

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 600

**ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)**

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1–6
Datum účinnosti	7
Cíle	8
Definice	9–10
Požadavky	
Odpovědnost.....	11
Přijetí zakázky a pokračování v ní	12–14
Obecná strategie a plán auditu	15–16
Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí.....	17–18
Znalosti o auditorovi složky	19–20
Materialita	21–23
Reakce na vyhodnocená rizika	24–31
Proces sestavení účetní závěrky skupiny	32–37
Události po datu účetní závěrky	38–39
Předávání informací auditorovi složky	40–41
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací	42–45
Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny	46–49
Dokumentace.....	50
Aplikační a vysvětlující část	
Složky, které musí být auditovány ze zákona či podle jiného předpisu nebo z jiného důvodu.....	A1

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

Definice	A2–A7
Odpovědnost.....	A8–A9
Přijetí zakázky a pokračování v ní	A10–A21
Obecná strategie a plán auditu	A22
Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí.....	A23–A31
Znalosti o auditorovi složky	A32–A41
Materialita	A42–A46
Reakce na vyhodnocená rizika	A47–A55
Proces sestavení účetní závěrky skupiny	A56
Předávání informací auditorovi složky	A57–A60
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací	A61–A63
Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny	A64–A66
Příloha 1: Příklad zprávy auditora v případě, že auditorský tým skupiny není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na nichž založí výrok k účetní závěrce skupiny	
Příloha 2: Příklady záležitostí, s nimiž se auditorský tým skupiny seznamuje	
Příloha 3: Příklady podmínek nebo událostí, které mohou svědčit o riziku materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny	
Příloha 4: Příklad potvrzení zasílaného auditorem složky	
Příloha 5: Povinné a doplňující záležitosti uvedené v instrukčním dopise auditorského týmu skupiny	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 600 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) upravují audity účetních závěrek skupiny. Předmětem tohoto standardu jsou specifické aspekty auditů účetních závěrek skupiny, zejména těch, na nichž se podílejí auditoři jednotlivých složek skupiny.
2. Tento standard, náležitě přizpůsobený okolnostem, se pro auditora může ukázat užitečným, když auditor bude spolupracovat s jinými auditory při svém ověřování účetní závěrky, která není účetní závěrkou skupiny. Úkolem jiných auditorů může být např. přítomnost při fyzické inventuře zásob nebo inspekce dlouhodobého majetku, který se nachází na detašovaném pracovišti.
3. V souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu může být požadováno, aby auditor složky vydal výrok k účetní závěrce složky. Auditorský tým skupiny se může rozhodnout použít důkazní informace, z nichž jeho výrok k účetní závěrce složky vychází, pro účely auditu skupiny, nicméně požadavky tohoto standardu zůstávají i nadále v platnosti. (viz odstavec A1)
4. V souladu s ISA 220¹ je auditor skupiny povinen přesvědčit se, zda subjekty podílející se na auditu skupiny, včetně auditorů jednotlivých složek, mají v souhrnu odpovídající schopnosti a odborné předpoklady. Auditor skupiny zodpovídá rovněž za řízení auditu skupiny a dohled nad ním a za jeho provedení.
5. Auditor skupiny bude postupovat v souladu s ustanoveními ISA 220 bez ohledu na to, zda finanční informace týkající se složky ověřuje auditorský tým skupiny nebo auditor složky. Smyslem tohoto standardu je pomoci auditorovi skupiny s naplňováním požadavků ISA 220 v těch případech, kdy finanční informace týkající se složek skupiny ověřují auditoři těchto složek.
6. Auditorské riziko je funkcí rizika materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce a rizika, že auditor tyto nesprávnosti neodhalí². V případě auditu skupiny je relevantní rovněž riziko, že auditor složky neodhalí ve finančních informacích složky nesprávnosti, v jejichž důsledku budou materiálně nesprávné údaje v účetní závěrce skupiny, resp. riziko, že tyto nesprávnosti neodhalí ani auditorský tým skupiny. Tento standard popisuje aspekty, které auditorský tým skupiny zohledňuje při rozhodování o tom, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude podílet na postupu odhadu rizik a na dalších auditorských postupech, jež provádí auditoři jednotlivých složek v rámci ověřování finančních informací týkajících se těchto složek. Auditorský tým skupiny se na těchto pracích podílí proto, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě vydá výrok auditora k účetní závěrce skupiny.

¹ ISA 220 *Řízení kvality auditu účetní závěrky*, odstavce 14 a 15

² ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, odstavec A34

Datum účinnosti

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

Cíle

8. Cílem auditora je:
- (a) rozhodnout, zda přijme pověření stát se auditorem účetní závěrky skupiny a
 - (b) jestliže se stane auditorem účetní závěrky skupiny:
 - (i) jasně si sdělovat s auditory složek informace o rozsahu a časovém rámci jimi prováděného ověřování finančních informací týkajících se jednotlivých složek a o zjištěných skutečnostech a
 - (ii) získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se finančních informací jednotlivých složek a procesu sestavení účetní závěrky skupiny, na jejichž základě bude možné formulovat výrok o tom, zda účetní závěrka skupiny je sestavena ve všech materiálních ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Definice

9. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:
- (a) složka – účetní jednotka nebo podnikatelská činnost, za kterou vedení skupiny nebo této složky sestavuje finanční informace, které by měly být zahrnuty do účetní závěrky skupiny, (viz odstavce A2–A4)
 - (b) auditor složky – auditor, který na základě žádosti auditorského týmu skupiny, provádí auditorské práce na finančních informacích vztahujících se ke složce, (viz odstavec A7)
 - (c) vedení složky – vedení odpovědné za sestavení finančních informací této složky,
 - (d) materialita složky – úroveň materiality relevantní pro složku určená auditorským týmem skupiny,
 - (e) skupina – všechny složky, jejichž finanční informace jsou součástí účetní závěrky skupiny. Skupina má vždy více než jednu složku,
 - (f) audit skupiny – audit účetní závěrky skupiny,
 - (g) výrok auditora skupiny – výrok auditora k účetní závěrce skupiny,
 - (h) auditor skupiny – partner nebo jiná osoba v auditorské společnosti zodpovědný za auditní zakázku skupiny a jeho provedení a za výrok auditora k účetní závěrce skupiny vydaný jménem auditorské společnosti. Pokud provádí audit skupiny více auditorů (spoluautoři v případech tzv. společných auditů - joint audits), vedoucí partneři odpovědní za zakázku a jejich auditorské týmy společně vytvářejí auditor a skupiny a auditorský tým skupiny. Tento standard se nicméně nezabývá vztahem mezi

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- spoluauditory ani ověřování, které spoluauditor provádí ve vztahu k práci jiného spoluauditora,
- (i) auditorský tým skupiny – partneři, včetně auditora skupiny, a zaměstnanci, kteří vytvářejí celkovou strategii auditu skupiny, komunikují s auditory složek, provádějí práce týkající se procesu sestavení účetní závěrky skupiny a vyhodnocují závěry vyvozené z důkazních informací auditora jako základu pro výrok auditora k účetní závěrce skupiny,
 - (j) účetní závěrka skupiny – účetní závěrka, která zahrnuje finanční informace za více než jednu složku. Termín „účetní závěrka skupiny“ se rovněž týká účetní závěrky, kde jsou agregovány finanční informace sestavené jednotlivými složkami, které nemají mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou,
 - (k) vedení skupiny – vedení odpovědné za sestavení účetní závěrky skupiny,
 - (l) skupinové kontroly – kontroly navržené, zavedené a udržované vedením skupiny v oblasti skupinového účetního výkaznictví,
 - (m) významná složka – složka identifikovaná auditorským týmem skupiny s tím, že (i) je samostatně finančně významná pro skupinu nebo (ii) z důvodu specifických podmínek a okolností by mohla obsahovat významná rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny. (viz odstavce A5–A6)
10. Výraz „platný rámec účetního výkaznictví“ označuje rámec účetního výkaznictví, v souladu s nímž se sestavuje účetní závěrka skupiny. Výraz „proces sestavení účetní závěrky skupiny“ zahrnuje:
- (a) rozeznávání, oceňování, prezentaci a zveřejňování finančních informací jednotlivých složek v účetní závěrce skupiny metodou plné konsolidace, poměrné konsolidace, metodou ekvivalence nebo pořizovací cenou a
 - (b) agregaci finančních informací ve společné účetní závěrce složek, které nemají mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou.

Požadavky

Odpovědnost

11. Auditor skupiny zodpovídá za řízení auditu skupiny a dohled nad ním a za jeho provedení v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů. Dále zodpovídá za to, že vydaná zpráva auditora bude s ohledem na dané okolnosti vhodná³. Pokud to tedy nevyžadují právní předpisy, auditor složky nebude ve zprávě auditora k účetní závěrce skupiny zmiňován. Jestliže právní předpisy vyžadují, aby byl ve zprávě auditora skupiny zmíněn i auditor složky, musí být ve zprávě uvedeno, že se tím nesnižuje odpovědnost auditora skupiny ani jeho auditorské společnosti za výrok auditora skupiny. (viz odstavce A8–A9)

³ ISA 220, odstavec 15

Přijetí zakázky a pokračování v ní

12. V rámci uplatňování ISA 220 je auditor skupiny povinen posoudit, zda lze reálně očekávat, že k procesu sestavení účetní závěrky skupiny a k finančním informacím týkajícím se složek budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny. Pro tyto účely je auditorský tým skupiny povinen získat takové znalosti o skupině, jejích jednotlivých složkách a prostředí, v němž působí, které mu umožní identifikovat složky, které budou pravděpodobně významné. Jestliže finanční informace týkající se jednotlivých složek budou ověřovat jiní auditoři, auditor skupiny je povinen posoudit, zda auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na jejich práci způsobem, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací. (viz odstavce A10–A12)
13. Jestliže auditor skupiny dojde k závěru, že:
- (a) auditorský tým skupiny nebude kvůli omezením uvaleným vedením skupiny moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace a
 - (b) potenciální důsledky této nemožnosti povedou k odmítnutí výroku k účetní závěrce skupiny⁴,
- auditor skupiny buď:
- (a) zakázku nepřijme, jedná-li se o novou zakázku, nebo od zakázky odstoupí, jedná-li se o již probíhající zakázku, je-li odstoupení povoleno příslušnými právními předpisy, nebo
 - (b) jestliže právní předpisy auditorovi neumožňují zakázku odmítnout nebo od zakázky nelze z jakýchkoli důvodů odstoupit, odmítne výrok poté, co bude účetní závěrka skupiny ověřena v rozsahu, který daná situace umožňuje. (viz odstavce A13 –A19)

Podmínky zakázky

14. Auditor skupiny je v souladu s ISA 210 povinen sjednat podmínky auditu účetní závěrky skupiny⁵. (viz odstavce A20–A21)

Obecná strategie a plán auditu

15. Auditorský tým skupiny je v souladu s ISA 300 povinen určit obecnou strategii auditu účetní závěrky skupiny a vytvořit plán auditu účetní závěrky skupiny⁶.
16. Auditor skupiny je povinen tuto obecnou strategii a plán auditu účetní závěrky skupiny posoudit. (viz odstavec A22)

Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí

17. Auditor je povinen na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti⁷. Auditorský tým skupiny je povinen:

⁴ ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

⁵ ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek*

⁶ ISA 300 *Plánování auditu účetní závěrky*, odstavce 7–12

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- (a) prohloubit si znalosti o skupině, jejích složkách a prostředí, v němž působí, včetně skupinových kontrol, které získal při rozhodování o přijetí, resp. pokračování zakázky a
 - (b) získat znalosti o procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně pokynů vydaných vedením skupiny jednotlivým složkám. (viz odstavce A23–A29)
18. Auditorský tým skupiny je povinen získat takové znalosti, které mu umožní:
- (a) potvrdit, resp. revidovat jeho původní názor na to, které složky budou pravděpodobně významné, a
 - (b) posoudit rizika, že účetní závěrka skupiny obsahuje materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou⁸. (viz odstavce A30–A31)

Znalosti o auditorovi složky

19. Jestliže auditorský tým skupiny hodlá požádat auditora složky, aby provedl práce týkající se finančních informací složky pro účely auditu skupiny, zjistí následující skutečnosti: (viz odstavce A32–A35)
- (a) zda auditor složky zná etické požadavky relevantní pro audit skupiny, zda je bude dodržovat, a především zda je nezávislý, (viz odstavec A37)
 - (b) zda auditor složky má odpovídající odbornou kvalifikaci, (viz odstavec A38)
 - (c) zda auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na práci auditora složky způsobem rozsahu, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací,
 - (d) zda auditor složky působí v regulovaném prostředí, v němž je profese auditora předmětem aktivního dohledu. (viz odstavec A36)
20. Jestliže auditor složky nespĺňuje požadavky na nezávislost, které jsou stanovené pro audit účetní závěrky skupiny, nebo jestliže má auditorský tým skupiny vážné pochybnosti týkající se dalších záležitostí uvedených v odstavcích 19(a)–(c), auditorský tým skupiny je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních informacích složky, aniž by po auditorovi uvedené složky požadoval provedení prací týkajících se finančních informací složky. (viz odstavce A39–A41)

Materialita

21. Auditorský tým skupiny je povinen určit: (viz odstavec A42)
- (a) při určování obecné strategie auditu skupiny materialitu pro účetní závěrku skupiny jako celku,
 - (b) jestliže v konkrétních podmínkách dané skupiny existují v účetní závěrce skupiny transakce, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje, u nichž by zkrácení nižších částek, než je materialita stanovená pro účetní závěrku skupiny jako celku, mohlo reálně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky skupiny, úroveň nebo úrovně materiality pro tyto skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje,

⁷ ISA 315 (revidované znění) *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*

⁸ ISA 315 (revidované znění)

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- (c) úroveň materiality pro ty složky, u nichž budou audit nebo prověrku pro účely auditu skupiny provádět auditoři jednotlivých složek. Aby došlo ke snížení pravděpodobnosti, že celkový objem neopravených a nezjištěných nesprávností v účetní závěrce skupiny nepřekročí úroveň materiality stanovenou pro účetní závěrku skupiny jako celek, na přiměřeně nízkou úroveň, musí být materialita pro jednotlivé složky nižší, než je materialita pro účetní závěrku skupiny jako celek, (viz odstavce A43–A44)
 - (d) hranici, nad níž nemohou být nesprávnosti považovány za jednoznačně bezvýznamné z hlediska účetní závěrky skupiny (viz odstavec A45)
22. Jestliže budou auditoři složek provádět audit pro účely auditu skupiny, auditorský tým skupiny je povinen posoudit přiměřenost prováděcí materiality, která byla stanovena na úrovni složky. (viz odstavec A46)
23. Jestliže účetní závěrka složky musí být v souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu ověřena auditorem a auditorský tým skupiny se rozhodne použít důkazní informace z tohoto auditu pro účely auditu skupiny, auditorský tým skupiny je povinen určit, zda:
- (a) materialita použitá pro účetní závěrku složky jako celku a
 - (b) prováděcí materialita na úrovni složky
- jsou v souladu s požadavky tohoto standardu.

Reakce na vyhodnocená rizika

24. Auditor je povinen navrhnout a zavést vhodné postupy, jejichž prostřednictvím bude reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce⁹. Auditorský tým skupiny je povinen určit, jaké typy prací budou ve vztahu k finančním informacím složek provedeny, a to buď jím samotným, nebo auditory složek v jeho zastoupení (viz odstavce 26–29). Auditorský tým skupiny je dále povinen určit, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude podílet na práci auditorů jednotlivých složek. (viz odstavce 30–31).
25. Jestliže charakter, načasování a rozsah prací ve vztahu k sestavení účetní závěrky skupiny nebo na finančních informacích týkajících se jednotlivých složek skupiny vychází z předpokladu, že skupinové kontroly fungují účinně, nebo jestliže testy věcné správnosti samy o sobě nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení, auditorský tým skupiny je povinen otestovat nebo požádat auditora složky, aby otestoval provozní účinnost těchto kontrol.

Výběr typu prací, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek

Významné složky

26. Pokud je složka významná kvůli svému individuálnímu finančnímu významu pro skupinu, je auditorský tým skupiny, resp. auditor složky v jeho zastoupení, s použitím úrovně materiality stanovené pro danou složku, povinen provést audit finančních informací týkající se této složky.

⁹ ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

27. V případě složky, která je významnou složkou proto, že vzhledem k jejímu specifickému charakteru nebo okolnostem existuje významné riziko, že účetní závěrka skupiny bude obsahovat materiální nesprávnosti, auditorský tým skupiny, resp. auditor složky v jeho zastoupení, je povinen provést některé z následujících úkonů:
- (a) s použitím úrovně materiality stanovené pro danou složku audit jejích finančních informací,
 - (b) audit jedné nebo několika skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů, které souvisí s pravděpodobným rizikem materiální nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny, (viz odstavec A48)
 - (c) specifické auditorské postupy týkající se pravděpodobného rizika materiální nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny. (viz odstavec A49)

Složky, které nejsou významné

28. V případě složek, které nejsou významné, je auditorský tým skupiny povinen provést analytické postupy na úrovni skupiny. (viz odstavec A50)

29. Jestliže auditorský tým skupiny dojde k závěru, že prostřednictvím:

- (a) prací provedených ve vztahu k finančním informacím významné složky,
- (b) prací provedených ve vztahu ke skupinovým kontrolám a procesu sestavení účetní závěrky skupiny a
- (c) analytických postupů provedených na úrovni skupiny

nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny, je povinen vybrat složky, které nejsou významné, a na jejich finančních informacích provést, resp. požádat auditora složky, aby provedl některé z následujících úkonů: (viz odstavce A51–A53)

- audit finančních informací dané složky, a to s použitím úrovně materiality stanovené pro danou složku,
- audit jedné nebo několika skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů,
- prověrku finančních informací dané složky, a to s použitím úrovně materiality stanovené pro danou složku,
- specifické postupy.

Výběr složek je auditorský tým skupiny po určité době povinen obměnit.

Zapojení se do prací prováděných auditory jednotlivých složek (viz odstavce A54–A55)

Významné složky — vyhodnocení rizika

30. Jestliže audit finančních informací významné složky provádí auditor složky, auditorský tým skupiny se musí podílet na vyhodnocení rizik prováděném auditorem složky, aby identifikoval riziko materiální nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny. To, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny na vyhodnocení rizik podílet, bude záviset na jeho znalosti auditora složky. Minimálně ale musí provést následující úkony:

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- (a) prodiskutovat s auditorem nebo vedením složky tu podnikatelskou činnost složky, která je z hlediska skupiny významná,
- (b) prodiskutovat s auditorem složky, do jaké míry je daná složka náchylná k riziku materiální nesprávnosti finančních informací způsobené podvodem nebo chybou, a
- (c) prověřit dokumentaci, kterou auditor složky vede k identifikovaným rizikům materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. Tato dokumentace může mít formu informačního memoranda shrnujícího závěry auditora složky týkající se identifikovaných významných rizik.

Identifikovaná rizika materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny–další auditorské postupy

31. Jestliže byla u složky skupiny, kde práce provádí auditor složky, identifikována rizika materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda bude v reakci na tato identifikovaná rizika materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny vhodné provést další auditorské postupy. Na základě své znalosti auditora složky je auditorský tým skupiny povinen určit, zda je třeba, aby se na provádění těchto dalších auditorských postupů podílel.

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

- 32. V souladu s odstavcem 17 je auditorský tým skupiny povinen získat znalosti o skupinových kontrolách a o procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně pokynů, které vedení skupiny vydalo jednotlivým složkám. Jestliže charakter, načasování a rozsah prací, které mají být provedeny v souvislosti s procesem sestavení účetní závěrky skupiny, vychází z předpokladu, že skupinové kontroly fungují účinně, nebo jestliže testy věcné správnosti samy o sobě nejsou schopny poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení, je auditorský tým skupiny, resp. na jeho žádost auditor složky, v souladu s odstavcem 25 povinen otestovat provozní účinnost skupinových kontrol.
- 33. Auditorský tým skupiny je povinen v souvislosti s procesem sestavení účetní závěrky skupiny navrhnout a provést další auditorské postupy, které budou reagovat na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny vyplývající z procesu sestavení účetní závěrky skupiny. V rámci těchto postupů musí být posouzeno rovněž to, zda byly do účetní závěrky skupiny zahrnuty všechny složky.
- 34. Auditorský tým skupiny je povinen posoudit vhodnost, úplnost a správnost konsolidačních úprav a reklasifikací a dále to, zda existují nějaké faktory či indikátory svědčící o riziku podvodu nebo o předpojatosti vedení. (viz odstavec A56)
- 35. Pokud finanční informace týkající se složky nejsou zpracovány podle týchž účetních pravidel jako účetní závěrka skupiny, auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda byly finanční informace týkající se dané složky pro účely sestavení a vykazání účetní závěrky skupiny náležitě upraveny.
- 36. Auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda finanční informace, identifikované auditorem složky v jeho sdělení (viz odstavec 41(c)), jsou finančními informacemi, které byly zahrnuty do účetní závěrky skupiny.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

37. Jestliže je do účetní závěrky skupiny zahrnuta účetní závěrka složky sestavená k jinému datu, než je datum, ke kterému byla sestavena účetní závěrka skupiny, auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda byly v účetní závěrce složky provedeny odpovídající úpravy v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.

Události po datu účetní závěrky

38. Při ověřování finančních informací složek je auditorský tým skupiny nebo auditor složky povinen provést postupy zaměřené na identifikaci událostí, které u těchto složek nastaly mezi datem finančních informací složek a datem zprávy auditora k účetní závěrce skupiny a v souvislosti s nimiž může být nutné v účetní závěrce skupiny provést úpravy nebo v ní zveřejnit určité údaje.
39. Jestliže auditoři složek provádějí jiné práce, než je audit finančních informací složky, auditorský tým skupiny je povinen vyzvat auditory složek, aby jej informovali v případě, že se dozví o událostech po datu účetní závěrky, v souvislosti s nimiž bude nutné provést v účetní závěrce skupiny úpravy nebo v ní zveřejnit určité údaje.

Předávání informací auditorovi složky

40. Auditorský tým skupiny je povinen sdělovat své požadavky auditorovi složky včas. Informace, které auditorský tým skupiny auditorovi složky poskytne, musí zahrnovat určení prací, které má auditor složky provést, způsob použití těchto prací a formu a obsah sdělení, které bude auditor složky předkládat auditorskému týmu skupiny. Dále musí být předány tyto informace: (viz odstavce A57, A58, A60)
- (a) požadavek, aby auditor složky, jemuž jsou známy širší souvislosti, za nichž bude auditorský tým skupiny práci auditora složky používat, potvrdil, že bude s auditorským týmem skupiny spolupracovat, (viz odstavec A59)
 - (b) etické požadavky relevantní skupiny, především požadavky na nezávislost auditora,
 - (c) v případě auditu nebo prověrky finančních informací složky její materialita (a pokud je to relevantní, úroveň nebo úrovně materiality pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) a hranici, nad níž nesprávnosti nelze z hlediska účetní závěrky skupiny považovat za jednoznačně bezvýznamné,
 - (d) identifikovaná rizika materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež jsou relevantní pro práci auditora složky. Auditorský tým skupiny je povinen vyzvat auditora složky, aby ho včas informoval o veškerých dalších identifikovaných rizicích materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež u složky zjistí, a o způsobu, jak na tato rizika reagoval,
 - (e) seznam spřízněných stran zpracovaný vedením skupiny doplněný o veškeré další spřízněné strany, které jsou auditorskému týmu skupiny známy. Auditorský tým skupiny je povinen vyzvat auditora složky, aby ho včas informoval o spřízněných stranách, které nebyly identifikovány vedením skupiny ani auditorským týmem skupiny. Auditorský tým skupiny je povinen rozhodnout, zda budou o těchto dodatečně zjištěných spřízněných stranách informováni i auditoři ostatních složek.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

41. Auditorský tým skupiny je povinen vyzvat auditora složky, aby ho informoval o záležitostech, které jsou relevantní pro závěry auditorského týmu skupiny týkající se auditu skupiny. Sdělení auditora složky musí obsahovat: (viz odstavec A60)
- (a) potvrzení toho, že auditor složky dodržoval etické požadavky relevantní pro audit skupiny, včetně požadavků na nezávislost a odbornou kvalifikaci,
 - (b) potvrzení toho, že auditor složky dodržoval požadavky stanovené auditorským týmem skupiny,
 - (c) vymezení finančních informací složky, které jsou předmětem zprávy auditora složky,
 - (d) informace o případech porušování právních předpisů, které by mohly vést k materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny,
 - (e) soupis neopravených nesprávností ve finančních informacích složky (do tohoto soupisu se nezahrnují nesprávnosti, které jsou pod hranicí jednoznačně bezvýznamných nesprávností, o níž auditorský tým skupiny auditora složky informoval, (viz odstavec 40 (c))
 - (f) faktory svědčící o možné předpojatosti vedení,
 - (g) popis případných významných nedostatků identifikovaných ve vnitřním kontrolním systému na úrovni složky,
 - (h) další významné záležitosti, o nichž auditor složky informoval nebo hodlá informovat osoby pověřené správou a řízením složky, včetně podvodu nebo podezření z podvodu, na němž se podílí vedení složky, její zaměstnanci zastávající ve složce významnou funkci v oblasti vnitřního kontrolního systému nebo jiné osoby, pokud podvod vede k materiální nesprávnosti ve finančních informacích složky,
 - (i) veškeré další záležitosti, které by mohly být relevantní pro audit skupiny nebo na které chce auditor složky upozornit auditorský tým skupiny, včetně výjimek uvedených v písemných prohlášeních, která si auditor složky od vedení složky vyžádal, a
 - (j) celková zjištění, závěry nebo výrok auditora složky.

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací

Posouzení sdělení poskytnutých auditorem složky a adekvátnosti jím provedených prací

42. Auditorský tým skupiny je povinen posoudit sdělení poskytnutá auditorem složky (viz odstavec 41). Auditorský tým skupiny je povinen:
- (a) prodiskutovat s auditorem složky, vedením složky, případně s vedením skupiny významné skutečnosti, které z tohoto posouzení vyplynuly, a
 - (b) rozhodnout, zda je nutné posoudit další relevantní části auditní dokumentace zpracované auditorem složky. (viz odstavec A61)
43. Jestliže auditorský tým dojde k závěru, že práce provedené auditorem složky jsou nedostatečné, je povinen rozhodnout, jaké další postupy je třeba provést a zda je bude provádět auditor složky, nebo auditorský tým skupiny.

Dostatečnost a vhodnost důkazních informací

44. Povinností auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace za účelem snížení auditorského rizika na přijatelnou úroveň, což mu umožní dospět k přiměřeným závěrům, na jejichž základě vydá výrok auditora¹⁰. Auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda byly prostřednictvím auditorských postupů provedených v rámci procesu sestavení účetní závěrky skupiny a prostřednictvím prací provedených auditorským týmem skupiny a auditory jednotlivých složek ve vztahu k finančním informacím těchto složek získány dostatečné a vhodné důkazní informace, které budou sloužit jako základ pro formulování výroku auditora skupiny. (viz odstavec A62)
45. Auditor skupiny je povinen posoudit důsledky, které budou pro výrok auditora skupiny mít neopravené nesprávnosti (identifikované auditorským týmem skupiny nebo auditory složek) a všechny případy, v nichž nebylo možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavec A63)

Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny

Předávání informací vedení skupiny

46. Auditorský tým skupiny je povinen určit, o kterých identifikovaných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému budou předány informace osobám pověřeným správou a řízením a vedení skupiny podle ISA 265¹¹. Auditorský tým skupiny je při tomto určení povinen vzít v úvahu:
- (a) nedostatky ve skupinovém vnitřním kontrolním systému zjištěné auditorským týmem skupiny,
 - (b) nedostatky ve vnitřním kontrolním systému jednotlivých složek zjištěné auditorským týmem skupiny a
 - (c) nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, na které auditoři jednotlivých složek upozornili auditorský tým skupiny.
47. Jestliže auditorský tým skupiny odhalil případ podvodu nebo byl na takový případ upozorněn auditorem složky (viz odstavec 41(h)) nebo pokud nějaké informace svědčí o možnosti existence podvodu, auditorský tým skupiny je povinen na tuto skutečnost včas upozornit vedení skupiny na příslušné úrovni, aby bylo možné uvědomit osoby odpovědné za prevenci a odhalování podvodů. (viz odstavec A64)
48. V některých případech bude auditor složky v souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu povinen vydat k účetní závěrce složky výrok auditora. V takovém případě je auditorský tým skupiny povinen vyzvat vedení skupiny, aby informovalo vedení složky o veškerých záležitostech, které auditorský tým skupiny zjistil a které by mohly být významné pro účetní závěrku složky, o nichž ale nemusí vedení složky vědět. Jestliže vedení skupiny odmítne o takové záležitosti vedení složky informovat, auditorský tým skupiny je povinen záležitost prodiskutovat s osobami pověřenými správou a řízením skupiny. Pokud záležitost

¹⁰ ISA 200, odstavec 17

¹¹ ISA 265 *Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení*

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

nebude vyřešena, auditorský tým skupiny je povinen posoudit, s přihlédnutím k právním a odborným požadavkům na zachování důvěrnosti, zda doporučit auditorovi složky, aby odmítl vydat zprávu auditora k účetní závěrce složky, dokud záležitost nebude vyřešena. (viz odstavec A65)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením skupiny

49. Kromě informací stanovených v ISA 260 (revidované znění)¹² a v dalších mezinárodních auditorských standardech je auditorský tým skupiny povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením skupiny následující skutečnosti: (viz odstavec A66)
- (a) přehled typů prací, které budou prováděny na finančních informacích složek,
 - (b) jakým způsobem se hodlá auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek ve vztahu k finančním informacím významných složek,
 - (c) případy, u nichž má auditorský tým skupiny na základě svého posouzení pochyby o kvalitě práce auditora složky,
 - (d) případná omezení auditu skupiny, např. v případech, kdy byl omezen přístup auditorskému týmu skupiny k informacím,
 - (e) případy podvodu nebo podezření z podvodu, na němž se podílí vedení skupiny, vedení složky, zaměstnanci zastávající významnou funkci v oblasti skupinových kontrol nebo jiné osoby, pokud podvod vede k významné nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.

Dokumentace

50. Auditorský tým skupiny je povinen do dokumentace auditu uvést následující skutečnosti¹³:
- (a) analýzu složek s uvedením těch složek, které jsou významné, a typu prací provedených ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek,
 - (b) jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek na významných složkách, včetně, pokud je to relevantní, jeho prověrky dokumentace vedené auditory jednotlivých složek a jejich závěrů,
 - (c) písemná sdělení mezi auditorským týmem skupiny a auditory jednotlivých složek týkající se požadavků stanovených auditorským týmem skupiny.

Aplikační a vysvětlující část

Složky, které musí být auditovány ze zákona či podle jiného předpisu nebo z jiného důvodu
(viz odstavec 3)

¹² ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*

¹³ ISA 230 *Dokumentace auditu*, odstavce 8–11 a A6

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- A1. Při rozhodování o tom, zda pro účely auditu skupiny použít důkazní informace shromážděné při auditu účetní závěrky složky, který je požadován stanovami, jiným předpisem či z jiného důvodu, může auditorský tým skupiny zohlednit následující faktory:
- rozdíly mezi rámcem účetního výkaznictví, v souladu s nímž se sestavuje účetní závěrka složky, a rámcem účetního výkaznictví, v souladu s nímž se sestavuje účetní závěrka skupiny,
 - rozdíly mezi auditorskými a jinými standardy, jimiž se řídí auditor složky, a standardy, jimiž se řídí audit účetní závěrky skupiny,
 - zda bude audit účetní závěrky složky dokončen v termínu, který odpovídá časovému harmonogramu auditu skupiny.

Definice

Složka (viz odstavec 9(a))

- A2. Vymezení složek skupiny závisí na její struktuře. Systém skupinového účetního výkaznictví může například vycházet z organizační struktury, která je nastavena tak, že finanční informace zpracovává mateřská společnost spolu s jednou nebo několika dceřinými společnostmi, společnými podniky nebo jinými subjekty, v nichž má skupina podíl a které jsou zahrnuty do skupiny metodou ekvivalence nebo nákladovou metodou. Jindy finanční informace zpracovává centrála a jedna nebo několik divizí nebo poboček, případně se oba způsoby kombinují. Některé skupiny naproti tomu organizují systém účetního výkaznictví podle oddělení, procesů, produktů nebo služeb (resp. podle skupin produktů a služeb), případně na geografickém principu. V těchto případech budou účetní jednotkou nebo podnikatelskou aktivitou, jejíž finanční informace, zpracované vedením skupiny nebo vedením složky, jsou zahrnuty do účetní závěrky skupiny, oddělení, proces, produkt nebo služba (resp. skupina produktů nebo služeb) nebo geografická lokalita.
- A3. V rámci systému účetního výkaznictví skupiny mohou existovat složky různých úrovní. V takovém případě bude patrně vhodnější vymezovat složky v dílčích souhrnech, nikoli jednotlivě.
- A4. Několik složek určité úrovně může pro účely auditu skupiny společně plnit funkci jedné složky. Taková složka může přitom sama sestavovat účetní závěrku skupiny, do níž budou zahrnuty finanční informace jednotlivých složek, z nichž se tato složka skládá. V rámci jedné větší skupiny tedy podle tohoto standardu může postupovat několik auditorů odpovědných za audit dílčí skupiny a několik auditorských týmů pro audit dílčí skupiny.

Významná složka (viz odstavec 9(m))

- A5. Riziko materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny je obvykle tím vyšší, čím větší je finanční význam dané složky. Pro pomoc při identifikaci složek, které jsou individuálně významné, si auditorský tým skupiny může stanovit procentuální podíl na zvolené základně. Volba základny i stanovení procentuálního podílu vyžaduje odborný úsudek. Jako vhodná základna pro posuzování materiality mohou v závislosti na charakteru skupiny a konkrétních okolnostech sloužit např. celková aktiva, závazky, peněžní toky, zisk nebo obrát skupiny. Auditorský tým skupiny si např. může určit, že za významné budou

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

považovány všechny složky přesahující 15 % hodnoty zvolené základny. V konkrétní situaci může být tento procentuální limit vyšší nebo nižší.

- A6. U některé složky může auditorský tým skupiny vyhodnotit riziko materiální nesprávnosti z hlediska účetní závěrky skupiny jako pravděpodobné kvůli specifickému charakteru této složky nebo okolnostem, které se jí týkají (tj. jedná se o rizika vyžadující zvláštní posouzení ze strany auditora¹⁴). Příkladem může být složka, která má na starosti devizové obchody, čímž vystavuje skupinu riziku materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, i když sama o sobě není finančně významná.

Auditor složky (viz odstavec 9(b))

- A7. Na žádost auditorského týmu skupiny může práce týkající se finančních informací složky pro účely auditu skupiny provádět některý z členů tohoto auditorského týmu. V takovém případě bude tento člen auditorského týmu skupiny rovněž auditorem složky.

Odpovědnost (viz odstavec 11)

- A8. Auditoři jednotlivých složek sice mohou ověřovat finanční informace těchto složek pro účely auditu skupiny a jako takoví nesou odpovědnost za svá zjištění, závěry a výroky, nicméně za výrok auditora skupiny nese odpovědnost auditor skupiny nebo jeho auditorská společnost.
- A9. Je-li vydán výrok auditora skupiny s výhradou, protože auditorský tým skupiny nemohl k finančním informacím jedné nebo více složek získat dostatečné a vhodné důkazní informace, bude odstavec zprávy auditora skupiny obsahující základ pro výrok s výhradou obsahovat zdůvodnění, proč nebylo možné důkazní informace získat, aniž by auditora složky zmiňoval. Odkaz na auditora složky bude ve výroku auditora skupiny pouze v případě, že je to nutné pro náležité vysvětlení okolností¹⁵.

Přijetí zakázky a pokračování v ní

Získání znalostí o předmětu zakázky před jejím přijetím, resp. pokračováním (viz odstavec 12)

- A10. V případě nové zakázky může auditorský tým skupiny získat znalosti o skupině, jejích složkách a prostředí, ve kterém působí, z následujících zdrojů:
- informace poskytnuté vedením skupiny.
 - komunikace s vedením skupiny a
 - pokud je to relevantní, komunikace s předchozím auditorským týmem skupiny, vedením složky nebo auditorem složky.
- A11. Znalosti o skupině auditorského týmu skupiny mohou zahrnovat mimo jiné:
- strukturu skupiny, včetně právní a organizační struktury (tj. způsob organizace systému účetního výkaznictví v rámci skupiny),

¹⁴ ISA 315 (revidované znění), odstavce 27–29

¹⁵ ISA 705 (revidované znění), odstavec 20

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- podnikatelskou činnost jednotlivých složek, která je významná z hlediska skupiny, včetně hospodářského odvětví a regulatorního, ekonomického a politického prostředí, v němž je tato činnost realizována,
- využívání servisních organizací, včetně středisek sdílených služeb,
- charakteristiku skupinových kontrol,
- složitost procesu sestavení účetní závěrky skupiny,
- zda práce v souvislosti s finančními informacemi některé ze složek budou provedeny auditory jednotlivých složek, kteří nepocházejí z auditorské společnosti ani sítě auditorských společností, do níž patří auditorský tým skupiny, a důvody, které vedení skupiny vedly ke jmenování více auditorů,
- zda auditorský tým skupiny:
 - bude mít neomezený přístup k osobám pověřeným správou a řízením skupiny, k vedení skupiny, k osobám pověřeným správou a řízením jednotlivých složek, k vedení jednotlivých složek, k informacím týkajícím se jednotlivých složek a k auditorům jednotlivých složek (včetně relevantní auditní dokumentace, kterou bude auditorský tým skupiny požadovat) a
 - bude moci provádět nezbytné práce ve vztahu k finančním informacím týkajícím se jednotlivých složek.

A12. U probíhajících zakázek může být možnost auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné důkazní informace ovlivněna významnými změnami, mimo jiné:

- změnami ve struktuře skupiny (např. akvizicemi, prodeji, reorganizacemi nebo změnami ve způsobu organizace systému účetního výkaznictví),
- změnami podnikatelské činnosti složek, které jsou pro skupinu významné,
- změnami ve složení osob pověřených správou a řízením skupiny, ve složení vedení skupiny nebo klíčového vedení významných složek,
- pochybnostmi, které má auditorský tým skupiny, pokud jde o integritu a odbornou kvalifikaci vedení skupiny nebo vedení složky,
- změnami ve skupinových kontrolách,
- změnami platného rámce účetního výkaznictví.

Předpoklad získání dostatečných a vhodných důkazních informací (viz odstavec 13)

A13. Jestliže žádná ze složek skupiny není považována za složku významnou, auditor skupiny může reálně předpokládat, že budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude formulován výrok auditora skupiny, pokud jsou splněny následující podmínky:

- (a) auditorský tým skupiny bude moci provádět práce v souvislosti s finančními informacemi některých těchto složek a

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- (b) u finančních informací jiných složek, v rámci kterých jsou práce prováděny auditory složek, se auditorský tým skupiny bude moci podílet na těchto pracích způsobem, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací.

Přístup k informacím (viz odstavec 13)

- A14. Přístup auditorského týmu skupiny k informacím může být omezen okolnostmi, které vedení skupiny nemůže ovlivnit, např. legislativou upravující důvěrnost informací a ochranu dat nebo rozhodnutím auditora složky, který auditorskému týmu skupiny odmítne zpřístupnit požadovanou dokumentaci auditu. Přístup k informacím může auditorskému týmu skupiny ale omezit i samo vedení skupiny.
- A15. I v případech, kdy je přístup k informacím omezen okolnostmi, které vedení skupiny nemůže ovlivnit, může auditorský tým skupiny získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Je to však tím méně pravděpodobné, čím větší je význam dané složky. Auditorský tým skupiny například nemusí mít přístup k osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, k vedení nebo auditorovi složky (včetně dokumentace auditu požadované auditorským týmem skupiny), která je do skupiny zahrnuta metodou ekvivalence. Jestliže daná složka není významnou složkou a auditorský tým skupiny má k dispozici úplnou účetní závěrku dané složky, včetně zprávy auditora k ní, a má přístup k informacím, které vedení skupiny o dané složce vede, může auditorský tým skupiny dojít k závěru, že dostupné informace jsou z hlediska dané složky dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi. Jestliže je však daná složka složkou významnou, auditorský tým skupiny nebude moci splnit požadavky tohoto standardu platné pro audit skupiny, například požadavek definovaný v odstavcích 30–31, týkající se podílu na pracích prováděných auditorem složky. Auditorský tým skupiny tudíž nebude o dané složce moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Důsledky, které má nemožnost auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné informace, se zabývá ISA 705 (revidované znění).
- A16. Pokud bude přístup auditorského týmu skupiny nebo přístup auditora složky k informacím týkajícím se významné složky omezen vedením skupiny, auditorský tým skupiny nebude moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace.
- A17. I když auditorský tým skupiny bude moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace, protože omezení přístupu k informacím se týkají složky, která není složkou významnou, důvody omezení přístupu k informacím mohou ovlivnit výrok auditora skupiny. Mohou mít například vliv na spolehlivost odpovědí poskytovaných vedením skupiny na dotazy auditorského týmu skupiny a prohlášení poskytovaných vedením skupiny k auditu auditorskému týmu skupiny.
- A18. Právní předpisy někdy neumožňují auditorovi skupiny zakázku odmítnout nebo od ní odstoupit. V některých zemích je auditor například jmenován na určité období a před jeho uplynutím nesmí odstoupit. Také ve veřejném sektoru auditor v některých případech nemá možnost zakázku odmítnout nebo od ní odstoupit, protože mu v tom brání charakter jeho pověření nebo veřejný zájem. I v těchto případech se bude audit skupiny řídit tímto standardem, přičemž důsledky, které má nemožnost auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné informace, se zabývá ISA 705 (revidované znění).

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

A19. Příklad zprávy auditora obsahující výrok s výhradou z důvodu nemožnosti auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné důkazní informace o významné složce zahrnuté do skupiny metodou ekvivalence, kdy je podle názoru auditorského týmu skupiny tento dopad na účetní závěrku materiální, ale nikoli rozsáhlý, je uveden v příloze 1.

Podmínky zakázky (viz odstavec 14)

A20. Podmínky zakázky vymezují příslušný rámec účetního výkaznictví¹⁶. Další záležitosti mohou být upraveny podmínkami provádění auditu skupiny, jako např.:

- komunikace mezi auditorským týmem skupiny a auditory jednotlivých složek nesmí být omezena jinými faktory než právními předpisy,
- významná sdělení mezi auditory jednotlivých složek, osobami pověřenými správou a řízením složek a vedením složek, včetně sdělení týkajících se významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, musí být poskytována rovněž auditorskému týmu skupiny,
- významná sdělení mezi regulačními orgány a složkami týkajícími se záležitostí účetního výkaznictví musí být poskytována rovněž auditorskému týmu skupiny a
- jestliže to auditorský tým skupiny považuje za nezbytné, musí mít:
 - přístup k informacím týkajícím se složek, k osobám pověřeným správou a řízením složek, k vedení složek a auditorům složek (a rovněž k dokumentaci auditu, kterou auditorský tým skupiny požaduje) a
 - možnost provádět práce nebo požádat auditora složky, aby provedl práce v rámci finančních informací jednotlivých složek.

A21. V důsledku omezení týkajících se:

- přístupu auditorského týmu skupiny k informacím týkajícím se složek, k osobám pověřeným správou a řízením složek, k vedení složek nebo auditorům složek (a rovněž k dokumentaci auditu, kterou auditorský tým skupiny požaduje) nebo
- prací prováděných v souvislosti s finančními informacemi jednotlivých složek,

kteřá nastala poté, co auditor skupiny přijme danou zakázku, nemůže auditorský tým získat dostatečné a vhodné důkazní informace, což může mít vliv na výrok auditora skupiny. Ve výjimečných případech mohou tato omezení vést k odstoupení auditora od zakázky, je-li to umožněno příslušnými právními předpisy.

Obecná strategie a plán auditu (viz odstavec 16)

A22. Posouzení obecné strategie a plánu auditu skupiny, prováděné auditorem skupiny, představuje důležitou součást jeho povinností při řízení auditu skupiny.

¹⁶ ISA 210, odstavec 8

Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí

Záležitosti, s nimiž se seznamuje auditorský tým skupiny (viz odstavec 17)

A23. Záležitosti, které auditor posuzuje při seznamování se s odvětvím ekonomiky, regulatorním rámcem a dalšími vnějšími faktory, jež mají na účetní jednotku vliv, mimo jiné s platným rámcem účetního výkaznictví, charakterem účetní jednotky, jejími cíli a strategií a souvisejícími podnikatelskými riziky a se způsobem hodnocení a ověření její finanční výkonnosti, upravuje ISA 315¹⁷. Návodné informace k záležitostem specifickým pro skupinu, včetně procesu sestavení účetní závěrky skupiny, jsou uvedeny v příloze 2 tohoto standardu.

Pokyny vydávané vedením skupiny jednotlivým složkám (viz odstavec 17)

A24. V zájmu jednotnosti a srovnatelnosti finančních informací vydává vedení skupiny složkám obvykle pokyny specifikující požadavky na finanční informace jednotlivých složek, jež budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny. Tyto pokyny mají často podobu manuálů obsahujících postupy účetního výkaznictví a požadavky na sestavení souboru výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny. Soubor výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny zpravidla obsahuje standardní výkazy s finančními informacemi, které budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny. Obvykle však nemá podobu úplné účetní závěrky sestavené a prezentované v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví

A25. Pokyny vydávané vedením skupiny jednotlivým složkám obvykle zahrnují:

- platná účetní pravidla,
- zákonné a další požadavky týkající se údajů, které musí být zveřejněny v účetní závěrce skupiny, včetně:
 - vymezení segmentů a způsobu jejich vykazování,
 - vztahů se spřízněnými stranami a transakcí s nimi,
 - transakcí v rámci skupiny a nerealizovaných zisků,
 - zůstatků účtů v rámci skupiny a
- časový harmonogram účetního výkaznictví.

A26. Při analýze pokynů, které vedení skupiny dává jednotlivým složkám, se auditorský tým skupiny může zaměřit na následující skutečnosti:

- na srozumitelnost a praktickou proveditelnost pokynů týkajících se sestavování souboru výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny,
- na to, zda pokyny:
 - odpovídajícím způsobem popisují rysy příslušného rámce účetního výkaznictví,

¹⁷ ISA 315, odstavce A17–A41

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- požadují zveřejnění údajů, které vyhovují požadavkům příslušného rámce účetního výkaznictví, např. informací týkajících se vztahů a transakcí se spřízněnými stranami a informací o segmentech,
- definují konsolidační úpravy, např. transakce v rámci skupiny a nerealizované zisky nebo zůstatky účtů v rámci skupiny, a
- požadují schválení finančních informací vedením složky.

Podvod (viz odstavec 17)

A27. Auditor je povinen identifikovat a posoudit riziko materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce způsobené podvodem a navrhnout a provést vhodné postupy, jejichž prostřednictvím bude na vyhodnocená rizika reagovat.¹⁸ Informace, z nichž se vychází při identifikaci rizika materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem, zahrnují:

- to, jak riziko materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem hodnotí vedení skupiny,
- postup vedení skupiny při identifikaci rizika podvodu a při reakci na něj, včetně konkrétních rizik podvodu identifikovaných vedením skupiny nebo skupin transakcí, zůstatků účtů či zveřejněných údajů, u nichž je podvod pravděpodobný,
- zda existují určité složky, u nichž je riziko podvodu pravděpodobné,
- způsob, jakým osoby pověřené správou a řízením skupiny monitorují postupy prováděné vedením skupiny při identifikaci rizik podvodu a reagování na ně a kontroly zavedené vedením skupiny s cílem tato rizika snížit,
- reakce osob pověřených správou a řízením skupiny, vedení skupiny a příslušných zaměstnanců interního auditu (a pokud je to relevantní, rovněž vedení složky, auditorů složky a dalších subjektů) na dotazy ze strany auditorského týmu skupiny ohledně toho, zda je jim znám případ spáchaného podvodu týkajícího se některé složky nebo skupiny, podezření na takový podvod nebo tvrzení o něm.

Diskuze členů auditorského týmu skupiny s auditory složek o rizicích materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, včetně rizika podvodu (viz odstavec 17)

A28. Klíčoví členové auditorského týmu skupiny jsou povinni prodiskutovat, do jaké míry je u účetní jednotky pravděpodobné riziko výskytu materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou, se zvláštním důrazem na riziko podvodu. V případě auditu skupiny je možné tyto záležitosti prodiskutovat rovněž s auditory složek¹⁹. Na rozhodnutí auditora skupiny týkající se toho, s kým bude o těchto záležitostech diskutovat, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu, budou mít vliv skutečnosti jako např. jeho předchozí zkušenosti s danou skupinou.

A29. Tyto diskuse jsou příležitostí k:

¹⁸ ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*

¹⁹ ISA 240, odstavec 16, a ISA 315 (revidované znění), odstavec 10

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- výměně znalostí o složkách a o prostředí, ve kterém působí, včetně znalostí o skupinových kontrolách,
- výměně informací o podnikatelských rizicích, jimž jsou jednotlivé složky nebo skupina vystaveny,
- výměně názorů na to, jakým způsobem a kde hrozí v účetní závěrce skupiny riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, jakým způsobem by vedení skupiny nebo vedení jednotlivých složek mohlo páchat a zastírat podvodné účetní výkaznictví a jak by mohlo docházet ke zpronevěře majetku jednotlivých složek,
- identifikaci postupů používaných vedením skupiny nebo vedením jednotlivých složek, které by mohly být předpojaté nebo navržené způsobem, který by mohl vést k podvodnému účetnímu výkaznictví, např. postupů uznání výnosů, které nejsou v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví,
- posouzení známých vnějších i vnitřních faktorů, které by mohly motivovat nebo nutit vedení skupiny, vedení jednotlivých složek nebo jiné osoby k páchání podvodů, poskytovat příležitost k páchání podvodů nebo které svědčí o firemní kultuře či prostředí, jež vedení skupiny, vedení jednotlivých složek nebo jiným osobám umožňuje páchání podvodů odůvodňovat,
- posouzení rizika, že vedení skupiny nebo vedení jednotlivých složek obchází kontroly,
- posouzení toho, zda jsou pro zpracovávání finančních informací jednotlivých složek pro účely účetní závěrky skupiny používána jednotná účetní pravidla, a jestliže nikoliv, jakým způsobem jsou rozdíly v používaných účetních pravidlech identifikovány a upravovány (pokud to platný rámec účetního výkaznictví vyžaduje),
- diskusi o případech podvodů, které byly u jednotlivých složek odhaleny, nebo o informacích, které svědčí o existenci takových podvodů,
- výměně informací, které mohou svědčit o nedodržování právních předpisů daného státu, např. o poskytování úplatků nebo o nesprávném účtování převodních cen mezi propojenými osobami.

Rizikové faktory (viz odstavec 18)

A30. Příklady podmínek nebo událostí, které jednotlivě nebo v souhrnu svědčí o potenciální existenci rizik materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, včetně rizika podvodu, jsou uvedeny v příloze 3.

Vyhodnocení rizik (viz odstavec 18)

A31. Vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, které na úrovni skupiny provádí auditorský tým skupiny, vychází mimo jiné z následujících informací:

- z informací, které auditorský tým skupiny získá při analýze skupiny, jejích složek a prostředí, ve kterém působí, a procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

důkazních informací získaných při vyhodnocování návrhu a zavedení skupinových kontrol a kontrol, které jsou relevantní pro proces sestavení účetní závěrky skupiny,

- z informací získaných od auditorů jednotlivých složek.

Znalosti o auditorovi složky (viz odstavec 19)

A32. Auditorský tým skupiny získá znalosti o auditorovi složky pouze v případě, že hodlá tohoto auditora vyzvat, aby ověřil finanční informace dané složky pro účely auditu skupiny. Pokud tedy auditorský tým skupiny u některých složek například plánuje provést pouze analytické postupy na úrovni skupiny, nemusí se s auditory těchto složek seznamovat.

Postupy používané auditorským týmem skupiny k získání znalostí o auditorovi složky a zdroje důkazních informací (viz odstavec 19)

A33. Na charakter, načasování a rozsah postupů, které auditorský tým skupiny provádí, aby se seznámil s auditorem složky, mají vliv takové faktory, jako jsou předchozí zkušenosti s auditorem složky a znalosti o něm, a to, do jaké míry mají auditorský tým skupiny a auditor složky společné zásady a postupy. Bude záležet, mimo jiné:

- na tom, zda auditorský tým skupiny a auditor složky dodržují:
 - společné zásady a postupy provádění auditorských prací (např. metodiku auditu),
 - společné zásady a postupy pro řízení kvality nebo
 - společné zásady a postupy monitoringu.
- na jednotnosti nebo podobnosti:
 - právních předpisů nebo právního systému,
 - odborného dohledu, disciplíny a externího zajištění kvality,
 - vzdělávání a školení,
 - profesních organizací a standardů nebo
 - jazyka a kultury.

A34. Tyto faktory na sebe vzájemně působí a nevyklučují se. Například jestliže auditor složky A důsledně uplatňuje obvyklé zásady a postupy v oblasti řízení kvality, zásady a postupy monitoringu a jednotnou metodiku auditu nebo působí ve stejném státě jako auditor skupiny, postupy, které bude auditorský tým skupiny provádět, aby se seznámil s tímto auditorem, budou patrně méně rozsáhlé než postupy, které bude auditorský tým skupiny provádět, aby se seznámil s auditorem složky B, který neuplatňuje důsledně zásady a postupy v oblasti řízení kvality, zásady a postupy monitoringu a jednotnou metodiku auditu nebo působí v jiném právním prostředí. Rovněž charakter postupů prováděných u auditora složky A a B se může lišit.

A35. Existuje celá řada způsobů, jak auditorský tým skupiny může znalosti o auditorovi složky získávat. V prvním roce spolupráce s auditorem složky může auditorský tým skupiny například:

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- posoudit výsledky systému monitorování řízení kvality, jestliže auditorský tým skupiny a auditor složky pocházejí z auditorské firmy nebo sítě firem, která uplatňuje a dodržuje jednotné monitorovací zásady a postupy²⁰,
- navštívit auditora složky a projednat s ním záležitosti popsané v odstavcích 19(a)–(c),
- vyzvat auditora složky, aby písemně potvrdil záležitosti popsané v odstavcích 19(a)–(c); příklad písemného potvrzení zasílaného auditorem složky je uveden v příloze 4,
- vyzvat auditora složky, aby vyplnil dotazníky týkající se záležitostí v odstavcích 19(a)–(c),
- získat informace o auditorovi složky od kolegů ve firmě, v níž auditor skupiny působí, nebo od renomovaného externího subjektu, který daného auditora zná, nebo
- získat potvrzení od profesního orgánu nebo orgánů, jichž je tento auditor členem, od orgánů, které tomuto auditorovi udělily licenci, nebo od jiných externích subjektů.

V následujících letech budou znalosti o auditorovi složky vycházet z předchozích zkušeností auditorského týmu skupiny s daným auditorem. Auditorský tým skupiny může vyzvat auditora složky, aby potvrdil, zda oproti předchozímu roku nastaly v záležitostech uvedených v odstavcích 19(a)–(c) nějaké změny.

A36. Jestliže v daném státě existují orgány vykonávající nezávislý dohled nad auditorskou profesí a monitorující kvalitu prováděných auditů, auditorskému týmu skupiny může při posuzování nezávislosti a odborné kvalifikace auditora složky pomoci znalost regulatorního prostředí daného státu. Informace o regulatorním prostředí daného státu získá auditorský tým skupiny od auditora složky nebo od orgánů vykonávajících nezávislý dohled.

Etické požadavky relevantní pro audit skupiny (viz odstavec 19(a))

A37. Při ověřování finančních informací složky pro účely auditu skupiny platí pro auditora složky stejné etické požadavky, které platí pro audit skupiny. Tyto požadavky mohou být jiné, případně širší než požadavky, jimiž se auditor složky musí ve svém státě řídit při provádění statutárního auditu složky. Auditorský tým skupiny proto musí zjistit, zda se auditor složky seznámil s etickými požadavky relevantními pro audit skupiny a zda je bude dodržovat tak, aby mohl plnit povinnosti auditora složky pro účely auditu skupiny.

Odborná kvalifikace auditora složky (viz odstavec 19(b))

A38. Při seznamování se s odbornou kvalifikací auditora složky se auditorský tým skupiny, mimo jiné, může zaměřit na to, zda auditor složky:

- zná auditorské a další standardy, které jsou relevantní pro audit skupiny, tak aby mohl plnit povinnosti auditora složky pro účely auditu skupiny,

²⁰ Jak je vyžadováno mezinárodním standardem pro řízení kvality (ISQC 1) *Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*, odstavec 54, nebo takovou národní úpravou, která klade stejné nebo vyšší požadavky

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- má příslušnou odbornou způsobilost (např. znalost konkrétního odvětví ekonomiky), která je předpokladem ověřování finančních informací dané složky a
- pokud je to relevantní, je seznámen s příslušným rámcem účetního výkaznictví tak, aby mohl plnit povinnosti auditora složky pro účely auditu skupiny (příslušný rámec účetního výkaznictví obvykle vymezují pokyny vydané vedením skupiny jednotlivým složkám).

Využívání znalostí auditorského týmu skupiny o auditorovi složky (viz odstavec 20)

- A39. Jestliže auditor složky není nezávislý, auditorský tým skupiny nemůže eliminovat tento nedostatek tím, že se bude podílet na pracích prováděných auditorem složky, vyhodnotí další rizika nebo provede další auditorské postupy na finančních informacích složky.
- A40. Nicméně auditorský tým skupiny může odstranit své nikoli závažné pochyby o odborné kvalifikaci auditora složky (např. nedostatečnou znalost konkrétního odvětví ekonomiky) nebo skutečnost, že auditor složky nepůsobí v prostředí s aktivním dohledem nad auditory, a to tím, že se bude podílet na pracích prováděných auditorem složky, vyhodnotí další rizika nebo provede další auditorské postupy ve vztahu k finančním informacím složky.
- A41. Jestliže má auditorský tým skupiny právními předpisy zakázán přístup k určité části auditní dokumentace zpracované auditorem složky, může auditora složky vyzvat, aby mu předložil informační memorandum, které bude tyto informace obsahovat.

Materialita (viz odstavce 21–23)

A42. Povinností auditora je²¹:

(a) při definování obecné strategie auditu stanovit:

- (i) materialitu pro účetní závěrku jako celek a
- (ii) jestliže v konkrétních podmínkách dané účetní jednotky existují skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje, u nichž lze reálně očekávat, že ekonomická rozhodnutí, k nimž uživatelé dojdou na základě účetní závěrky jako celku, mohou být ovlivněna zkreslením nižších částek, než je úroveň materiality stanovená pro účetní závěrku jako celek, úroveň nebo úrovně materiality pro tyto skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje a

(b) určit prováděcí materialitu.

V případě auditu skupiny se materialita stanoví jednak pro účetní závěrku skupiny a jednak pro finanční informace jednotlivých složek. Při definování obecné strategie auditu skupiny se používá materialita stanovená pro účetní závěrku skupiny jako celek.

- A43. Aby došlo ke snížení pravděpodobnosti toho, že celkové neopravené a nezjištěné nesprávnosti v účetní závěrce skupiny překročí úroveň materiality stanovenou pro účetní závěrku skupiny jako celek, na přiměřeně nízkou úroveň, musí být materialita pro jednotlivé složky stanovena nižší, než je materialita pro účetní závěrku skupiny jako

²¹ ISA 320 *Materialita při plánování a provádění auditu*, odstavec 10–11

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

celek. Pro jednotlivé složky mohou být stanoveny různé hladiny materiality. Hladina materiality složky nemusí představovat poměrnou část hladiny materiality účetní závěrky skupiny jako celku, a součet materialit jednotlivých složek může být tudíž vyšší, než je materialita účetní závěrky skupiny jako celku. Materialita složky se používá při definování celkové strategie auditu složky.

- A44. Materialita se stanoví u těch složek, jejichž finanční informace budou ověřovány nebo prověřovány v rámci auditu skupiny v souladu s odstavci 26, 27(a) a 29. Materialita složky používá auditor složky pro posouzení toho, zda zjištěné neopravené nesprávnosti jsou jednotlivě nebo v souhrnu materiální.
- A45. Kromě materiality složky se stanoví hranice nesprávnosti. Pokud jsou ve finančních informacích složky zjištěny nesprávnosti, které tuto hranici převyšují, je o nich informován auditorský tým skupiny.
- A46. Při ověřování finančních informací složky auditor složky (nebo auditorský tým skupiny) určí prováděcí materialitu na úrovni složky. To je nezbytné ke snížení pravděpodobnosti na přiměřeně nízkou úroveň, že celkový objem neopravených a nezjištěných nesprávností ve finančních informacích složky překročí materialitu složky. V praxi může auditorský tým skupiny stanovit míru materiality složky na této nižší úrovni. V takovém případě použije auditor složky úroveň materiality složky stanovenou pro účely vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti jejích finančních informací a navržení dalších auditorských postupů reagujících na vyhodnocená rizika a pro posouzení toho, zda zjištěné nesprávnosti jsou materiální jednotlivě nebo v souhrnu.

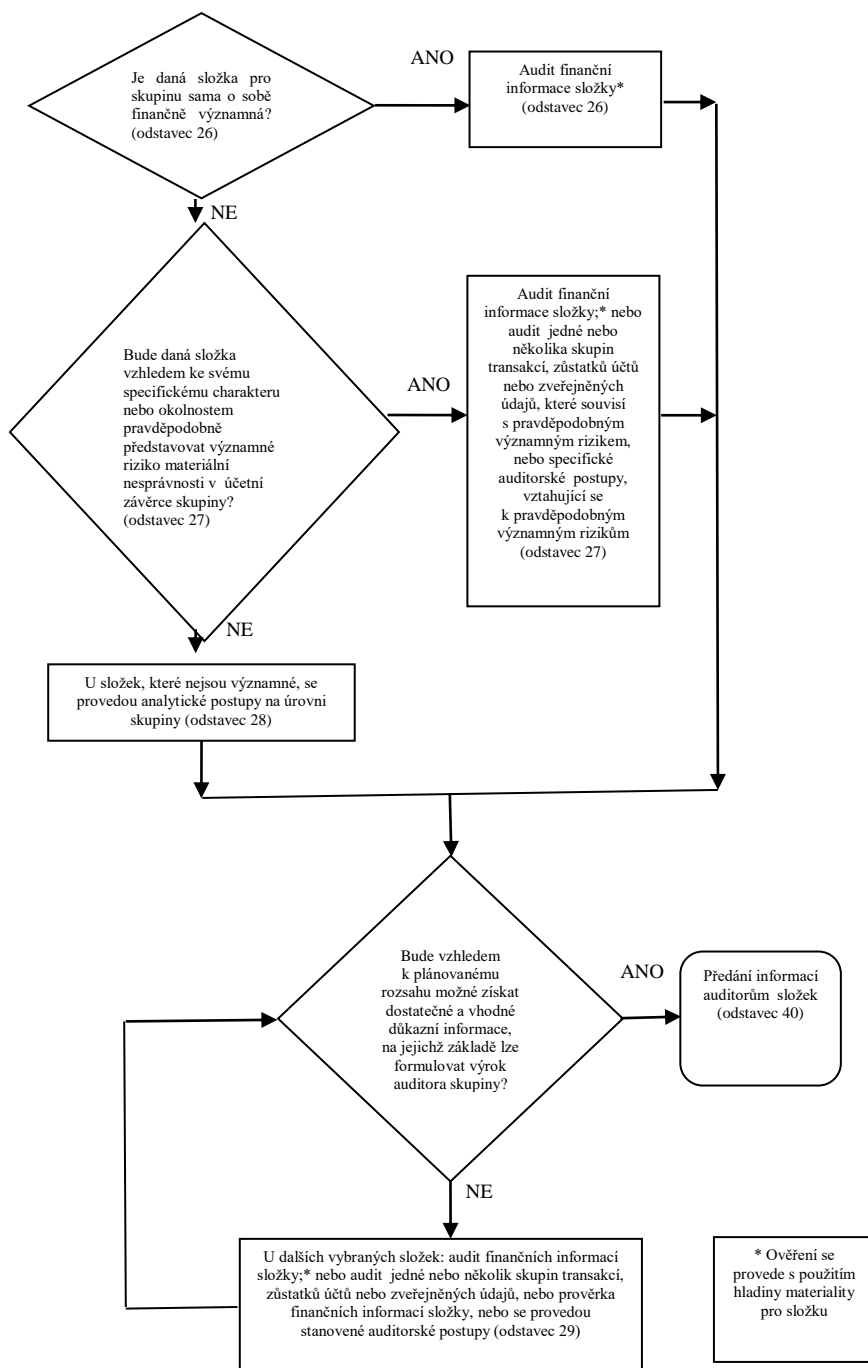
Reakce na vyhodnocená rizika

Výběr typu prací, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek
(viz odstavce 26–27)

- A47. Výběr typu prací, které budou ve vztahu k finančním informacím složky provedeny, a míra zapojení auditorského týmu skupiny do ověřování prováděného auditorem složky závisí na následujících faktorech:
- (a) významnost složky,
 - (b) identifikované riziko materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny,
 - (c) hodnocení struktury skupinových kontrol auditorským týmem skupiny a posouzení, zda byly zavedeny a
 - (d) znalosti auditorského týmu skupiny o auditorovi složky.

Následující diagram znázorňuje, jak významnost složky ovlivňuje výběr typu prací, které budou ve vztahu k finančním informacím složky provedeny, auditorským týmem skupiny.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)



ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

Významné složky (viz odstavce 27(b)–(c))

- A48. Určitá složka může být auditorským týmem skupiny identifikována jako významná proto, že vzhledem ke svému specifickému charakteru nebo okolnostem bude pravděpodobně představovat riziko materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. U takových složek bude auditorský tým skupiny moci identifikovat konkrétní zůstatky účtů, skupiny transakcí nebo zveřejněné údaje, na které bude mít toto významné riziko dopad. V takovém případě může ověřit nebo požádat auditora složky, aby ověřil, pouze tyto zůstatky účtů, skupiny transakcí nebo zveřejněné údaje. Například v situaci popisované v odstavci A6 bude možné práce ve vztahu k finančním informacím složky omezit na ověření zůstatků účtů, skupin transakcí nebo zveřejněných údajů, které souvisejí s devizovými obchody realizovanými danou složkou. Jestliže auditorský tým skupiny požádá auditora složky, aby ověřil jeden nebo několik konkrétních zůstatků účtů, skupin transakcí nebo zveřejněných údajů, auditorský tým skupiny ve své komunikaci (viz odstavec 40) zohlední skutečnost, že řada položek účetních výkazů je vzájemně propojena.
- A49. Auditorský tým skupiny může navrhnout auditorské postupy reagující na pravděpodobné riziko materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. Například pokud pravděpodobně hrozí významné riziko zastaralosti zásob, může auditorský tým skupiny provést nebo požádat auditora složky, aby provedl, specifické auditorské postupy, v oblasti ocenění zásob složky, která vlastní velké objemy potenciálně zastaralých zásob, ale jinak sama o sobě není významná.

Složky, které nejsou významné (viz odstavce 28–29)

- A50. Pro účely analytických postupů lze finanční informace týkající se jednotlivých složek v závislosti na okolnostech zakázky na různých úrovních sdružovat. Výsledky analytických postupů slouží k potvrzení závěrů auditorského týmu skupiny, pokud jde o existenci rizika materiální nesprávnosti agregovaných finančních informací složek, které nejsou významné.
- A51. Rozhodnutí auditorského týmu skupiny o tom, kolik složek v souladu s ustanoveními odstavce 29 vybere, které složky vybere a jaké práce ve vztahu k finančním informacím vybraných složek provede, může být ovlivněno, mimo jiné, následujícími faktory:
- rozsahem důkazních informací, které auditorský tým skupiny podle svého očekávání získá z finančních informací významných složek,
 - tím, zda se jedná o nově vytvořenou nebo nově pořízenou složku,
 - tím, zda u složky nastaly významné změny,
 - tím, zda u složky prováděl ověření interní audit, a důsledky, jež toto ověření má pro audit skupiny,
 - tím, zda složky používají jednotné systémy a postupy,
 - účinností fungování skupinových kontrol,
 - neobvyklými fluktuacemi, které byly odhaleny analytickými postupy provedenými na úrovni skupiny,

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- finanční významností jednotlivých složek nebo rizikem, které tyto složky představují ve srovnání s ostatními složkami své kategorie,
- tím, zda účetní závěrka složky musí být auditorem ověřena ze zákona či podle jiného předpisu nebo z jiného důvodu.

Jestliže se při výběru složek této kategorie uplatní prvek nepředvídatelnosti, může to zvýšit pravděpodobnost identifikace materiálních nesprávností ve finančních informacích složky. Výběr složek je často pravidelně obměňován.

- A52. Prověрку finančních informací složky je možné provádět v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění)²² nebo ISRE 2410²³, případně přizpůsobeným okolnostem. Auditorský tým skupiny může určit další postupy, jimiž budou tyto práce doplněny.
- A53. Jak je vysvětleno v odstavci A13, skupina se může skládat výhradně ze složek, které nejsou významné. V takovém případě bude auditorský tým skupiny moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny určením typu prací, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím složek v souladu s odstavcem 29. Auditorský tým skupiny pravděpodobně nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny, jestliže auditorský tým skupiny, resp. auditor složky, pouze otestuje skupinové kontroly a provede analytické postupy ve vztahu k finančním informacím složek.

Zapojení se do prací prováděných auditory jednotlivých složek (viz odstavce 30–31)

- A54. Rozsah zapojení auditorského týmu skupiny do prací prováděných auditorem složky závisí na následujících faktorech:
- (a) významnost složky,
 - (b) identifikované rizika materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny a
 - (c) znalost auditorského týmu skupiny o auditorovi složky.

V případě významné složky nebo identifikovaných významných rizik provede auditorský tým skupiny postupy popsané v odstavcích 30–31. V případě složky, která není významnou, se bude to, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek, lišit podle míry znalostí auditorského týmu skupiny o daném auditorovi složky. Skutečnost, že se jedná o složku, která není významná, přitom bude až druhořadá. Auditorský tým skupiny se například může do vyhodnocení rizik prováděného auditorem složky zapojit i v případě, že se jedná o složku, která není významná, jestliže má určité, nikoli závažné pochyby o odborné kvalifikaci auditora složky (auditor má např. nedostatečnou znalost konkrétního odvětví ekonomiky) nebo když auditor složky nepůsobí v prostředí, v němž je profese auditora předmětem aktivního dohledu.

²² ISRE 2400 (revidované znění) *Zakázky spočívající v prověrce účetní závěrky*

²³ ISRE 2410 *Prověřka mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky*

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- A55. V závislosti na znalostech auditorský tým skupiny o auditorovi složky může mít zapojení auditorského týmu skupiny do práce auditora složky kromě způsobů popsaných v odstavcích 30–31 a 42 jednu nebo více z těchto forem:
- (a) schůzka s vedením nebo auditory jednotlivých složek, jejímž cílem je seznámit se se složkou a prostředím, ve kterém působí,
 - (b) prověrka obecné strategie a plánů auditu auditorů jednotlivých složek,
 - (c) provedení postupů vyhodnocování rizik s cílem identifikovat a posoudit rizika materiální nesprávnosti na úrovni složky. Tyto postupy mohou být provedeny spolu s auditory jednotlivých složek nebo auditorským týmem skupiny,
 - (d) navržení a provedení dalších auditorských postupů. Tyto postupy mohou být navrženy a provedeny spolu s auditory jednotlivých složek nebo auditorským týmem skupiny,
 - (e) účast na závěrečné schůzce a dalších klíčových schůzkách auditorů složek s vedením složek,
 - (f) prověrka jiných relevantních částí dokumentace auditu vedené auditory jednotlivých složek.

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

Konsolidační úpravy a reklasifikace (viz odstavec 34)

- A56. Částky vykázané v účetní závěrce skupiny mohou během procesu sestavení účetní závěrky skupiny procházet úpravami, které se neprovádějí obvyklými systémy zpracování transakcí a nepodléhají stejnému vnitřnímu kontrolnímu systému, jež se uplatňuje u ostatních finančních informací. Posuzování vhodnosti, úplnosti a správnosti těchto úprav auditorským týmem skupiny, mimo jiné, zahrnuje:
- posouzení toho, zda významné úpravy správně zachycují související události a transakce,
 - posouzení toho, zda byly významné úpravy správně vypočteny, zpracovány a schváleny vedením skupiny a, pokud je to relevantní, rovněž vedením složky,
 - posouzení toho, zda jsou významné úpravy správně doloženy a dostatečně zdokumentovány a
 - kontrolu sesouhlasení a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny.

Předávání informací auditorovi složky (viz odstavce 40–41)

- A57. Jestliže mezi auditorským týmem skupiny a auditory jednotlivých složek nefunguje účinná oboustranná komunikace, existuje riziko, že auditorský tým skupiny nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny. Základem účinné oboustranné komunikace mezi auditorským týmem skupiny a auditorem složky je to, že auditorský tým skupiny sděluje auditorovi své požadavky srozumitelně a včas.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- A58. Auditorský tým skupiny obvykle sděluje auditorovi složky své požadavky formou instrukčního dopisu. Soudpis tímto standardem předepsaných požadavků a dalších požadavků, které takovýto instrukční dopis může obsahovat, je uveden v příloze 5. Komunikace auditora složky s auditorským týmem skupiny má obvykle podobu informačního memoranda nebo zprávy o provedených pracích. Nicméně komunikace mezi auditorským týmem skupiny a auditorem složky nemusí mít nutně písemnou podobu. Auditorský tým skupiny může například auditora složky navštívit a prodiskutovat s ním identifikovaná významná rizika nebo prověřit relevantní části dokumentace auditu vedené auditorem složky. Přitom je však nutné dodržovat požadavky na vedení dokumentace stanovené tímto standardem a dalšími standardy ISA.
- A59. V rámci spolupráce s auditorským týmem skupiny auditor složky tomuto týmu například zpřístupní relevantní auditní dokumentaci, pokud to není zakázáno právními předpisy.
- A60. V případech, kdy je člen auditorského týmu skupiny současně auditorem složky, lze cíl srozumitelného sdělování požadavků auditorovi složky v řadě případů splnit jinou formou než písemnou komunikací, např.:
- ke sdělení požadavků auditorskému týmu skupiny definovaných v odstavci 40 může být dostatečné, pokud má auditor složky přístup k obecné strategii a plánu auditu a
 - ke sdělení záležitostí relevantních pro závěry auditorského týmu skupiny, které jsou definovány v odstavci 41, může být dostatečná prověrka auditní dokumentace vedené auditorem složky.

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací

Posouzení dokumentace vedené auditorem složky (viz odstavec 42(b))

- A61. To, které části dokumentace auditu vedené auditorem složky budou relevantní pro audit skupiny, se bude lišit podle konkrétních okolností. Obvykle se klade důraz na dokumentaci auditu, která je relevantní pro posouzení rizika materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. Na rozsah posouzení může mít vliv i to, zda dokumentace auditu vedená auditorem složky byla předmětem postupů kontroly kvality provedených firmou auditora složky.

Dostatečnost a vhodnost důkazních informací (viz odstavce 44–45)

- A62. Jestliže auditorský tým skupiny dojde k závěru, že nebyly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě lze formulovat výrok auditora skupiny, může vyzvat auditora složky, aby provedl další auditorské postupy. Pokud to není možné, auditorský tým skupiny může ve vztahu k finančním informacím složky provést vlastní postupy.
- A63. Posouzení souhrnného dopadu nesprávností (které buď zjistil auditorský tým skupiny nebo které mu oznámili auditoři jednotlivých složek) umožňuje auditorovi skupiny určit, zda je účetní závěrka skupiny jako celek materiálně zkreslená.

Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny

Předávání informací vedením skupiny (viz odstavce 46–48)

- A64. Požadavky a návodné informace týkající se toho, jak o podvodech informovat vedení a, pokud je vedení podezřelé ze spáchání podvodu, osoby pověřené správou a řízením skupiny, upravuje ISA 240²⁴.
- A65. Vedení skupiny může být nuceno zachovat důvěrnost důležitých citlivých informací. Záležitostmi, které jsou významné pro účetní závěrku složky, ale vedení složky nemusí být známy, jsou např.:
- potenciální soudní spory,
 - plány na prodej materiálních provozních aktiv,
 - události po datu účetní závěrky,
 - významná právní ujednání.

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením skupiny (viz odstavec 49)

- A66. Auditorický tým skupiny informuje osoby pověřené správou a řízením skupiny, mimo jiné, o záležitostech, na něž byl upozorněn auditory jednotlivých složek a které jsou podle jeho názoru důležité z hlediska povinností osob pověřených správou a řízením skupiny. Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením skupiny se uskutečňuje v různé době v průběhu auditu skupiny. Například o záležitostech popsaných v odstavcích 49(a)–(b) může auditorický tým skupiny informovat osoby pověřené správou a řízením skupiny poté, co určí práce, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek. Naproti tomu o záležitostech popsaných v odstavci 49(c) lze informovat až na konci auditu a o záležitostech popsaných v odstavci 49(d)–(e) tehdy, když nastanou.

²⁴ ISA 240, odstavce 41–43

Příloha 1

(viz odstavec A19)

Příklad zprávy auditora v případě, že auditorský tým skupiny není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na nichž založí výrok k účetní závěrce skupiny

Pozn.: Tato ilustrativní zpráva auditora začíná v souladu s ISA 700 (revidované znění) oddílem Výrok a bezprostředně po něm následuje oddíl Základ pro výrok, do něhož byla navíc přesunuta první a poslední věta původního odstavce vymezujícího povinnosti auditora.

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- **Jedná se o audit kompletní konsolidované účetní závěrky nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; jde o audit skupiny (tj. ISA 600 je relevantní).**
- **Konsolidovaná účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).**
- **Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za konsolidovanou účetní závěrku podle ISA 210.**
- **Auditorský tým skupiny není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o významné složce zahrnuté do skupiny metodou ekvivalence (částka zaúčtovaná ve výkazu o finanční situaci činí 15 mil. USD, což odpovídá celkovým aktivům složky v hodnotě 60 mil. USD), protože neměl přístup k účetním záznamům složky, jejímu vedení nebo auditorovi.**
- **Auditorský tým skupiny se seznámil s auditovanou účetní závěrkou složky sestavenou k 31. prosinci 20X1 i se zprávou auditora k této závěrce a posoudil související finanční informace, které má o složce vedení skupiny.**
- **Podle stanoviska auditora skupiny je dopad této skutečnosti, tj. nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na účetní závěrku skupiny významný (materiální), nemá na ni však rozsáhlý dopad.¹**
- **Všechny relevantní etické požadavky platné pro daný audit jsou uvedeny v Mezinárodním etickém kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti) vydaném Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA).**

¹ V případě, že podle stanoviska auditora skupiny je dopad nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace na účetní závěrku skupiny významný (materiální) a má rozsáhlý dopad, auditor skupiny v souladu s ISA 705 (revidované znění) odmítne vyjádřit výrok k účetní závěrce.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- **Auditor došel na základě shromážděných důkazních informací k závěru, že neexistuje žádná významná (materiální) nejistota, pokud jde o události nebo podmínky, které by mohly v souladu s ISA 570 (revidované znění) zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.²**
- **Auditor není povinen v souladu s ISA 701 informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.³**
- **Auditor obdržel veškeré ostatní informace před datem své zprávy a výrok s výhradou ke konsolidované účetní závěrce má dopad rovněž na tyto ostatní informace.**
- **Osoby odpovědné za dohled nad konsolidovanou účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.**
- **Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu konsolidované účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.**

² ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržitě trvání podniku*

³ ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky⁴

Výrok s výhradou

Provedli jsme audit konsolidované účetní závěrky společnosti ABC a jejích dceřiných společností („skupina“), která se skládá z konsolidovaného výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, konsolidovaného výkazu o úplném výsledku, konsolidovaného výkazu změn vlastního kapitálu a z konsolidovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a z přílohy účetní závěrky, včetně přehledu významných účetních pravidel.

Podle našeho názoru, s výhradou možných vlivů skutečnosti popsané v oddílu Základ pro výrok s výhradou, přiložená konsolidovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) konsolidovanou finanční situaci (nebo *konsolidované finanční situace*) skupiny k 31. 12. 20X1 a její konsolidovanou finanční výkonnost a konsolidované peněžní toky (nebo *její konsolidované finanční výkonnosti a konsolidovaných peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Základ pro výrok s výhradou

V konsolidovaném výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1 činí hodnota investice společnosti ABC do zahraniční přidružené společnosti XYZ, která byla pořízena v průběhu roku a do konsolidačního celku zahrnuta metodou ekvivalence, 15 mil. USD. Podíl společnosti ABC na výsledku hospodaření společnosti XYZ ve výši 1 mil. USD je vykázán v konsolidovaném výkazu o úplném výsledku za rok 20X1. Neměli jsme možnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace o účetní hodnotě podílu společnosti ABC ve společnosti XYZ k 31. 12. 20X1 ani o podílu společnosti ABC na výsledku hospodaření společnosti XYZ za rok 20X1, protože nám byl odepřen přístup k finančním informacím, vedení i auditorům společnosti XYZ. Neměli jsme tudíž možnost posoudit, zda měly být u těchto částek provedeny nějaké úpravy.

Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Naše odpovědnost stanovená těmito standardy je vymezena v oddílu *Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky*. V souladu s *Mezinárodním etickým kodexem pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)* vydaným Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA) jsme na skupině nezávislí a splnili jsme i všechny ostatní etické povinnosti vyplývající z Kodexu IESBA. Domníváme se, že důkazní

⁴ Dílčí nadpis „Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Ostatní informace uvedené ve výroční zprávě [případně jiný vhodný nadpis, například „Ostatní informace (kromě účetní závěrky a zprávy auditora k ní)“]

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 720 (revidované znění)⁵ – viz příklad 6 v příloze 2 ISA 720 (revidované znění). Poslední odstavec oddílu Ostatní informace v příkladu 6 by se upravil tak, aby popisoval konkrétní záležitost, která je důvodem pro výrok s výhradou a která má dopad rovněž na ostatní informace.]

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za konsolidovanou účetní závěrku⁶

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění)⁷ – viz příklad 2 ISA 700 (revidované znění).]

Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 2 ISA 700 (revidované znění). Vypustily by se ale poslední dva odstavce relevantní pro audity kotovaných společností.]

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 2 ISA 700 (revidované znění).]

[V závislosti na příslušné jurisdikci podpis buď jménem auditorské společnosti, jménem auditora, nebo oba podpisy]

[Adresa auditora]

[Datum]

V případě, že podle stanoviska auditora skupiny je dopad nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace na účetní závěrku skupiny významný (materiální) a má rozsáhlý dopad, auditor skupiny v souladu s ISA 705 (revidované znění) odmítne vyjádřit výrok k účetní závěrce.

⁵ ISA 720 (revidované znění) *Povinnosti auditora týkající se ostatních informací*

⁶ Výrazy „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“, používané v tomto příkladu zprávy auditora, bude v některých případech nutné nahradit jinými výrazy vhodnými v kontextu právního rámce dané jurisdikce

⁷ ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy auditora*

Příloha 2

(viz odstavec A23)

Příklady záležitostí, s nimiž se auditorský tým skupiny seznamuje

V příkladech níže je uvedena řada záležitostí. Všechny ale nebudou relevantní pro každý audit skupiny a jejich seznam současně není vyčerpávající.

Skupinové kontroly

1. Součástí skupinových kontrol mohou být mimo jiné:

- pravidelné schůzky vedení skupiny s vedením složky, na nichž se projednává hospodářský vývoj a kontrolují se dosažené výsledky,
- monitorování provozní činnosti složek a jejich finančních výsledků, včetně pravidelných způsobů vykazování výsledků, které vedení skupiny umožňuje sledovat hospodářské výsledky složek, porovnávat je s plány a podnikat příslušná opatření,
- proces používaný vedením skupiny v oblasti vyhodnocování rizik, tj. proces identifikace, analýzy a řízení podnikatelských rizik, včetně rizika podvodu, v jehož důsledku může dojít k uvedení materiálně nesprávných údajů v účetní závěrce skupiny,
- monitorování, controlling, sesouhlasování a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny,
- proces monitorování, včasnosti a vyhodnocování správnosti a úplnosti finančních informací přijatých od složek,
- centrální IT systém, který pro celou skupinu nebo její část podléhá stejným obecným IT kontrolám,
- kontrolní činnost v rámci IT systému, který je společný pro všechny složky nebo pro některé z nich,
- monitorování vnitřního kontrolního systému, včetně činností interního auditu a samohodnotících programů,
- jednotné zásady a postupy, včetně manuálu obsahujícího postupy skupinového účetního výkaznictví,
- skupinové programy, např. etické kodexy a programy prevence podvodů,
- mechanismy pro přidělování kompetencí a odpovědnosti vedení složky.

2. Za součást skupinových kontrol může být v některých případech, např. je-li centralizován, považován také interní audit. Posouzení, které auditorský tým skupiny provádí v případě, že hodlá využít práci interního auditu, upravuje ISA 610 (revidované znění 2013)¹. Auditorský tým skupiny v této souvislosti posuzuje, do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, dále

¹ ISA 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů*, odstavec 15

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

úroveň odborné způsobilosti interního auditu, a zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný.

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

3. Znalosti auditorského týmu skupiny o procesu sestavení účetní závěrky skupiny zahrnují, mimo jiné:

záležitosti týkající se platného rámce účetního výkaznictví:

- úroveň znalostí vedení složky o platném rámci účetního výkaznictví,
- proces identifikace a účtování jednotlivých složek v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví,
- proces identifikace vykazovaných segmentů pro účely vykazování podle segmentů v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví,
- proces identifikace vztahů a transakcí se spřízněnými stranami pro účely jejich vykazování v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví,
- účetní pravidla a postupy uplatňované v účetní závěrce skupiny, změny oproti pravidlům a postupům používaným v předchozím roce a změny vyplývající z nových nebo novelizovaných standardů, které jsou součástí daného rámce účetního výkaznictví,
- postupy používané u složek, jejichž účetní závěrka se sestavuje k jinému datu než účetní závěrka skupiny.

záležitosti týkající se procesu sestavení účetní závěrky skupiny:

- postup vedení skupiny při seznamování se s účetními pravidly používanými jednotlivými složkami a, pokud je to relevantní, rovněž zajišťování jednotnosti účetních pravidel a postupů uplatňovaných při sestavování finančních informací jednotlivých složek pro účely účetní závěrky skupiny a identifikace rozdílů v používaných účetních pravidlech a v případě potřeby jejich úpravy v souladu s podmínkami platného rámce účetního výkaznictví. Jednotná účetní pravidla a postupy jsou konkrétní principy, oceňovací báze, pravidla a postupy přijaté na základě platného rámce účetního výkaznictví skupinou, které složky používají k jednotnému vykazování obdobných transakcí. Tyto pravidla a postupy jsou obvykle popsány v účetním manuálu a v souboru výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny vydaném vedením skupiny,
- postup vedení skupiny při zajišťování toho, že účetní výkaznictví složek pro účely sestavení účetní závěrky skupiny bude úplné, správné a v termínu,
- proces přepočtu finančních informací zahraničních složek na měnu účetní závěrky skupiny,
- způsob organizace informačních technologií pro účely sestavení účetní závěrky skupiny, včetně manuálních i automatizovaných fází procesu konsolidace, a manuální a programové kontroly používané v různých fázích tohoto procesu,
- postup vedení skupiny při získávání informací o událostech po datu účetní závěrky.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

záležitosti týkající se konsolidačních úprav:

- postup při účtování konsolidačních úprav, včetně vypracování, schvalování a zpracovávání souvisejících záznamů v účetním deníku a zkušeností osob odpovědných za konsolidaci,
- konsolidační úpravy vyžadované platným rámcem účetního výkaznictví,
- ekonomické zdůvodnění událostí a transakcí, z nichž vyplývají konsolidační úpravy,
- četnost, charakter a objem transakcí mezi složkami,
- postupy ke sledování, controllingu, sesouhlasování a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny,
- způsoby stanovování reálné hodnoty pořízených aktiv a závazků, postupy při odepisování goodwillu (pokud je to relevantní) a testování snížení hodnoty goodwillu v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví,
- ujednání s většinovými vlastníky nebo s vlastníky menšinových podílů týkající se ztrát, které složce vznikly (např. povinnost vlastníků menšinových podílů ztráty kompenzovat).

Příloha 3

(viz odstavec A30)

Příklady podmínek nebo událostí, které mohou svědčit o riziku materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny

V příkladech níže je uvedena celá řada podmínek nebo událostí. Tyto podmínky nebo události ale nebudou relevantní pro každý audit skupiny a jejich seznam současně není vyčerpávající.

- složitá struktura skupiny, především časté případy akvizic, prodejů a reorganizací,
- nedostatečné a netransparentní struktury správy a řízení a proces rozhodování,
- neexistující nebo neúčinné skupinové kontroly, včetně nedostatečných informací pro vedení skupiny o sledování provozní činnosti složek a jejich hospodářských výsledcích,
- zahraniční složky vystavené negativním faktorům, jako jsou mimořádné zásahy státu do takových oblastí, jako je obchod nebo fiskální politika, omezování pohybu měn a dividend nebo kolísání směnných kurzů,
- obchodní činnost složek, která je výrazně riziková, např. dlouhodobé smlouvy nebo obchodování s novými nebo složitými finančními nástroji,
- nejistota, pokud jde o to, které finanční informace kterých složek mají být v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví zahrnuty do účetní závěrky skupiny, např. zda existují nějaké jednotky zvláštního určení nebo subjekty nevykonávající obchodní činnost a zda mají být zahrnuty do skupiny,
- neobvyklé vztahy se spřízněnými stranami a transakce s nimi realizované,
- předchozí výskyt zůstatků účtů v rámci skupiny, které nebyly při procesu sestavení účetní závěrky skupiny uzavřeny nebo sesouhlaseny,
- existence složitých transakcí, o nichž účtuje více složek skupiny,
- případy, kdy složka uplatňuje jiná účetní pravidla, než jsou pravidla použitá v účetní závěrce skupiny,
- některé složky sestavují účetní závěrku k jinému datu, čehož může být využito k manipulaci s načasováním transakcí,
- předchozí výskyt neschválených nebo neúplných konsolidačních úprav,
- agresivní daňové plánování v rámci skupiny nebo velké finanční transakce se subjekty sídlícími v daňových rájích,
- časté střídání auditorů ověřujících účetní závěrky složek.

Příklad potvrzení zasílaného auditorem složky

Níže uvedený dopis zasílaný auditorem složky slouží pouze pro ilustraci. Text potvrzení bude různý u různých auditorů složek i v různých obdobích.

Auditor složky zasílá obvykle potvrzení před tím, než zahájí ověřování finančních informací složky.

[*Hlavičkový papír auditora složky*]

[Datum]

[K rukám auditora skupiny]

Obracíme se na Vás v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky skupiny [název mateřské společnosti] za rok končící [datum], jehož cílem je vydat výrok o tom, zda tato účetní závěrka skupiny ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje (nebo „podává věrný a poctivý obraz“) finanční situaci (situace) skupiny k [datum] a finanční výkonnost a peněžní toky (výsledků jejich hospodaření a peněžních toků) za rok končící ... v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví].

Potvrzujeme, že jsme obdrželi Vaše pokyny ze dne [datum], v nichž nás žádáte, abychom ověřili uvedené finanční informace [název složky] za rok končící ... [datum].

Potvrzujeme, že:

1. Vaše pokyny můžeme splnit. / s politováním Vám musíme oznámit, že nebudeme moci splnit Vaše pokyny týkající se [upřesněte], a to z následujících důvodů [upřesněte],
2. Vaše pokyny jsou jasné a srozumitelné. / Ocenili bychom, kdybyste nám blíže vysvětlili následující pokyny [upřesněte],
3. s Vámi budeme spolupracovat a zpřístupníme Vám požadovanou dokumentaci.

Potvrzujeme, že bereme na vědomí následující skutečnosti:

1. Finanční informace [název složky] budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny [název mateřské společnosti].
2. Pokud to budete považovat za nezbytné, můžete se podílet na ověřování finančních informací [název složky] za rok končící [datum], které máme podle Vašich pokynů provádět.
3. Naši práci vyhodnotíte a, pokud to uznáte za vhodné, použijete ji pro účely auditu účetní závěrky skupiny [název mateřské společnosti].

V souvislosti s naším ověřováním finančních informací s [název složky], která je [charakterizujte složku, např. 100% dceřinou společností, dceřinou společností, společným podnikem, finanční investicí zahrnutou do konsolidace metodou ekvivalence nebo nákladovou metodou] [název mateřské společnosti], potvrzujeme následující skutečnosti:

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

1. Jsou nám známy [uved'te příslušné etické požadavky], které musíme dodržovat při plnění povinností v souvislosti s auditem účetní závěrky skupiny, a tyto požadavky se zavazujeme dodržovat. V souladu s [uved'te příslušné etické požadavky] jsme vzhledem ke společnosti [název mateřské společnosti] i k ostatním složkám skupiny nezávislí a dodržujeme relevantní požadavky stanovené [uved'te příslušné předpisy] přijaté [uved'te název regulačního orgánu].
2. Jsme obeznámeni s mezinárodními auditorskými standardy a [uved'te příslušné národní standardy upravující audit účetní závěrky skupiny], které musíme dodržovat při plnění povinností v souvislosti s auditem této účetní závěrky skupiny, a finanční informace [název složky] za rok končící [datum] budeme ověřovat v souladu s těmito standardy,
3. Máme příslušnou odbornou způsobilost (např. znalost konkrétního odvětví ekonomiky), která je předpokladem ověřování finančních informací dané složky.
4. Jsme obeznámeni s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví nebo manuál obsahující postupy konsolidovaného účetního výkaznictví], které musíme dodržovat při plnění povinností v souvislosti s auditem účetní závěrky skupiny.

Pokud v průběhu ověřování finančních informací [název složky] dojde k jakékoliv změně některých výše uvedených skutečností, budeme Vás o tom neprodleně informovat.

[Podpis auditora]

[Datum]

[Adresa auditora]

Povinné a doplňující záležitosti uvedené v instrukčním dopise auditorského týmu skupiny

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

záležitosti, které jsou relevantní pro plánování práce auditora složky:

- *žádost, aby auditor složky, jemuž jsou známy širší souvislosti, za nichž bude auditorský tým skupiny práci auditora složky používat, potvrdil, že bude spolupracovat s auditorským týmem skupin,*
- časový harmonogram auditu,
- data plánovaných návštěv vedení skupiny a auditorského týmu skupiny a data plánovaných schůzek s vedením složky a s auditorem složky,
- seznam klíčových kontaktních osob,
- *práce, které má auditor složky provést, způsob jejich využití a dohoda o koordinaci prací v počáteční fázi auditu i v jeho dalších fázích, včetně plánovaného zapojení auditorského týmu skupiny do prací prováděných auditorem složky,*
- *etické požadavky relevantní pro audit skupiny, především požadavky na nezávislost auditora, jestliže např. právní předpisy auditorovi skupiny zakazují přímou spolupráci s interním auditorem, je relevantní, aby auditor skupiny posoudil, zda se tento zákaz vztahuje i na auditory složky, a pokud ano, aby o tom auditory složky uvedomil,¹*
- *v případě auditu nebo jiné prověrky finančních informací složky její materialita (a pokud je to relevantní, úroveň nebo úrovně materiality pro určité skupiny transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů) a hranici, nad kterou již nelze nesprávnosti z hlediska konsolidované účetní závěrky skupiny považovat za jednoznačně bezvýznamné,*
- *seznam propojených osob zpracovaný vedením složky doplněný o veškeré další propojené osoby, které jsou auditorskému týmu skupiny známy, a žádost, aby auditor složky včas auditorský tým skupiny informoval o propojených osobách, které původně nebyly vedením skupiny ani auditorským týmem skupiny identifikovány,*
- práce, které mají být provedeny ve vztahu k transakcím, nerealizovaným ziskům a zůstatkům účtů v rámci skupiny,
- pokyny k dalším povinnostem v rámci statutárního výkaznictví, např. k předkládání zpráv o tvrzeních vedení skupiny týkajících se účinnosti vnitřních kontrol,

¹ ISA 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů*, odstavec A31

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- jestliže mezi datem, kdy bude dokončeno ověřování finančních informací složky, a jejich zahrnutím do účetní závěrky skupiny pravděpodobně vznikne časová prodleva, konkrétní pokyny k ověření událostí, které nastanou po datu účetní závěrky,

záležitosti, které jsou relevantní pro realizaci prací auditora složky:

- zjištění, k nimž auditorský tým skupiny dospěl při provádění testů kontrol, jejichž předmětem byly systémy společné všem nebo některým složkám skupiny, a informace o tom, které testy kontrol má provést auditor složky,
- *identifikovaná rizika materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež jsou relevantní pro práci auditora složky, a žádost, aby auditor složky včas informoval auditorský tým skupiny o veškerých dalších identifikovaných rizicích materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež u složky zjistí, a o způsobu, jak na tato rizika reagoval,*
- zjištění interního auditu, která vyplynula z testování vnitřních kontrol dané složky nebo kontrol týkajících se dané složky,
- žádost o včasné sdělení důkazních informací, které auditor složky získá při ověřování finančních informací složky a které jsou v rozporu s důkazními informacemi, z nichž auditorský tým skupiny původně vycházel při vyhodnocení rizik provedeném na úrovni skupiny,
- žádost o písemné prohlášení o tom, že vedení složky dodržuje příslušný rámec účetního výkaznictví, nebo prohlášení o tom, že rozdíly mezi účetními pravidly, v souladu s nimiž byly zpracovány finanční informace složky, a účetními pravidly používanými v účetní závěrce skupiny byly zveřejněny,
- záležitosti, které má auditor složky zdokumentovat.

ostatní informace

- žádost, aby auditor složky včas informoval auditorský tým skupiny o následujících skutečnostech:
 - o významných záležitostech týkajících se účetnictví, účetního výkaznictví a ověřování účetní závěrky, včetně účetních odhadů a souvisejících úsudků,
 - o záležitostech týkajících se předpokladu nepřetržitého trvání složky,
 - o záležitostech týkajících se soudních sporů a jiných nároků,
 - o významných nedostatecích ve vnitřním kontrolním systému, které identifikoval auditor složky při ověřování finančních informací složky, a o skutečnostech, které svědčí o existenci podvodu.
- žádost, aby byl auditorský tým skupiny co nejdříve upozorněn na veškeré významné nebo neobvyklé události,
- *žádost, aby byl auditorský tým skupiny informován o záležitostech uvedených v odstavci 41, jakmile bude dokončeno ověřování finančních informací složky.*