

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

**VYUŽITÍ PRÁCE INTERNÍCH AUDITORŮ**

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

**OBSAH**

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

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

## Úvod

### Předmět standardu

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

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

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

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

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

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

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

<sup>3</sup> ISA 315 (revidované znění), odstavec A116.

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

8. Účetní jednotka může mít pracovníky vykonávající obdobné práce, jaké provádí interní audit. Nicméně pokud tyto práce nevykonává oddělení interního auditu, které je objektivní, odborně způsobilé a které uplatňuje systematický a disciplinovaný přístup, včetně řízení kvality, bude je externí auditor považovat pouze za vnitřní kontroly a shromáždění důkazních informací o účinnosti těchto vnitřních kontrol bude v souladu s ISA 330<sup>5</sup> součástí reakce auditora na vyhodnocená rizika.

### **Odpovědnost externího auditora za audit**

9. Externí auditor nese výhradní odpovědnost za výrok auditora a tuto odpovědnost nijak neomezuje fakt, že při realizaci auditní zakázky využil práci interního auditu. I když interní audit může provádět auditorské postupy obdobné těm, které provádí externí auditor, tato funkce jako taková ani interní auditoři nejsou nezávislí na účetní jednotce, což je požadavek, který v souvislosti s auditem účetní závěrky klade na externího auditora ISA 200.<sup>6</sup> Tento standard proto vymezuje podmínky, které musí být splněny, aby externí auditor mohl využít práci interních auditorů. Dále standard definuje práce, které externí auditor musí nezbytně provést, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace prokazující, že práce interního auditu je pro účely auditu adekvátní. Smyslem těchto požadavků je vymezit rámec pro odborné úsudky externího auditora týkající se využití práce interního auditu tak, aby nedošlo k nadměrnému či nevhodnému využití této práce.

### **Datum účinnosti**

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

### **Cíle**

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

### **Definice**

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

Interní audit – funkce účetní jednotky interně zajišťující auditorskou a poradenskou

<sup>4</sup> Viz odstavce 13–23.

<sup>5</sup> ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

<sup>6</sup> ISA 200, odstavec 14.

činnost, jejímž cílem je posoudit účinnost procesů účetní jednotky v oblasti správy a řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a tyto procesy zkvalitnit. (viz odstavce A1–A4)

## Požadavky

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

#### *Posouzení interního auditu účetní jednotky*

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

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

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

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

#### *Určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít*

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

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

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

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

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

### Využití práce interního auditu

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

### Dokumentace

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

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

<sup>8</sup> Viz odstavec 16.

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

\*\*\*

## **Aplikační a vysvětlující část**

### **Definice interního auditu** (viz odstavce 2, 12)

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

#### *Činnosti v oblasti správy a řízení*

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

#### *Činnosti v oblasti řízení rizik*

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

#### *Činnosti v oblasti vnitřního kontrolního systému*

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

- A2. Činnosti obdobné činnostem v kompetenci interního auditu mohou vykonávat i jinak označená oddělení účetní jednotky, případně je může zajišťovat třetí strana formou outsourcingu. Název příslušného oddělení ani okolnost, zda je daná činnost vykonávána v rámci účetní jednotky, nebo zda ji zajišťuje třetí strana, nejsou samy o sobě rozhodujícím faktorem určujícím, zda externí auditor může práci interního auditu využít, či nikoli. Relevantní pro toto rozhodnutí je charakter vykonávaných činností, dále to, do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, úroveň odborné způsobilosti, a konečně to, zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný. Spojení „práce interního auditu“, používané v tomto standardu, zahrnuje tedy i činnosti jiných oddělení, resp. třetích stran, vykazující výše uvedené znaky.
- A3. Objektivita osob, které v rámci účetní jednotky plní provozní a řídicí povinnosti a úkoly nespádající do kompetence interního auditu, bude obvykle ohrožena, takže je pro účely tohoto standardu nebude možné považovat za součást interního auditu, i když budou vykonávat kontrolní činnosti, které lze testovat v souladu s ISA 330.<sup>9</sup> Ze stejného důvodu se ani monitorovací kontroly prováděné vlastníkem-manažerem nepovažují za rovnocenné internímu auditu.
- A4. I když se cíle interního auditu účetní jednotky a externího auditora liší, některé auditorské postupy prováděné interním auditem jsou obdobné těm, které provádí externí auditor během auditu účetní závěrky. Jestliže interní audit takové postupy provádí, může externí auditor jeho práci využít pro účely auditu některým z následujících způsobů:
- K získání informací relevantních pro vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky z důvodu chyby nebo podvodu. V této souvislosti se externí auditor v souladu s ISA 315 (revidované znění)<sup>10</sup> musí seznámit s povahou povinností interního auditu, způsobem jeho začlenění do organizační struktury účetní jednotky a s činnostmi, které provádí nebo bude provádět, a provést dotazování příslušných pracovníků interního auditu (pokud účetní jednotka toto oddělení má).
  - V případě, že to není zakázáno ani omezeno právními předpisy, externí auditor se – po náležitém posouzení – může rozhodnout, že využije práci, kterou interní audit provedl v daném účetním období jako částečnou náhradu za důkazní informace, které měl sám shromáždit.<sup>11</sup>

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

#### *Posouzení interního auditu účetní jednotky*

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

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

<sup>9</sup> Viz odstavec 8.

<sup>10</sup> ISA 315 (revidované znění), odstavec 6(a).

<sup>11</sup> Viz odstavce 13–23.

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

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

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

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

A9. Objektivitu a odbornou způsobilost lze chápat jako spojitou funkci. Platí, že čím více svědčí postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů a čím vyšší je úroveň odborné způsobilosti interního auditu, tím je pravděpodobnější, že externí auditor práci interního auditu



využije, a tím větší bude počet oblastí, kde tuto práci bude moci využít. Avšak silné postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy výrazně svědčící o objektivitě interních auditorů nemohou kompenzovat nedostatek odborné způsobilosti interního auditu. A stejně tak vysoká úroveň odborné způsobilosti interního auditu nemůže vyvážit slabou pozici interního auditu a zásady a postupy nesevědicí dostatečně o objektivitě interních auditorů.

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

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

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

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

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

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

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

A14. Podle Etického kodexu IESBA<sup>13</sup> vzniká v případě, že externí auditor přijme od svého auditního klienta zakázku na poskytování služeb interního auditu, přičemž výsledky interního auditu budou použity při provádění auditu, hrozba prověrky po sobě samém. Je totiž pravděpodobné, že tým provádějící externí audit použije výsledky interního auditu.

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

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

aniž by je náležitě vyhodnotil, resp. aniž by uplatnil stejnou míru profesního skepticismu, jakou by uplatnil, pokud by interní audit prováděly osoby, které nejsou pracovníky dané auditorské společnosti. Etický kodex IESBA<sup>14</sup> popisuje případy, kdy je takový postup zakázán, související rizika i opatření, jejichž prostřednictvím lze v jiných případech tato rizika snížit na přijatelnou úroveň.

Určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít

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

A15. Jakmile externí auditor rozhodne, že práci interního auditu bude možné pro účely auditu využít, v prvním kroku posoudí, zda charakter a rozsah práce, kterou interní audit provedl nebo plánuje provést, je relevantní z hlediska celkové strategie a plánu auditu, jež externí auditor definoval v souladu s ISA 300.<sup>15</sup>

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

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

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

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

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

<sup>14</sup> Etický kodex IESBA, body 290.195–290.200.

<sup>15</sup> ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“.

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

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

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

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

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

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

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

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

A23. V souladu s ISA 260<sup>19</sup> je externí auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o plánovaném rozsahu a načasování auditu. Informace o tom, v jakém rozsahu hodlá využít práci interního auditu, je nedílnou součástí celkové strategie auditu, kterou si externí auditor stanovil, a je proto důležitá i pro osoby pověřené správou a řízením, aby správně chápaly navrhovaný přístup externího auditora k auditu.

## Využití práce interního auditu

*Diskuse a koordinace s interním auditem (viz odstavec 19)*

<sup>17</sup> ISA 200, odstavec A29.

<sup>18</sup> ISA 315 (revidované znění), odstavec 4(e).

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

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

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

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

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

A26. Auditor je v souladu s ISA 200<sup>20</sup> povinen naplánovat a provést audit s profesním skepticismem a pozorně si všímat informací zpochybňujících spolehlivost dokumentů a odpovědí na dotazy, které mu slouží jako důkazní informace. Komunikace s interním auditem během realizace auditní zakázky je příležitostí, aby interní auditoři upozornili externího auditora na záležitosti, které by mohly ovlivnit jeho práci.<sup>21</sup> Externí auditor může poté tyto informace zohlednit při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti. Jestliže tyto informace svědčí o zvýšeném riziku významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky, případně se týkají faktického nebo údajného podvodu či podezření na podvod, externí auditor je zohlední při identifikaci rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem v souladu s ISA 240.<sup>22</sup>

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

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

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

<sup>20</sup> ISA 200, odstavce 15 a A18.

<sup>21</sup> ISA 315 (revidované znění), odstavec A116.

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

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

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

Opakované provedení práce interního auditu (viz odstavec 22)

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

## Harmonizační novely k ostatním standardům ISA

Následující harmonizační novely k ostatním standardům ISA vznikly v důsledku úpravy ISA 610 „Využití práce interních auditorů (revidované znění)“. Tyto harmonizační novely jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu.

### ISA 200 - Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy

A72. V některých případech nemusí být standard ISA (a tím ani jeho požadavky) za daných okolností relevantní. Pokud například účetní jednotka nemá interní audit, nejsou pro ni relevantní žádná ustanovení ISA 610<sup>1</sup> (revidované znění).

\*\*\*

### ISA 230 - Dokumentace auditu

A19. Požadavek na sestavení dokumentace se vztahuje pouze na požadavky relevantní za daných okolností. Požadavek není relevantní<sup>2</sup> pouze v případech, kdy:

- (a) celý ISA není relevantní (např. pokud účetní jednotka nemá funkci interního auditu, není relevantní nic z ISA 610 (revidované znění)<sup>3</sup>) nebo
- (b) požadavek je podmíněný a příslušná podmínka není splněna (např. požadavek na modifikaci výroku auditora v případě, kdy není možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace a tato nemožnost neexistuje).

\*\*\*

### ISA 240 - Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky

19. U těch účetních jednotek, které mají oddělení interního auditu, je auditor povinen klást dotazy příslušným pracovníkům tohoto oddělení, aby zjistil, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřeních ze spáchání podvodu, které se dotýkají účetní jednotky, a aby získal jejich názory na rizika výskytu podvodu. (viz odstavec A18)

*Dotazování se interního auditu (viz odstavec 19)*

A18. ISA 315 (revidované znění) a ISA 610 (revidované znění) stanovují požadavky a poskytují vodítko pro audity účetních jednotek, které mají zaveden interní audit<sup>4</sup>. Při uplatňování požadavků těchto standardů v kontextu podvodu se auditor může dotazovat na specifické činnosti interního auditu, např.:

---

<sup>1</sup> ISA 610 (revidované znění) „Využití práce interních auditorů“, odstavec 2

<sup>2</sup> ISA 200, odstavec 22.

<sup>3</sup> ISA 610 (revidované znění) „Využití práce interních auditorů“, odstavec 2

<sup>4</sup> ISA 315 (revidované znění), odstavec 6(a) a 23 a ISA 610 (revidované znění) „Využití práce interních auditorů“.

- zda interní audit provedl během roku postupy zaměřené na zjištění podvodů,
- zda vedení reaguje uspokojivě na zjištění vyplývající z provedení těchto postupů.

## Příloha 1

### Příklady faktorů rizika podvodu

Prvky vnitřního kontrolního systému nefungují náležitě v důsledku následujících skutečností:

- nedostatečné monitorování kontrol včetně automatizovaných kontrol a kontrol mezitímního účetního výkaznictví (jsou-li vydávány zprávy a výkazy pro externí subjekty),
- vysoká fluktuace pracovníků z oblasti účetnictví, interního auditu nebo informačních technologií, která není účinná.

\*\*\*

## ISA 260 - Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

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

- skutečnost, zda má účetní jednotka ustaveno oddělení interního auditu, jakým způsobem mohou rozsah, v jakém bude auditor využívat práci a interního auditori konstruktivně spolupracovat a vzájemně se doplňovat včetně využití práce interního auditu a způsob, jakým mohou externí a interní auditori co nejlépe spolupracovat a vzájemně se doplňovat,<sup>5</sup>
- ...

A 33. Před tím, než si auditor předá informace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, může je projednat s vedením, je-li to vhodné. Mezi záležitostmi, které není vhodné projednávat s vedením, patří například pochybnosti ohledně odborné způsobilosti a integrity vedení. Kromě uznání výkonné odpovědnosti vedení mohou tyto úvodní diskuze sloužit k objasnění skutečností a problémů a umožnit vedení poskytnout další informace a vysvětlení. Pokud má účetní jednotka oddělení interního auditu, může auditor před tím, než si předá informace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, projednat záležitosti s tímto oddělením.

A 43. Jak bylo uvedeno v odstavci 4, účinné vzájemné předávání informací pomáhá auditorovi i osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky. ISA 315 navíc hovoří o zapojení osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, včetně jejich případné spolupráce s interním auditem, a externích auditorů do činností spojených s kontrolním prostředím účetní jednotky<sup>6</sup>. Nevhodné vzájemné předávání informací může svědčit o neuspokojivém kontrolním prostředí a může ovlivnit auditorovo vyhodnocení rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti. Existuje rovněž riziko, že auditor nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace ke zformulování výroku k účetní závěrce.

<sup>5</sup> ISA 610 (revidované znění), odstavec 18.

<sup>6</sup> ISA 315 (revidované znění), odstavec A70.

\*\*\*

**ISA 265 - Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení**

A24. Jestliže auditor předal v předchozím období vedení informace o jiných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému než významných nedostacích a vedení se rozhodlo, že s ohledem na náklady či jiné důvody nebude tyto nedostatky odstraňovat, nemusí auditor předat informace v běžném období znovu. Auditor ani nemusí opakovat informace o těchto nedostacích v případě, že byly vedení předány jinými stranami, např. interním auditem nebo regulátory. Opakované předání informací o těchto dalších nedostacích však může být vhodné, pokud došlo ke změně ve vedení nebo jestliže auditor získal nové informace, které mění jeho pochopení nedostatků. Skutečnost, že vedení neodstranilo další nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, o nichž mu byly dříve předány informace, se však může stát významným nedostatkem, který bude vyžadovat předání informací s osobami pověřenými správou a řízením. To, zda tomu tak je, závisí za daných okolností na úsudku auditora.

**ISA 300 - Plánování auditu účetní závěrky****Příloha****Vlastnosti zakázky**

...

- nutnost provést, kromě auditu pro konsolidační účely, také statutární audit individuální účetní závěrky,
- ~~možnost obeznámení se s výsledky práce interních auditorů a rozsah, v jakém se auditor bude případně spoléhat na tyto výsledky existence interního auditu účetní jednotky, a jestliže interní audit existuje, zda lze jeho práci využít pro účely auditu, v jakých oblastech a v jakém rozsahu,~~

\*\*\*

**ISA 402 - Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace**

A1. Informace o povaze služeb poskytovaných servisní organizací mohou být k dispozici z celé řady zdrojů, jako jsou:

- uživatelské manuály,
- přehledy o systémech,
- technické manuály,
- smlouvy nebo dohody o poskytování služeb mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací,
- zprávy servisních organizací, interního auditu nebo regulačních orgánů o kontrolách v servisní organizaci,
- zprávy auditora servisní organizace včetně dopisů vedení společnosti, jsou-li k dispozici.



**ISA 500 – Důkazní informace**

A51. V některých případech může auditor použít informace generované účetní jednotkou pro jiné auditní účely. Auditor se například může rozhodnout využít měřítko výkonnosti účetní jednotky pro účely analytických postupů nebo využít informace účetní jednotky generované pro monitorovací činnosti, jako jsou např. zprávy interního auditu<sup>7</sup>. V těchto případech je vhodnost získaných důkazních informací ovlivněna tím, zda jsou informace dostatečně přesné nebo podrobné pro auditorovy účely. Například měřítko výkonnosti používaná vedením nemusejí být dostatečně přesná k odhalení významných (materiálních) nesprávností.

**Nesoulad v důkazních informacích nebo pochybnosti o jejich spolehlivosti (viz odstavec 11)**

A57. Získání důkazních informací z různých zdrojů nebo různé povahy může naznačit, že položka důkazních informací není spolehlivá, například když důkazní informace získané z jednoho zdroje nesouhlasí s důkazními informacemi získanými z jiného zdroje. Tento případ může nastat, např. pokud nejsou v souladu odpovědi vedení, interního auditu a dalších osob na vznesené dotazy nebo pokud odpovědi na dotazy osob pověřených správou a řízením učiněné za účelem potvrzení odpovědí na dotazy získané od vedení nejsou v souladu s těmito odpověďmi vedení. ISA 230 obsahuje požadavek na specifickou dokumentaci, pokud auditor získá informace, které nejsou konzistentní s jeho konečným závěrem ohledně významné skutečnosti<sup>7</sup>.

\*\*\*

**ISA 550 – Spřízněné strany**

A15. Ostatními osobami v účetní jednotce se rozumějí osoby, které by mohly mít přehled o vztazích a transakcích účetní jednotky se spřízněnými stranami a o kontrolách účetní jednotky, jejichž předmětem jsou takové vztahy a transakce. K těmto osobám patří (pokud nejsou členy vedení):

- osoby pověřené správou a řízením,
- zaměstnanci, kteří jsou oprávněni zahájit, zpracovat nebo zaznamenat transakce, které jsou významné a nespádají do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, a osoby, které na takové zaměstnance dohlíží nebo je kontrolují,
- interní auditěři,
- interní právní poradce a
- vedoucí oddělení pro zajištění dodržování etických zásad nebo osoba v rovnocenném postavení.

A17. Při plnění požadavku ISA 315 týkajícího se obeznámení se s kontrolním prostředím<sup>8</sup> může auditor posoudit rysy kontrolního prostředí důležité z pohledu snižování rizik významné (materiální) nesprávnosti ve spojitosti se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami, jako jsou:

---

<sup>7</sup> ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavec 11.

<sup>8</sup> ISA 315 (revidované znění), odstavec 14.

- interní etické kodexy, o nichž jsou náležitě informováni pracovníci účetní jednotky, které jsou řádně vynucovány a kterými se řídí situace, kdy účetní jednotka může vstupovat do určitých typů transakcí se spřízněnými stranami,

...

- případné pravidelné kontroly prováděné interním auditemøry,

A22. Během auditu může auditor prověřit záznamy nebo dokumenty, které mohou obsahovat informace o vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, např.:

- potvrzení třetích stran, která auditor získal (kromě bankovních a právních konfirmací),

.....

- zprávy interního audituøø,

\*\*\*

## **ISA 600, Audit účetní závěrky skupiny – zvláštní aspekty (včetně prací provedených auditorem složky)**

A27. Auditor je povinen identifikovat a posoudit riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce způsobené podvodem a navrhnout a provést vhodné postupy, jejichž prostřednictvím bude na vyhodnocená rizika reagovat.<sup>9</sup> Informace, z nichž se vychází při identifikaci rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem, zahrnují:

- ...
- reakce osob pověřených správou a řízením skupiny, vedení skupiny a příslušných zaměstnanců interního auditu (a pokud je to relevantní, rovněž vedení složky, auditorů složky a dalších subjektů) na dotazy ze strany auditorského týmu skupiny ohledně toho, zda je jim znám případ spáchaného podvodu týkajícího se některé složky nebo skupiny, podezření na takový podvod nebo tvrzení o něm.
- ....

A51. Rozhodnutí auditorského týmu skupiny o tom, kolik složek v souladu s ustanoveními odstavce 29 vybere, které složky vybere a jaké práce ve vztahu k finančním informacím vybraných složek provede, může být ovlivněno, mimo jiné, následujícími faktory:

- ....
- tým, zda u složky prováděl ověření interní audit, a důsledky, jež toto ověření má pro audit skupiny,
- ....

## **Příloha 2**

### **Příklady záležitostí, s nimiž se auditorský tým skupiny seznamuje**

V příkladech níže je uvedena řada záležitostí. Všechny ale nebudou relevantní pro každý audit

<sup>9</sup> ISA 240 „Postupy auditorů související s podvodem při auditu účetní závěrky“.

skupiny a jejich seznam současně není vyčerpávající.

Skupinové kontroly

1. Součástí skupinových kontrol mohou být mimo jiné:

.....

- monitorování kontrol, včetně činností interního auditu a samohodnoticích programů,
2. ~~Za součást skupinových kontrol může být v některých případech, např. je-li centralizován, považován také interní audit. Posouzení odborné způsobilosti a objektivnosti interních auditorů, které auditorský tým skupiny provádí v případě, kdy hodlá použít jejich práci pro účely auditu skupiny, upravuje ISA 610.<sup>10</sup>~~
2. Za součást skupinových kontrol může být v některých případech, např. je-li centralizován, považován také interní audit. Posouzení, které auditorský tým skupiny provádí v případě, že hodlá využít práci interního auditu, upravuje ISA 610 (revidované znění).<sup>11</sup> Auditorský tým skupiny v této souvislosti posuzuje, do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, dále úroveň odborné způsobilosti interního auditu, a zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný.

## Příloha 5

**Povinné a doplňující záležitosti uvedené v instrukčním dopise auditorského týmu skupiny**

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

záležitosti, které jsou relevantní pro plánování práce auditora složky:

- ...
- *etické požadavky relevantní pro audit skupiny, především požadavky na nezávislost auditora, např. jestliže právní předpisy auditorovi zakazují přijímat přímou podporu od interních auditorů, je třeba, aby auditor skupiny zvážil, zda se zákaz vztahuje rovněž na auditory složek, a pokud ano, aby je o této záležitosti informovat a řešil ji s nimi,<sup>7</sup>*
- ....

záležitosti, které jsou relevantní pro realizaci prací auditora složky:

- ....
- zjištění interního auditu, která vyplynula z testování vnitřních kontrol dané složky nebo kontrol týkajících se dané složky,
- ....

Poznámka: Všechny změny v ISA 315 a ISA 610, které se promítnou do ostatních standardů, budou nahrazeny s odkazem na ISA 315 (revidované znění) a ISA 610 (revidované znění), až tyto standardy budou účinné.

<sup>10</sup> ISA 610 „Využití práce interních auditorů“, odstavce 16 - 17 ~~odstavec 9.~~

<sup>11</sup> ISA 610 „Využití práce interních auditorů“, odstavec A31.