

ISA 315
ZNALOST ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ
A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝSKYTU VÝZNAMNÉ NESPRÁVNOSTI

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1-5
Postupy vyhodnocení rizik a zdroje informací o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně vnitřní kontroly	6
Postupy vyhodnocení rizik	7-13
Porada členů auditorského týmu	14-19
Znalost účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřní kontroly	20-21
Odvětví, regulace a jiné externí faktory, včetně používaných zásad finančního výkaznictví	22-24
Charakteristika účetní jednotky	25-29
Cíle a strategie a související obchodní rizika	30-34
Hodnocení a ověření finančních výsledků účetní jednotky	35-40
Vnitřní kontrola	41-99
Vyhodnocení rizik významné nesprávnosti	100-107
Významná rizika, která vyžadují při auditu zvláštní pozornost	108-114
Rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace	115-118
Revize vyhodnocení rizik	119
Předávání informací vedoucím pracovníkům a osobám pověřeným řízením	120-121
Dokumentace	122-123
Datum účinnosti	124

Příloha 1: Znalost účetní jednotky a jejího prostředí

Příloha 2: Složky vnitřní kontroly

Příloha 3: Podmínky a události, které mohou naznačovat rizika významné nesprávnosti

Mezinárodní auditorský standard ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je stanovit normy a poskytnout vodítko pro pochopení účetní jednotky a jejího prostředí, jehož součástí je i vnitřní kontrolní systém, a pro vyhodnocení rizik vzniku významné nesprávnosti při auditu účetní závěrky. Důležitostí vyhodnocení rizik auditorem, které je základem pro další auditorské postupy, se zabývá vysvětlení auditorských rizik v ISA č. 200, „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“.
2. **Auditor se musí v dostatečné míře seznámit s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně její vnitřní kontroly tak, aby byl schopen identifikovat a vyhodnotit rizika významného zkreslení účetní závěrky, ať již z důvodu podvodu nebo chyby, a navrhnout a provést další auditorské postupy.** V souladu s ISA č. 500, „Důkazní informace“, je auditor povinen použít natolik podrobná tvrzení, aby tvořila základ pro vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti a navržení a provedení dalších auditorských postupů. Podle požadavků tohoto standardu je auditor povinen vyhodnotit rizika na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení na základě přiměřené znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně její vnitřní kontroly. ISA č. 330, „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“, upravuje odpovědnost auditora za vymezení všeobecné reakce a navržení a provedení dalších auditorských postupů, jejichž povaha, časový rámec a rozsah budou odpovídat vyhodnocení rizik. Požadavky a pokyny obsažené v tomto standardu je nutné uplatnit ve spojení s požadavky a pokyny ostatních standardů, zvláště ISA č. 240 „Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky“, který se týká odpovědnosti auditora za vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti z důvodu podvodu.
3. Níže následuje přehled požadavků tohoto standardu:
 - *Postupy vyhodnocení rizik a zdroje informací o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně její vnitřní kontroly.* Tato část objasňuje auditorské postupy, které je auditor povinen vykonat, aby se seznámil s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně její vnitřní kontroly (postupy vyhodnocení rizik). V této části je auditorský tým též povinen projednat a posoudit náchylnost účetní závěrky dané účetní jednotky k významnému zkreslení.
 - *Seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně její vnitřní kontroly.* Tato část vyžaduje, aby auditor znal konkrétní aspekty účetní jednotky a jejího prostředí a jednotlivé složky její vnitřní kontroly, aby byl schopen identifikovat a vyhodnotit rizika výskytu významné nesprávnosti.
 - *Vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti.* Podle této části musí auditor identifikovat a vyhodnotit rizika významné nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení. Auditor:
 - Identifikuje rizika na základě posouzení účetní jednotky a jejího prostředí, včetně příslušných kontrol, druhů transakcí, zůstatků účtů a informací zveřejněných v účetní závěrce;

- Nalezne vztah mezi identifikovanými riziky a možností pochybení na úrovni tvrzení;
- Zváží důležitost a pravděpodobnost rizik.

V souladu s požadavky této části musí auditor také určit, zda některá z vyhodnocených rizik představují významná rizika, kterým je během auditu nutné věnovat zvláštní pozornost, nebo taková rizika, u nichž samotné testy věcné správnosti nepřinesou dostatečné a vhodné důkazní informace. Auditor musí zhodnotit strukturu kontrol a odpovídajících kontrolních činností účetní jednotky, které se týkají daných rizik, a zjistit, zda byly implementovány.

- *Předávání informací osobám pověřeným řízením a správou.* Tato část se zabývá záležitostmi, které se týkají vnitřní kontroly a o nichž auditor předá informace osobám pověřeným řízením a správou.
- *Dokumentace.* Tato část stanoví požadavky na odpovídající dokumentaci.

4. Získání znalostí o účetní jednotce a jejím prostředí je nezbytným aspektem auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Znalost účetní jednotky je především východiskem pro určitý referenční rámec, v němž auditor naplánuje audit, na základě profesionálního úsudku vyhodnotí rizika významného zkreslení účetní závěrky a bude na tato rizika reagovat prostřednictvím auditu. Jedná se např. o následující případy:

- Stanovení významnosti a zhodnocení, zda úsudek auditora ohledně významnosti zůstává nadále přiměřený i v průběhu auditu;
- Posouzení vhodnosti výběru a použití účetních zásad a přiměřenosti informací zveřejněných v účetní závěrce;
- Identifikace oblastí, kterým je třeba věnovat zvláštní pozornost, např. transakce s propojenými osobami, vhodnost vedením použitého předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky nebo posouzení obchodního účelu transakcí;
- Výběr předpokladů, na základě kterých budou provedeny analytické postupy;
- Navržení a provedení dalších auditorských postupů za účelem snížení auditorského rizika na přijatelně nízkou úroveň;
- Hodnocení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací, např. vhodnosti předpokladů a ústních a písemných prohlášení vedení účetní jednotky k auditu.

5. Auditor určí potřebný rozsah znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému, na základě svého profesionálního úsudku. V první řadě přitom zváží, zda jeho dosavadní znalost účetní jednotky stačí k vyhodnocení rizik významného zkreslení účetní závěrky a k navržení a provedení dalších auditorských postupů. Auditor při auditu nemusí znát účetní jednotku tak dobře jako vedení při jejím řízení.

Postupy vyhodnocení rizik a zdroje informací o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně vnitřní kontroly

6. Znalost účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřní kontroly, představuje nepřetržitý a dynamický proces shromažďování informací, jejich aktualizace a analýzy v průběhu auditu. Jak uvádí ISA č. 500 „Důkazní informace“. Auditorské postupy, jejichž cílem je seznámit se s účetní jednotkou, se nazývají „postupy vyhodnocení rizik“, protože některé informace získané na základě těchto postupů může auditor použít jako důkazní informace pro vyhodnocení rizik významné nesprávnosti. Kromě toho při provádění postupů vyhodnocení rizik může auditor získat důkazní informace o druzích transakcí, zůstatcích účtů nebo zveřejněných informacích a odpovídajících tvrzeních a o efektivní funkci kontrol, i když cílem těchto auditorských postupů původně nebyly testy věcné správnosti ani testy spolehlivosti. Auditor se může také rozhodnout provést testy věcné správnosti nebo testy spolehlivosti souběžně s postupy vyhodnocení rizik, pokud je efektivní provést obojí současně.

Postupy vyhodnocení rizik

7. **Za účelem poznání účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřní kontroly, provede auditor následující postupy vyhodnocení rizik:**
 - (a) **Dotazování u vedení a ostatních pracovníků účetní jednotky;**
 - (b) **Analytické postupy; a**
 - (c) **Pozorování a inspekci.**

Auditor není povinen provádět všechny výše uvedené postupy u každé jednotlivé oblasti znalosti účetní jednotky popsané v odstavci 20. V rámci získání celkové znalosti však auditor postupně provede všechny tyto postupy vyhodnocení rizik.

8. Vedle toho provádí auditor další auditorské postupy a informace získané na jejich základě mu mohou pomoci při identifikaci rizik významné nesprávnosti. Auditor může např. zvážit dotazy u externích právních poradců nebo znalců v oblasti ocenění, s nimiž jednotka v minulosti spolupracovala. Při získávání informací o účetní jednotce lze rovněž využít informace získané z vnějších zdrojů, jako např. zprávy analytiků, bank nebo organizací, které se zabývají měřením rizikovosti bank, obchodní a ekonomické časopisy, finanční publikace či publikace regulatorních orgánů.
9. Většinu informací lze získat dotazováním u vedení a osob odpovědných za finanční výkaznictví. Dotazy u ostatních pracovníků účetní jednotky, např. pracovníků výroby nebo interního auditu a dalších zaměstnanců na různé úrovni odpovědnosti, však mohou auditorovi poskytnout odlišnou perspektivu pohledu při identifikaci rizik výskytu významné nesprávnosti. Při rozhodování o tom, jaké ostatní pracovníky účetní jednotky oslovit a jaký bude rozsah jeho dotazování,

musí auditor posoudit, jaké může získat informace, které by mu pomohly identifikovat rizika výskytu významné nesprávnosti. Např.:

- Dotazování u osob pověřených řízením může auditorovi pomoci pochopit prostředí, v němž se sestavuje účetní závěrka.
- Dotazy u pracovníků interního auditu se mohou týkat jejich činnosti v oblasti struktury a zajištění efektivnosti vnitřních kontrol účetní jednotky a toho, zda vedení dostatečným způsobem reaguje na případná zjištění plynoucí z této činnosti.
- Dotazy u zaměstnanců, kteří jsou odpovědní za zahájení, zpracování nebo zaznamenání složité nebo neobvyklé transakce, mohou auditorovi pomoci zhodnotit vhodnost výběru a použití určitých účetních zásad.
- Dotazy u firemních právníků se mohou týkat takových záležitostí, jako jsou soudní spory, dodržování zákonů a nařízení, informace o podvodu nebo podezření z podvodu, který by mohl mít dopad na účetní jednotku, záruky, poprodejní závazky, ujednání s obchodními partnery (jako např. „joint venture“) a význam smluvních podmínek.
- Dotazy u pracovníků marketingu nebo prodeje se mohou týkat změn marketingové strategie, obchodních trendů nebo smluvních ujednání se zákazníky účetní jednotky.

10. Při identifikaci existence neobvyklých transakcí nebo událostí a částek, poměrových ukazatelů a trendů, které by mohly naznačovat výskyt záležitostí s dopadem na účetní závěrku a audit, mohou pomoci analytické postupy. V rámci analytických postupů, k nimž patří i postupy vyhodnocení rizik, auditor stanoví předpoklady možných vztahů, jejichž existenci lze racionálně předpokládat. Pokud ze srovnání těchto předpokladů se zaznamenanými částkami nebo poměrovými ukazateli stanovenými na základě zaznamenaných částek vyplynou neobvyklé nebo neočekávané vztahy, zváží auditor tyto výsledky při identifikaci rizik výskytu významné nesprávnosti. Pokud však tyto analytické postupy používají pouze celková souhrnná data (jak tomu často bývá), poskytují výsledky těchto postupů pouze velmi obecný náznak toho, že může existovat významná nesprávnost. Auditor tedy musí zvážit výsledky takových analytických postupů v kombinaci s ostatními informacemi získanými při identifikaci rizik významné nesprávnosti. Viz ISA č. 520 „Analytické postupy“, kde naleznete podrobnější návod na použití analytických postupů.

11. Dotazování u vedoucích a ostatních pracovníků může být doplněno také pozorováním a inspekcí, které rovněž přinesou informace o účetní jednotce a jejím prostředí. K těmto auditorským postupům obvykle patří:

- Pozorování činnosti a hospodaření účetní jednotky.
- Inspekce dokladů (např. obchodních plánů a strategií), záznamů a manuálů vnitřní kontroly.
- Čtení zpráv vypracovaných vedením (např. čtvrtletní zprávy vedení a mezitímní

účetní závěrka) a osobami pověřenými řízením (např. zápisy z jednání představenstva).

- Návštěvy kanceláří a výrobních prostorů účetní jednotky.
- Sledování průběhu transakcí v informačním systému, který se týká finančního výkaznictví (testy průběhu transakce).

12. **Pokud chce auditor využít informace o účetní jednotce a jejím prostředí získané v předcházejících obdobích, musí zjistit, zda nedošlo k nějakým změnám, které by mohly ovlivnit platnost daných informací pro audit za běžné období.** U pokračujících zakázek pomůže auditorovi k dobré znalosti účetní jednotky i jeho předchozí zkušenost s danou jednotkou. Např. auditorské postupy provedené při auditech za předcházející období jsou obvykle zdrojem důkazních informací o organizační struktuře a obchodní a kontrolní činnosti účetní jednotky a rovněž o nesprávnostech, které se objevily v minulosti, a o tom, zda došlo k jejich včasné opravě, což pomůže auditorovi vyhodnotit rizika výskytu významné nesprávnosti při auditu za běžné období. Tyto informace však již mohou být irelevantní, pokud došlo ke změnám účetní jednotky nebo jejího prostředí. Auditor na základě dotazování a jiných odpovídajících auditorských postupů, jako např. testů průběhu transakce v systému, určí, zda nastaly změny, které mohou ovlivnit platnost daných informací.
13. Pokud je to pro daný audit relevantní, posoudí auditor rovněž ostatní informace, např. informace získané v rámci procesu schvalování nových klientů nebo pokračující spolupráce se stávajícími klienty, případně zkušenosti získané při jiných typech zakázek realizovaných pro danou účetní jednotku, např. při projektu ověření prozatímních finančních informací.

Porada členů auditorského týmu

14. **Členové auditorského týmu projednají, do jaké míry je účetní závěrka účetní jednotky náchylná k významnému zkreslení.**
15. Cílem této porady je, aby členové auditorského týmu lépe pochopili možnost výskytu významné nesprávnosti účetní závěrky plynoucí z podvodu nebo chyby v konkrétních jim přidělených oblastech a to, jakým způsobem mohou výsledky jimi provedených auditorských postupů ovlivnit ostatní aspekty auditu, mimo jiné rozhodnutí o povaze, časovém rámci a rozsahu dalších auditorských postupů.
16. Tato porada je příležitostí k tomu, aby se zkušenější členové týmu včetně partnera zakázky podělili o své poznatky plynoucí ze znalosti účetní jednotky a aby si členové týmu vyměnili informace o podnikatelských rizicích¹, která účetní jednotce hrozí, a o tom, jak a kde by mohla být účetní závěrka náchylná k významnému zkreslení. Podle požadavku ISA č. 240 „Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky“ je

¹ Viz odstavec 30.

zvláštní důraz kladen na náchylnost účetní závěrky účetní jednotky k významnému zkreslení z důvodu podvodu. Jednání se rovněž dotkne aplikace používaných zásad finančního výkaznictví s ohledem na fakta a podmínky dané účetní jednotky.

17. Členové auditorského týmu, kteří se zúčastní jednání, budou vybráni a způsob, termín a rozsah jednání budou stanoveny na základě profesionálního úsudku. Jednání se obvykle účastní klíčoví členové týmu; není však nutné, aby všichni členové týmu znali dokonale všechny aspekty auditu. Na rozsah jednání mají vliv role, zkušenosti a informační potřeby jednotlivých členů auditorského týmu. U auditu, který probíhá na několika místech, se např. může odehrát několik porad a klíčoví členové auditorského týmu se zúčastní jednání v každém významném místě. Při plánování porady týmu je dále nutné zvážit, zda je třeba přizvat odborníky, kteří byli jmenováni do týmu. Auditor se např. může rozhodnout, že členem týmu musí být odborník se speciálními znalostmi z oboru informačních technologií (IT)² nebo jiného oboru, a proto bude tento odborník přizván k jednání.
18. V souladu s ISA č. 200 „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“ přistupuje auditor k plánování a provedení auditu s profesionální skepsí. Porada členů auditorského týmu zdůrazňuje potřebu zachovat si profesionální skepsí v průběhu celé zakázky, všimnout si informací a jiných podmínek, které naznačují možnost výskytu významné nesprávnosti z důvodu podvodu nebo chyby, a důsledně tyto náznaky prošetřit.
19. V závislosti na okolnostech auditu může dojít k dalšímu jednání členů auditorského týmu, které usnadní další výměnu informací týkajících se náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k významnému zkreslení. Cílem těchto jednání je, aby si členové týmu předali informace získané v průběhu auditu, které mohou ovlivnit vyhodnocení rizik významné nesprávnosti z důvodu podvodu nebo chyby nebo auditorské postupy provedené v návaznosti na vyhodnocená rizika.

Znalost účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřní kontroly

20. Auditorova znalost účetní jednotky a jejího prostředí se skládá ze znalosti následujících oblastí:
 - (a) Odvětví, regulace a další externí faktory, mimo jiné používané zásady finančního výkaznictví.
 - (b) Povaha účetní jednotky, včetně výběru a použití účetních zásad.
 - (c) Cíle a strategie a odpovídající obchodní rizika, která mohou vést k významnému zkreslení účetní závěrky.

² Informační technologie (IT) představují automatizované prostředky tvorby, zpracování, ukládání a předávání informací a patří k nim záznamová zařízení, komunikační systémy, počítačové systémy (tzn. hardwarové a softwarové komponenty a data) a další elektronická zařízení.

(d) Hodnocení a ověření finančních výsledků účetní jednotky.

(e) Vnitřní kontrola.

Příloha 1 obsahuje příklady záležitostí, které může auditor vzít v úvahu při získávání informací o účetní jednotce a jejím prostředí a které se vážou k bodům (a) až (d). Příloha 2 obsahuje podrobné informace o složkách vnitřní kontroly.

21. Povaha, časový rámec a rozsah prováděných postupů vyhodnocení rizik závisí na podmínkách dané zakázky, jako např. velikosti a složitosti účetní jednotky a na zkušenostech auditora s touto jednotkou. Vedle toho je pro dostatečnou znalost účetní jednotky a identifikaci a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti velice důležité zjistit významné změny oproti předcházejícím obdobím, k nimž došlo v některé z výše uvedených oblastí účetní jednotky.

Odvětví, regulace a jiné externí faktory, včetně používaných zásad finančního výkaznictví

22. **Auditor musí znát odvětví, regulaci a ostatní externí faktory ovlivňující účetní jednotku, včetně používaných zásad finančního výkaznictví.** K těmto faktorům patří podmínky daného odvětví, jako např. konkurenční prostředí, odběratelsko dodavatelské vztahy nebo technický rozvoj; regulatorní prostředí, které tvoří mimo jiné používané zásady finančního výkaznictví, právní a politické prostředí nebo požadavky v oblasti životního prostředí s dopadem na dané průmyslové odvětví i danou účetní jednotku; a ostatní externí faktory, jako např. všeobecné ekonomické podmínky. Viz ISA č. 250 „Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky“, kde naleznete další požadavky, které se týkají právního a regulatorního rámce, v němž působí daná účetní jednotka a její odvětví.
23. Odvětví, v němž daná účetní jednotka působí, může být příčinou vzniku konkrétních rizik významné nesprávnosti plynoucích z povahy činnosti nebo stupně její regulace. Dlouhodobé smlouvy např. obsahují významné odhady výnosů a nákladů, z nichž pramení riziko výskytu významné nesprávnosti. V takovém případě musí auditor zvážit, zda mají členové auditorského týmu dostatečné a odpovídající znalosti a zkušenosti.
24. Legislativní a regulatorní požadavky jsou určující pro výběr zásad finančního výkaznictví, které musí vedení použít při sestavení účetní závěrky společnosti. Ve většině případů se použijí zásady finančního výkaznictví příslušné pro jurisdikci, v níž je registrována nebo provozuje činnost účetní jednotka a v níž působí auditor, a jak auditor, tak účetní jednotka tyto zásady znají. V některých případech neexistují místní zásady finančního výkaznictví; volba účetní jednotky se pak bude řídit místní praxí, praxí daného odvětví, potřebami uživatelů nebo jinými faktory. Např. konkurenční firmy používají mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) a účetní jednotka se rozhodne, že pro potřeby jejího finančního výkaznictví jsou rovněž vhodné IFRS. Auditor pak musí zvážit, zda místní legislativa nestanoví pro odvětví, v němž daná účetní jednotka působí, určité konkrétní požadavky v oblasti finančního výkaznictví, neboť pokud vedení nesestaví účetní závěrku v souladu s těmito požadavky, může být závěrka v kontextu platných zásad finančního výkaznictví významným způsobem zkreslena.

Charakteristika účetní jednotky

25. **Auditor se musí seznámit s charakteristikou účetní jednotky.** Charakteristika účetní jednotky znamená její činnost, vlastnictví a řízení, druhy investic, které společnost uskutečnila nebo plánuje uskutečnit, a způsob, jakým je strukturována a financována. Se znalostí charakteristiky účetní jednotky bude auditor vědět, jaké druhy transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné informace by měl předpokládat v účetní závěrce.
26. Může nastat situace, kdy účetní jednotka bude mít složitou strukturu tvořenou dceřinými společnostmi nebo jinými složkami na různých místech. V těchto případech mohou nastat problémy s konsolidací a dalšími záležitostmi, z nichž může vyplynout riziko významné nesprávnosti; patří k nim přiřazení goodwillu jednotlivým obchodním segmentům a pokles jeho hodnoty; to, zda investice představují společné podniky, dceřiné společnosti nebo investice zúčtované pomocí metody ekvivalence; a to, zda je řádným způsobem účtováno o účelových subjektech.
27. Znalost vlastnické struktury a vztahů mezi vlastníky a dalšími osobami nebo subjekty také umožní posoudit, zda byly identifikovány a správně zúčtovány transakce se spřízněnými subjekty. ISA č. 550, „Propojené osoby“, obsahuje další informace o práci auditora v oblasti spřízněných osob.
28. **Auditor se musí seznámit s účetními zásadami vybranými a používanými účetní jednotkou a posoudit, zda jsou tyto zásady vhodné s ohledem na její činnost a konzistentní s příslušnými zásadami finančního výkaznictví a účetními zásadami používanými v daném odvětví.** Auditor se musí seznámit s metodami, které účetní jednotka používá k účtování o významných a neobvyklých transakcích, s dopadem významných účetních zásad v kontroverzních nebo nových oblastech, v nichž chybí regulace příslušných orgánů nebo obecný konsensus a se změnami účetních zásad účetní jednotky. Auditor rovněž identifikuje zásady finančního výkaznictví a předpisy, které jsou pro účetní jednotku nové, a posoudí, kdy a jak účetní jednotka tyto požadavky uplatní. Pokud účetní jednotka změní výběr nebo způsob uplatnění některé významné účetní zásady, posoudí auditor důvod této změny a to, zda je vhodná a konzistentní s požadavky příslušných zásad finančního výkaznictví.
29. K prezentaci účetní závěrky v souladu s příslušnými zásadami finančního výkaznictví patří adekvátní zveřejnění významných záležitostí, které se týkají formy, uspořádání a obsahu účetní závěrky a její přílohy, např. používané terminologie, množství zveřejněných podrobností, klasifikace položek ve výkazech a základ, z něhož vycházejí uvedené částky. Auditor posoudí, zda účetní jednotka zveřejnila určitou záležitost vhodným způsobem, s ohledem na podmínky a skutečnosti, které jsou auditorovi v daném okamžiku známy.

Cíle a strategie a související podnikatelská rizika

30. **Auditor se seznámí s cíli a strategiemi účetní jednotky a souvisejícími riziky podnikání, z nichž může vyplynout významné zkreslení účetní závěrky.** Účetní jednotka provozuje svou činnost v rámci určitého odvětví, regulatorních požadavků a

dalších vnitřních a vnějších faktorů. S ohledem na tyto faktory vedení a osoby pověřené řízením účetní jednotky definují cíle, které představují všeobecný plán účetní jednotky. Strategie pak představují konkrétní provozní metody, pomocí kterých chce vedení daných cílů dosáhnout. Podnikatelská rizika vyplývají z významných podmínek, událostí, okolností, kroků nebo absence kroků, které by mohly negativně ovlivnit schopnost účetní jednotky dosáhnout cílů a plnit dané strategie nebo by mohly přispět ke stanovení nevhodných cílů a strategií. Stejně jako se mění vnější prostředí, i výkon činnosti účetní jednotky je dynamický proces a její cíle a strategie se s postupem času mění.

31. Podnikatelské riziko je širší pojem než riziko významného zkeslení účetní závěrky, které je jeho součástí. Příčinou vzniku podnikatelských rizik mohou být především změny nebo složitost, ačkoli jednou z příčin může být rovněž nerozeznání potřeby změny. Změna vyplývá např. z neúspěchu při vývoji nových výrobků, z volby nevhodného trhu i při jejich úspěšném vývoji nebo z nedostatků, které mohou vést ke vzniku závazků a rizika ztráty dobré pověsti. Znalost podnikatelských rizik zvyšuje pravděpodobnost identifikace rizika významné nesprávnosti. Auditor však není odpovědný za identifikaci a vyhodnocení všech podnikatelských rizik.
32. Většina podnikatelských rizik bude mít v konečném důsledku finanční dopad a tudíž ovlivní účetní závěrku. Ne všechna podnikatelská rizika jsou však zdrojem rizika významné nesprávnosti. Podnikatelské riziko může mít okamžitý dopad na riziko významné nesprávnosti u druhů transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných informací na úrovni tvrzení nebo na úrovni účetní závěrky jako celku. Např. podnikatelské riziko plynoucí ze zmenšení zákaznické základny z důvodu změn v daném odvětví může zvýšit riziko nesprávnosti spojené s oceněním pohledávek. Stejně riziko, zvláště v kombinaci s poklesem hospodářství, může však mít rovněž dlouhodobé důsledky, které auditor posoudí při hodnocení vhodnosti použití předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. Auditor proto posuzuje to, zda podnikatelské riziko může vést k významné nesprávnosti, vždy s ohledem na podmínky dané účetní jednotky. Příloha 3 obsahuje příklady některých podmínek a událostí, které mohou naznačovat riziko významné nesprávnosti.
33. Vedení obvykle identifikuje podnikatelská rizika a určí způsob jejich řešení. Tento proces vyhodnocení rizik je součástí vnitřní kontroly a je podrobněji popsán v odstavcích 76 až 79.
34. Menší účetní jednotky často nestanovují cíle a strategie ani neřídí související obchodní rizika pomocí formálních plánů a procesů. V mnoha případech neexistuje v této oblasti žádná dokumentace. U takových jednotek získá auditor obvykle své znalosti na základě dotazování vedení a pozorování toho, jakým způsobem účetní jednotka tyto záležitosti řeší.

Hodnocení a sledování finančních výsledků účetní jednotky

35. **Auditor se musí seznámit s hodnocením a sledováním finančních výsledků účetní jednotky.** Způsob hodnocení a ověření výsledků činnosti ukáže auditorovi, které aspekty výkonu účetní jednotky považuje vedení a ostatní osoby za důležité. Hodnocení výsledků činnosti, ať už externí nebo interní, vytváří tlak na účetní jednotku, který může postupně

motivovat vedení k přijetí opatření, která povedou k lepšímu výkonu nebo ke zkrácení účetní závěrky. Znalost způsobu hodnocení výsledků činnosti účetní jednotky pomůže auditorovi posoudit, zda tyto tlaky vyústily v kroky, které vedly ke zvýšení rizika významné nesprávnosti.

36. Hodnocení a sledování finančních výsledků účetní jednotky prováděné vedením je třeba odlišit od monitorování kontrol (které jsou součástí vnitřní kontroly a jsou podrobněji popsány v odstavcích 96-99), ačkoli jejich účel se může místy překrývat. Monitorování kontrol se zabývá efektivitou fungování vnitřní kontroly na základě posouzení informací o kontrole. Cílem hodnocení a sledování výsledků činnosti je zjistit, zda účetní jednotka svou činností plní cíle stanovené vedením (nebo třetími stranami). V některých případech však výkonnostní ukazatele poskytují rovněž informace, které umožní vedení identifikovat nedostatky vnitřní kontroly.
37. Mezi interně generované informace, které vedení používá k tomuto účelu, patří mimo jiné klíčové výkonnostní ukazatele (finanční i nefinanční), rozpočty, analýza odchylek, informace týkající se segmentu, zprávy o výkonu divize, oddělení nebo jiné organizační úrovně a srovnání výsledků účetní jednotky s výkonem konkurentů. Finanční výsledky účetní jednotky mohou být měřeny a ověřovány rovněž externími stranami. Užitečné informace o účetní jednotce a jejím prostředí získá auditor z externích zdrojů, např. ze zpráv analytiků a nebo agentur provádějících hodnocení rizikovosti. Tyto zprávy je často možné získat od auditované účetní jednotky.
38. Interní hodnocení může přinést neočekávané výsledky nebo naznačit trendy, na které musí vedení reagovat formou šetření s cílem určit jejich příčiny a stanovit nápravu (v některých případech se jedná o včasné odhalení a nápravu nesprávnosti). Hodnocení výsledků může auditorovi též ukázat riziko nesprávnosti odpovídajících informací v účetní závěrce. Výkonnostní ukazatele mohou např. naznačit, že účetní jednotka vykazuje neobvykle rychlý růst ziskovosti v porovnání s jinými jednotkami ve stejném odvětví. Tyto informace, zvláště v kombinaci s jinými faktory, jako jsou např. odměny nebo motivační platby podle výkonu, mohou naznačovat riziko, že vedení při sestavení účetní závěrky nebylo nestranné.
39. Velká část informací použitých při hodnocení výkonu může být získána z informačního systému účetní jednotky. Pokud vedení předpokládá, že jsou data používaná k ověření výkonnosti účetní jednotky správná, aniž by tyto předpoklady byly něčím podloženy, mohou informace obsahovat chyby vedoucí k nesprávným závěrům vedení o výsledcích činnosti. Pokud chce auditor využít hodnocení výkonu pro účely auditu (např. pro potřeby analytických postupů), posoudí, zda informace vztahující se ke sledování výkonnosti účetní jednotky vedením představují spolehlivý základ a jsou pro tento účel dostatečně přesné. Pokud auditor tato hodnocení výsledků použije, posoudí, zda je dost přesné k odhalení významných nesprávností.
40. Menší účetní jednotky obvykle nemají formální procesy hodnocení a sledování finančních výsledků jednotky. Vedení nicméně často spoléhá na určité klíčové ukazatele, které na základě své znalosti a zkušenosti s daným typem činnosti považuje za spolehlivý základ hodnocení finanční výkonnosti a přijetí vhodných opatření.

Vnitřní kontrola

41. **Auditor musí znát vnitřní kontrolu, která je relevantní pro audit.** Na základě své znalosti vnitřní kontroly může auditor identifikovat druhy potenciálních nesprávností, posoudit faktory, které ovlivňují riziko významné nesprávnosti, a navrhnout povahu, časový rámec a rozsah dalších auditorských postupů. Vnitřní kontrola, která se týká auditu, je obsahem odstavců 47-53 a o míře její znalosti pojednávají odstavce 54-56 níže.
42. Vnitřní kontrola je proces navržený a realizovaný osobami pověřenými řízením, vedením a dalšími pracovníky a jeho cílem je poskytnout přiměřenou jistotu o plnění cílů účetní jednotky v oblasti spolehlivosti finančního výkaznictví, efektivní činnosti a dodržování příslušných zákonů a nařízení. Z toho vyplývá, že vnitřní kontrola je navržena a implementována tak, aby řešila identifikovaná obchodní rizika, která ohrožují dosažení některého z uvedených cílů.
43. Vnitřní kontrola tak, jak je chápána v tomto standardu, se skládá z následujících složek:
- (a) Kontrolní prostředí.
 - (b) Proces vyhodnocení rizik účetní jednotky.
 - (c) Informační systém, včetně odpovídajících obchodních procesů, které se týkají finančního výkaznictví, a komunikace.
 - (d) Kontrolní činnost.
 - (e) Monitorování kontrol.

Podrobnější informace o jednotlivých složkách vnitřní kontroly obsahuje Příloha 2.

44. Rozdělení vnitřní kontroly na uvedených pět složek představuje užitečný rámec, v němž auditor posoudí, jaký vliv mohou mít různé aspekty vnitřní kontroly účetní jednotky na audit. Rozdělení nemusí odrážet to, jakým způsobem účetní jednotka posuzuje a implementuje vnitřní kontrolu. Pro auditora je nejdůležitější nikoli rozdělení na jednotlivé složky, ale to, zda a jak určitá kontrola odvrátí, popř. odhalí a napraví významnou nesprávnost v druzích transakcí, zůstatcích účtů nebo zveřejněných informacích a příslušných tvrzeních. Auditor proto může používat k popisu různých aspektů vnitřní kontroly a jejich vlivu na audit jinou terminologii nebo rámec, než jaké používá tento standard, pokud se dotkne všech složek popsaných v tomto standardu.
45. Způsob navržení a implementace vnitřní kontroly se liší podle velikosti a složitosti účetní jednotky. Konkrétně menší účetní jednotky často využívají k dosažení svých cílů méně formální prostředky a jednodušší procesy a postupy. Například menší podniky, jejichž vedení se aktivně účastní procesu finančního výkaznictví, nemívají rozsáhlý popis účetních postupů ani podrobné písemné směrnice. U některých, zvláště velmi malých, účetních jednotek může jediný vlastník, který zároveň společnost řídí³, plnit funkce, které by u větší účetní jednotky náležely k několika složkám vnitřní kontroly. Jednotlivé složky vnitřní kontroly tedy u malých účetních jednotek nemusejí být jasně odlišeny, jejich účel však zůstává stejný.

³ V tomto standardu se termín jediný vlastník, který zároveň společnost řídí, („vlastník-manažer“) používá k označení vlastníků účetní jednotky, kteří se sami účastní každodenního řízení této jednotky.

46. Pro účely tohoto standardu termín „vnitřní kontrola“ zahrnuje všech pět složek vnitřní kontroly uvedených výše. Vedle toho termín „kontroly“ označuje jednu nebo více složek nebo některý z jejich aspektů.

Kontroly, které jsou relevantní pro audit

47. Existuje přímý vztah mezi cíli účetní jednotky a kontrolami, které tato jednotka používá, aby získala přiměřenou jistotu o dosažení daných cílů. Cíle účetní jednotky a tudíž i kontroly mají vztah k finančnímu výkaznictví, činnosti a dodržování zákonů a nařízení; ne všechny tyto cíle a kontroly jsou však relevantní pro vyhodnocení rizik auditorem.
48. Pro audit jsou obvykle relevantní takové kontroly, které souvisejí s cílem účetní jednotky sestavit pro externí účely účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz (nebo zobrazuje věrně ve všech významných souvislostech) v souladu s příslušnými zásadami finančního výkaznictví, a řídit rizika, která mohou být příčinou významného zkreslení této účetní závěrky. Pokud auditor splní požadavky tohoto standardu, záleží na jeho profesionálním úsudku, zda vezme v úvahu určitou kontrolu, jednotlivě nebo v kombinaci s jinými, při vyhodnocení rizik významné nesprávnosti a navržení a provedení dalších postupů s ohledem na vyhodnocená rizika. Při tom musí auditor zvážit podmínky, složku, o kterou se jedná, a takové faktory jako např.:
- Úsudek auditora ohledně významnosti.
 - Velikost účetní jednotky.
 - Povaha činnosti účetní jednotky, včetně její organizační a vlastnické struktury.
 - Různorodost a zároveň složitost činnosti účetní jednotky.
 - Platné legislativní a regulatorní požadavky.
 - Povaha a složitost systémů, které tvoří součást vnitřní kontroly účetní jednotky, včetně využití servisních organizací.
49. Kontroly v oblasti úplnosti a správnosti informací generovaných účetní jednotkou mohou být rovněž relevantní pro audit, pokud chce auditor tyto informace využít při navržení a provedení dalších postupů. Předchozí zkušenosti auditora s účetní jednotkou a informace získané při seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím a v průběhu auditu pomohou auditorovi identifikovat kontroly, které jsou relevantní pro audit. Navíc, i když vnitřní kontrola platí pro celou účetní jednotku a pro všechny její provozní jednotky nebo obchodní procesy, pro audit nemusí být relevantní znalost vnitřní kontroly každé jednotlivé provozní jednotky a obchodního procesu.
50. Kontroly, které souvisejí s provozními cíli a s cíli v oblasti dodržování zákonů a nařízení, mohou být relevantní pro audit, pokud se týkají dat, která auditor hodnotí nebo používá při uplatnění auditorských postupů. Pro audit mohou být relevantní například kontroly týkající se nefinančních dat, která auditor používá při analytických postupech, jako např. statistické údaje o výrobě, nebo kontroly, jejichž cílem je odhalit nedodržení zákonů a nařízení, které může mít přímý a významný dopad na účetní závěrku, např. kontrola dodržení daňových zákonů a nařízení, na základě kterých se tvoří rezerva na daň z příjmu.

51. Účetní jednotka má obvykle kontroly, které se týkají cílů, ale nesouvisejí s auditem a proto není třeba je zvažovat. Účetní jednotka se například spoléhá na propracovaný systém automatizovaných kontrol, které zajišťují efektivní provoz (např. systém automatizované kontroly letového řádu leteckých společností), ale tyto kontroly obvykle nejsou pro audit relevantní.
52. Součástí vnitřní kontroly v oblasti ochrany aktiv proti neoprávněnému použití, akvizici nebo prodeji mohou být kontroly, které se týkají cílů v oblasti finančního výkaznictví a činnosti účetní jednotky. Při seznámení se s jednotlivými složkami vnitřní kontroly se auditor při posuzování kontrol v oblasti ochrany aktiv obvykle omezí pouze na ty, které se týkají spolehlivosti finančního výkaznictví. Například použití kontrol v oblasti přístupu, např. hesel, která omezí přístup k datům a programům, na jejichž základě probíhá zpracování plateb, může být relevantní pro audit účetní závěrky. Naopak kontroly zamezující nadbytečnému používání materiálů ve výrobě nebudou obecně relevantní pro audit účetní závěrky.
53. Kontroly relevantní pro audit mohou existovat v kterémkoliv ze složek vnitřní kontroly. Níže pod nadpisy jednotlivých složek vnitřní kontroly jsou uvedeny další informace o kontrolách, které jsou relevantní pro audit. Odstavce 113 a 115 pak pojednávají o určitých rizicích, u nichž auditor musí zhodnotit návrh kontrol účetní jednotky a zjistit, zda byly implementovány.

Míra znalosti vnitřní kontroly

54. V rámci seznámení se s vnitřní kontrolou auditor zhodnotí strukturu a implementaci jednotlivých kontrol. Součástí hodnocení návrhu určité kontroly je posouzení toho, zda je tato kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s jinými kontrolami schopna efektivně odvrátit, popř. odhalit a napravit významnou nesprávnost. Podrobnější informace na toto téma jsou uvedeny níže u každé jednotlivé složky vnitřní kontroly. Implementace kontroly znamená, že daná kontrola existuje a že ji účetní jednotka používá. Na základě posouzení struktury kontroly auditor určí, zda je potřeba zvažovat její implementaci. Nevhodně navržená kontrola může představovat významný nedostatek⁴ vnitřní kontroly účetní jednotky a auditor musí zvážit, zda má tuto informaci předat osobám pověřeným řízením a vedením účetní jednotky v souladu s odstavcem 120.
55. Postupy vyhodnocení rizik za účelem získání důkazních informací o struktuře a implementaci relevantních kontrol mohou zahrnovat dotazování u pracovníků účetní jednotky, pozorování aplikace konkrétních kontrol, inspekci dokladů a zpráv a sledování průběhu transakce informačním systémem, který se týká finančního výkaznictví. K hodnocení struktury kontroly, která je relevantní pro audit, a zjištění toho, zda byla implementována, nestačí pouhé dotazování.
56. Znalost kontrol účetní jednotky sama o sobě nemůže nahradit test účinnosti fungování kontrol, pokud neexistuje určitý automatizovaný proces, který zajišťuje konzistentní funkci těchto kontrol (manuální a automatizované složky vnitřní kontroly, které jsou relevantní pro audit, jsou podrobněji popsány níže). Například získané důkazní informace o implementaci manuální kontroly v určitém okamžiku nejsou zdrojem důkazních informací o efektivním fungování této kontroly v jiném okamžiku během auditovaného období.

⁴ Významný nedostatek vnitřní kontroly je takový, který by mohl mít významný dopad na účetní závěrku.

Informační technologie však umožňují konzistentní zpracování velkého objemu dat a usnadní účetní jednotce možnost monitorovat výkon a výsledky kontrolní činnosti a zajistit efektivní rozdělení povinností na základě implementace bezpečnostních kontrol v rámci aplikací, databází a operačních systémů. Vzhledem k přirozené konzistenci zpracování pomocí IT mohou auditorské postupy, jejichž cílem bylo zjistit, zda byla určitá automatizovaná kontrola implementována, sloužit jako test účinnosti fungování dané kontroly, v závislosti na auditorově vyhodnocení a testování kontrol např. v oblasti programových změn. Podrobný popis testů účinnosti fungování kontrol naleznete v ISA č.330.

Charakter manuálních a automatizovaných složek vnitřní kontroly, které jsou relevantní pro vyhodnocení rizik auditorem.

57. Většina účetních jednotek využívá systémy IT k provozním účelům a k účelům finančního výkaznictví. I v případě rozsáhlého využití informačních technologií však u těchto systémů existují manuální složky. Poměr mezi manuálními a automatizovanými složkami bývá různý. Někdy, zvláště u menších a jednodušších účetních jednotek, mohou fungovat především manuální systémy. V jiných případech se rozsah automatizace liší, některé systémy jsou v převážné míře automatizované a obsahují jen několik manuálních složek, zatímco jiné systémy u stejné účetní jednotky jsou převážně manuální. Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky tedy bude pravděpodobně obsahovat jak manuální, tak automatizované složky a jejich charakter bude relevantní pro vyhodnocení rizik auditorem a pro další auditorské postupy, které z něho budou vycházet.
58. Použití manuálních a automatizovaných složek vnitřní kontroly má rovněž vliv na způsob, jakým jsou iniciovány, zaznamenávány, zpracovávány a vykazovány⁵ transakce. Ke kontrolám manuálního systému patří takové postupy jako schvalování a sledování činností, odsouhlasení a následně prověření rozdílných položek. V jiném případě může účetní jednotka použít automatizované postupy k iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykazování transakce; doklady v papírové formě jako např. nákupní objednávky, faktury, doklady o vyskladnění a odpovídající účetní záznamy jsou pak nahrazeny záznamy v elektronické podobě. Kontroly v systémech IT představují kombinaci automatizovaných kontrol (např. kontroly, které jsou nedílnou součástí počítačových programů) a manuálních kontrol. Manuální kontroly mohou být navíc nezávislé na IT, mohou využívat informace generované IT nebo mohou být omezeny na monitorování efektivnosti fungování IT a automatizovaných kontrol a na řešení výjimek. Pokud se k iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykazování transakce nebo jiných finančních dat, která budou obsahem účetní závěrky, používá IT, mohou příslušné systémy a programy obsahovat kontroly týkající se odpovídajících tvrzení ohledně významných účtů nebo mohou být kritické pro účinné fungování manuálních kontrol závislých na IT. Souhrn manuálních a automatizovaných kontrol účetní jednotky se liší podle toho, v jaké míře a jak složitě informační technologie tato jednotka využívá.

⁵ Odstavec 9 Přílohy 2 definuje iniciování, zaznamenání, zpracování a vykazování tak, jak se používá v tomto standardu.

59. IT obecně přináší výhody v podobě efektivní účinné kontroly, neboť účetní jednotce umožňují následující:
- Konzistentní používání předem definovaných obchodních zásad a provádění složitých výpočtů při zpracování velkého objemu transakcí a dat;
 - Podpora toho, aby informace byly dostupné, správné a včas k dispozici;
 - Možnost doplňující analýzy informací;
 - Podpora možnosti monitorovat činnost účetní jednotky, její zásady a postupy;
 - Snížení rizika obcházení kontrol; a
 - Schopnost dosáhnout efektivního rozdělení odpovědnosti na základě implementace bezpečnostních kontrol uvnitř aplikací, databází a operačních systémů.
60. IT rovněž představují konkrétní rizika vnitřní kontroly účetní jednotky, jako např.:
- Spoléhání se na systémy nebo programy, které nesprávně zpracovávají data, zpracovávají nesprávná data nebo obojí.
 - Neoprávněný přístup k datům může vést k poškození nebo zničení dat nebo k nesprávným změnám dat, mimo jiné k zaznamenání neschválených nebo neexistujících transakcí nebo k nesprávnému zaznamenání transakcí. Riziko plyne zvláště z používání stejné databáze několika uživateli.
 - Možnost, že pracovníci IT získají širší přístupová práva, než jaká potřebují k plnění svých povinností, čímž poruší princip rozdělení odpovědnosti.
 - Neoprávněné změny dat v „master“ souborech.
 - Neoprávněné změny systémů nebo programů.
 - Neprovedení nutných změn systémů nebo programů.
 - Nevhodná manuální intervence.
 - Potenciální ztráta dat nebo znemožnění přístupu k potřebným datům.
61. Manuální aspekty systémů mohou být vhodnější, pokud je nutné použít úsudek nebo vlastní názor; to se týká například následujících případů:
- Rozsáhlé, neobvyklé nebo jednorázové transakce.
 - Případy, kdy je obtížné rozeznat nebo předpokládat chyby.
 - V případě změny podmínek, kdy je potřeba zavést kontrolu nad rámcem stávající automatizované kontroly.
 - Při monitorování účinnosti automatizovaných kontrol.
62. Manuální kontroly provádějí lidé a proto tyto kontroly představují specifické riziko vnitřní kontroly účetní jednotky. Manuální kontroly jsou méně spolehlivé než automatizované, neboť je lze snadněji obejít, ignorovat nebo zrušit, a jsou také náchylnější k jednoduchým chybám. Nelze předpokládat konzistentní uplatnění manuální kontrolní složky. Manuální systémy jsou proto méně vhodné v následujících případech:
- Velký objem transakcí nebo opakované transakce nebo situace, kdy lze

pomocí automatizovaných kontrolních parametrů odvrátit nebo odhalit chyby, které bylo možné předpokládat.

- Kontrolní činnost, kdy konkrétní způsoby provádění kontroly lze přiměřeně navrhnout a zautomatizovat.

63. Rozsah a povaha rizik vnitřní kontroly se liší v závislosti na povaze a charakteru informačního systému účetní jednotky. Při seznámení se s vnitřní kontrolou proto auditor zvažuje, zda účetní jednotka vhodným způsobem ošetřila rizika plynoucí z použití IT nebo manuálních systémů zavedením efektivních kontrol.

Omezení vnitřní kontroly

64. Vnitřní kontrola, i když je správně navržena a provozována, může poskytnout účetní jednotce pouze přiměřenou jistotu, že jsou plněny cíle v oblasti finančního výkaznictví. Pravděpodobnost dosažení cílů je ovlivněna přirozenými omezeními vnitřní kontroly, k nimž patří fakt, že lidský úsudek při rozhodování může být mylný a že může dojít k poruchám vnitřní kontroly z důvodu lidského selhání, např. v podobě jednoduchých chyb. Pokud např. pracovníci odpovědní za informační systémy účetní jednotky plně nepochopí, jakým způsobem systém vkládání objednávek zpracovává prodejní transakce, mohou chybně navrhnout změny systému, jejichž cílem je zpracovat prodej nové řady výrobků. Na druhé straně mohou být tyto změny navrženy správně, ale špatně je pochopí pracovníci, kteří návrh převádějí do programového kódu. Chyby se mohou vyskytnout též při použití informací generovaných IT. Např. mohou být navrženy automatizované kontroly, které slouží k hlášení transakcí převyšujících určitou danou částku, které by měly být ověřeny vedením, ale osoby odpovědné za provedení tohoto ověření plně nechápou účel příslušných hlášení a proto transakce neověří a nevyšetří neobvyklé položky.

65. Kromě výše uvedeného lze kontroly obejít tajnou dohodou dvou nebo více osob nebo tím, že je vedení nevhodným způsobem zruší. Vedení může např. uzavřít vedlejší dohody se zákazníky, které mění podmínky standardních prodejních smluv účetní jednotky, což může vést k nesprávnému účtování výnosů. Dokonce i editační kontroly v softwarovém programu, jejichž úkolem je identifikovat a vykázat transakce převyšující určitý úvěrový limit, lze obejít nebo vyřadit z činnosti.

66. Menší účetní jednotky mají často menší počet zaměstnanců, což omezuje možnost rozdělit odpovědnost. V klíčových oblastech však bývá možné i u velmi malých účetních jednotek použít určitý stupeň oddělení povinností nebo jinou formu jednoduchých, ale efektivních kontrol. Pravděpodobnost, že vlastník, který společnost zároveň řídí, bude kontroly přehlížet, závisí do značné míry na kontrolním prostředí a zvláště na jeho názoru na důležitost vnitřní kontroly.

Kontrolní prostředí

67. **Auditor se musí seznámit s kontrolním prostředím.** Součástí kontrolního prostředí jsou funkce správy a řízení a přístup vedení a osob pověřených řízením k vnitřní kontrole účetní jednotky a k její důležitosti, jejich povědomí o této kontrole a příslušné kroky. Kontrolní prostředí udává tón organizace a ovlivňuje kontrolní

povědomí jejich pracovníků. Je podstatou účinné vnitřní kontroly a základem disciplíny a struktury.

68. Primární odpovědnost za odvrácení nebo odhalení podvodů a chyb mají osoby pověřené řízením a vedením účetní jednotky. Při hodnocení návrhu a implementace kontrolního prostředí auditor pozná, do jaké míry se vedení pod dohledem osob pověřených řízením podařilo vytvořit a zachovat kulturu poctivosti, bezúhonnosti a morálního chování a zajistit vhodné kontroly k odvrácení a odhalování podvodů a chyb uvnitř účetní jednotky.
69. Při hodnocení návrhu kontrolního prostředí účetní jednotky zvažuje auditor následující složky a to, jakým způsobem byly začleněny do procesů účetní jednotky:
- (a) Prosazování čestného a bezúhonného chování a morálních hodnot jako nezbytných složek, které ovlivňují účinnost struktury, správy a monitorování kontrol.
 - (b) Dodržování nezbytné kvalifikace – jakým způsobem vedení posuzuje úroveň kvalifikace nezbytné pro splnění konkrétních úkolů a jak se tato úroveň promítá do požadovaných znalostí a dovedností.
 - (c) Práce osob pověřených řízením – nezávislost těchto osob na vedení, jejich zkušenosti a postavení, a to, v jakém rozsahu se zabývají činností účetní jednotky a jejím přezkoumáním, jaký druh informací dostávají a do jaké míry řeší složité otázky s vedením, a jejich vzájemná interakce s interními a externími auditory.
 - (d) Filozofie a styl činnosti vedení – přístup vedení k obchodním rizikům a jejich řízení a opatření vedení, která se týkají činnosti a pracovníků finančního výkaznictví, zpracování informací a účetnictví.
 - (e) Organizační struktura - rámec, v němž jsou plánovány, prováděny, kontrolovány a ověřovány činnosti účetní jednotky směřující k dosažení jejich cílů.
 - (f) Přidělování pravomocí a odpovědnosti - jakým způsobem je přidělována pravomoc a odpovědnost v oblasti provozní činnosti a jakým způsobem jsou nastaveny vztahy nadřízenosti a podřízenosti a hierarchie pravomocí.
 - (g) Zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů - najímání, orientace, školení, hodnocení, odborné vedení, kariérní postup, odměny a kárná opatření.
70. Při seznámení se se složkami kontrolního prostředí auditor posuzuje mimo jiné také to, zda byly implementovány. Auditor obvykle získá odpovídající důkazní informace kombinací dotazování a dalších postupů vyhodnocení rizik, např. podpůrným dotazováním na základě pozorování nebo inspekce dokladů. Například dotazováním u vedení a zaměstnanců může auditor zjistit, jakým způsobem vedení předává zaměstnancům informace o svém přístupu k obchodní činnosti a k etickému chování. Implementaci kontrol auditor posoudí např. podle toho, zda vedení vytvořilo formální pravidla chování a zda svým jednáním tato pravidla podporuje nebo mhouří oči nad jejich porušováním, popř. schvaluje výjimky.
71. Důkazní informace ohledně složek kontrolního prostředí nemusejí být k dispozici v podobě písemné dokumentace, zvláště u menších účetních jednotek, kde často funguje neformální, i když efektivní komunikace mezi vedením a ostatními pracovníky.

Například věrnost etickým hodnotám a nezbytné kvalifikaci je často zajištěna přístupem vedení k řízení činnosti účetní jednotky, nikoli na základě písemných pravidel chování. Postoj, povědomí a kroky přijaté vedením jsou zvláště důležité při návrhu kontrolního prostředí menší účetní jednotky. Navíc vlastník, který je jediným vlastníkem a zároveň společnost řídí, často plní i roli osob pověřených řízením.

72. Celková odpovědnost a povinnosti osob pověřených řízením jsou uvedeny v provozních pravidlech a dalších předpisech nebo směrnících sestavených pro tyto osoby. Jednou z rolí těchto osob, ne však jedinou, je vyvažovat tlak, který působí na vedení v oblasti finančního výkaznictví. Příčinou tlaku může být například základ, z něhož vychází odměňování vedení, vzhledem ke konfliktu mezi požadavkem na správné vykázání a výhodami získanými v případě vykázání lepších výsledků. Při seznámení se s návrhem kontrolního prostředí posuzuje auditor takové záležitosti, jako je nezávislost představenstva a jeho schopnost hodnotit činnost vedení. Auditor dále zvažuje, zda existuje výbor pro audit, který je dobře obeznámen s obchodními transakcemi účetní jednotky a hodnotí, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (zobrazuje věrně a poctivě ve všech významných souvislostech) v souladu s používanými zásadami finančního výkaznictví.
73. Povaha kontrolního prostředí účetní jednotky má dalekosáhlý dopad na vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti. Např. kontroly na úrovni vlastníka, který zároveň společnost řídí, mohou u malých podniků kompenzovat nedostatečné rozdělení odpovědnosti, aktivní a nezávislé představenstvo může u větších podniků ovlivnit filozofii a styl činnosti středního managementu. Při vyhodnocení struktury kontrolního prostředí účetní jednotky musí auditor posoudit, zda silné stránky jednotlivých složek kontrolního prostředí dohromady tvoří vhodný základ pro ostatní složky vnitřní kontroly a zda nejsou ohroženy různými nedostatky kontrolního prostředí. Např. pravidla a postupy v oblasti lidských zdrojů, jejichž cílem je najímání kvalifikovaných pracovníků pro oblast financí, účetnictví a IT, nezabrání úsilí vrcholového vedení o nadhodnocení příjmů. Změny v kontrolním prostředí mohou ovlivnit platnost informací získaných na základě předchozích auditů. Např. rozhodnutí vedení věnovat další zdroje na školení a přednášky zaměřené na činnosti v oblasti finančního výkaznictví mohou snížit riziko chyb při zpracování finančních informací. Na druhé straně, pokud vedení nevěnuje dostatečné zdroje na řešení rizik v oblasti bezpečnosti IT, může tím negativně ovlivnit vnitřní kontrolu, neboť může dojít k nevhodným změnám počítačových programů a dat nebo ke zpracování neoprávněných transakcí.
74. Existence vyhovujícího kontrolního prostředí může být pozitivním faktorem při hodnocení rizika výskytu významné nesprávnosti auditorem a, jak je uvedeno v odst. 5 standardu ISA č.330, ovlivní povahu, časový rámec a rozsah dodatečných auditorských postupů. Může především pomoci snížit riziko podvodu, ačkoliv vyhovující kontrolní prostředí nemusí ve všech případech podvodu zabránit. A naopak nedostatky kontrolního prostředí mohou ohrozit efektivnost kontrol a jsou proto negativním faktorem při hodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti auditorem, především ve vztahu k podvodu.
75. Kontrolní prostředí samo o sobě neodvrátí ani neodhalí a nenapraví významnou nesprávnost v druzích transakcí, zůstatcích účtů a zveřejněných informacích či odpovídajících tvrzeních. Auditor proto při vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti vedle kontrolního prostředí zvažuje obvykle i dopad ostatních

složek, například monitorování kontrol a provádění specifických kontrolních činností.

Proces vyhodnocení rizik účetní jednotky

76. **Auditor se musí seznámit s procesem identifikace obchodních rizik účetní jednotky, která se týkají cílů v oblasti finančního výkaznictví, s procesem rozhodování, jaké kroky podniknout k řešení těchto rizik, a s výsledky těchto kroků.** Tento proces je popisován jako „proces vyhodnocení rizik účetní jednotky“ a je základem pro rozhodnutí o způsobu řízení těchto rizik.
77. Při hodnocení návrhu a implementace procesu vyhodnocení rizik účetní jednotky určí auditor, jakým způsobem vedení identifikuje obchodní rizika, která se týkají finančního výkaznictví, odhaduje významnost těchto rizik, posuzuje pravděpodobnost jejich výskytu a rozhoduje o tom, jakým způsobem budou řízena. Pokud je proces vyhodnocení rizik účetní jednotky vhodný v rámci daných podmínek, pomůže auditorovi při identifikaci rizik významné nesprávnosti.
78. Auditor se dotazuje na obchodní rizika, která vedení identifikovalo, a posuzuje, zda mohou vést k významné nesprávnosti. Během auditu může auditor identifikovat rizika významné nesprávnosti, která vedení nezjistilo. V takovém případě auditor zváží, zda existuje takové riziko, které mělo být zjištěno při procesu vyhodnocení rizik účetní jednotky. Pokud tomu tak je, zváží, proč tento proces selhal a zda je vhodný s ohledem na dané podmínky. Pokud auditor dojde k závěru, že v procesu vyhodnocení rizik účetní jednotky existuje významný nedostatek, informuje o tom osoby pověřené řízením v souladu s požadavkem odstavce 120.
79. U menších účetních jednotek vedení nemusí mít formální proces vyhodnocení rizik, jak je uvedeno v odstavci 76. U takových účetních jednotek auditor projedná s vedením to, jakým způsobem identifikuje a řeší rizika podnikání.

Informační systém včetně odpovídajících obchodních procesů, který se týká finančního výkaznictví a předávání informací

80. Informační systém, který se týká cílů finančního výkaznictví, jehož součástí je i účetní systém, se skládá z postupů a záznamů, které slouží k iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykazání transakcí účetní jednotky (a také událostí a podmínek) a ke sledování příslušných aktiv, pasív a vlastního kapitálu.
81. **Auditor se musí seznámit s informačním systémem, který se týká finančního výkaznictví, a s příslušnými obchodními procesy; patří sem mimo jiné následující oblasti:**
 - **Druhy transakcí, které se vyskytují v činnosti účetní jednotky a jsou významné z hlediska účetní závěrky.**
 - **Postupy, které jsou součástí manuálních i počítačových systémů a slouží k iniciaci, zaznamenání a zpracování transakcí a jejich vykazání v účetní závěrce.**

- **Odpovídající účetní záznamy, manuální nebo v elektronické podobě, podpůrné informace a konkrétní účty účetní závěrky, které se týkají iniciace, zaznamenání a zpracování transakcí a jejich vykázání v účetní závěrce.**
- **Jakým způsobem informační systém zachycuje události a podmínky, mimo druhy transakcí, které jsou důležité z hlediska účetní závěrky.**
- **Proces finančního výkaznictví používaný při sestavení účetní závěrky účetní jednotky, včetně významných účetních odhadů a zveřejněných informací.**

82. Při zkoumání výše uvedených oblastí auditor posoudí postupy používané k přenosu informací ze systému, který slouží ke zpracování transakcí, do hlavní knihy nebo do systému finančního výkaznictví. Auditor se rovněž seznámí s postupy, které účetní jednotka používá k zachycení informací, které se týkají vykazování událostí a podmínek jiných než transakce, např. odpisů majetku nebo změn návratnosti pohledávek.
83. Informační systém účetní jednotky obvykle využívá standardní opakovaně prováděné deníkové zápisy k zaznamenání takových transakcí jako prodej, nákup nebo hotovostní platby v hlavní knize nebo k zaznamenání vedením pravidelně vypracovávaných účetních odhadů, např. změn odhadu nedobytných pohledávek.
84. Proces finančního výkaznictví účetní jednotky rovněž zahrnuje nestandardní deníkové zápisy používané k zaznamenání neopakovaných a neobvyklých transakcí nebo úprav. K takovým zápisům patří konsolidační úpravy a zápisy v případě slučování nebo prodeje podniků nebo jednorázové odhady, např. při znehodnocení majetku. U manuálních systémů, v nichž hlavní kniha existuje v papírové podobě, lze nestandardní deníkové zápisy identifikovat na základě inspekce hlavních knih, deníků a podpůrné dokumentace. Pokud se pro vedení hlavní knihy a sestavení účetní závěrky používají automatizované postupy, příslušné zápisy budou existovat pouze v elektronické podobě a bude je možné snadněji identifikovat za použití auditorských technik s využitím počítače.
85. Sestavení účetní závěrky účetní jednotky zahrnuje postupy, jejichž úkolem je shromáždit, zaznamenat, zpracovat, agregovat a vykázat v účetní závěrce informace, které musejí být zveřejněny s ohledem na používané zásady finančního výkaznictví.
86. Při seznámení se s účetní jednotkou auditor posuzuje rizika výskytu významné nesprávnosti spojená s nedodržením kontrol v oblasti deníkových zápisů a nestandardních deníkových zápisů. Automatizované procesy a kontroly mohou např. snížit riziko nechtěné chyby, ale nezabrání riziku, že některé osoby budou tyto automatizované procesy obcházet, např. změnou částek, které jsou automaticky přenášeny do hlavní knihy nebo do systému finančního výkaznictví. Navíc si auditor musí být vědom toho, že v případě použití IT k automatickému přenosu informací budou informační systémy obsahovat jen málo nebo žádné viditelné důkazy o uvedeném zásahu.
87. Auditor musí dále vědět, jakým způsobem řeší podnik nesprávné zpracování transakcí, např. zda existuje automatický „soubor nevyjasněných položek“ a jakým způsobem ho účetní jednotka používá, aby nevyjasněné položky byly včas vyřešeny, a jakým způsobem jsou zpracovány a zúčtovány případy obcházení nebo přehlížení kontrol.

88. Auditor musí znát informační systém účetní jednotky, který se týká finančního výkaznictví, do takové míry, která odpovídá podmínkám dané účetní jednotky. Musí mimo jiné vědět, jak vznikají transakce v rámci obchodních procesů účetní jednotky. Obchodní procesy účetní jednotky jsou činnosti, jejichž cílem je vyvinout, nakoupit, vyrobit, prodat a distribuovat výrobky a služby účetní jednotky, zajistit dodržování zákonů a nařízení a zaznamenat informace, včetně takových, které se týkají účetnictví a finančního výkaznictví.
89. **Auditor musí pochopit, jakým způsobem účetní jednotka předává informace, které se týkají úkolů, odpovědnosti a dalších významných záležitostí v oblasti finančního výkaznictví.** Předávání informací znamená vysvětlení jednotlivých úkolů a odpovědností v oblasti vnitřní kontroly, která se týká finančního výkaznictví, a může mít podobu provozních příruček nebo příruček pro finanční výkaznictví. Pracovníci musejí mimo jiné porozumět, jak jejich činnost v informačním systému pro finanční výkaznictví souvisí s činností ostatních pracovníků, a je také nutné stanovit způsob hlášení výjimek příslušným nadřízeným pracovníkům v rámci účetní jednotky. Otevřené komunikační kanály zajišťují včasné hlášení výjimek a přijetí příslušných opatření. V oblasti předávání informací o záležitostech finančního výkaznictví musí auditor znát mimo jiné způsob komunikace mezi vedením a osobami pověřenými řízením, zvláště výborem pro audit, a způsob externí komunikace, např. s regulačními orgány.

Kontrolní činnost

90. **Auditor se musí v dostatečné míře seznámit s kontrolní činností, aby byl schopen vyhodnotit rizika výskytu významné nesprávnosti na úrovni tvrzení a navrhnout dodatečné auditorské postupy s ohledem na vyhodnocená rizika.** Kontrolní činnosti představují zásady a postupy, které pomáhají zajistit plnění pokynů vedení, např. přijetí nezbytných opatření k řešení rizik, která ohrožují dosažení cílů účetní jednotky. Kontrolní činnost, ať už vychází z manuálních nebo IT systémů, má různé cíle a používá se na různých organizačních a funkčních úrovních. Mezi konkrétní kontrolní činnosti patří například činnosti, které se týkají následujících oblastí:
- Schvalování.
 - Přezkoumání výkonosti.
 - Zpracování informací.
 - Fyzické kontroly.
 - Rozdělení pravomoci a odpovědnosti.
91. Při seznámení se s kontrolními činnostmi musí auditor zvážit především to, zda a jakým způsobem konkrétní kontrolní činnost, jednotlivě nebo v kombinaci s ostatními kontrolními činnostmi, odvrátí nebo odhalí a napraví významné nesprávnosti vyskytující se v druzích transakcí, zůstatcích účtů nebo zveřejněných informacích. Pro audit jsou relevantní takové kontrolní činnosti, které auditor považuje za nutné poznat, aby mohl vyhodnotit rizika významné nesprávnosti na úrovni tvrzení a navrhnout a provést dodatečné auditorské postupy odpovídající vyhodnoceným rizikům. Audit nevyžaduje znalost všech kontrolních činností týkajících se všech významných druhů transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných informací v účetní

závěrce ani všech souvisejících tvrzení. Auditor se soustředí na identifikaci a pochopení kontrolních činností, které řeší oblasti, u nichž je podle názoru auditora větší pravděpodobnost výskytu významné nesprávnosti. Pokud mají některé činnosti shodný cíl, není nutné seznámit se se všemi kontrolními činnostmi, které se týkají daného cíle.

92. Při rozhodování o tom, zda je nutné věnovat další pozornost kontrolním činnostem, posoudí auditor to, zda ví o existenci nebo absenci kontrolních činností na základě znalosti ostatních složek vnitřní kontroly. Při posouzení toho, zda jsou kontrolní činnosti relevantní pro audit, posoudí auditor rizika, která identifikoval a která mohou vést ke vzniku významné nesprávnosti. Kontrolní činnosti jsou rovněž relevantní pro audit, pokud je auditor povinen vyhodnotit je v souladu s odstavci 113 a 115.
93. **Auditor musí porozumět, jakým způsobem účetní jednotka řeší rizika plynoucí z použití informačních technologií.** Použití IT ovlivňuje způsob implementace kontrolních činností. Auditor zvažuje, zda účetní jednotka adekvátně reagovala na rizika plynoucí z IT tak, že nastavila efektivní obecné IT kontroly a kontroly aplikací. Z hlediska auditora jsou kontroly IT systémů efektivní, pokud je zachována správnost informací a bezpečnost dat, která tyto systémy zpracovávají.
94. Obecné kontroly v oblasti IT představují pravidla a postupy, které se týkají mnoha aplikací a podporují efektivní funkci aplikačních kontrol, neboť zajišťují řádnou funkci informačních systémů. K obecným kontrolám IT, které zajišťují správnost informací a bezpečnost dat, obvykle patří kontroly v následujících oblastech:
- Provoz datového centra a sítě.
 - Nákup, změny a údržba systémového softwaru.
 - Bezpečnost v oblasti přístupu.
 - Nákup, vývoj a údržba aplikačních systémů.
- Obvykle jsou implementovány za účelem řešení rizik uvedených výše v odstavci 60.
95. Aplikační kontroly jsou manuální nebo automatizované postupy, které obvykle fungují na úrovni obchodních procesů. Aplikační kontroly mohou mít preventivní nebo zjišťovací charakter a slouží k zajištění správnosti účetních záznamů. Proto se aplikační kontroly týkají postupů používaných k iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí nebo jiných finančních dat. Tyto kontroly pomohou zajistit, že se transakce vyskytly, byly schváleny a byly úplně a správně zaznamenány a zpracovány. Mezi příklady těchto kontrol patří editační kontrola vstupních dat a kontrola správnosti nepřetržité numerické řady, po nichž následuje ruční dohledání a dořešení vykázaných výjimek nebo oprava v bodě vstupu dat.

Monitorování kontrol

96. **Auditor musí znát hlavní druhy činností používaných účetní jednotkou k monitorování vnitřní kontroly v oblasti finančního výkaznictví, mimo jiné činnosti, které se týkají kontrolní činnosti relevantní pro audit, a jakým způsobem účetní jednotka dává podnět k nápravným opatřením v oblasti kontrol.**
97. Monitorování kontrol představuje proces zaměřený na vyhodnocení účinnosti vnitřní kontroly v určitém čase. Jeho součástí je hodnocení včasného návrhu a použití kontrol a

přijetí nezbytných nápravných opatření s ohledem na změny podmínek. Vedení provádí monitorování kontrol prostřednictvím nepřetržité činnosti nebo jednotlivých hodnocení nebo jejich kombinace. Nepřetržitá monitorovací činnost je často součástí běžných opakovaných činností účetní jednotky a patří k ní pravidelná řídicí a dozorčí činnost.

98. V řadě účetních jednotek se monitorování činnosti účetní jednotky účastní interní auditoři nebo pracovníci s obdobnou funkcí. Viz ISA č. 610, „Posuzování práce interního auditu“, kde naleznete další informace na toto téma. Vedení v rámci své monitorovací činnosti může využít rovněž informace získané na základě komunikace s externími stranami, jako jsou stížnosti zákazníků nebo připomínky regulačních orgánů, které mohou naznačovat problémy nebo odhalit oblasti, které vyžadují zlepšení.
99. Pro účely monitorování může být použita celá řada informací generovaných informačním systémem účetní jednotky. Pokud se vedení domnívá, že data používaná k monitorování jsou správná, aniž by byl tento předpoklad něčím podložen, mohou informace obsahovat chyby, díky nimž může vedení dospět k nesprávným závěrům z monitorovacích činností. Auditor se seznámí se zdroji informací, které se týkají monitorovací činnosti účetní jednotky, a zjistí, na základě čeho se vedení domnívá, že informace jsou pro daný účel dostatečně spolehlivé. Pokud auditor hodlá využít informace účetní jednotky generované za účelem monitorovací činnosti, jako např. zprávy interního auditora, musí posoudit, zda jsou tyto informace dostatečně podrobné a poskytují spolehlivý základ pro potřeby auditu.

Vyhodnocení rizik významné nesprávnosti

100. **Auditor musí identifikovat a vyhodnotit rizika výskytu významné nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení u druhů transakcí, zůstatků účtů a doplňujících informací.** Za tímto účelem auditor:
 - Identifikuje rizika v průběhu procesu seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně příslušných kontrol, které se těchto rizik týkají, na základě posouzení druhů transakcí, zůstatků účtů a doplňujících informací zveřejněných v účetní závěrce;
 - Nalezne vztah mezi identifikovanými riziky a možností pochybení na úrovni tvrzení;
 - Posoudí, zda jsou rizika tak velká, že by mohla vést k významnému zkreslení účetní závěrky;
 - Posoudí, zda je pravděpodobné, že by rizika mohla vést k významnému zkreslení účetní závěrky.
101. Informace shromážděné při provádění postupů vyhodnocení rizik, včetně důkazních informací získaných na základě zhodnocení struktury kontrol a zjištění toho, zda byly implementovány, využije auditor jako důkazní informace na podporu vyhodnocení rizik. Na základě vyhodnocení rizik určí auditor povahu, časový rámec a rozsah dalších auditorských postupů, které je třeba provést.

102. Auditor zjistí, zda se identifikovaná rizika výskytu významné nesprávnosti týkají konkrétních druhů transakcí, zůstatků účtů a doplňujících informací a odpovídajících tvrzení, nebo zda se týkají hlavně účetní závěrky jako celku a mohou mít vliv na řadu různých tvrzení. Rizika na úrovni účetní závěrky mohou vyplývat zvláště z nedokonalého kontrolního prostředí.
103. Pokud jde o povahu rizik plynoucích z nedokonalého kontrolního prostředí, tato rizika se pravděpodobně neomezí na jednotlivá rizika významné nesprávnosti v konkrétních druzích transakcí, zůstatcích účtů a doplňujících informacích. Naopak, takové nedostatky jako např. nedostatečná kvalifikace vedení mohou mít rozsáhlejší dopad na účetní závěrku a auditor na ně bude nucen reagovat.
104. Při vyhodnocení rizik může dojít k tomu, že auditor identifikuje kontroly, které jsou schopny odvrátit nebo odhalit a napravit významnou nesprávnost v konkrétních tvrzeních. Obecně se auditor seznámí s kontrolami a nalezne jejich vztah k tvrzením v kontextu procesů a systémů, v němž existují. To je užitečný krok, neboť jednotlivé kontrolní činnosti často samy o sobě neřeší konkrétní riziko. K ošetření konkrétního rizika bude často potřeba několik kontrolních činností spolu s ostatními složkami vnitřní kontroly.
105. Na druhé straně některé kontrolní činnosti mohou mít zvláštní vliv na konkrétní tvrzení, které je součástí určitého druhu transakcí nebo zůstatku účtu. Např. kontrolní činnosti používané účetní jednotkou k zajištění správného průběhu roční fyzické inventury zásob, tzn. výpočtů a záznamů pracovníků provádějících inventuru, se týkají přímo ujištění ohledně existence a úplnosti účtu zásob.
106. Kontroly se mohou týkat tvrzení přímo nebo nepřímo. Čím méně je tento vztah přímý, tím bude daná kontrola méně efektivní při odvrácení nebo odhalení a opravení nesprávnosti příslušného tvrzení. Např. přezkoumání prodejní činnosti konkrétních obchodů podle regionu prováděná manažerem prodeje se obvykle pouze nepřímo dotýká úplnosti tvrzení o výnosech z prodeje. Bude tudíž méně efektivní při snížení rizika daného tvrzení než kontroly, které se daného tvrzení dotýkají přímo, jako např. srovnání výdejek a faktur.
107. Na základě znalosti vnitřní kontroly mohou u auditora vzniknout pochybnosti o tom, zda je možné provést audit účetní závěrky účetní jednotky. Auditor může mít natolik silné pochybnosti o čestnosti a bezúhonnosti vedení účetní jednotky, že dospěje k závěru, že riziko nepravdivých informací v účetní závěrce připravené vedením je takové, že audit nelze provést. Také pochybnosti ohledně stavu a spolehlivosti záznamů účetní jednotky mohou vést auditora k závěru, že je nepravděpodobné, že získá dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých založí výrok o ověření účetní závěrky bez výhrad. Za takových podmínek auditor zváží výhradu nebo odmítnutí výroku, ale v některých případech bude jedinou možností odstoupit od zakázky.

Významná rizika, která vyžadují při auditu zvláštní pozornost

108. **V rámci vyhodnocení rizik, jak je popsáno v odstavci 100, musí auditor určit, která identifikovaná rizika podle jeho soudu vyžadují při auditu zvláštní pozornost (tato rizika se nazývají „významná rizika“).** Odstavce 44 a 51 ISA č.

330 dále popisují, jaké důsledky z hlediska dalších auditorských postupů má označení určitého rizika za významné.

109. Zjištění významných rizik, která vznikají u většiny auditů, je záležitostí profesionálního úsudku auditora. Při použití tohoto úsudku auditor vyloučí dopad identifikovaných kontrol, které se týkají daného rizika, a určí, zda povaha rizika, pravděpodobný rozsah potenciální nesprávnosti, i s ohledem na to, že riziko může vést k řadě nesprávností, a pravděpodobnost výskytu rizika jsou takové, že vyžadují zvláštní pozornost při auditu. U rutinních, jednodušších transakcí, které podléhají systematickému zpracování, existuje menší pravděpodobnost vzniku významných rizik, protože mají nižší přirozené riziko. Na druhé straně významná rizika často vyplývají z obchodních rizik, která mohou vyústit ve významnou nesprávnost. Při posouzení povahy rizik auditor zvažuje řadu záležitostí, mimo jiné:
- To, zda se jedná o riziko podvodu.
 - To, zda se riziko týká nedávných důležitých ekonomických, účetních nebo jiných změn, a proto vyžaduje konkrétní pozornost.
 - Složitost transakcí.
 - To, zda riziko zahrnuje důležité transakce s propojenými osobami.
 - Stupeň subjektivity při hodnocení finančních informací, které se týkají daného rizika, zvláště takových, které vykazují značnou míru nejistoty v oblasti hodnocení.
 - To, zda se riziko týká důležitých transakcí, které vybočují z běžné činnosti účetní jednotky nebo jsou jinak neobvyklé.
110. Významná rizika se často týkají důležitých nerutinních transakcí a záležitostí, které závisí na úsudku. Nerutinní transakce jsou transakce, které jsou neobvyklé, buď vzhledem ke své velikosti nebo vzhledem ke své povaze, a proto k nim dochází zřídka. K záležitostem, které závisí na úsudku, patří účetních odhady, jejichž hodnocení vyžaduje značnou nejistotu.
111. Rizika významné nesprávnosti mohou být větší u rizik, která se týkají důležitých nerutinních transakcí plynoucích například z následujících záležitostí:
- Výraznější zásahy vedení, kdy stanovuje způsob účtování.
 - Výraznější manuální zásahy v oblasti sběru a zpracování dat.
 - Složité výpočty nebo účetní zásady.
 - Povaha nerutinních transakcí, u nichž je pro účetní jednotku obtížné implementovat efektivní kontroly rizik.
112. Rizika významné nesprávnosti mohou být větší u rizik, která se týkají důležitých záležitostí, jež závisí na úsudku a vyžadují použití účetních odhadů, a která plynou například z následujících skutečností:
- Účetní zásady v oblasti účetních odhadů nebo účtování výnosů mohou být interpretovány různým způsobem.
 - Požadovaný úsudek může být subjektivní nebo příliš složitý, nebo může vyžadovat předpoklady dopadu budoucích událostí, např. úsudek, který se týká reálné hodnoty.

113. **U významných rizik musí auditor, pokud tak ještě neučinil, zhodnotit strukturu příslušných kontrol účetní jednotky, včetně relevantních kontrolních činností, a zjistit, zda byly implementovány.** Auditor se musí seznámit s kontrolami účetní jednotky, které se týkají významných rizik, aby získal vhodné informace a mohl naplánovat efektivní auditorský přístup. Vedení by mělo znát významná rizika; avšak u rizik týkajících se důležitých nerutinních záležitostí nebo takových záležitostí, které podléhají úsudku, je často menší pravděpodobnost, že podléhají rutinním kontrolám. Proto když auditor zjišťuje, zda účetní jednotka navrhla a implementovala kontroly u těchto důležitých rizik, musí zjistit také to, zda a jakým způsobem vedení na tato rizika reaguje a zda byly za účelem jejich řešení implementovány takové kontrolní činnosti, jako např. ověření předpokladů středního managementu nebo odborníků, formální procesy odhadů nebo schvalování osobami pověřenými řízením. Pokud dojde k jednorázové události, např. účetní jednotka obdrží oznámení o důležitém soudním řízení, je nutné při posuzování reakce účetní jednotky zvážit takové záležitosti, jako zda byl případ předán příslušným odborníkům (tzn. interním nebo externím právním zástupcům), zda byl proveden odhad potenciálního dopadu a jakým způsobem se tyto události mají promítnout do účetní závěrky.
114. Pokud vedení nereaguje vhodným způsobem, tzn. neimplementuje kontroly v oblasti významných rizik, a pokud vzhledem k tomu auditor usoudí, že u vnitřní kontroly účetní jednotky se vyskytuje významný nedostatek, informuje o této záležitosti osoby pověřené řízením v souladu s odstavcem 120. Za těchto okolností auditor rovněž zváží dopad na jeho vyhodnocení rizik.

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

115. **V rámci vyhodnocení rizik, jak je popsáno v odstavci 100, musí auditor zhodnotit strukturu a implementaci kontrol účetní jednotky, včetně odpovídajících kontrolních činností, u rizik, u nichž podle úsudku auditora není možné nebo realizovatelné snížit rizika výskytu významné nesprávnosti na úrovni tvrzení na přijatelně nízkou úroveň na základě důkazních informací získaných pouze na základě testů věcné správnosti.** Dopad na další auditorské postupy identifikace těchto rizik je popsán v odstavci 25 standardu ISA č. 330.
116. Znalost informačního systému účetní jednotky, který se týká finančního výkaznictví, umožní auditorovi identifikovat rizika výskytu významné nesprávnosti, která se týkají přímo zaznamenávání rutinních druhů transakcí nebo zůstatků účtů a sestavení spolehlivé účetní závěrky; patří k nim mimo jiné rizika nepřesného nebo neúplného zpracování. Tato rizika se obvykle týkají důležitých druhů transakcí, např. výnosů, nákupů, inkasa hotovosti nebo hotovostních plateb účetní jednotky.
117. Povaha běžných rutinních každodenních obchodních transakcí často dovoluje vysoce automatizované zpracování pouze s minimálním nebo žádným manuálním zásahem. Za takových podmínek není možné provést ve vztahu k riziku pouze testy věcné správnosti. Např. pokud je velké množství informací účetní jednotky iniciováno, zaznamenáno, zpracováno nebo vykázáno elektronicky, např. v integrovaném systému, může

auditor dojít k závěru, že není možné navrhnout účinné testy věcné správnosti, které by samy o sobě poskytovaly dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že příslušné druhy transakcí nebo zůstatky účtů nejsou významně zkresleny. V takových případech mohou být důkazní informace k dispozici pouze v elektronické podobě a jejich dostatečnost a vhodnost obvykle závisí pouze na efektivitě kontrol, které se týkají jejich správnosti a úplnosti. Navíc pokud jsou informace iniciovány, zaznamenány, zpracovány nebo vykázány pouze v elektronické podobě a vhodné kontroly účinně nefungují, existuje větší pravděpodobnost, že dojde k nesprávné iniciaci nebo změně informací, které nebudou odhaleny.

118. K případům, kdy auditor považuje za nemožné navrhnout efektivní účinné testy věcné správnosti, které by samy o sobě poskytovaly dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že určitá tvrzení nejsou významně zkreslena, patří následující příklady:

- Účetní jednotka, která při provozování své činnosti používá IT k iniciaci objednávek na nákup a dodávku zboží na základě předem určených pravidel toho, co a v jakém množství objednat, a k zaplacení příslušných závazků na základě systémem generovaných rozhodnutí iniciovaných potvrzením přijetí zboží a platebních podmínek. Kromě IT systému nejsou vystaveny žádné jiné doklady o zadání objednávky nebo příjmu zboží.
- Účetní jednotka, která poskytuje služby zákazníkům prostřednictvím elektronických médií (např. poskytovatel internetových služeb nebo telekomunikační společnost) a využívá IT k evidenci služeb poskytovaných zákazníkům, k iniciaci a zpracování faktur za poskytnuté služby a k automatickému zaznamenání těchto částek do elektronického účetnictví, které je součástí systému používaného k sestavení účetní závěrky účetní jednotky.

Revize vyhodnocení rizik

119. Auditem provedené vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti na úrovni tvrzení vychází z dostupných důkazních informací a může se v průběhu auditu měnit se získáním dalších důkazních informací. Vyhodnocení rizik může například vycházet z předpokladu, že kontroly fungují účinně a jsou schopny odvrátit nebo odhalit a opravit významnou nesprávnost na úrovni tvrzení. Při provedení testů spolehlivosti, jejichž cílem je získat důkazní informace o efektivní funkci příslušných kontrol, může auditor získat důkazní informace o tom, že kontroly v konkrétním okamžiku během auditu nefungují účinně. Obdobně při provedení testů věcné správnosti může auditor odhalit nesprávnosti, které se týkají vyšších částek nebo se objevují častěji, než by bylo v souladu s vyhodnocením rizik. V případě, že auditor na základě provedení dalších auditorských postupů získá důkazní informace, které jsou v rozporu s důkazními informacemi, z nichž původně vycházel při svém hodnocení, přehodnotí auditor své hodnocení a upraví příslušným způsobem další plánované auditorské postupy. Viz odstavce 66 a 70 standardu ISA č. 330, kde jsou obsaženy bližší informace.

Předávání informací vedoucím pracovníkům a osobám pověřeným řízením

- 120. Auditor co nejdříve informuje osoby pověřené řízením nebo vedením, podle příslušné úrovně odpovědnosti, o zjištěných významných nedostatcích struktury nebo implementace vnitřní kontroly.**
121. Pokud auditor identifikuje rizika významné nesprávnosti, u nichž buď nebyla zavedena kontrola nebo u nichž kontrola není adekvátní, nebo pokud podle názoru auditora existuje významný nedostatek v procesu hodnocení rizik účetní jednotky, zahrne auditor tyto nedostatky vnitřní kontroly do své zprávy o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení. Viz ISA č. 260 - „Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřených řízením účetní jednotky“.

Dokumentace

122. Auditor je povinen zdokumentovat následující skutečnosti:

- (a) Jednání auditorského týmu o náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k významné nesprávnosti z důvodu chyby nebo podvodu a důležitá rozhodnutí, k nimž tým dospěl;**
 - (b) Klíčové prvky znalosti jednotlivých aspektů účetní jednotky a jejího prostředí v souladu s odstavcem 20, včetně všech složek vnitřní kontroly v souladu s odstavcem 43, použité k vyhodnocení rizik významného zkreslení účetní závěrky, zdroje informací, na základě kterých auditor znalost získal, a postupy hodnocení rizik;**
 - (c) Identifikovaná a vyhodnocená rizika výskytu významné nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a tvrzení, v souladu s požadavky odstavce 100; a**
 - (d) Identifikovaná rizika a odpovídající kontroly vyhodnocené na základě požadavků odstavce 113 a 115.**
123. Způsob dokumentace těchto záležitostí určí auditor za použití profesionálního úsudku. Především výsledky vyhodnocení rizik lze zdokumentovat zvlášť nebo v rámci dokumentace ostatních postupů (viz odstavec 73 ISA č. 330, kde jsou uvedeny bližší informace). Mezi obvyklé techniky používané samostatně nebo v kombinaci s jinými patří popisy, dotazníky, kontrolní seznamy a vývojové diagramy. Tyto techniky jsou rovněž užitečné při dokumentaci vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jako celku i na úrovni jednotlivých tvrzení. Formu a rozsah této dokumentace ovlivňuje povaha, velikost a složitost dané účetní jednotky a její interní kontroly, informace, které dá účetní jednotka k dispozici, konkrétní metoda auditu a technika používaná během auditu. Např. součástí dokumentace znalostí složitého informačního systému, v němž jsou elektronicky iniciovány, zaznamenány, zpracovány a vykázány velké objemy transakcí, mohou být dotazníky nebo rozhodovací tabulky. U informačního systému, který využívá IT jen v omezené míře nebo je vůbec nepoužívá nebo v němž je zpracováno jen málo transakcí (např. dlouhodobé úvěry), může stačit dokumentace ve formě popisu. Čím je účetní jednotka složitější a auditorské postupy

širší, tím je obvykle dokumentace auditora rozsáhlejší. ISA č. 230, „Dokumentace“, obsahuje další vodítka ohledně dokumentace v kontextu auditu účetní závěrky.

Datum účinnosti

124. Tento mezinárodní auditorský standard platí pro audity účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosincem 2004 nebo po tomto datu.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

- 1. Při auditu účetních jednotek ve veřejném sektoru musí auditor zvážit příslušný legislativní rámec a případná další relevantní nařízení, předpisy nebo pokyny ministerstev, které mají vliv na rozsah a cíle auditu, a další specifické požadavky. Při seznámení se s regulatorním rámcem v souladu s odstavcem 22 tohoto standardu auditor vezme v úvahu zákony a pravomoci, jimiž se řídí činnost dané účetní jednotky. Obdobně, pokud jde o odstavec 30 tohoto standardu, musí auditor vědět, že „cíle vedení“ účetních jednotek ve veřejném sektoru mohou být ovlivněny veřejným zájmem a jejich součástí mohou být cíle, které vyplývají ze zákonů, předpisů, vládních nařízení a pokynů ministerstev.*
- 2. Odstavce 47-53 tohoto standardu pojednávají o kontrolách, které jsou relevantní pro audit. Auditor ve veřejném sektoru má často v oblasti vnitřní kontroly další povinnosti, např. podat zprávu o dodržování určitých provozních pravidel. Auditor ve veřejném sektoru může mít rovněž povinnost oznámit záležitosti, týkající se dodržování příslušné legislativy. Ověření vnitřní kontroly může pak být širší a podrobnější.*
- 3. Odstavce 120 a 121 tohoto standardu se týkají předávání informací o nedostatcích. Auditor ve veřejném sektoru může mít širší povinnosti v oblasti předávání informací nebo hlášení. Např. nedostatky vnitřní kontroly je nutné ohlásit vládnímu nebo jinému řídicímu orgánu.*

Znalost účetní jednotky a jejího prostředí

Tato příloha obsahuje doplňující informace k záležitostem, které auditor zvažuje při seznamování se s odvětvím, s regulatorními a jinými externími faktory, které ovlivňují účetní jednotku, včetně používaných zásad finančního výkaznictví; s povahou účetní jednotky; s cíli a strategiemi a odpovídajícími obchodními riziky; a s hodnocením a ověřením finančních výsledků účetní jednotky. Uvedené příklady se týkají širokého spektra záležitostí, které platí pro mnoho zakázek; všechny záležitosti však neplatí pro každou zakázku a seznam příkladů není samozřejmě úplný. Doplňující informace ohledně vnitřní kontroly jsou obsaženy v Příloze č. 2.

Odvětví, regulace a jiné externí faktory, včetně používaných zásad finančního výkaznictví

K záležitostem, které auditor posuzuje, patří například:

- Podmínky daného odvětví
 - Trh a konkurence, včetně poptávky, kapacity a cenové konkurence
 - Cykly a sezónní činnost
 - Technologie výroby týkající se výrobků účetní jednotky
 - Dodávka a ceny energie
- Regulatorní prostředí
 - Účetní zásady a specifické postupy, které se týkají daného odvětví
 - Regulatorní rámec u regulovaného odvětví
 - Zákony a nařízení, které mají významný dopad na činnost účetní jednotky
 - o Regulatorní požadavky
 - o Přímý dohled
 - Daně (právnických osob a jiné)
 - Vládní politika, která momentálně ovlivňuje provozování činnosti účetní jednotky
 - o Monetární, včetně kontrol v devizové oblasti
 - o Fiskální
 - o Finanční pobídky (např. programy vládních dotací)
 - o Tarify, omezení obchodu
 - Požadavky v oblasti ochrany životního prostředí, které mají vliv na dané odvětví a činnost účetní jednotky
- Ostatní externí faktory, které momentálně ovlivňují činnost účetní jednotky
 - Obecná úroveň ekonomické aktivity (např. recese, růst)
 - Úrokové sazby a dostupnost financování
 - Inflace, měnové zhodnocení

Charakteristika účetní jednotky

K záležitostem, které auditor posuzuje, patří například:

Činnost účetní jednotky

- Povaha zdrojů výnosů (např. výroba, velkoobchodní prodej, bankovníctví, pojišťovnictví a ostatní finanční služby, import/export, energie a služby domácnostem, doprava a technologické výrobky a služby)
- Výrobky nebo služby a trhy (např. hlavní zákazníci a smlouvy, platební podmínky, zisková marže, tržní podíl, konkurence, export, cenová politika, reputace výrobků, záruky, kniha objednávek, trendy, strategie a cíle v oblasti marketingu, výrobní procesy)
- Provozování činnosti (např. fáze a metody výroby, obchodní segmenty, dodávka výrobků a služeb, podrobné informace o omezení nebo rozšíření činnosti)
- Spojenectví, společné podniky a outsourcing
- Účast v elektronickém obchodování, včetně prodeje a marketingu prostřednictvím Internetu
- Geografické rozšíření a segmentace odvětví
- Umístění výrobních závodů, skladů a kanceláří
- Klíčoví zákazníci
- Důležití dodavatelé zboží a služeb (např. dlouhodobé smlouvy, stálost dodávek, platební podmínky, import, metody dodávek, např. dodávky typu „just-in-time“)
- Pracovní poměr (např. podle místa, nabídky, úrovně mezd, odborových smluv, penzijních a jiných výhod po ukončení pracovního poměru, akciových opcí a motivačních odměn a vládní regulace v oblasti politiky zaměstnanosti)
- Činnost a výdaje v oblasti výzkumu a vývoje
- Transakce se spřízněnými subjekty

Investice

- Akvizice, fúze nebo prodeje podniku (plánované nebo uskutečněné v nedávné době)
- Finanční investice a prodej cenných papírů a úvěrů
- Investiční výdaje, včetně nákupu dlouhodobého hmotného majetku, tzn. budov, zařízení a technologie, a všechny nedávné nebo plánované změny
- Účasti v nekonsolidovaných subjektech, včetně těch ve veřejných obchodních a komanditních společnostech, společných podnicích a účelových subjektech.

Financování

- Struktura skupiny – nejdůležitější dceřiné a přidružené společnosti, konsolidované i nekonsolidované struktury

- Struktura úvěrů, včetně kovenantů, omezení, záruk a ujednání o podrozvahovém financování
- Pronájem dlouhodobého hmotného majetku využívaného v podnikání
- Skutečný vlastník (místní, zahraniční, obchodní reputace a zkušenosti)
- Propojené osoby
- Použití finančních derivátů

Finanční výkaznictví

- Účetní zásady a specifické postupy, které se týkají daného odvětví
- Postupy uznávání výnosů
- Účtování reálné hodnoty
- Zásoby (např. umístění, množství)
- Majetek, závazky a transakce v cizí měně
- Významné kategorie specifické pro dané odvětví (např. úvěry a investice u bank, pohledávky a zásoby u výrobních podniků, výzkum a vývoj u farmaceutických podniků)
- Účtování o neobvyklých nebo složitých transakcích včetně takových, které se týkají kontroverzních nebo nových oblastí (např. účtování o odměňování na základě akcií)
- Prezentace účetní závěrky a zveřejněné informace

Cíle a strategie a odpovídající obchodní rizika

K záležitostem, které auditor posuzuje, patří například:

- Existence cílů (*tzn.* jakým způsobem účetní jednotka reaguje na vlivy odvětví, regulatorní a jiné externí vlivy), které se týkají mimo jiné následujících oblastí:
 - Vývoj příslušného odvětví (potenciální související obchodní riziko může být např. v tom, že účetní jednotka nebude mít k dispozici pracovníky nebo schopnosti pro to, aby se vyrovnala se změnami daného odvětví)
 - Nové výrobky a služby (potenciální související obchodní riziko může být např. větší odpovědnost za výrobky)
 - Rozvoj podniku (potenciální související obchodní riziko může být např. v tom, že poptávka nebyla přesně odhadnuta)
 - Nové požadavky účetnictví (potenciální související obchodní riziko může být např. v neúplné nebo nesprávné implementaci nebo zvýšení nákladů)
 - Regulatorní požadavky (potenciální související obchodní riziko může být např. zvýšené právní riziko)
 - Současné a případné budoucí požadavky na financování (potenciální související obchodní riziko může být např. ztráta financování z důvodu neschopnosti účetní jednotky splnit podmínky)
 - Použití IT (potenciální související obchodní riziko může být např. v tom, že systémy a procesy nejsou kompatibilní)

- Dopad implementace určité strategie, především takový, který povede k novým požadavkům v oblasti účetnictví (potenciální související obchodní riziko může být např. neúplná nebo nesprávná implementace)

Hodnocení a ověření finančních výsledků účetní jednotky

K záležitostem, které auditor posuzuje, patří například:

- Klíčové poměrové ukazatele a provozní statistiky
- Klíčové výkonnostní ukazatele
- Systém hodnocení práce zaměstnanců a motivační plány odměňování
- Trendy
- Použití předpovědí, rozpočtů a analýzy variant
- Zprávy analytiků a úvěrové hodnocení
- Analýza konkurence
- Srovnání finančních výsledků za různá období (růst výnosů, ziskovost, zadluženost)

Složky vnitřní kontroly

1. Jak je uvedeno v odstavci 43 a blíže popsáno v odstavcích 67-99, vnitřní kontrola se skládá z následujících složek:
 - (a) Kontrolní prostředí;
 - (b) Proces hodnocení rizik účetní jednotky;
 - (c) Informační systém, spolu s odpovídajícími obchodními procesy, které se týkají finančního výkaznictví, a komunikace;
 - (d) Kontrolní činnost;
 - (e) Monitorování kontrol.

Tato příloha obsahuje bližší vysvětlení uvedených složek a jejich vztahu k auditu účetní závěrky.

Kontrolní prostředí

2. Kontrolní prostředí zahrnuje přístup vedení a osob pověřených řízením k vnitřní kontrole účetní jednotky a její důležitosti, jejich povědomí o této kontrole a příslušné kroky. Součástí kontrolního prostředí jsou dále funkce správy a řízení. Kontrolní prostředí udává tón organizace a ovlivňuje kontrolní povědomí jejích pracovníků. Je podstatou efektivní vnitřní kontroly a základem disciplíny a struktury.
3. Kontrolní prostředí tvoří následující složky:
 - (a) *Předávání informací o požadavcích v oblasti morálních hodnot, poctivosti a bezúhonnosti a prosazování těchto požadavků.* Účinnost kontrol nemůže stát výše než poctivost a morální hodnoty osob, které tyto kontroly vytvářejí, spravují a monitorují. Čestnost a bezúhonnost a morální hodnoty jsou nezbytnou složkou kontrolního prostředí a mají vliv na účinnost struktury, správy a monitorování ostatních složek vnitřní kontroly. Čestnost a morálka jsou výsledkem toho, jaké standardy v oblasti morálky a chování účetní jednotka nastaví, jakým způsobem o nich informuje a jak zajišťuje jejich dodržování v praxi. Do této oblasti patří kroky vedení směřující k odstranění nebo snížení motivačních faktorů a lákadel, které mohou vést pracovníky k tomu, že se propoující k nečestnému, nezákonnému nebo nemorálnímu chování. Rovněž sem patří informování pracovníků účetní jednotky o nutnosti dodržovat určité morální hodnoty a zásady chování prostřednictvím písemných předpisů a směrnic i vlastního příkladného chování.
 - (b) *Snaha zajistit potřebnou způsobilost.* Způsobilost představuje znalosti a dovednosti nutné ke splnění úkolů, které má určitá osoba ve svém popisu práce. Snaha zajistit potřebnou způsobilost znamená, že vedení posoudí úroveň způsobilosti nutnou pro určitou funkci a to, jakým způsobem se tato úroveň promítá do požadovaných znalostí a dovedností.

- (c) *Účast osob pověřených řízením.* Osoby pověřené řízením mají důležitý vliv na kontrolní povědomí účetní jednotky. Ke znakům těchto osob patří nezávislost na vedení, jejich zkušenosti a postavení, intenzita jejich působení a rozsah prověřování činnosti účetní jednotky, vhodnost jejich kroků, informace, které dostávají, to, do jaké míry projednávají a řeší obtížné otázky s vedením, a také interakce s interními a externími auditory.

Důležitost odpovědnosti osob pověřených řízením je zakotvena v provozních pravidlech a dalších směrnících a instrukcích sestavených pro potřeby těchto osob. K dalším jejich povinnostem patří dohled nad návrhem a efektivním fungováním procesu podávání hlášení a ověřování efektivity vnitřní kontroly účetní jednotky.

- (d) *Filozofie a styl činnosti vedení.* Filozofie a styl práce vedení se vyznačují celou řadou vlastností, k nimž patří mimo jiné: to, zda vedení podstupuje a monitoruje obchodní rizika, jeho přístup k finančnímu výkaznictví a kroky podniknuté v této oblasti (výběr konzervativních nebo agresivních účetních zásad z nabízených alternativ, pečlivost a konservatismus při stanovení účetních odhadů) a přístup ke zpracování informací, k účetnictví a k pracovníkům příslušných oddělení.
- (e) *Organizační struktura.* Organizační struktura účetní jednotky tvoří rámec, v němž dochází k plánování, plnění, kontrole a ověření činností směřujících k dosažení cílů, které se týkají účetní jednotky jako celku. Při vytvoření vhodné organizační struktury je nutné posoudit klíčové oblasti pravomocí a odpovědnosti a vhodné vztahy nadřízenosti a podřízenosti. Účetní jednotka vytváří takovou organizační strukturu, která vyhovuje jejím potřebám. Vhodnost takové struktury závisí částečně na velikosti a povaze činnosti příslušné účetní jednotky.
- (f) *Stanovení pravomocí a odpovědnosti.* Do této oblasti patří způsob, jakým jsou stanoveny pravomoci a odpovědnost v oblasti provozní činnosti, vytvářeny vztahy podřízenosti a nadřízenosti a stanovena hierarchie pověřování úkoly. Patří sem také zásady vhodné obchodní praxe, znalosti a zkušenosti klíčových pracovníků a dostupné zdroje, které napomáhají plnění povinností. Dále sem patří zásady a způsoby komunikace, jejichž úkolem je seznámit všechny pracovníky s cíli účetní jednotky a s tím, jak jejich jednotlivé funkce vzájemně souvisí a přispívají k plnění těchto cílů, a také s tím, za co a jakou nesou odpovědnost.
- (g) *Zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů.* Zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů se týkají najímání pracovníků, jejich orientace, školení, hodnocení, činnosti poradců, kariérního postupu, odměňování a nápravných opatření. Například standardy najímání nejkvalifikovanějších osob – s důrazem na vzdělání, předchozí pracovní zkušenosti, úspěchy dosažené v minulosti a důkazy o čestném a bezúhonném chování – demonstrují snahu účetní jednotky získat kompetentní a spolehlivé pracovníky. Školení, jejichž cílem je seznámit pracovníky s budoucími úkoly a odpovědnostmi prostřednictvím kurzů a seminářů, ilustrují očekávanou úroveň výkonu a chování. Systém kariérního postupu na základě pravidelného hodnocení výkonu demonstruje snahu účetní jednotky o to, aby schopní a kvalifikovaní pracovníci byli povýšeni a získali větší odpovědnost.

Situace u malých účetních jednotek

4. Malé účetní jednotky mohou implementovat jednotlivé složky kontrolního prostředí odlišně od velkých firem. Malé účetní jednotky např. nemusí mít písemná pravidla chování; namísto toho vytvářejí kulturu, která klade důraz na čestné jednání a morálku, na základě ústní komunikace a osobního příkladu vedení. Obdobně, u malých účetních jednotek nemusí být mezi osobami pověřenými řízením nezávislý nebo externí člen.

Proces hodnocení rizik účetní jednotky

5. Proces hodnocení rizik účetní jednotky je proces, jehož cílem je identifikovat obchodní rizika a reagovat na tato rizika, a zahrnuje též výsledky uvedených kroků. Z hlediska finančního výkaznictví zahrnuje proces hodnocení rizik účetní jednotky způsob, jakým vedení identifikuje rizika týkající se sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz (nebo zobrazuje věrně ve všech významných souvislostech) v souladu s používaným rámcem finančního výkaznictví účetní jednotky, odhadne jejich důležitost, zhodnotí pravděpodobnost jejich výskytu a rozhodne se, jaké kroky podnikne k jejich řízení. Hodnocení rizik účetní jednotky se může zabývat například tím, jak účetní jednotka posuzuje možnost výskytu nezaznamenaných transakcí nebo jak identifikuje a analyzuje důležité odhady uvedené v účetní závěrce. Spolehlivosti finančního výkaznictví se týkají mimo jiné rizika, která souvisí s konkrétními událostmi nebo transakcemi.
6. K rizikům, která se týkají finančního výkaznictví, patří výskyt externích a interních událostí a okolností, které mohou nepříznivě ovlivnit schopnost účetní jednotky iniciovat, zaznamenat, zpracovat a vykázat finanční data, která budou konzistentní s tvrzeními vedení v účetní závěrce. Po identifikaci rizik vedení zvažuje jejich důležitost, pravděpodobnost jejich výskytu a to, jakým způsobem je nutné je řídit. Vedení může vytvořit plány a programy nebo přijmout kroky k řešení konkrétních rizik nebo se může rozhodnout akceptovat určité riziko s ohledem na náklady nebo jiné faktory. Rizika mohou vznikat nebo se měnit například vlivem následujících podmínek:
 - *Změny provozního prostředí.* Změny regulačního nebo provozního prostředí mohou vést ke změnám konkurenčních tlaků a ke vzniku značně odlišných rizik.
 - *Noví pracovníci.* Noví pracovníci mohou jinak chápat vnitřní kontrolu nebo se mohou zaměřit na jiné aspekty vnitřní kontroly.
 - *Nové nebo modernizované informační systémy.* Rychlé a významné změny informačních systémů mohou vést ke změně rizika, které se týká vnitřní kontroly.
 - *Rychlý růst.* Rychlý a významný rozvoj činnosti může omezit kontroly a zvýšit riziko selhání kontrol.
 - *Nová technologie.* Nové technologie začleněné do výrobního procesu nebo informačních systémů mohou vést ke změně rizika spojeného s vnitřní kontrolou.
 - *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 vnitřní kontrolou.

- *Restrukturalizace podniku.* Restrukturalizace může být provázena snížením počtu pracovníků a změnami v oblasti dozoru nebo rozdělení povinností, které mohou změnit riziko spojené s vnitřní kontrolou.
- *Rozšíření zahraničních aktivit.* Rozšíření nebo akvizice zahraničních provozů s sebou nese nová a často neobvyklá rizika, která mohou ovlivnit vnitřní kontrolu, např. dodatečná nebo změněná rizika plynoucí z transakcí v zahraniční měně.
- *Nové účetní předpisy.* Změna účetních zásad nebo přijetí nových účetních zásad může ovlivnit rizika v oblasti sestavení účetní závěrky.

Situace u malých účetních jednotek

7. Základní koncepty procesu hodnocení rizik účetní jednotky se týkají každé účetní jednotky, bez ohledu na její velikost, ale u malých účetních jednotek bude tento proces pravděpodobně méně formální a méně strukturovaný než u větších účetních jednotek. Všechny účetní jednotky by měly mít stanoveny cíle finančního výkaznictví, ale u malých účetních jednotek mohou být tyto cíle vyjádřeny spíše implicitně než explicitně. Vedení může znát rizika, která se těchto cílů týkají, bez použití formálního procesu, pouze díky přímému personálnímu kontaktu se zaměstnanci a externími stranami.

Informační systém spolu s odpovídajícími obchodními procesy, které se týkají finančního výkaznictví, a komunikace

8. Informační systém se skládá z infrastruktury (fyzických a hardwarových komponentů), softwaru, lidí, postupů a dat. U systémů, které jsou výhradně nebo převážně manuální, infrastruktura a software chybí nebo jsou méně důležité. Řada informačních systémů využívá ve značné míře informační technologie (IT).
9. Informační systém, který se týká cílů finančního výkaznictví a jehož součástí je i systém finančního výkaznictví, se skládá z postupů a záznamů, jejichž úkolem je iniciovat, zaznamenat, zpracovat a vykazat transakce účetní jednotky (stejně jako události a podmínky) a odpovědnost za příslušná aktiva, závazky a vlastní kapitál. Transakce mohou být iniciovány manuálně nebo automaticky na základě naprogramovaných postupů. Při zaznamenání dochází k identifikaci a zachycení informací, které se týkají transakcí a událostí. Zpracování zahrnuje takové funkce jako je editace a ověřování, výpočty, měření, ocenění, sumarizace a odsouhlasení, na základě automatizovaných nebo manuálních postupů. Výkaznictví se vztahuje k sestavení finančních zpráv a dalších informací, v elektronické nebo tištěné podobě, které účetní jednotka používá při hodnocení a ověření finančních výsledků účetní jednotky a při plnění dalších funkcí. Kvalita informací generovaných systémem ovlivňuje schopnost vedení činit vhodná rozhodnutí při řízení a kontrole činnosti účetní jednotky a sestavit spolehlivé finanční zprávy.
10. S ohledem na výše uvedené jsou součástí informačního systému metody a záznamy, jejichž cílem je:
 - Identifikovat a zaznamenat všechny platné transakce.

- Popsat včas a dostatečně podrobně transakce, aby byla možná jejich řádná klasifikace pro potřeby finančního výkaznictví.
 - Změřit hodnotu transakcí způsobem, který umožní jejich vykázání v účetní závěrce ve správné peněžní hodnotě.
 - Určit časové období, v němž se transakce odehrála, což umožní zaznamenat transakci ve správném účetním období.
 - Presentovat správně transakci a odpovídající zveřejněné informace v účetní závěrce.
11. Komunikace představuje předání informací o jednotlivých rolích a odpovědnostech, které se týkají vnitřní kontroly v oblasti finančního výkaznictví. Do této oblasti patří to, do jaké míry pracovníci chápou, jak jejich činnost v informačním systému používaném pro potřeby finančního výkaznictví souvisí s prací ostatních kolegů, a způsob hlášení výjimek příslušným nadřízeným v rámci účetní jednotky. Otevřené komunikační kanály pomáhají zajistit včasné hlášení a řešení výjimek.
12. Komunikace může mít podobu písemných směrnic, příruček pro účetnictví a finanční výkaznictví nebo memorand. Informace mohou být předávány elektronicky, ústně nebo jednáním vedení.

Situace u malých účetních jednotek

14. Informační systémy a odpovídající obchodní procesy, které se týkají finančního výkaznictví, v malých účetních jednotkách budou pravděpodobně méně formální než u velkých podniků, ale jejich role je stejně důležitá. Malé účetní jednotky, jejichž vedení se aktivně účastní činnosti jednotky, obvykle nepotřebují rozsáhlé popisy účetních zásad, složité účetní záznamy nebo písemné směrnice. U malých účetních jednotek bude komunikace méně formální a snadnější než u velkých účetních jednotek díky jejich malé velikosti, nižšímu počtu různých úrovní a větší viditelnosti a dosažitelnosti vedení.

Kontrolní činnost

14. Kontrolní činnost znamená zásady a postupy, které pomáhají zajistit plnění pokynů vedení, např. podniknutí nutných kroků za účelem řešení rizik, která mohou ohrozit dosažení cílů účetní jednotky. Kontrolní činnost, ať už v rámci IT nebo manuálních systémů, má různé cíle a uplatňuje se na různých organizačních a funkčních stupních.
15. Obecně lze kontrolní činnost, která může být relevantní pro audit, rozdělit na zásady a postupy týkající se následujících oblastí:
- *Přezkoumání výsledků.* Tato kontrolní činnost zahrnuje prověrky a analýzy skutečných výsledků v porovnání s rozpočtem, plánem nebo výkonem za minulé období, zjištění vzájemného vztahu mezi různými soubory dat – provozními a finančními, spolu s analýzou tohoto vztahu a investigativními a nápravnými kroky, srovnání interních dat s externími zdroji informací a prověrku určité funkce nebo výsledků určité činnosti; příkladem může být prověrka zpráv o zákaznických půjčkách podle poboček, regionů nebo typu půjčky z hlediska schvalování a splácení půjček, prováděná vedoucím oddělení banky.

- *Zpracování informací.* Cílem celé řady kontrol je prověření správnosti a úplnosti transakcí a jejich schvalování. Kontrolní činnosti v oblasti informačních systémů tvoří dvě široké skupiny, tj. aplikační kontroly a obecné kontroly. Aplikační kontroly platí pro zpracování v jednotlivých aplikacích. Tyto kontroly pomáhají zaručit, že transakce, které se vyskytly, byly schváleny a byly úplně a správně zaznamenány a zpracovány. K příkladům takových kontrol patří kontrola aritmetické přesnosti záznamů, vedení a posuzování účtů a předvah, automatizované kontroly jako např. editační kontrola vstupních dat a dodržení nepřetržité číselné řady a manuální dořešení vykázaných výjimek. Obecné počítačové kontroly představují zásady a postupy, které se týkají mnoha aplikací a podporují efektivní funkci aplikačních kontrol díky tomu, že pomáhají zajistit nepřetržitý a bezchybný provoz informačních systémů. Obecné počítačové kontroly obvykle zahrnují kontroly činnosti datového centra a sítě, nákup, změny a údržbu systémového softwaru, bezpečnost přístupu a akvizici, vývoj a údržbu aplikačních systémů. Tyto kontroly platí pro prostředí mainframe, miniframe a koncových uživatelů. K příkladům obecných počítačových kontrol patří kontroly programových změn, kontroly omezující přístup k programům nebo datům, kontroly v oblasti implementace nových vydání balíků softwarových aplikací a kontroly v oblasti systémového softwaru, které omezují přístup k obslužným programům systému nebo monitorují jejich použití, kde by mohlo dojít ke změně finančních dat nebo záznamů, kterou by později nebylo možné vystopovat.
 - *Fyzické kontroly.* Tato činnost se zabývá fyzickým zabezpečením majetku a patří k ní vhodná ochranná opatření, jako např. zabezpečení přístupu k majetku a k záznamům, schvalování přístupu do počítačových programů a datových souborů a pravidelná inventarizace a porovnání s kontrolními záznamy (např. porovnání výsledků inventarizace peněžních prostředků, cenných papírů a zásob s účetními záznamy). To, v jakém rozsahu jsou fyzické kontroly, jejichž cílem je zabránit krádeži aktiv, relevantní pro spolehlivost účetní závěrky a tedy i auditu, závisí na podmínkách, např. v případě, kdy jsou aktiva vysoce náchylná ke zcizení. Tyto kontroly by obvykle nebyly relevantní, kdyby byla díky pravidelné fyzické inspekci jakákoliv ztráta zásob odhalena a zaznamenána v účetní závěrce. Pokud však pro účely finančního výkaznictví vedení spoléhá pouze na stálé záznamy o zásobách, budou kontroly fyzické bezpečnosti pro audit relevantní.
 - *Rozdělení povinností.* Rozdělení odpovědnosti za schvalování transakcí, zaznamenání transakcí a správu majetku mezi různé osoby má přispět k tomu, aby v průběhu plnění běžných auditorských povinností nikdo neměl možnost dopustit se chyb nebo podvodu nebo je zatajovat. Příkladem je třeba oddělení vykazování, ověřování a schvalování odsouhlasených položek nebo schvalování a ověřování dokladů.
16. Určitá kontrolní činnost může záviset na zásadách stanovených na vyšší úrovni vedením nebo osobami pověřenými řízením. Například kontroly v oblasti schvalování mohou být delegovány na základě platných směrnic, např. investičních kritérií vytvořených osobami pověřenými řízením, nebo nerutinní transakce, např. významné akvizice nebo snížení počtu investic odprodejem, mohou vyžadovat konkrétní souhlas na vyšší úrovni, v některých případech např. souhlas akcionářů.

Situace u malých účetních jednotek

16. Koncepce kontrolní činnosti malých účetních jednotek bude pravděpodobně podobná tomu, co platí u větších účetních jednotek, bude se však lišit formálností. Vedle toho mohou menší účetní jednotky zastávat názor, že určitý typ kontrolní činnosti není pro ně relevantní s ohledem na kontrolu prováděnou vedením. Pokud si například vedení ponechá odpovědnost za schvalování prodejů na úvěr, významných nákupů nebo změny úvěrových limitů, představuje tento přístup účinnou kontrolu, která omezí nebo zcela odstraní potřebu podrobnější kontrolní činnosti v této oblasti. U malých účetních jednotek je však často obtížné vhodně rozdělit odpovědnost. I společnosti, které mají jen několik zaměstnanců, však mohou být schopny oddělit povinnosti tak, aby dosáhly přiměřeného rozdělení odpovědnosti nebo, pokud to není možné, dosáhnou cíle této kontroly prostřednictvím dohledu vedení nad jednotlivými činnostmi.

Monitorování kontrol

18. Jednou z důležitých odpovědností vedení je vytvořit a udržet nepřetržitou vnitřní kontrolu. V rámci monitorování kontrol vedení posoudí, zda fungují v souladu s plánem a zda jsou příslušným způsobem upravovány v případě změny podmínek. Součástí monitorování kontrol mohou být takové činnosti jako vedením ověřované včasné odsouhlasení bankovních výpisů, hodnocení interního auditora, zda pracovníci prodeje dodržují podmínky prodejních smluv stanovené účetní jednotkou, nebo dohled právního oddělení nad dodržováním morálních nebo obchodních zásad činnosti.
19. Monitorování kontrol je proces, který představuje hodnocení kvality výsledků působení vnitřní kontroly v určitém období. Jeho součástí je hodnocení včasného návrhu a implementace kontrol a přijetí nezbytných nápravných opatření. Cílem monitorování je zajistit nepřetržitou efektivní funkci kontrol. Pokud například nebude monitorováno včasné a správné odsouhlasení bankovních výpisů, přestanou ho pracovníci provádět. Monitorování kontrol probíhá na základě nepřetržité monitorovací činnosti nebo nezávislých hodnocení nebo na základě kombinace obou postupů.
20. Nepřetržitá monitorovací činnost tvoří součást běžných opakovaných činností účetní jednotky a patří k ní pravidelná řídicí a dozorčí činnost. Manažeri prodeje, nákupu a výroby na úrovni jednotlivých divizí nebo celého podniku jsou ve spojení s provozem podniku a mohou prověřit zprávu, jejíž údaje jsou v rozporu s jejich znalostí provozu.
21. V mnoha účetních jednotkách se na monitorování kontrol účetní jednotky podílejí interní auditoři nebo pracovníci, kteří plní obdobnou funkci, prostřednictvím svých nezávislých hodnocení. Tyto osoby pravidelně předkládají informace o funkci vnitřní kontroly a zaměřují se hlavně na hodnocení návrhu a fungování vnitřní kontroly. Přinášejí informace o silných a slabých stránkách vnitřní kontroly a doporučení k jejímu zlepšení.
22. Monitorovací činnost může zahrnovat též využití informací získaných na základě komunikace s externími stranami, které mohou naznačovat problémy nebo odhalit oblasti vyžadující zlepšení. Zákazníci implicitně podpoří fakturační údaje tím, že zaplatí faktury, nebo si budou stěžovat na výši plateb. Také regulatorní orgány mohou účetní jednotce předávat informace o záležitostech, které ovlivňují funkci vnitřní kontroly, např.

informace, které se týkají prověrek bankovních regulatorních úřadů. Při plnění monitorovací činnosti může vzít vedení v úvahu též informace externích auditorů ohledně vnitřní kontroly.

Situace u malých účetních jednotek

23. V případě malých účetních jednotek má nepřetržitá monitorovací činnost větší sklon k neformálnosti a obvykle tvoří součást všeobecného řízení činnosti účetní jednotky. Díky své bezprostřední účasti na činnosti účetní jednotky vedení často rozezná skutečnosti, které se významným způsobem liší od jeho předpokladů, nebo nesprávná finanční data, což vede k nápravným opatřením v oblasti kontroly.

Podmínky a události, které mohou naznačovat riziko výskytu významné nesprávnosti

Následují příklady podmínek a událostí, které mohou naznačovat výskyt rizika významné nesprávnosti. Uvedené příklady se týkají celé řady podmínek a událostí; všechny podmínky a události však neplatí pro každou zakázku auditu a seznam příkladů není samozřejmě úplný.

- Činnost v regionech, které jsou ekonomicky nestabilní, např. v zemích, jejichž ekonomika se vyznačuje významnou devalvací měny nebo vysokou inflací.
- Činnost, která podléhá nepředvídatelným změnám trhu, např. termínované obchody.
- Vysoký stupeň složité regulace.
- Problémy v oblasti nepřetržitého trvání účetní jednotky a likvidity, mimo jiné ztráta významných zákazníků.
- Omezená dostupnost kapitálového a úvěrového financování.
- Změny odvětví, v němž účetní jednotka působí.
- Změny dodavatelského řetězce.
- Vývoj a nabídka nových produktů nebo služeb nebo přesun do nových oblastí činnosti.
- Rozšíření činnosti do nových regionů.
- Změny účetní jednotky, např. významné akvizice, reorganizace nebo jiné neobvyklé události.
- Účetní jednotky nebo obchodní divize, které mají být prodány.
- Složité aliance a společné podniky.
- Použití podrozvahového financování, účelových subjektů a jiného složitěho způsobu financování.
- Důležité transakce se spřízněnými subjekty.
- Nedostatek pracovníků s odpovídající znalostí účetnictví a finančního výkaznictví.
- Změny klíčových pracovníků, včetně odchodu klíčových vedoucích pracovníků.
- Nedostatky vnitřní kontroly, zvláště takové, které vedení neřeší.
- Strategie IT nekonzistentní s obchodní strategií účetní jednotky.
- Změny prostředí IT.
- Instalace důležitých nových systémů IT, které se týkají finančního výkaznictví.
- Šetření činnosti nebo finančních výsledků účetní jednotky ze strany regulatorních nebo státních orgánů.
- Výskyt nesprávností v minulosti, historie chyb nebo velký objem oprav na konci období.
- Značný počet nerutinních a nesystematických transakcí, mimo jiné transakce mezi společnostmi v rámci skupiny a transakce s velkým objemem výnosů na konci období.
- Transakce, které jsou zaznamenány na základě plánu vedení, např. refinancování úvěrů, aktiva k prodeji nebo klasifikace obchodovatelných cenných papírů.

- Použití nových účetních směrnic.
- Účetní hodnocení, které představuje složité procesy.
- Události nebo transakce, které zahrnují významnou nejistotu v oblasti hodnocení, včetně účetních odhadů.
- Probíhající nebo hrozící soudní spory a možné budoucí závazky, např. poprodejní záruky, finanční záruky a závazky ve vztahu k životnímu prostředí.

„Tento mezinárodní auditorský standard ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ zveřejněný Radou pro auditorské a ujišťovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v anglickém jazyce a publikovaný v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement 2005 Edition, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2005 a je reprodukován se souhlasem organizace IFAC v červenci 2005. S postupem překladu mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů byla organizace IFAC seznámena a překlad byl proveden v souladu s „Oznámením zásad překladu standardů a návodů vydaných organizací IFAC.“ Schválený text všech mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.“

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