

ISA 260

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU OSOBÁM POVĚŘENÝM ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2004 nebo po tomto datu.)*

OBSAH

	Odstavec
Úvod	4
Relevantní osoby	5-10
Záležitosti auditu, které jsou důležité z hlediska řízení a o nichž je nutné podávat informace	11-12
Časový rámec předávání informací	13-14
Formy komunikace	15-17
Ostatní záležitosti	18-19
Zachování mlčenlivosti	20
Zákony a nařízení	21
Datum účinnosti	22

Standard ISA 260 „Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky“ 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.

* Standard ISA 240 „Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky“ a standardy týkající se auditorského rizika ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ a ISA 500 „Důkazní informace“ daly podnět k harmonizační novele ISA 260. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu a byly začleněny do textu standardu ISA 260.

Standard ISA 260 byl revidován v souladu s pravidly IAASB pro zajištění vyšší srozumitelnosti standardů. ISA 260 (revidovaný a přeformulovaný) „Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky“ 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 stanovit normy upravující předávání informací o záležitostech auditu vyplývajících z auditu účetní závěrky mezi auditorem a osobami pověřenými řízením účetní jednotky a současně poskytnout auditorovi vodítko k používání těchto předpisů. Předávání informací se týká záležitostí auditu, které jsou důležité z hlediska řízení, tak, jak jsou definovány v této směrnici. Tento standard se nezabývá předáváním informací stranám mimo účetní jednotku, např. externím regulatorním nebo dozorčím orgánům.
2. **Auditor je povinen předávat informace o záležitostech auditu vyplývajících z auditu účetní závěrky, které jsou důležité z hlediska řízení, osobám pověřeným řízením účetní jednotky.**
3. Pro účely tohoto standardu termín „řízení“ popisuje roli osob pověřených dohledem, kontrolou a řízením účetní jednotky.¹ Osoby pověřené řízením jednotky jsou obvykle odpovědné za plnění cílů účetní jednotky v oblasti spolehlivosti finančního výkaznictví, účinnosti a efektivity činností, dodržování příslušných zákonů a sestavování výkazů pro zainteresované strany. Vedení účetní jednotky patří k osobám pověřeným řízením pouze v případě, že vykonává výše uvedené funkce.
4. Pro účely tohoto standardu „záležitosti auditu, které jsou důležité z hlediska řízení“ představují takové záležitosti, které vyplývají z auditu účetní závěrky a podle názoru auditora jsou důležité a relevantní pro osoby pověřené řízením v rámci jejich kontroly procesů účetního výkaznictví a zveřejňování informací. K záležitostem auditu, které jsou důležité z hlediska řízení, patří pouze takové záležitosti, které auditor zjistil na základě provedeného auditu. Při auditu v souladu s ISA auditor není povinen navrhnout auditorské postupy, které by sloužily specifickému účelu identifikace záležitostí auditu důležitých z hlediska řízení.

Relevantní osoby

5. **Auditor musí určit relevantní osoby, které jsou pověřené řízením a jimž budou předávány informace o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení.**
6. Struktura řízení se v různých zemích liší, neboť odráží místní kulturní a právní prostředí. V některých zemích je na základě právní úpravy funkce dohledu oddělena od funkce řízení a každou z těchto funkcí zastává jiný orgán, např. dozorčí rada (zcela nebo převážně nevýkonná) a správní rada (výkonná). V jiných zemích patří obě funkce do pravomoci jediného orgánu, ačkoli může být ustaven výbor pro audit, který tomuto orgánu pomáhá plnit funkci řízení v oblasti finančního výkaznictví.
7. Z důvodu uvedené různorodosti je obtížné stanovit jednotný postup identifikace osob pověřených řízením, jimž bude auditor předávat informace o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení. Osoby, jimž budou takové informace předávány, určí auditor na základě vlastního úsudku, přičemž zváží strukturu řízení účetní jednotky, okolnosti zakázky a odpovídající zákony. Auditor dále zváží právní odpovědnost těchto osob. Např. v účetních jednotkách, v nichž existuje dozorčí rada nebo výbor pro audit,

¹ V řadě zemí byly jako základ pro vytvoření vhodné firemní kultury definovány zásady řízení podniku. Tyto zásady se obecně zaměřují na veřejně obchodované společnosti; mohou však pomoci zkvalitnit řízení i u jiných druhů společností. Neexistuje jednotný model správného řízení podniku. Struktura a náplň práce řídicích orgánů se v různých zemích liší. K obecným pravidlům patří, že podnik by měl mít takovou strukturu řízení, která by správnímu orgánu umožnila objektivní hodnocení záležitostí podniku, včetně finančního výkaznictví, především nezávisle na vedení podniku.

mohou být relevantními osobami tyto orgány. Avšak v účetních jednotkách, kde existuje jediný orgán, který sestavil výbor pro audit, se auditor může rozhodnout komunikovat s výborem pro audit nebo s celou správní radou podle toho, jaký význam mají záležitosti auditu, které jsou důležité z hlediska řízení.

8. Pokud není struktura řízení účetní jednotky jasně definována nebo pokud osoby pověřené řízením nejsou jasně určeny podmínkami zakázky nebo zákonem, dohodne se auditor s účetní jednotkou na tom, komu bude předávat informace o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení. Toto se týká např. podniků jediného vlastníka, který je zároveň řídí, některých neziskových organizací nebo vládních institucí.
9. Aby se smluvní strany vyhnuly nedorozumění, může smluvní dopis o auditu obsahovat ustanovení, že auditor bude předávat informace pouze o takových záležitostech důležitých z hlediska řízení, které zjistí na základě provedeného auditu, a že není povinen navrhnout auditorské postupy, které by sloužily specifickému účelu identifikace záležitostí, které jsou důležité z hlediska řízení. Smluvní dopis může dále obsahovat následující skutečnosti:
 - Popis způsobu předávání informací, které jsou důležité z hlediska řízení;
 - Identifikaci relevantních osob, jimž budou tyto informace předávány;
 - Identifikaci konkrétních záležitostí auditu, které jsou důležité z hlediska řízení a o nichž budou na základě dohody předávány informace.
10. Efektivní vzájemnou komunikaci podpoří mimo jiné vytvoření konstruktivního pracovního vztahu mezi auditorem a osobami pověřenými řízením. Při vytváření tohoto vztahu je nutné zachovat profesionální nezávislost a objektivitu.

Záležitosti auditu, které jsou důležité z hlediska řízení a o nichž je nutné podávat informace

11. **Auditor zváží záležitosti auditu, které jsou důležité z hlediska řízení a které vyplývají z auditu účetní závěrky, a předá informace o těchto záležitostech osobám pověřeným řízením účetní jednotky. K těmto záležitostem obvykle patří²:**
 - Celkový rozsah a způsob provedení auditu, včetně jeho předpokládaných omezení a případných dodatečných požadavků.
 - Výběr nebo změny významných účetních zásad a postupů, které mají nebo by mohly mít významný vliv na účetní závěrku účetní jednotky.
 - Potenciální vliv všech významných rizik, která je nutné v účetní závěrce zveřejnit, jako např. probíhajících soudních sporů.
 - Auditorské úpravy, zaúčtované nebo nezaúčtované účetní jednotkou, které mají nebo by mohly mít významný vliv na účetní závěrku účetní jednotky.
 - Významná nejistota ohledně událostí a podmínek, které mohou významným způsobem zpochybnit předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky.
 - Neshody s vedením ohledně záležitostí, které by jednotlivě nebo v souhrnu mohly být

² Níže uvedený přehled záležitostí není vyčerpávající. Ostatní standardy (ISA) popisují rovněž některé konkrétní situace, kdy je auditor povinen předat informace o určitých záležitostech osobám pověřeným řízením účetní jednotky.

důležité pro účetní závěrku nebo pro zprávu auditora. Auditor zváží též důležitost dané záležitosti a to, zda byla nebo nebyla vyřešena.

- Předpokládané modifikace zprávy auditora.
- Ostatní záležitosti vyžadující pozornost osob pověřených řízením, jako např. významné nedostatky vnitřní kontroly, otázky důvěryhodnosti vedení a podvody za účasti vedení.
- Jakékoliv jiné záležitosti dohodnuté v rámci zakázky auditu.

11a. **Auditor je povinen informovat osoby pověřené řízením účetní jednotky o neopravených nesprávnostech, které shromáždil během auditu a které vedení účetní jednotky označilo jednotlivě i v součtu za nevýznamné z hlediska účetní závěrky jako celku.**

11b. Neopravené nesprávnosti, o kterých auditor informuje osoby pověřené řízením účetní jednotky, nemusejí zahrnovat nesprávnosti nižší, než je stanovená částka.

12. Spolu se záležitostmi auditu informuje auditor osoby pověřené řízením rovněž o tom, že:

- Informace auditora zahrnují pouze takové záležitosti důležité z hlediska řízení, které auditor zjistil na základě provedeného auditu; a
- Úkolem auditu účetní závěrky není identifikovat všechny záležitosti, které mohou být relevantní pro osoby pověřené řízením. Vzhledem k tomu audit obvykle všechny tyto záležitosti neidentifikuje.

Časový rámec předávání informací

13. **Auditor musí předat informace o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení včas,** čímž umožní osobám pověřeným řízením přijmout příslušná opatření.

14. V zájmu zajištění včasné informovanosti osob pověřených řízením projedná auditor s těmito osobami způsob a časový rámec vzájemné komunikace. V některých případech může auditor, vzhledem k povaze určité záležitosti, předat informace o dané záležitosti dříve, než bylo původně dohodnuto.

Formy komunikace

15. Auditor může předávat informace osobám pověřeným řízením ústně nebo písemně. Rozhodnutí auditora o ústním nebo písemném sdělení mohou ovlivnit takové faktory jako:

- Velikost, provozní struktura, právní struktura a komunikační procesy auditované účetní jednotky.
- Povaha, citlivost a důležitost záležitostí auditu důležitých z hlediska řízení, o nichž mají být předány informace.
- Ujednání ohledně pravidelných schůzek nebo podávání zpráv o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení.
- Skutečnost, zda je auditor v neustálém kontaktu s osobami pověřenými řízením.

16. Pokud dojde k ústnímu předání informací ohledně záležitostí auditu, které jsou důležité z hlediska řízení, musí auditor ve spisu auditora zdokumentovat předané záležitosti a případné reakce na ně. Tato dokumentace může mít formu zápisu z jednání auditora s osobami pověřenými řízením. Za určitých podmínek, v závislosti na povaze, citlivosti a důležitosti dané záležitosti, je vhodné, aby osoby pověřené řízením písemně potvrdily auditorovi veškerou ústní komunikaci o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení.
17. Auditor obvykle nejprve projedná záležitosti auditu, které jsou důležité z hlediska řízení, s vedením, kromě případů, kdy se tyto záležitosti týkají otázek schopnosti nebo důvěryhodnosti vedení. Toto úvodní jednání s vedením je důležité, neboť pomůže objasnit některé skutečnosti a umožní vedení poskytnout doplňující informace. Pokud vedení souhlasí s tím, že předá informace o záležitostech, které jsou důležité z hlediska řízení, osobám pověřeným řízením, nemusí auditor opakovat stejné informace, pokud je přesvědčen, že informace budou skutečně efektivně a vhodně předány.

Ostatní záležitosti

18. Pokud auditor dojde k závěru, že je nutné modifikovat zprávu auditora o ověření účetní závěrky, jak je popsáno v ISA č. 700, „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“, nelze předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými řízením považovat za náhradu této modifikace.
19. Auditor zvažuje, zda mohou účetní závěrku za běžné období ovlivnit záležitosti auditu důležité z hlediska řízení, které byly předány dříve. Auditor zváží, zda je určitá záležitost nadále důležitá z hlediska řízení a zda je nutné o ní opět informovat osoby pověřené řízením.

Zachování mlčenlivosti

20. Požadavky národních profesních organizací, zákony nebo nařízení někdy ukládají povinnost zachovávat mlčenlivost, která brání auditorovi poskytovat informace o záležitostech auditu, které jsou důležité z hlediska řízení. Auditor se musí seznámit s těmito požadavky, zákony a nařízeními dříve, než zahájí komunikaci s osobami pověřenými řízením. V některých případech může nastat konflikt mezi etickou povinností auditora zachovat mlčenlivost a jeho zákonnou povinností předat informace. V těchto případech se auditor může poradit s právníky.

Zákony a nařízení

21. Požadavky národních profesních organizací, zákony a nařízení mohou auditorovi ukládat povinnost předávat informace o záležitostech, které se týkají řízení. Tento standard se takovými doplňujícími požadavky nezabývá; mohou však ovlivnit obsah, formu a časový rámeček informací předávaných osobám pověřeným řízením.

Datum účinnosti

22. Tento standard platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15.prosince 2004 nebo po tomto datu.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Ačkoliv základní zásady obsažené v tomto mezinárodním auditorském standardu platí i pro audit účetní závěrky účetních jednotek ve veřejném sektoru, může legislativa zakládající povinnosti auditu stanovit povahu, obsah a formu informací, které mají být předávány osobám pověřeným řízením účetní jednotky.*
2. *Okruh záležitostí důležitých pro řídicí orgán může být u auditu ve veřejném sektoru širší než okruh záležitostí, které se přímo týkají auditu účetní závěrky, uvedený v této směrnici. K povinnostem auditora ve veřejném sektoru může patřit i povinnost informovat o zjištěných záležitostech, které se týkají následujících oblastí:*
 - *Dodržení legislativních nebo regulatorních požadavků a pokynů příslušných orgánů;*
 - *Přiměřenost vnitřního kontrolního systému;*
 - *Úspora a efektivnost programů, projektů a činností.*
3. *Písemné informace auditora ve veřejném sektoru mohou být veřejně přístupné. Auditor ve veřejném sektoru si tedy musí uvědomit, že k jeho písemným informacím může mít přístup velký počet čtenářů, nikoli pouze osoby pověřené řízením účetní jednotky.*