

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD 600 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) - ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY 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
Rozsah tohoto standardu ISA	3
Datum účinnosti	5
Cíle	5
Definice	6
Požadavky	7
Odpovědnost za řízení auditu skupiny a zajištění jeho kvality	7
Přijetí zakázky a pokračování v ní	7
Obecná strategie auditu skupiny a plán auditu skupiny	8
Znalost skupiny a jejího prostředí, příslušného rámce účetního výkaznictví a systému vnitřních kontrol ve skupině	10
Posouzení sdělení poskytnutých auditorem 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 správou a řízením skupiny	14
Dokumentace	16
Aplikační a vysvětlující část	17
Rozsah tohoto standardu ISA (viz odstavce 1.–2.)	17
Definice	20
Odpovědnost za řízení a zajištění kvality u auditu skupiny (viz odstavce 11. a 16.)	21
Přijetí zakázky a pokračování v ní	22
Celková strategie auditu skupiny a plán auditu skupiny	26

Znalost skupiny jejího prostředí, příslušný rámec účetního výkaznictví a vnitřní kontrolní systém skupiny (viz odstavec 30.).....	35
Identifikování a vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti (viz odstavec 33.)	41
Materialita.....	43
Reagování na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti (viz odstavec 37.)	45
Hodnocení komunikace s auditorem složky a adekvátnosti jeho práce	49
Události po datu účetní závěrky (viz odstavce 49.–50.)	50
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací.....	50
Zpráva auditora (viz odstavec 53).....	52
Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny.....	52
Dokumentace (viz odstavec 59.).....	53
Příloha 1	57
Příklad zprávy nezávislého auditora v případě, že auditor skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na nichž založí výrok k účetní závěrce skupiny	57
ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA.....	58
Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky.....	58
Příloha 2	60
<p>Mezinárodní auditorský standard (ISA) 600 (revidované znění) „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.</p>	
Příloha 3	63

Úvod

Rozsah tohoto standardu ISA

1. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) upravují audity účetních závěrek skupiny (audity skupiny). Předmětem tohoto standardu jsou specifické aspekty auditů skupiny, včetně auditů, na nichž se podílejí auditoři jednotlivých složek skupiny. Požadavky a pokyny v tomto standardu ISA odkazují na uplatnění dalších relevantních standardů ISA při auditech skupiny, zejména standardů ISA 220 (revidované znění),¹ ISA 230,² ISA 300,³ ISA 315 (revidované znění 2019)⁴ a ISA 330,⁵ nebo uplatnění těchto standardů blíže vysvětlují. (viz odstavce A1.–A2.)
2. Účetní závěrky skupiny obsahují finanční informace více než jedné účetní jednotky nebo obchodního útvaru, které byly získány v procesu sestavení účetní závěrky skupiny, jak je popsáno v odstavci 14. k). Termínem proces sestavení účetní závěrky skupiny, jak je používán v tomto standardu ISA, se rozumí nejen sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, ale rovněž prezentace kombinované účetní závěrky a agregace finančních informací účetních jednotek nebo obchodních útvarů, jako jsou organizační složky nebo divize. (viz odstavce A3.–A5. a A27.)
3. Jak je vysvětleno v ISA 220 (revidované znění),⁶ tento standard ISA, náležitě přizpůsobený okolnostem, může být také nápomocný při jiném auditu účetní závěrky, než je audit skupiny, jestliže jsou členy týmu provádějícího zakázku osoby z jiné firmy. Tento standard může být například užitečný, má-li být taková osoba přítomna fyzické inventuře zásob nebo inspekci dlouhodobého majetku nebo má-li provést auditorské postupy ve středisku sdílených služeb na detašovaném pracovišti.

Skupiny a složky

4. Skupina může být organizována různými způsoby. Může být například tvořena právními subjekty nebo dalšími účetními jednotkami (např. mateřskou společností a jednou či více dceřinými společnostmi, společnými podniky nebo podíly zaúčtovanými metodou ekvivalence). Jindy může být základem k vytvoření skupiny zeměpisný faktor, soubor dalších ekonomických jednotek (včetně organizačních složek nebo divizí) nebo společná funkce či obchodní činnost. V tomto standardu jsou tyto různé formy organizace souhrnně označovány jako „účetní jednotky nebo obchodní útvary“. (viz odstavec A6.)
5. Auditor skupiny určuje vhodný přístup k plánování a provádění auditorských postupů, které reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny. Pro tyto účely auditor skupiny uplatňuje při určování složek, v nichž budou provedeny auditorské práce, odborný úsudek. Při tomto určování vychází auditor skupiny ze své znalosti skupiny a jejího prostředí a přihlíží k dalším faktorům, jako je schopnost provést auditorské postupy centrálně, existence středisek sdílených služeb nebo existence systémů sdílených informací a interních kontrol. (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. Standard ISA 220 (revidované znění)⁷ požaduje, aby partner odpovědný za zakázku posoudil, zda jsou vyčleněny dostatečné a vhodné zdroje k provedení zakázky nebo zda bude mít tým provádějící zakázku takové dostatečné a vhodné zdroje včas k dispozici. V rámci auditu skupiny mohou k těmto zdrojům patřit auditori jednotlivých složek. Tento standard proto vyžaduje, aby auditor skupiny posoudil povahu, načasování a rozsah zapojení auditorů složek.
7. Auditor skupiny může v zájmu splnění požadavků tohoto standardu využít auditory jednotlivých složek k získání informací nebo k provedení auditorských prací. Auditori složek mohou mít větší zkušenosti se složkami a jejich prostředím (včetně místních právních předpisů, obchodních praktik, jazyka a kultury) a mohou o nich mít lepší přehled než auditor skupiny. Auditori složek proto mohou být, a často bývají, zapojeni do všech fází auditu skupiny. (viz odstavce A10.–A11.)
8. Auditorské riziko závisí na riziku materiální nesprávnosti a zjišťovacím riziku.⁸ V případě auditu skupiny je relevantní rovněž 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 obousměrného předávání informací mezi auditorem skupiny a auditory složek. Tento standard kromě toho vysvětluje skutečnosti, k nimž auditor skupiny přihlíží při posuzování povahy, načasování a rozsahu řízení auditorů složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce. (viz odstavce A12.–A13.)

Profesní skepticismus

9. Standard ISA 200⁹ požaduje, aby tým provádějící zakázku uplatnil při plánování a provádění auditu skupiny profesní skepticismus a odborný úsudek. Náležitě uplatnění profesního skepticismu se projeví v krocích a komunikaci týmu provádějícího zakázku, mimo jiné ve zdůrazňování důležitosti toho, aby každý z členů týmu provádějícího zakázku uplatňoval profesní skepticismus po celou dobu auditu skupiny. Tyto kroky a komunikace mohou zahrnovat konkrétní opatření přijatá ke zmírnění obtíží, které by mohly negativně ovlivnit náležité uplatnění profesního skepticismu. (viz odstavce A14.–A18.)

Rozsah uplatnění

10. Tento standard může být použit u všech auditů skupiny bez ohledu na velikost subjektu nebo rozsáhlost auditu. Při uplatňování požadavků tohoto standardu by však měly být v potaz brány povaha a okolnosti konkrétního auditu skupiny. Pokud je například audit skupiny prováděn zcela a výhradně auditorem skupiny, nebudou některé z požadavků tohoto standardu relevantní, neboť jejich splnění je podmíněno zapojením auditorů složek. Tento případ může nastat, je-li auditor skupiny schopen provést auditorské postupy centrálně nebo může provést postupy u složek bez zapojení

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, odstavec 15.–16.

auditorů složek. S uplatněním tohoto standardu za takovýchto okolností mohou pomoci pokyny v odstavcích A119. a A120.

Povinnosti partnera odpovědného za audit skupiny a auditora skupiny

11. Konečnou odpovědnost za splnění požadavků tohoto standardu stále nese partner odpovědný za audit skupiny. Výrazy „partner odpovědný za audit skupiny nese odpovědnost za...“ nebo „auditor skupiny nese odpovědnost za ...“ se používají u požadavků, kdy má partner odpovědný za audit skupiny, respektive auditor skupiny, dovoleno pověřit navržením nebo provedením postupů, úkolů nebo kroků další členy týmu provádějícího zakázku, kteří mají vhodné dovednosti a zkušenosti, včetně auditorů složek. U jiných požadavků tento standard výslovně předpokládá, že daný požadavek nebo povinnost budou splněny partnerem odpovědným za audit skupiny, případně auditorem skupiny, a partner odpovědný za audit skupiny nebo auditor skupiny mohou získat informace od firmy nebo od dalších členů týmu provádějícího zakázku. (viz odstavec A29.)

Datum účinnosti

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

Cíle

13. Cílem auditora je:
 - a) v souvislosti s přijetím zakázky spočívající v auditu skupiny a s pokračováním v takové zakázce rozhodnout, zda je možné očekávat, že budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok o účetní závěrce skupiny,
 - b) identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny, ať již způsobené podvodem nebo chybou, a naplánovat a provést další auditorské postupy, které budou náležitě reagovat na tato vyhodnocená rizika,
 - c) být dostatečně a vhodně zapojen do práce auditorů složek po celý audit skupiny a, mimo jiné, předávat jasné informace o rozsahu a časovém rámci jejich prací a posoudit výsledky jejich práce,
 - d) posoudit, zda byly díky provedeným auditorským postupům získány dostatečné a vhodné důkazní informace, a to i ve vztahu k práci provedené auditory složek, na jejichž základě bude možné formulovat výrok o účetní závěrce skupiny.

Definice

14. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:
- a) **agregační riziko** – pravděpodobnost, že souhrn neopravených a neodhalených nesprávností překročí u účetní závěrky jako celku hranici materiality, (viz odstavec A19.)
 - b) **složka** – účetní jednotka, obchodní útvar, oddělení nebo podnikatelská činnost, případně jejich kombinace, určené auditorem skupiny pro účely plánování a provádění auditorských postupů v rámci auditu skupiny, (viz odstavec A20.)
 - c) **auditor složky** – auditor, který provádí auditorské práce vztahující se ke složce pro účely auditu skupiny. Auditor složky je v případě auditu skupiny členem týmu provádějícího zakázku;¹⁰ (viz odstavce A21.–A23.)
 - d) **vedení složky** – vedení odpovědné za složku, (viz odstavec A24.)
 - e) **prováděcí materialita složky** – částka, kterou stanoví auditor skupiny s cílem zmírnit agregační riziko na dostatečně nízkou míru pro účely plánování a provádění auditorských postupů ve vztahu ke složce,
 - f) **skupina** – vykazující účetní jednotka, za kterou je sestavena účetní závěrka skupiny,
 - g) **audit skupiny** – audit účetní závěrky skupiny,
 - h) **auditor skupiny** – partner odpovědný za audit skupiny a členové týmu provádějícího zakázku s výjimkou auditorů složek. Auditor skupiny odpovídá za:
 - i) stanovení celkové strategie auditu skupiny a plánu auditu skupiny,
 - ii) řízení práce auditorů složek, dohlížení na jejich práci a kontrolu jejich práce,
 - iii) posouzení závěrů učiněných na základě získaných důkazních informací, které slouží jako základ k formulování výroku o účetní závěrce 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 zahrnuje finanční informace za více než jednu složku nebo obchodní útvar, jež byly získány v procesu sestavení účetní závěrky skupiny. Pro účely tohoto standardu proces sestavení účetní závěrky skupiny zahrnuje: (viz odstavce A26.–A28.)
 - i) konsolidaci, poměrnou konsolidaci nebo metodu ekvivalence,
 - ii) prezentaci finančních informací účetních jednotek nebo obchodních útvarů, které nemají žádnou mateřskou společnost, ale jsou ovládány nebo řízeny stejným subjektem, v kombinované účetní závěrce,
 - iii) agregaci finančních informací účetních jednotek nebo obchodních útvarů, jako jsou organizační jednotky nebo divize;

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

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

- l) vedení skupiny – vedení odpovědné za sestavení účetní závěrky skupiny,
 - m) prováděcí materialita skupiny – prováděcí materialita¹² ve vztahu k účetní závěrce skupiny jako celku, jak ji stanovil auditor skupiny.
15. Výraz „příslušný rámec účetního výkaznictví“ označuje v tomto standardu rámec účetního výkaznictví, který se vztahuje na účetní závěrku skupiny.

Požadavky

Odpovědnost za řízení auditu skupiny a zajištění jeho kvality

16. Při použití standardu ISA 220 (revidované znění)¹³ je partner odpovědný za audit skupiny povinen převzít celkovou odpovědnost za řízení auditu skupiny a zajištění jeho kvality. Partner odpovědný za audit skupiny při tom: (viz odstavce A29.–A30.)
- a) přebírá odpovědnost za vytvoření prostředí pro audit skupiny, v němž je důraz kladen na očekávané chování členů týmu provádějícího zakázku, (viz odstavec A31.)
 - b) bude dostatečně a vhodně zapojen po celou dobu realizace zakázky spočívající v auditu skupiny, a to i do práce auditorů složek, aby mohl posoudit, zda jsou učiněné důležité úsudky a závěry s ohledem na povahu a okolnosti auditu skupiny správné.

Přijetí zakázky a pokračování v ní

17. Před tím, než partner odpovědný za audit skupiny přijme zakázku spočívající v auditu skupiny nebo v takové zakázce pokračuje, je povinen posoudit, zda lze reálně očekávat, že budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok o účetní závěrce skupiny. (viz odstavce A32.–A35.)
18. Pokud partner odpovědný za audit skupiny poté, co přijme zakázku spočívající v auditu skupiny nebo se rozhodne v ní pokračovat, 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 210¹⁴ je auditor skupiny povinen získat souhlas vedení skupiny, v němž vedení uznává a uvědomuje si svou povinnost zajistit pro tým provádějící zakázku: (viz odstavec A37.)
- a) přístup ke všem informacím, o nichž vedení skupiny ví, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky skupiny, jako jsou účetní záznamy, dokumentace a další záležitosti,
 - b) doplňující informace, které tým provádějící zakázku může od vedení skupiny nebo složky požadovat pro účely auditu skupiny,
 - c) neomezený přístup k osobám ze skupiny, od kterých je dle názoru týmu provádějícího zakázku nutné získat důkazní informace.

Omezení přístupu k informacím nebo lidem mimo kontrolu vedení skupiny

20. Jestliže partner odpovědný za audit skupiny dojde k závěru, že vedení skupiny nemůže s ohledem

¹² ISA 320 „Materialita při plánování a provádění auditu“, odstavce 9. a 11.

¹³ ISA 220 (revidované znění), odstavec 13.

¹⁴ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavce 6. b) a 8. b)

na omezení, která jsou mimo kontrolu vedení skupiny, zajistit týmu provádějícímu zakázku přístup k informacím nebo neomezený přístup k osobám ze skupiny, je partner odpovědný za audit skupiny povinen zvážit možné dopady na audit skupiny. (viz odstavce A38.–A46.)

Omezení přístupu k informacím nebo lidem zavedená vedením skupiny

21. Jestliže partner odpovědný za audit skupiny dojde k závěru, že: (viz odstavce A43.–A46.)
- a) auditor skupiny nebude z důvodu omezení, která zavedlo vedení skupiny, moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace,
 - b) tato omezení mohou vést k tomu, že bude nutné odmítnout výrok k účetní závěrce skupiny, partner odpovědný za audit skupiny:
 - i) danou zakázku nepřijme, pokud se jedná o novou zakázku, nebo od ní odstoupí, jde-li o probíhající zakázku, pokud je odstoupení možné dle příslušných právních předpisů, nebo
 - ii) v případě, že právní předpisy zakazují, aby auditor zakázku odmítl, nebo není-li jinak možné od zakázky odstoupit, odmítne výrok k účetní závěrce skupiny poté, co bude účetní závěrka skupiny ověřena v rozsahu, který daná situace umožňuje.

Obecná strategie auditu skupiny a plán auditu skupiny

22. V souladu se standardem ISA 300¹⁵ je auditor skupiny povinen určit a v případě potřeby aktualizovat obecnou strategii auditu skupiny a plán auditu skupiny. Auditor skupiny při tom určí: (viz odstavce A47.–A50.)
- a) složky, u nichž budou provedeny auditorské práce, (viz odstavec A51.)
 - b) zdroje potřebné k provedení auditu skupiny, včetně povahy, časového rámce a rozsahu, v jakém mají být zapojeni auditoři složek. (viz odstavce A52.–A56.)

Skutečnosti posuzované v případě zapojení auditorů složky

23. Partner odpovědný za audit skupiny je při stanovování celkové strategie auditu skupiny a plánu auditu skupiny povinen posoudit, jestli bude auditor skupiny schopen se dostatečně a vhodně zapojit do práce auditora složky. (viz odstavec A57.)
24. V rámci posouzení podle odstavce 23. auditor skupiny požádá auditora složky o potvrzení, že auditor složky bude s auditorem skupiny spolupracovat, a to i při rozhodování o tom, zda bude auditor složky provádět práce vyžadované auditorem skupiny. (viz odstavec A58.)

Relevantní etické požadavky včetně požadavků, které se týkají nezávislosti

25. V souladu se standardem ISA 220 (revidované znění)¹⁶ přebírá partner odpovědný za audit skupiny odpovědnost za: (viz odstavce A59.–A60. a A87.)
- a) to, že auditoři složek budou seznámeni s relevantními etickými požadavky, které platí s ohledem na povahu a okolnosti daného auditu skupiny,

¹⁵ ISA 300, odstavce 7.–10A

¹⁶ ISA 220 (revidované znění), odstavec 17.

- b) potvrzení toho, že jsou auditoři složek seznámeni s relevantními etickými požadavky, které se vztahují na audit skupiny, včetně požadavků na nezávislost, a že budou tyto požadavky dodržovat.

Zdroje k provedení zakázky

- 26. Partner odpovědný za audit skupiny je v souladu s ISA 220 (revidované znění)¹⁷ povinen: (viz odstavce A61.–A68.)
 - a) posoudit, zda auditoři složky mají vhodné schopnosti a odborné předpoklady, včetně dostatku času, aby ve složce provedli přidělené auditorské postupy,
 - b) v případě, že informace o výsledcích monitorování a procesu nápravy nebo externí inspekce týkající se auditora složky byly poskytnuty firmou auditora skupiny nebo byly jinak zpřístupněny partnerovi odpovědnému za audit skupiny, posoudit relevanci těchto informací pro posouzení auditora skupiny uvedené v odstavci 26. a).
- 27. Auditor skupiny je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se prací, které mají být provedeny ve složce bez zapojení auditora složky, jestliže:
 - a) auditor složky nesplňuje relevantní etické požadavky, včetně požadavků na nezávislost, které se vztahují na audit skupiny,¹⁸ (viz odstavce A69.–A70.)
 - b) partner odpovědný za audit skupiny má vážné obavy týkající se skutečností uvedených v odstavcích 23.–26. (viz odstavec A71.)

Provádění zakázky

- 28. Partner odpovědný za audit skupiny je v souladu s ISA 220 (revidované znění)¹⁹ povinen převzít odpovědnost za povahu, časový rámec a rozsah řízení auditorů složky, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce a přihlížet při tom k: (viz odstavce A72.–A77.)
 - a) oblastem s vyššími vyhodnocenými riziky materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny nebo s výraznými riziky, která byla identifikována v souladu se standardem ISA 315 (revidované znění 2019),
 - b) oblastem v rámci auditu účetní závěrky skupiny, ve kterých je potřeba výrazně uplatnit úsudek.

Předávání informací auditorům složek

- 29. Auditor skupiny je povinen předávat auditorům složek informace o jejich povinnostech a o svých očekáváních, včetně očekávání, že předávání informací mezi auditorem skupiny a auditory složek bude po celý audit skupiny probíhat vždy ve vhodný okamžik. (viz odstavce A78.–A87.)

¹⁷ ISA 220 (revidované znění), odstavce 25.–26.

¹⁸ ISA 200, odstavec 14.

¹⁹ ISA 220 (revidované znění), odstavec 29.

Znalost skupiny a jejího prostředí, příslušného rámce účetního výkaznictví a systému vnitřních kontrol ve skupině

30. Auditor skupiny v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)²⁰ přebírá 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, včetně:
 - a. míst, kde má skupina své provozovny nebo kde vykonává svou činnost,
 - b. povahy provozní činnosti nebo aktivit skupiny a rozsahu, v jakém se v rámci skupiny podobají,
 - c. rozsahu, v jakém je do obchodního modelu skupiny začleněno využití informačních technologií (IT);
 - ii) regulačních faktorů, které mají vliv na účetní jednotky a obchodní útvary ve skupině,
 - iii) opatření používaných interně a externě k posouzení finanční výkonnosti účetních jednotek a obchodních útvarů;
 - b) příslušný rámec účetního výkaznictví a jednotnost a důslednost v používání účetních pravidel a postupů napříč skupinou,
 - c) vnitřní kontrolní systém skupiny, včetně:
 - i) povahy a rozsahu podobnosti kontrol, (viz odstavce A96.–A99. a A102.)
 - ii) toho, zda, a pokud ano, jak skupina centralizuje činnosti relevantní pro účetní výkaznictví, (viz odstavce A100.–A102.)
 - iii) procesu sestavení účetní závěrky skupiny, který je skupinou používán, spolu s případnými dílčími konsolidacemi, a konsolidačních úprav,
 - iv) způsobu, jakým vedení skupiny informuje vedení účetních jednotek nebo obchodních útvarů o významných skutečnostech, které mají podpořit sestavování 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.)

Skutečnosti posuzované v případě zapojení auditorů složky

31. Auditor skupiny informuje auditory složek včas: (viz odstavec A106.)
- a) o záležitostech, které považuje za relevantní při navrhování nebo provádění postupů vyhodnocení rizik ze strany auditora složky pro účely auditu skupiny,
 - b) a v souladu s ISA 550²¹ o vztazích nebo transakcích se spřízněnými stranami identifikovaných vedením skupiny a o všech případných dalších spřízněných stranách, o nichž auditor skupiny ví a které jsou relevantní ve vztahu k pracím auditora složky, (viz odstavec A107.)

²⁰ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 19.–27.

²¹ ISA 550 „Spřízněné strany“, odstavec 17.

- c) a v souladu s ISA 570 (revidované znění)²² o událostech nebo podmínkách identifikovaných vedením skupiny nebo auditorem skupiny, které by mohly výrazně zpochybnit schopnost skupiny nepřetržitě trvat a které jsou relevantní pro práci auditora složky.
32. Auditor skupiny požaduje, aby auditoři jednotlivých složek včas informovali o:
- a) skutečnostech, které souvisejí s finančními informacemi složky a které auditor složky považuje za relevantní při identifikování a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny, ať již způsobené podvodem nebo chybou,
 - b) vztazích se spřízněnými stranami, které nebyly dříve identifikovány vedením skupiny nebo auditorem skupiny, (viz odstavec A107.)
 - c) všech případných událostech nebo podmínkách, které identifikoval auditor složky a které mohou výrazně zpochybnit schopnost skupiny nepřetržitě trvat.

Identifikování a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti

33. V případě použití standardu ISA 315 (revidované znění 2019) přebírá auditor skupiny na základě poznatků získaných v odstavci 30. odpovědnost za identifikování a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti ve vztahu k účetní závěrce skupiny i ve vztahu k procesu sestavení účetní závěrky skupiny. (viz odstavce A108.-A113.)

Skutečnosti posuzované v případě zapojení auditorů složky

34. V případě použití standardu ISA 315 (revidované znění 2019) auditor skupiny posoudí, zda důkazní informace získané v rámci postupů vyhodnocení rizik, které byly provedeny auditorem skupiny a auditory složky, poskytují vhodný základ k identifikování a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti ve vztahu k účetní závěrce skupiny. (viz odstavce A114.–A115.)

Materialita

35. Při použití standardů ISA 320 a ISA 450 v případech, kdy jsou skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce skupiny rozděleny podle jednotlivých složek, auditor skupiny stanoví, pro účely plánování a provádění auditorských postupů,:
- a) prováděcí materialitu složky. Aby bylo podchyceno agregační riziko, musí být tato částka nižší než prováděcí materialita skupiny; (viz odstavce A116.–A120.)
 - b) hranici, při jejímž překročení musí být o nesprávnostech zjištěných v účetních informacích složky informován auditor skupiny. Tato hranice nepřevyší částku, která je z pohledu účetní závěrky skupiny považována za jednoznačně bezvýznamnou. (viz odstavec A121.)

Skutečnosti posuzované v případě zapojení auditorů složky

36. Auditor skupiny informuje auditora složky o částkách, které byly stanoveny v souladu s odstavcem 35. (viz odstavce A122.–A123.)

²² ISA 570 (revidované znění) „Nepřetržitě trvání podniku“

Reagování na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti

37. V případě použití standardu ISA 330 přebírá auditor skupiny odpovědnost za povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, které mají být provedeny, a určí rovněž, ve kterých složkách mají být další auditorské postupy provedeny a jaká bude povaha, načasování a rozsah prací, které mají být v těchto složkách provedeny. (viz odstavce A124.-A139.)

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

38. Auditor skupiny přebírá odpovědnost za navržení a provedení dalších auditorských postupů, které budou reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, jež ve vztahu k účetní závěrce skupiny vznikla v souvislosti s procesem sestavení účetní závěrky skupiny. Auditor při tom provede následující činnosti: (viz odst. A140.)
- posouzení toho, zda byly v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví do účetní závěrky skupiny zahrnuty všechny účetní jednotky a organizační složky, a, je-li to relevantní, odpovídá rovněž za navržení a provedení dalších auditorských postupů v souvislosti s dílčími konsolidacemi,
 - posouzení vhodnosti, úplnosti a správnosti konsolidačních úprav a reklasifikací, (viz odst. A141.)
 - posouzení toho, zda úsudky vedení uplatněné v procesu sestavení účetní závěrky skupiny naznačují možnou předpojatost vedení, a
 - reagování na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti vlivem podvodu, která vzniknou v souvislosti s procesem sestavení účetní závěrky skupiny.
39. Pokud účetní informace účetní jednotky nebo organizační složky nebyly sestaveny v souladu se stejnými účetními pravidly, jaká byla použita v případě účetní závěrky skupiny, auditor skupiny posoudí, zda byly účetní informace pro účely sestavení a prezentace účetní závěrky skupiny náležitě upraveny.
40. Pokud účetní závěrka skupiny obsahuje účetní informace účetní jednotky nebo organizační složky, která sestavuje účetní výkazy k jinému datu než skupina, auditor skupiny přebírá odpovědnost za posouzení toho, zda byly tyto účetní informace náležitě upraveny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Skutečnosti posuzované v případě zapojení auditorů složky

41. Jestliže auditor skupiny zapojí do navrhování nebo provádění dalších auditorských postupů auditory složek, komunikuje s nimi o záležitostech, které jsou podle názoru auditora skupiny nebo auditora složky relevantní pro navržení reakcí na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.
42. U oblastí se zvýšenými riziky materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny nebo se závažnými riziky identifikovanými v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019), u kterých auditor složky určuje další auditorské postupy, které mají být provedeny, auditor skupiny posoudí vhodnost navržení a provedení těchto dalších auditorských postupů. (viz odstavec A142.)
43. Pokud auditoři složek provádějí v rámci procesu sestavení účetní závěrky skupiny další auditorské postupy, včetně postupů týkajících se dílčích konsolidací, je auditor skupiny povinen určit povahu a rozsah řízení auditorů složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce. (viz odstavec A143.)

44. Auditor skupiny je povinen přesvědčit se, zda finanční informace identifikované ve sdělení auditora složky (viz odstavec 45. a)) jsou finančními informacemi, které jsou zahrnuty do účetní závěrky skupiny.

Posouzení sdělení poskytnutých auditorem složky a adekvátnosti jím provedených prací

45. Auditor skupiny je povinen vyzvat auditora složky, aby ho informoval o záležitostech, které jsou důležité k tomu, aby si auditor skupiny udělal závěry týkající se auditu skupiny. K těmto záležitostem patří: (viz odstavec A144.)
- a) identifikace finančních informací, v souvislosti s nimiž byl auditor složky požádán o provedení auditorských postupů,
 - b) to, zda auditor složky provedl práce požadované auditorem skupiny,
 - c) to, zda auditor složky splnil příslušné etické požadavky, včetně požadavků na nezávislost, které se vztahují na audit skupiny,
 - d) informace o případech nedodržení právních předpisů,
 - e) opravené a neopravené nesprávnosti ve finančních informacích složky, které byly identifikovány auditorem složky a překračují hranici oznámenou 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 v souvislosti s provedenými auditorskými postupy,
 - h) podvod nebo podezření na podvod, na němž se podílí vedení složky, zaměstnanci zastávající ve složce významnou funkci v oblasti vnitřního kontrolního systému skupiny nebo jiné osoby, pokud podvod vedl k materiální nesprávnosti ve finančních informacích složky,
 - i) další významné záležitosti, o nichž auditor složky informoval nebo hodlá informovat vedení složky nebo osoby pověřené správou a řízením složky,
 - 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 písemných prohlášeních, která si auditor složky vyžádal od vedení složky,
 - k) celková zjištění nebo závěry auditora složky. (viz odstavec A146.)
46. Auditor skupiny je povinen:
- a) prodiskutovat s auditorem složky, vedením složky, případně s vedením skupiny, významné skutečnosti, které vyplynuly z komunikace s auditorem složky, včetně skutečností uvedených v odstavci 45.,
 - b) posoudit, zda je komunikace s auditorem složky pro účely auditora skupiny adekvátní. Pokud tato komunikace není pro účely auditora skupiny adekvátní, auditor skupiny je povinen zhodnotit dopady na audit skupiny. (viz odstavec A147.)
47. Auditor skupiny je povinen určit, zda a do jaké míry je nezbytné prověřit doplňující dokumentaci auditu od auditora složky. Auditor skupiny při tom bere v potaz: (viz odstavce A148.–A149.)
- a) povahu, načasování a rozsah prací prováděných auditorem složky,

- b) schopnosti a odborné předpoklady auditora složky, které se určují v souladu s odstavcem 26. a),
 - c) řízení auditora složky, dohlížení na něj a prověření jeho 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 se standardem ISA 560²³ auditor skupiny odpovídá za provedení postupů zaměřených na identifikaci událostí, v souvislosti s nimiž může být nutné v účetní závěrce skupiny provést úpravy nebo v ní zveřejnit určité údaje, případně požádá auditory složek, aby takové postupy provedli. (viz odstavec A150.)

Skutečnosti posuzované v případě zapojení auditorů složky

50. Auditor skupiny je povinen vyzvat auditory složek, aby jej informovali v případě, že se dozví o událostech po datu účetní závěrky, v souvislosti s nimiž bude nutné provést v účetní závěrce skupiny úpravy nebo v ní zveřejnit určité údaje. (viz odstavec A150.)

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací

51. V souladu se standardem ISA 330²⁴ 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 formulování výroku auditora skupiny. (viz odstavce A151.–A155.)
52. Partner odpovědný za audit skupiny je povinen posoudit důsledky, které budou pro výrok auditora skupiny mít případné neopravené nesprávnosti (identifikované auditorem skupiny nebo nahlášené auditory složek), a všechny případy, v nichž nebylo možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavec A156.)

Zpráva auditora

53. Ve zprávě auditora o účetní závěrce skupiny nebude zmíněn auditor složky, pokudliže to nevyžadují právní předpisy. Pokud je zmínění auditora složky právními předpisy vyžadováno, ve zprávě auditora musí být uvedeno, že zmínění auditora složky neubírá nic na odpovědnosti partnera odpovědného za audit skupiny nebo jeho firmy ve vztahu k výroku auditora skupiny. (viz odstavce A157.–A158.)

Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny

Předávání informací vedení skupiny

54. Auditor skupiny je povinen poskytnout vedení skupiny přehled plánovaného rozsahu a časového rámce auditu, včetně přehledu prací, které mají být provedeny v jednotlivých složkách skupiny. (viz odstavec A159.)

²³ ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavce 6.–7.

²⁴ ISA 330, odstavec 26.

55. Jestliže auditor skupiny odhalil případ podvodu nebo byl na takový případ upozorněn auditorem složky (viz odstavec 45. h)) nebo pokud nějaké informace svědčí o možnosti existence podvodu, auditor skupiny je povinen na tuto skutečnost včas upozornit vedení skupiny na příslušné úrovni, aby bylo možné osoby primárně odpovědné za prevenci a odhalování podvodů uvědomit o záležitostech, které spadají do jejich kompetence. (viz odstavec A160.)
56. V některých případech bude auditor složky v souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu povinen vydat k účetní závěrce složky nebo obchodního útvaru, které jsou součástí skupiny, výrok auditora. V takovém případě je auditor skupiny povinen vyzvat vedení skupiny, aby informovalo vedení složky nebo obchodního útvaru o veškerých záležitostech, které auditor skupiny zjistil a které by mohly být významné pro účetní závěrku složky nebo obchodního útvaru, o nichž ale nemusí vedení složky nebo obchodního útvaru vědět. Jestliže vedení skupiny odmítne o takové záležitosti vedení složky nebo obchodního útvaru informovat, auditor skupiny je povinen záležitost prodiskutovat s osobami pověřenými správou a řízením skupiny. Pokud záležitost nebude vyřešena, auditor skupiny je povinen posoudit, s přihlédnutím k právním a odborným požadavkům na zachování důvěrnosti, zda doporučit auditorovi složky, aby odmítl vydat zprávu auditora k účetní závěrce složky nebo obchodního útvaru, dokud záležitost nebude vyřešena. (viz odstavce A161.–A162.)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením skupiny

57. Kromě informací stanovených ve standardu ISA 260 (revidované znění)²⁵ a v dalších mezinárodních auditorských standardech je auditor skupiny povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením skupiny následující skutečnosti: (viz odstavec A163.)
- a) Přehled prací, které budou prováděny ve složkách skupiny, a povaha plánovaného zapojení auditora skupiny do prací, které budou provádět auditoři složek. (viz odstavec A164.)
 - b) Případy, kdy má auditor skupiny na základě svého posouzení pochyby o kvalitě práce auditora složky, a způsob, jakým auditor skupiny tyto pochyby řeší.
 - c) Případná omezení rozsahu auditu skupiny, např. v situacích, kdy byl omezen přístup k lidem nebo informacím.
 - d) Případy podvodu nebo podezření na podvod, na němž se podílí vedení skupiny, vedení složky, zaměstnanci zastávající významnou funkci v oblasti vnitřních kontrol skupiny nebo jiné osoby, pokud podvod vede k materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.

²⁵ ISA 260 (revidované znění) „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“

Předávání informací o identifikovaných nedostacích ve vnitřních kontrolách

58. V souladu s ISA 265²⁶ je auditor skupiny povinen posoudit, zda osoby pověřené správou a řízením skupiny nebo vedení skupiny musejí být informováni o případných identifikovaných nedostacích ve skupinovém vnitřním kontrolním systému. Auditor skupiny při tom musí vzít v potaz nedostatky ve vnitřních kontrolách, které byly identifikovány auditory jednotlivých složek a oznámeny auditorovi skupiny v souladu s odstavcem 45. g). (viz odstavec A165.)

Dokumentace

59. V souladu s ISA 230²⁷ musí být dokumentace auditu v rámci auditu skupiny dostatečná k tomu, aby zkušenému auditorovi, který není s daným auditem nikterak propojen, umožnila seznámit se s povahou, časovým rámcem a rozsahem provedených auditorských postupů, se získanými důkazními informacemi a se závěry, kterých bylo dosaženo ve vztahu k významným skutečnostem, jež se objevily během auditu skupiny. V souladu s ISA 230²⁸ 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 lidem nebo informacím v rámci skupiny, které byly posouzeny před tím, než bylo přijato rozhodnutí o přijetí zakázky nebo o pokračování v ní, nebo které se objevily po přijetí takového rozhodnutí, a způsob, jakým byly tyto záležitosti ošetřeny,
- b) skutečnosti, ze kterých auditor skupiny vycházel při určování složek pro účely plánování a provádění auditu skupiny, (viz odstavec A170.)
- c) východisko při určování 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 auditori složek vhodné schopnosti a odborné předpoklady k provedení přidělených auditorských postupů ve složkách, včetně dostatku času, (viz odstavec A171.)
- e) klíčové prvky při seznamování se se skupinovými vnitřním kontrolním systémem v souladu s odstavcem 30. c),
- f) povaha, načasování a rozsah řízení auditorů složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce ze strany auditora skupiny, včetně případného prověření doplňující dokumentace auditu auditorů složek auditorem skupiny v souladu s odstavcem 47., (viz odstavce A172.–A178.)
- g) záležitosti týkající se komunikace s auditory složek, mimo jiné:
 - i) případné záležitosti týkající se podvodu, spřízněných stran nebo nepřetržitého trvání podniku, o kterých byly informace předány v souladu s odstavcem 32.,
 - ii) záležitosti relevantní pro závěry, které auditor skupiny učiní ve vztahu k auditu skupiny v souladu s odstavcem 45., včetně toho, jak auditor skupiny reagoval na významné záležitosti, o nichž diskutoval s auditory složek, vedením složek nebo vedením skupiny,
- h) posouzení zjištění nebo závěrů auditorů složek týkajících se záležitostí, které by mohly mít

²⁶ ISA 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení“

²⁷ ISA 230, odstavec 8.

²⁸ ISA 230, odstavce 1.–3., 9.–11., A6.–A7. a příloha

významný vliv na účetní závěrku skupiny, ze strany auditora skupiny a jeho reakce na tato zjištění nebo závěry.

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Rozsah tohoto standardu ISA (viz odstavce 1.–2.)

- A1. Tento standard se také věnuje zvláštním aspektům, které partner odpovědný za audit skupiny, případně auditor skupiny, posuzuje při dodržování požadavků a návodných informací uvedených v ISA 220 (revidované znění), které se, mimo jiné, týkají řízení auditorů složek, dohledu nad nimi a prověření jejich práce.
- A2. Standard ISQM 1²⁹ se zabývá zakázkami, u kterých musí být provedena prověrka kvality zakázky. ISQM 2³⁰ upravuje jmenování a způsobilost osoby provádějící kontrolu kvality zakázky a vymezuje povinnosti osoby provádějící kontrolu kvality zakázky týkající se provádění a dokumentování prověrky kvality zakázky, včetně auditu skupiny.
- A3. Účetní jednotka nebo obchodní útvar skupiny může také sestavit vlastní účetní závěrku skupiny, do níž budou zahrnuty finanční informace jednotlivých účetních jednotek nebo obchodních útvarů, z nichž se tato účetní jednotka nebo obchodní útvar skládá (tzn. dílčích skupin). Tento standard se vztahuje na audit skupinové účetní závěrky takovýchto dílčích skupin, který je prováděn ze zákonných, regulačních nebo jiných důvodů.
- A4. Jeden právní subjekt může být tvořen více než jedním obchodním útvarům, například společnost s provozovny na několika místech, jako je banka s několika pobočkami. Pokud má každý z těchto obchodních útvarů svou vlastní lokaci a vlastní vedení nebo informační systémy (a vlastní hlavní knihu) a finanční informace jsou při sestavování účetní závěrky za jeden právní subjekt agregovány, taková účetní závěrka spadá pod definici účetní závěrky skupiny, protože obsahuje finanční informace za více než jednu účetní jednotku nebo obchodní útvar, které prošly procesem sestavení účetní závěrky skupiny.
- A5. V některých případech může jedna účetní jednotka nastavit svůj informační systém tak, aby pro účely právního nebo regulačního výkaznictví nebo pro jiné manažerské účely zaznamenával finanční informace o více než jedné produktové řadě nebo za více než jedno oddělení. V takových případech nepředstavuje účetní závěrka účetní jednotky účetní závěrku skupiny, neboť nedochází k agregování finančních informací většího počtu účetních jednotek nebo obchodních útvarů v procesu sestavení účetní závěrky skupiny. Oddělené zaznamenávání informací (např. na analytických účtech) pro účely právního nebo regulačního výkaznictví nebo pro jiné manažerské účely navíc nevede pro účely tohoto standardu ke vzniku samostatných účetních jednotek nebo obchodních útvarů (např. divizí).

Skupiny a složky (viz odstavce 4.–5.)

- A6. Informační systém skupiny, včetně jejího procesu účetního výkaznictví, může, ale také nemusí, odpovídat organizační struktuře skupiny. Organizace skupiny může například odpovídat její právní struktuře, ale její informační systém může pro manažerské účely nebo pro účely výkaznictví vycházet

²⁹ Mezinárodní standard pro řízení kvality (ISQM) 1 „Řízení kvality u firem provádějících auditu nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby“

³⁰ ISQM 2 „Kontroly kvality zakázky“

ze struktury jednotlivých oddělení, procesů, produktů nebo služeb (nebo skupin produktů či služeb) nebo ze zeměpisného uspořádání.

- A7. Auditor skupiny může na základě znalosti organizační struktury skupiny a jejího informačního systému rozhodnout, že finanční informace některých účetních jednotek nebo obchodních útvarů mohou být pro účely plánování a provádění auditorských postupů posuzovány společně. Skupina může mít například tři právnické subjekty s podobnou obchodní činností, které působí na stejném zeměpisném místě, mají společné vedení a používají společný vnitřní kontrolní systém, včetně informačního systému. V takovém případě může auditor skupiny rozhodnout, že k těmto třem právnickým subjektům se bude přistupovat jako k jedné složce.
- A8. Skupina rovněž může centralizovat činnosti nebo procesy, které se týkají více než jedné účetní jednotky nebo obchodního útvaru v dané skupině, například používáním střediska sdílených služeb. Jsou-li takovéto centralizované činnosti relevantní z pohledu procesu účetního výkaznictví skupiny, auditor skupiny může stanovit, že středisko sdílených služeb představuje složku.
- A9. Dalším faktorem, který může být pro auditora skupiny relevantní při rozhodování o složkách, je způsob, jakým vedení rozlišuje provozní segmenty v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví na zveřejnění informací v účetní závěrce.³¹

Zapojení auditorů složek (viz odstavce 7.–8.)

- A10. Auditoři jednotlivých složek mohou provést audit účetní závěrky složky, ať již ze zákonných, regulačních nebo jiných důvodů, zejména v situaci, kdy je složkou právnický subjekt. Pokud auditor složky provádí nebo provedl audit účetní závěrky složky, může auditor skupiny využít auditorské práce provedené na účetní závěrce složky, jestliže si ověří, že tyto práce odpovídají účelu auditu skupiny. Auditoři složek navíc mohou přizpůsobit práce provedené na auditu účetní závěrky složky tak, aby byly naplněny potřeby auditora skupiny. V takové situaci každopádně 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)³² je partner odpovědný za audit skupiny povinen rozhodnout, zda přístup k řízení, dohledu a kontrole odpovídá povaze a okolnostem auditní zakázky. V odstavci A76. jsou popsány příklady různých způsobů, jak může partner odpovědný za audit skupiny převzít odpovědnost za řízení auditorů složek, dohled nad nimi a za kontrolu jejich práce. Tyto příklady mohou být užitečné v situacích, kdy auditor skupiny plánuje využít auditorské práce z auditu účetní závěrky složky, které již byly provedeny.
- A12. Jak je vysvětleno ve standardu ISA 200,³³ zjišťovací riziko souvisí s povahou, načasováním a rozsahem postupů auditora, které mají podle jeho názoru zmírnit auditorské riziko na přijatelnou míru. Zjišťovací riziko je ukazatelem účinnosti nejen auditorského postupu, ale také uplatnění daného postupu auditorem. Vliv na zjišťovací riziko mají tudíž takové záležitosti jako náležité plánování, přidělení vhodných zdrojů k zakázce, uplatnění profesního skepticismu, dohled nad prováděním auditorských prací a jejich kontrola.
- A13. Zjišťovací riziko je širším pojmem než agregační riziko, jak je popsáno v odstavcích 14. a) a A19. V rámci auditu skupiny může být pravděpodobnost toho, že souhrn neopravených a nezjištěných

³¹ Viz například Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 8 „Provozní segmenty“

³² ISA 220 (revidované znění), odstavec 30. b)

³³ ISA 200, odstavec A45.

nesprávností překročí materialitu pro účetní závěrku skupiny jako celek, vyšší, neboť auditorské postupy mohou být u finančních informací složek napříč skupinou provedeny odděleně. Auditor skupiny proto stanovuje prováděcí materialitu složky, aby bylo agregační riziko sníženo na přijatelnou míru.

Profesní skepticismus (viz odstavec 9.)

- A14. Ve standardu ISA 220 (revidované znění)³⁴ jsou uvedeny příklady skutečností, které komplikují uplatnění profesního skepticismu na úrovni zakázky, včetně nevědomé podjatosti auditora, jež může bránit uplatnění profesního skepticismu při navrhování a provádění auditorských postupů a vyhodnocování důkazních informací. ISA 220 (revidované znění) rovněž popisuje opatření, která může přijmout tým provádějící zakázku za účelem zmírnění obtíží při uplatňování profesního skepticismu na úrovni zakázky.
- A15. Uplatnění profesního skepticismu se věnují požadavky a příslušný aplikační materiál ve standardech ISA 315 (revidované znění 2019),³⁵ ISA 540 (revidované znění)³⁶ a v dalších standardech ISA. Tyto standardy obsahují příklady toho, jak může s poskytováním důkazů o tom, že auditor uplatnil profesní skepticismus, pomoci dokumentace.
- 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 uplatňuje profesní skepticismus.
- A17. Uplatňování profesního skepticismu v rámci auditu skupiny může být ovlivněno např. následujícími záležitostmi:
- Na auditory jednotlivých složek v různých lokacích mohou působit rozdílné kulturní vlivy, které mohou mít dopad na povahu předpojatosti, které jsou auditoři složek vystaveni.
 - Složitá struktura některých skupin může vést ke vzniku faktorů, které zvyšují riziko materiální nesprávnosti. Příliš složitá organizační struktura může být navíc sama o sobě faktorem, který ovlivňuje riziko výskytu podvodu podle standardu ISA 240,³⁷ a seznámení se s obchodním účelem a činností některých účetních jednotek nebo obchodních útvarů může proto vyžadovat více času nebo vyšší kvalifikaci.
 - Povaha a rozsah transakcí v rámci skupiny (např. transakcí, do nichž je zapojeno více účetních jednotek nebo obchodních útvarů ze skupiny nebo několik spřízněných stran), peněžních toků nebo ujednání o převodních cenách mezi propojenými osobami mohou složitost ještě prohloubit. V některých případech mohou tyto záležitosti vést ke vzniku rizika podvodu.
 - Jestliže pro audit skupiny platí v souvislosti s výkaznictvím napjaté časové lhůty stanovené vedením skupiny, mohou členové týmu provádějícího zakázku vnímat při dokončování zadaných prací tlak. Za takových okolností může tým provádějící zakázku potřebovat více

³⁴ ISA 220 (revidované znění), odstavce A34.–A36.

³⁵ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec A238.

³⁶ ISA 540 (revidované znění) „Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce“, odstavec A11.

³⁷ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, příloha 1

času, aby náležitě posoudil tvrzení vedení, učinil vhodné úsudky nebo řádně zkontroloval provedené auditorské práce.

A18. V rámci uplatňování profesního skepticismu zůstává auditor bdělý k případné rozporuplnosti v informacích od auditorů jednotlivých složek, od vedení složek a vedení skupiny, které se týkají záležitostí, jež mohou být významné ve vztahu k účetní závěrce skupiny.

Definice

Agregační riziko (viz odstavec 14. a))

A19. Agregační riziko existuje u všech auditů účetních závěrek, ovšem obzvláště důležité je pochopit jej a reagovat na něj při auditu skupiny, neboť právě při něm je vyšší pravděpodobnost, že auditorské postupy budou provedeny u skupin transakcí, zůstatků účtů nebo u vysvětlujících a popisných informací, které jsou rozděleny mezi jednotlivé složky. Agregační riziko se obecně zvyšuje s tím, jak roste počet složek, u 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, ve kterých budou provedeny auditorské práce, odborný úsudek. Odstavec A7. vysvětluje, že finanční informace některých účetních jednotek nebo obchodních útvarů 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 jednotek nebo obchodních útvarů, jejichž finanční informace jsou zahrnuty do účetní závěrky skupiny.

Auditor složky (viz odstavec 14. c))

A21. Tým provádějící zakázku zahrnuje pro účely tohoto standardu také auditora skupiny a auditory jednotlivých složek. Auditori složek mohou být z firmy, která patří do sítě firem, z firmy, která není součástí sítě, nebo z firmy auditora skupiny (např. z jiné pobočky firmy auditora skupiny).

A22. Za určitých okolností může auditor skupiny provést centralizované testování na skupině transakcí, zůstatcích účtů nebo na vysvětlujících a popisných informacích nebo může provést auditorské postupy týkající se složky. V těchto případech není auditor skupiny považován za auditora složky.

A23. Odstavec 24. vyžaduje, aby si auditor skupiny vyžádal od auditora složky potvrzení, že auditor složky bude s auditorem skupiny spolupracovat, a to i při rozhodování o tom, zda bude auditor složky provádět práce vyžadované auditorem skupiny. Odstavec A58. předkládá pokyny 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 jednotce nebo obchodním útvaru, které jsou součástí skupiny. Jestliže auditor skupiny posuzuje finanční informace určité účetní jednotky nebo obchodního útvaru souhrnně jako finanční informace složky nebo 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 které se vztahují auditorské postupy prováděné ve vztahu k dané složce. Za určitých okolností nemusí existovat samostatné vedení složky a přímou odpovědnost za finanční informace nebo jinou činnost složky nese vedení skupiny.

Auditor skupiny (viz odstavec 14. j))

A25. Pokud provádí audit skupiny spoluauditři, spolupartneři odpovědní za zakázku a jejich auditorské týmy společně tvoří pro účely tohoto standardu auditora skupiny a auditorský tým skupiny. Tento standard se nicméně nezabývá vztahem mezi spoluauditřory ani pracemi, které spoluauditor provádí pro účely auditu skupiny ve vztahu k práci jiného spoluauditora.

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

A26. Požadavky na sestavení a prezentaci účetní závěrky skupiny mohou být uvedeny v příslušném rámci účetního výkaznictví, což má vliv na rozhodování o tom, které finanční informace účetních jednotek nebo obchodních útvarů budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny. Některé rámce například vyžadují sestavení konsolidované účetní závěrky, jestliže účetní jednotka (mateřská účetní jednotka) 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 žádnou mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou, nebo u účetních jednotek se společným vedením.

A27. Termín „proces sestavení účetní závěrky skupiny“ používaný v tomto standardu nemá stejný význam jako „konsolidace“ nebo „konsolidovaná účetní závěrka“, jak jsou definovány nebo popsány v rámci účetního výkaznictví. Termínem „proces sestavení účetní závěrky skupiny“ se spíše rozumí rozsáhlejší proces používaný k sestavení účetní závěrky skupiny.

A28. Podrobné aspekty procesu sestavení účetní závěrky skupiny se skupinu od skupiny liší v závislosti na struktuře skupiny a na jejím informačním systému, včetně procesu účetního výkaznictví. Součástí procesu sestavení účetní závěrky skupiny jsou však aspekty jako vyloučení transakcí a zůstatků v rámci skupiny a, je-li to relevantní, dopady rozdílných vykazovaných období na účetní jednotky nebo obchodní útvary zahrnuté do účetní závěrky skupiny.

Odpovědnost za řízení a zajištění kvality u auditu skupiny (viz odstavce 11. a 16.)

A29. Pro partnera odpovědného za audit skupiny nemusí být možné nebo proveditelné, aby se sám věnoval všem požadavkům v ISA 220 (revidované znění), zejména pokud je součástí týmu provádějícího zakázku velký počet auditorů jednotlivých složek, kteří se nacházejí na různých místech. Standard ISA 220 (revidované znění)³⁸ v souvislosti s řízením kvality na úrovni zakázky povoluje 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 běžné požadavky nebo služby sítě,³⁹ a to tím, že usnadní komunikaci auditora skupiny s auditřory jednotlivých složek a pomohou auditorovi skupiny s řízením auditorů složek, s dohledem nad nimi a s kontrolou jejich práce.

³⁸ ISA 220 (revidované znění), odstavec 15.

³⁹ ISQM 1, odstavec 48.–52.

A31. ISA 220 (revidované znění)⁴⁰ vysvětluje, že kulturu prosazující kvalitu utvářejí a posilují rovněž členové týmu provádějícího zakázku, a to tím, že se při realizaci zakázky chovají podle očekávání. Při reagování na požadavky uvedené v odstavci 16. a) partner odpovědný za audit skupiny může komunikovat přímo s dalšími členy týmu provádějícího zakázku (včetně auditorů jednotlivých složek) a tuto komunikaci posílit osobním přístupem a kroky (např. tím, že bude sám příkladem).

Přijetí zakázky a pokračování v ní

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

A32. Při posuzování toho, zda lze přiměřeně očekávat, že budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, se partner odpovědný za audit skupiny může seznámit s následujícími skutečnostmi:

- struktura skupiny, včetně právní a organizační struktury,
- činnosti, které jsou významné z hlediska skupiny, včetně hospodářského odvětví a regulačního, ekonomického a politického prostředí v němž jsou tyto činnosti realizovány,
- využívání servisních organizací,
- využívání středisek sdílených služeb,
- proces sestavení účetní závěrky skupiny,
- 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 do skupiny zahrnuty metodou ekvivalence,
 - bude moci případně provádět nezbytné práce ve vztahu k finančním informacím týkajícím se jednotlivých složek,
- zda jsou na zakázku přiděleny dostatečné a vhodné zdroje nebo zda budou k dispozici.

A33. V případě nové 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 vedením složky nebo s předchozím auditorem složky.

A34. U probíhajících 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,

⁴⁰ ISA 220 (revidované znění), odstavec A28.

- změnami ve složení osob pověřených správou a řízením skupiny, ve složení vedení skupiny nebo klíčového vedení významných složek, u kterých se očekává provádění auditorských 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 ze skutečnosti, že složky se nacházejí v jiných zemích než auditor skupiny, a mezi těmito zeměmi tudíž existují kulturní a jazykové rozdíly a platí v nich odlišné právní předpisy. Právní předpisy mohou například omezovat možnosti auditora složky poskytovat dokumentaci mimo jeho zemi nebo válka, občanské nepokoje či vypuknutí choroby mohou omezit přístup auditora skupiny k důležité dokumentaci auditu, kterou má k dispozici auditor složky. Možnosti, jak takové situace řešit, popisuje odstavec A180.

A36. Poté, co partner odpovědný za audit skupiny přijme zakázku spočívající v auditu skupiny, mohou být uvalena omezení, která mohou mít vliv na schopnost týmu provádějícího zakázku získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Takováto omezení mohou ovlivnit:

- přístup auditora skupiny k informacím složek, k jejich vedení nebo k osobám pověřeným správou a řízením složek, případně k auditorům jednotlivých složek (i k relevantní dokumentaci auditu, kterou auditor skupiny požaduje) (viz odstavce 20. a 21.),
- práce, které mají být provedeny ve vztahu k finančním informacím složek.

Odstavce A45.–A46. objasňují možné dopady takových omezení na zprávu auditora o účetní závěrce skupiny.

Dohodnutí podmínek auditních zakázek (viz odstavec 19.)

A37. Standard ISA 210⁴¹ požaduje, aby auditor dohodl podmínky auditní zakázky s vedením, případně s osobami pověřenými správou a řízením. Podmínky zakázky vymezují příslušný rámec účetního výkaznictví. Podmínkami provádění auditu skupiny mohou být upraveny i další záležitosti, např.:

- komunikace mezi auditorem skupiny a auditory jednotlivých složek nesmí být omezena jinými faktory než právními předpisy,
- významná sdělení mezi auditory jednotlivých složek a osobami pověřenými správou a řízením složek nebo vedením složek, včetně sdělení týkajících se významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, musí být poskytována rovněž auditorovi skupiny,
- sdělení mezi regulačními orgány a účetními jednotkami nebo obchodními útvary týkající se záležitostí účetního výkaznictví, které mohou být relevantní pro audit skupiny, musí být poskytována rovněž auditorovi skupiny,
- auditor skupiny má mít možnost provádět práce v rámci složky nebo požádat auditora složky, aby takové práce provedl.

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

A38. V případě omezení přístupu k informacím nebo lidem se neruší povinnost auditora získat dostatečné

⁴¹ ISA 210, odstavce 9. a 10. d)

a vhodné důkazní informace.

A39. Omezení přístupu k informacím nebo lidem může mít řadu příčin, jako jsou omezení uvalená vedením složky nebo právními předpisy nebo vyplývající z jiných podmínek, např. jako důsledek války, občanských nepokojů nebo propuknutí nemoci. Odstavec A180. popisuje, jak se může auditor skupiny vyrovnat s omezeními v přístupu k dokumentaci auditu auditora složky.

A40. Auditor skupiny může za určitých okolností překonat omezení přístupu k informacím nebo lidem, např.:

- Pokud je omezen přístup k vedení složky nebo k osobám pověřeným správou a řízením složky, auditor skupiny může požádat vedení skupiny nebo k osoby pověřené správou a řízením skupiny, aby mu pomohli s odstraněním omezení, nebo může o informace požádat přímo vedení skupiny nebo osoby pověřené správou a řízením skupiny.
- Pokud má skupina nekontrolní podíl v účetní jednotce, který je zaúčtován metodou ekvivalence, auditor skupiny může ověřit, zda existují ustanovení (např. ve smlouvách o společném podniku nebo v podmínkách dalších investičních smluv) týkající se přístupu skupiny k finančním informacím účetní jednotky, a požádat vedení skupiny, aby tato práva uplatnilo.
- Pokud má skupina nekontrolní podíl v účetní jednotce, který je zaúčtován metodou ekvivalence, a skupina má zástupce, kteří jsou ve výkonné radě nebo patří mezi osoby pověřené 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 zaúčtován metodou ekvivalence, a přístup auditora skupiny k informacím účetní jednotky nebo k lidem v ní je omezen, auditor skupiny může získat informace, které budou použity jako důkazní informace týkající se finančních informací účetní jednotky, například:

- finanční informace, 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,
- veřejně dostupné informace, jako je účetní závěrka účetní jednotky, v níž má skupina nekontrolní podíl, ověřená auditorem, veřejně dostupné dokumenty o této účetní jednotce nebo kótované ceny kapitálových nástrojů účetní jednotky.

Zvážení 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.⁴²

A42. Pokud má skupina nekontrolní podíl v účetní jednotce, který je zaúčtován metodou ekvivalence, a přístup k informacím účetní jednotky nebo k lidem v ní je omezen, auditor skupiny může zvážit, zda jsou 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

⁴² ISA 330, odstavec 7. b)

přístupu k informacím nebo lidem, může:

- o omezeních informovat firmu auditora skupiny, která mu pomůže s určením vhodného dalšího postupu. Firma auditora skupiny může například omezení probrat s vedením skupiny a vyzvat jej k tomu, aby komunikovalo s regulátory. Tento postup může být užitečný, jestliže omezení mají vliv na více auditů, které jsou prováděny v dané zemi nebo které jsou prováděny stejnou firmou, například z důvodu války, občanského nepokoje nebo propuknutí nemoci v důležité ekonomice;
- se stát, že bude v souladu s právními předpisy povinen komunikovat o omezeních s regulátory, s orgány odpovědnými za kotaci nebo s dalšími subjekty.

A44. Omezení přístupu může mít na audit skupiny i další dopady. Jestliže jsou například omezení uvalena vedením skupiny, auditor skupiny bude možná muset přehodnotit spolehlivost odpovědí vedení skupiny na dotazy auditora skupiny a posoudit, jestli daná omezení nezpochybňují poctivost a čestnost vedení skupiny.

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

A45. Standard ISA 705 (revidované znění)⁴³ obsahuje požadavky a návodné informace týkající se toho, jak řešit situace, kdy auditor skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Příloha 1 uvádí příklad zprávy auditora obsahující výrok s výhradou z důvodu nemožnosti získat ve vztahu ke složce, o které se účtuje metodou ekvivalence, dostatečné a vhodné důkazní informace.

Právní předpis zakazuje partnerovi odpovědnému za audit skupiny odmítnutí zakázky nebo odstoupení od ní (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 auditor v některých případech nemá možnost zakázku odmítnout nebo od ní odstoupit, protože mu v tom brání charakter jeho pověření nebo veřejný zájem. I v těchto případech se bude audit skupiny řídit tímto standardem, přičemž důsledky, které přináší skutečnost, že auditor skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné informace, se zabývá ISA 705 (revidované znění).

⁴³ ISA 705 (revidované znění) „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“

Celková strategie auditu skupiny a plán auditu skupiny

Průběžné a opakující se plánování a provádění auditu skupiny (viz odstavec 22.)

A47. Jak je vysvětleno v ISA 300,⁴⁴ 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. Auditor skupiny může například vlivem neočekávaných událostí či změn v podmínkách nebo vlivem důkazních informací, které získal díky vyhodnocení rizik nebo dalším auditorským postupům, muset na základě revidovaného posouzení vyhodnocených rizik upravit celkovou strategii auditu skupiny a plán auditu skupiny i naplánovanou povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů. Auditor skupiny může upravit rovněž rozhodnutí týkající se složek, u nichž mají být provedeny auditorské práce, a povahu, načasování a rozsah zapojení auditorů jednotlivých složek. Podle ISA 300⁴⁵ je auditor povinen aktualizovat a měnit celkovou strategii auditu a plán auditu tak, jak je během auditu nutné.

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

A48. U první zakázky spočívající v auditu skupiny může mít auditor skupiny předběžný přehled 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 předběžný přehled na základě auditů předchozích období. Tento předběžný přehled mu pomůže vytvořit si úvodní očekávání o skupinách transakcí, zůstatcích účtů a vysvětlujících a popisných informacích, které mohou být významné.

A49. Auditor skupiny může dále použít informace získané během procesu přijímání zakázky a pokračování v ní při stanovování celkové strategie auditu skupiny a plánu auditu skupiny, například ve vztahu ke zdrojům potřebným k provedení auditu skupiny.

A50. Proces stanovení celkové strategie auditu skupiny a plánu auditu skupiny a vymezení úvodních očekávání o skupinách transakcí, zůstatcích účtů a vysvětlujících a popisných informacích, které mohou být na úrovni účetní závěrky skupiny významné, může auditorovi skupiny pomoci s předběžným zvažováním takových záležitostí jako:

- to, zda mají být auditorské práce prováděny centrálně, ve složkách, nebo jako kombinace obou metod,
- povaha, načasování a rozsah auditorských prací, které mají být provedeny ve vztahu k finančním informacím složek (např. navržení a provedení postupů vyhodnocení rizik, dalších auditorských postupů nebo kombinace obou metod).

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

A51. Při určování složek, ve kterých mají být provedeny auditorské práce, se uplatní odborný úsudek. Rozhodování auditora mohou v takovém případě ovlivnit například následující záležitosti:

- Povaha událostí nebo podmínek, které mohou vést ke vzniku rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny na úrovni tvrzení a které souvisejí se složkou, například:

⁴⁴ ISA 300, odstavec A2.

⁴⁵ ISA 300, odstavec 10.

- nově vytvořené nebo pořízené účetní jednotky nebo obchodní útvary,
 - účetní jednotky nebo obchodní útvary, ve kterých došlo k významným změnám,
 - významné transakce se spřízněnými stranami,
 - významné transakce mimo rámec běžné obchodní činnosti,
 - neobvyklé fluktuace, které byly odhaleny analytickými postupy provedenými na úrovni skupiny v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019).⁴⁶
- Rozdělení významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce skupiny mezi složky s přihlédnutím k velikosti a povaze aktiv, pasiv a transakcí dané lokace nebo obchodního útvaru, které jsou relevantní ve vztahu k účetní závěrce skupiny.
 - To, zda se očekává, že na základě auditorských prací naplánovaných ve vztahu k finančním informacím identifikovaných složek budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace ke všem významným skupinám transakcí, zůstatkům účtů a vysvětlujícím a popisným informacím v účetní závěrce skupiny.
 - Povaha a rozsah nesprávností nebo nedostatků v kontrolách, které byly ve složce identifikovány v rámci auditů za předchozí období.
 - Povaha a rozsah podobnosti kontrol 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 jakou povahu, časový rámec a rozsah má mít zapojení auditorů složek, je potřeba uplatnit odborný úsudek. K těmto posuzovaným záležitostem patří, mimo jiné,:

- Znalost skupiny, složek v rámci skupiny, u kterých mají být provedeny auditorské práce, a to, zda mají být tyto práce provedeny centrálně, ve složkách, nebo kombinací obou metod.
- Znalosti a zkušenosti týmu provádějícího zakázku. Auditoři složek mohou mít například více zkušeností s místními odvětvími, ve kterých složky působí, a důkladnější přehled o místních právních předpisech, obchodních praktikách, jazyce a kultuře než auditor skupiny. U složitých záležitostí může být navíc nutné zapojení auditorových expertů.
- Úvodní očekávání týkající se možných rizik materiální nesprávnosti.
- Množství nebo umístění zdrojů, které mají být přiděleny ke konkrétním oblastem auditu. Například rozsah, v jakém jsou složky rozptýleny na několika místech, může ovlivnit potřebu zapojení auditorů jednotlivých složek v konkrétních lokacích.
- Ujednání o přístupu. Pokud je například přístup auditora skupiny ke složce v určité zemi omezen, bude nutné zapojit auditory dané složky.
- Povaha činnosti složek, včetně složitosti nebo specializace činnosti.
- Vnitřní kontrolní systém skupiny, včetně zavedeného informačního systému, a míra jeho

⁴⁶ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 14. b)

centralizace. Například zapojení auditorů jednotlivých složek bude pravděpodobnější, je-li vnitřní kontrolní systém decentralizovaný.

- Předchozí zkušenosti s auditorem složky.

A53. Auditři složek se mohou zapojit do různých fází auditu; mohou například navrhnout nebo provést:

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

A54. Povaha, načasování a rozsah zapojení auditorů jednotlivých složek závisí na faktech a okolnostech auditu skupiny. Auditři složek jsou často zapojeni do všech fází auditu, avšak auditor skupiny může rozhodnout, že auditři složek se zapojí pouze do určité fáze. Jestliže se auditor skupiny nechystá zapojit auditři složek do postupů vyhodnocování rizik, může i tak s auditři složek prodiskutovat, jestli došlo 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 300⁴⁷ vyžaduje, aby se partner odpovědný za zakázku a ostatní klíčoví členové týmu provádějícího zakázku účastnili plánování auditu. Pokud se ho účastní auditři jednotlivých složek, mohou být jedna či více osob z týmu auditora složky klíčovými členy týmu provádějícího zakázku, a mohou se tak zapojit do plánování auditu skupiny. Jestliže se auditři složek účastní plánování auditu, využívají při něm své zkušenosti a znalosti, a zvyšují tak účinnost a efektivitu procesu plánování. Partner odpovědný za audit skupiny uplatňuje při rozhodování o tom, kteří auditři složek se zapojí do plánování auditu, odborný úsudek. Toto rozhodování může být ovlivněno povahou, časovým rámcem a rozsahem očekávaného zapojení auditorů jednotlivých složek do navrhování a provádění vyhodnocení rizik nebo do dalších auditorských postupů.

A56. Jak je popsáno v ISQM 1,⁴⁸ 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 auditři jednotlivých složek, a rozsah, v jakém souvisí s požadovanými zdroji, mohou představovat zvláštní faktory, které je v rámci auditu skupiny potřeba posoudit. V případě auditu skupiny může být například určování složek, ve vztahu k nimž budou provedeny auditorské práce, a potřebných zdrojů, včetně zapojení auditorů složek, zkomplikováno vlivem finančních a provozních priorit dané firmy. V takovém případě tyto komplikace nezbavují partnera odpovědného za audit skupiny odpovědnosti za zajištění kvality na úrovni zakázky a i v takové situaci stále platí požadavky na auditora skupiny, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude formulován výrok auditora skupiny.

Skutečnosti posuzované v případě zapojení auditorů složky

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

A57. Při posuzování toho, zda bude auditor skupiny moci být dostatečně a vhodně zapojen do práce auditora složky, se auditor skupiny seznámí s tím, jestli pro auditora složky platí jakákoli omezení ve vztahu ke komunikaci s auditorem skupiny, mimo jiné i ve spojitosti se sdílením dokumentace auditu s auditorem skupiny. Auditor skupiny se může seznámit také s tím, zda důkazní informace týkající se složek, které se nacházejí v jiné zemi, mohou být v jiném jazyce a bude nutné je pro jeho potřeby

⁴⁷ ISA 300, odstavec 5.

⁴⁸ ISQM 1, odstavec A74.

přeložit.

A58. Pokud auditor složky nemůže s auditorem skupiny spolupracovat, auditor skupiny může:

- požádat auditora složky o zdůvodnění,
- přijmout vhodná opatření s cílem reagovat na danou záležitost, mimo jiné upravit povahu prací, jejichž provedení je požadováno. V souladu s odstavcem 27. bude dále pro auditora skupiny možná nutné, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se prací, které mají být provedeny ve složce bez zapojení auditora složky.

Relevantní etické požadavky, včetně požadavků na nezávislost (viz odstavec 25)

A59. Při provádění prací ve složce pro účely auditu skupiny platí pro auditora složky etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, které platí pro audit skupiny. Tyto požadavky mohou být jiné, případně rozsáhlejší než požadavky, jimiž se auditor složky musí ve svém státě řídit při provádění auditu účetní jednotky nebo útvaru, které jsou součástí skupiny, pro statutární, regulační nebo jiné účely.

A60. Auditor skupiny může při seznamování auditorů složek s relevantními etickými požadavky posoudit, jestli jsou v souvislosti s etickými požadavky, které jsou relevantní pro audit skupiny, nutné doplňující informace nebo další školení.

Zdroje týkající se zakázky (viz odstavec 26.)

A61. Standard ISA 220 (revidované znění)⁴⁹ požaduje, aby partner odpovědný za zakázku určil, zda jsou vyčleněny dostatečné a vhodné zdroje k provedení zakázky nebo zda bude mít tým provádějící zakázku takové dostatečné a vhodné zdroje včas k dispozici. Pokud dostatečné a vhodné zdroje ve vztahu k práci, kterou má provést auditor složky, nejsou k dispozici, partner odpovědný za audit skupiny může záležitost probrat 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.

Schopnosti a odborné předpoklady auditorů složek

A62. Standard ISA 220 (revidované znění)⁵⁰ 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. Standard ISA 220 (revidované znění)⁵¹ uvádí, že firma nebo partner odpovědný za zakázku mohou mít v souladu s firemními pravidly nebo postupy povinnost přijmout pro osobu z jiné firmy specifická opatření, která se liší od těch, jež platí pro pracovníky jejich firmy, a to v situacích, kdy se seznamují s tím, zda auditor složky z jiné firmy má náležité odborné předpoklady a schopnosti, aby zakázku mohl provádět.

A63. Posouzení toho, zda mají auditoři jednotlivých složek vhodné odborné předpoklady a schopnosti, je otázkou uplatnění odborného úsudku a je ovlivněno povahou a okolnostmi auditu skupiny. Toto posouzení má pak zase vliv na povahu, načasování a rozsah řízení auditora složky, dohledu nad auditorem složky a kontroly jeho práce ze strany partnera odpovědného za audit skupiny.

⁴⁹ ISA 220 (revidované znění), odstavec 25.

⁵⁰ ISA 220 (revidované znění), odstavec A71.

⁵¹ ISA 220 (revidované znění), odstavec A24.

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

- předchozí zkušenosti s auditorem složky nebo to, zda jej partner odpovědný za audit skupiny zná,
- specializované dovednosti auditora složky (např. přehled o určitém odvětví),
- míra, do jaké 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 výkonnost v rámci zakázky (např. řízení a kontrolu prací a dohled nad nimi nebo konzultace),
 - provádějí společné činnosti spojené s monitoringem,
 - mají více společných věcí, včetně společného vedení nebo kulturního prostředí.
- shodnost nebo podobnost:
 - právních předpisů nebo právního systému,
 - jazyka a kultury,
 - vzdělání a odborné přípravy,
 - odborného dohledu, disciplíny a externího zajištění kvality,
 - profesních organizací a norem.
- 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 k posouzení odborných předpokladů a schopností auditora složky může být, mimo jiné,:

- vyhodnocení informací, které auditorovi skupiny předala jeho firma, včetně:
 - průběžné komunikace firmy týkající se monitorování a nápravy v situacích, kdy jsou auditor skupiny a auditor složky ze stejné firmy,⁵²
 - informací ze sítě o výsledcích monitorovacích činnostech, které síť realizovala ve svých firmách,⁵³
 - informací získaných od profesního orgánu nebo orgánů, jichž je auditor složky členem, od orgánů, které tomuto auditorovi udělily licenci, nebo od jiných externích subjektů,
- probrání vyhodnoceného rizika materiální nesprávnosti s auditorem složky,
- požádání auditora složky, aby písemně potvrdil, jak je obeznámen se záležitostmi uvedenými v odstavci 25.,
- prodiskutování odborných předpokladů a schopností auditora složky s kolegy ve firmě

⁵² ISQM 1, odstavec 47.

⁵³ ISQM 1, odstavec 51. b)

partnera odpovědného za audit skupiny, kteří pracují přímo s auditorem složky,

- získání zveřejněných zpráv 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.⁵⁴ Při posuzování toho, zda mají auditoři jednotlivých složek vhodné odborné předpoklady a schopnosti k provedení prací, které podpoří audit skupiny, může partner odpovědný za audit skupiny vycházet z těchto požadavků platných v síti, například z požadavků, které souvisejí s odbornou přípravou nebo nábořem nebo které nařizují používání metodiky auditu a souvisejících prováděcích nástrojů. V souladu s ISQM 1⁵⁵ je firma povinna navrhnout, zavést a provozovat firemní systém řízení kvality a upravit nebo doplnit požadavky platné v rámci sítě nebo sítí poskytované služby tak, aby byly vhodné pro její firemní systém řízení kvality.

Využití práce auditorova experta

A67. Podle standardu ISA 220 (revidované znění)⁵⁶ je partner odpovědný za zakázku povinen se přesvědčit, že členové týmu provádějícího zakázku a rovněž externí experti auditora, kteří nejsou součástí týmu, 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 musí od auditora složky získat informace. Auditor skupiny může například probrat s auditorem složky to, jak auditor složky hodnotí 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 ve standardu ISA 220 (revidované znění),⁵⁷ pokud auditor skupiny vyžaduje, aby auditoři jednotlivých složek používali při provádění auditorských 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.

Využití toho, jak zná auditor skupiny auditora složky (viz odstavec 27.)

A69. ISA 220 (revidované znění)⁵⁸ 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, a dále situace, kdy dojde k porušení požadavků na nezávislost ze strany auditorů

⁵⁴ ISQM 1, odstavce A19. a A175.

⁵⁵ ISQM 1, odstavce 48.–49 .

⁵⁶ ISA 220 (revidované znění), odstavec 26.

⁵⁷ ISA 220 (revidované znění), odstavec A65.

⁵⁸ ISA 220 (revidované znění), odstavec 17.

jednotlivých složek, a opatření, která může v takových situacích přijmout auditor skupiny v souladu s příslušnými etickými požadavky. Příslušné etické požadavky nebo právní předpisy mohou navíc vymezovat konkrétní informace, které mají být předány osobám pověřeným správou a řízením v situacích, kdy byla identifikována porušení požadavků na nezávislost.⁵⁹

- A70. Pokud auditor složky porušil příslušné etické požadavky, které platí pro audit skupiny, včetně požadavků na nezávislost, a na porušení uspokojivě nereagoval 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 své nikoli závažné pochyby o odborné kvalifikaci auditora složky (např. o nedostatečné znalosti konkrétního odvětví ekonomiky) nebo skutečnost, že auditor složky nepůsobí v prostředí s aktivním dohledem nad auditory, a to tím, že se bude více podílet na pracích prováděných auditorem složky nebo sám provede další auditorské postupy ve vztahu k finančním informacím složky.

Výkonnost v rámci zakázky (viz odstavec 28.)

- A72. Podle standardu ISA 220 (revidované znění)⁶⁰ je partner odpovědný za zakázku povinen 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. zdroje, které mu dala k dispozici. V případě auditu skupiny zahrnuje přístup k řízení, dohledu a kontrole obecně reagování na firemní pravidla a postupy firmy auditora skupiny a na záležitosti specifické pro daný audit skupiny.
- A73. V případě auditu skupiny, zejména v situaci, kdy je členy týmu provádějícího zakázku velký počet auditorů jednotlivých složek, kteří se mohou nacházet na různých místech, může partner odpovědný za audit skupiny pověřit navržením nebo provedením postupů, úkolů nebo úkonů 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, kteří budou partnerovi odpovědnému za audit skupiny asistovat při naplňování jeho odpovědnosti za povahu, 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 firmy lišit, případně může být nutné přijmout jiná opatření ve vztahu k povaze, načasování a rozsahu řízení 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 vztahující se na členy týmu provádějícího zakázku v rámci firmy nebo sítě (např. ve vztahu k formě, obsahu a načasování komunikace s auditory jednotlivých složek, včetně využití pokynů auditora skupiny pro auditory složek). ISA 220 (revidované znění) uvádí příklady opatření, která může být nutné v takových situacích přijmout.⁶¹
- A75. Povaha, načasování a rozsah řízení auditorů jednotlivých složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce mohou být přizpůsobeny na základě povahy a okolností zakázky, např.:

⁵⁹ ISA 260 (revidované znění), odstavec A31.

⁶⁰ ISA 220 (revidované znění), odstavec 30.

⁶¹ ISA 220 (revidované znění), odstavce A24.–A25.

- Vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti. Pokud například auditor skupiny identifikoval složku, v níž hrozí významné riziko, bude vhodné zvětšit rozsah řízení auditora složky a dohledu nad ním a zajistit podrobnější kontrolu jeho dokumentace auditu.
- Odborných předpokladů a schopností auditorů složek provést auditorské práce. Jestliže například auditor skupiny nemá žádnou předchozí zkušenost s prací s auditorem složky, může auditor skupiny předávat podrobnější pokyny, zvýšit četnost diskuzí nebo jiných interakcí s auditorem složky nebo pověřit zkušenější osoby, aby během provádění prací dohlížely na auditora složky.
- Místa, kde se nacházejí členové týmu provádějícího zakázku, včetně rozsahu, v jakém jsou členové týmu provádějícího zakázku rozptýleni na více lokací, a případů, kdy jsou využívána střediska pro dodávku služeb.
- Přístup k dokumentaci auditu auditora složky. Pokud například právní předpisy zakazují, aby dokumentace auditu auditora složky byla předávána mimo zemi auditora složky, auditor skupiny může dokumentaci auditu prověřit v místě působení auditora složky nebo vzdáleně s využitím technologií, pokud to právní předpisy nezakazují (viz také odstavce A179.–A180.).

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 prodiskutují identifikovaná a vyhodnocená rizika, problémy, zjištění a závěry,
- prověrky 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)⁶² je partner odpovědný za audit skupiny povinen 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 prověrku takové dokumentace auditu během auditu skupiny spolu s prověrkou příslušné dokumentace auditu auditora složky (viz také odstavec A148.).

⁶² ISA 220 (revidované znění), odstavce 31. a A92.–A93.

Předávání informací auditorům složek (viz odstavec 29.)

A78. Srozumitelné a včasné předávání informací mezi auditorem skupiny a auditory jednotlivých složek o jejich příslušných povinnostech spolu se srozumitelným informováním auditorů složek o povaze, načasování a rozsahu prací, které mají být provedeny, a záležitostí, o nichž má být informován auditor skupiny, pomáhá vytvářet základy účinné oboustranné komunikace. Účinná oboustranná komunikace mezi auditorem skupiny a auditory jednotlivých složek rovněž pomáhá nastavit očekávání ve vztahu k auditorům složek a podporuje auditora skupiny v řízení auditorů složek, v prověřování jejich práce a v dohledu nad nimi. Takováto komunikace je dále pro partnera odpovědného za audit skupiny příležitostí k tomu, aby auditorům složek připomínal důležitost uplatňovat při provádění prací pro účely auditu skupiny profesní skepticismus.

A79. Účinnost 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 své znalosti složky,
- to, že obě strany vědí o příslušných obtížích a očekávaných opatřeních, která vyplývají z procesu komunikace,
- forma komunikace – například záležitosti, kterým je včas potřeba věnovat pozornost, bude vhodnější prodiskutovat na osobní schůzce než v e-mailech,
- to, že obě strany znají osobu (osoby) za auditora skupiny a auditory jednotlivých složek, které odpovídají za řízení komunikace o určitých záležitostech,
- proces, který auditor složky dodržuje při přijímání opatření ve spojitosti se záležitostmi, o kterých jej 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 povahy 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 povaha auditorských prací, o jejichž provedení byli požádáni auditoři složek, a rozsah, v němž jsou možnosti komunikace podporovány auditorskými 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. Ústní komunikace auditora skupiny s auditory jednotlivých složek však může být doplněna o písemná sdělení, například o soubor pokynů týkajících se prací, které mají být provedeny, jestliže si auditor skupiny přeje věnovat určitým záležitostem zvláštní pozornost nebo chce podpořit vzájemné

pochopení mezi sebou a auditory složek. Auditor skupiny se navíc může sejit s auditorem složky a probrat s ním významné záležitosti nebo prověřit příslušné části dokumentace auditu auditora složky.

- A84. Odstavec 45. požaduje, aby auditor skupiny vyzval auditora složky, aby ho informoval o záležitostech, které jsou důležité k tomu, aby si auditor skupiny udělal závěry týkající se auditu skupiny. Jak je vysvětleno v odstavci A146., forma a obsah výstupů auditora složky je ovlivněn 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.

Časový průběh komunikace

- A86. Správné načasování komunikace bude záviset na konkrétních okolnostech zakázky. K důležitým okolnostem patří povaha, 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 být součástí dohody o podmínkách zakázky.

Nedodržení právních předpisů (viz odstavce 25. a 29.)

- A87. V souladu s ISA 250 (revidované znění)⁶³ se partner odpovědný za audit skupiny může dozvědět o možném případě nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy. V takových situacích může být partner odpovědný za audit skupiny dle příslušných etických požadavků nebo právních předpisů povinen informovat o dané záležitosti auditora složky.⁶⁴ 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 jednotek nebo obchodních útvarů, u kterých je audit vyžadován zákonem či nařízením nebo z jiného důvodu, ale u nichž nejsou pro účely auditu skupiny prováděny žádné auditorské práce.

Znalost skupiny a jejího prostředí, příslušného rámce účetního výkaznictví a vnitřního kontrolního systému skupiny (viz odstavec 30.)

- A88. ISA 315 (revidované znění 2019)⁶⁵ obsahuje požadavky a návodné informace týkající 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 vnitřních kontrol a mohou být užitečné při seznamování se s vnitřním kontrolním systémem v kontextu prostředí skupiny, a vysvětlení, jak má být standard 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 pravidla a postupy a proces sestavení účetní závěrky skupiny,

⁶³ ISA 250 (revidované znění), „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“

⁶⁴ Viz například odstavce R360.17 a R360.18 „Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky“ (včetně „Mezinárodních standardů nezávislosti“) Mezinárodního výboru pro etické standardy účetních (Kodex IESBA)

⁶⁵ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 19.–27. a A50.–A183.

- auditory jednotlivých složek,
- auditory, kteří ze zákonných, regulačních nebo jiných důvodů provádějí audit účetní závěrky účetní jednotky nebo obchodního útvaru, které jsou součástí skupiny.

A90. Seznámit se se skupinou, identifikovat rizika materiální nesprávnosti a vyhodnotit přirozené riziko a kontrolní riziko je možné různými způsoby v závislosti na preferovaných auditorských technikách nebo upřednostňované metodice auditu a tuto znalost a výsledky identifikace či vyhodnocení lze vyjádřit různými způsoby. Když se proto navrhování a provádění postupů vyhodnocení rizik účastní auditoři jednotlivých složek, musí je auditor skupiny informovat o preferovaném přístupu nebo jim musí předat pokyny.

Diskuze týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 30.)

A91. V souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)⁶⁶ jsou partner odpovědný za audit skupiny a další klíčoví členové týmu provádějícího zakázku povinni prodiskutovat uplatnění příslušného rámce účetního výkaznictví a to, do jaké míry je pravděpodobné riziko výskytu materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. Na rozhodnutí partnera odpovědného za audit skupiny týkající se toho, se kterými členy týmu provádějícího zakázku bude o těchto záležitostech diskutovat a o jakých tématech budou diskutovat, budou mít vliv skutečnosti jako např. počáteční očekávání v souvislosti s riziky materiální nesprávnosti a předběžné úvahy o tom, zda zapojit auditory jednotlivých složek.

⁶⁶ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 17.

A92. Tyto diskuze 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 schopnost všimnout si nesprávnosti u skupiny transakcí, účetních zůstatků a vysvětlujících a popisných informací,
- výměně názorů na to, jakým způsobem a kde hrozí v účetní závěrce skupiny riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Standard ISA 240⁶⁷ požaduje, aby se tým provádějící zakázku v těchto diskuzích zaměřil zejména na to, jak a kde hrozí v účetní závěrce účetní jednotky riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, i na to, jak může k podvodu dojít;
- identifikaci postupů používaných vedením skupiny nebo vedením jednotlivých složek, které by mohly být předpokládány nebo navržené způsobem, který by mohl vést k podvodnému účetnímu výkaznictví, např. postupů k řízení výnosu,
- posouzení známých vnějších i vnitřních faktorů, které ovlivňují skupinu a mohly by motivovat nebo nutit vedení skupiny, vedení jednotlivých složek nebo jiné osoby k páčání podvodů a poskytovat příležitost k páčání podvodů nebo které svědčí o firemní kultuře či prostředí, jež vedení skupiny, vedení jednotlivých složek nebo jiným osobám umožňuje páčání podvodů odůvodňovat,
- 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 relevantního pro složky, pokud je obtížné uplatnit profesní skepticizmus,
- posouzení toho, zda jsou pro zpracovávání finančních informací jednotlivých složek pro účely účetní závěrky skupiny používána jednotná účetní pravidla, a jestliže nikoliv, jakým způsobem jsou rozdíly v používaných účetních pravidlech identifikovány a upravovány (pokud to platný rámec účetního výkaznictví vyžaduje),
- sdílení informací o riziku materiální nesprávnosti v účetní závěrce složky, které se obecněji může týkat některých nebo všech dalších složek,
- výměně informací, které mohou svědčit o nedodržování právních předpisu daného státu, např. o poskytování úplatků nebo o nesprávném účtování 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,
- prodiskutování vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami identifikovanými vedením skupiny nebo vedením složky a s případnými dalšími spřízněnými stranami, o nichž tým provádějící zakázku ví.

⁶⁷ ISA 240, odstavec 16.

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

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

- Složitá struktura skupiny. Skupina může být složitější než samotná účetní jednotka, neboť skupina může mít několik dceřiných společností, divizí nebo dalších obchodních útvarů, navíc na několika lokacích. Dále se právní struktura skupiny může lišit od struktury provozní, například pro daňové účely. Složité struktury s sebou často přinášejí faktory, které zvyšují riziko výskytu materiálních nesprávností, například to, zda jsou goodwill, společné podniky nebo jednotky zvláštního určení účtovány správně a zda byly v účetní závěrce zveřejněny náležitě vysvětlující a popisné informace.
- Zeměpisné lokace provozoven skupiny. Skutečnost, že se skupina nachází v několika zeměpisných lokacích, může zvyšovat riziko materiálních nesprávností. Různé zeměpisné lokace se mohou například vzájemně lišit svým jazykem, kulturou a obchodními zvyklostmi.
- Struktura a složitost IT prostředí skupiny. Složité IT prostředí je často spojeno s faktory, které mohou zvyšovat riziko materiálních nesprávností. Skupina může mít například složité IT prostředí proto, že několik jejích IT systémů není z důvodu nedávných akvizic či fúzí propojeno. Může být proto obzvláště důležité seznámit se se složitostí zabezpečení 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. Odlišné právní předpisy mohou být spojeny s faktory, které zvyšují riziko materiálních nesprávností. Na některé provozní činnosti skupiny se v několika zemích mohou vztahovat složité právní předpisy nebo několik účetních jednotek či obchodních útvarů ve skupině působí v několika 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 riziko materiálních nesprávností.

A94. Seznámení se s tím, do jaké míry jsou provozní činnosti nebo další aktivity skupiny podobné, pomáhá identifikovat podobné riziko materiálních nesprávností v jednotlivých složkách a navrhnout vhodnou reakci na něj.

A95. Finanční výsledky účetních jednotek nebo obchodních útvarů běžně měří a prověřuje vedení skupiny. Dotazování se vedení skupiny může odhalit, že vedení skupiny se při hodnocení finanční výkonnosti účetních jednotek a obchodních útvarů skupiny a při přijímání opatření spoléhá na určité klíčové ukazatele. Seznámení se s těmito ukazateli výkonnosti pomůže identifikovat:

- oblasti, kde existuje zvýšené riziko materiálních nesprávností (např. vlivem tlaku na vedení složky, aby splnilo určité ukazatele výkonnosti),
- kontroly nad procesem účetního výkaznictví ve skupině.

Vnitřní kontrolní systém skupiny

Povaha a rozsah podobností u kontrol (viz odstavec 30. c) i))

- A96. Vedení skupiny může navrhnout kontroly, které mají jednotně fungovat napříč různými účetními jednotkami nebo obchodními útvary (tzn. společné kontroly). Vedení skupiny může například navrhnout společné kontroly pro účely řízení zásob, které fungují s využitím stejného IT systému a jsou zavedeny ve všech účetních jednotkách nebo obchodních útvarech skupiny. Společné kontroly mohou existovat ve všech součástech 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.⁶⁸
- A97. Součástí seznámení se s prvky vnitřního kontrolního systému skupiny je získání přehledu o podobnosti kontrol v jednotlivých složkách skupiny. Při poznávání podobnosti kontrol ve skupině může být důležité to, zda:
- je kontrola navržena centrálně a v některých nebo ve všech složkách musí být zavedena tak, jak byla navržena (tedy bez jakýchkoli úprav),
 - byla kontrola ve všech složkách, kde je zavedena, zavedena osobami s podobnými povinnostmi a je v případě, že je to relevantní, těmito osobami monitorována,
 - v případě, kdy kontrola využívá informace z IT aplikací, jsou tyto IT aplikace a další aspekty IT prostředí, které tyto informace generují, stejné napříč složkami nebo lokacemi,
 - 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 jednotky a obchodní útvary prováděly měsíční vyhodnocení věkové struktury zákaznických účtů, která je generována pomocí konkrétní IT aplikace. Pokud jsou přehledy věkové struktury účtů generovány různými IT aplikacemi nebo jestliže se zavádění těchto IT aplikací napříč účetními jednotkami nebo obchodními útvary liší, je nutné posoudit, zda je danou kontrolu možné považovat za společnou. Důvodem jsou rozdílnosti v návrhu 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 může být důležité k seznámení se se způsobem, jakým jsou informace zpracovávány a kontrolovány. Někdy jsou kontroly prováděny centrálně (např. pouze v jedné účetní jednotce nebo jednom obchodním útvaru), ale mohou mít rozsáhlý dopad na další účetní jednotky nebo obchodní útvary (např. středisko sdílených služeb, které zpracovává transakce za ostatní účetní jednotky nebo obchodní útvary ve skupině). Zpracování transakcí a související kontroly ve středisku sdílených služeb mohou fungovat stejně ve vztahu k transakcím, které jsou zpracovávány střediskem sdílených služeb, bez ohledu na konkrétní účetní jednotku nebo obchodní útvar (např. procesy, rizika a kontroly mohou být stejné bez ohledu na zdroj transakce). V takových případech je vhodné identifikovat

⁶⁸ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec A5.

kontroly, posoudit jejich návrh a zavedení kontrol a, je-li to relevantní, otestovat 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 účetnictvím mohou být prováděny ve vztahu k určité skupině společných transakcí nebo jiných finančních informací jednotně a centralizovaně pro několik účetních jednotek nebo obchodních útvarů (pokud jsou například zahájení, schválení, zaúčtování, zpracování nebo vykazání příjmových transakcí prováděny ve středisku sdílených služeb).

A101. Přehled o tom, jak centralizované činnosti zapadají do celkové struktury skupiny, a o povaze realizovaných činností může pomoci s identifikováním a vyhodnocením rizik materiální nesprávnosti a s náležitým reagováním na ně. Například kontroly ve středisku sdílených služeb mohou fungovat nezávisle na dalších kontrolách nebo mohou být propojeny s kontrolami v účetní jednotce nebo obchodním útvaru, z nichž jsou získávány finanční informace (např. prodejní transakce mohou být zahajovány a schvalovány v účetní jednotce nebo obchodním útvaru, avšak ke zpracování může docházet 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 jednotlivých složek, neboť důkazní informace získané testováním provozní účinnosti společných kontrol nebo kontrol, které souvisejí s centralizovanými činnostmi, podpoří rozhodování o povaze, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, které mají být provedeny napříč skupinou.

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

A103. Účetní jednotky nebo obchodní útvary ve skupině mohou ze zákonných, regulačních nebo jiných důvodů používat jiný rámec účetního výkaznictví, než je rámec využívaný ve vztahu k účetní závěrce skupiny. V takovém případě přehled o procesech účetního výkaznictví, které používá vedení skupiny ke sladění účetních pravidel a postupů, případně odlišných dat sestavení účetních výkazů, pomáhá auditorovi skupiny seznámit se s tím, jak probíhají úpravy, sesouhlasení a reklasifikace a zda jsou prováděny centrálně vedením skupiny, nebo účetními jednotkami či obchodními útvary.

Pokyny vydávané vedením skupiny účetním jednotkám nebo obchodním útvarům

A104. V souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)⁶⁹ je auditor skupiny povinen 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 jednotkám nebo obchodním útvarům pokyny (např. informace o pravidlech týkajících se 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 nesprávně zaúčtovány nebo zpracovány nebo že účetní pravidla nebudou správně používána.

⁶⁹ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 25. b)

A105. Auditor skupiny se v souvislosti s pokyny nebo pravidly seznámí s následujícími záležitostmi:

- srozumitelnost a praktická proveditelnost pokynů týkajících se přípravy souboru výkazu pro sestavení účetní závěrky skupiny,
- to, zda pokyny:
 - odpovídajícím způsobem popisují rysy příslušného rámce účetního výkaznictví a účetní pravidla, která mají být dodržena,
 - upravují informace nezbytné ke zveřejnění údajů, které vyhovují požadavkům příslušného rámce účetního výkaznictví, např. informace týkající se vztahu a transakcí se spřízněnými stranami a informace o segmentech,
 - upravují informace nezbytné k provedení konsolidačních úprav, např. transakce v rámci skupiny a nerealizované zisky nebo zůstatky účtů v rámci skupiny,
 - obsahují časový harmonogram účetního výkaznictví.

Skutečnosti posuzované v případě zapojení auditorů složky (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 práci těchto auditorů složek relevantní. Odstavec A144. obsahuje příklady dalších záležitostí, o kterých by měly být informace předány včas během toho, co auditor složky provádí své práce.

A107. Povaha vztahů se spřízněnými stranami a transakcí s nimi může za určitých okolností vést k vyššímu riziku materiální nesprávnosti v účetní závěrce, než je tomu u transakcí s nespřízněnými stranami.⁷⁰ Při auditu skupiny může být riziko materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny např. z důvodu podvodu, který souvisí 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 jednotkami a obchodními útvary probíhá velké množství transakcí se spřízněnými stranami nebo tyto transakce probíhají často.

V takovýchto situacích je proto obzvláště důležité plánovat a provádět audit s profesním skepticismem, jak vyžaduje standard ISA 200⁷¹.

Identifikování 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 problematický, zvláště pokud jsou činnosti složky složité nebo specializované nebo pokud jde o velký počet složek z různých lokací. V souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)⁷² seznámení se skupinou, jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem skupiny auditorovi pomáhá vytvořit si prvotní představu o možném riziku materiální nesprávnosti a provést prvotní identifikaci

⁷⁰ ISA 550, odstavec 2.

⁷¹ ISA 200, odstavec 15.

⁷² ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec A126.

významných skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce skupiny.

- A109. Prvotní očekávání týkající se možného rizika materiální nesprávnosti přihlížejí k auditorově znalosti skupiny, včetně jejích účetních jednotek nebo obchodních útvarů, a prostředí a odvětví, v nichž působí. Auditor skupiny může na základě prvotních očekávání zapojit do postupů vyhodnocení rizik auditory jednotlivých složek (a často je zapojuje), neboť mohou mít přímé zkušenosti s účetními jednotkami nebo obchodními útvary, které jsou užitečné při seznamování se s činnostmi účetních jednotek nebo obchodních útvarů a se souvisejícími riziky a s tím, kde hrozí v souvislosti s těmito účetními jednotkami nebo obchodními útvary riziko materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.
- A110. U identifikovaných rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení je auditor skupiny povinen 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:⁷³
- faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost důležitých tvrzení k nesprávnosti,
 - rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky ovlivňují přirozené riziko 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 ohrožuje pouze finanční informace některých složek. Například riziko materiální nesprávnosti týkající se právního nároku může existovat jen v účetních jednotkách nebo obchodních útvarech, které působí v určité jurisdikci, nebo v účetních jednotkách nebo obchodních útvarech s podobnými provozními činnostmi nebo aktivitami.
- A112. Příloha 3 uvádí 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 sestavení účetní závěrky skupiny.

Podvod

- A113. Auditor je v souladu s ISA 240⁷⁴ povinen identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce způsobené podvodem a navrhnout a provést další auditorské postupy, díky jejichž povaze, načasování a rozsahu bude na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení reagovat. Informace, z nichž se vychází při identifikaci rizik materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem, zahrnují:
- to, jak rizika materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem hodnotí vedení skupiny,
 - postup vedení skupiny při identifikaci rizika podvodu v účetní závěrce skupiny a při reakci na něj, včetně konkrétních rizik podvodu identifikovaných vedením skupiny nebo skupin transakcí, zůstatků účtů či zveřejněných údajů, u nichž je riziko podvodu vyšší,
 - to, zda existují určité složky, u nichž je riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem vyšší,

⁷³ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 31.

⁷⁴ ISA 240, odstavce 26. a 31.

- to, zda v procesu sestavení účetní závěrky skupiny existují jakékoli faktory spojené s rizikem podvodu nebo ukazatele toho, že vedení je zaujaté,
- způsob, jakým osoby pověřené správou a řízením skupiny monitorují postupy prováděné vedením skupiny při identifikaci rizik podvodu ve skupině a reagování na ně a kontroly zavedené vedením skupiny s cílem tato rizika snížit,
- reakce osob pověřených správou a řízením skupiny, vedení skupiny a příslušných zaměstnanců interního auditu (a pokud je to relevantní, rovněž vedení složky, auditorů složky a dalších subjektů) na dotazy ze strany auditora skupiny ohledně toho, zda je jim znám případ spáchaného podvodu týkajícího se některé složky nebo skupiny, podezření na takový podvod nebo údajný podvod.

Skutečnosti posuzované v případě zapojení auditorů složky (viz odstavec 34.)

A114. Jestliže auditor skupiny zapojí do navrhování a provádění postupů vyhodnocení rizik auditory složek, je i nadále povinen seznámit se se skupinou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem skupiny, aby měl vhodný základ k identifikování 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 identifikování a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, podle ISA 315 (revidované znění 2019)⁷⁵ je auditor povinen provádět další postupy vyhodnocení rizik, až takové důkazní informace získá.

Materialita

Prováděcí materialita složky (viz odstavec 35. a))

A116. V souladu s odstavcem 35. a) je auditor skupiny povinen stanovit prováděcí materialitu složky pro každou složku, ve které se provádějí auditorské postupy u finančních informací, které jsou rozděleny mezi několik složek. Prováděcí materialita složky se přitom může u každé složky lišit. Částka prováděcí materiality složky musí být navíc pro jednotlivé složky tvořena aritmetickou částí prováděcí materiality skupiny, a úhrn částek prováděcí materiality složek proto může být vyšší než prováděcí materialita skupiny.

A117. Tento standard nevyžaduje, aby byla prováděcí materialita složky stanovena u všech skupin transakcí a u všech zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací složek, ve kterých jsou prováděny auditorské postupy. Jestliže, při zvláštních okolnostech týkajících se skupiny, je ovšem jedna nebo více určitých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů, u nichž se dá reálně očekávat, že nesprávnosti v hodnotě nižší, než je materialita účetní závěrky skupiny jako celku, by ovlivnily ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky skupiny, standard ISA 320⁷⁶ požaduje, aby auditor určil úroveň nebo úrovně materiality pro tyto určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje. Za takových okolností bude auditor skupiny muset zvážit, zda prováděcí materialita složky nižší než částka, o které byl informován auditor složky, může být pro dané skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace vhodná.⁷⁷

A118. Určení prováděcí materiality složky není pouze mechanickým výpočtem a zahrnuje použití odborného úsudku. Auditor skupiny může při stanovení prováděcí materiality složky vzít

⁷⁵ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 35.

⁷⁶ ISA 320, odstavce 10. a A11.–A12.

⁷⁷ ISA 320, odstavec A13.

v potaz například následující faktory:

- Míra rozdělení finančních informací napříč složkami (s tím, jak se například zvyšuje míra rozdělení informací napříč složkami v reakci na agregační riziko, je zpravidla vhodná nižší prováděcí materialita složky). Míra rozdělení informací může být ovlivněna relativním významem složky v rámci skupiny (jestliže například určitá složka tvoří velkou část skupiny, bude míra rozdělení informací mezi složkami nejspíše menší).
- Očekávání týkající se povahy, četnosti a výše nesrovnalostí 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).
 - povaha a rozsah nesprávností, které byly ve složce identifikovány při předchozích auditech.

A119. Aby bylo podchyceno agregační riziko, odstavec 35. a) vyžaduje, aby prováděcí materialita složky byla nižší než prováděcí materialita skupiny. Jak je vysvětleno v odstavci A118., s tím, jak se zvyšuje míra rozdělení informací napříč složkami, je v reakci na agregační riziko zpravidla vhodná nižší prováděcí materialita složky. V určitých případech však může být prováděcí materialita složky stanovena v částce, která se blíží prováděcí materialitě skupiny, neboť agregační riziko je menší. Příkladem je situace, kdy finanční informace za jednu složku představují značnou část účetní závěrky skupiny. Při určování prováděcí materiality složky u nekontrolního podílu v účetní jednotce, která je do účetní závěrky skupiny zahrnuta metodou ekvivalence, může auditor skupiny přihlídnout k vlastnickému podílu skupiny a k podílu na hospodářském výsledku podniku, do něž bylo investováno.

A120. V některých případech může auditor skupiny nebo auditor složky provést další auditorské postupy u jedné významné skupiny transakcí nebo u jednoho souboru významných zůstatků účtů (tzn. nikoli u skupin transakcí nebo zůstatků účtů napříč složkami). V takových případech bude pro účely provedení těchto postupů často využita prováděcí materialita skupiny.

Hranice „jednoznačně bezvýznamnosti“ (viz odstavec 35. b))

A121. Hranice pro informování auditora skupiny o nesprávnostech je stanovena na částku, která je rovna částce považované z pohledu účetní závěrky skupiny za jednoznačně bezvýznamnou nebo je nižší než taková částka. V souladu s ISA 450⁷⁸ představuje tato hranice částku, pod kterou není nutné nesprávnosti kumulovat, protože podle auditora skupiny by kumulace těchto částek jednoznačně neměla výrazný dopad na účetní závěrku skupiny.

Skutečnosti posuzované v případě zapojení auditorů složky

Předávání informací o prováděcí materialitě složky (viz odstavec 36.)

A122. V některých případech může být vhodné, aby auditor skupiny zapojil do stanovení vhodné částky prováděcí materiality složky auditora složky, a to vzhledem k tomu, že auditor složky zná složku i možné zdroje nesprávnosti v jejích finančních informacích. V tomto ohledu může auditor skupiny předat auditorovi složky rovněž informace o prováděcí materialitě skupiny, aby podpořil spolupráci při posuzování toho, zda je za daných okolností s ohledem k prováděcí materialitě skupiny výše

⁷⁸ ISA 450, odstavec A3.

prováděcí materiality složky správná.

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

Reagování na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti (viz odstavec 37.)

Provádění dalších auditorских postupů

Centrální provádění dalších auditorских postupů

A124. Další auditorские postupy mohou být navrženy a provedeny centrálně, pokud budou důkazní informace, které mají být získány na základě provedení dalších auditorских postupů na jedné či více významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích, v souhrnu reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, například jestliže jsou účetní záznamy s příjmovými operacemi za celou skupinu vedeny centrálně (např. ve středisku sdílených služeb). Pro auditora mohou být při rozhodování o tom, zda provést další auditorские postupy centrálně, relevantní, mimo jiné, následující faktory:

- míra centralizace činností, které jsou relevantní pro účetní výkaznictví,
- povaha a rozsah podobnosti kontrol,
- podobnost mezi aktivitami skupiny a jejími obchodními činnostmi.

A125. Auditor skupiny může dojít k závěru, že finanční informace několika složek mohou být pro účely provedení dalších auditorских postupů považovány za jeden soubor, například jsou-li operace 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 auditorские postupy provedeny centrálně, mohou se jich účastnit auditori jednotlivých složek. Když má skupina například více středisek sdílených služeb, může auditor skupiny zapojit auditory složek do provádění dalších auditorских postupů pro tato střediska sdílených služeb.

Provádění dalších auditorских postupů na úrovni složek

A127. V jiných situacích 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 příjmů,
- více předmětů podnikání,
- provozovny na více místech,
- decentralizované systémy vnitřních kontrol.

Velký počet složek, jejichž finanční informace jsou z pohledu účetní závěrky skupiny samostatně nevýznamné, ale v souhrnu materiální

A128. Skupina může být tvořena velkým počtem složek, jejichž finanční informace jsou z pohledu účetní závěrky skupiny samostatně nevýznamné, ale v souhrnu materiální. Situace, kdy údaje

o významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích z účetních závěrek 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 ve vztahu k těmto významným skupinám transakcí, zůstatkům účtů nebo vysvětlujícím a popisným informacím jsou provedeny další auditorские postupy centrálně (např. jestliže jsou tyto údaje homogenní, platí pro ně společné kontroly a je možné získat přístup ke vhodným informacím). Těmito dalšími auditorскими postupy mohou být také analytické testy věcné správnosti v souladu s ISA 520.⁷⁹ V závislosti na okolnostech zakázky mohou být finanční informace složek na vhodných úrovních agregovány pro účely formulování očekávání a stanovení hodnoty případných rozdílů mezi zaúčtovanými částkami a očekávanými hodnotami při provádění analytických testů věcné správnosti. V takových situacích pomáhají automatizované nástroje a techniky.
- A130. V jiných případech může být nutné provést u vybraných složek další auditorские postupy, a reagovat tak na riziko materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny. Při určování složek, ve kterých mají být auditorские postupy provedeny, a povahy, načasování a rozsahu těchto dalších auditorских postupů, které mají být provedeny u vybraných složek, se uplatní odborný úsudek. Jestliže se při výběru složek k testování uplatní za těchto okolností prvek nepředvídatelnosti, může to být užitečné z pohledu rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem (viz také odstavec A136).

Povaha a rozsah dalších auditorских postupů

A131. V reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti může auditor skupiny určit následující rozsah prací, které bude vhodné provést u složky (za případné účasti auditorů složek):

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

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

Navržení a provedení dalších auditorских postupů na všech finančních informacích složky

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

- je nutné získat důkazní informace o všech finančních informacích složky nebo o značné části jejich finančních informací, aby bylo možné reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny,
- u účetní závěrky skupiny hrozí rozsáhlé riziko materiální nesprávnosti 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.

⁷⁹ ISA 520 „Analytické postupy“

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

A134. Auditor skupiny může rozhodnout, že navržení a provedení dalších auditorských postupů na jedné nebo více určitých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací složky je vhodnou reakcí na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny. Složka může například provádět 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, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací a může požadovat, aby auditor složky provedl ve 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. Jestliže se u tohoto druhu prováděných prací, u účetních jednotek nebo obchodních útvarů, ve kterých mají být postupy provedeny, a u rozsahu, v němž je do prací zapojen auditor skupiny, uplatní prvek nepředvídatelnosti, může to zvýšit pravděpodobnost identifikace materiálních nesprávností ve finančních informacích složky, které by mohly způsobit materiální nesprávnost účetní závěrky skupiny z důvodu podvodu.⁸⁰

Provozní účinnost kontrol

A137. Auditor skupiny se může při určování povahy, 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 330⁸¹ je auditor povinen navrhnout a provést testy kontrol tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti kontrol. Navrhování a provádění těchto testů kontrol se mohou účastnit auditoři složek.

A138. Jestliže jsou u kontrol, na které se auditor hodlá spoléhat, zjištěny odchylky, je auditor v souladu s ISA 330⁸² povinen provést dotazování, aby těmto záležitostem i jejich potenciálním důsledkům porozuměl. Je-li při testování provozní účinnosti kontrol odhaleno více odchylek, než se očekávalo, musí auditor skupiny přehodnotit plán auditu skupiny. V plánu auditu skupiny mohou být nutné například následující revize:

- požadavek na provedení dalších testů věcné správnosti u některých složek,
- identifikování a otestování provozní účinnosti dalších navržených a zavedených relevantních kontrol,
- zvýšení počtu složek, u kterých mají být provedeny další auditorské postupy.

⁸⁰ ISA 240, odstavec 30. c)

⁸¹ ISA 330, odstavec 8.

⁸² ISA 330, odstavec 17.

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

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

Postupy sestavení účetní závěrky skupiny (viz odstavec 38.)

A140. Další auditorské postupy prováděné v rámci procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně dílčích konsolidací, mohou zahrnovat:

- přesvědčení se, zda jsou nezbytné záznamy v účetním deníku zohledněny při sestavování účetní závěrky skupiny,
- posouzení provozní účinnosti kontrol v rámci procesu sestavení účetní závěrky skupiny a náležitě reagování v případě, že je libovolná kontrola neúčinná.

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

A141. Proces sestavení účetní závěrky skupiny může vyžadovat úpravy a reklasifikace, které se neprovádějí s využitím obvyklých IT aplikací a nepodléhají stejnému vnitřnímu kontrolnímu systému, jež se uplatňuje u ostatních finančních informací. Posuzování vhodnosti, úplnosti a správnosti těchto úprav a reklasifikací auditorem skupiny, mimo jiné, zahrnuje:

- posouzení toho, zda významné úpravy správně zachycují související události a transakce,
- posouzení toho, zda účetní jednotky nebo obchodní útvary, 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 správně doloženy a dostatečně zdokumentovány,
- kontrolu sesouhlasení a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny.

Skutečnosti posuzované v případě zapojení auditorů složky (viz odstavce 42.–43.)

A142. Pokud auditor skupiny zapojí do navrhování nebo provádění dalších auditorských postupů auditory jednotlivých složek, může auditor složky dojít k názoru, že je vhodné využít práci auditorova experta, a informuje o tom auditora skupiny. V takových případech může auditor skupiny při posuzování toho, zda je vhodné, aby další auditorské postupy navrhl a provedl auditor složky, například probrat s auditorem složky:

- povahu, 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 sestavení účetní závěrky skupiny, včetně dílčích konsolidací, a okolnosti auditu skupiny (např. jestli finanční informace účetní jednotky nebo obchodního útvaru nebyly sestaveny v souladu se stejnými účetními pravidly, jaká platí pro účetní závěrku skupiny).

Hodnocení komunikace s auditorem složky a adekvátnosti jeho práce

Komunikace o záležitostech relevantních pro závěr auditora skupiny v souvislosti s auditem skupiny (viz odstavec 45.)

A144. Přestože záležitosti, o kterých musejí být předány 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 provádění postupů 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 úkony, 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 nesprávnosti finančních informací složky (viz odstavec 45. e))

A145. Jestliže se auditor skupiny dozví o opravených a neopravených nesprávnostech ve složkách, může ho to, společně s informacemi o nedostacích, které mu byly předány v souladu s odstavcem 45. g), upozornit na možné rozsáhlé nedostatky ve vnitřních kontrolách. 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 u některých složek je nutné provést další auditorské postupy.

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

A146. Forma a obsah výstupů auditora složky závisejí na povaze a rozsahu auditorských prací, jejichž provedení bylo zadáno auditorovi složky. 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. výroku), 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 diskuzí nebo schůzek),

- je nutné prověřit doplňující dokumentaci auditu auditora složky v souladu s odstavcem 47.,
- je potřeba provést další auditorské postupy v souladu s odstavcem 48.,
- existují jakékoli pochybnosti o odborných předpokladech a schopnostech auditora složky.

Prověření doplňující dokumentace auditu auditora složky (viz odstavec 47.)

A148. Odstavec A75. obsahuje návodné informace pro auditora skupiny při určování povahy, 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,
- prověření 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. standardu ISA 220 (revidované znění).

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

- míra, do jaké se auditor složky účastnil provádění postupů vyhodnocení rizik a identifikování a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny,
- významné úsudky, zjištění a závěry učiněné auditorem složky ve spojitosti se záležitostmi, které jsou významné z pohledu účetní závěrky skupiny,
- odborné předpoklady a schopnosti členů týmu provádějícího zakázku, kteří jsou zkušenější než auditor složky odpovědný za prověření práce méně zkušených osob,
- to, zda se na auditora složky a auditora skupiny vztahují stejná pravidla nebo postupy prověřování 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, které u složek nastaly mezi datem finančních informací 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 procesem kumulativním a opakujícím se. S tím, jak auditor skupiny provádí naplánované auditorské postupy, se může stát, že v návaznosti na získané důkazní

informace upraví povahu, načasování nebo rozsah dalších naplánovaných auditorských postupů. Důvodem může být skutečnost, že informace, o nichž se auditor skupiny dozví, se výrazně liší od informací, ze kterých vycházelo vyhodnocení rizik. Například:

- identifikované nesprávnosti 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 lidem ve složce (např. v důsledku války, občanských nepokojů nebo propuknutí nemoci).

V takové situaci musí auditor skupiny na základě nového posouzení vyhodnocených rizik u všech nebo některých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací a souvisejících tvrzení přehodnotit naplánované auditorské postupy.

A152. Posouzení požadované v odstavci 51. pomáhá auditorovi skupiny přesvědčit se, zda jsou celková strategie auditu skupiny a plán auditu skupiny, které byly sestaveny s cílem reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny, nadále vhodné. V kontextu účetní závěrky skupiny může při tomto posouzení pomoci rovněž požadavek standardu ISA 330,⁸³ podle kterého je auditor povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech materiálních skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti.

A153. Auditor skupiny může při posuzování dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazných informací přihlídnout k tomu, jak tým provádějící zakázku uplatňuje profesní skepticismus. Auditor skupiny může například posoudit, zda záležitosti popsané v odstavci A17. vedly tým provádějící zakázku nesprávně 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. V souladu s ISA 220 (revidované znění)⁸⁴ je partner odpovědný za zakázku povinen se nejpozději k datu zprávy auditora na základě kontroly dokumentace auditu a diskusí s týmem provádějícím zakázku přesvědčit, 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 důkazných informací, jež byly získány díky práci auditorů jednotlivých složek, závisí na skutečnostech a okolnostech auditu skupiny, jako jsou:

- sdělení od auditorů jednotlivých složek vyžadovaná v odstavci 45., včetně celkových zjištění a závěrů auditorů jednotlivých složek souvisejících s pracemi provedenými pro účely auditu skupiny,
- ostatní sdělení od auditorů jednotlivých složek poskytovaná v průběhu celého auditu skupiny, včetně sdělení požadovaných v odstavci 32.,
- řízení auditorů jednotlivých složek auditorem skupiny, jeho dohled nad nimi a kontrola jejich

⁸³ ISA 330, odstavec 18.

⁸⁴ ISA 220 (revidované znění), odstavec 32.

práce, včetně případného prověření doplňující dokumentace auditu auditora složky, které provede auditor skupiny v souladu s odstavcem 47.

A155. V některých situacích může být základem při rozhodování auditora skupiny o tom, že práce provedené a důkazní informace získané auditorem složky jsou pro účely auditu skupiny dostatečné, samotné celkové souhrnné memorandum popisující provedené práce a jejich výsledky. Může tomu tak být například v situaci, kdy je auditor složky požádán o provedení konkrétních dalších auditorských postupů, které identifikoval a o kterých informoval auditor skupiny.

Posuzování 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 jednotlivých složek, upozorňují na systémový problém (týkající se např. operací, pro které platí společná účetní pravidla nebo které podléhají společným kontrolám), který může mít dopad na další složky.

Zpráva auditora (viz odstavec 53.)

A157. Auditoři jednotlivých složek sice mohou provádět práce na finančních informacích těchto 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. Je-li vydán modifikovaný výrok auditora skupiny, protože auditor skupiny nemohl k finančním informacím jedné nebo více složek získat dostatečné a vhodné důkazní informace, bude odstavec zprávy auditora skupiny obsahující základ pro výrok s výhradou nebo základ pro odmítnutí výroku obsahovat zdůvodnění, proč nebylo možné důkazní informace získat.⁸⁵ Za určitých okolností může být nutné uvést odkaz na auditora složky, např. aby bylo možné popsat důvody modifikovaného výroku, když auditor složky nemůže provést nebo dokončit požadované práce ve vztahu k finančním informacím složky z důvodů, které jsou mimo kontrolu vedení složky.

Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny

Předávání informací vedením skupiny (viz odstavce 54.–56.)

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

A160. ISA 240⁸⁶ obsahuje požadavky a návodné informace týkající se toho, jak komunikovat o podvodu s vedením skupiny, případně s osobami pověřenými správou a řízením, jestliže je do podvodu zapojeno vedení.

⁸⁵ ISA 705 (revidované znění), odstavec 20. a 24.

⁸⁶ ISA 240, odstavce 41.–43.

A161. Vedení skupiny může být nuceno zachovat důvěrnost důležitých citlivých informací. Záležitostmi, které jsou významné pro účetní závěrku složky, ale vedení složky nemusí být známy, jsou např.:

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

A162. Vedení skupiny může informovat auditora skupiny o nedodržení nebo podezření na nedodržení právních předpisů v účetních jednotkách nebo obchodních útvarech v rámci skupiny. Návodné informace, jak v takových situacích postupovat, poskytuje partnerovi odpovědnému za audit skupiny odstavec A87.

Komunikace s osobami pověřenými 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 auditorem jednotlivých složek a které jsou podle jeho názoru důležité z hlediska povinností osob pověřených správou a řízením skupiny. Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením skupiny se uskutečňuje v různé době v průběhu auditu skupiny. Například o záležitostech popsaných v odstavci 57. a) může auditor skupiny informovat osoby pověřené správou a řízením skupiny poté, co určí práce, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek. Naproti tomu o záležitostech popsaných v odstavci 57. b) lze informovat až na konci auditu a o záležitostech popsaných v odstavci 57. c) – d) tehdy, když nastanou.

A164. Podle ISA 260 (revidované znění)⁸⁷ je auditor povinen 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, ve kterých budou provedeny auditorské práce, s tím, zda budou některé účetní jednotky nebo obchodní útvary skupiny posuzovány společně jako složka, a s plánovanou účastí auditorů jednotlivých složek. Tato komunikace dále podporuje vzájemné pochopení diskuze o skupině a jejím prostředí (viz odstavec 30.) a o případných oblastech, ve kterých osoby pověřené správou a řízením mohou požádat auditora skupiny o provedení dalších postupů.

Předávání informací o identifikovaných nedostatcích ve vnitřních kontrolách (viz odstavec 58.)

A165. Auditor skupiny je povinen stanovit na základě provedených auditorských prací, zda jeden či více identifikovaných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, samostatně či souhrnně, představují významné nedostatky.⁸⁸ Auditor skupiny může požádat auditora složky o informace o tom, zda identifikovaný nedostatek nebo souhrn nedostatků ve složce představuje významný nedostatek ve vnitřních kontrolách.

Dokumentace (viz odstavec 59.)

A166. Další standardy ISA obsahují specifické požadavky na dokumentaci, jejichž cílem je vysvětlit uplatnění standardu ISA 230 v kontextu těchto dalších standardů ISA. V příloze standardu ISA 230

⁸⁷ ISA 260 (revidované znění), odstavec 15.

⁸⁸ ISA 265, odstavec 8.

je uveden přehled specifických požadavků na dokumentaci auditu obsažených v jiných standardech ISA.

A167. Dokumentace auditu v případě auditu skupiny pomáhá auditorovi skupiny, když v souladu s odstavcem 51. posuzuje, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, ze kterých může vycházet výrok auditora skupiny. Viz také odstavec A154.

A168. Součástí dokumentace auditu je v případě auditu skupiny:

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

A169. Pro finální sestavení a uchování dokumentace auditu v rámci auditu skupiny platí pravidla nebo postupy firmy auditora skupiny v souladu s ISQM 1.⁸⁹ Auditor skupiny může auditorům jednotlivých složek předat specifické pokyny týkající se sestavení a uchování dokumentace prací, které auditori složek provedli pro účely auditu skupiny.

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

A170. Východisko pro auditora skupiny při určování složek lze zdokumentovat různými způsoby, například formou dokumentace týkající se splnění požadavků uvedených v tomto standardu v odstavcích 22., 33. a 57. a).

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

A171. ISQM 1⁹⁰ obsahuje návodné informace o záležitostech, které mohou být ošetřeny pravidly nebo postupy firmy v souvislosti s odbornými předpoklady a schopnostmi 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 jednotlivých složek. Například potvrzení získané od auditora složky v souladu s odstavcem 24. může obsahovat informace o relevantních zkušenostech auditora složky z určitého odvětví. Auditor skupiny může rovněž požádat o potvrzení toho, že auditor složky má dostatek času na provedení přidělených auditorských postupů.

Dokumentace řízení auditorů jednotlivých složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce (viz odstavec 59. f))

A172. Jak je popsáno v odstavci A75., přístup k řízení, dohledu a kontrole v rámci auditu skupiny může být auditorem skupiny přizpůsoben na základě skutečností a okolností zakázky a bude obecně přihlížet k pravidlům nebo postupům firmy auditora skupiny a k reakcím specifickým pro audit skupiny. Tato pravidla a postupy mohou rovněž popisovat dokumentaci toho, jak auditor skupiny řídí tým provádějící zakázku, dohlíží na něj a kontroluje jeho práci.

⁸⁹ ISQM 1, odstavce 31. f) a A83.–A85.

⁹⁰ ISQM 1, odstavec A96.

A173. V souladu s ISA 300⁹¹ je auditor povinen vypracovat plán auditu obsahující popis povahy, načasování a rozsahu plánovaného řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad jejich prací a kontroly jejich pracovních výsledků. Jsou-li zapojeni auditoři jednotlivých složek, rozsah těchto popisů se bude často v jednotlivých složkách lišit a bude brát v potaz to, že plánovaná povaha, načasování a rozsah řízení auditorů jednotlivých složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich pracovních výsledků mohou být ovlivněny záležitostmi popsány v odstavci A51.

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

- požadovanou komunikaci s auditory jednotlivých složek, včetně pokynů předaných a dalších potvrzení vyžadovaných dle tohoto standardu,
- odůvodnění výběru návštěv na pracovištích auditorů jednotlivých složek, účastníků schůzek a povahy projednaných záležitostí,
- záležitosti projednané na schůzkách s auditory jednotlivých složek nebo s vedením složek,
- odůvodnění toho, proč auditor skupiny vybral k prověření určitou dokumentaci auditu auditora složky,
- změny v naplánované povaze a rozsahu zapojení do práce auditorů jednotlivých složek a důvody těchto změn (např. přiřazení zkušenějších členů týmu provádějícího zakázku do oblastí 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 prověřit doplňující dokumentaci auditu od auditora 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 však může využít shrnutí, zkopírování nebo uchování kopií určité části dokumentace auditora složky ve svém spisu, aby doplnil popis určité záležitosti ze sdělení od 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, spolu se závěry, k nimž na základě těchto úsudků došel a které jsou relevantní pro audit skupiny,
- záležitosti, o kterých musejí být informovány osoby pověřené správou a řízením skupiny,
- záležitosti, které mohou být považovány za důležité auditorské záležitosti, o nichž je nutné informovat ve zprávě auditora k účetní závěrce skupiny.

A177. Pokud to vyžadují právní předpisy, určitá dokumentace auditora složky musí být obsažena ve spisu auditora skupiny, aby bylo například možné reagovat na žádost regulačního orgánu o prověření dokumentace, která se týká prací provedených auditorem složky.

A178. Pravidla nebo postupy zavedené firmou v souladu s jejím systémem řízení kvality nebo zdroje poskytnuté firmou či sítí mohou auditorovi skupiny pomoci při pořizování dokumentace řízení auditorů jednotlivých složek, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce. Komunikaci mezi auditorem skupiny a auditory jednotlivých složek může například usnadnit elektronický auditorský nástroj. Ten může být použit rovněž pro účely zdokumentování auditu, včetně poskytnutí informací o osobě provádějící

⁹¹ ISA 300, odstavec 9.

prověrku (osobách provádějících prověrku) a datu (datech) a rozsahu prověrky.

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 propuknutí nemoci.

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 prověří dokumentaci auditu auditora složky,
- příslušnou dokumentaci auditu prověří vzdáleně s využitím technologií, pokud to právní předpisy nezakazují,
- požádá auditora složky, aby sestavil a předložil memorandum, které obsahuje relevantní informace, a v případě potřeby prodiskutuje s auditorem složky obsah tohoto memoranda,
- probere s auditorem složky provedené postupy, získané důkazy a závěry, ke kterým dospěl auditor složky.

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

A181. Pokud je přístup k dokumentaci auditu auditora složky omezen, musí dokumentace auditora skupiny i v takovém případě splňovat požadavky standardů ISA, včetně požadavků, které se týkají povahy, načasování a rozsahu řízení auditorů složky ze strany auditora skupina, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce. Při určování rozsahu, v jakém auditor skupiny prověří 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 nedovede překonat omezení přístupu k dokumentaci auditu auditora složky, posoudí, zda došlo k omezení rozsahu, které může vyžadovat modifikaci výroku o účetní závěrce skupiny. Viz odstavec A45.

Příklad zprávy nezávislého auditora v případě, že auditor skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na nichž založí výrok k účetní závěrce skupiny

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- **Jedná se o audit kompletní 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 (částka zaúčtovaná ve výkazu o finanční situaci činí 15 mil. USD, což odpovídá celkovým aktivum složky v hodnotě 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 stanoviska partnera odpovědného za audit skupiny je dopad této skutečnosti, tj. nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na účetní závěrku skupiny materiální, nemá na ni však rozsáhlý dopad.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 žádná 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.**
- **Osoby odpovědné za dohled nad konsolidovanou účetní závěrkou nejsou totožné**

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“

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 přehledu významných účetních pravidel.

Podle našeho názoru, s výhradou možných vlivů skutečnosti popsané v oddílu Základ pro výrok s výhradou, přiložená konsolidovaná účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje konsolidovanou finanční situaci skupiny (nebo podává věrný a poctivý obraz této situace) 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 finanční výkonnosti a 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 činí hodnota investice společnosti ABC do zahraniční přidružené společnosti XYZ, která byla pořízena v průběhu roku a do konsolidačního celku je zahrnuta metodou ekvivalence, 15 mil. USD. Podíl společnosti ABC na výsledku hospodaření společnosti XYZ ve výši 1 mil. USD je vykázán v konsolidovaném výkazu o úplném výsledku za rok 20X1. Neměli jsme možnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace o účetní hodnotě podílu společnosti ABC ve společnosti XYZ k 31. 12. 20X1 ani o podílu společnosti ABC na výsledku hospodaření společnosti XYZ za rok 20X1, protože nám byl odepřen přístup k finančním informacím, vedení i auditorům společnosti XYZ. Neměli jsme tudíž možnost posoudit, zda měly být u těchto částek provedeny nějaké úpravy.

Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Naše odpovědnost stanovená těmito standardy je 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 se s vnitřním kontrolním systémem skupiny

1. V této příloze jsou uvedeny příklady záležitostí týkajících se vnitřních kontrol, které mohou pomoci při seznamování se s vnitřním kontrolním systémem v kontextu prostředí skupiny, a vysvětlení toho, jak používat ISA 315 (revidované znění 2019)⁹⁸ ve vztahu k auditu účetní závěrky skupiny. Tyto příklady nemusejí být relevantní pro všechny audity skupiny a seznam příkladů nemusí být vyčerpávající.

Kontrolní prostředí

2. Při seznamování se s kontrolním prostředím poznává auditor skupiny záležitosti jako:
 - struktura správy a řízení napříč skupinou a povinnosti vedení skupiny spojené s dohledem, včetně ujednání, která se týkají udělování pravomocí a určování povinností vedení účetních jednotek nebo obchodních útvarů 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 etického kodexu a prevence podvodu),
 - jednotné zásady a postupy v celé skupině, včetně manuálu obsahujícího postupy skupinového účetního výkaznictví.

Proces skupiny k vyhodnocení rizik

3. Při seznamování se s procesem skupiny k vyhodnocování rizik se auditor skupiny obeznámuje s takovými záležitostmi jako proces vedení skupiny k vyhodnocování rizik, tedy proces identifikace, analýzy a řízení podnikatelských rizik, včetně rizika podvodu, v jehož důsledku může dojít k uvedení materiálně nesprávných údajů v účetní závěrce skupiny. Toto seznamování se může rovněž zahrnovat poznávání toho, nakolik pokročilý je proces skupiny k vyhodnocování rizik a jak jsou do tohoto procesu zapojeny účetní jednotky nebo obchodní útvary.

Proces ve skupině k monitorování vnitřního kontrolního systému

4. Při seznamování se s procesem skupiny při monitorování vnitřního kontrolního systému poznává auditor skupiny takové záležitosti, jako je monitorování kontrol, včetně způsobu, jakým jsou kontroly monitorovány napříč skupinou, a, je-li to relevantní, aktivit interního auditu ve skupině, včetně jeho povahy, povinností a činností týkajících se monitorování kontrol v účetních jednotkách nebo obchodních útvarech ve skupině. V souladu s ISA 610 (revidované znění 2013)⁹⁹ je auditor povinen posoudit, do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady 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.

⁹⁸ ISA 315 (revidované znění 2019), příloha 3

⁹⁹ 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 získává auditor skupiny přehled, mimo jiné, o následujících záležitostech:

- rozsah centralizace v IT prostředí skupiny a vzájemná podobnost IT aplikací, IT procesů a IT infrastruktury,
- monitorování provozní činnosti účetních jednotek nebo obchodních útvarů ve skupině a jejich finančních výsledků, včetně pravidelných způsobů vykazování výsledků, které vedení skupiny umožňuje sledovat hospodářské výsledky složek, porovnávat je s plány a přijímat příslušná opatření,
- monitorování, controlling, sesouhlasování a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny,
- proces monitorování, včasnosti a vyhodnocování správnosti a úplnosti finančních informací přijatých od účetních jednotek nebo obchodních útvarů ve skupině.

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

6. Znalosti auditora skupiny o procesu sestavení účetní závěrky skupiny zahrnují, mimo jiné:

záležitosti týkající se příslušného rámce účetního výkaznictví:

- úroveň znalostí vedení účetních jednotek nebo obchodních útvarů skupiny o příslušném rámci účetního výkaznictví,
- proces identifikace a účtování účetních jednotek nebo obchodních útvarů 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 pravidla a postupy uplatňované v účetní závěrce skupiny, změny oproti pravidlům a postupům používaným v předchozím roce a změny vyplývající z nových nebo revidovaných standardů, které jsou součástí příslušného rámce účetního výkaznictví,
- postupy používané u účetních jednotek nebo obchodních útvarů skupiny, jejichž účetní závěrka se sestavuje k jinému datu než účetní závěrka skupiny.

záležitosti týkající se procesu sestavení účetní závěrky skupiny:

- postup vedení skupiny při seznamování se s účetními pravidly používanými jednotlivými účetními jednotkami nebo obchodními útvary ve skupině a, pokud je to relevantní, rovněž zajišťování jednotnosti účetních pravidel a postupů uplatňovaných při sestavování finančních informací účetních jednotek nebo obchodních útvarů ve skupině pro účely účetní závěrky skupiny a identifikace rozdílů v používaných účetních pravidlech a v případě potřeby jejich úpravy v souladu s podmínkami příslušného rámce účetního výkaznictví. Jednotná účetní pravidla a postupy jsou konkrétní principy, oceňovací báze, pravidla a postupy přijaté skupinou na základě příslušného rámce účetního výkaznictví, které účetní jednotky nebo obchodní útvary ve skupině používají k jednotnému vykazování obdobných transakcí. Tyto postupy a

pravidla jsou obvykle popsány v účetním manuálu a v souboru výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny vydaném vedením skupiny;

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

záležitosti týkající se konsolidačních úprav:

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

Kontrolní činnosti

7. Při seznamování se s kontrolními činnostmi získává auditor skupiny přehled, mimo jiné, o:
- vzájemné podobnosti kontrol vztahujících se na zpracování informací a obecných IT kontrol v celé skupině nebo v její části,
 - míře, do jaké jsou si v celé skupině nebo v její části podobné návrhy kontrol, které jsou zaměřeny na rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny na úrovni tvrzení,
 - rozsahu, v jakém jsou společně navržené kontroly jednotně zavedeny v celé skupině nebo v její části.

Příloha 3

(viz odstavec A110.)

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 sestavení účetní závěrky skupiny. 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.

Přirozený rizikový faktor	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 jednotek nebo obchodních útvarů skupiny. • Případy, kdy účetní jednotky nebo obchodní útvary skupiny uplatňují jiná účetní pravidla, než jsou pravidla použitá v účetní závěrce skupiny. • Účetní ocenění nebo vysvětlující a popisné informace spojené se složitými procesy, které jsou používány účetními jednotkami nebo obchodními útvary ve skupině, jako je účtování o složitých finančních nástrojích. • Operace, které podléhají složité regulaci v několika jurisdikcích, nebo účetní jednotky či obchodní útvary ve skupině, které působí ve více odvětvích, na něž se vztahují různé druhy regulace.
Subjektivita	<ul style="list-style-type: none"> • Úsudky týkající se toho, u kterých účetních jednotek nebo obchodních útvarů ve skupině musejí být finanční informace zahrnuty do účetní závěrky skupiny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, například zda existují jednotky zvláštního určení nebo neobchodní účetní jednotky a zda musejí být zahrnuty do účetní závěrky skupiny. • Úsudky týkající se správného uplatnění požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví ze strany účetních jednotek nebo obchodních útvarů ve skupině.
Změna	<ul style="list-style-type: none"> • Časté akvizice, prodeje nebo reorganizace.

Přirozený rizikový faktor	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 jednotky nebo obchodní útvary ve skupině, které působí v zahraničních jurisdikcích a mohou být ovlivněny takovými faktory, jako je neočekávaný vládní zásah v oblastech jako obchodní a finanční pravidla, omezení pohybu měn a dividend a změny směnných kurzů.
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 jednotky nebo obchodní útvary ve skupině s rozdílnými daty sestavení účetních závěrek, kdy je tato skutečnost zneužita ke zmanipulování data uskutečnění transakcí. • Předchozí výskyt neoprávněných nebo neúplných konsolidačních úprav. • Agresivní daňové plánování ve skupině nebo transakce s vysokými částkami hotovosti mezi účetními jednotkami v daňových rájích. • Předchozí výskyt zůstatků účtů ve skupině, které při konsolidaci nesouhlasily. • Převody vysokých nebo neobvyklých částek hotovosti v rámci skupiny, především do nově založených účetních jednotek nebo obchodních útvarů, 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 kontrol vztahujících se na proces účetního výkaznictví skupiny nebo neúčinnost takových kontrol, včetně nedostatečných informací o monitorování operací a finančních výsledků účetních jednotek nebo obchodních útvarů ve skupině, které jsou poskytovány vedení skupiny.

The structures and processes that support the operations of the IAASB are facilitated by the International Federation of Accountants® or IFAC®.

The IAASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are published by, and copyright of, IFAC.

Copyright © April 2022 by IFAC. All rights reserved. This publication may be downloaded for personal and non-commercial use (i.e., professional reference or research) from www.iaasb.org. Written permission is required to translate, reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document.

The 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'ISQM', 'IAPN', and IAASB logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

For copyright, trademark, and permissions information, please go to permissions or contact permissions@ifac.org.

Tento Mezinárodní auditorický standard ISA 600R „ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY (VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)“ zveřejněný International Federation of Accountants v dubnu 2022 v anglickém jazyce byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky a zveřejněn se souhlasem IFAC. O průběhu překladu byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci standardů. Schválený text standardu je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce. IFAC nepřebírá žádnou zodpovědnost za přesnost a úplnost překladu.

Text ISA 600R v anglickém jazyce © 2022 by IFAC. All rights reserved.

Text ISA 600R v českém jazyce © 2023 by IFAC. All rights reserved.

Original Title: ISA 600R „ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY (VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)“

Pro povolení reprodukovat, ukládat tento dokument nebo k jinému podobnému použití tohoto dokumentu kontaktujte Permissions@ifac.org.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org