního prostředí jsou změny databáze náležitě otestovány a schváleny	N/A – účetní jednotka neprovádí žádné změny databáze	Ano – pro nekomerční software	Ano
Správa změn	Změny systémového softwaru: v systémovém softwaru (např. operační systém, sít', software pro správu změn, software pro řízení přístupu) jsou provedeny nevhodné změny	Před přesunem do produkčního prostředí jsou změny systémového softwaru náležitě otestovány a schváleny	N/A – účetní jednotka neprovádí žádné systémové změny softwaru	Ano	Ano
Správa změn	Konverze dat: data převedená ze starších systémů nebo předchozích verzí obsahují chyby v těch	Vedení schvaluje výsledky konverze dat (např. vyvážení a sesouhlasení) ze starého aplikačního systému nebo	N/A – ošetřeno manuálními kontrolami	Ano	Ano

Proces	Rizika	Kontroly	IT aplikace		
			Jednoduchý komerční software – relevantní (ano / ne)	Středně velký a středně složitý komerční software nebo IT aplikace – relevantní (ano / ne)	Velké nebo složitě IT aplikace (např. ERP systémy) – relevantní (ano / ne)
IT proces	<b>Příklad rizik vyplývajících z užívání IT</b>	<b>Příklad obecných IT kontrol</b>			
	případech, kdy se při konverzi přenesou neúplná, nadbytečná, zastaralá nebo nesprávná data	datové struktury do nového aplikačního systému nebo datové struktury a sleduje, zda je konverze prováděna v souladu se zavedenými zásadami a postupy			
Fungování IT	Sít: síť dostatečně nezabraňuje neoprávněným uživatelům v získání nevhodného přístupu k informačním systémům	Přístup je ověřován na základě jedinečných uživatelských ID a hesel nebo jinou metodou ověřující, zda jsou uživatelé oprávněni k přístupu do systému. Parametry hesla splňují firemní nebo odvětvové standardy a profesní pravidla (např. minimální délka a složitost hesla, doba platnosti, uzamčení účtu)	N/A – neexistuje žádná samostatná metoda autentizace sítě	Ano	Ano

Proces	Rizika	Kontroly	IT aplikace		
IT proces	Příklad rizik vyplývajících z užívání IT	Příklad obecných IT kontrol	Jednoduchý komerční software – relevantní (ano / ne)	Středně velký a středně složitý komerční software nebo IT aplikace – relevantní (ano / ne)	Velké nebo složité IT aplikace (např. ERP systémy) – relevantní (ano / ne)
		Síť je navržena tak, aby segmentovala webové aplikace z interní sítě v případě přístupu do aplikací relevantních pro vnitřní kontroly související s účetním výkaznictvím	N/A – segmentace sítě se nepoužívá	Ano – uplatňuje se úsudek	Ano – uplatňuje se úsudek
		Tým správy sítě pravidelně provádí prohlídky zranitelnosti jejího ochranného pásu a zjištěné případy rovněž prošetřuje	N/A	Ano – uplatňuje se úsudek	Ano – uplatňuje se úsudek
		Pravidelně se generují varování upozorňující na hrozby, které byly identifikovány systémem detekce narušení; tyto hrozby vyšetřuje tým správy sítě	N/A	Ano – uplatňuje se úsudek	Ano – uplatňuje se úsudek

Proces	Rizika	Kontroly	IT aplikace		
			Jednoduchý komerční software – relevantní (ano / ne)	Středně velký a středně složitý komerční software nebo IT aplikace – relevantní (ano / ne)	Velké nebo složitě IT aplikace (např. ERP systémy) – relevantní (ano / ne)
IT proces	Příklad rizik vyplývajících z užívání IT	Příklad obecných IT kontrol			
		Jsou implementovány kontroly omezující přístup k virtuální privátní síti (VPN) pouze na oprávněné a vhodné uživatele	N/A – žádné VPN	Ano – uplatňuje se úsudek	Ano – uplatňuje se úsudek
Fungování IT	Zálohování a obnova dat: v případě ztráty finanční data nelze včas obnovit ani k nim získat přístup	Finanční data jsou pravidelně zálohována podle stanoveného harmonogramu a frekvence	N/A – účetní jednotka spoléhá na ruční zálohování, které provádí finanční tým	Ano	Ano
Fungování IT	Plánování úloh: produkční systémy, programy nebo úlohy vedou k nepřesnému, neúplnému nebo neoprávněnému zpracování dat	Přístup k aktualizaci dávkových úloh (včetně úloh týkajících se rozhraní) v softwaru pro plánování úloh mají pouze oprávnění uživatelé	N/A – žádné dávkové úlohy	Ano – pro některé aplikace	Ano
		Kritické systémy, programy nebo úlohy jsou monitorovány a chyby ve	N/A – úlohy se nemonitorují	Ano – pro některé aplikace	Ano

Proces	Rizika	Kontroly	IT aplikace		
IT proces	Příklad rizik vyplývajících z užívání IT	Příklad obecných IT kontrol	Jednoduchý komerční software – relevantní (ano / ne)	Středně velký a středně složitý komerční software nebo IT aplikace – relevantní (ano / ne)	Velké nebo složité IT aplikace (např. ERP systémy) – relevantní (ano / ne)
		zpracování jsou opraveny, aby byla zajištěna úspěšná realizace			

Tento Mezinárodní auditorský standard ISA 315R „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“ zveřejněný International Federation of Accountants v prosinci 2019 v anglickém jazyce byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky a zveřejněn se souhlasem IFAC. O průběhu překladu byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci standardů. Schválený text standardu je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce. IFAC nepřebírá žádnou zodpovědnost za přesnost a úplnost překladu.

Text ISA 315R v anglickém jazyce © 2019 by IFAC. All rights reserved.

Text ISA 315R v českém jazyce © 2021 by IFAC. All rights reserved.

ISA 315R „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“  
ISBN: 978-1-60815-377-0