

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 402**

**ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY
VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE**

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 5
Datum účinnosti	6
Cíle	7
Definice	8
Požadavky	
Seznámení se službami poskytovanými servisní organizací, včetně vnitřního kontrolního systému	9 – 14
Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti	15 – 17
Zprávy typu 1 a 2, které nezahrnují služby subservisní organizace	18
Podvod, nedodržení právních předpisů a neopravené nesprávnosti ve vztahu k činnostem servisní organizace	19
Vydání zprávy auditorem uživatelské účetní jednotky	20 – 22
Aplikační a vysvětlující část	
Seznámení se službami poskytovanými servisní organizací, včetně vnitřního kontrolního systému	A1 – A23
Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti	A24 – A39
Zprávy typu 1 a 2, které nezahrnují služby subservisní organizace	A40
Podvod, nedodržení právních předpisů a neopravené nesprávnosti ve vztahu k činnostem servisní organizace	A41
Vydání zprávy auditorem uživatelské účetní jednotky	A42 – A44

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 402 „Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora uživatelské účetní jednotky ohledně získání dostatečných a vhodných důkazních informací v případech, kdy uživatelská účetní jednotka využívá služeb jedné či více servisních organizací. Konkrétně podrobněji upravuje způsob, jímž auditor uživatelské účetní jednotky uplatňuje ISA 315 (revidované znění)¹ a ISA 330² při seznamování se s uživatelskou účetní jednotkou, včetně části jejího vnitřního kontrolního systému relevantní pro audit, v rozsahu dostatečném k identifikaci a vyhodnocení rizik výskytu materiální nesprávnosti a k navržení a provedení dalších auditorských postupů v reakci na tato rizika.
2. Mnohé účetní jednotky zadávají realizaci části svých činností organizacím, které poskytují služby v rozsahu od provádění konkrétních úkolů pod vedením účetní jednotky po převzetí celých oddělení nebo funkcí účetní jednotky, jako je např. oblast dodržování daňových předpisů. Řada služeb poskytovaných těmito organizacemi je nedílnou součástí činnosti účetní jednotky, avšak ne všechny tyto služby jsou relevantní z pohledu auditu.
3. Služby poskytované servisní organizací jsou z pohledu auditu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky relevantní, pokud jsou tyto služby a kontroly nad nimi součástí informačního systému účetní jednotky, včetně souvisejících podnikových procesů, který je relevantní pro účetní výkaznictví. Přestože většina kontrol v servisní organizaci se bude pravděpodobně vztahovat k účetnímu výkaznictví, mohou v ní být zavedeny další kontroly, které mohou být z pohledu auditu rovněž relevantní, jako jsou například kontroly týkající se ochrany majetku. Služby servisní organizace se považují za součást informačního systému uživatelské účetní jednotky, včetně souvisejících podnikových procesů, který je relevantní pro účetní výkaznictví, jestliže tyto služby ovlivňují některý z následujících aspektů:
 - (a) skupiny transakcí náležících k činnostem uživatelské účetní jednotky, které jsou významné z pohledu její účetní závěrky,
 - (b) postupy v rámci systémů informačních technologií (IT) a manuálních systémů, pomocí kterých jsou transakce uživatelské účetní jednotky zahajovány, zaúčtovány, zpracovány, v případě potřeby opraveny, převedeny do hlavní knihy a vykázány v účetní závěrce,
 - (c) související účetní záznamy, v elektronické nebo manuální podobě, podpůrné informace a konkrétní účty v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky, které jsou používány k zahájení, zaúčtování, zpracování a vykázání transakcí uživatelské účetní jednotky; do této skupiny spadají také opravy nesprávných informací a způsob, jakým jsou informace převáděny do hlavní knihy,
 - (d) způsob, jakým informační systém uživatelské účetní jednotky zachycuje události a podmínky, s výjimkou transakcí, které jsou významné z pohledu účetní závěrky,
 - (e) proces účetního výkaznictví používaný k sestavení účetní závěrky uživatelské

¹ ISA 315R „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“.

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

- účetní jednotky, včetně významných účetních odhadů a zveřejněných údajů, a
- (f) kontroly související s účetními zápisy, včetně nestandardních účetních zápisů používaných k zaúčtování jednorázových mimořádných transakcí nebo úprav.
4. Povaha a rozsah prací, které má auditor uživatelské účetní jednotky provést ve vztahu k službám poskytovaným servisní organizací, závisí na povaze a významu těchto služeb pro uživatelskou účetní jednotku a na relevanci těchto služeb pro audit.
5. Tento standard se nevztahuje na služby poskytované finančními institucemi, jež se omezují na zpracování transakcí ve spojitosti s účtem účetní jednotky vedeným u dané finanční instituce, jestliže účetní jednotka schvaluje každou jednotlivou transakci, jako je zpracování transakcí na běžném účtu ze strany banky nebo zpracování transakcí s cennými papíry makléřem. Tento standard se dále nevztahuje na audit transakcí vyplývajících z majetkových podílů v jiných účetních jednotkách, jako jsou sdružení, obchodní společnosti a společné podniky, kdy jsou majetkové podíly účtovány a vykazovány jejich vlastníkům.

Datum účinnosti

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

Cíle

7. Cílem auditora uživatelské účetní jednotky, která využívá služeb servisní organizace, je:
- (a) seznámit se s povahou a významem služeb poskytovaných servisní organizací a s jejich dopadem na část vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky, která je relevantní pro audit, v míře dostatečné k identifikování a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, a
- (b) navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika.

Definice

8. Pro účely standardů ISA mají následující termíny význam, který je jim přiřazen níže:
- (a) doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky – kontroly, jejichž zavedení uživatelskou účetní jednotkou předpokládá servisní organizace při navrhování svých služeb a které jsou, je-li to nutné k dosažení kontrolních cílů, identifikovány v popisu jejího systému,
- (b) zpráva o popisu a návrhu kontrol v servisní organizaci (v tomto standardu označovaná jako zpráva typu 1) – zpráva obsahující:
- (i) popis systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol navržených a zavedených k předem určenému datu, který sestaví vedení servisní organizace, a
- (ii) zprávu auditora servisní organizace, jejímž cílem je poskytnout přiměřenou jistotu a která obsahuje výrok auditora servisní organizace k popisu systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol a ke vhodnosti návrhu kontrol pro účely splnění vytyčených kontrolních cílů,

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

- (c) Zpráva o popisu, návrhu a provozní účinnosti kontrol v servisní organizaci (v tomto standardu označovaná jako zpráva typu 2) – zpráva, která obsahuje:
- (i) popis systému servisní organizace, jejich kontrolních cílů a souvisejících kontrol, jejich návrhu a zavedení k předem určenému datu nebo po určité období a v některých případech jejich provozní účinnosti po určité období, který připraví vedení servisní organizace, a
 - (ii) zprávu auditora servisní organizace, jejímž cílem je poskytnout přiměřenou jistotu a která obsahuje:
 - a. výrok auditora servisní organizace k popisu systému servisní organizace, jejich kontrolních cílů a souvisejících kontrol a ke vhodnosti návrhu kontrol pro účely splnění vytyčených kontrolních cílů a k provozní účinnosti kontrol, a
 - b. popis testů kontrol, které provede auditor servisní organizace, spolu s jejich výsledky,
- (d) auditor servisní organizace – auditor, který na žádost servisní organizace poskytne zprávu o ověření kontrol servisní organizace,
- (e) servisní organizace – organizace představovaná třetí stranou (nebo část takové organizace), která poskytuje uživatelským účetním jednotkám služby, které jsou součástí jejich informačních systémů relevantních pro účetní výkaznictví,
- (f) systém servisní organizace – pravidla a postupy navržené, zavedené a dodržované servisní organizací za účelem toho, aby uživatelským účetním jednotkám poskytovala služby, na které se vztahuje zpráva auditora servisní organizace,
- (g) subservisní organizace – servisní organizace využívaná jinou servisní organizací k provedení některých služeb poskytovaných uživatelským účetním jednotkám, které jsou součástí informačních systémů těchto uživatelských účetních jednotek relevantních pro účetní výkaznictví,
- (h) auditor uživatelské účetní jednotky – auditor, který provádí audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky a vydává o ní zprávu,
- (i) uživatelská účetní jednotka – účetní jednotka, která využívá služeb servisní organizace a jejíž účetní závěrka je předmětem auditu.

Požadavky

Seznámení se službami poskytovanými servisní organizací, včetně vnitřního kontrolního systému

9. Při seznamování se s uživatelskou účetní jednotkou v souladu s ISA 315 (revidované znění)³ je auditor uživatelské účetní jednotky povinen seznámit se se způsobem, jakým uživatelská účetní jednotka v rámci své provozní činnosti využívá služby servisní organizace, včetně: (viz odstavce A1 – A2)
- (a) povahy služeb poskytovaných servisní organizací a významu těchto služeb pro uživatelskou účetní jednotku, včetně dopadu těchto služeb na vnitřní kontrolní systém uživatelské účetní jednotky, (viz odstavce A3 – A5)

³ ISA 315, odstavec 11.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

- (b) povahy a materiality transakcí zpracovávaných nebo účtů či procesů účetního výkaznictví ovlivněných servisní organizací, (viz odstavec A6)
 - (c) míry interakce činností servisní organizace s činnostmi uživatelské účetní jednotky, a (viz odstavec A7)
 - (d) povahy vztahu mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací, včetně příslušných smluvních podmínek vztahujících se na činnosti prováděné servisní organizací. (viz odstavce A8 – A11)
10. Při seznamování se s částmi vnitřního kontrolního systému relevantními pro audit v souladu s ISA 315 (revidované znění)⁴ je auditor uživatelské účetní jednotky povinen vyhodnotit návrh a zavedení příslušných kontrol v uživatelské účetní jednotce, které souvisejí se službami poskytovanými servisní organizací, včetně kontrol, které jsou uplatňovány u transakcí zpracovávaných servisní organizací. (viz odstavce A12 – A14)
11. Auditor uživatelské účetní jednotky je povinen určit, zda získal dostatečný přehled o povaze a významu služeb poskytovaných servisní organizací a o jejich dopadu na části vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky relevantní pro audit, aby mohl identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti.
12. Jestliže auditor uživatelské účetní jednotky není schopen získat dostatečný přehled od uživatelské účetní jednotky, je povinen získat ho jedním či více z následujících postupů: (viz odstavce A15 – A20)
- (a) získání zprávy typu 1 nebo typu 2, jsou-li k dispozici,
 - (b) kontaktování servisní organizace prostřednictvím uživatelské účetní jednotky za účelem získání konkrétních informací,
 - (c) návštěva servisní organizace a provedení postupů, které poskytnou potřebné informace o relevantních kontrolách v servisní organizaci, nebo
 - (d) využití jiného auditora k provedení postupů, které poskytnou potřebné informace o relevantních kontrolách v servisní organizaci.

Použití zprávy typu 1 nebo typu 2 pro lepší seznámení auditora uživatelské účetní jednotky se servisní organizací

13. Při určování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací, které poskytla zpráva typu 1 nebo typu 2, je auditor uživatelské účetní jednotky povinen se přesvědčit, že: (viz odstavec A21)
- (a) auditor servisní organizace je odborně způsobilý a na servisní organizaci nezávislý, a
 - (b) standardy, v souladu s nimiž byla zpráva typu 1 nebo typu 2 vydána, jsou adekvátní.
14. Pokud auditor uživatelské účetní jednotky hodlá použít zprávu typu 1 nebo typu 2 jako důkazní informace při svém seznamování se s návrhem a zavedením kontrol v servisní organizaci, je povinen: (viz odstavce A22 – A23)

⁴ ISA 315, odstavec 12.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

- (a) posoudit, zda jsou popis a návrh kontrol v servisní organizaci připraveny k datu nebo za období, které je vhodné pro jeho účely,
- (b) vyhodnotit dostatečnost a vhodnost důkazů, které poskytla zpráva, pro jeho seznámení s částmi vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky relevantními pro audit, a
- (c) určit, zda jsou doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky identifikované servisní organizací relevantní pro uživatelskou účetní jednotku, a pokud ano, obeznámit se s tím, zda uživatelská účetní jednotka takové kontroly navrhla a zavedla.

Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti

15. V reakci na rizika vyhodnocená v souladu s ISA 330 je auditor uživatelské účetní jednotky povinen: (viz odstavce A24 – A28)

- (a) určit, zda jsou v záznamech, které drží uživatelská účetní jednotka, k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se relevantních tvrzení v účetní závěrce, a pokud ne,
- (b) provést další auditorské postupy za účelem získání dostatečných a vhodných důkazních informací nebo využít jiného auditora, který provede tyto postupy v servisní organizaci za něj.

Testy kontrol

16. Jestliže vyhodnocení rizik ze strany auditora uživatelské účetní jednotky zahrnuje očekávání, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné, je auditor uživatelské účetní jednotky povinen získat důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol prostřednictvím jednoho či více následujících postupů: (viz odstavce A29 – A30)

- (a) získání zprávy typu 2, je-li k dispozici,
- (b) provedení vhodných testů kontrol v servisní organizaci, nebo
- (c) využití jiného auditora k provedení testů kontrol v servisní organizaci za auditora uživatelské účetní jednotky.

Použití zprávy typu 2 jako důkazní informace, že kontroly v servisní organizaci fungují účinně

17. Jestliže auditor uživatelské účetní jednotky v souladu s odstavcem 16a) hodlá použít zprávu typu 2 jako důkazní informaci, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné, je povinen určit, zda zpráva auditora servisní organizace poskytuje dostatečné a vhodné důkazní informace o účinnosti kontrol, které by podpořily vyhodnocení rizik ze strany auditora uživatelské účetní jednotky, a to tak, že: (viz odstavce A31 – A39)

- (a) posoudí, zda jsou popis, návrh a provozní účinnost kontrol v servisní organizaci připraveny, resp. vyhodnoceny k datu nebo za období, které je vhodné pro účely auditora uživatelské účetní jednotky,
- (b) určí, zda jsou doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky identifikované servisní organizací relevantní pro uživatelskou účetní jednotku, a pokud ano, obeznámí se s tím, zda uživatelská účetní jednotka navrhla a zavedla takové

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

kontroly, a pokud ano, ověří jejich provozní účinnost,

- (c) posoudí vhodnost časového období, které pokrývají testy kontrol, a délku doby, která uplynula od jejich provedení, a
- (d) posoudí, zda jsou testy kontrol provedené auditorem servisní organizace a jejich výsledky popsané ve zprávě auditora servisní organizace relevantní z pohledu tvrzení v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky a poskytují dostatečné a vhodné důkazní informace, které by podpořily vyhodnocení rizik ze strany auditora uživatelské účetní jednotky.

Zprávy typu 1 a typu 2, které nezahrnují služby subservisní organizace

- 18. Jestliže auditor uživatelské účetní jednotky hodlá použít zprávu typu 1 nebo typu 2, která nezahrnuje služby poskytované subservisní organizací, avšak tyto služby jsou relevantní z pohledu auditu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky, auditor uživatelské účetní jednotky je povinen uplatnit ve spojitosti se službami poskytovanými subservisní organizací požadavky tohoto standardu. (viz odstavec A40)

Podvod, nedodržení právních předpisů a neopravené nesprávnosti ve vztahu k činnostem servisní organizace

- 19. Auditor uživatelské organizace je povinen zjistit dotazováním vedení uživatelské účetní jednotky, zda servisní organizace informovala uživatelskou účetní jednotku nebo zda je uživatelská účetní jednotka jinak informována o podvodu, nedodržení právních předpisů či o neopravených nesprávnostech, které mají vliv na účetní závěrku uživatelské účetní jednotky. Auditor uživatelské účetní jednotky je povinen vyhodnotit, jak tyto záležitosti ovlivňují povahu, načasování a rozsah jeho dalších auditorských postupů, včetně dopadu na jeho závěry a zprávu. (viz odstavec A41)

Vydání zprávy auditorem uživatelské účetní jednotky

- 20. Auditor uživatelské účetní jednotky je povinen modifikovat výrok ve své zprávě v souladu s ISA 705⁵, jestliže není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace v souvislosti se službami poskytovanými servisní organizací, které jsou relevantní pro audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky. (viz odstavec A42)
- 21. Pokud to nevyžadují právní předpisy, auditor uživatelské účetní jednotky neodkazuje ve své zprávě obsahující nemodifikovaný výrok na práci auditora servisní organizace. Jestliže takový odkaz je vyžadován právními předpisy, musí být ve zprávě auditora uživatelské účetní jednotky uvedeno, že tento odkaz nezmenšuje odpovědnost auditora uživatelské účetní jednotky za auditorský výrok. (viz odstavec A43)
- 22. Je-li odkaz na práci auditora servisní organizace relevantní pro obeznámení se s modifikací výroku auditora uživatelské účetní jednotky, musí být ve zprávě auditora uživatelské účetní jednotky uvedeno, že tento odkaz nezmenšuje odpovědnost auditora uživatelské účetní jednotky za tento výrok. (viz odstavec A44)

⁵ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 6.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

Aplikační a vysvětlující část

Seznámení se službami poskytovanými servisní organizací, včetně vnitřního kontrolního systému

Zdroje informací (viz odstavec 9)

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, interních auditorů nebo regulačních orgánů o kontrolách v servisní organizaci,
- zprávy auditora servisní organizace včetně dopisů vedení společnosti, jsou-li k dispozici.

A2. Při seznamování se s povahou služeb poskytovaných servisní organizací mohou být užitečné rovněž znalosti plynoucí ze zkušeností auditora uživatelské účetní jednotky se servisní organizací, např. ze zkušeností z jiných auditních zakázek. Zvláště užitečné budou tyto zkušenosti v případě, kdy jsou služby a kontroly servisní organizace vztahující se k těmto službám vysoce standardizované.

Povaha služeb poskytovaných servisní organizací (viz odstavec 9(a))

A3. Uživatelská účetní jednotka může využívat služeb servisní organizace, která např. zpracovává transakce a nese související odpovědnost za ně nebo zaznamenává údaje související s transakcemi a zpracovává příslušné údaje. K servisním organizacím, které takové služby poskytují, patří, např. svěřenecká oddělení bank, která investují a spravují aktiva pro účely plánů zaměstnaneckých výhod a pro další osoby, hypoteční bankéři, kteří pro jiné osoby spravují hypotéky, a subjekty poskytující aplikační služby, které nabízejí balíčky softwarových aplikací a technologická prostředí umožňující zákazníkům zpracování finančních a provozních transakcí.

A4. Níže jsou uvedeny příklady služeb poskytovaných servisní organizací, které jsou relevantní pro audit:

- vedení účetních záznamů uživatelské účetní jednotky,
- správa aktiv,
- zahajování, zaúčtování a zpracování transakcí z pozice zástupce uživatelské účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A5. Menší účetní jednotky mohou využívat externích účetních služeb, od zpracování některých transakcí (např. odvody daní ze mzdy) a vedení účetních záznamů po sestavení

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

účetní závěrky. Využívání služeb servisní organizace při sestavení účetní závěrky nezbavuje vedení menší účetní jednotky a případně osoby pověřené správou a řízením odpovědnosti za účetní závěrku⁶.

Povaha a materialita transakcí zpracovávaných servisní organizací (viz odstavec 9(b))

A6. Servisní organizace může zavést pravidla a postupy, které mají dopad na vnitřní kontrolní systém uživatelské účetní jednotky. Tyto pravidla a postupy jsou alespoň částečně fyzicky a provozně odděleny od uživatelské účetní jednotky. Význam kontrol servisní organizace ve vztahu ke kontrolám uživatelské účetní jednotky závisí na povaze služeb poskytovaných servisní organizací, včetně povahy a materiality transakcí, které pro uživatelskou účetní jednotku zpracovává. V určitých situacích se může zdát, že transakce zpracovávané a účty ovlivněné servisní organizací nemusejí být z pohledu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky materiální, ale povaha zpracovávaných transakcí může být významná a auditor uživatelské účetní jednotky může dojít k závěru, že obeznámení se s těmito kontrolami je za daných okolností nutné.

Míra interakce mezi činnostmi servisní organizace a činnostmi uživatelské účetní jednotky (viz odstavec 9(c))

A7. Význam kontrol servisní organizace ve vztahu ke kontrolám uživatelské účetní jednotky rovněž závisí na míře interakce mezi činnostmi servisní organizace a činnostmi uživatelské účetní jednotky. Míra interakce naznačuje rozsah, v jakém je uživatelská účetní jednotka schopna zavést účinné kontroly týkající se zpracování prováděného servisní organizací a v jakém se tyto kontroly zavést rozhodne. Např. vysoká míra interakce existuje mezi činnostmi uživatelské účetní jednotky a činnostmi servisní organizace v případě, že uživatelská účetní jednotka schvaluje transakce, které zpracovává a účtuje servisní organizace. V takových případech může být pro uživatelskou účetní jednotku proveditelné zavést účinné kontroly těchto transakcí. Na druhou stranu v případě, že servisní organizace zahajuje nebo na počátku zaznamenává, zpracovává a účtuje transakce uživatelské účetní jednotky, existuje mezi těmito dvěma organizacemi nižší míra interakce. V takovýchto situacích nemusí být uživatelská účetní jednotka schopna zavést účinné kontroly těchto transakcí (nebo se rozhodne nezavádět je) a může vycházet z kontrol v servisní organizaci.

Povaha vztahu mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací (viz odstavec 9(d))

A8. Ve smlouvě nebo dohodě o poskytování služeb mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací mohou být vymezeny např. následující záležitosti:

- informace, které mají být poskytnuty uživatelské účetní jednotce, a odpovědnost za zahájení transakcí souvisejících s činnostmi prováděnými servisní organizací,
- uplatnění požadavků regulačních orgánů ve spojitosti s formou záznamů, které mají být vedeny, a s přístupem k nim,
- případné odškodnění, které má být poskytnuto uživatelské účetní jednotce v případě neplnění povinností,
- zda servisní organizace předloží zprávu o svých kontrolách, a pokud ano, zda půjde o zprávu typu 1 nebo typu 2,

⁶ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavce 4 a A2 – A3.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

- zda má auditor uživatelské účetní jednotky přístupová práva k účetním záznamům uživatelské účetní jednotky, které vede servisní organizace, a k dalším informacím potřebným k provádění auditu, a
- skutečnost, zda dohoda umožňuje přímou komunikaci mezi auditorem uživatelské účetní jednotky a auditorem servisní organizace.

A9. Mezi servisní organizací a uživatelskou účetní jednotkou a mezi servisní organizací a auditorem servisní organizace existuje přímý vztah. Tyto vztahy nemusejí nutně zakládat přímý vztah mezi auditorem uživatelské účetní jednotky a auditorem servisní organizace. Jestliže mezi auditorem uživatelské účetní jednotky a auditorem servisní organizace neexistuje žádný přímý vztah, probíhá komunikace mezi nimi zpravidla prostřednictvím uživatelské účetní jednotky a servisní organizace. Přímý vztah může nicméně vzniknout i mezi auditorem uživatelské účetní jednotky a auditorem servisní organizace; v takovém případě je nutno přihlídnout k příslušným etickým zásadám a otázkám týkajícím se důvěrnosti informací. Auditor uživatelské účetní jednotky může např. využít auditora servisní organizace, aby jeho jménem provedl postupy, jako jsou:

- (a) testy kontrol v servisní organizaci, nebo
- (b) testy věcné správnosti u transakcí vykázaných v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky a u zůstatků vedených servisní organizací.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A10. Legislativa uděluje auditorům z veřejného sektoru obvykle rozsáhlá přístupová práva. V určitých situacích však nejsou tato přístupová práva k dispozici, např. v případě, kdy se servisní organizace nachází v jiné jurisdikci. Tehdy může být nutné, aby se auditor z veřejného sektoru seznámil s legislativou uplatňovanou v dané jurisdikci, a mohl tak zjistit, zda je možné získat vhodná přístupová práva. Auditor z veřejného sektoru může přístupová práva získat rovněž na základě smluvních ujednání mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací nebo může požádat uživatelskou účetní jednotku o jejich zapracování do takových smluvních ujednání.

A11. Auditoři z veřejného sektoru mohou taktéž využít jiného auditora k provedení testů kontrol nebo testů věcné správnosti ve vztahu k dodržování právních nebo jiných předpisů.

Obeznamení se s kontrolami týkajícími se služeb poskytovaných servisní organizací (viz odstavec 10)

A12. Uživatelská účetní jednotka může zavést kontroly týkající se služeb servisní organizace, které může testovat auditor uživatelské účetní jednotky a na jejichž základě může auditor uživatelské účetní jednotky dojít k závěru, že kontroly uživatelské účetní jednotky jsou provozně účinné u některých nebo všech souvisejících tvrzení, bez ohledu na kontroly zavedené v servisní organizaci. Jestliže uživatelská účetní jednotka např. využívá služeb servisní organizace při zpracování svých mzdových transakcí, může zavést kontroly týkající se předávání a přebírání mzdových informací, které by mohly zabránit vzniku materiálních nesprávností nebo materiální nesprávnosti odhalovat. Tyto kontroly mohou zahrnovat:

- porovnání dat předaných servisní organizací s přehledy informací přijatými od servisní organizace po zpracování dat,

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

- přepočítání vzorku mzdových částek a posouzení jejich správnosti a přiměřenosti celkové mzdové částky.

A13. V takové situaci může auditor uživatelské účetní jednotky provést testy kontrol uživatelské účetní jednotky vztahujících se na zpracování mzdové agendy, na základě kterých může dojít k závěru, že kontroly uživatelské účetní jednotky jsou provozně účinné pro účely ujištění se o tvrzeních týkajících se mzdových transakcí.

A14. Jak je uvedeno v ISA 315⁷, auditor uživatelské účetní jednotky může ve spojitosti s určitými riziky dojít k závěru, že není možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace jen z testů věcné správnosti. Tato rizika se mohou týkat nesprávného nebo neúplného zaznamenání běžných a významných skupin transakcí a zůstatků účtů, jejichž povaha často dovoluje vysoce automatizované zpracování s minimálním nebo žádným manuálním zásahem. S těmito rysy automatizovaného zpracování je možno počítat zejména v případech, kdy uživatelská účetní jednotka využívá služeb servisních organizací. V takových případech jsou kontroly uživatelské účetní jednotky týkající se těchto rizik relevantní pro audit a auditor uživatelské účetní jednotky se musí seznámit s těmito kontrolami v souladu s odstavci 9 a 10 tohoto standardu a vyhodnotit je.

Další postupy prováděné v případě, že není možné získat dostatečný přehled prostřednictvím uživatelské účetní jednotky (viz odstavec 12)

A15. Rozhodnutí auditora uživatelské účetní jednotky o tom, které postupy uvedené v odstavci 12 provést, jednotlivě nebo v kombinaci, za účelem získání informací potřebných k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti ve vztahu k využívání služeb servisní organizace uživatelskou účetní jednotkou, může být ovlivněno takovými záležitostmi jako:

- velikost uživatelské účetní jednotky a servisní organizace,
- složitost transakcí na straně uživatelské účetní jednotky a složitost služeb poskytovaných servisní organizací,
- umístění servisní organizace (např. auditor uživatelské účetní jednotky se může rozhodnout využít jiného auditora k provedení postupů v servisní organizaci za auditora uživatelské účetní jednotky, nachází-li se servisní organizace na vzdáleném místě),
- zda se dá očekávat, že postup poskytne auditorovi uživatelské účetní jednotky účinným způsobem dostatečné a vhodné důkazní informace, a
- povaha vztahu mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací.

A16. Servisní organizace může pověřit svého auditora, aby vydal zprávu o popisu a návrhu jejích kontrol (zpráva typu 1) nebo zprávu o popisu a návrhu jejích kontrol a provozní účinnosti těchto kontrol (zpráva typu 2). Zprávy typu 1 nebo typu 2 mohou být vydány dle [navrhovaného] mezinárodního standardu pro ověřovací zakázky (ISAE) 3402⁸ nebo dle standardů vydaných pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy (v nichž mohou být označeny různými názvy, např. jako zprávy

⁷ ISA 315, odstavec 30.

⁸ [Navrhovaný] standard ISAE 3402 – Zprávy o ověření kontrol v servisních organizacích, které jsou třetími stranami.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

typu A nebo typu B).

- A17. Skutečnost, zda je zpráva typu 1 nebo typu 2 k dispozici, bude obecně záviset na tom, zda je poskytnutí takové zprávy servisní organizací dohodnuto ve smlouvě mezi servisní organizací a uživatelskou účetní jednotkou. Servisní organizace se také může rozhodnout, že poskytne zprávu typu 1 nebo typu 2 uživatelským účetním jednotkám z praktických důvodů. V některých případech však nemusí být zpráva typu 1 nebo typu 2 uživatelským účetním jednotkám k dispozici.
- A18. Za určitých okolností může uživatelská účetní jednotka outsourcovat jednu nebo více důležitých podnikových divizí nebo oddělení, např. celé oddělení daňového plánování a dodržování daňových právních předpisů nebo finanční a účetní oddělení nebo oddělení kontrolingu, a využít služeb jedné či více servisních organizací. Vzhledem k tomu, že zpráva o kontrolách v servisní organizaci nemusí být za takových okolností k dispozici, může být nejúčinnějším postupem vedoucím k tomu, že se auditor uživatelské účetní jednotky seznámí s kontrolami v servisní organizaci, návštěva servisní organizace, neboť je pravděpodobné, že bude existovat přímá interakce mezi vedením uživatelské účetní jednotky a vedením servisní organizace.
- A19. K provedení postupů, které poskytnou potřebné informace o relevantních kontrolách v servisní organizaci, je možno využít jiného auditora. Jestliže byla vydána zpráva typu 1 nebo typu 2, může auditor uživatelské účetní jednotky využít k provedení těchto postupů auditora servisní organizace, neboť auditor servisní organizace již se servisní organizací navázal vztah. Auditor uživatelské účetní jednotky využívající práci jiného auditora najde užitečné pokyny týkající se poznatků o jiném auditorovi (včetně jeho nezávislosti a odborné způsobilosti), zapojení jiného auditora do práce při plánování povahy, rozsahu a načasování takových prací a vyhodnocení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací ve standardu ISA 600⁹.
- A20. Uživatelská účetní jednotka může využít služeb servisní organizace, která využívá k poskytování některých služeb uživatelské účetní jednotce, které jsou součástí informačního systému uživatelské účetní jednotky relevantního pro účetní výkaznictví, subservisní organizaci. Subservisní organizace může být samostatným subjektem nezávislým na servisní organizaci nebo může být se servisní organizací spřízněna. Může být nutné, aby auditor uživatelské účetní jednotky posoudil kontroly v subservisní organizaci. Je-li využívána jedna či více subservisních organizací, je interakce mezi činnostmi uživatelské účetní jednotky a činnostmi servisní organizace rozšířena o interakci mezi uživatelskou účetní jednotkou, servisní organizací a subservisní organizací. Nejdůležitějšími faktory, které auditor uživatelské účetní jednotky posuzuje při určování významu kontrol servisní organizace a subservisní organizace pro kontroly uživatelské účetní jednotky, je míra této interakce i povaha a materialita transakcí zpracovávaných servisní organizací se subservisními organizacemi.

Použití zprávy typu 1 nebo typu 2 pro lepší seznámení auditora uživatelské účetní jednotky se servisní organizací (viz odstavce 13 – 14)

- A21. Auditor uživatelské účetní jednotky se může dotazováním informovat o auditorovi

⁹ V ISA 600 se v odstavci 2 uvádí: „Tento standard, upravený podle potřeby, se použije v případech, kdy auditor bude spolupracovat s jinými auditory, kteří se budou podílet na ověřování účetních závěrek jednotlivých složek, nikoli však na ověřování konsolidované účetní závěrky. ...“ Viz též odstavec 19 standardu ISA 600.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

servisní organizace u jeho profesní organizace nebo u jiných auditorů a zjišťovat, zda se na auditora servisní organizace vztahuje regulační dohled. Auditor servisní organizace může působit v jurisdikci, kde jsou ve vztahu ke zprávám o kontrolách v servisní organizaci dodržovány odlišné standardy, a auditor uživatelské účetní jednotky může získat informace o standardech používaných auditorem servisní organizace od organizace odpovědné za vydávání standardů.

A22. Zpráva typu 1 nebo typu 2 může spolu s informacemi o uživatelské účetní jednotce pomoci auditorovi uživatelské účetní jednotky obeznámit se:

- (a) s aspekty kontrol v servisní organizaci, které mohou ovlivnit zpracování transakcí uživatelské účetní jednotky, včetně využívání služeb subservisních organizací,
- (b) s tokem významných transakcí v servisní organizaci k určení míst v transakčním toku, kde by se mohly vyskytnout materiální nesprávnosti v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky,
- (c) s kontrolními cíli servisní organizace, které jsou relevantní z pohledu tvrzení účetní závěrky uživatelské účetní jednotky, a
- (d) s tím, zda jsou kontroly v servisní organizaci navrženy a zavedeny vhodným způsobem pro účely prevence nebo odhalování chyb vznikajících při zpracování transakcí, které by mohly vést ke vzniku materiálních nesprávností v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky.

Zpráva typu 1 nebo typu 2 může auditorovi uživatelské účetní jednotky pomoci při získávání dostatečného přehledu za účelem identifikování a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Zpráva typu 1 však neposkytuje žádné důkazy o provozní účinnosti příslušných kontrol.

A23. Zpráva typu 1 nebo typu 2, která je sestavena k datu nebo za období, které nespadá do vykazovaného období uživatelské účetní jednotky, může jejímu auditorovi pomoci s předběžným seznamováním se s kontrolami zavedenými v servisní organizaci, je-li zpráva doplněna o další aktuální informace z jiných zdrojů. Jestliže je popis kontrol servisní organizace sestaven k datu nebo za období, které předchází začátku období, které je předmětem auditu, může auditor uživatelské účetní jednotky provést postupy sloužící k aktualizaci informací ve zprávě typu 1 nebo typu 2, např.:

- projednat změny v servisní organizaci s pracovníky uživatelské účetní jednotky, kteří by byli na takových pozicích, že by o takových změnách věděli,
- posoudit aktuální dokumentaci a korespondenci vydanou servisní organizací, nebo
- projednat změny s pracovníky servisní organizace.

Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti (viz odstavec 15)

A24. To, zda se využíváním služeb servisní organizace zvyšuje riziko, že účetní závěrka uživatelské účetní jednotky bude obsahovat materiální nesprávnost, závisí na povaze poskytovaných služeb a na kontrolách vztahujících se na tyto služby. V některých případech může využívání služeb servisní organizace riziko materiální nesprávnosti v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky snížit, zejména pokud uživatelská účetní jednotka sama postrádá znalosti a zkušenosti potřebné k provádění určitých činností, jako je zahajování, zpracování a zaznamenávání transakcí, nebo nemá odpovídající

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

zdroje (např. systém IT).

- A25. Pokud servisní organizace vede důležité části účetních záznamů uživatelské účetní jednotky, může být nutný přímý přístup auditora uživatelské účetní jednotky k těmto záznamům, aby tento auditor mohl získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se fungování kontrol vztahujících se na tyto záznamy nebo řádně doložit zaznamenané transakce a zůstatky, případně obojí. Tento přístup může spočívat ve fyzické kontrole záznamů v servisní organizaci nebo v prověření záznamů vedených elektronicky z uživatelské účetní jednotky nebo jiného místa, případně obojí. Je-li k dispozici přímý elektronický přístup, může auditor uživatelské účetní jednotky získat jeho prostřednictvím důkazy o vhodnosti kontrol používaných servisní organizací ve vztahu k úplnosti a celistvosti dat uživatelské účetní jednotky, za něž odpovídá servisní organizace.
- A26. Při určování povahy a rozsahu důkazních informací, které mají být získány ve spojitosti se zůstatky představujícími aktiva spravovaná servisní organizací nebo transakce realizované servisní organizací za uživatelskou účetní jednotku, může auditor uživatelské účetní jednotky zvážit provedení následujících postupů:
- (a) kontrola záznamů a dokumentů v držení uživatelské účetní jednotky – spolehlivost tohoto zdroje důkazů určuje povaha a rozsah účetních záznamů a podpůrné dokumentace, které vlastní uživatelská účetní jednotka. V některých případech nemusí uživatelská účetní jednotka vést nezávislé podrobné záznamy nebo dokumentaci o konkrétních transakcích, které jsou jejím jménem prováděny,
 - (b) kontrola záznamů a dokumentů v držení servisní organizace – přístup auditora uživatelské účetní jednotky k záznamům servisní organizace může být zřízen v rámci smluvních ujednání mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací. Auditor uživatelské účetní jednotky může rovněž využít jiného auditora, aby jeho jménem získal přístup k záznamům uživatelské účetní jednotky vedeným servisní organizací,
 - (c) získání potvrzení zůstatků a transakcí od servisní organizace – pokud uživatelská účetní jednotka vede nezávislé záznamy zůstatků a transakcí, může potvrzení vydané servisní organizací jako doplnění záznamů uživatelské účetní jednotky sloužit jako spolehlivá důkazní informace týkající se existence příslušných transakcí a aktiv. Jsou-li např. využívány služby většího počtu servisních organizací, jako je investiční manažer a správce, a tyto servisní organizace vedou nezávislé záznamy, auditor uživatelské účetní jednotky si může s těmito organizacemi potvrdit zůstatky za účelem porovnání těchto informací s nezávislými záznamy uživatelské účetní jednotky.

Pokud uživatelská účetní jednotka nevede nezávislé záznamy, představují informace získané z potvrzení od servisní organizace pouhé konstatování skutečnosti zohledněné v záznamech vedených servisní organizací. Taková potvrzení tudíž sama o sobě nepředstavují spolehlivé důkazní informace. V takových situacích může auditor uživatelské účetní jednotky zvážit, zda je možno identifikovat náhradní zdroj nezávislých důkazů.
 - (d) provedení analytických postupů u záznamů vedených uživatelskou účetní jednotkou nebo u zpráv obdržných od servisní organizace – účinnost analytických postupů se bude zřejmě lišit od tvrzení a bude ovlivněna rozsahem a mírou podrobnosti dostupných informací.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

- A27. Jiný auditor může pro účely auditorů uživatelské účetní jednotky provést postupy, které jsou svou povahou testy věcné správnosti. Taková zakázka může spočívat v tom, že jiný auditor provede postupy dohodnuté mezi uživatelskou účetní jednotkou a jejím auditorem a mezi servisní organizací a jejím auditorem. Auditor uživatelské účetní jednotky posoudí zjištění vyplývající z postupů provedených jiným auditorem, aby určil, zda představují dostatečné a vhodné důkazní informace. V souladu s požadavky státních úřadů nebo se smluvními ujednáními může být navíc auditor servisní organizace povinen provést postupy, které jsou svou povahou testy věcné správnosti. Výsledky aplikace požadovaných postupů na zůstatky a transakce zpracované servisní organizací mohou auditoři uživatelské účetní jednotky využít jako důkazy potřebné k doložení jejich auditorských výroků. V takových případech je vhodné, aby se auditor uživatelské účetní jednotky dohodl před provedením postupů s auditorem servisní organizace na dokumentaci auditu, která bude poskytnuta auditorovi uživatelské účetní jednotky, nebo na přístupu k ní, který bude pro auditora uživatelské účetní jednotky zřízen.
- A28. V určitých případech, zejména pokud uživatelská účetní jednotka outsourcuje servisní organizaci některé nebo všechny činnosti svého finančního oddělení, se může auditor uživatelské účetní jednotky dostat do situace, kdy je značná část důkazních informací uložena v servisní organizaci. Auditor uživatelské účetní jednotky nebo jiný auditor jeho jménem mohou být nuceni provést testy věcné správnosti v servisní organizaci. Auditor servisní organizace může poskytnout zprávu typu 2 a kromě toho provést za auditora uživatelské účetní jednotky testy věcné správnosti. Zapojení jiného auditora nic nemění na odpovědnosti auditora uživatelské účetní jednotky za získání dostatečných a vhodných důkazních informací, které by tvořily přiměřený základ podporující výrok auditora uživatelské účetní jednotky. Jestliže tedy auditor uživatelské účetní jednotky posuzuje to, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace a zda musí provést další testy věcné správnosti, přihlíží rovněž ke svému zapojení do řízení a provádění testů věcné správnosti prováděných jiným auditorem nebo do dohledu nad jejich prováděním.

Testy kontrol (viz odstavec 16)

- A29. Auditor uživatelské účetní jednotky musí v souladu se standardem ISA 330¹⁰ navrhnout a provést testy kontrol, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti příslušných kontrol za určitých okolností. Ve spojitosti se servisní organizací tento požadavek platí, jestliže:
- (a) auditor uživatelské účetní jednotky při vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti předpokládá, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné (tzn. auditor uživatelské účetní jednotky se hodlá při určování povahy, načasování a rozsahu testů věcné správnosti spoléhat na kontroly v servisní organizaci), nebo
 - (b) testy věcné správnosti samy o sobě ani ve spojení s testy provozní účinnosti kontrol v uživatelské účetní jednotce nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení.
- A30. Jestliže zpráva typu 2 není k dispozici, může se auditor uživatelské účetní jednotky spojit prostřednictvím uživatelské účetní jednotky se servisní organizací a požádat, aby bylo zajištěno, že auditor servisní organizace předloží zprávu typu 2, která zahrnuje

¹⁰ ISA 330, odstavec 8.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

testy provozní účinnosti příslušných kontrol, případně může auditor uživatelské účetní jednotky využít jiného auditora, který provede v servisní organizaci postupy, jejichž cílem bude otestování provozní účinnosti těchto kontrol. Auditor uživatelské účetní jednotky může rovněž navštívit servisní organizaci a s jejím souhlasem provést testy příslušných kontrol. Vyhodnocení rizik prováděné auditorem uživatelské účetní jednotky vychází z kombinovaných důkazů, které poskytla práce jiného auditora a vlastní postupy provedené auditorem uživatelské účetní jednotky.

Použití zprávy typu 2 jako důkazní informace, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné (viz odstavec 17)

A31. Účelem zprávy typu 2 může být uspokojení potřeb několika různých auditorů uživatelské účetní jednotky. Testy kontrol a výsledky popsané ve zprávě auditora uživatelské účetní jednotky tudíž nemusejí být relevantní z pohledu tvrzení, která jsou významná v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky. Cílem hodnocení příslušných testů kontrol a jejich výsledků je určit, zda zpráva auditora servisní organizace poskytuje dostatečné a vhodné důkazní informace o účinnosti kontrol, které by podpořily vyhodnocení rizik provedené auditorem uživatelské účetní jednotky. Při tomto hodnocení může auditor uživatelské účetní jednotky přihlídnout k následujícím faktorům:

- (a) časové období, které testy kontrol pokrývají, a doba, která uběhla od okamžiku provedení testů kontrol,
- (b) rozsah práce auditora servisní organizace a pokryté služby a procesy, testované kontroly a testy, které byly provedeny, a způsob, jakým se testované kontroly vztahují ke kontrolám uživatelské účetní jednotky, a
- (c) výsledky těchto testů kontrol a výrok auditora servisní organizace k provozní účinnosti kontrol.

A32. U některých tvrzení platí, že čím je kratší období pokryté konkrétním testem a čím je delší doba, která uběhla od provedení testu, tím méně důkazních informací může test poskytnout. Při porovnávání období pokrytého zprávou typu 2 s vykazovaným obdobím uživatelské účetní jednotky může její auditor dojít k závěru, že zpráva typu 2 nabízí méně důkazních informací, jestliže se období pokryté zprávou typu 2 a období, za které bude auditor uživatelské účetní jednotky ze zprávy vycházet, málo překrývají. Jestliže se tato období překrývají, může další důkazní informace poskytnout zpráva typu 2 pokrývající předchozí nebo následné období. V ostatních případech může auditor uživatelské účetní jednotky dojít k názoru, že je nutné provést testy kontrol v servisní organizaci (nebo využít k jejich provedení jiného auditora), aby bylo možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol.

A33. Může být také nutné, aby auditor uživatelské účetní jednotky získal další důkazy o významných změnách příslušných kontrol v servisní organizaci, které nespádají do období pokrytého zprávou typu 2, nebo aby vymezil další auditorské postupy, které mají být provedeny. K relevantním faktorům při určování toho, jaké další důkazní informace je potřeba získat o kontrolách v servisní organizaci, které fungovaly mimo období pokryté zprávou auditora servisní organizace, patří:

- významnost vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení,
- konkrétní kontroly, které byly testovány během mezitímního období, a významné změny provedené v kontrolách od okamžiku, kdy byly testovány, včetně změn

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

v informačním systému, procesech a personálu,

- míra, do jaké byly získány důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol,
- délka zbývajících částí období,
- rozsah, v jakém chce auditor uživatelské účetní jednotky omezit další testy věcné správnosti na základě spoléhání se na kontroly, a
- účinnost kontrolního prostředí a sledování kontrol v uživatelské účetní jednotce.

A34. Další důkazní informace mohou být získány např. tak, že je testování kontrol prodlouženo po zbývajícím období nebo že je testováno sledování kontrol ze strany uživatelské účetní jednotky.

A35. Jestliže testovací období auditora servisní organizace vůbec nezasahuje do vykazovaného období uživatelské účetní jednotky, nebude auditor uživatelské účetní jednotky moci vycházet z těchto testů při posuzování toho, zda kontroly uživatelské účetní jednotky jsou provozně účinné, neboť tyto testy neposkytují důkazy o provozní účinnosti kontrol za běžné auditní období, pokud nejsou provedeny další postupy.

A36. Za určitých okolností může služba poskytovaná servisní organizací vycházet z předpokladu, že uživatelská účetní jednotka zavede určité kontroly. Služba může např. vycházet z předpokladu, že uživatelská účetní jednotka bude mít zavedeny kontroly ke schvalování transakcí před jejich odesláním ke zpracování do servisní organizace. V takové situaci může popis kontrol servisní organizace zahrnovat popis těchto doplňkových kontrol uživatelské účetní jednotky. Auditor účetní uživatelské jednotky posoudí, zda jsou tyto doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky relevantní z pohledu služby poskytované uživatelské účetní jednotce.

A37. Pokud se auditor uživatelské účetní jednotky domnívá, že zpráva auditora servisní organizace nemusí poskytovat dostatečné a vhodné důkazní informace, např. jestliže zpráva auditora servisní organizace neobsahuje popis testů kontrol auditora servisní organizace a jejich výsledky, může se auditor uživatelské účetní jednotky blíže obeznámit s postupy a závěry auditora servisní organizace tak, že se prostřednictvím uživatelské účetní jednotky spojí se servisní organizací a požádá auditora servisní organizace o projednání rozsahu a výsledků jeho práce. Považuje-li to auditor uživatelské účetní jednotky za nutné, může se prostřednictvím uživatelské účetní jednotky spojit se servisní organizací a požádat, aby auditor servisní organizace provedl postupy v servisní organizaci. Tyto postupy může případně provést auditor uživatelské účetní jednotky nebo jiný auditor na žádost auditora uživatelské účetní jednotky.

A38. Zpráva auditora servisní organizace typu 2 obsahuje výsledky testů, včetně výjimek a dalších informací, které by mohly ovlivnit závěry auditora uživatelské účetní jednotky. Výjimky, na které upozorní auditor servisní organizace, nebo modifikovaný výrok ve zprávě auditora servisní organizace typu 2 automaticky neznamenají, že zpráva auditora servisní organizace typu 2 nebude užitečná v rámci auditu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky při vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti. K výjimkám a skutečnostem, která vedla k modifikaci výroku ve zprávě auditora servisní organizace typu 2, přihlíží auditor uživatelské účetní jednotky při vyhodnocování testů kontrol provedených auditorem servisní organizace. Při posuzování výjimek a skutečností, které vedly k modifikaci výroku, může auditor uživatelské účetní jednotky tyto skutečnosti projednat s auditorem servisní organizace. V takovém případě

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

se uživatelská účetní jednotka spojí se servisní organizací a získá předem její svolení.

Informování o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému zjištěných během auditu

A39. Auditor uživatelské účetní jednotky musí včas předat písemné informace o významných nedostacích zjištěných během auditu jak vedení, tak osobám pověřeným správou a řízením.¹¹ Auditor uživatelské účetní jednotky dále musí včas předat členům vedení s příslušnou úrovní odpovědnosti informace o ostatních nedostacích ve vnitřním kontrolním systému zjištěných během auditu, které jsou, dle jeho odborného úsudku, dostatečně důležité a zaslouží si pozornost vedení.¹² Níže jsou uvedeny skutečnosti, které může auditor uživatelské účetní jednotky zjistit během auditu a může o nich předat informace jejímu vedení a osobám pověřeným správou a řízením:

- sledování kontrol, které by mohla uživatelská účetní jednotka zavést, včetně kontrol identifikovaných v návaznosti na získání zprávy typu 1 nebo typu 2,
- případy, kdy jsou ve zprávě typu 1 nebo typu 2 popsány doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky, které však nejsou v uživatelské účetní jednotce zavedeny, a
- kontroly, které by mohly být potřebné v servisní organizaci, ale zřejmě nebyly zavedeny nebo nejsou konkrétně pokryty zprávou typu 2.

Zprávy typu 1 a typu 2, které nezahrnují služby subservisní organizace (viz odstavec 18)

A40. Jestliže servisní organizace využívá služby subservisní organizace, může zpráva auditora servisní organizace buď zahrnovat, nebo nezahrnovat relevantní kontrolní cíle subservisní organizace a související kontroly v popisu systému servisní organizace a v rozsahu prací prováděných auditorem servisní organizace. Tyto dvě metody sestavování zpráv jsou známy jako metoda zahrnutí a metoda vyjmutí. Pokud zpráva typu 1 nebo typu 2 nezahrnuje kontroly v subservisní organizaci a služby poskytované subservisní organizací jsou relevantní pro audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky, musí auditor uživatelské účetní jednotky dodržet ve spojitosti se subservisní organizací požadavky tohoto standardu. Povaha a rozsah prací, které má provést auditor uživatelské účetní jednotky ve vztahu ke službám poskytovaným subservisní organizací, závisejí na povaze a významnosti těchto služeb pro uživatelskou účetní jednotku a na relevantnosti těchto služeb vzhledem k auditu. Uplatnění požadavku uvedeného v odstavci 9 pomáhá auditorovi uživatelské účetní jednotky při určování vlivu subservisní organizace a povahy a rozsahu prací, které mají být provedeny.

Podvod, nedodržení právních předpisů a neopravené nesprávnosti ve vztahu k činnostem servisní organizace (viz odstavec 19)

A41. Servisní organizace může být v souladu se smlouvou uzavřenou s uživatelskými účetními jednotkami povinna informovat dotčené uživatelské účetní jednotky o všech případných podvodech, případech nedodržení právních předpisů či o neopravených nesprávnostech zapříčiněných vedením nebo zaměstnanci servisní organizace. Jak vyžaduje odstavec 19, auditor uživatelské účetní jednotky zjistí dotazováním jejího vedení, zda servisní organizace informovala uživatelskou účetní jednotku o takovýchto záležitostech, a vyhodnotí, jak tyto záležitosti oznámené servisní organizací ovlivňují

¹¹ ISA 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřních kontrolách osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavce 9 – 10.

¹² ISA 265, odstavec 10.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů auditora uživatelské účetní jednotky. Za určitých okolností může auditor uživatelské účetní jednotky požadovat k provedení tohoto vyhodnocení další informace a může uživatelskou účetní jednotku požádat, aby kontaktovala servisní organizaci a potřebné informace získala.

Vydání zprávy auditorem uživatelské účetní jednotky (viz odstavec 20)

A42. Není-li auditor uživatelské účetní jednotky schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se služeb poskytovaných servisní organizací relevantních pro audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky, jedná se o omezení rozsahu auditu. K tomuto omezení dochází v případech, kdy:

- auditor uživatelské účetní jednotky není schopen získat dostatečný přehled o službách poskytovaných servisní organizací a nemá podklady k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti,
- vyhodnocení rizik prováděné auditorem uživatelské účetní jednotky zahrnuje očekávání, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné, a auditor uživatelské účetní jednotky není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol, nebo
- dostatečné a vhodné důkazní informace jsou k dispozici pouze v záznamech držených servisní organizací a auditor uživatelské účetní jednotky není schopen získat přímý přístup k těmto záznamům.

To, zda auditor uživatelské účetní jednotky vydá výrok s výhradou nebo odmítne výrok vydat, závisí na auditorově závěru, zda možné dopady na účetní závěrku jsou materiální nebo rozsáhlé.

Odkaz na práci auditora servisní organizace (viz odstavce 21 – 22)

A43. V některých případech mohou právní předpisy vyžadovat, aby byl ve zprávě auditora uživatelské účetní jednotky uveden odkaz na práci auditora servisní organizace, např. za účelem zajištění transparentnosti ve veřejném sektoru. V takových situacích může auditor uživatelské účetní jednotky potřebovat souhlas auditora servisní organizace s uvedením takového odkazu.

A44. Skutečnost, že uživatelská účetní jednotka využívá služeb servisní organizace, nic nemění na odpovědnosti auditora uživatelské účetní jednotky dle standardů ISA za získání dostatečných a vhodných důkazních informací, které by tvořily přiměřený základ k podpoření výroku auditora uživatelské účetní jednotky. Auditor uživatelské účetní jednotky proto neodkazuje na zprávu auditora servisní organizace jako na částečné východisko svého výroku k účetní závěrce uživatelské účetní jednotky. Jestliže však auditor uživatelské účetní jednotky vydá z důvodu modifikovaného výroku ve zprávě auditora servisní organizace modifikovaný výrok, nemá zakázáno odkázat na zprávu auditora servisní organizace, jestliže takový odkaz pomůže objasnit důvod modifikovaného výroku auditora uživatelské účetní jednotky. V takových případech může auditor uživatelské účetní jednotky potřebovat předchozí souhlas auditora servisní organizace s uvedením takového odkazu.