

ISA 230

DOKUMENTACE AUDITU

(Platí pro audity finančních informací za období počínající 15. červnem 2006 nebo po tomto datu)¹

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1 - 5
Definice	6
Povaha dokumentace auditu	7-8
Forma, obsah a rozsah dokumentace auditu	9-24
Kompletace finální složky auditu	25-30
Změny dokumentace auditu ve výjimečných případech po datu zprávy auditora	31-32
Datum účinnosti	33
Příloha:	
Konkrétní požadavky na dokumentaci auditu a související pokyny obsažené v jiných ISA	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 230 – „Dokumentace auditu“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

¹ Přijetí standardu ISA 230 vyvolalo harmonizační novelu ISQC 1 „Řízení kvality u společností provádějících audit, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby; ISA 200 „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky a ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“. Harmonizační novely jmenovaných standardů byly zapracovány do textu standardů.

Standard byl upraven v souladu s pravidly IAASB pro zajištění vyšší srozumitelnosti standardů. Standard ISA 230 (přeformulovaný) „Dokumentace auditu“ naleznete ve 2. části Příručky. Standard je platný pro audity účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2009 nebo po tomto datu.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je definovat předpisy upravující vedení dokumentace v rámci auditu účetní závěrky a současně poskytnout auditorovi návod k používání těchto předpisů. Příloha k tomuto standardu obsahuje seznam dalších standardů, které obsahují konkrétní požadavky na speciální dokumentaci spolu s návodem k jejich použití. Jiné zákony a nařízení mohou stanovit další požadavky na zpracování určité konkrétní dokumentace.
2. **Auditor musí včas připravit dokumentaci auditu, která bude obsahovat:**
 - (a) **Dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech, které tvoří východisko zprávy auditora;**
 - (b) **Důkazy o tom, že audit byl proveden v souladu s ISA a příslušnými právními a regulatorními požadavky.**
3. Dostatečná, přiměřená a včas sestavená dokumentace auditu pomůže zvýšit kvalitu auditu a usnadní efektivní prověrku a hodnocení získaných důkazních informací a dosažených závěrů před vydáním finální zprávy auditora. Dokumentace sestavená v době provádění prací bude zřejmě přesnější než dokumentace sestavená později.
4. Dodržení požadavků tohoto mezinárodního standardu a požadavků na konkrétní dokumentaci daných dalšími odpovídajícími standardy obvykle stačí ke splnění cílů uvedených v odstavci 2.
5. Vedle výše uvedených cílů slouží dokumentace auditu k řadě dalších účelů, mimo jiné:
 - (a) Pomáhá auditorskému týmu při plánování a realizaci auditu.
 - (b) Pomáhá členům auditorského týmu odpovědným za dohled s řízením auditorských prací, dohledem nad těmito pracemi a plněním jejich odpovědnosti za kontrolu auditu v souladu s ISA 220 (v novelizovaném znění) „Řízení kvality u auditů historických finančních informací“.
 - (c) Umožňuje auditorskému týmu nést odpovědnost za svou práci.
 - (d) Zachovává záznamy o skutečnostech, které jsou důležité i pro budoucí audity.
 - (e) Umožňuje zkušenému auditorovi provést prověrku kontroly kvality a inspekce² v souladu s ISQC 1 - „Řízení kvality u společností provádějících audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby“.
 - (f) Umožňuje zkušenému auditorovi provést externí inspekce v souladu s příslušnými právními, regulatorními a jinými požadavky.

Definice

6. V tomto mezinárodním auditorském standardu:
 - (a) „Dokumentace auditu“ znamená záznamy o provedených auditorských postupech³, získaných relevantních důkazních informacích a závěrech, k nimž auditor dospěl, (někdy se používá výraz „spis auditora“);

² Definováno v ISA 220.

³ Mezi provedené auditorské postupy patří plánování auditu, které upravuje ISA 300 - „Plánování auditu účetní závěrky“.

- (b) „Zkušený auditor“ znamená osoba (v interním nebo externím postavení vůči firmě), která v přiměřené míře zná (i) auditorské procesy, (ii) mezinárodní auditorské standardy a příslušné právní předpisy a regulatorní požadavky, (iii) obchodní prostředí, v němž daná účetní jednotka působí, a (iv) záležitosti auditu a účetního výkaznictví, které se týkají odvětví dané účetní jednotky.

Povaha dokumentace auditu

7. Dokumentaci auditu je možné vést v papírové podobě, v elektronické podobě nebo s použitím jiného média. Patří k ní např. programy auditu, analýzy, memoranda o významných záležitostech, shrnutí významných záležitostí, konfirmační dopisy, prohlášení účetní jednotky, kontrolní seznamy a korespondence (včetně e-mailů) týkající se významných záležitostí. Dokumentace může obsahovat též kopie záznamů společnosti nebo výpisy z těchto záznamů, např. významné a zvláštní smlouvy a dohody, pokud je to považováno za vhodné. Dokumentace auditu však nemůže nahradit účetnictví společnosti. Dokumentace auditu týkající se konkrétní zakázky je uložena ve složce auditu.
8. Auditor obvykle nezahrnuje do dokumentace první návrhy pracovních materiálů a účetní závěrky, u nichž existují nové verze, poznámky obsahující neúplné nebo předběžné závěry, předchozí kopie dokumentů, v nichž byly opraveny typografické nebo jiné chyby, a duplikáty dokladů.

Forma, obsah a rozsah dokumentace auditu

9. **Auditor sestaví dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se před tím daným auditem nezabýval, pochopil:**
- (a) **Povahu, časový rámec a rozsah provedených auditorských postupů v souladu s ISA a příslušnými právními předpisy a regulatorními požadavky;**
 - (b) **Výsledky auditorských postupů a získané důkazní informace; a**
 - (c) **Významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, a dosažené závěry ohledně těchto záležitostí.**
10. Forma, obsah a rozsah dokumentace auditu závisí mimo jiné na následujících faktorech:
- Povaha auditorských postupů, které mají být provedeny;
 - Identifikovaná rizika významné nesprávnosti;
 - To, do jaké míry je provádění prací a hodnocení výsledků závislé na úsudku auditora;
 - Význam získaných důkazních informací;
 - Povaha a rozsah identifikovaných výjimek;
 - Potřeba zdokumentovat závěr nebo skutečnosti, z nichž závěr vychází a které nelze ihned určit na základě dokumentace provedené práce nebo získaných důkazních informací;
 - Použitá metodologie a nástroje auditu.

Není však nutné zdokumentovat každou záležitost, kterou auditor během auditu zvažuje, ani to není prakticky možné.

11. Ústní vysvětlení auditora nestačí ke zdůvodnění auditorem provedené práce ani dosažených závěrů, ale lze je použít k dovysvětlení nebo objasnění informací obsažených v dokumentaci.

Dokumentace charakteristických identifikačních znaků konkrétních testovaných položek nebo záležitostí

12. **Při dokumentaci povahy, časového rámce a rozsahu provedených auditorských postupů auditor zaznamená charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí.**
13. Zaznamenání charakteristických identifikačních znaků slouží k několika účelům. Např. umožní auditorskému týmu nést odpovědnost za práci a usnadní zkoumání výjimek nebo nekonzistentností. Charakteristické identifikační znaky se liší podle povahy auditorských postupů a testované položky nebo záležitosti. Např.:
 - Při podrobném testování nákupních objednávek generovaných účetní jednotkou identifikuje auditor dokumenty vybrané k testování pomocí data a čísla každé konkrétní objednávky.
 - U postupu, který vyžaduje výběr nebo prověrku všech položek z určité populace, které překročily konkrétní částku, může auditor zaznamenat rozsah příslušného postupu a identifikovat danou populaci (např. všechny deníkové zápisy nad konkrétní danou částku).
 - U postupu, který vyžaduje systematické vzorky z určité populace dokumentů, může auditor identifikovat vybrané dokumenty tak, že zaznamená jejich zdroj, počátek a interval výběru (např. systematický vzorek dodacích listů vybraných z knihy dodacích listů za období od 1.4. do 30.9. počínaje listem č. 12345 a s výběrem každého 125. listu).
 - U postupu, který vyžaduje dotazování u konkrétních pracovníků účetní jednotky, může auditor zaznamenat datum dotazování a jména a pracovní pozice příslušných pracovníků.
 - U pozorování může auditor zaznamenat proces nebo předmět pozorování, příslušné pracovníky, jejich odpovědnost a kdy a kde pozorování proběhlo.

Významné záležitosti

14. Při posouzení významnosti určité záležitosti je nutno provést objektivní analýzu faktů a průvodních okolností. K významným záležitostem patří mimo jiné:
 - Záležitosti, z nichž vyplývá významné riziko (definované v ISA 315 - „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizika významné nesprávnosti“).
 - Výsledky auditorských postupů, které naznačují, že (a) finanční informace by mohly být významným způsobem zkreslené, nebo že (b) je potřeba upravit předchozí hodnocení rizik významné nesprávnosti provedené auditorem a jeho reakce na tato rizika.
 - Okolnosti, které auditorovi způsobují významné problémy při uplatnění nezbytných auditorských postupů.
 - Zjištění, která by mohla vést k modifikaci zprávy auditora.
15. Auditor může považovat za vhodné připravit shrnutí (někdy nazývané memorandum o ukončení auditu), které bude součástí dokumentace auditu a které bude popisovat významné záležitosti identifikované během auditu a způsob jejich řešení, popř. bude obsahovat křížové odkazy na jinou relevantní podpůrnou dokumentaci auditu, která tyto informace obsahuje. Podobné shrnutí usnadní efektivní prověrku a inspekci dokumentace auditu, zvláště u velkých a složitých auditů, a může auditorovi pomoci při posuzování významných záležitostí.

16. **Auditor též zdokumentuje včasné projednání významných záležitostí s vedením účetní jednotky a jinými osobami.**
17. Dokumentace auditu zahrnuje záznamy o projednání významných záležitostí a o tom, kde a s kým byly projednány. Její součástí nejsou pouze záznamy pořízené auditorem; může zahrnovat i jiné vhodné záznamy, např. dohodnuté zápisy z jednání vyhotovené pracovníky účetní jednotky. Auditor může projednat významné záležitosti s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, s jinými pracovníky účetní jednotky a s externími třetími osobami, např. s odbornými poradci.
18. **Pokud auditor identifikoval informace, které nejsou konzistentní s jeho finálními závěry ohledně významných záležitostí nebo jsou s nimi dokonce v rozporu, zdokumentuje, jak tento rozpor nebo nekonzistentnost při formování finálního závěru řešil.**
19. Dokumentace řešení tohoto rozporu nebo nekonzistentnosti však neznamená, že auditor musí ponechat ve složce nesprávnou nebo starou verzi dokumentace.

Dokumentace odchylek od základních principů nebo nezbytných postupů

20. Cílem základních principů a nezbytných postupů stanovených standardy ISA je pomoci auditorovi splnit základní cíl auditu. Proto auditor, kromě případu, kdy nastanou výjimečné okolnosti, dodržuje všechny základní principy a nezbytné postupy, které jsou pro daný audit relevantní.
21. **Pokud ve výjimečné situaci auditor považuje za nutné odchýlit se od některého základního principu nebo nezbytného postupu, které jsou pro daný audit relevantní, zdokumentuje, jakým způsobem použité alternativní auditorské postupy plní cíl auditu a jaké byly důvody odchýlení, pokud nevyplývají z dalších informací.** Auditor tedy zdokumentuje mimo jiné to, jak použité alternativní auditorské postupy dostatečným a vhodným způsobem nahradily základní principy nebo nezbytné postupy.
22. Požadavek na dokumentaci se netýká základních principů a nezbytných postupů, které nejsou relevantní v daných podmínkách, tzn. za situace, kdy neplatí podmínky předpokládané konkrétním základním principem nebo nezbytným postupem. Např. u pokračující zakázky neplatí požadavky ISA 510 - „Audit v prvním účetním období zakázky - počáteční zůstatky“. Obdobně, pokud určitý ISA zahrnuje podmíněné požadavky a dané podmínky nejsou splněny, pak tyto požadavky neplatí (např. požadavek modifikovat zprávu auditora, pokud byl rozsah práce auditora omezen).

Identifikace osoby, která sestavila a zkontrolovala dokumentaci

23. **Při dokumentaci povahy, časového rámce a rozsahu provedených auditorských postupů auditor zaznamená:**
- (a) Kdo prováděl auditorské práce a datum dokončení provedených prací; a**
 - (b) Kdo kontroloval provedené auditorské práce a datum a rozsah této kontroly.⁴**

⁴ Odstavec 26 ISA č. 220 stanoví požadavek na kontrolu provedených auditorských prací na základě kontroly dokumentace auditu, která obsahuje i auditorem zdokumentovaný rozsah a časový rámec této kontroly. Odstavec 25 ISA 220 popisuje povahu kontroly provedených prací.

23. Požadavek na zdokumentování kontroly provedených auditorských prací neznámá, že každý jednotlivý spis auditora musí obsahovat důkaz o provedení kontroly. Dokumentace auditu však musí obsahovat důkaz o tom, kdo a kdy provedl kontrolu jednotlivých prvků provedených auditorských prací.

Kompletace finální složky auditu

25. **Auditor dokončí kompletaci finální složky auditu v rozumném časovém horizontu po datu zprávy auditora.**
26. ISQC 1 požaduje, aby firmy zavedly vhodnou politiku a postupy, jejichž cílem bude včasné dokončení kompletace složek auditu. ISQC 1 uvádí, že obvyklý časový limit pro dokončení kompletace finální složky auditu je 60 dní po datu zprávy auditora.
27. Dokončení kompletace finální složky auditu po datu zprávy auditora je administrativní proces, jehož součástí nejsou nové auditorské postupy ani nové závěry. V dokumentaci auditu mohou být během procesu finální kompletace prováděny změny, avšak pouze administrativní povahy. K takovým změnám patří:
- Vymazání nebo vyřazení staré verze dokumentace, u které existuje nová verze.
 - Třídění jednotlivých součástí spisu auditora a vytváření křížových odkazů mezi nimi.
 - Odsouhlasení splnění kontrolního seznamu, který se týká procesu kompletace složky.
 - Zdokumentování důkazních informací, které auditor získal, projednal a odsouhlasil s příslušnými členy auditorského týmu před datem zprávy auditora.
28. **Po dokončení kompletace finální složky auditu nesmí auditor před uplynutím doby, po kterou musí složka zůstat uložena, žádnou dokumentaci auditu vymazat nebo vyřadit.**
29. ISQC 1 požaduje, aby firmy zavedly vhodnou politiku a postupy pro vedení dokumentace k zakázkám. ISQC 1 stanoví, že dokumentace zakázek auditu musí být obvykle uložena po dobu nejméně pěti let od data zprávy auditora, případně od data zprávy auditora skupiny.
30. **Pokud auditor po kompletaci finální složky auditu zjistí, že je nutné modifikovat stávající dokumentaci auditu nebo přidat novou dokumentaci, zdokumentuje bez ohledu na povahu modifikace nebo přidáných informací následující:**
- (a) **Kdy a kým byly modifikace/přidávky pořízeny a kontrolovány (v případě, že kontrola proběhla);**
 - (b) **Konkrétní důvody jejich pořízení; a**
 - (c) **Případný dopad na závěry auditora.**

Změny dokumentace auditu ve výjimečných případech po datu zprávy auditora

31. **Pokud po datu zprávy auditora nastanou výjimečné okolnosti, které vyžadují, aby auditor provedl nové nebo dodatečné auditorské postupy, nebo vedou auditora k novým závěrům, zdokumentuje auditor:**
- (a) **Okolnosti, které nastaly;**
 - (b) **Nově nebo dodatečně provedené auditorské postupy, získané důkazní informace a dosažené závěry; a**
 - (c) **Kdo a kdy provedl, případně kontroloval, výsledné změny dokumentace auditu.**
32. K takovým výjimečným okolnostem patří zjištění skutečností, které se týkají auditovaných finančních informací a které existovaly k datu zprávy auditora a mohly ovlivnit tuto zprávu, kdyby o nich tehdy auditor věděl.

Účinnost

33. Tento mezinárodní auditorský standard platí pro audity finančních informací za období, která začínají dnem 15. června 2006 nebo po tomto datu.

Konkrétní požadavky na dokumentaci auditu a související pokyny obsažené v jiných ISA

V následujícím přehledu naleznete hlavní odstavce ostatních ISA, které obsahují konkrétní požadavky na dokumentaci auditu a návod k jejich uplatnění:

- ISA 210 „Podmínky auditních zakázek“ - Odstavec 5;
- ISA 220 „Řízení kvality u auditů historických finančních informací“ - Odstavec 11-14, 16, 25, 27, 30, 31 a 33;
- ISA 240 „Odpovědnost auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky“ - Odstavec 60 a 107-111;
- ISA 250 „Přihlížení k zákonům a nařízením“ - Odstavec 28;
- ISA 260 „Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky“ - Odstavec 16;
- ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“ - Odstavec 22-26;
- ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ - Odstavec 122 a 123;
- ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ - Odstavec 73, 73a a 73b;
- ISA 505 „Externí confirmace“ - Odstavec 33;
- ISA 580 „Prohlášení vedení k auditu“ - Odstavec 10; a
- ISA 600 „Využití práce jiného auditora“ - Odstavec 14.