

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD**ISA 600 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)****SPECIFICKÉ ASPEKTY AUDITŮ ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období
začínající 15. prosince 2023 nebo po tomto datu)

OBSAH

	Strana
Úvod	3
Předmět tohoto standardu.....	3
Datum účinnosti	5
Cíle	5
Definice	6
Požadavky	7
Odpovědnost vedení za řízení kvality auditu skupiny a za její zajištění	7
Přijetí zakázky a pokračování v ní	7
Celková strategie auditu skupiny a plán auditu skupiny	8
Seznámení se se skupinou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem skupiny.....	9
Posouzení informací od auditora složky a adekvátnosti jím provedených prací	13
Události po datu účetní závěrky	14
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací	14
Zpráva auditora	14
Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným její správou a řízením	14
Dokumentace	15
Aplikační a vysvětlující část	17
Předmět tohoto standardu (viz odstavce 1–2)	17
Definice	20
Odpovědnost vedení za řízení kvality auditu skupiny a za její zajištění (viz odstavce 11 a 16).....	21
Přijetí zakázky a pokračování v ní	22

Celková strategie auditu skupiny a plán auditu skupiny	25
Seznámení se se skupinou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem skupiny (viz odstavec 30)	35
Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti (viz odstavec 33)	40
Materialita	42
Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti (viz odstavec 37)	44
Posouzení informací od auditora složky a adekvátnosti jím provedených prací	48
Události po datu účetní závěrky (viz odstavce 49–50)	49
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací	50
Zpráva auditora (viz odstavec 53).....	51
Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným její správou a řízením	51
Dokumentace (viz odstavec 59).....	53
Příloha 1	56
Příloha 2	59
Příloha 3	62

Mezinárodní auditorský standard ISA 600 (revidované znění) *Specifické aspekty auditů 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 tohoto standardu

1. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) platí i pro audit účetní závěrky skupiny (audit skupiny). Tento standard upravuje specifické aspekty takového auditu, včetně zapojení auditorů jednotlivých složek. Dále obsahuje požadavky a návodná ustanovení specifikující, jak auditor při auditu skupiny uplatňuje další relevantní standardy ISA, zejména ISA 220 (revidované znění),¹ ISA 230,² ISA 300,³ ISA 315 (revidované znění 2019)⁴ a ISA 330⁵. (viz odstavce A1–A2)
2. V souladu s definicí uvedenou níže v odstavci 14(k) účetní závěrka skupiny obsahuje finanční informace více než jedné účetní nebo organizační jednotky a byla sestavena procesem konsolidace. Termínem proces konsolidace se v tomto standardu rozumí nejen sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, ale rovněž prezentace kombinované účetní závěrky a agregace finančních informací účetních nebo organizačních jednotek, jako jsou odštěpné závody (organizační složky) nebo divize. (viz odstavce A3–A5 a A27)
3. Jak je vysvětleno v ISA 220 (revidované znění),⁶ ustanovení tohoto standardu, tj. ISA 600 (revidované znění), přizpůsobená podle daných okolností, jsou relevantní nejen při auditu skupiny, ale i v případech, kdy jsou součástí týmu provádějícího zakázku fyzické osoby z jiné firmy. Použijí se například, když se taková osoba účastní fyzické inventury zásob či inspekce dlouhodobého hmotného majetku na detašovaném pracovišti nebo provádí auditorské postupy ve vzdáleném centru sdílených služeb.

Skupiny a složky

4. Skupina může být organizována různými způsoby. Může být například organizována podle jednotlivých právnických osob nebo jiných účetních jednotek (např. mateřská společnost a jedna či více dceřiných společností, společných podniků nebo podílů vykázaných metodou ekvivalence). Jindy může být skupina organizována dle zeměpisné polohy nebo podle jiných ekonomických jednotek (včetně odštěpných závodů nebo divizí), funkce či obchodní činnosti. V tomto standardu jsou tyto různé formy organizace souhrnně označovány jako „účetní nebo organizační jednotky“. (viz odstavec A6)
5. O tom, jak vhodně naplánovat a provádět auditorské postupy reagující na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny, rozhoduje auditor skupiny. Pro tyto účely uplatňuje při určování složek, na nichž budou provedeny auditorské práce, odborný úsudek. Přitom vychází ze své znalosti skupiny a jejího prostředí a přihlíží k dalším faktorům, jako je schopnost provést auditorské postupy centrálně či existence středisek sdílených služeb, systémů sdílených informací a vnitřních kontrolních systémů. (viz odstavce A7–A9)

¹ ISA 220 (revidované znění) *Řízení kvality auditu účetní závěrky*

² ISA 230 *Dokumentace auditu*

³ ISA 300 *Plánování auditu účetní závěrky*

⁴ ISA 315 (revidované znění 2019) *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*

⁵ ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*

⁶ ISA 220 (revidované znění), odstavec A1

Zapojení auditorů složek

6. ISA 220 (revidované znění)⁷ požaduje, aby se partner odpovědný za zakázku přesvědčil, že týmu provádějícímu zakázku byly pro její realizaci včas přiděleny dostatečné a vhodné zdroje, resp. že má takové zdroje k dispozici. V případě auditu skupiny mohou být takovým zdrojem i auditoři jednotlivých složek. Proto tento standard vyžaduje, aby auditor skupiny určil charakter, načasování a rozsah zapojení auditorů složek.
7. Auditor skupiny může využít auditory složek k získání informací nebo k provedení auditorských prací v zájmu splnění požadavků tohoto standardu. Auditoři složek mohou mít větší zkušenosti s danými složkami a jejich prostředím (včetně místních právních předpisů, obchodních praktik, jazyka a kultury) než auditor skupiny. Proto mohou být a často jsou zapojeni do všech fází auditu skupiny. (viz odstavce A10–A11)
8. Auditorské riziko je funkcí rizika materiální nesprávnosti a zjišťovacího rizika.⁸ V případě auditu skupiny zjišťovací riziko zahrnuje i riziko, že auditor složky neodhalí ve finančních informacích složky nesprávnost, v jejímž důsledku budou materiálně nesprávné údaje v účetní závěrce skupiny, resp. riziko, že tuto nesprávnost neodhalí ani auditor skupiny. Tento standard proto vyžaduje, aby se partner odpovědný za audit skupiny, případně auditor skupiny, dostatečným a vhodným způsobem zapojil do práce auditorů složek, a zdůrazňuje význam obousměrné komunikace mezi auditorem skupiny a auditory složek. Kromě toho tento standard popisuje skutečnosti, k nimž auditor skupiny přihlíží při určování charakteru, načasování a rozsahu řízení auditorů složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce. (viz odstavce A12–A13)

Profesní skepticismus

9. ISA 200⁹ požaduje, aby tým provádějící zakázku plánoval a prováděl audit skupiny s profesním skepticismem a uplatňoval odborný úsudek. Dokladem o náležitém uplatňování profesního skepticismu jsou opatření přijatá týmem provádějícím zakázku a jeho komunikace, mimo jiné důraz na to, aby každý z členů týmu provádějícího zakázku uplatňoval profesní skepticismus po celou dobu auditu skupiny. Tato opatření a komunikace mohou zahrnovat konkrétní kroky přijaté ke zmírnění překážek, které mohou oslabit náležité uplatňování profesního skepticismu. (viz odstavce A14–A18)

Odstupňování požadavků

10. Tento standard upravuje všechny audity skupiny bez ohledu na jejich velikost nebo složitost. Jeho požadavky je však nutné uplatňovat s ohledem na charakter a okolnosti konkrétního auditu skupiny. Pokud je například celý audit skupiny prováděn pouze auditorem skupiny, požadavky, které se týkají zapojení auditorů složek, nebudou relevantní. Tak tomu bude v případě, že auditor skupiny je schopen provést auditorské postupy centrálně nebo když může postupy na složkách provést bez zapojení auditorů složek. S uplatněním tohoto standardu za takovýchto okolností mohou pomoci pokyny v odstavcích A119 a A120.

⁷ ISA 220 (revidované znění), odstavec 25

⁸ ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, odstavec A34

⁹ ISA 200, odstavce 15–16

Povinnosti partnera odpovědného za audit skupiny a auditora skupiny

11. Konečnou odpovědnost za dodržování požadavků tohoto standardu nese partner odpovědný za audit skupiny. Jestliže je u některého požadavku použito spojení „partner odpovědný za audit skupiny je povinen převzít odpovědnost za...“, resp. „auditor skupiny je povinen převzít odpovědnost za...“, znamená to, že u takového požadavku může partner odpovědný za audit skupiny, resp. auditor skupiny návrhem a provedením příslušných postupů, úkolů a úkonů pověřit náležitě kvalifikované a dostatečně zkušené členy týmu provádějícího zakázku, včetně auditorů složek. U ostatních požadavků tento standard výslovně předpokládá, že tyto požadavky a související odpovědnost splní sám partner odpovědný za audit skupiny, resp. auditor skupiny, který pro tyto účely může využívat informace od firmy nebo od jiných členů týmu provádějícího zakázku. (viz odstavec A29)

Datum účinnosti

12. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek skupiny sestavených za období začínající 15. prosince 2023 nebo po tomto datu.

Cíle

13. Cílem auditora je:
- v souvislosti s přijetím zakázky spočívající v auditu skupiny a s pokračováním v takové zakázce posoudit, zda lze reálně očekávat, že budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě si bude možné vytvořit názor na účetní závěrku skupiny,
 - identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou a naplánovat a provést další auditorské postupy, které budou na tato vyhodnocená rizika vhodně reagovat,
 - být během celého auditu skupiny dostatečně a vhodně zapojen do práce auditorů složek, mimo jiné jim předávat jasné informace o rozsahu a načasování jejich prací a posoudit výsledky jejich práce,
 - posoudit, zda byly díky provedeným auditorským postupům, včetně prací provedených auditory složek, získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě si bude možné vytvořit názor na účetní závěrku skupiny.

Definice

14. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
- riziko agregace – pravděpodobnost, že souhrn neopravených a neodhalených nesprávností překročí materialitu stanovenou pro účetní závěrku skupiny jako celek, (viz odstavec A19)
 - složka – účetní jednotka, organizační jednotka, funkce nebo podnikatelská činnost, případně jejich kombinace, určená auditorem skupiny pro účely plánování a provádění auditorských postupů v rámci auditu skupiny, (viz odstavec A20)
 - auditor složky – auditor, který pro účely auditu skupiny provádí auditorské práce vztahující se ke složce; auditor složky je členem týmu provádějícího audit skupiny,¹⁰ (viz odstavce A21–A23)

¹⁰ ISA 220 (revidované znění), odstavec 12(d)

- d) vedení složky – vedení odpovědné za složku, (viz odstavec A24)
 - e) prováděcí materialita složky – částka, kterou stanoví auditor skupiny pro účely plánování a provádění auditorských postupů na úrovni složky s cílem snížit riziko agregace na přiměřeně nízkou úroveň,
 - f) skupina – vykazující účetní jednotka, která sestavuje účetní závěrku skupiny,
 - g) audit skupiny – audit účetní závěrky skupiny,
 - h) auditor skupiny – partner odpovědný za audit skupiny a členové týmu provádějícího audit skupiny, s výjimkou auditorů složek; auditor skupiny odpovídá za:
 - i) stanovení celkové strategie auditu skupiny a plánu auditu skupiny,
 - ii) řízení auditorů složek, dohled nad nimi a kontrolu jejich práce,
 - iii) posouzení závěrů učiněných na základě získaných důkazních informací, které slouží jako základ pro vytvoření názoru na účetní závěrku skupiny,
 - i) výrok auditora skupiny – názor auditora na účetní závěrku skupiny,
 - j) partner odpovědný za audit skupiny – partner odpovědný za zakázku,¹¹ který odpovídá za audit skupiny, (viz odstavec A25)
 - k) účetní závěrka skupiny – účetní závěrka, která obsahuje finanční informace více než jedné účetní nebo organizační jednotky a která byla sestavena procesem konsolidace. Pro účely tohoto standardu proces konsolidace zahrnuje: (viz odstavce A26–A28)
 - i) konsolidaci, poměrnou konsolidaci nebo metodu ekvivalence,
 - ii) prezentaci finančních informací účetních nebo organizačních jednotek, které nemají mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou¹² nebo mají společné vedení, v kombinované účetní závěrce,
 - iii) agregaci finančních informací účetních nebo organizačních jednotek, jako jsou odštěpné závody (organizační složky) nebo divize,
 - l) vedení skupiny – vedení odpovědné za sestavení účetní závěrky skupiny,
 - m) prováděcí materialita skupiny – prováděcí materialita¹³ stanovená auditorem skupiny pro účetní závěrku skupiny jako celek.
15. Výraz „příslušný rámec účetního výkaznictví“ označuje v tomto standardu rámec účetního výkaznictví v souladu s nímž je sestavena účetní závěrka skupiny.

¹¹ ISA 220 (revidované znění), odstavec 12(a)

¹² Poznámka k překladu: Pod společnou kontrolou v tomto kontextu znamená společnosti ovládané stejným subjektem (skutečným vlastníkem)

¹³ ISA 320 *Materialita při plánování a provádění auditu*, odstavce 9 a 11

Požadavky

Odpovědnost vedení za řízení kvality auditu skupiny a za její zajištění

16. Podle ISA 220 (revidované znění)¹⁴ je partner odpovědný za audit skupiny povinen převzít celkovou odpovědnost za řízení a zajištění kvality zakázky spočívající v auditu skupiny. Přitom musí: (viz odstavce A29–A30)
- převzít odpovědnost za vytváření takového prostředí pro realizaci zakázky spočívající v auditu skupiny, které klade důraz na chování očekávané od členů týmu provádějícího zakázku, (viz odstavec A31)
 - být dostatečně a vhodně zapojen do celého průběhu zakázky spočívající v auditu skupiny, a to i do práce auditorů složek, aby na základě toho mohl rozhodnout, zda jsou uplatněné významné úsudky a přijaté závěry vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky přiměřené.

Přijetí zakázky a pokračování v ní

17. Dříve, než partner odpovědný za audit skupiny přijme zakázku spočívající v auditu skupiny nebo rozhodne o jejím pokračování, je povinen posoudit, zda lze reálně očekávat, že budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě si bude možné vytvořit názor na účetní závěrku skupiny. (viz odstavce A32–A35)
18. Pokud partner odpovědný za audit skupiny poté, co přijme zakázku spočívající v auditu skupiny nebo rozhodne o jejím pokračování, dojde k závěru, že dostatečné a vhodné důkazní informace nelze získat, musí zvážit možné dopady na audit skupiny. (viz odstavec A36)

Podmínky zakázky

19. V souladu s ISA 210¹⁵ je auditor skupiny povinen získat od jejího vedení souhlas s tím, že toto vedení uznává a uvědomuje si svou odpovědnost za to, že týmu provádějícímu zakázku: (viz odstavec A37)
- bude poskytnut přístup ke všem informacím, o nichž je vedení skupiny známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky skupiny, jako jsou účetní záznamy, dokumentace a další podklady,
 - budou poskytnuty další informace, které si tým provádějící zakázku od vedení skupiny nebo složky vyžádá pro účely auditu skupiny,
 - bude poskytnut neomezený přístup k osobám ze skupiny, od kterých je dle názoru týmu provádějícího zakázku nutné získat důkazní informace.

Omezení přístupu k informacím nebo osobám, které je mimo kontrolu vedení skupiny

20. Jestliže partner odpovědný za audit skupiny dojde k závěru, že vedení skupiny nemůže kvůli omezením, která jsou mimo jeho kontrolu, zajistit týmu provádějícímu zakázku přístup k informacím nebo neomezený přístup k osobám ze skupiny, je povinen zvážit možné dopady na audit skupiny. (viz odstavce A38–A46)

¹⁴ ISA 220 (revidované znění), odstavec 13

¹⁵ ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek*, odstavce 6(b) a 8(b)

Omezení přístupu k informacím nebo osobám ze strany vedení skupiny

21. Jestliže partner odpovědný za audit skupiny dojde k závěru, že: (viz odstavce A43–A46)
- a) auditor skupiny nebude kvůli omezení ze strany vedení skupiny moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace,
 - b) možné dopady tohoto omezení budou mít za následek odmítnutí výroku k účetní závěrce skupiny,
- existují následující možnosti:
- i) jde-li o novou zakázku, partner odpovědný za audit skupiny ji nesmí přijmout, jde-li o opakující se zakázku, musí od ní odstoupit, pokud je odstoupení podle příslušných právních předpisů možné, nebo
 - ii) v případě, že právní předpisy neumožňují, aby auditor zakázku odmítl, nebo pokud od ní nelze odstoupit, musí partner odpovědný za audit skupiny odmítnout výrok k účetní závěrce skupiny, ale až poté, co bude účetní závěrka skupiny ověřena v rozsahu, který daná situace umožňuje.

Celková strategie auditu skupiny a plán auditu skupiny

22. V souladu s ISA 300¹⁶ je auditor skupiny povinen stanovit a v případě potřeby aktualizovat celkovou strategii auditu skupiny a plán auditu skupiny. Přitom je povinen určit: (viz odstavce A47–A50)
- a) složky, na nichž budou provedeny auditorské práce, (viz odstavec A51)
 - b) zdroje potřebné k provedení auditu skupiny, včetně charakteru, načasování a rozsahu zapojení auditorů složek. (viz odstavce A52–A56)

Aspekty relevantní v případě zapojení auditorů složek

23. Partner odpovědný za audit skupiny je při stanovování celkové strategie auditu skupiny a plánu auditu skupiny povinen posoudit, zda bude auditor skupiny schopen se dostatečně a vhodně zapojit do práce auditora složky. (viz odstavec A57)
24. V rámci posouzení podle odstavce 23 je auditor skupiny povinen vyžádat si od auditora složky potvrzení, že s ním bude spolupracovat a že provede jím požadované práce. (viz odstavec A58)

Příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti

25. V souladu s ISA 220 (revidované znění)¹⁷ je partner odpovědný za audit skupiny povinen převzít odpovědnost za to, že: (viz odstavce A59–A60 a A87)
- a) auditoři složek byli seznámeni s příslušnými etickými požadavky, které jsou relevantní s ohledem na charakter a okolnosti dané zakázky spočívající v auditu skupiny,
 - b) je potvrzeno, že auditoři složek rozumí příslušným etickým požadavkům, včetně požadavků na nezávislost, které se vztahují k dané zakázce spočívající v auditu skupiny, a že budou tyto požadavky dodržovat.

¹⁶ ISA 300, odstavce 7–10A

¹⁷ ISA 220 (revidované znění), odstavec 17

Zdroje pro realizaci zakázky

26. Partner odpovědný za audit skupiny je v souladu s ISA 220 (revidované znění)¹⁸ povinen: (viz odstavce A61–A68)
- a) se přesvědčit, že auditoři složky mají náležité odborné předpoklady a schopnosti, včetně dostatku času, aby na složce provedli přidělené auditorské postupy,
 - b) v případě, že mu byly firmou auditora skupiny nebo jinak zpřístupněny informace o výsledcích monitorovacího a nápravného procesu nebo externí inspekce týkající se auditora složky, posoudit relevantnost těchto informací pro posouzení prováděné auditorem skupiny podle odstavce 26(a).
27. Auditor skupiny je povinen získat na základě prací provedených na složce dostatečné a vhodné důkazní informace, aniž by využil auditora složky, jestliže:
- a) auditor složky nesplňuje příslušné etické požadavky, včetně požadavků na nezávislost, které se vztahují na zakázku spočívající v auditu skupiny,¹⁹ (viz odstavce A69–A70)
 - b) partner odpovědný za audit skupiny má vážné pochybnosti týkající se záležitostí uvedených v odstavcích 23–26. (viz odstavec A71)

Realizace zakázky

28. Partner odpovědný za audit skupiny je v souladu s ISA 220 (revidované znění)²⁰ povinen převzít odpovědnost za charakter, načasování a rozsah řízení auditorů složky, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce a zohlednit přitom: (viz odstavce A72–A77)
- a) oblasti s vyšším vyhodnoceným rizikem materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny nebo s významnými riziky, která byla identifikována v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019),
 - b) oblasti v rámci auditu účetní závěrky skupiny, ve kterých je třeba uplatnit významný úsudek.

Komunikace s auditory složek

29. Auditor skupiny je povinen informovat auditory složek o jejich povinnostech a o svých očekáváních, mimo jiné o tom, že očekává, že komunikace mezi ním a auditory složek bude probíhat ve vhodných termínech během celého auditu skupiny. (viz odstavce A78–A87)

Seznámení se se skupinou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem skupiny

30. Auditor skupiny je v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)²¹ povinen převzít odpovědnost za to, že se seznámí s následujícími záležitostmi: (viz odstavce A88–A92)
- a) skupina a její prostředí, včetně: (viz odstavce A93–A95)
 - i) organizační struktury skupiny a jejího obchodního modelu, mimo jiné:
 - a. lokalit, kde skupina vykonává svou provozní činnost nebo jiné aktivity,

¹⁸ ISA 220 (revidované znění), odstavce 25–26

¹⁹ ISA 200, odstavec 14

²⁰ ISA 220 (revidované znění), odstavec 29

²¹ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 19–27

- b. charakter provozní činnosti nebo jiných aktivit skupiny a míra podobnosti v rámci skupiny,
- c. do jaké míry obchodní model skupiny využívá informační technologie (IT);
- ii) regulatorních faktorů, které mají vliv na účetní a organizační jednotky ve skupině,
- iii) kritérií používaných interně a externě k posouzení finanční výkonnosti účetních a organizačních jednotek;
- b) příslušný rámec účetního výkaznictví a jednotnost a důslednost v používání účetních metod a postupů v rámci skupiny,
- c) vnitřní kontrolní systém skupiny, včetně:
 - i) charakteru kontrol a míry jejich podobnosti, (viz odstavce A96–A99 a A102)
 - ii) toho, zda a jak skupina centralizuje činnosti relevantní pro účetní výkaznictví, (viz odstavce A100–A102)
 - iii) procesu konsolidace, který skupina používá, včetně případných dílčích konsolidací a konsolidačních úprav,
 - iv) způsobu, jakým vedení skupiny informuje vedení účetních nebo organizačních jednotek o významných záležitostech podporujících sestavení účetní závěrky skupiny a plnění souvisejících povinností v oblasti účetního výkaznictví v informačním systému a v ostatních složkách vnitřního kontrolního systému skupiny. (viz odstavce A103–A105)

Aspekty relevantní v případě zapojení auditorů složek

31. Auditor skupiny je povinen bez zbytečného odkladu informovat auditory jednotlivých složek: (viz odstavec A106)
- a) o záležitostech, které považuje za relevantní pro návrh nebo pro postupy vyhodnocení rizik, které provádí auditor složky pro účely auditu skupiny,
 - b) v souladu s ISA 550²² o vztazích nebo transakcích se spřízněnými stranami, které identifikovalo vedení skupiny, a o všech případných dalších spřízněných stranách, jež jsou mu známy a které jsou relevantní pro práci auditora složky, (viz odstavec A107)
 - c) v souladu s ISA 570 (revidované znění)²³ o událostech nebo podmínkách identifikovaných vedením skupiny nebo auditorem skupiny, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost skupiny nepřetržitě trvat a které jsou relevantní pro práci auditora složky.
32. Auditor skupiny je povinen požadovat po auditorech jednotlivých složek, aby ho bez zbytečného odkladu informovali:
- a) o záležitostech týkajících se finančních informací složky, které považují za relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou,
 - b) o vztazích se spřízněnými stranami, které nebyly dříve identifikovány vedením skupiny ani auditorem skupiny, (viz odstavec A107)

²² ISA 550 *Spřízněné strany*, odstavec 17

²³ ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržitě trvání podniku*

- c) o všech případných událostech nebo podmínkách, které identifikovali a které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost skupiny nepřetržitě trvat.

Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti

33. V souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)²⁴ je auditor skupiny povinen převzít na základě poznatků získaných podle odstavce 30 odpovědnost za identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny, včetně procesu konsolidace. (viz odstavce A108–A113)

Aspekty relevantní v případě zapojení auditorů složek

34. V souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)²⁵ je auditor skupiny povinen posoudit, zda důkazní informace, které získal jednak on a jednak auditoři složek při provádění postupů vyhodnocení rizik, poskytují vhodný základ pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny. (viz odstavce A114–A115)

Materialita

35. Pokud jsou skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce skupiny desagregovány podle jednotlivých složek, auditor skupiny je pro účely plánování a provádění auditorských postupů v souladu s ISA 320²⁶ a ISA 450²⁷ povinen stanovit:
- prováděcí materialitu složky; tato částka musí být nižší než prováděcí materialita skupiny, aby bylo ošetřeno riziko agregace, (viz odstavce A116–A120)
 - hranici, při jejímž překročení musí být o nesprávnostech zjištěných ve finančních informacích složky informován auditor skupiny; tato hranice nesmí být vyšší než částka, která je z hlediska účetní závěrky skupiny jednoznačně nepodstatná (bezvýznamná). (viz odstavec A121)

Aspekty relevantní v případě zapojení auditorů složek

36. Auditor skupiny je povinen informovat auditora složky o částkách stanovených podle odstavce 35. (viz odstavce A122–A123)

Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti

37. V souladu s ISA 330²⁸ je auditor skupiny povinen převzít odpovědnost za charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů. Musí rovněž určit, na kterých složkách budou tyto postupy provedeny a jaký bude charakter, načasování a rozsah prací, které budou na těchto složkách provedeny. (viz odstavce A124–A139)

²⁴ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 28–34

²⁵ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 35

²⁶ ISA 320, odstavec 11

²⁷ ISA 450 *Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu*, odstavec 5

²⁸ ISA 330, odstavce 6–7

Proces konsolidace

38. Auditor skupiny je povinen převzít odpovědnost za návrh a provedení dalších auditorských postupů, které budou reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny vyplývající z procesu konsolidace; mimo jiné je povinen: (viz odstavec A140)
- a) posoudit, zda byly v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví do účetní závěrky skupiny zahrnuty všechny účetní a organizační jednotky, a je-li to relevantní, je povinen převzít odpovědnost za návrh a provedení dalších auditorských postupů týkajících se dílčích konsolidací,
 - b) posoudit vhodnost, úplnost a správnost konsolidačních úprav a reklasifikací, (viz odstavec A141)
 - c) posoudit, zda úsudky vedení uplatněné v procesu konsolidace nenaznačují jeho možnou předpojatost,
 - d) reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem vyplývající z procesu konsolidace.
39. Pokud nebyly finanční informace účetní nebo organizační jednotky sestaveny v souladu se stejnými účetními metodami jako účetní závěrka skupiny, auditor skupiny je povinen posoudit, zda byly tyto informace pro účely sestavení a prezentace účetní závěrky skupiny náležitě upraveny.
40. Pokud byly finanční informace účetní nebo organizační jednotky sestaveny k jinému rozvahovému dni než účetní závěrka skupiny, auditor skupiny je povinen převzít odpovědnost za posouzení toho, zda byly tyto finanční informace v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví náležitě upraveny.

Aspekty relevantní v případě zapojení auditorů složek

41. Jestliže auditor skupiny zapojí do návrhu nebo provádění dalších auditorských postupů auditory složek, je povinen informovat je o záležitostech, které jsou podle jeho, resp. podle jejich názoru relevantní pro návrh reakcí na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.
42. Jestliže auditor složky rozhoduje o dalších auditorských postupech prováděných v oblastech se zvýšenými vyhodnocenými riziky materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny nebo s významnými riziky identifikovanými v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019), je auditor skupiny povinen posoudit vhodnost návrhu auditora složky i provedení těchto dalších auditorských postupů. (viz odstavec A142)
43. Pokud auditoři složek provádějí další auditorské postupy pro ověření procesu konsolidace, včetně dílčích konsolidací, je auditor skupiny povinen určit charakter a rozsah řízení, jemuž budou podléhat, charakter a rozsah dohledu nad nimi a kontroly jejich práce. (viz odstavec A143)
44. Auditor skupiny je povinen se přesvědčit, zda finanční informace identifikované auditorem složky ve vzájemné komunikaci (viz odstavec 45(a)) jsou ty, které byly zahrnuty do účetní závěrky skupiny.

Posouzení informací od auditora složky a adekvátnosti jím provedených prací

45. Auditor skupiny je povinen si vyžádat od auditora složky informace o záležitostech, které jsou důležité pro závěry auditora skupiny týkající se auditu skupiny. K těmto záležitostem patří: (viz odstavec A144)
- a) identifikace finančních informací, u kterých byl auditor složky požádán o provedení auditorských postupů,
 - b) zda auditor složky provedl práce požadované auditorem skupiny,
 - c) zda auditor složky splnil příslušné etické požadavky, včetně požadavků na nezávislost, které se vztahují na audit skupiny,
 - d) informace o případech nesouladu s právními předpisy,
 - e) opravené a neopravené nesprávnosti ve finančních informacích složky, které byly identifikovány auditorem složky a překračují hranici stanovenou auditorem skupiny v souladu s odstavcem 36, (viz odstavec A145)
 - f) skutečnosti naznačující možnou předpojatost vedení,
 - g) popis případných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému identifikovaných prostřednictvím provedených auditorských postupů,
 - h) podvod nebo podezření na podvod, na němž se podílí vedení složky, její zaměstnanci zastávající významnou funkci v oblasti vnitřního kontrolního systému skupiny nebo jiné osoby, pokud podvod vede k materiální nesprávnosti ve finančních informacích složky,
 - i) jiné významné záležitosti, o nichž auditor složky informoval nebo hodlá informovat vedení složky nebo osoby pověřené její správou a řízením,
 - j) veškeré další záležitosti, které by mohly být relevantní pro audit skupiny nebo na které chce auditor složky upozornit auditora skupiny, včetně výjimek uvedených v písemném prohlášení, které si auditor složky vyžádal od jejího vedení,
 - k) celková zjištění nebo závěry auditora složky. (viz odstavec A146)
46. Auditor skupiny je povinen:
- a) prodiskutovat s auditorem složky, s jejím vedením, případně s vedením skupiny významné skutečnosti, které vyplynuly z komunikace s auditorem složky, včetně záležitostí uvedených v odstavci 45,
 - b) posoudit, zda je komunikace s auditorem složky pro účely auditora skupiny adekvátní; pokud tato komunikace není pro tyto účely adekvátní, je povinen zvážit dopady na audit skupiny. (viz odstavec A147)
47. Auditor skupiny je povinen určit, zda a do jaké míry je nezbytné zkontrolovat další dokumentaci auditu zpracovanou auditorem složky. Přitom je povinen zohlednit: (viz odstavce A148–A149)
- a) charakter, načasování a rozsah prací prováděných auditorem složky,
 - b) odborné předpoklady a schopnosti auditora složky podle odstavce 26(a),
 - c) řízení auditora složky, dohled nad ním a kontrolu jím provedené práce.

48. Jestliže auditor skupiny dojde k závěru, že práce provedené auditorem složky nejsou pro účely auditora skupiny adekvátní, je povinen rozhodnout, jaké další auditorské postupy je třeba provést a zda je bude provádět auditor složky, nebo auditor skupiny.

Události po datu účetní závěrky

49. V souladu s ISA 560²⁹ je auditor skupiny povinen převzít odpovědnost za provedení postupů, jejichž cílem je identifikovat události, které buď vyžadují úpravu účetní závěrky skupiny, nebo které je nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky skupiny. Tuto odpovědnost splní i tím, že si provedení těchto postupů vyžádá od auditorů složek. (viz odstavec A150)

Aspekty relevantní v případě zapojení auditorů složek

50. Auditor skupiny je povinen vyzvat auditory složek, aby ho uvědomili v případě, že se dozvědí o událostech po datu účetní závěrky, které buď vyžadují úpravu účetní závěrky skupiny, nebo které je nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky skupiny. (viz odstavec A150)

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací

51. V souladu s ISA 330³⁰ je auditor skupiny povinen posoudit, zda byly prostřednictvím provedených auditorských postupů, včetně prací provedených auditory složek, získány dostatečné a vhodné důkazní informace, které budou sloužit jako základ pro výrok auditora skupiny. (viz odstavce A151–A155)
52. Partner odpovědný za audit skupiny je povinen posoudit dopady, které budou na výrok auditora skupiny mít případné neopravené nesprávnosti (identifikované auditorem skupiny nebo nahlášené auditory složek) a všechny případy, kdy nebylo možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavec A156)

Zpráva auditora

53. Ve zprávě auditora k účetní závěrce skupiny není možné odkazovat na auditora složky s výjimkou situace, kdy takový odkaz vyžadují právní předpisy. Pokud právní předpisy odkaz na auditora složky vyžadují, musí být ve zprávě auditora rovněž uvedeno, že tento odkaz nesnižuje odpovědnost partnera odpovědného za audit skupiny ani odpovědnost jeho firmy za výrok auditora skupiny. (viz odstavce A157–A158)

Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným její správou a řízením

Předávání informací vedení skupiny

54. Auditor skupiny je povinen poskytnout jejímu vedení základní informace o plánovaném rozsahu a načasování auditu, včetně přehledu prací, které budou provedeny na jednotlivých složkách. (viz odstavec A159)
55. Jestliže auditor skupiny odhalí případ podvodu nebo je na něj upozorněn auditorem složky (viz odstavec 45(h)), resp. pokud nějaké informace svědčí o existenci podvodu, je povinen na tuto skutečnost včas upozornit vedení skupiny na příslušné úrovni, aby bylo možné osoby primárně

²⁹ ISA 560 *Události po datu účetní závěrky*, odstavce 6–7

³⁰ ISA 330, odstavec 26

odpovědné za prevenci a odhalování podvodů uvědomit o záležitostech, které spadají do jejich kompetence. (viz odstavec A160)

56. V některých případech je auditor složky v souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu povinen vydat výrok auditora k účetní závěrce účetní nebo organizační jednotky, která je součástí skupiny. V takovém případě je auditor skupiny povinen vyzvat vedení skupiny, aby informovalo vedení účetní nebo organizační jednotky o veškerých záležitostech, které zjistil a které by mohly být významné pro účetní závěrku účetní nebo organizační jednotky, o nichž ale nemusí její vedení vědět. Jestliže vedení skupiny odmítne o takové záležitosti vedení účetní nebo organizační jednotky informovat, auditor skupiny je povinen záležitost prodiskutovat s osobami pověřenými správou a řízením skupiny. Pokud záležitost nebude vyřešena, je povinen posoudit, s přihlédnutím k právním a profesním požadavkům na zachování mlčenlivosti, zda doporučit auditorovi složky, aby nevydával zprávu auditora k účetní závěrce účetní nebo organizační jednotky, dokud záležitost nebude vyřešena. (viz odstavce A161–A162)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením skupiny

57. Vedle informací stanovených v ISA 260 (revidované znění)³¹ a v dalších standardech ISA je auditor skupiny povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením skupiny následující skutečnosti: (viz odstavec A163)
- přehled prací, které budou prováděny na složkách, a charakter plánovaného zapojení auditora skupiny do prací, které budou provádět auditoři složek, (viz odstavec A164)
 - případy, kdy má auditor skupiny na základě své kontroly práce auditora složky pochyby o kvalitě této práce, a jak tyto pochyby řeší,
 - případná omezení rozsahu auditu skupiny, např. významné záležitosti týkající se omezení přístupu k osobám nebo informacím,
 - případy podvodu nebo podezření na podvod, na němž se podílí vedení skupiny, vedení složky, zaměstnanci zastávající významnou funkci v oblasti vnitřního kontrolního systému skupiny nebo jiné osoby, pokud podvod vede k materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.

Předávání informací o nedostacích identifikovaných ve vnitřním kontrolním systému

58. V souladu s ISA 265³² je auditor skupiny povinen posoudit, zda je třeba osoby pověřené správou a řízením skupiny nebo její vedení informovat o případných nedostacích identifikovaných ve vnitřním kontrolním systému skupiny. Přitom musí zohlednit i nedostatky identifikované auditory jednotlivých složek, o nichž byl informován v souladu s odstavcem 45(g). (viz odstavec A165)

Dokumentace

59. V souladu s ISA 230³³ musí být dokumentace auditu u auditu skupiny zpracována tak, aby zkušenému auditorovi, který se předtím daným auditem nezabýval, umožnila seznámit se s charakterem, načasováním a rozsahem provedených auditorských postupů, se získanými

³¹ ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*

³² ISA 265 *Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení*

³³ ISA 230, odstavec 8

důkazními informacemi a se závěry týkajícími se významných skutečností, jež se objevily během auditu skupiny. V souladu s ISA 230³⁴ je auditor skupiny povinen do dokumentace auditu uvést následující skutečnosti: (viz odstavce A166–A169 a A179–A182)

- a) významné záležitosti týkající se omezení přístupu k osobám nebo k informacím v rámci skupiny, které byly posouzeny před rozhodnutím o přijetí zakázky, resp. o pokračování v ní nebo které se objevily po přijetí takového rozhodnutí, a způsob, jakým byly tyto záležitosti ošetřeny,
- b) východiska, z nichž auditor skupiny vycházel při určování složek pro účely plánování a provádění auditu skupiny, (viz odstavec A170)
- c) východiska pro stanovení prováděcí materiality složky a hranice pro informování auditora skupiny o nesprávnostech ve finančních informacích složky,
- d) skutečnosti, ze kterých auditor skupiny vycházel při posuzování toho, zda mají auditoři složek vhodné odborné předpoklady a schopnosti, včetně dostatku času, aby na složkách provedli přidělené auditorské postupy, (viz odstavec A171)
- e) klíčové aspekty porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému skupiny v souladu s odstavcem 30(c),
- f) charakter, načasování a rozsah řízení auditorů složek auditorem skupiny, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce, včetně případné kontroly další dokumentace auditu zpracované auditory složek v souladu s odstavcem 47, (viz odstavce A172–A178)
- g) záležitosti týkající se komunikace s auditory složek, mimo jiné:
 - i) případné záležitosti týkající se podvodů, spřízněných stran nebo předpokladu nepřetržitého trvání, o kterých byly informace předány v souladu s odstavcem 32,
 - ii) záležitosti podle odstavce 45 relevantní pro závěry auditora skupiny týkající se auditu skupiny, mimo jiné to, jak auditor skupiny ošetřil významné záležitosti, o nichž diskutoval s auditory složek, vedením složek nebo vedením skupiny,
- h) jak auditor skupiny posoudil zjištění auditorů složek nebo jejich závěry týkající se záležitostí, které by mohly mít materiální dopad na účetní závěrku skupiny, a jak na tato zjištění nebo závěry reagoval.

* * *

³⁴ ISA 230, odstavce 1–3, 9–11, A6–A7 a příloha

Aplikační a vysvětlující část

Předmět tohoto standardu (viz odstavce 1–2)

- A1. Tento standard upravuje rovněž specifické aspekty relevantní pro partnera odpovědného za audit skupiny, případně pro auditora skupiny při uplatňování požadavků a návodných ustanovení ISA 220 (revidované znění), mimo jiné těch, které se týkají řízení auditorů složek, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce.
- A2. V souladu s ISQM 1³⁵ se u některých zakázek vyžaduje kontrola kvality zakázky. Jmenování osoby provádějící kontrolu kvality zakázky, včetně kontroly kvality auditu skupiny, a posouzení její způsobilosti upravuje ISQM 2,³⁶ který rovněž vymezuje povinnosti této osoby při provádění kontroly a při zpracování dokumentace ke kontrole.
- A3. Pokud se účetní nebo organizační jednotka skupiny skládá z několika dílčích účetních nebo organizačních jednotek, někdy sestavuje vlastní účetní závěrku skupiny, do níž jsou zahrnuty finanční informace těchto účetních nebo organizačních jednotek (dílčí skupina). Tento standard se vztahuje na audit účetní závěrky těchto dílčích skupin, který je prováděn ze zákonných, regulatorních nebo jiných důvodů.
- A4. Jedna právnická osoba může být tvořena několika organizačními jednotkami, příkladem je společnost s provozovny v několika lokalitách, např. banka s několika pobočkami. Pokud tyto organizační jednotky vykazují takové znaky, jako je samostatná lokalita, samostatné vedení nebo vlastní informační systémy (včetně samostatné hlavní knihy) a finanční informace jsou při sestavování účetní závěrky za právnickou osobu agregovány, pak taková účetní závěrka spadá pod definici účetní závěrky skupiny, protože obsahuje finanční informace více než jedné účetní nebo organizační jednotky a byla sestavena procesem konsolidace.
- A5. V některých případech má právnická osoba nastavený svůj informační systém tak, aby pro účely zákonem vyžadovaného, regulatorního nebo manažerského výkaznictví zaznamenával odděleně finanční informace o jednotlivých produktových řadách nebo o jednotlivých „service lines“ (oblastech poskytování služeb). Účetní závěrka takové právnické osoby nepředstavuje účetní závěrku skupiny, neboť nedochází k agregování finančních informací většího počtu účetních či organizačních jednotek procesem konsolidace. Oddělené zaznamenávání informací (např. na analytických účtech) pro účely zákonem vyžadovaného nebo regulatorního výkaznictví nebo pro jiné manažerské účely nevede z pohledu tohoto standardu ke vzniku samostatných účetních či organizačních jednotek (např. divizí).

Skupiny a složky (viz odstavce 4–5)

- A6. Nastavení informačního systému skupiny, včetně jejího procesu účetního výkaznictví, může, ale také nemusí odpovídat její organizační struktuře. Organizace skupiny může například odpovídat její právní struktuře, ale její informační systém může být pro manažerské účely nebo pro účely výkaznictví organizován podle funkcí, procesů, produktů nebo služeb (nebo skupin produktů či služeb) nebo podle zeměpisných lokalit.
- A7. Auditor skupiny může na základě znalosti organizační struktury skupiny a jejího informačního systému rozhodnout, že finanční informace některých účetních nebo organizačních jednotek budou pro účely plánování a provádění auditorských postupů posuzovány společně. Ve skupině mohou být

³⁵ Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQM 1 *Řízení kvality u firem provádějících audity nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby*

³⁶ ISQM 2 *Kontroly kvality zakázky*

například tři právnické osoby s podobnou obchodní činností, které působí ve stejné lokalitě, mají společné vedení a vnitřní kontrolní systém, včetně informačního systému. V takovém případě může auditor skupiny rozhodnout, že tyto tři právnické osoby představují jednu složku.

- A8. Skupina rovněž může centralizovat činnosti nebo procesy, které se týkají více než jedné účetní nebo organizační jednotky v dané skupině, například vytvořením střediska sdílených služeb. Jsou-li takovéto centralizované činnosti relevantní z pohledu procesu účetního výkaznictví skupiny, auditor skupiny může rozhodnout, že středisko sdílených služeb představuje složku.
- A9. Dalším aspektem, který může být relevantní pro to, jak auditor skupiny složky vymezí, je vymezení provozních segmentů vedením v souladu s požadavky, které příslušný rámec účetního výkaznictví stanoví pro vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce.³⁷

Zapojení auditorů složek (viz odstavce 7–8)

- A10. Někdy je auditor složky ze zákonných, regulatorních, nebo jiných důvodů současně pověřen auditem její účetní závěrky, obvykle když je složka právnickou osobou. Auditor skupiny může využít auditorské práce provedené na účetní závěrce složky, jestliže se ujistí, že jsou tyto práce pro účely auditu skupiny vhodné. Auditóři složek mohou dokonce přizpůsobit práce prováděné na auditu účetní závěrky složky tak, aby byly naplněny potřeby auditora skupiny. Ve všech těchto případech ale platí požadavky tohoto standardu, včetně požadavků týkajících se řízení auditorů složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce.
- A11. V souladu s ISA 220 (revidované znění)³⁸ má partner odpovědný za audit skupiny povinnost rozhodnout, zda přístup k řízení, dohledu a kontrole odpovídá charakteru a okolnostem auditní zakázky. Odstavec A76 uvádí příklady různých způsobů, jak může partner odpovědný za audit skupiny převzít odpovědnost za řízení auditorů složek, za dohled nad nimi a za kontrolu jejich práce. Tyto příklady mohou být užitečné v situacích, kdy auditor skupiny plánuje využít auditorské práce provedené při již dokončeném auditu účetní závěrky složky.
- A12. Jak je vysvětleno v ISA 200,³⁹ zjišťovací riziko souvisí s charakterem, načasováním a rozsahem auditorských postupů, které byly stanoveny s cílem snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň. Zjišťovací riziko tak závisí nejen na účinnosti auditorského postupu, ale také na jeho použití auditorem. Je tudíž ovlivňováno například náležitým plánováním, přidělením vhodných zdrojů na zakázku, uplatňováním profesního skepticismu, dohledem nad prováděnými auditorskými pracemi a jejich kontrolou.
- A13. Zjišťovací riziko je širším pojmem než riziko agregace, které je popsáno v odstavcích 14(a) a A19. Při auditu skupiny může být vyšší pravděpodobnost toho, že souhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí materialitu stanovenou pro účetní závěrku skupiny jako celek, protože auditorské postupy bývají prováděny oddělené na úrovni jednotlivých finančních informací složek napříč skupinou. Prováděcí materialitu složky stanoví auditor skupiny tak, aby snížil riziko agregace na přijatelnou úroveň.

³⁷ Viz například Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 8 *Provozní segmenty*

³⁸ ISA 220 (revidované znění), odstavec 30(b)

³⁹ ISA 200, odstavec A45

Profesní skepticismus (viz odstavec 9)

- A14. Příklady překážek bránících uplatňování profesního skepticismu na úrovni zakázky, včetně neúmyslné předpojatosti auditora, která může bránit uplatnění profesního skepticismu při navrhování a provádění auditorských postupů a vyhodnocování důkazních informací, jsou uvedeny v ISA 220 (revidované znění)⁴⁰. Tamtéž jsou rovněž popsána opatření, která může přijmout tým provádějící zakázku ke zmírnění překážek bránících uplatňování profesního skepticismu na úrovni zakázky.
- A15. Uplatňování profesního skepticismu upravují požadavky a příslušný aplikační materiál v ISA 315 (revidované znění 2019),⁴¹ ISA 540 (revidované znění)⁴² a v dalších standardech ISA. Tyto standardy obsahují také příklady toho, jak dokumentace může pomoci při získávání důkazů o tom, jak auditor uplatnil profesní skepticismus.
- A16. Všichni členové týmu provádějícího zakázku jsou povinni uplatňovat profesní skepticismus po celou dobu auditu skupiny. Díky řízení členů týmu provádějícího zakázku, včetně auditorů složek, dohledu nad nimi a kontrole jejich práce získává auditor skupiny přehled o tom, zda tým provádějící zakázku náležitě uplatnil profesní skepticismus.
- A17. Uplatňování profesního skepticismu v rámci auditu skupiny může být ovlivněno např. následujícími záležitostmi:
- Na auditory jednotlivých složek v různých lokalitách mohou působit rozdílné kulturní vlivy, které mohou mít dopad na charakter předpojatosti, jíž jsou auditoři složek vystaveni.
 - Složitá struktura některých skupin může zvyšovat náchylnost k výskytu rizika materiální nesprávnosti. Příliš složitá organizační struktura může být navíc podle ISA 240⁴³ sama o sobě faktorem, který ovlivňuje riziko výskytu podvodu. Seznámení s obchodním účelem a činnostmi některých účetních nebo organizačních jednotek může proto vyžadovat více času nebo vyšší kvalifikaci.
 - Na větší složitost auditu skupiny může mít vliv charakter a rozsah transakcí v rámci skupiny (např. transakce, do nichž je zapojeno více účetních nebo organizačních jednotek ze skupiny nebo několik spřízněných stran), peněžních toků nebo ujednání o převodních cenách mezi propojenými osobami. V některých případech mohou tyto záležitosti představovat faktory rizika podvodu.
 - Krátké časové lhůty stanovené vedením skupiny pro dokončení auditu skupiny mohou zvyšovat tlak na členy týmu provádějícího zakázku při dokončování zadaných prací. Za takových okolností může tým provádějící zakázku potřebovat více času, aby náležitě posoudil tvrzení vedení, učinil vhodné úsudky nebo řádně zkontroloval provedené auditorské práce.
- A18. V rámci uplatňování profesního skepticismu auditor věnuje soustavnou pozornost rozporům v informacích obdržných od auditorů složek, od vedení složek a vedení skupiny, které se týkají záležitostí, které mohou být významné ve vztahu k účetní závěrce skupiny.

⁴⁰ ISA 220 (revidované znění), odstavce A34–A36

⁴¹ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec A238

⁴² ISA 540 (revidované znění) *Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce*, odstavec A11

⁴³ ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*, příloha 1

Definice*Riziko agregace (viz odstavec 14(a))*

A19. Riziko agregace existuje u všech auditů účetních závěrek, ovšem obzvláště důležité je pochopit ho a reagovat na něj při auditu skupiny, neboť právě při něm je vyšší pravděpodobnost, že auditorské postupy budou provedeny na skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo na vysvětlujících a popisných informacích, které jsou desagregovány podle jednotlivých složek. Riziko agregace se obecně zvyšuje s tím, jak roste počet složek, na kterých jsou auditorské postupy prováděny odděleně, ať již auditory složek, nebo ostatními členy týmu provádějícího zakázku.

Složka (viz odstavec 14(b))

A20. Auditor skupiny uplatňuje při určování složek, na kterých budou provedeny auditorské práce, odborný úsudek. Odstavec A7 vysvětluje, že finanční informace některých účetních nebo organizačních jednotek mohou být pro účely plánování a provádění auditorských postupů posuzovány společně. Odpovědnost auditora skupiny za identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny se však týká všech účetních nebo organizačních jednotek, jejichž finanční informace jsou zahrnuty do účetní závěrky skupiny.

Auditor složky (viz odstavec 14(c))

A21. Tým provádějící zakázku zahrnuje pro účely tohoto standardu auditora skupiny a auditory složek. Auditři složek mohou být z firmy, která je součástí téže sítě jako auditor skupiny, z firmy, která není součástí téže sítě jako auditor skupiny, nebo přímo z firmy auditora skupiny (např. z její jiné kanceláře).

A22. Jestliže auditor skupiny provádí centralizované testování skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací nebo auditorské postupy týkající se složky, není považován za auditora složky.

A23. V souladu s odstavcem 24 má auditor skupiny povinnost vyžádat si od auditora složky potvrzení, že s ním bude spolupracovat a že provede jím požadované práce. Odstavec A58 poskytuje návodné informace pro případ, že auditor složky nemůže takové potvrzení poskytnout.

Vedení složky (viz odstavec 14(d))

A24. Vedením složky se rozumí vedení odpovědné za finanční informace nebo jinou činnost (např. zpracování transakcí ve středisku sdílených služeb) v účetní nebo organizační jednotce, která je součástí skupiny. Jestliže auditor skupiny posuzuje finanční informace určitých účetních nebo organizačních jednotek souhrnně jako finanční informace složky nebo jestliže rozhodne, že středisko sdílených služeb představuje složku (viz odstavce A7–A8), rozumí se vedením složky vedení, které odpovídá za finanční informace nebo zpracování transakcí, na něž se vztahují auditorské postupy prováděné na úrovni dané složky. V některých případech nemusí existovat samostatné vedení složky, protože přímou odpovědnost za finanční informace nebo jinou činnost složky nese vedení skupiny.

Partner odpovědný za audit skupiny (viz odstavec 14(j))

A25. Pokud provádí audit skupiny spoluauditři (tj. několik auditorů, kteří provádějí tzv. společný audit – joint audit), spolupartneři odpovědní za zakázku a jejich auditorské týmy společně tvoří pro účely mezinárodních auditorských standardů „partnera odpovědného za audit skupiny“ a „tým provádějící

zakázku“. Tento standard se nicméně nezabývá vztahem mezi spouauiditory ani pracemi, které spouauiditor provádí pro účely auditu skupiny ve vztahu k práci jiného spouauiditora.

Účetní závěrka skupiny (viz odstavce 2 a 14(k))

- A26. Požadavky na sestavení a prezentaci účetní závěrky skupiny mohou být stanoveny příslušným rámcem účetního výkaznictví, tím je ovlivněno rozhodování o tom, které finanční informace účetních nebo organizačních jednotek budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny. Některé rámce například vyžadují sestavení konsolidované účetní závěrky, jestliže účetní jednotka (mateřská společnost) ovládá prostřednictvím většinového podílu nebo jiným způsobem jednu či více dalších účetních jednotek (např. dceřiných společností). V některých případech obsahuje příslušný rámec účetního výkaznictví samostatné požadavky na prezentaci kombinované účetní závěrky nebo její prezentaci jinak povoluje. Prezentace kombinované účetní závěrky může být např. povolena v případě účetních jednotek, které nemají mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou nebo mají společné vedení.
- A27. Termín „proces konsolidace“ používaný v tomto standardu nemá stejný význam jako výrazy „konsolidace“ nebo „konsolidovaná účetní závěrka“, jak jsou definovány nebo popsány v rámcich účetního výkaznictví. Zde „proces konsolidace“ obecně odkazuje na proces používaný k sestavení účetní závěrky skupiny.
- A28. Detaily provedení procesu konsolidace se skupinu od skupiny liší v závislosti na struktuře skupiny a na jejím informačním systému, včetně procesu účetního výkaznictví. Součástí procesu konsolidace jsou však úkony jako vyloučení transakcí a zůstatků v rámci skupiny, a je-li to relevantní, zohlednění dopadu rozdílných účetních období účetních nebo organizačních jednotek zahrnutých do účetní závěrky skupiny.

Odpovědnost vedení za řízení kvality auditu skupiny a za její zajištění (viz odstavce 11 a 16)

- A29. Někdy není možné nebo praktické, aby partner odpovědný za audit skupiny osobně zajišťoval plnění všech požadavků ISA 220 (revidované znění), zejména pokud je součástí týmu provádějícího zakázku velký počet auditorů složek v různých lokalitách. ISA 220 (revidované znění)⁴⁴ v souvislosti s řízením kvality na úrovni zakázky umožňuje partnerovi odpovědnému za zakázku, aby navržením nebo provedením postupů, úkolů nebo úkonů pověřil další členy týmu provádějícího zakázku, kteří mu budou asistovat. Partner odpovědný za audit skupiny tudíž také může postupy, úkoly nebo úkony delegovat na ostatní členy týmu provádějícího zakázku a tito členové mohou takové postupy, úkoly nebo úkony delegovat dále. ISA 220 (revidované znění) v takových případech požaduje, aby partner odpovědný za zakázku nadále nesl celkovou odpovědnost za řízení a zajištění kvality auditní zakázky.
- A30. Partnera odpovědného za audit skupiny mohou podpořit pravidla a postupy zavedené firmou nebo pravidla a postupy, které patří mezi společné požadavky nebo služby sítě,⁴⁵ a to tím, že usnadní komunikaci auditora skupiny s auditory složek a pomohou mu s jejich řízením, s dohledem nad nimi a s kontrolou jejich práce.
- A31. ISA 220 (revidované znění)⁴⁶ vysvětluje, že kulturu prosazující kvalitu utvářejí a posilují rovněž členové týmu provádějícího zakázku, a to tím, že se při realizaci zakázky chovají podle očekávání.

⁴⁴ ISA 220 (revidované znění), odstavec 15

⁴⁵ ISQM 1, odstavce 48–52

⁴⁶ ISA 220 (revidované znění), odstavec A28

Při naplňování požadavku uvedeného v odstavci 16(a) partner odpovědný za audit skupiny může komunikovat přímo s dalšími členy týmu provádějícího zakázku (včetně auditorů složek) a tuto komunikaci posílit osobním příkladem, tj. svých chováním a jednáním.

Přijetí zakázky a pokračování v ní

Posouzení toho, zda lze reálně očekávat, že budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace (viz odstavce 17–18)

A32. Při posuzování toho, zda lze reálně očekávat, že budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, se partner odpovědný za audit skupiny obvykle seznamuje s následujícími záležitostmi:

- struktura skupiny, včetně právní a organizační struktury,
- činnosti, které jsou významné z hlediska skupiny, včetně hospodářského odvětví a regulatorního, ekonomického a politického prostředí, v němž jsou tyto činnosti realizovány,
- využívání servisních organizací,
- využívání středisek sdílených služeb,
- proces konsolidace,
- zda auditor 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 a k informacím týkajícím se jednotlivých složek, včetně složek, které jsou vykazovány metodou ekvivalence,
 - případně bude moci provádět nezbytné práce na finančních informacích týkajících se jednotlivých složek,
- zda jsou na zakázku přiděleny dostatečné a vhodné zdroje nebo zda budou k dispozici.

A33. V případě prvoroční zakázky spočívající v auditu skupiny může auditor skupiny získat přehled o skutečnostech popsanych v odstavci A32 z následujících zdrojů:

- informace poskytnuté vedením skupiny,
- komunikace s vedením skupiny,
- komunikace s osobami pověřenými správou a řízením skupiny,
- pokud je to relevantní, komunikace s vedením složky nebo s předchozím auditorem.

A34. U opakujících se zakázek může být možnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace ovlivněna významnými změnami, mimo jiné:

- změnami ve struktuře skupiny (např. akvizicemi, prodeji, společnými podniky, reorganizacemi nebo změnami ve způsobu organizace systému účetního výkaznictví skupiny),
- změnami v podnikatelské činnosti složek, které jsou významné pro skupinu,
- změnami ve složení osob pověřených správou a řízením skupiny, ve složení vedení skupiny nebo klíčového vedení významných složek, u kterých se očekává provádění auditorových postupů,

- změnami ve znalostech auditora skupiny, které se týkají integrity a schopností vedení skupiny nebo vedení složky,
- změnami příslušného rámce účetního výkaznictví.

A35. Další komplikace při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací při auditu skupiny mohou plynout z kulturních a jazykových rozdílů a z odlišné legislativy, pokud se složky nacházejí v jiných státech než auditor skupiny. Právní předpisy mohou například omezovat možnost auditora složky poskytovat dokumentaci mimo jeho zemi. Přístup auditora skupiny k důležité dokumentaci auditu zpracované auditorem složky může omezit válka, občanské nepokoje či epidemie. Možnosti, jak takové situace řešit, popisuje odstavec A180.

A36. Omezení ovlivňující schopnost týmu provádějícího zakázku získat dostatečné a vhodné důkazní informace se mohou objevit i poté, co partner odpovědný za audit skupiny přijme zakázku spočívající v auditu skupiny. Jedná se obvykle o omezení ovlivňující:

- možnost přístupu auditora skupiny k informacím složek, k jejich vedení nebo k osobám pověřeným správou a řízením složek, případně k auditorům jednotlivých složek (včetně relevantní dokumentace auditu, kterou auditor skupiny požaduje) (viz odstavce 20 a 21),
- možnost provést naplánované práce na finančních informacích složek.

Možné dopady takových omezení na zprávu auditora k účetní závěrce skupiny jsou vysvětleny v odstavcích A45–A46.

Sjednávání podmínek auditních zakázek (viz odstavec 19)

A37. ISA 210⁴⁷ požaduje, aby auditor sjednal podmínky auditní zakázky s vedením, případně s osobami pověřenými správou a řízením. V podmínkách zakázky je vymezen příslušný rámec účetního výkaznictví. V podmínkách zakázky spočívající v auditu skupiny mohou být upraveny i další záležitosti, např.:

- komunikace mezi auditorem skupiny a auditory jednotlivých složek by neměla být omezována jinými faktory než právními předpisy,
- o významné komunikaci mezi auditory jednotlivých složek a osobami pověřenými správou a řízením složek nebo vedením složek, včetně sdělení týkajících se významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, by měl být informován rovněž auditor skupiny,
- o komunikaci mezi regulačními orgány a účetními nebo organizačními jednotkami týkající se záležitostí účetního výkaznictví, která může být relevantní pro audit skupiny, by měl být informován rovněž auditor skupiny,
- auditor skupiny by měl mít možnost provádět práce na složce nebo možnost vyžádat si od auditora složky, aby takové práce provedl.

Omezení přístupu k informacím nebo osobám (viz odstavce 20–21)

A38. I v případě omezení přístupu k informacím nebo osobám má auditor stále povinnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace.

⁴⁷ ISA 210, odstavce 9 a 10(d)

- A39. Omezení přístupu k informacím nebo osobám může mít řadu příčin, jako jsou omezení uvalená vedením složky nebo právními předpisy nebo omezení vyplývající z jiných podmínek, např. jako důsledek války, občanských nepokojů nebo epidemie. Odstavec A180 popisuje, jak může auditor skupiny taková omezení v přístupu k dokumentaci auditu auditora složky překonat.
- A40. Auditor skupiny může za určitých okolností překonat omezení přístupu k informacím nebo osobám, např.:
- Pokud je omezen přístup k vedení složky nebo k osobám pověřeným správou a řízením složky, auditor skupiny může požádat vedení skupiny nebo osoby pověřené správou a řízením skupiny, aby mu buď pomohly omezení odstranit, nebo aby mu příslušné informace přímo poskytly.
 - Pokud má skupina nekontrolní podíl v účetní jednotce, který je vykazován metodou ekvivalence, auditor skupiny si může zjistit, zda existují ustanovení (např. ve smlouvách o společném podniku nebo v podmínkách jiných smluv týkajících se této investice) upravující přístup skupiny k finančním informacím účetní jednotky, a požádat vedení skupiny, aby tato práva uplatnilo.
 - Pokud má skupina nekontrolní podíl v účetní jednotce, který je vykazován metodou ekvivalence, a má své zástupce ve statutárním orgánu nebo mezi osobami pověřenými správou a řízením takové účetní jednotky, auditor skupiny může dotazováním zjistit, zda mu tito zástupci mohou poskytnout finanční a další informace, které mají na svých pozicích k dispozici.
- A41. Pokud má skupina nekontrolní podíl v účetní jednotce, který je vykazován metodou ekvivalence, a přístup auditora skupiny k informacím účetní jednotky nebo k osobám v ní je omezen, auditor skupiny může získat informace, které budou použity jako důkazní informace o finančních informacích účetní jednotky, například:
- z finančních informací, které lze získat od vedení skupiny, protože vedení skupiny také potřebuje finanční informace účetní jednotky, v níž má skupina nekontrolní podíl, aby mohlo sestavit účetní závěrku skupiny,
 - z veřejně dostupných informací, jako je účetní závěrka ověřená auditorem, veřejně dostupné dokumenty nebo kotované ceny kapitálových nástrojů účetní jednotky, v níž má skupina nekontrolní podíl.
- Posouzení toho, zda auditor může získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je otázkou uplatnění odborného úsudku, zejména s ohledem na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny a s přihlédnutím k dalším zdrojům informací, které mohou potvrdit nebo jinak podpořit získané důkazní informace.⁴⁸
- A42. Pokud má skupina nekontrolní podíl v účetní jednotce, který je vykazován metodou ekvivalence, a přístup k informacím účetní jednotky nebo k osobám v ní je omezen, auditor skupiny by měl zvážit, zda nejsou tato omezení v rozporu s tvrzeními vedení skupiny týkajícími se vhodnosti použití metody ekvivalence.
- A43. Pokud auditor skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace z důvodu omezeného přístupu k informacím nebo osobám, může:

⁴⁸ ISA 330, odstavec 7(b)

- o omezeních informovat svou firmu, která mu pomůže s určením dalšího vhodného postupu. Firma auditora skupiny může například omezení projednat s vedením skupiny a vyzvat ho, aby komunikovalo s regulátory. Tento postup může být užitečný, jestliže omezení mají – například z důvodu války, občanských nepokojů nebo epidemie zasahující většinu ekonomiky – vliv na více auditů, které jsou prováděny v dané zemi nebo které jsou prováděny stejnou firmou;
- mít v souladu s právními předpisy povinnost komunikovat o omezeních s regulátory, s orgány odpovědnými za vstup na burzu nebo s dalšími subjekty.

A44. Omezení přístupu může mít na audit skupiny i další dopady. Jestliže jsou například omezení uvalena vedením skupiny, bude někdy třeba, aby auditor skupiny přehodnotil spolehlivost odpovědí vedení skupiny na své dotazy a posoudil, jestli daná omezení nezpochybňují integritu vedení skupiny.

Vliv omezení přístupu k informacím nebo osobám na zprávu auditora k účetní závěrce skupiny
(viz odstavce 20–21)

A45. ISA 705 (revidované znění)⁴⁹ obsahuje požadavky a návodné informace, jak řešit situace, kdy auditor skupiny není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Příloha 1 uvádí příklad zprávy auditora obsahující výrok s výhradou z důvodu nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o složce vykazované metodou ekvivalence.

Právní předpis neumožňuje partnerovi odpovědnému za audit skupiny odmítnout zakázku nebo od ní odstoupit (viz odstavce 20–21)

A46. Právní předpisy někdy neumožňují partnerovi odpovědnému za audit 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 nemá auditor v některých případech možnost zakázku odmítnout nebo od ní odstoupit, protože mu v tom brání charakter jeho pověření nebo veřejný zájem. I v těchto případech se audit skupiny řídí tímto standardem, přičemž důsledky skutečnosti, že auditor skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné informace, jsou řešeny v ISA 705 (revidované znění).

Celková strategie auditu skupiny a plán auditu skupiny

Průběžný a opakující se proces plánování a realizace auditu skupiny (viz odstavec 22)

A47. Jak je vysvětleno v ISA 300⁵⁰ plánování není izolovanou fází auditu – jedná se o průběžný a opakující se proces, který často začíná krátce po dokončení předchozího auditu (nebo při jeho dokončování) a pokračuje až do dokončení aktuální auditní zakázky. V důsledku výskytu neočekávaných událostí, změn v podmínkách nebo získání důkazních informací po vyhodnocení rizik nebo dalších auditorských postupů se může stát, že bude auditor skupiny na základě revidovaného vyhodnocení rizik potřebovat upravit celkovou strategii auditu a plán auditu, a tím i plánovaný charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů. Auditor skupiny může upravit rovněž vymezení složek, na nichž mají být provedeny auditorské práce, a charakter, načasování a rozsah zapojení auditorů jednotlivých složek. V souladu s ISA 300⁵¹ má auditor povinnost aktualizovat a měnit celkovou strategii auditu a plán auditu tak, jak je během auditu nutné.

⁴⁹ ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

⁵⁰ ISA 300, odstavec A2

⁵¹ ISA 300, odstavec 10

Stanovení celkové strategie auditu skupiny a plánu auditu skupiny (viz odstavec 22)

- A48. U první zakázky spočívající v auditu skupiny může mít auditor skupiny předběžnou představu o skupině a jejím prostředí, o příslušném rámci účetního výkaznictví a o vnitřním kontrolním systému účetní jednotky, který si vytvořil na základě informací získaných od vedení skupiny, osob pověřených správou a řízením skupiny, a je-li to relevantní, díky komunikaci s vedením složek nebo s předchozím auditorem. V případě opakujícího se auditu skupiny může auditor skupiny získat předběžnou představu na základě auditů předchozích období. Tato předběžná představa mu pomůže vytvořit si prvotní očekávání o potenciálně významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů a vysvětlujících a popisných informacích.
- A49. Auditor skupiny může při stanovování celkové strategie a plánu auditu skupiny dále použít informace získané během procesu přijímání zakázky a pokračování v ní, například ve vztahu ke zdrojům potřebným k provedení auditu skupiny.
- A50. Proces stanovení celkové strategie a plánu auditu skupiny a vymezení prvotního očekávání o skupinách transakcí, zůstatcích účtů a vysvětlujících a popisných informacích, které mohou být významné na úrovni účetní závěrky skupiny, může auditorovi skupiny pomoci s předběžným rozhodnutím například v následujících záležitostech:
- zda mají být auditorské práce prováděny centrálně, na jednotlivých složkách, nebo jako kombinace obou metod,
 - charakter, načasování a rozsah auditorských prací, které mají být provedeny na finančních informacích složek (např. návržení a provedení postupů vyhodnocení rizik, dalších auditorských postupů nebo kombinace obou metod).

Složky, na kterých mají být provedeny auditorské práce (viz odstavec 22(a))

- A51. Při určování složek, na kterých mají být provedeny auditorské práce, se uplatní odborný úsudek. Rozhodování auditora skupiny mohou v takovém případě ovlivnit například následující skutečnosti:
- Charakter událostí nebo podmínek, které mohou vést ke vzniku rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení v účetní závěrce skupiny a které souvisejí se složkou, například:
 - nově vytvořené nebo pořízené účetní nebo organizační jednotky,
 - účetní nebo organizační jednotky, ve kterých došlo k významným změnám,
 - významné transakce se spřízněnými stranami,
 - významné transakce mimo rámec běžné obchodní činnosti,
 - neobvyklé odchylky, které byly odhaleny analytickými postupy provedenými na úrovni skupiny v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019).⁵²
 - Desagregace významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce skupiny podle složek s přihlédnutím k velikosti a charakteru aktiv, cizích zdrojů a transakcí dané lokality nebo organizační jednotky v poměru k účetní závěrce skupiny.
 - To, zda se očekává, že na základě auditorských prací naplánovaných na finančních informacích identifikovaných složek budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace ke

⁵² ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 14(b)

všem významným skupinám transakcí, zůstatkům účtů a vysvětlujícím a popisným informacím v účetní závěrce skupiny.

- Charakter a rozsah nesprávností nebo nedostatků v kontrolním prostředí, které byly ve složce identifikovány při auditech v předchozích obdobích.
- Charakter kontrol a míra jejich podobnosti v rámci skupiny a to, zda skupina centralizuje činnosti relevantní pro účetní výkaznictví, a pokud ano, jakým způsobem.

Zdroje (viz odstavec 22(b))

A52. Při posuzování záležitostí, které ovlivňují rozhodování auditora skupiny o tom, jaké zdroje jsou nezbytné k provedení auditu skupiny a jaký charakter, načasování a rozsah má mít zapojení auditorů složek, je třeba uplatnit odborný úsudek. K těmto posuzovaným záležitostem patří, mimo jiné:

- Znalost skupiny, složek v rámci skupiny, na kterých mají být provedeny auditorské práce, a to, zda mají být tyto práce provedeny centrálně, na úrovni složek, nebo kombinací obou metod.
- Znalosti a zkušenosti týmu provádějícího zakázku. Auditoři složek mohou mít například více zkušeností s lokálním podnikatelským prostředím, ve kterém složky působí, a důkladnější znalosti místních právních předpisů, obchodních praktik, jazyka a kultury než auditor skupiny. U složitých záležitostí může být navíc nutné zapojení auditorových expertů.
- Prvotní očekávání o možných rizicích materiální nesprávnosti.
- Množství nebo umístění zdrojů, které je nutné přidělit konkrétním oblastem auditu. Například to, jak jsou složky rozmístěny, může ovlivnit potřebu zapojení auditorů složek v konkrétních lokalitách.
- Dohody o přístupu k informacím/osobám. Pokud je například přístup auditora skupiny ke složce v určité zemi omezen, bude obvykle nutné zapojit auditory složky.
- Charakter činnosti složek, včetně složitosti nebo specializace činností.
- Vnitřní kontrolní systém skupiny, včetně zavedeného informačního systému, a míra jeho centralizace. Například zapojení auditorů složek bude pravděpodobnější, není-li vnitřní kontrolní systém centralizovaný.
- Předchozí zkušenosti s auditorem složky.

A53. Auditoři složek mohou být zapojeni do různých fází auditu, například mohou navrhnout nebo provádět:

- postupy vyhodnocení rizik, a
- postupy, které reagují na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti.

A54. Charakter, načasování a rozsah zapojení auditorů složek závisí na skutečnostech a okolnostech zakázky spočívající v auditu skupiny. Auditoři složek jsou často zapojeni do všech fází auditu, avšak auditor skupiny může rozhodnout, že se auditoři složek zapojí pouze do určité fáze. Jestliže auditor skupiny nehodlá zapojit auditory složek do postupů vyhodnocování rizik, měl by s nimi prodiskutovat, zda nedošlo k výrazným změnám v obchodní činnosti dané složky nebo v jejím vnitřním kontrolním systému, které by mohly mít dopad na riziko materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.

- A55. ISA 300⁵³ vyžaduje, aby se partner odpovědný za zakázku a ostatní klíčoví členové týmu provádějícího zakázku účastnili plánování auditu. Pokud na auditu pracují auditoři složek, mohou být jedna či více osob z týmu auditora složky klíčovými členy týmu provádějícího zakázku, které je nutné zapojit do plánování auditu skupiny. Zapojením auditorů složek do plánování auditu se využijí jejich zkušenosti a znalosti, a zvyšuje se tak účinnost a efektivita procesu plánování. Partner odpovědný za audit skupiny uplatňuje při rozhodování o tom, kteří auditoři složek se zapojí do plánování auditu, odborný úsudek. Toto rozhodování může být ovlivněno charakterem, načasováním a rozsahem očekávaného zapojení auditorů jednotlivých složek do navrhování a provádění vyhodnocení rizik nebo do dalších auditorských postupů.
- A56. Jak je popsáno v ISQM 1,⁵⁴ může nastat i případ, že nabídnutá odměna není vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky dostatečná, takže by firma nebyla schopna provést zakázku v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů. Výše odměny, včetně jejího rozdělení mezi auditory jednotlivých složek, a rozsah, v jakém souvisí s požadovanými zdroji, mohou představovat specifické záležitosti, které je třeba při zakázkách spočívajících v auditu skupiny posoudit. V případě auditu skupiny může kvůli finančním a provozním prioritám firmy dojít k omezení při určování složek, na kterých budou provedeny auditorské práce, a potřebných zdrojů, včetně zapojení auditorů složek. Taková omezení však nemohou zbavit partnera odpovědného za audit skupiny odpovědnosti za zajištění kvality na úrovni zakázky. A i v takové situaci stále platí požadavek, aby auditor skupiny získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které budou sloužit jako základ pro výrok auditora skupiny.

Aspekty relevantní v případě zapojení auditorů složek

Dostatečné a vhodné zapojení do prací auditora složky (viz odstavce 23–24)

- A57. Při posuzování toho, zda se auditor skupiny bude schopen dostatečně a vhodně zapojit do práce auditora složky, by se měl auditor skupiny seznámit s tím, jestli pro auditora složky platí nějaká omezení ve vztahu ke komunikaci s auditorem skupiny, včetně možného sdílení dokumentace auditu. Auditor skupiny by se měl seznámit také s tím, zda důkazní informace týkající se složek, které se nacházejí v jiné zemi, budou v cizím jazyce a zda bude nutné je pro jeho potřeby přeložit.
- A58. Pokud auditor složky není schopen s auditorem skupiny spolupracovat, auditor skupiny:
- si může vyžádat od auditora složky zdůvodnění,
 - přijme vhodná opatření s cílem reagovat na tuto skutečnost, mimo jiné upraví charakter požadovaných prací. Alternativní možností je, že auditor skupiny v souladu s odstavcem 27 získá dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se prací, které mají být provedeny na složce, bez zapojení auditora složky.

Příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti (viz odstavec 25)

- A59. Při provádění prací na složce pro účely auditu skupiny platí pro auditora složky stejné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, které platí pro zakázku spočívající v auditu skupiny. Tyto požadavky mohou být jiné, případně rozsáhlejší než požadavky, jimiž se auditor složky má povinnost řídit ve svém státě při provádění auditu účetní nebo organizační jednotky, která je součástí skupiny, pro statutární, regulatorní nebo jiné účely.

⁵³ ISA 300, odstavec 5

⁵⁴ ISQM 1, odstavec A74

A60. Auditor skupiny může zvážit, zda je nutné poskytnout auditorům složek při jejich seznamování s etickými požadavky, které jsou relevantní pro zakázku spočívající v auditu skupiny, doplňující informace nebo další školení na toto téma.

Zdroje pro realizaci zakázky (viz odstavec 26)

A61. ISA 220 (revidované znění)⁵⁵ požaduje, aby se partner odpovědný za zakázku přesvědčil, že týmu provádějícímu zakázku byly včas přiděleny dostatečné a vhodné zdroje pro její realizaci, resp. že má takové zdroje k dispozici. Pokud nejsou k dispozici dostatečné a vhodné zdroje pro práci, kterou má provést auditor složky, partner odpovědný za audit skupiny může záležitost projednat s auditorem složky, vedením skupiny nebo firmou auditora skupiny a následně může auditora složky nebo firmu auditora skupiny požádat, aby dostatečné a vhodné zdroje zajistili.

Odborné předpoklady a schopnosti auditorů složek

A62. ISA 220 (revidované znění)⁵⁶ obsahuje návodné informace týkající se záležitostí, k nimž může partner odpovědný za zakázku přihlížet při posuzování odborných předpokladů a schopností týmu provádějícího zakázku. Toto posouzení je obzvláště důležité při auditu skupiny, kdy jsou členy týmu provádějícího zakázku auditoři jednotlivých složek. ISA 220 (revidované znění)⁵⁷ uvádí, že firma nebo partner odpovědný za zakázku mohou mít v souladu s firemními pravidly a postupy povinnost přijmout opatření, která se liší od těch, jež platí pro pracovníky jejich firmy, při seznamování s tím, zda auditor složky z jiné firmy má náležité odborné předpoklady a schopnosti k provedení auditní zakázky.

A63. Posouzení toho, zda mají auditoři jednotlivých složek vhodné odborné předpoklady a schopnosti, vyžaduje uplatnění odborného úsudku a je ovlivněno charakterem a okolnostmi zakázky spočívající v auditu skupiny. Toto posouzení má vliv na charakter, načasování a rozsah řízení auditora složky, dohledu nad ním a kontroly jeho práce ze strany partnera odpovědného za audit skupiny.

A64. Při posuzování toho, zda mají auditoři jednotlivých složek vhodné odborné předpoklady a schopnosti k tomu, aby na složce provedli přidělené auditorské postupy, může partner odpovědný za audit skupiny zvážit například následující skutečnosti:

- předchozí zkušenosti s auditorem složky a poznatky o něm,
- specializované dovednosti auditora složky (např. znalosti konkrétního odvětví),
- do jaké míry auditor skupiny a auditor složky dodržují stejný systém řízení kvality, například zda auditor skupiny a auditor složky:
 - využívají k provádění prací společné zdroje (např. metodiku auditu nebo IT aplikace),
 - mají společné zásady a postupy, které ovlivňují realizaci zakázky (např. řízení a kontrolu prací a dohled nad nimi nebo konzultace),
 - podléhají společným monitorovacím činnostem,
 - mají více společných rysů, včetně společného vedení nebo kulturního prostředí,
- shodnost nebo podobnost:

⁵⁵ ISA 220 (revidované znění), odstavec 25

⁵⁶ ISA 220 (revidované znění), odstavec A71

⁵⁷ ISA 220 (revidované znění), odstavec A24

- právních předpisů nebo právního systému,
 - jazyka a kultury,
 - vzdělání a školení,
 - odborného dohledu, postihu a externího ověřování kvality,
 - profesních organizací a standardů,
 - informace o auditorovi složky získané prostřednictvím interakcí s vedením složky, osobami pověřenými správou a řízením a dalšími klíčovými pracovníky, jako jsou interní auditoři.
- A65. Součástí postupů, jejichž cílem je posouzení odborných předpokladů a schopností auditora složky, může být mimo jiné:
- vyhodnotit informace, které auditorovi skupiny předala jeho firma, včetně:
 - průběžné komunikace firmy týkající se monitorovacího a nápravného procesu v situaci, kdy jsou auditor skupiny a auditor složky ze stejné firmy,⁵⁸
 - informací ze sítě o výsledcích monitorovacích činnostech, které síť realizovala ve svých firmách,⁵⁹
 - informací získaných od profesní komory nebo jiných profesních orgánů, jichž je auditor složky členem, od orgánů, které tomuto auditorovi udělily licenci, nebo od jiných externích subjektů,
 - projednat vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti s auditorem složky,
 - požádat auditora složky, aby písemně potvrdil své porozumění záležitostem uvedeným v odstavci 25,
 - prodiskutovat odborné předpoklady a schopnosti auditora složky s kolegy ve firmě partnera odpovědného za audit skupiny, kteří s daným auditorem složky v minulosti pracovali,
 - získat zveřejněné zprávy o externích inspekcích.
- A66. Firma partnera odpovědného za audit skupiny a auditor složky mohou být členy stejné sítě a mohou pro ně platit stejné požadavky platné v rámci sítě nebo mohou používat stejné síti poskytované služby.⁶⁰ Při posuzování toho, zda mají auditoři jednotlivých složek vhodné odborné předpoklady a schopnosti k provedení prací, které jsou součástí zakázky spočívající v auditu skupiny, se partner odpovědný za audit skupiny spoléhá na požadavky platné v síti, například na ty, které souvisejí s odborným vzděláváním nebo nábořem nebo které nařizují používání auditních metodik a souvisejících implementačních nástrojů. V souladu s ISQM 1⁶¹ je firma povinna navrhnout, zavést a provozovat firemní systém řízení kvality a upravit nebo doplnit požadavky platné v rámci sítě nebo síti poskytované služby tak, aby byly vhodné pro její firemní systém řízení kvality.

⁵⁸ ISQM 1, odstavec 47

⁵⁹ ISQM 1, odstavec 51(b)

⁶⁰ ISQM 1, odstavce A19 a A175

⁶¹ ISQM 1, odstavce 48–49

Využití práce auditorova experta

A67. Podle ISA 220 (revidované znění)⁶² má partner odpovědný za zakázku povinnost se přesvědčit, že členové týmu provádějícího zakázku a rovněž externí experti auditora, kteří nejsou součástí týmu provádějícího zakázku, mají společně náležité odborné předpoklady a schopnosti, včetně dostatku času, aby auditní zakázku mohli realizovat. Pokud auditor složky využije auditorova experta, partner odpovědný za audit skupiny by měl od auditora složky získat vhodné informace. Auditor skupiny může například projednat s auditorem složky to, jak auditor složky vyhodnotil odborné předpoklady a schopnosti auditorova experta.

Automatizované nástroje a techniky

A68. Při posuzování toho, zda tým provádějící zakázku má náležité odborné předpoklady a schopnosti, může partner odpovědný za audit skupiny přihlídnout k takovým záležitostem, jako je kvalifikace auditora složky, pokud jde o používání automatizovaných nástrojů a technik. Jak je například popsáno v ISA 220 (revidované znění),⁶³ pokud auditor skupiny vyžaduje, aby auditoři jednotlivých složek používali při provádění auditorových postupů určité automatizované nástroje a techniky, upozorní je v rámci komunikace na to, že je třeba, aby použití těchto automatizovaných nástrojů a technik bylo v souladu s pokyny auditora skupiny.

Uplatnění poznatků získaných auditorem skupiny o auditorovi složky (viz odstavec 27)

A69. ISA 220 (revidované znění)⁶⁴ vyžaduje, aby partner odpovědný za zakázku převzal odpovědnost za to, že ostatní členové týmu provádějícího zakázku byli seznámeni s příslušnými etickými požadavky, které jsou relevantní s ohledem na charakter a okolnosti dané auditní zakázky, a se souvisejícími firemními pravidly a postupy. Tato firemní pravidla a postupy pokrývají mimo jiné okolnosti, které mohou vést k porušení příslušných etických požadavků, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, a povinnosti členů týmu provádějícího zakázku, pokud se o porušení dozvědí. Firemní pravidla a postupy by měly řešit situace, kdy auditoři složky poruší požadavky na nezávislost a obsahovat opatření, která může v takových situacích auditor skupiny v souladu s příslušnými etickými požadavky přijmout. V příslušných etických požadavcích nebo právních předpisech mohou být navíc vymezeny konkrétní informace, které mají být předány osobám pověřeným správou a řízením v situacích, kdy bylo identifikováno porušení požadavků na nezávislost.⁶⁵

A70. Pokud auditor složky porušil příslušné etické požadavky, které platí pro zakázku spočívající v auditu skupiny, včetně požadavků na nezávislost, a toto porušení nebylo dostatečně ošetřeno v souladu s ustanoveními příslušných etických požadavků, auditor skupiny nemůže práci daného auditora složky použít.

A71. Závažnými pochybami se rozumí pochyby, které nemohou být dle odborného úsudku auditora skupiny překonány. Partner odpovědný za audit skupiny může odstranit pouze ty pochyby o odborné kvalifikaci auditora složky, které nejsou závažné (např. nedostatečné znalosti konkrétního odvětví), nebo skutečnost, že auditor složky nepůsobí v prostředí s aktivním dohledem nad auditory, a to tím,

⁶² ISA 220 (revidované znění), odstavec 26

⁶³ ISA 220 (revidované znění), odstavec A65

⁶⁴ ISA 220 (revidované znění), odstavec 17

⁶⁵ ISA 260 (revidované znění), odstavec A31

že se bude více podílet na pracích prováděných auditorem složky nebo že sám provede další auditorské postupy na jejich finančních informacích.

Realizace zakázky (viz odstavec 28)

- A72. Podle ISA 220 (revidované znění)⁶⁶ má partner odpovědný za zakázku povinnost přesvědčit se, že charakter, načasování a rozsah řízení, dohledu a kontroly jsou naplánované a prováděné v souladu s firemními pravidly a postupy, profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů a reagují na charakter a okolnosti auditní zakázky a na zdroje, které firma přidělila týmu provádějícímu zakázku, resp. které mu dala k dispozici. V případě auditu skupiny bude obecně přístup k řízení, dohledu a kontrole kombinovat firemní pravidla a postupy firmy auditora skupiny a reakce specifické pro danou zakázku spočívající v auditu skupiny.
- A73. V případě auditu skupiny, zejména v situaci, kdy je tým provádějící zakázku tvořen velkým počtem auditorů složek z různých lokalit, může partner odpovědný za audit skupiny pověřit navržením nebo provedením postupů, úkolů nebo úkonů další členy týmu provádějícího zakázku, kteří mu budou asistovat při naplňování jeho odpovědnosti za charakter, načasování a rozsah řízení auditorů složky, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce (viz také odstavec 11).
- A74. Jsou-li auditoři jednotlivých složek z jiné firmy než z firmy auditora skupiny, mohou se pravidla a postupy obou firem lišit, případně může být nutné přijmout jiná opatření ve vztahu k charakteru, načasování a rozsahu řízení těchto členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce. Firemní pravidla a postupy mohou vyžadovat, aby firma nebo partner odpovědný za audit skupiny přijali jiná opatření, než jsou opatření platná pro členy týmu provádějícího zakázku v rámci firmy nebo sítě (např. ve vztahu k formě, obsahu a načasování komunikace s auditory složek, včetně využití pokynů auditora skupiny pro auditory složek). ISA 220 (revidované znění) uvádí příklady opatření, která může být nutné v takových situacích přijmout.⁶⁷
- A75. Charakter, načasování a rozsah řízení auditorů jednotlivých složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce jsou obvykle přizpůsobeny charakteru a okolnostem zakázky, např.:
- Vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti. Pokud například auditor skupiny identifikoval složku s významným rizikem, bude vhodné zvýšit míru řízení auditora složky a dohledu nad ním a zajistit detailnější kontrolu jeho auditní dokumentace.
 - Odborné předpoklady a schopnosti auditorů složek provést auditorské práce. Jestliže například auditor skupiny nemá žádnou předchozí zkušenost s prací auditora složky, může předávat podrobnější pokyny, zvýšit četnost diskusí nebo jiných interakcí s auditorem složky nebo pověřit zkušenější osoby, aby během provádění prací dohlížely na auditora složky.
 - Místa, kde působí členové týmu provádějícího zakázku, a do jaké míry jsou rozptýleni na více lokalitách, včetně případů, kdy jsou využívána servisní střediska.
 - Přístup k auditnímu spisu auditora složky. Pokud například právní předpisy zakazují, aby dokumentace auditu auditora složky byla předávána mimo zemi auditora složky, auditor skupiny může dokumentaci auditu zkontrolovat v místě působení auditora složky nebo vzdáleně s využitím technologií, pokud to právní předpisy nezakazují (viz také odstavce A179–A180).

⁶⁶ ISA 220 (revidované znění), odstavec 30

⁶⁷ ISA 220 (revidované znění), odstavce A24–A25

A76. Partner odpovědný za audit skupiny může převzít odpovědnost za řízení auditorů jednotlivých složek, za dohled nad nimi a za kontrolu jejich práce různými způsoby, například s využitím:

- komunikace s auditory jednotlivých složek během celého auditu skupiny, včetně komunikace, která je vyžadována tímto standardem,
- schůzek nebo telefonátů s auditory jednotlivých složek, během nichž se projednají identifikovaná a vyhodnocená rizika, problémy, zjištění a závěry,
- kontroly dokumentace auditu auditora složky prováděné osobně nebo vzdáleně, pokud to povolují právní předpisy,
- účasti na závěrečné schůzce a dalších klíčových schůzkách auditorů jednotlivých složek s vedením složek.

A77. V souladu s ISA 220 (revidované znění)⁶⁸ má partner odpovědný za audit skupiny povinnost ve vhodných termínech během auditní zakázky zkontrolovat dokumentaci auditu, včetně dokumentace auditu, která je relevantní pro audit skupiny a týká se:

- významných záležitostí,
- významných úsudků, včetně dokumentace obtížných a sporných otázek identifikovaných během auditní zakázky a učiněných závěrů,
- dalších záležitostí, které jsou podle odborného úsudku partnera odpovědného za zakázku relevantní pro plnění jeho povinností.

Partner odpovědný za audit skupiny často provádí kontrolu takové dokumentace auditu v průběhu auditu skupiny spolu s kontrolou příslušné dokumentace auditu auditora složky (viz také odstavec A148).

Komunikace s auditory složek (viz odstavec 29)

A78. Srozumitelné a včasné předávání informací mezi auditorem skupiny a auditory jednotlivých složek o jejich povinnostech spolu se srozumitelným informováním auditorů složek o charakteru, načasování a rozsahu prací, které mají být provedeny, a záležitostí, o nichž má být informován auditor skupiny, pomáhá vytvářet základy efektivní oboustranné komunikace. Efektivní oboustranná komunikace mezi auditorem skupiny a auditory jednotlivých složek rovněž pomáhá nastavit jejich očekávání a zjednodušuje auditorovi skupiny řízení auditorů složek, kontrolu jejich práce a dohled nad nimi. Takováto komunikace je dále pro partnera odpovědného za audit skupiny příležitostí k tomu, aby auditorům složek připomínal důležitost uplatňování profesního skepticismu při provádění prací pro účely auditu skupiny.

A79. Efektivitu oboustranné komunikace podporují rovněž následující faktory:

- jasné pokyny pro auditora složky, zejména v případech, kdy je auditor složky z jiné firmy a nemusí být obeznámen s pravidly a postupy firmy auditora skupiny,
- to, že obě strany jsou si vědomy toho, že auditor složky může prodiskutovat auditorské práce, které má provést s využitím svých znalostí složky,
- to, že obě strany vědí o možných obtížích a očekávaných nápravných opatřeních, která mohou v komunikaci nastat,

⁶⁸ ISA 220 (revidované znění), odstavce 31 a A92–A93

- forma komunikace – například záležitosti, kterým je třeba věnovat pozornost bez zbytečného odkladu, bude vhodnější prodiskutovat osobně než v e-mailech,
- to, že obě strany znají osobu (osoby) za auditora skupiny a auditory jednotlivých složek, které odpovídají za komunikaci v daných záležitostech,
- proces, který auditor složky dodržuje při reagování na záležitosti, o kterých ho informoval auditor skupiny, a při podávání zpráv o nich.

A80. Komunikace mezi auditorem skupiny a auditory jednotlivých složek závisí na skutečnostech a okolnostech týkajících se auditu skupiny, včetně charakteru a rozsahu zapojení auditorů jednotlivých složek a míry, do jaké se na auditora skupiny a auditory jednotlivých složek vztahují společné systémy řízení kvality nebo požadavky platné v rámci sítě nebo sítí poskytované služby.

Forma komunikace

A81. Forma komunikace mezi auditorem skupiny a auditory jednotlivých složek se může lišit v závislosti na faktorech, jako je charakter auditorských prací, o jejichž provedení byli požádáni auditoři složek, a rozsah, v němž jsou možnosti komunikace podporovány auditními nástroji používanými při auditu skupiny.

A82. Forma komunikace může být dále ovlivněna takovými faktory jako:

- význam dané záležitosti a její složitost nebo naléhavost,
- to, zda se očekává, že o dané záležitosti bylo nebo bude informováno vedení skupiny a osoby pověřené správou a řízením skupiny.

A83. Komunikace mezi auditorem skupiny a auditorem složky nemusí nutně probíhat písemnou formou. Nicméně ústní komunikace auditora skupiny s auditory složek může být doplněna o písemná sdělení, například o soubor pokynů týkajících se prací, které mají být provedeny, v případě, že si auditor skupiny přeje věnovat určitým záležitostem zvláštní pozornost nebo chce podpořit vzájemné pochopení. Auditor skupiny se navíc může sejít s auditorem složky a projednat s ním významné záležitosti nebo aby zkontroloval příslušné části dokumentace auditu auditora složky.

A84. V souladu s odstavcem 45 má auditor skupiny povinnost vyžádat si od auditora složky informace o záležitostech, které jsou důležité pro závěry auditora skupiny týkající se auditu skupiny. Jak je vysvětleno v odstavci A146, forma a obsah výstupů auditora složky jsou ovlivněny charakterem a rozsahem auditorských prací, o jejichž provedení byl auditor složky požádán.

A85. Požadavky tohoto standardu a dalších standardů ISA týkající se dokumentace platí bez ohledu na formu komunikace.

Načasování komunikace

A86. Správné načasování komunikace závisí na konkrétních okolnostech zakázky. K důležitým okolnostem patří charakter, načasování a rozsah prací, které má provést auditor složky, a kroky, které má učinit. Například komunikace týkající se plánování často probíhá na začátku auditní zakázky a v případě prvního auditu skupiny může probíhat při sjednávání podmínek zakázky.

Nesoulad s právními předpisy (viz odstavce 25 a 29)

A87. V souladu s ISA 250 (revidované znění)⁶⁹ se partner odpovědný za audit skupiny může dozvědět o možném případě nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy. V takových situacích může mít dle příslušných etických požadavků nebo právních předpisů povinnost informovat o dané záležitosti auditora složky.⁷⁰ Povinnost partnera odpovědného za audit skupiny informovat o nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy se může vztahovat i na auditory účetní závěrky účetních nebo organizačních jednotek, u kterých je audit vyžadován zákonem či nařízením nebo z jiného důvodu, ale na nichž nejsou pro účely auditu skupiny prováděny žádné auditorské práce.

Seznámení se se skupinou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem skupiny (viz odstavec 30)

A88. ISA 315 (revidované znění 2019)⁷¹ obsahuje požadavky a návodné informace týkající se odpovědnosti auditora za to, že se seznámí s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem dané účetní jednotky. V příloze 2 tohoto standardu jsou uvedeny příklady záležitostí, které se týkají vnitřní kontroly a mohou být přínosem při seznamování s vnitřním kontrolním systémem v kontextu prostředí skupiny, a vysvětlení, jak má být ISA 315 (revidované znění 2019) používán při auditu účetní závěrky skupiny.

A89. Znalost skupiny a jejího prostředí, příslušného rámce účetního výkaznictví a vnitřního kontrolního systému skupiny lze získat díky komunikaci s:

- vedením skupiny, vedením složky nebo s dalšími vhodnými osobami z účetní jednotky, včetně osob z oddělení interního auditu (pokud v účetní jednotce existuje) a osob, které znají vnitřní kontrolní systém skupiny, její účetní metody a postupy a konsolidační proces,
- auditory jednotlivých složek,
- auditory, kteří ze zákonných, regulatorních nebo jiných důvodů provádějí audit účetní závěrky účetní nebo organizační jednotky, která je součástí skupiny.

A90. Seznámit se se skupinou, identifikovat rizika materiální nesprávnosti a vyhodnotit přirozené a kontrolní riziko je možné různými způsoby v závislosti na preferovaných auditorských technikách nebo upřednostňované metodice auditu a výsledky této činnosti lze dokumentovat různými způsoby. Jestliže se tedy navrhování a provádění postupů vyhodnocení rizik účastní auditři jednotlivých složek, auditor skupiny by je měl informovat o preferovaném přístupu nebo jim předat pokyny.

Diskuse týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 30)

A91. V souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)⁷² jsou partner odpovědný za audit skupiny a další klíčoví členové týmu provádějícího zakázku povinni projednat uplatnění příslušného rámce účetního výkaznictví a náchylnost účetní závěrky skupiny k materiální nesprávnosti. Rozhodnutí partnera odpovědného za audit skupiny, kteří členové týmu provádějícího zakázku se budou těchto jednání

⁶⁹ ISA 250 (revidované znění) *Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky*

⁷⁰ Viz například odstavce R360.17 a R360.18 *Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)* vydaný Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA)

⁷¹ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 19–27 a A50–A183

⁷² ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 17

účastnit a o jakých tématech se bude diskutovat, je ovlivněno skutečnostmi jako např. prvotní očekávání v oblasti rizik materiální nesprávnosti a předběžné úvahy o tom, zda budou zapojeni auditoři složek.

A92. Tato jednání jsou příležitostí k:

- výměně znalostí o složkách a o prostředí, ve kterém působí, včetně znalostí o tom, které činnosti složek jsou centralizovány,
- výměně informací o podnikatelských rizicích, jimž jsou jednotlivé složky nebo skupina vystaveny, a o tom, jak mohou faktory přirozeného rizika ovlivnit náchylnost skupiny transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací k nesprávnosti,
- výměně názorů na to, jak a kde je účetní závěrka skupiny náchylná k materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. ISA 240⁷³ požaduje, aby se tým provádějící zakázku v těchto diskusích zaměřil zejména na to, jak a kde je účetní závěrka účetní jednotky náchylná k materiální nesprávnosti způsobené podvodem, včetně možného způsobu vzniku podvodu,
- identifikaci postupů používaných vedením skupiny nebo vedením jednotlivých složek, které by mohly být předpokládány nebo navrženy k možné manipulaci se ziskem, a které by tak mohly vést k podvodnému účetnímu výkaznictví,
- posouzení známých vnějších i vnitřních faktorů, které ovlivňují skupinu a mohly by být pro vedení skupiny, vedení jednotlivých složek nebo jiné osoby motivem ke spáchání podvodu nebo představovat tlak na jeho spáchání, poskytovat příležitost k páčání podvodů nebo které svědčí o firemní kultuře či prostředí, jež umožňuje vedení skupiny, vedení jednotlivých složek nebo jiným osobám páčání podvodů odůvodnit,
- posouzení rizika, že vedení skupiny nebo vedení jednotlivých složek obchází kontroly,
- diskusi o případech podvodů, které byly odhaleny, nebo o informacích, které svědčí o existenci takových podvodů,
- identifikování rizika materiální nesprávnosti na úrovni složky, kde mohou existovat překážky bránící uplatnění profesního skepticismu,
- posouzení toho, zda jsou pro zpracování finančních informací jednotlivých složek pro účely účetní závěrky skupiny používány jednotné účetní metody, a pokud ne, jakým způsobem jsou rozdíly v používaných účetních metodách identifikovány a upravovány (pokud to daný rámec účetního výkaznictví vyžaduje),
- sdílení informací o riziku materiální nesprávnosti ve finančních informacích složky, které se může týkat i některých dalších nebo všech složek,
- výměně informací, které mohou svědčit o nedodržování právních předpisů daného státu, např. o poskytování úplatků nebo o nesprávném nastavení převodních cen mezi propojenými osobami,
- prodiskutování událostí nebo podmínek identifikovaných vedením skupiny, vedením složky nebo týmem provádějícím zakázku, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat,

⁷³ ISA 240, odstavec 16

- prodiskutování vztahů nebo transakcí mezi spřízněnými stranami identifikovanými vedením skupiny nebo vedením složky a s případnými dalšími spřízněnými stranami, o nichž tým provádějící zakázku ví.

Skupina a její prostředí (viz odstavec 30(a))

A93. Znalost organizační struktury skupiny a jejího obchodního modelu pomáhá auditorovi skupiny porozumět takovým záležitostem jako:

- Složitost struktury skupiny. Skupina může být složitější než samostatná účetní jednotka, protože může mít několik dceřiných společností, divizí nebo dalších organizačních jednotek, navíc v různých lokalitách. Dále se právní struktura skupiny může lišit od struktury provozní, například z daňových důvodů. Složitá struktura s sebou často přináší faktory, které zvyšují náchylnost k materiální nesprávnosti, například to, zda jsou goodwill, společné podniky nebo jednotky zvláštního určení vykazovány správně a zda byly v účetní závěrce zveřejněny náležitě vysvětlující a popisné informace.
- Zeměpisné lokality provozoven skupiny. Skutečnost, že se skupina nachází v několika zeměpisných lokalitách, může zvyšovat náchylnost k materiální nesprávnosti. Různé zeměpisné lokality se mohou vzájemně lišit svým jazykem, kulturou a obchodními zvyklostmi.
- Struktura a složitost IT prostředí skupiny. Složitě IT prostředí je často spojeno s faktory, které mohou zvyšovat náchylnost k materiální nesprávnosti. Skupina může mít například složité IT prostředí, protože několik jejích IT systémů není z důvodu nedávných akvizic či fúzí propojeno. Může být proto obzvláště důležité seznámit se se zabezpečením IT prostředí, včetně rizik, která ohrožují IT aplikace a databáze, a s dalšími aspekty IT prostředí. Skupina může také ve spojitosti s některými aspekty svého IT prostředí využívat jednoho či více externích poskytovatelů služeb.
- Příslušné regulační faktory, včetně regulačního prostředí. Odlíšné právní předpisy mohou být spojeny s faktory, které zvyšují náchylnost k materiální nesprávnosti. Na některé provozní činnosti skupiny se v některých zemích mohou vztahovat složité právní předpisy nebo některé účetní či organizační jednotky ve skupině působí v odvětvích, na něž se vztahují různé typy právních předpisů.
- Vlastnictví účetních jednotek a vztahy mezi vlastníky a dalšími osobami či účetními jednotkami, včetně spřízněných stran. Seznámení se s vlastnickou strukturou a vlastnickými vztahy může být ve skupině, která působí ve více zemích a v níž došlo ke změnám vlastnictví vlivem akvizice, prodeje nebo založení společného podniku, složitější. Tyto faktory mohou zvyšovat náchylnost k materiální nesprávnosti.

A94. Seznámení se s tím, do jaké míry jsou provozní činnosti nebo jiné aktivity skupiny podobné, pomáhá identifikovat podobná rizika materiální nesprávnosti v jednotlivých složkách a navrhnout na ně vhodnou reakci.

A95. Finanční výsledky účetních nebo organizačních jednotek běžně vyhodnocuje a kontroluje vedení skupiny. Dotazování se vedení skupiny může odhalit, že vedení skupiny při hodnocení finanční výkonnosti účetních nebo organizačních jednotek skupiny a při přijímání opatření vychází z určitých klíčových ukazatelů. Seznámení se s těmito ukazateli výkonnosti pomůže identifikovat:

- oblasti náchylnější k materiální nesprávnosti (např. vlivem tlaku na vedení složky, aby splnilo určité ukazatele výkonnosti),

- kontroly nad procesem účetního výkaznictví ve skupině.

Vnitřní kontrolní systém skupiny

Charakter kontrol a míra jejich podobnosti (viz odstavec 30(c)(i))

- A96. Vedení skupiny může navrhnout kontroly, které mají fungovat jednotně napříč různými účetními nebo organizačními jednotkami (tzv. společné kontroly). Může například navrhnout společné kontroly skladového hospodářství, které fungují s využitím jednoho IT systému a jsou zavedeny ve všech účetních nebo organizačních jednotkách skupiny. Společné kontroly mohou existovat v každé části vnitřního kontrolního systému skupiny a mohou být v rámci skupiny zavedeny na různých úrovních (např. na úrovni konsolidované skupiny jako celku nebo na jiných úrovních agregace ve skupině). Společné kontroly mohou být přímé nebo nepřímé. Přímé kontroly jsou ty, které jsou natolik detailní, že ošetřují rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Nepřímé kontroly představují podporu kontrol přímých.⁷⁴
- A97. Součástí seznámení se s prvky vnitřního kontrolního systému skupiny je získání přehledu o podobnosti kontrol v jednotlivých složkách napříč skupinou. V souvislosti s podobností kontrol může být důležité to, zda:
- je kontrola navržena centrálně a v některých nebo ve všech složkách je nutné ji zavést tak, jak byla navržena (tedy bez jakýchkoli úprav),
 - kontrola byla zavedena, a pokud je to relevantní, i monitorována osobami s podobnými povinnostmi a schopnostmi napříč všemi složkami, pro které byla zavedena,
 - v případě, že kontrola využívá informace z IT aplikací, jsou tyto IT aplikace a další aspekty IT prostředí generující tyto informace stejné napříč složkami nebo lokalitami,
 - v případě, že je kontrola automatizovaná, je ve všech IT aplikacích napříč složkami nakonfigurována stejně.
- A98. Posouzení toho, zda se jedná o společnou kontrolu, často vyžaduje uplatnění úsudku. Vedení skupiny může například požadovat, aby všechny účetní a organizační jednotky prováděly měsíční vyhodnocení struktury pohledávek podle stáří, která je generována pomocí konkrétní IT aplikace. Pokud jsou přehledy struktury pohledávek podle stáří generovány různými IT aplikacemi nebo jestliže se nastavení těchto IT aplikací napříč účetními nebo organizačními jednotkami liší, je nutné posoudit, zda je danou kontrolu možné považovat za společnou. Důvodem jsou rozdílnosti v nastavení kontroly, které vyplývají z odlišnosti jednotlivých IT aplikací (např. z toho, zda je IT aplikace nakonfigurována stejně ve všech složkách a zda jsou zavedeny obecné IT kontroly napříč různými IT aplikacemi).
- A99. Posouzení úrovně, na které jsou kontroly ve skupině prováděny (např. na úrovni konsolidované skupiny jako celku nebo na jiných úrovních agregace v rámci skupiny), a míry centralizace a podobnosti kontrol může být důležité pro seznámení se se způsobem, jakým jsou informace zpracovávány a kontrolovány. Někdy jsou kontroly prováděny centrálně (např. pouze v jedné účetní nebo organizační jednotce), ale mohou mít rozsáhlý dopad na další účetní nebo organizační jednotky (např. středisko sdílených služeb, které zpracovává transakce za ostatní účetní nebo organizační jednotky ve skupině). Zpracování transakcí a související kontroly ve středisku sdílených služeb mohou fungovat stejně ve vztahu k transakcím, které jsou zpracovávány střediskem sdílených

⁷⁴ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec A5

služeb, bez ohledu na konkrétní účetní nebo organizační jednotku (např. procesy, rizika a kontroly mohou být stejné bez ohledu na zdroj transakce). V takových případech je vhodné identifikovat kontroly, posoudit jejich návrh a zavedení, a je-li to relevantní, otestovat jejich provozní účinnost na jednom základním souboru.

Centralizované činnosti (viz odstavec 30(c)(i)–(ii))

A100. Vedení skupiny může některé své činnosti centralizovat, například činnosti spojené s účetním výkaznictvím nebo vedením účetnictví mohou být prováděny ve vztahu k určité skupině obdobných transakcí nebo jiných finančních informací jednotně a centralizovaně pro několik účetních nebo organizačních jednotek (pokud je například předběžné zaúčtování, schválení, zaúčtování, zpracování nebo vykázání výnosových transakcí prováděno střediskem sdílených služeb).

A101. Porozumění tomu, jak centralizované činnosti zapadají do celkové struktury skupiny, a jejich charakteru může pomoci s identifikováním a vyhodnocením rizik materiální nesprávnosti a s nastavením vhodných reakcí. Například kontroly ve středisku sdílených služeb mohou fungovat nezávisle na dalších kontrolách nebo mohou být propojeny s kontrolami v účetní nebo organizační jednotce, z níž jsou získávány finanční informace (např. prodejní transakce mohou být předběžně zaúčtovány a schvalovány v účetní nebo organizační jednotce, avšak zpracovány ve středisku sdílených služeb).

A102. Auditor skupiny může do testování provozní účinnosti společných kontrol nebo kontrol, které souvisejí s centralizovanými činnostmi, zapojit auditory jednotlivých složek. V takových případech je důležitá účinná spolupráce mezi auditorem skupiny a auditory složek, neboť důkazní informace získané testováním provozní účinnosti společných kontrol nebo kontrol, které souvisejí s centralizovanými činnostmi, jsou podkladem k rozhodování o charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, které mají být provedeny napříč skupinou.

Předávání informací o významných záležitostech, které přispívají k sestavení účetní závěrky skupiny (viz odstavec 30 c) iv))

A103. Účetní nebo organizační jednotky ve skupině mohou ze zákonných, regulatorních nebo jiných důvodů používat jiný rámec účetního výkaznictví, než je rámec pro sestavení účetní závěrky skupiny. V takovém případě přehled o procesech účetního výkaznictví, které používá vedení skupiny ke sladění účetních metod a postupů, případně odlišných rozvahových dnů, pomáhá auditorovi skupiny seznámit se s tím, jak probíhají úpravy, sesouhlasení a reklasifikace a zda jsou prováděny centrálně vedením skupiny, nebo účetními či organizačními jednotkami.

Pokyny vydávané vedením skupiny účetním nebo organizačním jednotkám

A104. V souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)⁷⁵ má auditor skupiny povinnost seznámit se s tím, jak vedení skupiny předává informace o významných záležitostech, které přispívají k sestavení účetní závěrky skupiny. V zájmu jednotnosti a srovnatelnosti finančních informací předává vedení skupiny účetním nebo organizačním jednotkám pokyny (např. informace o metodách účetního výkaznictví), které obsahují podrobnosti o procesech účetního výkaznictví, nebo může mít zavedena jednotná pravidla pro celou skupinu. Seznámení se s pokyny vedení skupiny může mít vliv na identifikování a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny. Nedostatečné pokyny mohou například zvýšit pravděpodobnost výskytu nesprávnosti, neboť existuje riziko, že transakce budou

⁷⁵ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 25(b)

nesprávně zaúčtovány nebo zpracovány nebo že účetní metody nebudou správně používány.

A105. Auditor skupiny se při seznamování s pokyny nebo pravidly věnuje následujícím záležitostem:

- srozumitelnost a praktická proveditelnost pokynů týkajících se přípravy souboru finančních informací pro účely sestavení účetní závěrky skupiny (reportovacího balíčku),
- to, zda pokyny:
 - odpovídajícím způsobem popisují rysy příslušného rámce účetního výkaznictví a účetní metody, které mají být dodrženy,
 - vyžadují informace nezbytné ke zveřejnění údajů v příloze, které jsou dostatečné z pohledu požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví, např. informace týkající se vztahů a transakcí se spřízněnými stranami a informace o segmentech,
 - vyžadují informace nezbytné k provedení konsolidačních úprav, např. transakce v rámci skupiny a nerealizované zisky nebo zůstatky účtů v rámci skupiny,
 - obsahují časový harmonogram dodání informací.

Aspekty relevantní v případě zapojení auditorů složek (viz odstavce 31–32)

A106. V průběhu auditu skupiny může auditor skupiny předávat informace o záležitostech uvedených v odstavci 31 auditorům jednotlivých složek, pokud jsou tyto záležitosti pro jejich práci relevantní. Odstavec A144 obsahuje příklady dalších záležitostí, o kterých by v průběhu prací prováděných auditorem složky měly být informace předány bez zbytečného odkladu.

A107. Charakter vztahů se spřízněnými stranami a transakcí s nimi může za určitých okolností vést k vyššímu riziku materiální nesprávnosti v účetní závěrce, v porovnání s transakcemi s nespřízněnými stranami.⁷⁶ Při auditu skupiny může být riziko materiální nesprávnosti, včetně nesprávnosti způsobené podvodem, v účetní závěrce skupiny související se vztahy se spřízněnými stranami vyšší, jestliže:

- je struktura skupiny složitá,
- informační systémy skupiny nejsou vzájemně propojeny, a jsou tudíž méně efektivní při identifikování a zaúčtování vztahů a transakcí se spřízněnými stranami,
- mezi účetními a organizačními jednotkami probíhá velké množství transakcí se spřízněnými stranami nebo tyto transakce probíhají často.

V takovýchto situacích je obzvláště důležité plánovat a provádět audit s profesním skepticismem, jak vyžaduje ISA 200⁷⁷.

Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti (viz odstavec 33)

A108. Identifikování a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny je opakující se a dynamický proces, který může být obtížný, zvláště pokud jsou činnosti složky složité nebo specializované nebo pokud audit zahrnuje velký počet složek v různých lokalitách. V souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)⁷⁸ seznámení se se skupinou, jejím prostředím, s příslušným

⁷⁶ ISA 550, odstavec 2

⁷⁷ ISA 200, odstavec 15

⁷⁸ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec A126

rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem skupiny auditorovi pomáhá vytvořit si prvotní představu o možných rizicích materiální nesprávnosti a provést prvotní identifikaci významných skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce skupiny.

A109. Prvotní očekávání týkající se možných rizik materiální nesprávnosti zohledňuje auditorovu znalost skupiny, včetně jejích účetních nebo organizačních jednotek, a prostředí a odvětví, v němž působí. Auditor skupiny může na základě prvotního očekávání zapojit do postupů vyhodnocení rizik auditory složek (a často je zapojuje), protože mohou mít přímé zkušenosti s účetními nebo organizačními jednotkami, které jsou přínosem při seznamování se s činnostmi účetních nebo organizačních jednotek a se souvisejícími riziky a s tím, kde hrozí v souvislosti s těmito účetními nebo organizačními jednotkami riziko materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.

A110. U identifikovaných rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení je povinností auditora skupiny převzít odpovědnost za vyhodnocení přirozeného rizika. Součástí takového vyhodnocení je posouzení pravděpodobnosti a výše nesprávnosti, při kterém auditor zohlední, jakým způsobem a do jaké míry:⁷⁹

- faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost důležitých tvrzení k nesprávnosti,
- rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky skupiny ovlivňují vyhodnocení přirozeného rizika u rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

A111. Na základě provedených postupů vyhodnocení rizik může auditor skupiny dojít k závěru, že vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny se vyskytuje pouze u finančních informací některých složek. Například riziko materiální nesprávnosti týkající se právního nároku může existovat jen v účetních nebo organizačních jednotkách, které působí v určité jurisdikci, nebo v účetních nebo organizačních jednotkách s podobnými provozními činnostmi nebo jinými aktivitami.

A112. Příklady událostí a podmínek, jejichž výskyt, samostatně nebo společně, může naznačovat existenci rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny, ať již z důvodu podvodu, nebo chyby, a to i ve vztahu k procesu konsolidace, jsou uvedeny v příloze 3.

Podvod

A113. Povinností auditora v souladu s ISA 240⁸⁰ je identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce způsobené podvodem a navrhnout a provést další auditorské postupy, které svým charakterem, načasováním a rozsahem reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem na úrovni tvrzení. Informace, z nichž se vychází při identifikaci rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem v účetní závěrce skupiny, zahrnují:

- vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem v účetní závěrce skupiny vedením skupiny,
- proces zavedený vedením skupiny k odhalování a reagování na rizika výskytu podvodu v účetní závěrce skupiny, včetně specifických rizik výskytu podvodu identifikovaných vedením skupiny nebo skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací, u nichž je riziko výskytu podvodu vyšší,

⁷⁹ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 31

⁸⁰ ISA 240, odstavec 26 a 31

- to, zda existují složky, u nichž je riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem vyšší,
- to, zda v procesu konsolidace existují nějaké faktory spojené s rizikem výskytu podvodu nebo známky předpojatosti vedení,
- způsob, jakým osoby pověřené správou a řízením skupiny uskutečňují dohled nad procesy vedení skupiny pro odhalování rizik výskytu podvodu ve skupině a reagování na ně a nad kontrolami zavedenými vedením skupiny s cílem tato rizika snížit,
- odpovědi 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 auditora skupiny ohledně toho, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřeních ze spáchání podvodu v některé složce nebo ve skupině.

Aspekty relevantní v případě zapojení auditorů složek (viz odstavec 34)

A114. Jestliže auditor skupiny zapojí do navrhování a provádění postupů vyhodnocení rizik auditorů složek, nezabývá se povinností seznámit se se skupinou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem skupiny, aby měl vhodný základ k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny v souladu s odstavcem 33.

A115. Pokud důkazní informace získané na základě postupů vyhodnocení rizik neposkytují vhodný základ k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, má auditor v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)⁸¹ povinnost provádět další postupy vyhodnocení rizik, až takové důkazní informace získá.

Materialita

Prováděcí materialita složky (viz odstavec 35 (a))

A116. Pokud se auditorské postupy provádějí na desagregovaných finančních informacích, je podle odstavce 35(a) povinností auditora skupiny stanovit prováděcí materialitu složky pro každou jednotlivou složku, na které se takové auditorské postupy provádějí. Prováděcí materialita složky může být pro každou složku odlišná. Částka prováděcí materiality složky nemusí představovat poměrnou část prováděcí materiality skupiny, a úhrn částek prováděcích materialit složek proto může být vyšší než prováděcí materialita skupiny.

A117. Tento standard nevyžaduje, aby byla prováděcí materialita složky, na které se provádějí auditorské postupy, stanovena jednotlivě pro každou její skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisnou informaci. Avšak jestliže v nějakém konkrétním případě existuje jedna nebo více určitých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací, u nichž lze reálně očekávat, že i nesprávnost v hodnotě nižší, než je materialita účetní závěrky skupiny jako celku, by ovlivnila ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky skupiny, ISA 320⁸² požaduje, aby auditor skupiny určil úroveň nebo úrovně materiality pro tyto určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace. Za takových okolností může být nutné, aby auditor skupiny zvážil, zda není pro dané skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné

⁸¹ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 35

⁸² ISA 320, odstavec 10 a A11–A12

informace vhodná nižší prováděcí materialita složky než částka, o které byl informován auditor složky.⁸³

A118. Stanovení prováděcí materiality složky není pouze mechanickým výpočtem a vyžaduje použití odborného úsudku. Auditor skupiny může při stanovení prováděcí materiality složky vzít v úvahu například následující faktory:

- Míra desagregace finančních informací podle složek (pokud se zvyšuje desagregace finančních informací podle složek, pak je pro ošetření rizika agregace zpravidla vhodná nižší prováděcí materialita složky). Míra desagregace informací může být ovlivněna relativním významem složky v rámci skupiny (jestliže například určitá složka tvoří velkou část skupiny, bude míra desagregace informací podle složek nejspíše menší).
- Očekávání týkající se charakteru, četnosti a výše nesprávností ve finančních informacích složek, například:
 - to, zda ve vztahu k finančním informacím složky hrozí jedinečná rizika (např. účetní záležitosti specifické pro určité odvětví, nezvyklé nebo složité transakce),
 - charakter a rozsah nesprávností, které byly ve složce identifikovány při předchozích auditech.

A119. Aby bylo ošetřeno riziko agregace, vyžaduje odstavec 35(a), aby prováděcí materialita složky byla nižší než prováděcí materialita skupiny. Jak je vysvětleno v odstavci A118, s tím, jak se zvyšuje míra desagregace informací podle složek, je pro ošetření rizika agregace zpravidla vhodná nižší prováděcí materialita složky. V určitých případech, kdy je riziko agregace nižší, však může být prováděcí materialita složky stanovena v částce, která se blíží prováděcí materialitě skupiny. Příkladem je situace, kdy finanční informace za jednu složku představují značnou část účetní závěrky skupiny. Při stanovení prováděcí materiality složky, ve které má skupina nekontrolní podíl a která je v účetní závěrce skupiny vykázána metodou ekvivalence, může auditor skupiny přihlídnout k vlastnickému podílu skupiny a k podílu skupiny na hospodářském výsledku této účetní jednotky vykazované ekvivalencí.

A120. V některých případech může auditor skupiny nebo auditor složky provést další auditorské postupy na významné skupině transakcí nebo na významném zůstatku účtu jako na jednom základním souboru (tzn. nikoli desagregovaně podle složek). V takových případech bude pro účely provedení těchto postupů často využita prováděcí materialita skupiny.

Hranice „jednoznačně nepodstatné“ (viz odstavec 35(b))

A121. Hranice pro informování auditora skupiny o nesprávnostech je stanovena na částku, která je rovna nebo nižší než částka, která je považovaná z pohledu účetní závěrky skupiny za jednoznačně nepodstatnou. V souladu s ISA 450⁸⁴ představuje tato hranice částku, pod kterou není nutné nesprávnosti shromažďovat, protože auditor skupiny předpokládá, že celková hodnota těchto částek evidentně nebude mít materiální dopad na účetní závěrku skupiny.

Aspekty relevantní v případě zapojení auditorů složek

Předávání informací o prováděcí materialitě složky (viz odstavec 36)

⁸³ ISA 320, odstavec A13

⁸⁴ ISA 450, odstavec A3

A122. V některých případech může být vhodné, aby auditor skupiny zapojil do stanovení vhodné částky prováděcí materiality složky auditora složky, protože auditor složky zná složku i možné zdroje nesprávností v jejích finančních informacích. Pro tyto účely může auditor skupiny informovat auditora složky o prováděcí materialitě skupiny, aby podpořil spolupráci při posuzování toho, zda je za daných okolností s ohledem na prováděcí materialitu skupiny výše prováděcí materiality složky vhodná.

A123. Prováděcí materialita složky vychází alespoň z části z očekávání, která se týkají charakteru, četnosti a výše nesprávností ve finančních informacích složky. Proto je důležitá průběžná komunikace mezi auditorem složky a auditorem skupiny, zejména v situaci, kdy je počet a výše nesprávností identifikovaných auditorem složky vyšší, než se očekávalo.

Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti (viz odstavec 37)

Provádění dalších auditorských postupů

Centrální provádění dalších auditorských postupů

A124. Další auditorské postupy mohou být navrženy a provedeny centrálně, pokud důkazní informace, které mají být získány na základě provedení těchto postupů na jedné či více významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích, v souhrnu reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, například jestliže jsou účetní záznamy o výnosových transakcích celé skupiny vedeny centrálně (např. ve středisku sdílených služeb). Pro auditora mohou být při rozhodování o tom, zda provést další auditorské postupy centrálně, relevantní mimo jiné následující faktory:

- míra centralizace činností, které jsou relevantní pro účetní výkaznictví,
- charakter kontrol a míra jejich podobnosti,
- podobnost mezi aktivitami skupiny a jejími předměty podnikání.

A125. Auditor skupiny může dojít k závěru, že finanční informace několika složek mohou být pro účely dalších auditorských postupů považovány za jeden základní soubor, například jsou-li transakce považovány za homogenní, protože vykazují stejné vlastnosti, související rizika materiální nesprávnosti jsou stejná a kontroly jsou navrženy a fungují jednotně.

A126. I pokud jsou další auditorské postupy provedeny centrálně, mohou se do jejich provádění zapojit auditori složek. Když má skupina například více středisek sdílených služeb, může auditor skupiny zapojit auditory složek do provádění dalších auditorských postupů pro tato střediska sdílených služeb.

Provádění dalších auditorských postupů na úrovni složek

A127. Jindy může být účinnější provést postupy, které reagují na rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny v souvislosti s finančními informacemi složky, na úrovni složek. Platí to mimo jiné v případech, kdy má skupina:

- různé zdroje výnosů,
- více předmětů podnikání,
- provozovny na více místech,
- decentralizované vnitřní kontrolní systémy.

Velký počet složek, jejichž finanční informace jsou z pohledu účetní závěrky skupiny jednotlivě nemateriální, ale které jsou v souhrnu materiální

A128. Skupina může být tvořena velkým počtem složek, jejichž finanční informace jsou z pohledu účetní závěrky skupiny jednotlivě nemateriální, ale které jsou v souhrnu materiální. Situace, kdy údaje o významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce skupiny pocházejí z velkého počtu složek, mohou pro auditora skupiny představovat další komplikace při plánování a provádění dalších auditorских postupů.

A129. V některých případech je možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace tak, že na těchto významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích jsou provedeny další auditorские postupy centrálně (např. jsou-li tyto údaje homogenní, pokud jsou předmětem společných kontrol a je možné získat přístup ke vhodným informacím). Těmito dalšími auditorскими postupy mohou být také analytické testy věcné správnosti v souladu s ISA 520.⁸⁵ V závislosti na okolnostech zakázky mohou být finanční informace složek pro účely formulování očekávání a stanovení hodnoty případných rozdílů mezi zaúčtovanými částkami a očekávanými hodnotami při provádění analytických testů věcné správnosti na vhodných úrovních agregovány. V takových situacích může být užitečné použít automatizované nástroje a techniky.

A130. Jindy může být nutné v reakci na riziko materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny provést další auditorские postupy na vybraných složkách. Při určování složek, na kterých mají být auditorские postupy provedeny, a charakteru, načasování a rozsahu těchto dalších auditorских postupů se uplatní odborný úsudek. Za těchto okolností může být pro pokrytí rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem v účetní závěrce skupiny užitečné uplatnit ve složkách vybraných pro testování prvek nepředvídatelnosti (viz také odstavec A136).

Charakter a rozsah dalších auditorских postupů

A131. V reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti může auditor skupiny rozhodnout, že na složce bude vhodné provést (s případným využitím auditorů složek) následující rozsah prací:

- navržení a provedení dalších auditorских postupů na celých finančních informacích složky,
- navržení a provedení dalších auditorских postupů na jedné či více skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích, nebo
- provedení specifických dalších auditorских postupů.

A132. Přestože auditor skupiny přebírá odpovědnost za charakter, načasování a rozsah dalších auditorских postupů, které mají být provedeny, auditori složek mohou být a často jsou zapojeni do všech fází auditu skupiny, včetně navrhování a provádění dalších auditorских postupů.

Navržení a provedení dalších auditorских postupů na celých finančních informacích složky

A133. Auditor skupiny může rozhodnout, že navržení a provedení dalších auditorских postupů na celých finančních informacích složky je vhodné např. v situaci, kdy:

- aby bylo možné reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny, je nutné získat důkazní informace o všech položkách finančních informacích složky nebo o jejich značné části,

⁸⁵ ISA 520 *Analytické postupy*

- existuje rozsáhlé riziko materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky skupiny z důvodu existence událostí nebo podmínek ve složce, které mohou být relevantní pro auditora skupiny při hodnocení toho, jak vedení skupiny posuzuje schopnost skupiny nepřetržitě trvat.

Navržení a provedení dalších auditorských postupů na jedné nebo více skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích

A134. Auditor skupiny může rozhodnout, že vhodnou reakcí na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny je navržení a provedení dalších auditorských postupů na jedné nebo více skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích složky. Složka může mít například omezenou provozní činnost, ale vlastní značnou část pozemků či budov skupiny nebo vykazuje významné daňové zůstatky.

Provedení specifických dalších auditorských postupů

A135. Auditor skupiny může rozhodnout, že navržení a provedení specifických dalších auditorských postupů na finančních informacích složky je vhodné např. v situaci, kdy je nutné získat důkazní informace pouze ve vztahu k jednomu či několika relevantním tvrzením. Auditor skupiny může například centrálně otestovat skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace a může požadovat, aby auditor složky provedl na složce specifické další auditorské postupy (např. specifické další auditorské postupy týkající se ocenění nároků nebo soudních sporů v jurisdikci, v níž složka působí, nebo existence určitého aktiva).

Prvek nepředvídatelnosti

A136. Uplatnění prvku nepředvídatelnosti při výběru prováděných prací, účetních nebo organizačních jednotek, na kterých se postupy provádějí, a při rozhodování o míře zapojení auditora skupiny může zvýšit pravděpodobnost identifikace materiálních nesprávností ve finančních informacích složky, které by mohly způsobit materiální nesprávnost účetní závěrky skupiny z důvodu podvodu.⁸⁶

Provozní účinnost kontrol

A137. Auditor skupiny se může při určování charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, které mají být provedeny na úrovni skupiny nebo složek, spoléhat na provozní účinnost kontrol zavedených v celé skupině. V souladu s ISA 330⁸⁷ je povinností auditora navrhnout a provést testy kontrol tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti kontrol. Při navrhování a provádění těchto testů kontrol mohou být zapojeni auditoři složek.

A138. Jestliže jsou u kontrol, na které se auditor hodlá spoléhat, zjištěny odchylky, má auditor v souladu s ISA 330⁸⁸ povinnost provést dotazování, aby těmto záležitostem i jejich potenciálním důsledkům porozuměl. Je-li při testování provozní účinnosti kontrol odhaleno více odchylek, než se očekávalo, je možné, že auditor skupiny bude potřebovat přehodnotit plán auditu skupiny. V plánu auditu skupiny mohou být nutné například následující úpravy:

- vyžádat si provedení dalších testů věcné správnosti na některých složkách,

⁸⁶ ISA 240, odstavec 30(c)

⁸⁷ ISA 330, odstavec 8

⁸⁸ ISA 330, odstavec 17

- identifikovat a otestovat provozní účinnosti dalších relevantních a účinně navržených a zavedených kontrol,
- navýšit počet složek, na kterých mají být provedeny další auditorské postupy.

A139. Pokud je provozní účinnost kontrol testována centrálně (např. kontroly ve středisku sdílených služeb nebo testování společných kontrol), je někdy třeba, aby auditor skupiny předal informace o provedených auditorských pracích auditorům jednotlivých složek. Když je například auditor složky požádán, aby navrhl a provedl testy věcné správnosti na celých finančních informacích složky nebo aby navrhl a provedl testy věcné správnosti na jedné či více skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích, auditor složky může s auditorem skupiny prodiskutovat testování kontrol, které proběhlo centrálně, aby mohl následně určit charakter, načasování a rozsah testů věcné správnosti.

Proces konsolidace

Postupy konsolidace (viz odstavec 38)

A140. Další auditorské postupy prováděné v rámci procesu konsolidace, včetně dílčích konsolidací, mohou zahrnovat:

- posouzení toho, zda jsou v konsolidaci zohledněny nezbytné účetní zápisy,
- vyhodnocení provozní účinnosti kontrol v rámci procesu konsolidace a náležitá reakce v případě, že je nějaká kontrola neúčinná.

Konsolidační úpravy a reklasifikace (viz odstavec 38(b))

A141. Proces konsolidace může vyžadovat úpravy a reklasifikace částek vykázaných v účetní závěrce skupiny, které se neprovádějí s využitím obvyklých IT aplikací a nejsou předmětem stejných kontrol uplatňovaných u ostatních finančních informací. Posouzení vhodnosti, úplnosti a správnosti těchto úprav a reklasifikací auditorem skupiny mimo jiné zahrnuje:

- posouzení toho, zda významné úpravy správně zachycují podkladové události a transakce,
- posouzení toho, zda účetní nebo organizační jednotky, jejichž finanční informace jsou součástí účetní závěrky skupiny, byly do konsolidace zahrnuty správně,
- 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 vhodně doloženy a dostatečně zdokumentovány,
- kontrolu sesouhlasení a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny.

Aspekty relevantní v případě zapojení auditorů složek (viz odstavce 42–43)

A142. Pokud auditor skupiny zapojí do navrhování nebo provádění dalších auditorských postupů auditory složek, může auditor složky dojít k názoru, že je vhodné využít práci auditorova experta, a informuje o tom auditora skupiny. V takových případech může například auditor skupiny při posuzování toho, zda je návrh dalších auditorských postupů a jejich provedení auditorem složky vhodný, projednat s auditorem složky:

- charakter, rozsah a cíle práce auditorova experta,

- to, jak auditor složky hodnotí vhodnost práce auditorova experta pro účely auditora skupiny.

A143. Vhodná míra zapojení auditora skupiny může záviset na okolnostech a struktuře skupiny a na dalších faktorech, jako jsou předchozí zkušenosti auditora skupiny s auditory jednotlivých složek, kteří provádějí postupy v rámci procesu konsolidace, včetně dílčích konsolidací, a okolnosti auditu skupiny (např. když finanční informace účetní nebo organizační jednotky nebyly sestaveny v souladu se stejnými účetními metodami, jaké platí pro účetní závěrku skupiny).

Posouzení informací od auditora složky a adekvátnosti jím provedených prací

Komunikace o záležitostech relevantních pro závěr auditora skupiny týkající se auditu skupiny
(viz odstavec 45)

A144. Přestože záležitosti, o nichž je třeba sdělit informace v souladu s odstavcem 45, jsou relevantní pro závěr auditora skupiny týkající se auditu skupiny, o některých záležitostech mohou být informace předány v průběhu postupů prováděných auditorem složky. Kromě záležitostí uvedených v odstavcích 32 a 50 to mohou být například:

- informace o porušení příslušných etických požadavků, včetně identifikovaných případů porušení ustanovení o nezávislosti,
- informace o nedodržení právních předpisů,
- nově zjištěná významná rizika materiální nesprávnosti, včetně rizika podvodu,
- identifikované podvody nebo podezření na podvod nebo protiprávní jednání, do kterých je zapojeno vedení složky nebo její zaměstnanci a které by mohly mít významný dopad na účetní závěrku skupiny,
- významné a neobvyklé transakce.

Předávání informací o nesprávnostech ve finančních informacích složky (viz odstavec 45(e))

A145. Znalost opravených a neopravených nesprávností ve složkách může auditora skupiny, společně s informacemi o nedostacích, které mu byly předány v souladu s odstavcem 45(g), upozornit na možné rozsáhlé nedostatky ve vnitřním kontrolním systému. Je-li navíc počet identifikovaných nesprávností (neopravených i opravených) vyšší, než se očekávalo, může to signalizovat vyšší riziko neodhalených nesprávností. Na základě toho pak může auditor skupiny dojít k závěru, že na některých složkách je nutné provést další auditorské postupy.

Celková zjištění nebo závěry auditora složky (viz odstavec 45(k))

A146. Forma a obsah výstupů auditora složky závisí na charakteru a rozsahu auditorských prací, jejichž provedení mu bylo zadáno. Forma nebo přesné znění celkového závěru auditora složky, který se týká auditorských prací provedených pro účely auditu skupiny, mohou být určeny pravidly a postupy firmy auditora skupiny. V některých případech může být forma závěru (např. výrok auditora), který má být předložen auditorem složky, určena místními právními předpisy.

Posouzení toho, zda je komunikace s auditorem složky adekvátní pro účely auditora skupiny
(viz odstavec 46(b))

A147. Dojde-li auditor skupiny k závěru, že komunikace auditora složky není pro účely auditora skupiny

adekvátní, může posoudit například to, zda:

- je možné získat od auditora složky další informace (např. na základě dalších diskusí nebo schůzek),
- je nutné zkontrolovat další dokumentaci auditu auditora složky v souladu s odstavcem 47,
- je třeba provést další auditorské postupy v souladu s odstavcem 48,
- existují nějaké pochybnosti o odborných předpokladech a schopnostech auditora složky.

Kontrola další dokumentace auditu auditora složky (viz odstavec 47)

A148. Odstavec A75 obsahuje návodné informace pro auditora skupiny týkající se určování charakteru, načasování a rozsahu řízení auditora složky, dohledu nad ním a kontroly jeho práce na základě skutečností a okolností auditu skupiny a dalších záležitostí (např. na základě vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny). Posouzení auditora skupiny v souladu s odstavcem 47(c) může být ovlivněno také následujícími záležitostmi, které jsou relevantní pro průběžné zapojení auditora skupiny do práce auditora složky:

- informace předané auditorem složky, včetně sdělení uvedených v odstavci 45 tohoto standardu,
- kontrola dokumentace auditu auditora složky auditorem skupiny v průběhu auditu skupiny (např. v zájmu splnění požadavků odstavců 34, 42 a 43) nebo partnerem odpovědným za audit skupiny v souladu s odstavcem 31 ISA 220 (revidované znění).

A149. Posouzení auditora skupiny, zda a v jakém rozsahu je za daných okolností nutné zkontrolovat další dokumentaci auditu auditora složky, mohou ovlivnit mimo jiné následující faktory:

- do jaké míry se auditor složky podílel na provádění postupů vyhodnocení rizik a identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny,
- významné úsudky, zjištění a závěry učiněné auditorem složky ve spojitosti se záležitostmi, které jsou materiální pro účetní závěrku skupiny,
- odborné předpoklady a schopnosti zkušenějších členů týmu auditora složky, kteří jsou odpovědní za kontrolu práce méně zkušených členů týmu,
- zda se na auditora složky a auditora skupiny vztahují stejná pravidla nebo postupy kontroly dokumentace auditu.

Události po datu účetní závěrky (viz odstavce 49–50)

A150. Auditor skupiny může:

- požádat auditora složky o provedení postupů souvisejících s událostmi po datu účetní závěrky, které auditorovi skupiny pomohou identifikovat události, jež u složek nastaly mezi datem, k němuž jsou sestaveny finanční informace složek, a datem zprávy auditora k účetní závěrce skupiny,
- provést postupy, které pokryjí období mezi datem, kdy auditor složky informoval o událostech po datu účetní závěrky, a datem zprávy auditora k účetní závěrce skupiny.

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací

Dostatečnost a vhodnost důkazních informací (viz odstavec 51)

A151. Audit účetní závěrky skupiny je narůstající a opakující se proces. S tím, jak auditor skupiny provádí plánované auditorské postupy může získat důkazní informace, které ho povedou k úpravě charakteru, načasování nebo rozsahu dalších naplánovaných auditorských postupů. Důvodem může být skutečnost, že informace, o nichž se auditor skupiny dozví, se významně liší od informací, na kterých bylo vyhodnocení rizik založeno. Například:

- nesprávnosti identifikované ve složce je nutné posoudit ve vztahu k dalším složkám,
- auditor skupiny se dozví o tom, že vlivem změn v prostředí došlo k omezení přístupu k informacím nebo k osobám ve složce (např. v důsledku války, občanských nepokojů nebo epidemie).

V takovém případě se může objevit potřeba, aby auditor skupiny na základě revidovaného posouzení vyhodnocených rizik u všech nebo některých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací a souvisejících tvrzení přehodnotil plánované auditorské postupy.

A152. Posouzení požadované v odstavci 51 napomáhá auditorovi skupiny přesvědčit se, zda jsou celková strategie a plán auditu skupiny sestaveny s cílem reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny nadále vhodné. V kontextu účetní závěrky skupiny může být při tomto posouzení nápomocný rovněž požadavek ISA 330,⁸⁹ podle kterého je povinností auditora navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech materiálních skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti.

A153. Auditor skupiny může při posuzování dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací přihlídnout k tomu, jak tým provádějící zakázku uplatňuje profesní skepticismus. Může například posoudit, zda záležitosti popsané v odstavci A17 vedly tým provádějící zakázku nevhodně k tomu, aby:

- získal důkazní informace, k nimž je snadnější přístup, bez toho, že by náležitě posoudil jejich relevantnost a spolehlivost,
- získal méně přesvědčivé důkazy, než je za daných okolností nutné,
- navrhl a provedl auditorské postupy způsobem, který je předpojatý a vede k získání důkazů, jež potvrzují původní očekávání, nebo k vyloučení důkazů, které původním očekáváním odporují.

A154. ISA 220 (revidované znění)⁹⁰ požaduje, aby se partner odpovědný za zakázku nejpozději k datu zprávy auditora na základě kontroly dokumentace auditu a diskusí s týmem provádějícím zakázku přesvědčil, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace podporující závěry, k nimž tento tým dospěl, aby mohla být vydána zpráva auditora. To, jaké informace mohou být pro auditora skupiny relevantní při vyhodnocování důkazních informací, jež byly získány díky práci auditorů složek, závisí na skutečnostech a okolnostech auditu skupiny, jako jsou:

- informace od auditorů složek o záležitostech vyžadovaných v odstavci 45, včetně celkových zjištění a závěrů auditorů složek souvisejících s pracemi provedenými pro účely auditu skupiny,

⁸⁹ ISA 330, odstavec 18

⁹⁰ ISA 220 (revidované znění), odstavec 32

- ostatní informace od auditorů složek poskytované v průběhu celého auditu skupiny, včetně informací požadovaných v odstavci 32,
- řízení auditorů složek auditorem skupiny, jeho dohled nad nimi a kontrola jejich práce, včetně případné kontroly další dokumentace auditu auditora složky auditorem skupiny v souladu s odstavcem 47.

A155. V některých situacích může k posouzení dostatečnosti práce provedené auditorem složky a jím získaných důkazních informací pro účely auditu skupiny postačovat auditorovi skupiny samotné celkové souhrnné memorandum popisující provedené práce a jejich výsledky. Příkladem je situace, kdy je auditor složky požádán o provedení specifických dalších auditorských postupů, které identifikoval a o kterých informoval auditor skupiny.

Posouzení dopadu na výrok auditora skupiny (viz odstavec 52)

A156. Posouzení partnera odpovědného za audit skupiny může zahrnovat hodnocení toho, zda opravené a neopravené nesprávnosti, o nichž informovali auditoři složek, upozorňují na systémový problém (týkající se např. transakcí pro které platí společné účetní metody nebo které podléhají společným kontrolám), který může mít dopad na další složky.

Zpráva auditora (viz odstavec 53)

A157. Auditoři složek sice mohou provádět práce na finančních informacích složek pro účely auditu skupiny a jako takoví nesou odpovědnost za svá celková zjištění nebo závěry, nicméně za výrok auditora skupiny nese odpovědnost partner odpovědný za audit skupiny nebo jeho auditorská společnost.

A158. Pokud auditor skupiny modifikuje výrok, protože nemohl k finančním informacím jedné nebo více složek získat dostatečné a vhodné důkazní informace, obsahuje oddíl zprávy auditora skupiny „Základ pro výrok s výhradou“ nebo „Základ pro odmítnutí výroku“ zdůvodnění, proč nebylo možné důkazní informace získat.⁹¹ Za určitých okolností může být nutné uvést odkaz na auditora složky, aby bylo možné vysvětlit důvody modifikovaného výroku, například když auditor složky nemůže provést nebo dokončit požadované práce na finančních informacích složky z důvodů, které jsou mimo kontrolu vedení složky.

Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným její správou a řízením

Předávání informací vedení skupiny (viz odstavce 54–56)

A159. Audit skupiny může být složitý z důvodu počtu a charakteru účetních a organizačních jednotek, které tvoří skupinu. Jak je navíc vysvětleno v odstavci A7, auditor skupiny může dojít k závěru, že některé účetní nebo organizační jednotky mohou být pro účely plánování a provádění auditu skupiny posuzovány společně jako jedna složka. Prodiskutování plánovaného rozsahu a načasování s vedením skupiny tedy pomůže při koordinování prací prováděných na složkách, a to i v případech, kdy jsou zapojeni auditoři složek, a při identifikování vedení složky (viz odstavec A24).

A160. Požadavky a návodné informace, jak informovat vedení skupiny o podvodu, případně osoby pověřené správou a řízením, jestliže je do podvodu zapojeno vedení, jsou uvedeny v ISA 240⁹².

⁹¹ ISA 705 (revidované znění), odstavec 20 a 24

⁹² ISA 240, odstavec 41–43

A161. Vedení skupiny může mít u některých důležitých citlivých informací povinnost mlčenlivosti. Příklady záležitostí, které jsou významné pro účetní závěrku složky, ale které nemusí být známy vedení složky:

- potenciální soudní spory,
- plány na prodej materiálních provozních aktiv,
- události po datu účetní závěrky,
- významná právní ujednání.

A162. Vedení skupiny může informovat auditora skupiny o nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy v účetních nebo organizačních jednotkách v rámci skupiny. Návodné informace, jak v takových situacích postupovat, poskytuje partnerovi odpovědnému za audit skupiny odstavec A87.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením skupiny (viz odstavec 57)

A163. Auditor skupiny informuje osoby pověřené správou a řízením skupiny mimo jiné o záležitostech, na něž byl upozorněn auditory složek a které jsou podle jeho názoru důležité z hlediska povinností těchto osob. Komunikace s těmito osobami se uskutečňuje v různých fázích auditu skupiny. Například o záležitostech popsaných v odstavci 57(a) může auditor skupiny informovat tyto osoby poté, co určil práce, které budou provedeny na finančních informacích složek. Naproti tomu o záležitostech popsaných v odstavci 57(b) lze informovat až na konci auditu a o záležitostech popsaných v odstavci 57(c)–(d) v okamžiku, kdy nastanou.

A164. Podle ISA 260 (revidované znění)⁹³ je povinností auditora předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace o plánovaném rozsahu a načasování auditu. V případě auditu skupiny tato komunikace pomáhá osobám pověřeným správou a řízením seznámit se s tím, jak auditor skupiny určil složky, na kterých budou provedeny auditorské práce, včetně toho, zda budou některé účetní nebo organizační jednotky skupiny posuzovány společně jako jedna složka, a s plánovaným zapojením auditorů složek. Tato komunikace napomáhá vzájemnému pochopení skupiny a jejího prostředí (viz odstavec 30) a případných oblastí, ve kterých osoby pověřené správou a řízením mohou požádat auditora skupiny o provedení dalších postupů, a související diskusi.

Předávání informací o identifikovaných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému (viz odstavec 58)

A165. Povinností auditora skupiny je stanovit na základě provedených auditorských prací, zda jeden či více identifikovaných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, jednotlivě či souhrnně, představují významné nedostatky.⁹⁴ Auditor skupiny může požádat auditora složky o názor, zda nedostatek nebo souhrn nedostatků identifikovaných ve složce představuje významný nedostatek ve vnitřním kontrolním systému.

⁹³ ISA 260 (revidované znění), odstavec 15

⁹⁴ ISA 265, odstavec 8

Dokumentace (viz odstavec 59)

A166. Další standardy ISA obsahují Specifické požadavky na dokumentaci, jejichž cílem je vysvětlit uplatňování ISA 230 v kontextu těchto dalších standardů. Seznam těchto dalších standardů je uveden v příloze ISA 230.

A167. Dokumentace auditu u auditu skupiny podporuje rozhodnutí auditora skupiny vyžadované odstavcem 51 o tom, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, které budou sloužit jako základ pro výrok auditora skupiny. Viz také odstavec A154.

A168. Součástí dokumentace auditu u auditu skupiny je:

- dokumentace ve spisu auditora skupiny,
- samostatná dokumentace ve spisech auditorů složek, která se týká prací provedených těmito auditory pro účely auditu skupiny (tzn. dokumentace auditu auditora složky).

A169. Pro kompletnost a uchování dokumentace auditu u auditu skupiny platí pravidla nebo postupy firmy auditora skupiny v souladu s ISQM 1.⁹⁵ Auditor skupiny může auditorům složek předat specifické pokyny týkající se kompletnosti a uchování dokumentace prací, které auditoři složek provedli pro účely auditu skupiny.

Východiska pro auditora skupiny při určování složek (viz odstavec 59(b))

A170. Východiska, z nichž auditor skupiny vycházel při určování složek, lze zdokumentovat různými způsoby, včetně dokumentace týkající se naplnění požadavků uvedených v tomto standardu v odstavcích 22, 33 a 57(a).

Východiska pro auditora skupiny při posuzování odborných předpokladů a schopností auditorů složek (viz odstavec 59(d))

A171. ISQM 1⁹⁶ poskytuje návodné informace o tom, jak firemní pravidla nebo postupy mohou upravovat záležitosti týkající se odborných předpokladů a schopností členů týmu provádějícího zakázku. Tato pravidla nebo postupy mohou popisovat, jak má být zdokumentováno posouzení odborných předpokladů a schopností členů týmu provádějícího zakázku, včetně auditorů složek. Například potvrzení získané od auditora složky v souladu s odstavcem 24 může obsahovat informace o jeho relevantních zkušenostech z určitého odvětví. Auditor skupiny může rovněž požádat o potvrzení toho, že auditor složky má dostatek času na provedení přidělených auditorských postupů.

Dokumentace dokládající řízení auditorů jednotlivých složek, dohled nad nimi a kontrolu jejich práce (viz odstavec 59(f))

A172. Jak je popsáno v odstavci A75, přístup k řízení, dohledu a kontrole u auditu skupiny bude auditorem skupiny přizpůsoben na základě skutečností a okolností zakázky a bude obecně vycházet jednak z firemních pravidel nebo postupů auditora skupiny a jednak z reakcí specifických pro audit skupiny. Tato pravidla nebo postupy mohou rovněž poskytovat návod, jak v dokumentaci doložit řízení týmu provádějícího zakázku, dohled nad ním a kontrolu jeho práce auditorem skupiny.

⁹⁵ ISQM 1, odstavce 31(f) a A83–A85

⁹⁶ ISQM 1, odstavec A96

A173. V souladu s ISA 300⁹⁷ je povinností auditora vypracovat plán auditu obsahující popis charakteru, načasování a rozsahu plánovaného řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce. Jsou-li zapojeni auditoři složek, rozsah těchto popisů se bude často v jednotlivých složkách lišit vzhledem k tomu, že plánovaný charakter, načasování a rozsah řízení auditorů složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce může být ovlivněn záležitostmi popsány v odstavci A51.

A174. Dokumentace auditora skupiny týkající se řízení auditorů složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce může mimo jiné obsahovat:

- požadovanou komunikaci s auditory jednotlivých složek, včetně předaných pokynů a dalších potvrzení vyžadovaných dle tohoto standardu,
- odůvodnění výběru návštěv na pracovištích auditorů složek, účastníků schůzek a charakteru projednaných záležitostí,
- záležitosti projednané na schůzkách s auditory složek nebo s vedením složek,
- odůvodnění toho, proč auditor skupiny vybral ke kontrole určitou dokumentaci auditu auditora složky,
- změny v naplánovaném charakteru a rozsahu zapojení do práce auditorů složek a důvody těchto změn (např. přiřazení zkušenějších členů týmu provádějícího zakázku na oblasti auditu, které jsou složitější nebo subjektivnější, než se původně očekávalo).

A175. Odstavec 47 požaduje, aby auditor skupiny určil, zda a do jaké míry je nezbytné zkontrolovat další dokumentaci auditu zpracovanou auditorem složky. V odstavcích A148–A149 jsou uvedeny návodné informace, jak má auditor skupiny při tomto určování postupovat.

A176. Dokumentaci auditu auditora složky není zpravidla nutné kopírovat do spisu auditora skupiny. Auditor skupiny se však může rozhodnout shrnout nebo zkopírovat určitou část dokumentace auditora složky ve svém spisu nebo založit její kopii, aby doplnil popis určité záležitosti ze sdělení auditora složky, včetně záležitostí, o kterých je nutné předat informace v souladu s tímto standardem. K příkladům takové dokumentace auditora složky patří mimo jiné:

- přehled nebo souhrn významných úsudků, které učinil auditor složky a které jsou relevantní pro audit skupiny, spolu se závěry, k nimž na základě těchto úsudků došel,
- záležitosti, o nichž je nutné informovat osoby pověřené správou a řízením skupiny,
- záležitosti, které mohou být považovány za hlavní záležitosti auditu, o nichž je nutné informovat ve zprávě auditora k účetní závěrce skupiny.

A177. V některých případech právní předpisy vyžadují, aby určitá dokumentace auditora složky byla součástí spisu auditora skupiny, a bylo tak možné reagovat například na žádost regulačního orgánu o kontrolu dokumentace týkající se prací provedených auditorem složky.

A178. Při dokumentování skutečností dokládajících řízení auditorů složek, dohled nad nimi a kontrolu jejich práce mohou auditorovi skupiny pomoci pravidla nebo postupy zavedené firmou v souladu s jejím systémem řízení kvality nebo zdroje poskytnuté firmou či sítí. Komunikaci mezi auditorem skupiny a auditory složek může například usnadnit elektronický auditorský nástroj. Ten může být použit rovněž

⁹⁷ ISA 300, odstavec 9

pro účely dokumentace auditu, včetně poskytnutí informací o osobě provádějící kontrolu (osobách provádějících kontrolu) a datu (datech) a rozsahu kontroly.

Další skutečnosti posuzované v případě, že je omezen přístup k dokumentaci auditu auditora složky (viz odstavec 59)

A179. Dokumentace auditu může být v případě auditu skupiny za určitých okolností spojena s dalšími komplikacemi nebo problémy, například v situaci, kdy právní předpisy zakazují, aby auditor složky poskytl dokumentaci mimo svou jurisdikci, nebo kdy je přístup k dokumentaci auditu příslušného auditora složky omezen z důvodu války, občanských nepokojů nebo epidemie.

A180. Auditor skupiny může taková omezení překonat, například tím, že:

- navštíví místo, kde působí auditor složky, nebo se s auditorem složky sejde na jiném místě, než kde auditor složky působí, a zkontroluje dokumentaci auditu auditora složky,
- příslušnou dokumentaci auditu zkontroluje vzdáleně s využitím technologií, pokud to právní předpisy nezakazují,
- požádá auditora složky, aby připravil a předložil memorandum, které obsahuje relevantní informace, a v případě potřeby s ním prodiskutuje obsah tohoto memoranda,
- prodiskutuje s auditorem složky provedené postupy, získané důkazní informace a závěry, ke kterým auditor složky dospěl.

Při rozhodování o tom, zda bude jeden či více úkonů popsaných výše stačit k tomu, aby byla překonána omezení vyplývající ze skutečností a okolností auditu skupiny, je nutné uplatnit odborný úsudek.

A181. I když je přístup k dokumentaci auditu auditora složky omezen, je nutné, aby dokumentace auditora skupiny i v takovém případě splňovala požadavky standardů ISA, včetně požadavků, které se týkají charakteru, načasování a rozsahu řízení auditorů složky ze strany auditora skupina, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce. Při určování rozsahu, v jakém auditor skupiny zkontroluje za těchto okolností dokumentaci auditu auditora složky, pomohou návodné informace uvedené v odstavcích A148–A149. Odstavce A176 a A177 pak uvádějí příklady situací, ve kterých určitá dokumentace auditu auditora složky může být součástí spisu auditora skupiny.

A182. Jestliže auditor skupiny není schopen překonat omezení přístupu k dokumentaci auditu auditora složky, posoudí, zda došlo k omezení rozsahu, které vyžaduje modifikaci výroku k účetní závěrce skupiny, viz odstavec A45.

Příklad zprávy nezávislého auditora v případě, že auditor skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které budou sloužit jako základ pro výrok auditora skupiny

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit úplné konsolidované účetní závěrky nekotované účetní jednotky, která je sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení; jde o audit skupiny účetní jednotky s dceřinými společnostmi (tzn. použije se ISA 600 (revidované znění)).
- 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.
- Auditor skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace o složce zahrnuté do skupiny metodou ekvivalence (účetní hodnota této složky v konsolidovaném výkazu o finanční situaci činí 15 mil. USD, celková konsolidovaná aktiva skupiny jsou 60 mil. USD), protože neměl přístup k účetním záznamům složky, k jejímu vedení nebo auditorovi.
- Auditor 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 názoru partnera odpovědného za audit skupiny je dopad této skutečnosti, tj. nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na účetní závěrku skupiny materiální, nikoli rozsáhlý.¹
- Všechny relevantní etické požadavky, jimiž se řídí daný audit, jsou stanoveny v Etickém kodexu pro auditory a účetní znalce vydaném Radou pro mezinárodní etické standardy účetních.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že neexistuje materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou v souladu s ISA 570 (revidované znění) zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
- Auditor není povinen v souladu s ISA 701 informovat o hlavních záležitostech auditu ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.²
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a výrok s výhradou ke konsolidované účetní závěrce má dopad rovněž na tyto ostatní informace.

¹ Jestliže je podle názoru partnera odpovědného za audit skupiny dopad nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace na účetní závěrku skupiny materiální a rozsáhlý, partner odpovědný za audit skupiny odmítne vydat výrok v souladu s ISA 705 (revidované znění).

² ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*

- **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.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jinému příslušnému příjemci]

Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky³

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, z konsolidovaného výkazu o úplném výsledku, konsolidovaného výkazu změn vlastního kapitálu a konsolidovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a z přílohy účetní závěrky, včetně významných (materiálních) informací o použitých účetních metodách.

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 konsolidovanou finanční situaci skupiny (nebo podává věrný a poctivý obraz konsolidované situace finanční situace skupiny) k 31. 12. 20X1 a její konsolidovanou finanční výkonnost a konsolidované peněžní toky za rok končící 31. 12. 20X1 (nebo podává věrný a poctivý obraz její konsolidované finanční výkonnosti a konsolidovaných peněžních toků) v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Základ pro výrok s výhradou

V konsolidovaném výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1 je vykázána investice společnosti ABC do zahraniční přidružené společnosti XYZ pořízené v průběhu roku, která je oceňována metodou ekvivalence, v hodnotě 15 mil. USD. V konsolidovaném výkazu o úplném výsledku za rok 20X1 je vykázán podíl společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ ve výši 1 mil. USD. Nebyli jsme schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace o vykázané výši investice společnosti ABC ve společnosti XYZ k 31. 12. 20X1 ani o podílu společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ za rok 20X1, protože nám byl odepřen přístup k finančním informacím, vedení i auditorům společnosti XYZ. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda jsou nutné nějaké úpravy těchto částek. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Naše odpovědnost stanovená těmito standardy je podrobněji popsána v oddílu Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky. V souladu s Etickým kodexem pro auditory a účetní znalce vydaným Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti) (Kodex IESBA) jsme na skupině nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z Kodexu IESBA. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

³ Nadpis „Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

Ostatní informace [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)⁴ – viz příklad 6 v příloze 2 standardu ISA 720 (revidované znění). Poslední odstavec tohoto oddílu v příkladu 6 je třeba upravit tak, aby popisoval záležitost zakládající důvod pro výrok s výhradou, která má dopad i na tyto ostatní informace.]

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za konsolidovanou účetní závěrku⁵

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění)⁶ – viz příklad 2 ve standardu 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 ve standardu ISA 700 (revidované znění). Poslední dva odstavce týkající se pouze auditu kotovaných společností se nepoužijí.]

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

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

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

[Adresa auditora]

[Datum]

⁴ ISA 720 (revidované znění) *Povinnosti auditora týkající se ostatních informací*

⁵ Výrazy „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“ používané v těchto příkladech zpráv auditora bude v některých případech nutné nahradit jinými výrazy vhodnými v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

⁶ ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*

Seznámení s vnitřním kontrolním systémem skupiny

1. Tato příloha uvádí příklady záležitostí týkajících se vnitřních kontrol, které mohou pomoci při seznamování se s vnitřním kontrolním systémem v kontextu prostředí skupiny, a vysvětluje, jak používat ISA 315 (revidované znění 2019)¹⁰⁴ ve vztahu k auditu účetní závěrky skupiny. Tyto příklady nemusí být relevantní pro všechny audity skupiny a seznam příkladů nemusí být vyčerpávající.

Kontrolní prostředí

2. Při seznamování se s kontrolním prostředím se auditor skupiny seznamuje například s následujícími záležitostmi:
 - struktura správy a řízení a vedení napříč skupinou a povinnosti vedení skupiny spojené s dohledem, včetně ujednání, která se týkají udělování pravomocí a určování povinností vedení účetních nebo organizačních jednotek ve skupině,
 - struktura a organizace dohledu osob pověřených správou a řízením nad vnitřním kontrolním systémem skupiny,
 - způsob, jakým jsou ve skupině předávány informace o etických normách a normách chování a jak je podporováno jejich dodržování v praxi (např. programy probíhající v celé skupině, jako jsou programy týkající se kodexu chování a prevence podvodu),
 - jednotné zásady a postupy v celé skupině, včetně manuálu obsahujícího metody skupinového účetního výkaznictví.

Proces skupiny pro vyhodnocování rizik

3. Při seznamování se s procesem skupiny pro vyhodnocování rizik věnuje auditor skupiny pozornost takovým záležitostem jako je proces vedení skupiny pro vyhodnocování rizik, tedy proces identifikace, analýzy a řízení podnikatelských rizik, včetně rizika podvodu, v jejichž důsledku může dojít k materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny. Patří sem i poznatky o tom, nakolik pokročilý je proces skupiny pro vyhodnocování rizik a jak jsou do tohoto procesu zapojeny účetní nebo organizační jednotky.

Proces skupiny pro monitorování vnitřního kontrolního systému

4. Při seznamování se s procesem skupiny pro monitorování vnitřního kontrolního systému věnuje auditor skupiny pozornost takovým záležitostem, jako je monitorování kontrol, včetně způsobu, jakým jsou kontroly monitorovány napříč skupinou, a je-li to relevantní, aktivitám interního auditu ve skupině, včetně jeho charakteru, povinností a činností týkajících se monitorování kontrol v účetních nebo organizačních jednotkách ve skupině. V souladu s ISA 610 (revidované znění 2013)¹⁰⁵ je povinností auditora posoudit, do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňovaná pravidla a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů a úrovni odborné způsobilosti interního auditu a zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný a zahrnuje i řízení kvality.

¹⁰⁴ ISA 315 (revidované znění 2019), příloha 3

¹⁰⁵ ISA 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů*, odstavec 15

Informační systém a komunikace

5. Při seznamování se s informačním systémem a komunikací skupiny věnuje auditor skupiny pozornost například následujícím záležitostem:

- rozsah centralizace v IT prostředí skupiny a společné IT aplikace, IT procesy a IT infrastruktura,
- monitorování provozní činnosti účetních nebo organizačních jednotek ve skupině a jejich finančních výsledků, včetně pravidelných způsobů vykazování výsledků, které umožňuje vedení skupiny sledovat hospodářské výsledky složek, porovnávat je s plány a přijímat příslušná opatření,
- monitorování, kontrola, odsouhlasení a vylučování transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny,
- proces monitorování včasnosti a vyhodnocování správnosti a úplnosti finančních informací přijatých od účetních nebo organizačních jednotek ve skupině.

Proces konsolidace

6. Při seznamování se s procesem konsolidace věnuje auditor skupiny pozornost například následujícím záležitostem:

záležitosti týkající se příslušného rámce účetního výkaznictví:

- úroveň znalostí vedení účetních nebo organizačních jednotek skupiny o příslušném rámci účetního výkaznictví,
- proces identifikace a vykazování účetních nebo organizačních jednotek skupiny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- proces identifikace vykazovaných segmentů pro účely vykazování podle segmentů v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- proces identifikace vztahů a transakcí se spřízněnými stranami pro účely jejich vykazování v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- účetní metody uplatňované při sestavování účetní závěrky skupiny, změny oproti metodám používaným v předchozím roce a změny vyplývající z nových nebo revidovaných standardů, které jsou součástí příslušného rámce účetního výkaznictví,
- postupy používané u účetních nebo organizačních jednotek skupiny, jejichž účetní závěrka se sestavuje k jinému datu než účetní závěrka skupiny.

záležitosti týkající se procesu konsolidace:

- postup vedení skupiny při seznamování se s účetními metodami používanými jednotlivými účetními nebo organizačními jednotkami ve skupině, a pokud je to relevantní, rovněž proces zajišťování jednotnosti účetních metod uplatňovaných při sestavování finančních informací účetních nebo organizačních jednotek ve skupině pro účely účetní závěrky skupiny a identifikace rozdílů v používaných účetních metodách a v případě potřeby jejich úprav v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. Jednotné účetní metody jsou konkrétní principy, oceňovací báze, pravidla a postupy přijaté skupinou na základě příslušného rámce účetního výkaznictví, které účetní nebo organizační jednotky ve skupině používají

k jednotnému vykazování obdobných transakcí. Tyto metody jsou obvykle popsány v účetním manuálu a v souboru výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny (v reportovacím balíčku) vydaném vedením skupiny;

- postup vedení skupiny při zajišťování toho, že účetní výkaznictví účetních nebo organizačních jednotek ve skupině pro účely sestavení účetní závěrky skupiny bude úplné, správné a včasné,
- proces přepočtu finančních informací zahraničních účetních nebo organizačních jednotek ve skupině na měnu účetní závěrky skupiny,
- způsob organizace IT prostředí pro účely konsolidace a postupy, které definují toky informací v rámci procesu konsolidace, včetně využívaných IT aplikací,
- postup vedení skupiny při získávání informací o událostech po datu účetní závěrky.

záležitosti týkající se konsolidačních úprav a reklasifikací:

- postup při zaznamenání konsolidačních úprav, včetně vypracování, schválení a zpracovávání souvisejících účetních zápisů, a zkušenosti osob odpovědných za konsolidaci,
- konsolidační úpravy vyžadované příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- ekonomické zdůvodnění událostí a transakcí, z nichž vyplývají konsolidační úpravy,
- četnost, charakter a objem transakcí mezi účetními nebo organizačními jednotkami ve skupině,
- postupy pro sledování, kontrolu, odsouhlasení a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny,
- způsoby stanovení reálné hodnoty pořízených aktiv a závazků, postupy při odpisování goodwillu (pokud je to relevantní) a testování snížení hodnoty goodwillu v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- ujednání s většinovými vlastníky nebo s vlastníky menšinových podílů týkající se ztrát, které vznikly účetním nebo organizačním jednotkám ve skupině (např. povinnost vlastníků menšinových podílů ztráty kompenzovat).

Kontrolní činnosti

7. Při seznamování se s kontrolními činnostmi věnuje auditor skupiny pozornost například následujícím záležitostem:
 - společné kontroly týkající se zpracování informací a obecných IT kontrol v celé skupině nebo v její části,
 - míra podobnosti návrhů kontrol, které reagují na rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny na úrovni tvrzení, v celé skupině nebo v její části,
 - míra jednotnosti implementace navržených společných kontrol v celé skupině nebo v její části.

Příklady událostí nebo podmínek, v jejichž důsledku hrozí riziko materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny

Níže jsou uvedeny příklady událostí (včetně transakcí) a podmínek, které mohou svědčit o výskytu rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky skupiny způsobené podvodem nebo chybou, a to i ve spojitosti s procesem konsolidace. Uvedené příklady, prezentované podle faktoru přirozeného rizika, pokrývají celou řadu událostí a podmínek. Ne všechny události a podmínky však budou relevantní pro každý audit skupiny a seznam příkladů není vyčerpávající. Události a podmínky jsou prezentovány podle toho faktoru přirozeného rizika, který má za daných okolností největší vliv. Nicméně vzhledem k vzájemné provázanosti těchto faktorů budou události a podmínky uvedené v příkladech současně v různé míře ovlivněny i dalšími faktory přirozeného rizika. Viz také ISA 315 (revidované znění 2019), příloha 2.

Faktor přirozeného rizika	Příklady událostí a podmínek, jež mohou svědčit o rizicích materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny na úrovni tvrzení
Složitost	<ul style="list-style-type: none"> • Existence složitých transakcí, o nichž účtuje více účetních nebo organizačních jednotek skupiny. • Případy, kdy účetní nebo organizační jednotky skupiny uplatňují jiné účetní metody, než jsou metody použité pro sestavení účetní závěrky skupiny. • Ocenění nebo příprava vysvětlujících a popisných informací spojené se složitými procesy, které jsou používány účetními nebo organizačními jednotkami ve skupině, jako je účtování o složitých finančních nástrojích. • Provozy, které podléhají složité regulaci v několika jurisdikcích, nebo účetní či organizační jednotky ve skupině, které působí ve více odvětvích, na něž se vztahují různé druhy regulace.
Subjektivita	<ul style="list-style-type: none"> • Úsudky týkající se zahrnutí finančních informací účetních nebo organizačních jednotek ve skupině do účetní závěrky skupiny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, například zda existují jednotky zvláštního určení nebo neobchodní účetní jednotky a zda musí být zahrnuty do účetní závěrky skupiny. • Úsudky týkající se správného uplatnění požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví ze strany účetních nebo organizačních jednotek ve skupině.
Změna	<ul style="list-style-type: none"> • Časté akvizice, prodeje nebo reorganizace.

Faktor přirozeného rizika	Příklady událostí a podmínek, jež mohou svědčit o rizicích materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny na úrovni tvrzení
Nejistota	<ul style="list-style-type: none"> • Účetní nebo organizační jednotky ve skupině, které působí v zahraničních jurisdikcích a mohou být ovlivněny takovými faktory, jako jsou změny ve směnných kurzech nebo neočekávané zásahy státu v oblastech pravidel obchodu a fiskálních pravidlech, omezení směnitelnosti měn a výplaty dividend.
Náchylnost k nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení a další faktory rizika podvodu, které ovlivňují přirozené riziko	<ul style="list-style-type: none"> • Neobvyklé vztahy a transakce se spřízněnými stranami. • Účetní nebo organizační jednotky ve skupině s rozdílnými rozvahovými dny, přičemž tato skutečnost může být zneužita ke zmanipulování data uskutečnění transakcí. • Předchozí výskyt neoprávněných nebo neúplných konsolidačních úprav. • Agresivní daňové plánování ve skupině nebo velké peněžní transakce s účetními jednotkami v daňových rájích. • Předchozí výskyt zůstatků účtů ve skupině, které při konsolidaci nesouhlasily. • Převody vysokých nebo neobvyklých částek peněžních prostředků v rámci skupiny, především do nově založených účetních nebo organizačních jednotek, které působí v místech s významným nebo zvýšeným rizikem podvodu.

Ke skutečnostem svědčícím o tom, že kontrolní prostředí, proces vyhodnocování rizik ve skupině nebo proces monitorování vnitřního kontrolního systému skupiny neodpovídají vzhledem k charakteru skupiny a k její složitosti okolnostem skupiny a neposkytují vhodný základ k fungování dalších prvků vnitřního kontrolního systému skupiny, patří například:

- nevhodné struktury podnikové správy a řízení, včetně rozhodovacích procesů, které nejsou transparentní,
- absence nebo neúčinnost kontrol vztahujících se na proces účetního výkaznictví skupiny, včetně nedostatečných informací poskytovaných vedení skupiny o monitorování činnosti a finančních výsledků účetních nebo organizačních jednotek ve skupině.

- Tento Mezinárodní auditorský standard ISA 600 (Revised), Special Considerations – Auditor of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) zveřejněný International Federation of Accountants v dubnu 2022 v anglickém jazyce, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v lednu 2024 a zveřejněn se souhlasem IFAC. O průběhu překladu standardu ISA 600 (revidované znění) “Specifické aspekty auditů účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)” byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci standardů. Schválený text standardu ISA 600 (revidované znění) je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce. IFAC nepřebírá žádnou zodpovědnost za přesnost a úplnost překladu.
- Text ISA 600 (Revised), Special Considerations – Auditor of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) v anglickém jazyce © 2022 by IFAC. All rights reserved.
- Text ISA 600 (revidované znění) “Specifické aspekty auditů účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)” v českém jazyce © 2024 by IFAC. All rights reserved.
- ISA 600 (Revised), Special Considerations – Auditor of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)
- Pro povolení reprodukovat, ukládat tento dokument nebo k jinému podobnému použití tohoto dokumentu kontaktujte Permissions@ifac.org.