

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 330**

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Datum účinnosti	2
Cíl	3
Definice	4
Požadavky	
Všeobecné reakce	5
Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení	6 – 23
Adekvátnost zobrazení a zveřejnění	24
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací	25 – 27
Dokumentace	28 – 30
Aplikační a vysvětlující část	
Všeobecná reakce	A1 – A3
Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení	A4 – A58
Adekvátnost zobrazení a zveřejnění	A59
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací.....	A60–A62
Dokumentace	A63

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora navrhnout a provést reakce na riziko materiální nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce, které auditor v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)¹ identifikoval a vyhodnotil při auditu účetní závěrky.

Datum účinnosti

2. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

3. Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se vyhodnoceného rizika materiální nesprávnosti, a to navržením a provedením vhodných reakcí na tato rizika.

Definice

4. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:
 - (a) testy věcné správnosti - auditorské postupy navržené k odhalení materiálních nesprávností na úrovni tvrzení zahrnují:
 - (i) testy detailních údajů (skupiny transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů) a
 - (ii) analytické testy věcné správnosti.
 - (b) testy kontrol – auditorské postupy navržené k posouzení provozní účinnosti kontrol při prevenci nebo odhalování a opravách materiálních nesprávností na úrovni tvrzení.

Požadavky

Všeobecné reakce

5. Auditor navrhne a zrealizuje všeobecné reakce na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky. (viz odstavce A1 – A3)

Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení

6. Auditor navrhne a provede další auditorské postupy, které budou svým charakterem, načasováním a rozsahem vycházet z vyhodnoceného rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení a budou na toto riziko reagovat. (viz odstavce A4–A8 a A42–A52)
7. Při navrhování dalších auditorských postupů, které budou provedeny, je auditor povinen:

¹ ISA 315 (revidované znění 2019) „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“.

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

- (a) zvážit důvody, které vedly k vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení u jednotlivých **významných** skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, tj. auditor je povinen zvážit:
 - (i) pravděpodobnost ~~materiální~~ a **výše** nesprávnosti způsobené konkrétními znaky jednotlivých **významných** skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů (tj. posoudí přirozené riziko) a
 - (ii) zda vyhodnocení rizik bere v úvahu ~~relevantní~~ kontroly ~~dané účetní jednotky,~~ **které ošetřují riziko materiální nesprávnosti**) (tj. ~~posoudí~~ kontrolní riziko); pokud ano, auditor musí získat důkazní informace, které mu umožní rozhodnout, zda jsou kontroly provozně účinné (tj. auditor se **plánuje** při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti **testovat** ~~hodlá spoléhat na~~ provozní účinnost kontrol), a (viz odstavce A9 – A18)
- (b) získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je vyhodnocení daného rizika auditorem. (viz odstavec A19)

Testy kontrol

8. Auditor je povinen navrhnout a provést testy kontrol tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti ~~příslušných~~ kontrol, a to v případě, že:
 - (a) auditor při vyhodnocování rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení předpokládá, že kontroly jsou provozně účinné (tj. auditor se **plánuje** při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti **testovat** ~~hodlá spoléhat na~~ provozní účinnost kontrol) nebo
 - (b) testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení. (viz odstavce A20 – 24)
9. Auditor je povinen při navrhování a provádění testů kontrol získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím více se spoléhá na účinnost kontrol. (viz odstavec A25)

Charakter a rozsah testů kontrol

10. Při navrhování a provádění testů kontrol je auditor povinen:
 - (a) provést další auditorské postupy v kombinaci s dotazováním, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti kontrol, včetně toho:
 - (i) jak byly tyto kontroly používány v relevantních okamžicích během účetního období, které je předmětem auditu,
 - (ii) jak konzistentně byly uplatňovány a
 - (iii) kým a jakými prostředky byly uplatňovány. (viz odstavce A26 – **A29a**)
 - (b) **pokud se tak ještě nestalo**, určit, zda kontroly, které mají být předmětem testování, nezávisí na jiných kontrolách (nepřímé kontroly), a pokud tomu tak je, zda je nutné získat důkazní informace dokládající provozní účinnost těchto nepřímých kontrol. (viz odstavce A30 – A31)

Načasování testů kontrol

11. Auditor je povinen otestovat kontroly v tom okamžiku nebo v průběhu toho období, ve kterých se hodlá na tyto kontroly spoléhat, s výhradou odstavců 12 a 15 níže, tak, aby pro takové spoléhání získal dostatečnou oporu. (viz odstavec A32)

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Používání důkazních informací získaných v mezitímním účetním období

12. Jestliže auditor získá důkazní informace o provozní účinnosti kontrol v mezitímním účetním období, je povinen:
- získat důkazní informace o tom, k jakým významným změnám u těchto kontrol následně, tj. po skončení mezitímního období, došlo, a
 - určit, jaké další důkazní informace je nutné získat pro zbývající období. (viz odstavce A33 – A34)

Používání důkazních informací získaných během předchozích auditů

13. Při posuzování toho, zda je vhodné používat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané během předchozích auditů, a pokud ano, jak dlouhá doba může uplynout mezi opakovaným testováním těchto kontrol, auditor je povinen zvážit následující skutečnosti:
- účinnost dalších složek vnitřního kontrolního systému **účetní jednotky**, včetně kontrolního prostředí, ~~způsobů~~ **procesu** monitorování ~~kontrol, které vnitřního kontrolního systému, který~~ daná účetní jednotka používá, a jejího procesu vyhodnocování rizik,
 - rizika vyplývající z povahy kontrol, včetně toho, zda se jedná o manuální nebo automatizované kontroly,
 - účinnost všeobecných kontrol v oblasti informačních technologií,
 - účinnost dané kontroly a to, jak ji účetní jednotka používá, včetně charakteru a rozsahu odchylek při jejím použití zaznamenaných v předchozích auditech, a zda došlo k personálním změnám, které významně ovlivňují používání této kontroly,
 - zda skutečnost, že u určité kontroly ke změně nedošlo, představuje vzhledem k měnícím se podmínkám riziko a
 - riziko materiální nesprávnosti a míra spoléhání se na danou kontrolu. (viz odstavec A35)
14. Pokud auditor hodlá používat důkazní informace o provozní účinnosti konkrétních kontrol, jež získal během předchozího auditu, je povinen ověřit si trvajících ~~relevantní~~ **relevantnost a spolehlivost** těchto důkazních informací tím, že získá nové důkazní informace ohledně toho, zda u těchto kontrol nedošlo od předchozího auditu k významným změnám. Auditor je povinen získat důkazní informace o tom, zda tyto změny proběhly, tak, že provede dotazování v kombinaci s pozorováním nebo inspekcí, jejichž prostřednictvím si potvrdí své dosavadní znalosti o těchto kontrolách, a:
- pokud od předchozího auditu došlo u kontrol ke změnám, které mají vliv na trvajících relevantnosti dříve získaných důkazních informací, auditor je povinen otestovat příslušné kontroly během stávajícího auditu, (viz odstavec A36)
 - pokud ke změnám kontrol od předchozího auditu nedošlo, auditor je povinen testovat kontroly alespoň během každého třetího auditu, přičemž každý rok je povinen otestovat část těchto kontrol, aby nedocházelo k tomu, že všechny kontroly, na které auditor hodlá spoléhat, budou otestovány během jednoho auditu a během dvou následujících auditů nebudou testovány žádné. (viz odstavce A37 – 39)

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Kontroly významných rizik

15. Jestliže auditor hodlá spoléhat na kontroly, jejichž cílem je omezit riziko, které kvalifikoval jako významné, je povinen otestovat tyto kontroly během stávajícího auditu.

Hodnocení provozní účinnosti kontrol

16. ~~Při~~ Auditor je při hodnocení provozní účinnosti příslušných kontrol je auditor, na které hodlá spoléhat, povinen posoudit, zda nesprávnosti, které odhalily testy věcné správnosti, svědčí o tom, že kontroly nejsou provozně účinné. I když testy věcné správnosti nezjistí žádnou nesprávnost, nejedná se o důkazní informace, že kontroly vztahující se k testovanému tvrzení jsou účinné. (viz odstavec A40)
17. Jestliže jsou u kontrol, na které auditor hodlá spoléhat, zjištěny odchylky, auditor je povinen provést dotazování, aby těmto záležitostem i jejich potenciálním důsledkům porozuměl, a rozhodne, zda:
(a) provedené testy kontrol svědčí o tom, že kontroly jsou účinné,
(b) je nutné provést další testy kontrol nebo
(c) je nutné případné riziko **materiální** nesprávnosti pokrýt testy věcné správnosti.

Testy věcné správnosti

18. Auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech materiálních skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti. (viz odstavce A42 – A47)
19. Auditor je povinen posoudit, zda by měl v rámci testů věcné správnosti provést rovněž externí konfirmace. (viz odstavce A48 – A51)

Testy věcné správnosti při zpracování účetní závěrky

20. Testy věcné správnosti prováděné auditorem musí zahrnovat následující auditorské postupy týkající se procesu zpracování účetní závěrky:
(a) sesouhlasení účetních výkazů s podkladovými účetními záznamy a
(b) prověření materiálních účetních zápisů a dalších úprav provedených během sestavování účetní závěrky. (viz odstavec A52)

Testy věcné správnosti reagující na významná rizika

21. Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti, musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů. (viz odstavec A53)

Načasování testů věcné správnosti

22. Jestliže auditor provedl testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, zbývající část účetního období je povinen pokrýt:
(a) testy věcné správnosti v kombinaci s testy kontrol prováděnými po zbývající část účetního období nebo

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

(b) pouze testy věcné správnosti, pokud dojde k závěru, že jsou dostatečné, tak, aby na základě těchto testů mohl formulovat své závěry pro celé účetní období. (viz odstavce A55 – A57)

23. Pokud auditor v mezitímním účetním období zjistí nesprávnosti, které původně při posuzování rizika materiální nesprávnosti neočekával, je povinen posoudit, zda je třeba upravit vyhodnocení souvisejících rizik a plánovaný charakter, načasování a rozsah testů věcné správnosti, které budou provedeny ve zbývajícím období. (viz odstavec A58)

Adekvátnost zobrazení a zveřejnění

24. Auditor je povinen provést auditorské postupy, jejichž cílem je posoudit, zda celková prezentace účetní závěrky včetně zveřejnění údajů je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. (viz odstavec A59)

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací

25. Auditor ještě před ukončením auditu na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací je povinen posoudit, zda vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení je i nadále vhodné. (viz odstavce A60 – A61)
26. Auditor je povinen rozhodnout, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace. Při formování svého názoru auditor zváží všechny relevantní důkazní informace, bez ohledu na to, zda tvrzení v účetní závěrce potvrzují, nebo jim odporují. (viz odstavec A62)
27. Jestliže auditor nezískal dostatečné a vhodné důkazní informace o ~~materiálních tvrzeních obsažených~~ týkajících se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, je povinen se pokusit získat další důkazní informace. Jestliže auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen vydat výrok s výhradou nebo odmítnutí výroku k účetní závěrce.

Dokumentace

28. Auditor je povinen uvést do dokumentace auditu²:
- (a) způsob, jakým reagoval na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, dále charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů,
 - (b) vazbu těchto postupů na vyhodnocená rizika na úrovni tvrzení a
 - (c) výsledky auditorských postupů včetně závěrů, pokud tyto závěry nejsou zřejmé. (viz odstavec A63)
29. Pokud auditor hodlá použít důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané během předchozích auditů, je povinen uvést do dokumentace auditu závěry, k nimž došel, pokud jde o spoléhání se na kontroly testované během předchozího auditu.
30. Dokumentace auditu musí prokázat, že údaje v účetní závěrce odpovídají účetním záznamům, ze kterých mají vycházet.

* * *

² ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 - 11 a odstavec A6.

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Aplikační a vysvětlující část

Všeobecné reakce (viz odstavec 5)

- A1. V rámci všeobecných reakcí reagujících na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, auditor podnikne např. následující kroky:
- zdůrazní auditorskému týmu potřebu profesního skepticismu,
 - pověří prováděním zakázky zkušenější pracovníky nebo pracovníky se speciálními odbornými dovednostmi,
 - ~~provádí přísnější dohled,~~
 - **změní charakter, načasování a rozsah řízení a dohledu nad členy týmu provádějícího zakázku a prověrek provedených prací,**
 - zvolí další auditorské postupy, přičemž do této volby začlení další prvky nepředvídatelnosti,
 - **změní charakter celkovou strategii auditu, jak požaduje ISA 300, nebo naplánované auditorské postupy; změny, které auditor provede, se mohou týkat rovněž:**
 - **stanovení prováděcí materiality v souladu s ISA 320,**
 - plánů auditora na testování provozní účinnosti kontrol a toho, jak přesvědčivé důkazní informace je třeba získat, aby se auditor podle svého plánu mohl spolehnout na provozní účinnost kontrol, a to především v případech, kdy byly zjištěny nedostatky v kontrolním prostředí nebo v monitorovacích činnostech účetní jednotky,
 - ~~charakteru, načasování a rozsah auditorských postupů, např.: provede rozsahu testů věcné správnosti; je-li riziko materiální nesprávnosti vyhodnoceno jako vyšší, bude například pravděpodobně vhodné provést testy věcné správnosti na konci účetního období, nikoli v jeho průběhu nebo změni charakter prováděných auditorských postupů, aby získal přesvědčivější důkazní informace~~ **okolo data účetní závěrky.**
- A2. Na hodnocení rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, a tím i na všeobecnou reakci auditora má vliv také jeho znalost kontrolního prostředí dané účetní jednotky. Účinné kontrolní prostředí dává auditorovi větší důvěru ve vnitřní kontroly dané účetní jednotky a důkazní informace jí vytvořené, a umožňuje mu tak např. provádět některé auditorské postupy již v průběhu účetního období, nikoli na jeho konci. Nedostatky v kontrolním prostředí mají naproti tomu opačný účinek: na neúčinné kontrolní prostředí auditor reaguje např. tím, že:
- provádí více auditorských postupů na konci účetního období, a nikoli v jeho průběhu,
 - shromáždí více důkazních informací prostřednictvím testů věcné správnosti,
 - zvýší počet lokalit, které jsou předmětem auditu.
- A3. Tyto faktory mají zásadní vliv na auditorův celkový přístup, tedy na to, zda bude klást důraz na testy věcné správnosti (přístup založený na testech věcné správnosti) nebo zda bude používat jak testy kontrol, tak testy věcné správnosti (kombinovaný přístup).

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení

Charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů (viz odstavec 6)

A4. Auditorovo vyhodnocení identifikovaných rizik **materiální nesprávnosti** na úrovni tvrzení slouží jako základ pro výběr vhodné metodiky, která bude použita k navržení a provádění dalších auditorských postupů. Auditor může např. dojít k závěru, že:

- (a) účinné reakce na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti u určitého konkrétního tvrzení lze dosáhnout pouze provedením testů kontrol,
- (b) u některých tvrzení je vhodné provádět pouze testy věcné správnosti, a tudíž při vyhodnocování ~~souvisejícího~~ rizika **materiální nesprávnosti** vyloučí vliv kontrol. Důvodem může být fakt, že ~~auditorské postupy zaměřující se na vyhodnocení rizik neidentifikovaly~~ auditor ~~neidentifikoval~~ žádné účinné kontroly relevantní pro daná tvrzení ~~nebo že testování riziko, u něhož testy věcné správnosti samy o sobě nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace, a tudíž nemá povinnost testovat~~ provozní účinnosti ~~účinnost~~ kontrol ~~by bylo neefektivní, a auditor se~~ Auditor tudíž při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti ~~nehodlá na~~ **nemusí mít v plánu testovat provozní účinnost kontrol spoléhat nebo**
- (c) kombinace testů kontrol s testy věcné správnosti je efektivní.

Pokud vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti nepřesahuje přijatelně nízkou úroveň, auditor nemá povinnost navrhnout a provést další auditorské postupy. Auditor však v souladu s odstavcem 18 bez ohledu na zvolenou metodiku **a na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti** navrhne a provede testy věcné správnosti pro všechny materiální skupiny transakcí, zůstatky účtů a ~~zveřejněné údaje~~ **vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce.**

- A5. Charakter auditorského postupu je dán jeho účelem (tj. jde buď o testy kontrol, nebo o testy věcné správnosti) a jeho typem (tj. inspekce, pozorování, dotazování, konfirmace, přepočítání, opětovné provedení nebo analytický postup). Při reagování na vyhodnocená rizika hraje nejdůležitější roli charakter auditorských postupů.
- A6. Načasováním auditorského postupu se rozumí termíny, kdy je postup prováděn, nebo období či datum, jehož se důkazní informace týkají.
- A7. Rozsah auditorského postupu je dán objemem prací, které budou provedeny, tj. např. velikostí vzorku nebo počtem pozorování ~~kontrolní činnosti~~ **kontroly.**
- A8. Navržení a provedení dalších auditorských postupů, jejichž charakter, načasování a rozsah vychází z vyhodnoceného rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, reflektuje jednoznačnou vazbu mezi dalšími auditorskými postupy a vyhodnocenými riziky.

Reakce na rizika vyhodnocená na úrovni tvrzení (viz odstavec 7(a))

Charakter

- A9. **ISA 315 (revidované znění 2019) vyžaduje, aby auditor vyhodnotil rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení tím, že vyhodnotí přirozené a kontrolní riziko. Přirozené riziko vyhodnocuje na základě posouzení pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a její výše, přičemž zohledňuje, jakým způsobem a do jaké míry faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost důležitých tvrzení vůči nesprávnosti.³ Rizika vyhodnocená**

³ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 31 a 34.

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

auditorem, včetně jejich důvodů, mohou mít vliv jak na typy prováděných auditorských postupů, tak na jejich kombinace. Pokud je např. vyhodnocené riziko vysoké, auditor si může, kromě inspekce příslušného dokumentu, u třetí strany ověřit podmínky uzavřené smlouvy. Navíc jsou některé auditorské postupy pro určitá tvrzení vhodnější, jiné méně. Například pokud jde o výnosy, testy kontrol mohou být nejvhodnější u vyhodnoceného rizika **materiální** nesprávnosti tvrzení týkajícího se úplnosti, zatímco testy věcné správnosti mohou být nejvhodnější pro vyhodnocené riziko **materiální** nesprávnosti tvrzení týkajícího se výskytu.

- A10. Pro určení charakteru auditorských postupů jsou relevantní i důvody toho, jak je riziko vyhodnoceno. Jestliže je např. riziko vyhodnoceno jako nižší již v důsledku znaků dané skupiny transakcí bez ohledu na související kontroly, může auditor rozhodnout, že pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací budou stačit pouze analytické testy věcné správnosti. Naproti tomu pokud je riziko vyhodnoceno jako nižší v důsledku ~~vnitřních kontrol~~ a **toho, že auditor hodlá testovat provozní účinnost kontrol a hodlá** na tomto hodnocení založit provádění testů věcné správnosti, ~~provede potom musí~~ v souladu s odstavcem 8(a) ~~provést~~ testy kontrol. Příkladem může být skupina transakcí, které mají poměrně jednotný a jednoduchý charakter, daná účetní jednotka je rutinně zpracovává a jsou kontrolovány jejím informačním systémem.

Načasování

- A11. Auditor může provádět testy kontrol nebo testy věcné správnosti v průběhu účetního období nebo na jeho konci. Čím je vyšší riziko materiální nesprávnosti, tím je pravděpodobnější, že se auditor rozhodne, že je účinnější provádět testy věcné správnosti blíže ke konci účetního období nebo přímo na jeho konci než v jeho průběhu, případně provádět auditorské postupy bez ohlášení či v neočekávaných termínech (např. provádět auditorské postupy ve vybraných lokalitách bez ohlášení). To platí především pro zvažování reakce na riziko podvodu. Auditor může např. usoudit, že vzhledem ke zjištěnému riziku záměrné nesprávnosti nebo manipulace nejsou provedené auditorské postupy vhodné pro rozšíření auditních závěrů učiněných k mezitímnímu datu na celé účetní období.
- A12. Na druhé straně provádění auditorských postupů před koncem účetního období může auditorovi pomoci identifikovat významné záležitosti již v raných fázích auditu a následně je vyřešit ve spolupráci s vedením nebo vyvinout účinný auditorský postup k jejich vyřešení.
- A13. Některé auditorské postupy je navíc možné provádět pouze na konci účetního období, resp. až po jeho skončení. To je např. případ:
- sesouhlasení účetních výkazů s účetními záznamy,
 - prověření úprav provedených během sestavování účetní závěrky a
 - provedení postupů reagujících na riziko, že účetní jednotka uzavřela pochybné prodejní smlouvy nebo že transakce nebyly na konci účetního období dokončeny.
- A14. Další relevantní faktory, které auditor zohledňuje při rozhodování o tom, kdy auditorské postupy provede, zahrnují:
- kontrolní prostředí,
 - dobu, kdy budou příslušné informace dispozici (např. elektronické soubory mohou být následně přepsány, nebo postupy, které mají být pozorovány, mohou probíhat pouze v určité době),

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

- charakter rizika (např. pokud existuje riziko záměrného nadhodnocení tržeb následným vytvořením falešných prodejních smluv tak, aby účetní jednotka dosáhla očekávaných výnosů, auditor se může rozhodnout prověřit smlouvy dostupné poslední den účetního období),
- období nebo datum, k němuž se důkazní informace vztahují.

Rozsah

- A15. Rozsah auditorského postupu závisí na posouzení auditora, který zváží materialitu, vyhodnocené riziko a míru jistoty, kterou chce získat. Pokud je pro dosažení určitého cíle nutné použít kombinaci více postupů, rozsah každého z nich se posuzuje samostatně. Obecně platí, že rozsah auditorských postupů se zvětšuje spolu s tím, jak se zvyšuje riziko materiální nesprávnosti. Například vhodnou reakcí na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem je zvětšení velikosti vzorku nebo provedení propracovanějších analytických testů věcné správnosti. Avšak zvětšení rozsahu auditorského postupu bude účinné pouze v případě, že tento postup je pro dané riziko relevantní.
- A16. Elektronické transakce a elektronickou účetní evidenci je možné díky počítačovým auditorským technikám testovat zevrubněji, což může být užitečné, pokud se auditor rozhodne změnit rozsah testování, např. v reakci na riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem. Tyto techniky lze používat pro výběr vzorku transakcí z elektronické evidence, ke třídění transakcí s určitými rysy nebo k testování celého souboru místo pouhého vzorku.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A17. Při auditování účetních jednotek veřejného sektoru bude charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů ovlivněn rovněž rozsahem pravomocí auditora a dalšími speciálními požadavky souvisejícími s auditem.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A18. U velmi malých účetních jednotek mohou být ~~kontrolní aktivity~~ **kontroly**, které auditor může identifikovat, nebo rozsah, v němž je existence kontrolních aktivit a jejich fungování zdokumentováno, jen velice omezené. V takovém případě může být pro auditora efektivnější provést další auditorské postupy formou testů věcné správnosti. Výjimečně může absence ~~kontrolních činností~~ **kontrol** nebo jiných složek ~~kontrol~~ **vnitřního kontrolního systému** vést k tomu, že auditor nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace.

Vyšší vyhodnocené riziko (viz odstavec 7(b))

- A19. Jestliže auditor musí kvůli vyššímu vyhodnocenému riziku získat přesvědčivější důkazní informace, může buď zvýšit množství důkazních informací, které shromáždí, nebo získat důkazní informace, které budou relevantnější nebo spolehlivější, např. tím, že bude klást větší důraz na důkazní informace od třetích stran nebo získá důkazní informace z několika nezávislých zdrojů.

Testy kontrol

Navrhování a provádění testů kontrol (viz odstavec 8)

- A20. Testy kontrol se provádějí pouze u těch kontrol, které jsou podle názoru auditora vhodně navrženy tak, aby předcházely materiální nesprávnosti **důležitých** tvrzení, nebo aby tuto

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

nesprávnost identifikovaly a opravovaly, **a pouze v případě, že auditor hodlá tyto kontroly testovat.** Jestliže byly během auditovaného účetního období použity významně odlišné kontroly, auditor je posoudí samostatně.

- A21. Testování provozní účinnosti kontrol se liší od získávání porozumění a posuzování návrhu a zavedení kontrol. Nicméně v obou případech se používají stejné typy auditorských postupů. Auditor proto může dojít k závěru, že bude účinné otestovat provozní účinnost kontrol spolu s posouzením jejich návrhu a zavedení.
- A22. I když některé postupy zaměřující se na vyhodnocení rizik nemusí být navrženy přímo jako testy kontrol, mohou poskytovat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol, a mohou tudíž jako testy kontrol sloužit. Při vyhodnocování rizik může auditor použít rovněž např. následující postupy:
- dotaz na to, jak vedení účetní jednotky používá rozpočet,
 - analýzu porovnání měsíčního rozpočtu se skutečnými náklady,
 - prověření zpráv týkajících se vyšetřování odchylek mezi rozpočtovanými a skutečnými částkami.

Tyto auditorské postupy poskytují auditorovi informace o struktuře rozpočtových pravidel dané účetní jednotky a o tom, zda byla tato pravidla skutečně zavedena, a případně také důkazní informace o účinnosti fungování rozpočtových pravidel při předcházení či identifikaci materiální nesprávnosti týkající se klasifikace nákladů.

- A23. Auditor může rovněž zvolit test kontrol, který bude prováděn současně s testy detailních údajů téže transakce. I když se cíl testu kontrol od cíle testu detailních údajů liší, obou lze dosáhnout současně prováděním testu kontrol a testu detailních údajů téže transakce, kterému se také říká dvouúčelový test. Auditor může např. prověřit fakturu, aby zjistil, zda byla schválena, a aby získal věcné důkazní informace o dané transakci. Dvouúčelový test je navržen a vyhodnocován tak, že se posuzuje každý z jeho cílů samostatně.
- A24. Jak je uvedeno v ISA 315, v některých případech auditor může považovat za nemožné navrhnout účinné testy věcné správnosti, které by samy o sobě poskytovaly dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení⁴. Taková situace může nastat, jestliže daná účetní jednotka využívá pro svou podnikatelskou činnost výpočetní techniku a veškerá dokumentace je vytvářena a vedena výhradně prostřednictvím informačního systému. V takových případech musí auditor v souladu s odstavcem 8(b) provést ~~příslušné~~ testy kontrol **ošetřujících rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace.**

Důkazní informace a míra, do jaké auditor hodlá spoléhat na kontroly (viz odstavec 9)

- A25. V případech, kdy auditor zvolí přístup založený primárně na testech kontrol, především není-li možné nebo prakticky proveditelné získat dostatečné a vhodné důkazní informace pouze na základě testů věcné správnosti, se bude snažit získat vyšší míru jistoty o provozní účinnosti kontrol.

Charakter a rozsah testů kontrol

Další auditorské postupy v kombinaci s dotazováním (viz odstavec 10(a))

- A26. Dotazování samo o sobě není pro testování provozní účinnosti kontrol dostatečné. Proto se kombinuje s dalšími auditorskými postupy. Dotazování v kombinaci s inspekcí nebo opětovným provedením kontroly obvykle poskytuje vyšší míru jistoty než dotazování

⁴ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 30 33.

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

v kombinaci s pozorováním, protože pozorování je relevantní pouze v okamžiku, kdy se provádí.

- A27. Typ auditorského postupu, který je nutné použít pro získání důkazních informací o tom, zda kontrola fungovala účinně, je ovlivněn charakterem dané kontroly. Pokud je např. dokladem o provozní účinnosti interních kontrol dokumentace, auditor se může rozhodnout prověřit ji, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol. U jiných kontrol však dokumentace nemusí být dostupná nebo relevantní. Dokumentace nemusí existovat např. pro některé oblasti kontrolního prostředí, jako je přidělení pravomocí nebo odpovědnosti, nebo pro některé typy ~~kontrolní činnosti kontrol~~, jako jsou **automatizované** kontroly ~~prováděné počítačem~~. V těchto případech lze důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získat prostřednictvím dotazování v kombinaci s jinými auditorskými postupy, jako je pozorování nebo používání počítačových auditorských technik.

Rozsah testů kontrol

- A28. Jestliže auditor potřebuje získat o účinnosti kontrol přesvědčivější důkazní informace, může být vhodné rozšířit rozsah jejich testování, tj. rozšířit testy kontrol. Kromě toho, do jaké míry je možné na danou kontrolu spoléhat, auditor při stanovení rozsahu testů kontrol zvažuje následující skutečnosti:

- četnost, s níž daná účetní jednotka kontrolu během účetního období provádí,
- délku období, po které auditor během auditu na provozní účinnost dané kontroly spoléhá,
- očekávaná míra odchýlení se od dané kontroly,
- platnost a spolehlivost důkazních informací, jež mají doložit provozní účinnosti kontrol na úrovni tvrzení,
- míra, do jaké jsou důkazní informace získány z testů kontrol, jejichž předmětem jsou jiné kontroly související s daným tvrzením.

Podrobnější pokyny týkající se rozsahu testů kontrol obsahuje ISA 530⁵.

- A29. U automatizovaných kontrol nemusí být nutné zvětšovat rozsah testování, protože zpracování údajů prostřednictvím informačních technologií je svou podstatou konzistentní. U automatizované kontroly lze předpokládat, že funguje konzistentně, dokud nedojde ke změně ~~programu IT aplikace~~ (včetně tabulek, souborů nebo dalších trvalých dat ~~programem IT aplikací~~ užívaných). Jakmile auditor rozhodne, že automatizované kontroly fungují správně (k čemuž může dojít v okamžiku zavedení kontroly nebo k některému pozdějšímu datu), může zvážit provedení dalších testů, jejichž prostřednictvím bude ověřováno, že kontrola i nadále účinně funguje. ~~Tyto testy zahrnují např. ověření toho, že~~ **Tyto testy mohou zahrnovat testování obecných IT kontrol, jejichž předmětem jsou IT aplikace.**

- ~~změny programu není možné provádět bez příslušných kontrol zaměřených na změny programů,~~
- ~~pro zpracování transakcí se používá autorizovaná verze programu,~~
- ~~také ostatní relevantní všeobecné kontroly jsou účinné.~~

⁵ ISA 530 „Výběr vzorků“.

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Součástí těchto testů může být i určení toho, že nebyly provedeny změny programů, což může být případ účetní jednotky, která používá běžné softwarové aplikace, aniž by je sama modifikovala nebo udržovala. Auditor může například prověřit zprávu od oddělení zabezpečení informačních technologií, aby získal důkazní informace o tom, že se během daného účetního období neuskutečnil žádný neautorizovaný přístup.

A29a. Auditor může rovněž provést testy kontrol ošetřujících rizika materiální nesprávnosti týkající se integrity dat účetní jednotky nebo úplnost a správnost zpráv generovaných jejím interním systémem, případně aby ošetřil rizika materiální nesprávnosti, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace. Tyto testy kontrol mohou zahrnovat testy obecných IT kontrol ošetřujících záležitosti uvedené v odstavci 10(a). V takovém případě nemusí auditor provádět další testování, aby o záležitostech uvedených v odstavci 10(a) získal důkazní informace.

A29b. Jestliže auditor zjistí, že obecná IT kontrola je nedostatečná, zváží charakter souvisejících rizik, která vyplývají z používání IT a která byla identifikována v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019),⁶ aby na základě toho mohl navrhnout další auditorské postupy, jejichž prostřednictvím ošetří vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti. Cílem těchto postupů může být určit, zda:

- vzniklo riziko (rizika) vyplývající z IT. Například pokud uživatelé mají neoprávněný přístup k IT aplikaci (ale nemají přístup k systémovým protokolům, které sledují přístup, resp. nemohou tyto protokoly měnit), může auditor zkontrolovat systémové protokoly, aby získal důkazní informace o tom, že tito uživatelé během daného období k IT aplikaci nepřístupovali,
- existují nějaké alternativní nebo nadbytečné obecné IT kontroly nebo jakékoli jiné kontroly, které ošetřují související rizika vyplývající z používání IT. Pokud existují, může auditor takové kontroly identifikovat (pokud již nebyly identifikovány) a vyhodnotit jejich návrh, zjistit, zda byly zavedeny, a otestovat jejich provozní účinnost. Například pokud obecná IT kontrola, jejímž předmětem je přístup uživatele, vykazuje nějaké nedostatky, účetní jednotka může mít jinou kontrolu, pomocí které vedení IT včas zkontroluje zprávy o přístupu koncových uživatelů. K situacím, kdy kontrola aplikace může ošetřit riziko vyplývající z používání IT, patří rovněž případy, kdy lze informace, jež mohou být ovlivněny nedostatky v obecných IT kontrolách, porovnat s externími zdroji (např. s bankovním výpisem) nebo s interními zdroji, které nejsou těmito nedostatky ovlivněny (např. samostatná aplikace IT nebo zdroj dat).

Testování nepřímých kontrol (viz odstavec 10(b))

A30. V některých případech může být nutné získat důkazní informace dokládající účinné fungování nepřímých kontrol. ~~Jestliže se auditor např. rozhodne otestovat účinnost kontroly zpráv o výjimkách týkajících se prodejů nad rámec úvěrového limitu schváleného pro daného zákazníka, bude tato kontrola a následné sledování výjimek kontrolou, která má pro auditora přímou důležitost. Kontroly správnosti informací uvedených ve zprávách (např. všeobecné kontroly v oblasti informačních technologií) jsou potom kontrolami nepřímými. (např. obecných IT kontrol). Jak je vysvětleno v odstavcích A29 až A29b, obecné IT kontroly bývají identifikovány v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019) proto, že podporují provozní účinnost automatizovaných kontrol, nebo proto, že se podílejí na zachování integrity informací používaných v účetním výkaznictví účetní jednotky, včetně zpráv generovaných jejím interním~~

⁶ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(c)(i).

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

systemem. Ustanovení odstavce 10(b) připouští, že auditor již možná otestoval některé nepřímé kontroly, aby ošetřil záležitosti podle odstavce 10(a).

~~A31. Jedná-li se o automatizovanou kontrolu, pak díky tomu, že počítačové zpracování je svou podstatou konzistentní, budou důkazní informace o existenci této kontroly, posuzované spolu s důkazními informacemi získanými o provozní účinnosti všeobecných kontrol používaných danou účetní jednotkou (především kontrol týkajících se změn), poskytovat dostatečné důkazní informace o provozní účinnosti této kontroly.~~

Načasování testů kontrol

Období, po které auditor na kontroly hodlá spoléhat (viz odstavec 11)

A32. Důkazní informace vztahující se k určitému okamžiku mohou být pro auditorovy účely dostatečné např. tehdy, když auditor testuje kontroly, které daná účetní jednotka používá pro inventarizaci zásob na konci účetního období. Pokud se však auditor hodlá na kontrolu spoléhat během celého účetního období, musí provést testy, na jejichž základě získá důkazní informace o účinném fungování kontrol v průběhu celého účetního období. Tyto testy mohou zahrnovat i testy, jejichž prostřednictvím účetní jednotka monitoruje kontroly kontrol, které jsou součástí procesu monitorování vnitřního kontrolního systému.

Používání důkazních informací získaných v mezitímním účetním období (viz odstavec 12)

A33. Faktory, které auditor zohledňuje při rozhodování o tom, jaké další důkazní informace je třeba získat o účinnosti kontrol, jež fungovaly v období následujícím po mezitímním účetním období, zahrnují:

- významnost vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení,
- kontroly, které byly v mezitímním období testovány a významné změny, jimiž od té doby prošly, včetně změn informačních systémů, procesů a personálních změn,
- míru, do jaké byly získány důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol,
- délku zbývajících období,
- rozsah, v jakém se auditor hodlá na základě spolehnutí se na tyto kontroly omezit další testy věcné správnosti,
- kontrolní prostředí.

A34. Další důkazní informace je možné získat např. rozšířením testů kontrol po celé zbývajících období nebo testováním monitorování kontrol účetní jednotkou.

Používání důkazních informací získaných během předchozích auditů (viz odstavec 13)

A35. V některých případech lze jako důkazní informace použít důkazní informace získané během předchozích auditů, jestliže auditor provede auditorské postupy, jejichž prostřednictvím opětovně potvrdí platnost a spolehlivost těchto důkazních informací. Auditor například při provádění auditu v předchozím účetním období zjistil, že určitá automatizovaná kontrola v dané účetní jednotce funguje správně. Např. prostřednictvím dotazů na vedení nebo prostřednictvím inspekce účetních knih získá důkazní informace o tom, zda u této automatizované kontroly nedošlo ke změnám, které by měly vliv na její účinné fungování. Na posouzení důkazních informací o těchto změnách bude záviset širší nebo naopak menší rozsah důkazních informací, které bude nutné o provozní účinnosti kontrol získat v běžném účetním období.

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Kontroly, u nichž došlo oproti předchozím auditům ke změně (viz odstavec 14(a))

A36. Změny mohou mít vliv na ~~relevanci~~ **relevantnost a spolehlivost** důkazních informací získaných během předchozích auditů, a to do té míry, že tyto důkazní informace již nebudou spolehlivé. Například změny v systému, díky nimž účetní jednotka získává ze systému novou zprávu, pravděpodobně nebudou mít vliv na relevanci důkazních informací získaných během předchozích auditů. Naproti tomu změna, která umožňuje data akumulovat nebo kalkulovat jiným způsobem, tento vliv mít bude.

Kontroly, u nichž nedošlo oproti předchozím auditům ke změně (viz odstavec 14(b))

A37. Rozhodnutí auditora o tom, zda se bude spoléhat na důkazní informace získané během předchozích auditů u kontrol:

(a) u nichž od poslední testování nedošlo ke změně a

(b) které nejsou kontrolami omezujícími významné riziko,

závisí na jeho odborném úsudku. Také doba mezi opakovaným testováním těchto kontrol závisí na odborném úsudku auditora, v souladu s odstavcem 14 (b) se však testování musí provádět minimálně jednou za tři roky.

A38. Obecně platí, že čím je vyšší riziko materiální nesprávnosti nebo čím více auditor na interní kontroly spoléhá, tím kratší pravděpodobně bude období mezi testováním kontrol. Faktory, které zkracují období mezi opakovaným testováním kontrol nebo v jejichž důsledku není možné se na důkazní informace získané během předchozích auditů vůbec spoléhat, jsou:

- nedostatečné kontrolní prostředí,
- ~~nedostatečné~~ **nedostatky v procesu** monitorování ~~kontrol~~ **vnitřního kontrolního systému účetní jednotky,**
- významný podíl manuálních prvků u ~~daných~~ kontrol,
- personální změny, které významně ovlivňují používání kontrol,
- měnící se podmínky, z nichž vyplývá nutnost změnit i kontroly,
- nedostatečné všeobecné kontroly v oblasti informačních technologií.

A39. Jestliže existuje celá řada kontrol, u nichž auditor hodlá spoléhat na důkazní informace získané během předchozích auditů, otestuje během každého auditu část z nich, čímž získá přesvědčivé informace o průběžné účinnosti kontrolního prostředí. To auditorovi také usnadní rozhodování o tom, zda se může spoléhat na důkazní informace získané během předchozích auditů.

Hodnocení provozní účinnosti kontrol (viz odstavce 16 – 17)

A40. Materiální nesprávnost zjištěná při provádění auditorského postupu je silným indikátorem o existenci významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

A41. Pojetí účinnosti fungování kontrol připouští, že účetní jednotka nemusí kontroly uplatňovat vždy stejně, tj. že mohou existovat odchylky v uplatňování kontrol. Tyto odchylky od předepsaných kontrol mohou být způsobeny takovými faktory, jako je výměna klíčových pracovníků, významné sezónní výkyvy v objemu transakcí nebo lidská chyba. Zjištěný počet odchylek především ve srovnání s očekávaným počtem odchylek naznačuje, že se auditor nemůže spolehnout, že kontrola snižuje riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení na úroveň vyhodnocenou auditorem.

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

Testy věcné správnosti (viz **odstavce 6 a 18**)

A42. V souladu s odstavcem 18 je auditor povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejňovaných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti. Tento materiálů skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce. Může se stát, že auditor u významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací již testy věcné správnosti provedl, protože v souladu s odstavcem 6 je jeho povinností navrhnout a provést další auditorské postupy, které budou reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Testy věcné správnosti je tudíž nutné navrhnout a provádět v souladu s odstavcem 18:

- v těch případech, kdy další auditorské postupy u významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, které auditor navrhl a provedl v souladu s odstavcem 6, nezahrnovaly testy věcné správnosti,
- pro každou skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce, které nepředstavují významnou skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace, ale které auditor identifikoval v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)⁷ jako materiální.
- tento požadavek je dán tím, že: (a) auditorovo vyhodnocení rizika je založeno jen jeho úsudku, a nemusí tudíž být identifikována všechna rizika materiální nesprávnosti; a (b) existují přirozená omezení interních kontrol, včetně toho, že je vedení může obejít.

A42a. Auditor nemá povinnost otestovat všechna tvrzení týkající se materiální skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce. Při navrhování vhodného charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, které provede, se zaměřuje na tvrzení, u nichž je v případě výskytu nesprávnosti reálná možnost, že tato nesprávnost bude materiální.

Charakter a rozsah testů věcné správnosti

A43. V některých případech se auditor může rozhodnout, že:

- ke snížení auditorského rizika na přijatelně nízkou úroveň stačí, pokud budou provedeny pouze analytické testy věcné správnosti. Tak je tomu např. v případě, že je jeho hodnocení rizika podepřeno důkazními informacemi získanými prostřednictvím testů kontrol,
- jsou vhodné pouze testy detailních údajů,
- vhodnou reakcí na vyhodnocená rizika je kombinace analytických testů věcné správnosti a testů detailních údajů.

A44. Analytické testy věcné správnosti jsou obecně vhodnější pro velké objemy transakcí, které mají většinou předvídatelný vývoj. Požadavky a podrobnější pokyny týkající se používání analytických testů během auditu jsou uvedeny v ISA 520⁸.

A45. Pro návrh testů detailních údajů je relevantní **vyhodnocení rizika a** charakter ~~rizik a~~ tvrzení. Například u testů detailních údajů zaměřujících se na tvrzení, jež se týká existence nebo výskytu, auditor vybere některé z položek, které jsou součástí částky uvedené v účetních výkazech, a získá relevantní důkazní informace. Naproti tomu u testů detailních údajů, jejichž prostřednictvím bude auditor ověřovat tvrzení týkající se

⁷ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 36.

⁸ ISA 520 „Analytické postupy”.

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

úplnosti, si vybere určité položky, které by měly být do částky uvedené v účetním výkazu zahrnuty, a ověří, zda je tomu skutečně tak.

- A46. Vzhledem k tomu, že vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti zohledňuje ~~vnitřní kontrolní systém~~ **kontroly, které auditor hodlá testovat**, je možné v případě neuspokojivých výsledků testů kontrol zvětšit rozsah testů věcné správnosti. Avšak zvětšit rozsah auditorského postupu je vhodné pouze v případě, že tento postup je pro dané riziko relevantní.
- A47. Při navrhování testů detailních údajů je rozsah testování obvykle dán velikostí vzorku. Avšak relevantní jsou také další záležitosti, mimo jiné to, zda není efektivnější používat jiné selektivní způsoby testování. Podrobnější pokyny viz též ISA 530⁹.

Posouzení toho, zda by se měly použít externí confirmace

A48. Používání externích confirmací je často vhodné u tvrzení týkajících se zůstatků účtů a jejich součástí, ale nemusí se omezovat jen na tyto položky. Auditor si může například vyžádat externí confirmaci podmínek dohod, smluv nebo transakcí realizovaných mezi účetní jednotkou a jiným stranami. Dále si může externí confirmace vyžádat, aby získal důkazní informace o neexistenci určitých podmínek, konkrétně například o tom, že neexistuje žádná „postranní dohoda“, která by byla relevantní pro tvrzení účetní jednotky o vykázání účetních položek ve správném období. Externí confirmace mohou být zdrojem důležitých důkazních informací pro reagování na rizika materiální nesprávnosti v následujících případech:

- zůstatky na bankovních účtech a další informace týkající se vztahů s bankovními institucemi,
- zůstatky na účtu pohledávek a související podmínky,
- zásoby, které mají na skladě třetí strany pro účely zpracování, nebo zásoby v celních a konsignačních skladech,
- listiny dokládající majetková práva, jež jsou uloženy u právních zástupců nebo finančních institucí buď v úschově, nebo jako zajištění,
- finanční investice uložené v úschově nebo zakoupené od obchodníků s cennými papíry a nedodané do rozvahového dne,
- závazky vůči věřitelům, včetně důležitých podmínek splácení a omezujících podmínek,
- zůstatky na účtu závazků a související podmínky.

A49. O některých tvrzeních sice externí confirmace mohou poskytnout důležité důkazní informace, u jiných jsou ale méně relevantní. Externí confirmace například poskytují méně relevantní důkazní informace o návratnosti zůstatků na účtu pohledávek než o jejich existenci.

A50. Auditor může usoudit, že externí confirmace získané k jednomu účelu mohou sloužit jako zdroj důkazních informací i pro jiné účely. Například v žádostech o confirmaci zůstatků na bankovních účtech jsou často i požadavky na informace důležité pro jiná tvrzení. Tyto aspekty mohou mít vliv na to, zda se auditor rozhodne externí confirmace si vyžádat.

A51. Faktory, které auditorovi pomáhají při rozhodování o tom, zda si v rámci provádění testů věcné správnosti vyžádá externí confirmace:

- protistrana, která má confirmaci provést, má znalosti o předmětné záležitosti –

⁹ ISA 500 „Důkazní informace“, odstavec 10.

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

odpovědi budou patrně spolehlivější, pokud je za protistranu poskytně osoba, která má o potvrzovaných informacích potřebné znalosti,

- schopnost nebo ochota protistrany, která má konfirmaci provést, odpovědět. Protistrana například:
 - nemusí akceptovat odpovědnost za poskytnutí odpovědi na žádost o konfirmaci,
 - může odpověď považovat za příliš finančně nebo časově náročnou,
 - může mít obavy z případné právní odpovědnosti, která by pro ni z odpovědi mohla vyplynout,
 - může o transakcích účtovat v jiné měně nebo
 - může působit v prostředí, kde odpověď na žádost o konfirmaci není důležitou součástí běžného fungování účetní jednotky.

V těchto případech se může stát, že protistrana na žádost o konfirmaci neodpoví, odpoví jen neformálně nebo se pokusí omezit míru, ve které lze na její odpověď spoléhat.

- objektivnost protistrany, která má konfirmaci provést – jestliže je protistrana spřízněnou stranou dané účetní jednotky, mohou být její odpovědi na žádosti o konfirmace méně spolehlivé.

Testy věcné správnosti při zpracování účetní závěrky (viz odstavec 20(b))

A52. Povaha a také rozsah prověřování účetních zápisů a dalších úprav závisí na charakteru a složitosti účetního výkaznictví dané účetní jednotky a na souvisejícím riziku materiální nesprávnosti.

Testy věcné správnosti reagující na významná rizika (viz odstavec 21)

A53. Jestliže auditor dojde k závěru, že vyhodnocené riziko je významné, musí v souladu s odstavcem 21 tohoto standardu provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Při získávání důkazních informací vykazujících vysokou mírou spolehlivosti, které auditor potřebuje, aby mohl reagovat na významné riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, mohou auditorovi napomoci důkazní informace, jež získá prostřednictvím externích konfirmací přímo od příslušných protistran. Například jestliže auditor zjistí, že vedení má problémy se splněním plánovaných výnosů, může existovat riziko, že vedení nadhodnotí tržby nesprávným zaúčtováním výnosů plynoucích z prodejních smluv, i když jejich podmínky zaúčtování výnosů neumožňují, nebo fakturováním tržeb ještě před odesláním zboží. Za takové situace může auditor použít například externí konfirmace tak, aby si jejich prostřednictvím potvrdil nejen dosud neuhrazené částky, ale také detaily prodejních smluv, včetně data, nároků na vrácení zboží a dodacích podmínek. Auditor může navíc považovat za účinné doplnit tyto externí konfirmace o dotazy na nefinanční pracovníky účetní jednotky ohledně případných změn prodejních smluv a dodacích podmínek.

Načasování testů věcné správnosti (viz odstavce 22 - 23)

A54. Důkazní informace získané při testech věcné správnosti provedených během předchozího auditu ve většině případů nejsou v běžném období jako důkazní informace dostatečné. Existují nicméně výjimky, např. právní posudek získaný během předchozího auditu k sekuritizační struktuře, u které v běžném období nenastaly žádné změny, může být relevantní i v běžném období. V takovém případě je vhodné použít důkazní informace

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

získané při testech věcné správnosti během předchozího auditu, ale pouze za předpokladu, že se tyto důkazní informace ani související předmět zásadním způsobem nezměnily, a pokud auditor v běžném období provede auditorské postupy, jejichž prostřednictvím platnost těchto důkazních informací opětovně potvrdí.

Používání důkazních informací získaných v mezitímním účetním období (viz odstavec 22)

A55. V některých případech auditor může rozhodnout, že bude účinné provést testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, a porovnat a sesouhlasit informace týkající se zůstatku na konci účetního období se srovnatelnými informacemi za mezitímní období. To mu umožňuje:

- (a) identifikovat částky, jež se jeví jako neobvyklé,
- (b) tyto částky prošetřit a
- (c) provést analytické testy věcné správnosti nebo testy detailních údajů, jejichž prostřednictvím ověří zbývající období.

A56. Prováděním testů věcné správnosti k mezitímnímu datu, aniž by byly následně provedeny další auditorské postupy, se zvyšuje riziko, že auditor neodhalí nesprávnosti existující na konci účetního období. Toto riziko je tím vyšší, čím je zbývající období delší. Rozhodnutí o tom, zda provádět testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, ovlivňují mimo jiné následující faktory:

- kontrolní prostředí a další ~~relevantní~~ kontroly,
- dostupnost informací, které jsou nutné pro provádění auditorských postupů, k pozdějšímu datu,
- cíl testu věcné správnosti,
- vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti,
- charakter skupiny transakcí, zůstatku účtu a souvisejících tvrzení,
- schopnost auditora provádět vhodné testy věcné správnosti nebo testy věcné správnosti v kombinaci s testy kontrol za zbývající období tak, aby bylo sníženo riziko, že na konci účetního období budou existovat nesprávnosti, které nebudou zjištěny.

A57. Rozhodnutí o tom, zda provádět testy věcné správnosti v období od mezitímního data do konce běžného období, ovlivňují mimo jiné následující faktory:

- zda u zůstatků konkrétních skupin transakcí nebo u zůstatků účtů na konci roku lze přiměřeně odhadnout výši, relativní důležitost a složení,
- zda postupy, které účetní jednotka používá k analýze a úpravě těchto skupin transakcí nebo zůstatků účtů v mezitímním období a ke správnému časovému rozlišení, jsou vhodné,
- zda informační systém ~~relevantní pro účetní výkaznictví~~ poskytne informace týkající se zůstatků na konci účetního období a transakcí realizovaných během zbývajícího období, které budou dostatečné pro prověření:
 - (a) významných neobvyklých transakcí nebo zápisů (včetně těch, které byly realizovány na konci účetního období),
 - (b) ostatních příčin významných odchylek nebo naopak očekávaných odchylek, které se neuskutečnily, a

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

- (c) změn ve složení skupin transakcí nebo zůstatků účtů.

Nesprávnosti zjištěné k mezitímnímu datu (viz odstavec 23)

A58. Pokud auditor na základě neočekávaných nesprávností zjištěných k mezitímnímu datu dojde k závěru, že je nutné upravit plánovaný charakter, načasování a rozsah testů věcné správnosti, které budou provedeny ve zbývajícím období, může auditorské postupy provedené k mezitímnímu datu na konci účetního období rozšířit nebo zopakovat.

Adekvátnost zobrazení a zveřejnění (viz odstavec 24)

A59. Při vyhodnocování celkové prezentace účetní závěrky, včetně zveřejněných údajů, auditor posoudí, zda jsou jednotlivé účetní výkazy prezentovány způsobem, který odráží správnou klasifikaci a popis finančních informací a formu, uspořádání a obsah účetních výkazů a přílohy. To zahrnuje mimo jiné např. používanou terminologii, míru detailnosti, klasifikaci položek účetních výkazů a východiska prezentovaných částek.

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací (viz odstavce 27 - 27)

A60. Audit účetní závěrky je narůstající a opakující se proces. Auditor provádí plánované auditorské postupy a spolu s tím získává další důkazní informace, jež mohou vést k modifikaci charakteru, načasování či rozsahu dalších plánovaných auditorských postupů. Auditor může získat informace, jež se významně liší od informací, na nichž bylo hodnocení rizik založeno. Například:

- rozsah nesprávností, které auditor zjistí na základě testů věcné správnosti, může změnit jeho hodnocení rizik a může signalizovat významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému,
- auditor může zjistit nesrovnalosti v účetních záznamech, případně rozporné či chybějící důkazní informace,
- analytické postupy provedené ve fázi celkové kontroly mohou signalizovat dříve nerozpoznané riziko materiální nesprávnosti.

V takovém případě se může objevit potřeba, aby auditor přehodnotil plánované auditorské postupy, a to na základě revidovaného posouzení vyhodnocených rizik ~~pro všechny nebo některé~~ **materiální nesprávnosti a dopadu na významné** skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje a s nimi související tvrzení. Další pokyny k revizi auditorova posouzení rizik jsou uvedeny v ISA 315 **(revidované znění 2019)**¹⁰.

A61. Auditor nemůže předpokládat, že výskyt podvodu nebo chyby je ojedinělý. Posouzení toho, jakým způsobem odhalení nesprávnosti ovlivní vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti, je proto velice důležité pro to, zda toto vyhodnocení bude i nadále platné.

A62. Vliv na auditorovo posouzení toho, co představuje dostatečné a vhodné důkazní informace, mají takové faktory, jako jsou:

- významnost případné nesprávnosti tvrzení a pravděpodobnost, že tato nesprávnost bude mít, ať už sama o sobě, nebo spolu s dalšími případnými nesprávnostmi, na účetní závěrku materiální vliv,
- účinnost postupů a kontrol, kterými vedení reaguje na rizika,
- zkušenosti získané s obdobnými potenciálními nesprávnostmi během předchozích

¹⁰ ISA 315 **(revidované znění 2019)**, odstavec 34-53.

REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ RIZIKA

auditů,

- výsledky provedených auditorských postupů, včetně toho, zda byly těmito postupy odhaleny konkrétní případy podvodu nebo chyby,
- zdroj dostupných informací a jejich spolehlivost,
- přesvědčivost důkazních informací,
- znalosti o dané účetní jednotce a jejím prostředí, ~~včetně jejích vnitřních kontrol~~ příslušném rámci účetního výkaznictví a jejím vnitřním kontrolním systémem.

Dokumentace (viz odstavec 28)

A63. Forma a rozsah dokumentace auditu je věcí odborného úsudku auditora a závisí na charakteru dané účetní jednotky a na její velikosti a složitosti, na jejím vnitřním kontrolním systému, na dostupnosti informací poskytovaných účetní jednotkou a na zvolené metodice a používaných technologiích.