

ISA 200

CÍLE A OBECNÉ PRINCIPY AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. června 2006 nebo po tomto datu)*

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1
Cíl auditu	2-3
Etické normy týkající se auditu účetní závěrky	4-5
Provádění auditu účetní závěrky	6-9
Rozsah auditu účetní závěrky	10-14
Profesní skepticismus	15-16
Přiměřená jistota.....	17-21
Auditorské riziko a významnost.....	22-32
Odpovědnost za účetní závěrku.....	33-36
Určení přijatelnosti rámce účetního výkaznictví	37-38
Účetní závěrka navržená tak, aby splnila potřeby specifických uživatelů	39
Účetní závěrka navržená tak, aby splnila běžné informační potřeby	40
širokého spektra uživatelů	
Rámec účetního výkaznictví stanovený oprávněnými nebo uznávanými organizacemi.....	41
Rámce účetního výkaznictví doplněné legislativními a regulatorními požadavky.....	42
Jurisdikce, které nemají oprávněné nebo uznávané vyhlášovatele standardů.....	43-48
Vyslovení výroku k účetní závěrce.....	49-51
Datum účinnosti.....	52

* 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 200. 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 200.

Standard ISA 700 vedl v vydání upravujících dodatků standardu ISA 200. Implementace poslední věty odstavce 3 a odstavců 37 až 48 upraveného standardu ISA 200 bylo odloženo do doby, kdy vstoupí v platnost navrhovaný standard ISA 800 „Special Considerations – Audits of Special Purpose Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement“ (datum dosud nebylo upřesněno). Zbývající část standardu ISA 200 zůstává v platnosti pro audity účetních závěrek za období začínající 15. prosince 2005 nebo po tomto datu a byla začleněna do znění standardu.

Harmonizační novela ISA 200 vznikla v důsledku přijetí standardu ISA 230R „Dokumentace auditu“. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. června 2006 nebo po tomto datu a byly zapracovány do textu tohoto standardu.

Mezinárodní auditorský standard č. 200 „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“ 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.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je definovat předpisy upravující cíle a obecné principy auditu účetní závěrky a současně poskytnout auditorovi návod k používání těchto předpisů. Standard současně popisuje odpovědnost vedení za sestavení a prezentaci účetní závěrky a za identifikaci rámce účetního výkaznictví, který bude při sestavení účetní závěrky použit a který je ve standardu dále označován jako „příslušný rámec účetního výkaznictví“.

Cíl auditu účetní závěrky

2. **Cílem auditu účetní závěrky je umožnit auditorovi vyjádřit názor, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.**
3. Audit účetní závěrky představuje zakázku, jejímž předmětem je ověření, jak je definována v Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky. Tento Rámec definuje a popisuje prvky a cíle ověřovací zakázky. Mezinárodní auditorské standardy uplatňují tento Rámec v kontextu auditu účetní závěrky a obsahují základní zásady a nezbytné postupy, které je při auditu třeba použít, spolu s návodem k jejich použití. Odstavce 34 až 35 tohoto standardu se zabývají významem termínu „účetní závěrka“ a odpovědností vedení za tuto závěrku. Jak je uvedeno v Rámci, podmínkou přijetí zakázky, jejímž předmětem je ověření, je, že kritéria uvedená v definici představují „vhodná kritéria“, dostupná zamýšleným uživatelům. Odstavce 37 až 48 tohoto standardu pojednávají o vhodných kritériích pro audit účetní závěrky a o jejich dostupnosti zamýšleným uživatelům tak, že auditor zváží přijatelnost rámce účetního výkaznictví.

Etické normy týkající se auditu účetní závěrky

4. **Auditor dodržuje relevantní etické normy týkající se zakázek auditu.**
5. Jak uvádí mezinárodní standard č. 220 „Kontrola kvality u auditu historických finančních informací“, etické normy týkající se auditu účetní závěrky obvykle tvoří část A a B *Etického kodexu profesionálních účetních* Mezinárodní federace účetních (Kodex IFAC) spolu s národními požadavky, které jsou přísnější. ISA č. 220 stanoví základní zásady profesionální etiky, které definuje část A a B Kodexu IFAC, a rovněž odpovědnost partnera zakázky ve vztahu k těmto etickým normám. ISA č. 220 uznává, že tým zakázky se může při plnění své povinnosti v oblasti postupů kontroly kvality u konkrétních zakázek auditu spolehnout na systémy firmy (např. schopnosti a dovednosti pracovníků prostřednictvím jejich najímání a formálního školení; nezávislost prostřednictvím shromažďování a sdělování relevantních informací; udržování vztahů s klienty prostřednictvím systému přijímání nových zákazníků a pokračující spolupráce se stávajícími zákazníky; dodržování regulatorních a právních požadavků prostřednictvím monitorovacího procesu), pokud informace, které získá od firmy nebo od jiných osob, nenaznačují opak.

Vzhledem k tomu Mezinárodní standard pro kontrolu kvality (ISQC) č. 1 „Řízení kvality u společností provádějících audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby“, vyžaduje, aby firma stanovila zásady a postupy s cílem získat přiměřené ujištění, že firma a její zaměstnanci dodržují relevantní etické normy.

Provádění auditu účetní závěrky

6. **Auditor je povinen vykonávat audit v souladu s mezinárodními auditorskými standardy.**
7. Mezinárodní auditorské standardy obsahují základní principy a nezbytné postupy spolu s návodem k jejich použití v podobě vysvětlivek a dalších pomocných materiálů, včetně příloh. Základní zásady a nezbytné postupy je nutno chápat a uplatňovat v kontextu vysvětlivek a dalších pomocných materiálů, které představují návod k jejich použití. V zájmu pochopení a uplatnění základních principů a nezbytných postupů je nutno vzít v úvahu celý text tohoto standardu.
8. Při provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy bere auditor v úvahu též mezinárodní auditorské pokyny pro praxi (IAPS), které se týkají zakázek auditu. IAPS poskytují auditorům interpretační návod a praktickou pomoc při implementaci ISA. Auditor, který neuplatní návod obsažený v příslušném IAPS, musí být schopen vysvětlit, jakým způsobem byly dodrženy základní principy a nezbytné postupy stanovené určitým standardem, které podrobněji popisuje IAPS.
9. Auditor může též provádět audit v souladu s ISA a zároveň v souladu s auditorskými standardy konkrétní jurisdikce nebo země.

Rozsah auditu účetní závěrky

10. Termín „rozsah auditu“ se vztahuje k auditorským postupům, které je podle úsudku auditora a na základě ISA nutné za daných okolností použít k dosažení cílů auditu.
11. **Při stanovení auditorských postupů nutných k tomu, aby byl audit proveden v souladu s mezinárodními standardy, je auditor povinen dodržet všechny mezinárodní auditorské standardy, které jsou relevantní pro daný audit.**
12. Při provádění auditu může mít auditor povinnost dodržet vedle mezinárodních standardů též další profesní, právní či regulatorní požadavky. Mezinárodní auditorské standardy nejsou nadřazeny místním zákonům a nařízením, kterými se řídí audit účetní závěrky. V případě, že se tyto zákony a nařízení liší od mezinárodních standardů, nebude audit prováděn v souladu s místními zákony a nařízeními automaticky odpovídat ISA.

13. Pokud auditor provádí audit v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a s auditorskými standardy určité jurisdikce nebo země, dodrží všechny ISA relevantní pro daný audit a zároveň provede další nutné auditorské postupy tak, aby dodržel relevantní standardy dané jurisdikce nebo země.
14. **Auditor nebude prohlašovat, že audit je v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, pokud plně nedodržel všechny standardy relevantní pro daný audit.**

Profesní skepticismus

15. **Auditor přistupuje k plánování a provádění auditu s profesním skepticismem, s vědomím, že mohou existovat okolnosti, které způsobí, že účetní závěrka bude významným způsobem zkreslena.**
16. Profesní skepticismus znamená, že auditor zůstane nedůvěřivý a provede kritické zhodnocení platnosti získaných důkazních informací a bude si pozorně všímat důkazních informací, které vylučují nebo zpochybňují spolehlivost dokumentů nebo odpovědí na dotazy a dalších informací získaných od vedení a osob pověřených řízením účetní jednotky. Profesionální skepsi je nutné během procesu auditu dodržet např. proto, aby auditor snížil riziko přehlédnutí neobvyklých okolností, přílišné generalizace při vyvozování závěrů z pozorování během auditu a použití chybných předpokladů při stanovení povahy, časového rámce a rozsahu auditorských postupů a při hodnocení jejich výsledků. Při dotazování a provádění jiných auditorských postupů se auditor nespokojí s důkazními informacemi, které jsou méně než přesvědčivé na základě předpokladu, že vedení a osoby pověřené řízením jsou upřímné a čestné. Prohlášení vedení k auditu tudíž nemohou nahradit získání dostatečných a vhodných důkazních informací, které by umožnily dospět k přiměřeným závěrům, z nichž bude vycházet výrok auditora.

Přiměřená jistota

17. Při provádění auditu v souladu s ISA získá auditor přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti, ať z důvodu podvodu nebo chyby. Princip přiměřené jistoty znamená získat důkazní informace nezbytné k tomu, aby auditor mohl dojít k závěru, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti. Tento princip se týká celého procesu auditu.
18. Auditor nemůže získat absolutní jistotu, neboť v rámci auditu existují určitá přirozená omezení, která ovlivňují možnost auditora zjistit významné nesprávnosti. Tato omezení vyplývají z takových faktorů jako:
 - Použití testů.
 - Přirozená omezení vnitřní kontroly (např. možnost, že vedení obchází kontroly nebo uzavřelo tajnou dohodu).

- Skutečnost, že většina důkazních informací má spíše podpůrný než jednoznačně přesvědčivý charakter.
19. Činnost auditora vedoucí k vyjádření výroku je též ovlivněna jeho úsudkem, který se týká zejména:
- (a) Získávání důkazních informací, např. při rozhodnutí o povaze, časovém rámci a rozsahu auditorských postupů; a
 - (b) Přijetí závěrů na základě získaných důkazních informací, např. vyhodnocení přiměřenosti odhadů učiněných vedením při sestavení účetní závěrky.
20. Přesvědčivost důkazních informací, na jejichž základě dojde k formulaci závěru ohledně určitých tvrzení¹ (např. transakcí mezi spřízněnými stranami), mohou ovlivnit také další omezení. V těchto případech stanoví některé směrnice konkrétní auditorské postupy, které vzhledem k povaze daných tvrzení zajistí vhodné a dostatečné důkazní informace, za předpokladu, že neexistují:
- (a) Neobvyklé okolnosti, které zvyšují riziko výskytu významné nesprávnosti, kromě těch, které lze obvykle předpokládat; nebo
 - (b) Jakékoli náznaky, že se významná nesprávnost již stala.
21. Vzhledem k výše popsaným skutečnostem není audit zárukou toho, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti, neboť nelze dosáhnout absolutní jistoty. Navíc výrok auditora nezajišťuje životaschopnost účetní jednotky ani efektivitu nebo účelnost, s níž vedení řídí záležitosti jednotky, v budoucnu.

Auditorské riziko a významnost

22. Účetní jednotky používají určité strategie k dosažení svých cílů a v závislosti na povaze jejich činnosti a odvětví, na regulatorním prostředí, v němž působí, a na rozsahu a složitosti jejich struktury musejí čelit řadě nejrůznějších obchodních rizik². Vedení účetní jednotky nese odpovědnost za identifikaci těchto rizik a jejich včasné řešení. Ne všechna rizika však mají souvislost se sestavením účetní závěrky. Auditor se zabývá především riziky, která mohou ovlivnit účetní závěrku.
23. Auditor získá a zhodnotí důkazní informace s cílem získat přiměřenou jistotu, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz nebo zobrazuje věrně ve všech významných ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Princip přiměřené jistoty uznává existenci rizika, že výrok auditora bude nevhodný.

¹ Odstavce 15-18 ISA č. 500, „Důkazní informace“, pojednávají o použití tvrzení při získávání důkazních informací.

² Odstavce 30-34 ISA č. 315, „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, pojednávají o pojmu obchodní rizika a o jejich souvislosti s rizikem významné nesprávnosti.

Riziko, že auditor v případě, že účetní závěrka bude obsahovat významné nesprávnosti, vydá nevhodný výrok, se nazývá „auditorské riziko“³.

24. **Auditor naplánuje a provede audit tak, aby snížil auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň, která by odpovídala cíli auditu.** Auditor sníží auditorské riziko tím, že navrhne a provede auditorské postupy tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace a byl schopen dospět k přiměřeným závěrům, z nichž bude vycházet výrok auditora. Pokud auditor sníží auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň, získá přiměřenou jistotu.
25. Auditorské riziko představuje funkci rizika výskytu významné nesprávnosti v účetní závěrce (nebo jednoduše „rizika významné nesprávnosti“) (tzn. riziko, že účetní závěrka je před auditem významným způsobem zkreslena) a rizika, že auditor tuto nesprávnost nezjistí („zjišťovací riziko“). Auditor provádí auditorské postupy, jejichž cílem je zhodnotit riziko významné nesprávnosti, a snaží se omezit zjišťovací riziko provedením dalších auditorských postupů, které vycházejí z tohoto hodnocení (viz ISA č.315, „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, a ISA č.330, „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“). Součástí procesu auditu je použití profesionálního úsudku při navržení metody auditu; auditor se při tom zaměří na potenciální chyby (tzn. na to, jaké významné nesprávnosti by se mohly vyskytnout) na úrovni tvrzení (viz ISA č.500, „Důkazní informace“), a provede auditorské postupy odpovídající vyhodnoceným rizikům tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace.
26. Auditor se zaměřuje na významné nesprávnosti a nenese odpovědnost za zjištění nesprávností, která nejsou z hlediska účetní závěrky jako celku významná. Auditor zvažuje významnost dopadu zjištěných neopravených nesprávností, jak jednotlivých, tak v jejich součtu, na účetní závěrku jako celek. Významnost a auditorské riziko spolu navzájem souvisí (viz ISA č.320, „Významnost z hlediska auditu“). V zájmu navržení auditorských postupů, na jejichž základě bude možné určit, zda jsou nesprávnosti významné z hlediska účetní závěrky jako celku, auditor zvažuje riziko významných nesprávností na dvou úrovních: na celkové úrovni účetní závěrky a ve vztahu k třídám transakcí, zůstatkům účtů a zveřejněným informacím a odpovídajícím tvrzením⁴.
27. Auditor posuzuje riziko významné nesprávnosti na celkové úrovni účetní závěrky, tzn. riziko významných nesprávností, které se týkají především účetní závěrky jako celku a mohou ovlivnit řadu tvrzení. Tento druh rizika se často týká kontrolního prostředí dané účetní jednotky (ačkoliv se může týkat i jiných faktorů, např. zhoršujících se ekonomických podmínek) a nemusí se týkat konkrétních tvrzení na úrovni třídy transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněných informací. Toto celkové riziko naopak představují okolnosti, které zvyšují riziko, že významné nesprávnosti se objeví v jakémkoliv počtu různých tvrzení, např. v důsledku toho, že vedení obchází vnitřní kontrolu. Toto riziko je zvláště relevantní pro auditorovo posouzení rizika významné nesprávnosti plynoucí z podvodu.

³ Tato definice auditorských rizik nezahrnuje riziko, že auditor může chybně vyjádřit výrok, že účetní závěrka je významným způsobem zkreslena.

⁴ ISA č. 315, „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, stanoví další pokyny k požadavku na zhodnocení rizika výskytu významné nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení

V reakci na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jako celku auditor zváží mimo jiné znalosti, dovednosti a schopnosti odpovědných členů týmu dané zakázky a případnou účast odborníků, vhodnou úroveň dohledu a to, zda existují události nebo podmínky, které by mohly významným způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky pokračovat v dohledné budoucnosti v činnosti.

28. Auditor dále zvažuje riziko výskytu významné nesprávnosti na úrovni třídy transakcí, zůstatku účtu a zveřejněných informací, neboť toto posouzení přímo pomůže stanovit povahu, časový rámec a rozsah dalších auditorských postupů na úrovni tvrzení.⁵ Auditor usiluje o získání dostatečných a vhodných důkazních informací na úrovni třídy transakcí, zůstatku účtu a zveřejněných informací takovým způsobem, aby byl po dokončení auditu schopen vyjádřit názor na účetní závěrku jako celek při dodržení přijatelně nízké úrovně auditorského rizika. K dosažení tohoto cíle používá auditor různé metody.⁶
29. Následující odstavce se zabývají popisem složek auditorského rizika. Riziko významné nesprávnosti na úrovni tvrzení se skládá z následujících dvou součástí:
- “přirozené riziko” je náchylnost určitého tvrzení k nesprávnosti, která by buď sama o sobě nebo dohromady s jinými nesprávnostmi mohla být významná, za předpokladu, že neexistují žádné odpovídající kontrolní mechanismy. U některých tvrzení a odpovídajících tříd transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných informací je riziko takové nesprávnosti vyšší než u jiných. Např. u složitých výpočtů bude větší pravděpodobnost nesprávnosti než u jednoduchých výpočtů. Účty obsahující částky odvozené z účetních odhadů, které podléhají významné nejistotě, představují větší riziko než účty obsahující relativně běžné faktické údaje. Přirozené riziko mohou ovlivnit rovněž vnější okolnosti, z nichž pramení obchodní rizika. Např. technologický vývoj může způsobit, že určitý produkt zastará, díky čemuž budou zásoby náchylnější k nadhodnocení. Vedle okolností, které jsou specifické pro určité tvrzení, mohou přirozené riziko týkající se konkrétního tvrzení ovlivnit takové faktory účetní jednotky a jejího prostředí, které se týkají několika nebo všech tříd transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných informací. Mezi tyto posledně jmenované faktory patří např. nedostatek provozního kapitálu k tomu, aby účetní jednotka pokračovala v činnosti, nebo zhoršující se odvětví charakterizované velkým počtem zkrachovalých podniků.
 - “kontrolní riziko” je riziko, že nesprávnost, která by se mohla vyskytnout v určitém tvrzení a která by mohla být, buď sama o sobě nebo dohromady s jinými nesprávnostmi, významná, nebude včas odvrácena nebo zjištěna a napravena vnitřní kontrolou účetní jednotky. Toto riziko představuje funkci efektivity návrhu a použití vnitřní kontroly při dosahování cílů účetní jednotky, které se týkají sestavení účetní závěrky. Některá kontrolní rizika budou existovat vždy vzhledem k přirozeným omezením vnitřní kontroly.

⁵ ISA č. 330, „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“, uvádí další pokyny k požadavku na navržení a provedení dalších auditorských postupů auditorem v reakci na vyhodnocení rizik na úrovni tvrzení.

⁶ Auditor může použít model, který vyjadřuje obecný vztah mezi složkami auditorského rizika v matematických pojmech, aby dospěl k vhodnému stupni zjišťovacího rizika. Někteří auditoři považují tento model za velmi užitečný při plánování auditorských postupů k dosažení požadované úrovně auditorského rizika, ačkoliv takový model neeliminuje použití přirozeného úsudku v procesu auditu.

30. Přirozené riziko a kontrolní riziko jsou rizika účetní jednotky; existují nezávisle na auditu účetní závěrky. Auditor je povinen provést vyhodnocení rizika výskytu významné nesprávnosti na úrovni tvrzení, což bude základem pro další auditorské postupy, ačkoliv se jedná o úsudek, nikoli o přesné měření rizik. Pokud auditorem provedené vyhodnocení rizika významné nesprávnosti vychází z předpokladu efektivní funkce kontrol, provede auditor na podporu svého hodnocení testy spolehlivosti. Mezinárodní auditorské standardy obvykle nepopisují zvlášť přirozené a zvlášť kontrolní riziko, ale spíše kombinované vyhodnocení „rizika významné nesprávnosti“. Ačkoliv standardy se obvykle týkají kombinovaného vyhodnocení rizika významné nesprávnosti, může auditor vyhodnotit přirozené a kontrolní riziko odděleně nebo kombinovaně v závislosti na preferovaných technikách a metodách auditu a na tom, co se jeví jako praktické řešení. Posouzení rizika významné nesprávnosti lze vyjádřit v kvantitativních hodnotách, jako jsou procenta, nebo v nekvantitativních hodnotách. V každém případě je nutnost provedení vhodného vyhodnocení rizik důležitější než způsob, jakým bude provedeno.
31. “Zjišťovací riziko” je riziko, že auditor neodhalí nesprávnost, která se vyskytla v určitém tvrzení a která by mohla být sama o sobě nebo dohromady s jinými nesprávnostmi významná. Zjišťovací riziko je funkce efektivnosti auditorského postupu a jeho použití auditorem. Zjišťovací riziko nelze snížit na nulu vzhledem k tomu, že auditor obvykle nezkoumá všechny třídy transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné informace a také vzhledem k jiným faktorům. K těmto ostatním faktorům patří možnost, že auditor vybere nevhodný auditorský postup, špatně použije vhodný auditorský postup nebo si špatně vyloží výsledky auditu. Tyto ostatní faktory lze běžně řešit prostřednictvím vhodného plánování, řádným výběrem členů týmu, použitím profesionální skepse a zajištěním dohledu nad prováděnou auditorskou prací a zajištěním její kontroly.
32. Zjišťovací riziko se týká povahy, časového rámce a rozsahu postupů, které auditor stanoví s cílem snížit auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň. Úroveň zjišťovacího rizika přijatelná pro určitou úroveň auditorského rizika v sobě nese inverzní vztah k vyhodnocení rizika významné nesprávnosti na úrovni tvrzení. Čím větší je podle názoru auditora riziko významné nesprávnosti, tím nižší je přijatelné zjišťovací riziko. A naopak, čím nižší je podle auditora riziko významné nesprávnosti, tím větší je zjišťovací riziko, které lze akceptovat.

Odpovědnost za účetní závěrku

33. Zatímco auditor je odpovědný za formulaci a vydání výroku ohledně účetní závěrky, odpovědnost za její zpracování a prezentaci v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví nese vedení účetní jednotky, na které dohlíží osoby pověřené jejím řízením⁷. Audit účetní závěrky nezbavuje osoby pověřené řízením účetní jednotky jejich odpovědnosti.

⁷ Struktury řízení se v různých zemích liší, neboť odrážejí kulturní a právní prostředí. Příslušná odpovědnost vedení a osob pověřených řízením se proto liší v závislosti na právní odpovědnosti dané jurisdikce

34. Termín „účetní závěrka“ označuje strukturovanou reprezentaci finančních informací, která obvykle zahrnuje i přílohu sestavenou na základě účetních záznamů, jejímž cílem je předat informace o ekonomických zdrojích nebo závazcích účetní jednotky v určitém bodě v čase nebo o jejich změnách za určité období v souladu s rámcem účetního výkaznictví. Termín může označovat úplnou sadu finančních výkazů, ale také jeden jediný finanční výkaz, např. rozvahu nebo výkaz nákladů a výnosů, a odpovídající přílohu.
35. Požadavky rámce účetního výkaznictví určují formu a obsah účetní závěrky a stanoví složky úplné účetní závěrky. Pro určité rámce účetního výkaznictví představuje úplnou účetní závěrku jeden finanční výkaz, např. výkaz o peněžních tocích, a odpovídající příloha. Např. mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS), „Účetní výkaznictví na základě peněžního účetnictví“ stanoví, že primárním finančním výkazem je výkaz peněžních příjmů a výdajů, kdy účetní jednotka ve veřejném sektoru sestavuje a prezentuje svou účetní závěrku v souladu s tímto standardem IPSAS. Na druhé straně účetní závěrka sestavená podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) má poskytnout informace o finanční situaci, výsledcích hospodaření a peněžních tocích účetní jednotky. Úplnou účetní závěrku podle IFRS tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz peněžních toků a příloha, která obsahuje přehled významných účetních zásad a další vysvětlující komentář.
36. Vedení je odpovědné za identifikaci rámce účetního výkaznictví, který bude použit při sestavení a prezentaci účetní závěrky. Vedení je dále odpovědné za sestavení a prezentaci účetní závěrky v souladu s tímto příslušným rámcem účetního výkaznictví. Tato odpovědnost zahrnuje:
- Navržení, implementaci a dodržování takové vnitřní kontroly, která je relevantní pro sestavení a prezentaci účetní závěrky, která nebude obsahovat významné nesprávnosti, ať z důvodu podvodu nebo chyby;
 - Výběr a použití vhodných účetních zásad; a
 - Účetní odhady, které jsou za daných okolností přiměřené.

Určení přijatelnosti rámce účetního výkaznictví⁸

37. **Auditor musí určit, zda je rámec účetního výkaznictví použitý vedením při sestavení účetní závěrky přijatelný.** Auditor obvykle provádí toto určení v okamžiku, kdy zvažuje, zda přijmout auditní zakázku, jak uvádí standard č. 210, „Podmínky auditních zakázek“. Přijatelný rámec účetního výkaznictví tento standard označuje jako „příslušný rámec účetního výkaznictví“.
38. Auditor určí, zda je rámec účetního výkaznictví použitý vedením přijatelný s ohledem na charakter účetní jednotky (podle toho, zda se jedná např. o podnikatelský subjekt, organizaci z veřejného sektoru nebo neziskovou organizaci) a cíl účetní závěrky.

⁸ Implementace odstavců 37-48 byla odložena do doby, kdy bude účinný standard ISA 800R „Special Considerations – Audits of Special Purpose Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statements“.

Účetní závěrka navržená tak, aby splnila informační potřeby specifických uživatelů

39. V některých případech bude cílem účetní závěrky splnit informační potřeby specifických uživatelů. Informační potřeby těchto uživatelů určí za daných podmínek příslušný rámec účetního výkaznictví. K příkladům rámců účetního výkaznictví, které plní potřeby specifických uživatelů, patří daňový základ účetnictví pro účetní závěrku, která se přikládá k daňovému přiznání účetní jednotky; pravidla účetního výkaznictví stanovená státní regulační agenturou a týkající se účetní závěrky, která má plnit informační potřeby dané agentury; nebo rámec účetního výkaznictví obsažený v ustanoveních dohody, která stanoví účetní závěrku, která má být sestavena. Účetní závěrka sestavená v souladu s takovými rámci účetního výkaznictví může být jedinou účetní závěrkou, kterou daná účetní jednotka sestavuje, a v takovém případě ji vedle uživatelů, kterým byla určena, často používají i jiní uživatelé. Navzdory širokému použití se v tomto případě účetní závěrka stále považuje pro účely standardů ISA za závěrku navrženou tak, aby splnila informační potřeby specifických uživatelů. ISA č. 800, „Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely“, stanoví standardy a návod k jejich použití pro účetní závěrky, jejichž cílem je splnit informační potřeby specifických uživatelů. Standardu č. 800 popisuje rovněž účetní závěrku sestavenou v souladu s rámcem, který není navržen tak, aby dosáhl věrného zobrazení, ačkoliv specifičtí uživatelé nemusejí být identifikováni.

Účetní závěrka navržená tak, aby splnila běžné informační potřeby širokého spektra uživatelů

40. Řada uživatelů účetní závěrky není v situaci, kdy by mohla požadovat účetní závěrku šitou na míru jejich konkrétním informačním potřebám. Všechny informační potřeby konkrétních uživatelů nelze sice splnit, existují však informační potřeby, které jsou společné pro široký okruh uživatelů. Účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který je navržen tak, aby splnil běžné informační potřeby širokého spektra uživatelů, se označuje jako „účetní závěrka určená k všeobecným účelům“.

Rámec účetního výkaznictví stanovený oprávněnými nebo uznávanými organizacemi

41. V současné době neexistuje žádné objektivní a pevně zakotvené východisko, které by bylo celosvětově obecně přijato za základ pro posouzení přijatelnosti rámců účetního výkaznictví navržených pro účetní závěrku určenou k všeobecným účelům. Dokud takový základ nebude existovat, předpokládá se, že účetní jednotky použijí pro sestavení účetní závěrky určené k všeobecným účelům rámce účetního výkaznictví stanovené organizacemi, které jsou oprávněným nebo uznávaným vyhlášovatelem standardů pro určité typy účetních jednotek, pod podmínkou, že tyto organizace dodržují určitý daný a transparentní proces, který zahrnuje posouzení a zvážení pohledů širokého okruhu zainteresovaných stran. K příkladům takových rámců účetního výkaznictví patří:

- IFRS vyhlášené Radou pro mezinárodní účetní standardy;
- IPSAS vyhlášené Mezinárodní federací účetních – Radou pro mezinárodní účetní standardy ve veřejném sektoru; a

- Obecně přijaté účetní zásady vyhlášené oprávněnou institucí v rámci určité konkrétní jurisdikce.

Tyto rámce účetního výkaznictví jsou často uznávány jako příslušný rámec účetního výkaznictví v legislativních a regulatorních požadavcích, jimiž se řídí sestavení účetní závěrky určené k všeobecným účelům. Viz ISA č. 800, kde naleznete informace o rámcích účetního výkaznictví navržených tak, aby splnily konkrétní potřeby státní regulační agentury.

Rámce účetního výkaznictví doplněné legislativními a regulatorními požadavky

42. V rámci některých jurisdikcí mohou právní a regulatorní normy doplnit rámec účetního výkaznictví přijatý vedením o další požadavky týkající se sestavení a prezentace účetní závěrky. V těchto jurisdikcích zahrnuje příslušný rámec účetního výkaznictví z hlediska použití mezinárodních auditorských standardů jak identifikovaný rámec účetního výkaznictví, tak tyto dodatečné požadavky, pokud nejsou s příslušným rámcem účetního výkaznictví v rozporu. K tomu může dojít např. v případě, kdy dodatečné požadavky předepisují zveřejnění obsáhlejších informací oproti těm, které jsou požadovány identifikovaným rámcem účetního výkaznictví, nebo kdy zúží rozsah přijatelných možností v rámci identifikovaného rámce účetního výkaznictví. Pokud jsou dodatečné požadavky v rozporu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, projedná auditor s vedením povahu těchto požadavků a to, zda je lze splnit prostřednictvím zveřejnění dalších informací. Pokud to není možné, zváží auditor, zda je nutné modifikovat zprávu auditora, viz ISA č. 701, „Modifikace zprávy auditora“.

Jurisdikce, které nemají oprávněné nebo uznávané vyhlášovatele standardů

43. Pokud je účetní jednotka registrována nebo provozuje svou činnost v jurisdikci, která nemá organizaci oprávněnou vyhlášovat standardy nebo v této oblasti uznávanou, identifikuje jednotka příslušný rámec účetního výkaznictví. V praxi taková jurisdikce často použije rámec účetního výkaznictví daný jednou z organizací uvedených v odstavci 41. Jinou variantou je, že v určité jurisdikci fungují účetní konvence, které jsou obecně uznávány jako příslušný rámec účetního výkaznictví pro účetní závěrky určené k všeobecným účelům sestavené určitými specifikovanými účetními jednotkami provozujícími činnost v dané jurisdikci. Když účetní jednotka přijme takový rámec účetního výkaznictví, určí auditor, zda mohou účetní konvence v souhrnu tvořit přijatelný rámec účetního výkaznictví pro účetní závěrku určenou k všeobecným účelům. Pokud jsou účetní konvence v určité jurisdikci hojně používány, mohou profesionální účetní v dané jurisdikci jménem auditorů předem zvážit přijatelnost tohoto rámce účetního výkaznictví. Jiná alternativa je, že auditor určí výše uvedené na základě zvážení toho, zda účetní konvence vykazují atributy obvykle vykazované přijatelným rámcem účetního výkaznictví nebo na základě srovnání účetních konvencí s požadavky stávajícího rámce účetního výkaznictví, který je považován za přijatelný.

44. Přijatelné rámce účetního výkaznictví pro účetní závěrky určené k všeobecným účelům běžně vykazují následující atributy, díky nimž účetní závěrka obsahuje informace, které jsou užitečné pro uživatele:

- a) Relevance spočívající v tom, že informace uvedené v účetní závěrce jsou relevantní vzhledem k povaze účetní jednotky a cíli účetní závěrky. (Např. v případě obchodní firmy,

kteřá sestavuje účetní závěrku určenou k všeobecným účelům, se relevance hodnotí z hlediska informací nutných ke splnění běžných informačních potřeb širokého spektra uživatelů při přijímání ekonomických rozhodnutí. Tyto potřeby obvykle splní věrné zobrazení finanční situace, výsledků hospodaření a peněžních toků obchodní společnosti).

b) Úplnost spočívající v tom, že nejsou vynechány transakce a události, zůstatky účtů a informace ke zveřejnění, které by mohly ovlivnit věrné zobrazení v účetní závěrce.

c) Spolehlivost spočívající v tom, že informace uvedené v účetní závěrce:

(i) Odrážejí ekonomickou podstatu událostí a transakcí, nikoli pouze jejich právní formu; a

(ii) Vedou k přiměřeně konzistentnímu hodnocení, ocenění, prezentaci a zveřejnění, pokud jsou použity za obdobných podmínek;

d) Neutralita spočívající v tom, že příslušný rámec přispívá k tomu, aby informace v účetní závěrce byly nezaujaté; a

e) Pochopitelnost spočívající v tom, že informace v účetní závěrce jsou jasné a úplné a nepodléhají významně jiné interpretaci.

45. Kombinace účetních konvencí vytvořená tak, aby odpovídala individuálním preferencím, netvoří přijatelný rámec účetního výkaznictví pro účetní závěrku, která má řešit běžné informační potřeby širokého spektra uživatelů.

46. Popis rámce účetního výkaznictví v účetní závěrce zahrnuje informace o východisku pro sestavení účetní závěrky a o vybraných účetních zásadách uplatněných u významných transakcí a jiných významných událostí.

47. Auditor se může rozhodnout porovnat účetní konvence s požadavky existujícího rámce považovaného za přijatelný, např. standardů IFRS vyhlášených Mezinárodní radou pro účetní standardy. U auditu malého podniku se může auditor rozhodnout porovnat tyto účetní konvence s rámcem účetního výkaznictví, který byl vytvořen speciálně pro tyto podniky oprávněným nebo uznávaným vyhlášovatelem standardů. Když auditor provede toto srovnání a zjistí rozdíly, musí při rozhodnutí o tom, zda účetní konvence přijaté vedením tvoří přijatelný rámec účetního výkaznictví, zvážit důvody vzniku rozdílů a to, zda by použití těchto účetních konvencí mohlo vést ke zkreslení účetní závěrky.

48. Pokud auditor dojde k závěru, že rámec účetního výkaznictví přijatý vedením není přijatelný, zváží dopad této skutečnosti na přijetí zakázky (viz ISA č. 210) a zprávu auditora (viz ISA č. 701).

Vyslovení výroku k účetní závěrce

49. Když auditor vyslovuje výrok k úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům sestavené v souladu s rámcem účetního výkaznictví, jehož cílem je věrné zobrazení, použije standardy a návod, které se týkají skutečností zohledňovaných auditorem při formulování výroku k účetní

závěrce a formy a obsahu zprávy auditora, obsažené v ISA č. 700, „Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům“. Při vydání modifikované zprávy auditora, včetně zdůraznění skutečnosti, výroku s výhradou, odmítnutí výroku nebo záporného výroku, použije auditor ISA č. 701.

50. Auditor použije ISA č. 800, pokud vyslovuje výrok k následujícím skutečnostem:
- a) úplná účetní závěrka sestavená v souladu s jiným podrobným základem účetnictví;
 - b) složka úplné účetní závěrky určené k všeobecným nebo zvláštním účelům, např. jeden finanční výkaz, specifické účty, prvky účtů nebo položky finančního výkazu;
 - c) dodržení smluvních podmínek; a
 - d) zkrácená účetní závěrka.
51. ISA 800 se vedle výkaznictví zabývá rovněž dalšími záležitostmi, které auditor při takových zakázkách zvažuje a které se týkají např. přijetí zakázky a provádění auditu.

Datum účinnosti

52. Tento standard platí pro audity účetních závěrek sestavených za období začínající 15.červnem 2006 nebo po tomto datu.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Nezávisle na tom, zda je audit prováděn v soukromém nebo ve veřejném sektoru, zůstávají základní zásady auditu stejné. U auditů ve veřejném sektoru se může lišit cíl a rozsah auditu. Tyto faktory často vyplývají z rozdílů v auditorském mandátu a z právních požadavků nebo z formy výkaznictví (subjekty ve veřejném sektoru např. musejí někdy sestavovat další finanční zprávy).*
2. *Při provádění auditu subjektů ve veřejném sektoru musí vzít auditor v úvahu specifické požadavky všech dalších relevantních předpisů, nařízení, nebo vyhlášek ministerstev, které mají vliv na auditorský mandát, a jakékoliv zvláštní auditorské požadavky, mimo jiné potřebu věnovat pozornost otázkám národní bezpečnosti. Auditorský mandát může být konkrétnější než u soukromého sektoru a často může zahrnovat širší okruh cílů a větší rozsah, než je obvyklé u auditu účetní závěrky v soukromém sektoru. Mandát a požadavky mohou také ovlivnit např. míru svobodné volby auditora při stanovení významnosti, ohlášení podvodu nebo chyby a ve formě zprávy auditora. Mohou rovněž existovat rozdíly v metodě a stylu auditu. Tyto rozdíly však netvoří rozdíl v základních zásadách a nezbytných postupech.*