

**MEZINÁRODNÍ PŘEDPISY V OBLASTI ŘÍZENÍ KVALITY, AUDITU,
PROVÉREK, OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZEK
A SOUVISEJÍCÍCH SLUŽEB**

**VYDÁNÍ 2013
ČÁST I**

MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH

International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue, 6 th Floor
New York, New York 10017 USA

Tuto publikaci vydala Mezinárodní federace účetních (IFAC). Posláním IFAC je sloužit veřejnému zájmu tím, že v celosvětovém měřítku posiluje postavení auditorské profese a přispívá k rozvoji silných mezinárodních ekonomik vydáváním a prosazováním vysoce kvalitních odborných standardů, podporou jejich mezinárodního sblížení a zaujímáním stanoviska k otázkám veřejného zájmu, u nichž je odborný názor auditorské profese nanejvýš relevantní.

Tuto publikaci je možno zdarma stáhnout z internetových stránek IFAC na adrese <http://www.ifac.org>. Schválený text je zveřejněn v angličtině.

IFAC vítá jakékoliv připomínky, které byste chtěli k obsahu této publikace uplatnit. Připomínky zasílejte na výše uvedenou adresu nebo zasílejte prostřednictvím e-mailu na adresu IAASBpubs@ifac.org.

Tyto mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2013 zveřejněné Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, nezávislým orgánem IFAC, v září 2013 v anglickém jazyce byly přeloženy do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v prosinci 2013 a zveřejněny se souhlasem IFAC. O průběhu překladu mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2013 byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci standardů. Schválený text všech dokumentů je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce.

Text mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2013 v anglickém jazyce © 2013 IFAC. Všechna práva vyhrazena.

Text mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2013 v českém jazyce © 2013 IFAC. Všechna práva vyhrazena.

Původní název “MEZINÁRODNÍ PŘEDPISY V OBLASTI ŘÍZENÍ KVALITY, AUDITU, PROVĚREK, OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZEK A SOUVISEJÍCÍCH SLUŽEB, ČÁST I A II, VYDÁNÍ 2013 “HANDBOOK OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS, VOLUME I AND VOLUME II, 2013 EDITION ISBN: 978-1-60815-152-3

This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Volume I and Volume II, 2013 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board, published by the International Federation of Accountants (IFAC) in September 2013 in the English language, has been translated into Czech by the Chamber of Auditors of the Czech Republic in December 2013 and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Volume I and Volume II, 2013 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance

with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of all Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I and Volume II, 2013 Edition is that published by IFAC in the English language.

English language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Volume I and Volume II, 2013 Edition © 2013 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Czech language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Volume I and Volume II, 2013 Edition © 2013 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

*ORIGINAL TITLE “MEZINÁRODNÍ PŘEDPISY V OBLASTI ŘÍZENÍ KVALITY, AUDITU, PROVĚREK, OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZEK A SOUVISEJÍCÍCH SLUŽEB, ČÁST I A ČÁST II, VYDÁNÍ 2013 “HANDBOOK OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS, VOLUME I AND VOLUME II, 2013 Edition
ISBN: 978-1-60815-152-3*

Předmluva k českému překladu Mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb

Tato publikace vydaná ve dvou dílech obsahuje překlady všech dokumentů obsažených v Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Edition 2013, vydaných Mezinárodní federací účetních IFAC. Dostáváte tak do ruky opět kompletní sadu všech předpisů IFAC potřebných pro provádění auditorských služeb v jejich aktuálně platné podobě.

Některé mezinárodní auditorské standardy (ISA) obsažené v tomto souborném vydání uvádějí, že jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. Následným výkladem IFAC a též rozhodnutím sněmu KA ČR z listopadu 2009 byla účinnost klarifikovaných ISA upravena tak, že tyto standardy jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu a zároveň končící 15. prosincem 2010 nebo po tomto datu. Ostatní předpisy obsažené v tomto souborném vydání jsou účinné tak, jak je v nich uvedeno.

Překlad textů je prováděn Komorou auditorů České republiky se souhlasem IFAC a probíhá v souladu se zásadami stanovenými IFAC pro překlady textů. Překlady průběžně zajišťuje Redakční rada pro překlad standardů, jejímiž členy jsou odborníci s rozsáhlými znalostmi, praktickými zkušenostmi a současně s vysokou úrovní znalostí odborné angličtiny.

Mezinárodní auditorské standardy v originálním znění jsou volně přístupné na internetových stránkách IFAC www.ifac.org. IFAC vítá všechny připomínky k jejich obsahu, které je možné zasílat na adresu IAASBpubs@ifac.org.

Protože překlady či revize překladů budou probíhat i v budoucích letech, oceníme všechny konstruktivní připomínky a návrhy případnou další úpravu odborné terminologie a textů překladů. Připomínky je možné zasílat na adresu kacr@kacr.cz.

Michal Štěpán
člen Výkonného výboru KA ČR
a předseda Redakční rady pro překlady



ZMĚNY OPROTI SOUBORNÉMU VYDÁNÍ Z ROKU 2012 A NEJNOVĚJŠÍ VÝVOJ

Odkazy na jiné předpisy

Souborné vydání odkazuje na některé mezinárodní účetní standardy (IAS) a mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Není-li uvedeno jinak, odkaz se týká standardů IAS a IFRS ve znění platném k datu zpracování předpisů v souborném vydání. Upozorňujeme, že pokud bude následně vydáno revidované znění příslušného standardu IAS nebo IFRS, je třeba použít standard v nejnovějším znění.

Výraz „stát“ v tomto souborném vydání znamená „stát nebo jurisdikce“.

Standardy a jiné materiály vydané Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy

Toto souborné vydání obsahuje všechny předpisy vydané Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb a rovněž praktické materiály (International Auditing Practice Notes, IAPN), které nemají normativní charakter. Součástí souborného vydání je dále předmluva k předpisům IAASB a glosář pojmů. Tímto souborným vydáním se nahrazuje souborné vydání z roku 2012.

Doplňky

ISA 610 (revidované znění 2013) a harmonizační novely dalších standardů ISA

Do první části souborného vydání byl doplněn novelizovaný mezinárodní auditorský standard (ISA) 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů*, který IAASB vydala v březnu 2013. Vedle změn obsažených v předchozí revizi, tj. v ISA 610 (revidované znění) *Využití práce interních auditorů* z března 2012, ISA 610 (revidované znění 2013) obsahuje požadavky a návodné informace týkající se případů přímé výpomoci poskytované interními auditory, kteří působí za řízení a pod dohledem a kontrolou externího auditora. Ustanovení jsou relevantní pouze v těch případech, kdy přímou výpomoc nezakazují právní předpisy daného státu. Na základě těchto revizí byly přijaty rovněž harmonizační novely některých dalších standardů ISA.

Ustanovení ISA 610 (revidované znění 2013) upravující přímou výpomoc od interních auditorů a související harmonizační novely dalších standardů ISA jsou účinné pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2014 nebo po tomto datu. Ke stejnému datu bude zrušen ISA 610 (revidované znění).

ISRE 2400 (revidované znění)

Do druhé části souborného vydání byl doplněn mezinárodní standard pro prověrky (ISRE) 2400 (revidované znění) *Prověrky historických účetních závěrek*, který IAASB vydala v září 2012. Revidovaný standard upravuje povinnosti účetního odborníka, který provádí prověrku historické účetní závěrky účetní jednotky, ale není jejím auditorem, a formu a obsah zprávy, kterou odborník k účetní závěrce vydá.

ISRE 2400 (revidované znění) je účinný pro prověrky účetních závěrek sestavených za období končící 31. prosince 2013 nebo po tomto datu. Ke stejnému datu bude zrušen ISRE 2400 *Zakázky spočívající v prověrci účetní závěrky*.

Zrušené předpisy

Následující standardy obsažené v souborném vydání z roku 2012 byly zrušeny a nahrazeny aktuálně účinným revidovaným zněním:

- ISA 610 *Využití práce interních auditorů* byl nahrazen standardem ISA 610 (revidované znění) *Využití práce interních auditorů*, který je účinný pro audit

účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu.

- ISA 315 *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí* byl nahrazen ISA 315 (revidované znění) *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*, který je účinný pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu.
- ISRS 4410 *Zakázky spočívající v sestavení účetní závěrky* byl nahrazen mezinárodním standardem pro související služby (ISRS) 4410 (revidované znění) *Zakázky spočívající v sestavení finančních informací*, který je účinný pro zprávy o zakázkách spočívajících v sestavení finančních informací datované 1. července 2013 nebo později.

Definitivní znění předpisů vydané po 31. srpnu 2013 a pracovní návrhy

Informace o nejnovějším vývoji v oblasti mezinárodních předpisů a jejich definitivní znění vydané po 31. srpnu 2013, případně jejich pracovní návrhy jsou k dispozici na webových stránkách IAASB www.iaasb.org.

ROLE MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH

Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants, IFAC) slouží veřejnému zájmu tím, že přispívá k úspěšnému a udržitelnému rozvoji organizací, trhů i celých ekonomik. Podporuje a prosazuje transparentnost, veřejnou odpovědnost a srovnatelnost účetního výkaznictví, napomáhá rozvoji účetní a auditorské profese a propaguje význam a přínos, který účetní odborníci a auditoři mají pro globální finanční infrastrukturu. Byla založena v roce 1977 a v současnosti má ve 129 zemích celého světa 172 členských a přidružených organizací, což představuje celkem přibližně 2,5 milionu účetních odborníků, kteří provozují veřejnou praxi, tj. jsou nezávislými auditory, nebo působí v akademické sféře, ve státní správě, průmyslu nebo obchodě.

Nedílnou součástí veřejného poslání IFAC je účast na vytváření, přijímání a implementaci vysoce kvalitních mezinárodních auditorských a ověřovacích standardů. V tomto směru hraje primární roli podpora, kterou IFAC poskytuje Radě pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB). Podpora poskytovaná tomuto nezávislému orgánu vydávajícímu auditorské a ověřovací standardy pokrývá jeho personální zajištění, správu budov a zařízení, komunikaci, financování i proces nominace a výběru jeho členů.

IAASB sama rozhoduje o své agendě a rovněž proces schvalování předpisů, které vydává, probíhá podle standardního mechanismu a bez účasti IFAC, která nemá žádnou možnost ovlivňovat agendu IAASB ani jí vydávané předpisy a další materiály. IFAC nicméně zajišťuje vydávání souborných předpisů i jednotlivých standardů a dalších materiálů a vlastní k nim autorská práva.

Nezávislost IAASB je zajištěna prostřednictvím celé řady mechanismů:

- Nad přijímáním standardů vykonává oficiální nezávislý dohled Rada pro dozor nad veřejnými zájmy (Public Interest Oversight Board, více informací viz www.ipiob.org), předmětem dohledu je také přísný proces schvalování, jehož součástí jsou i veřejné konzultace;
- Veřejná výzva k nominování kandidátů na členy IAASB, nezávislý dohled nad nominacemi i procesem výběru členů, který vykonává Rada pro dozor nad veřejnými zájmy;
- Naprostá transparentnost procesu schvalování standardů a veřejný přístup k materiálům týkajícím se agendy IAASB a jejích schůzek, vydávání důvodových zpráv (Basis for Conclusions) k finálnímu znění každého standardu;
- Zapojení konzultační poradní skupiny a pozorovatelů do procesu přijímání nových standardů;
- Členové IAASB a rovněž organizace, které je nominují nebo zaměstnávají, se musí zavázat, že budou respektovat nezávislost a integritu IAASB a veřejný zájem, který je jejím posláním.

Podrobnější informace najdete na webových stránkách IFAC www.ifac.org.

**STRUKTURA STANDARDŮ A DALŠÍCH MATERIÁLŮ
VYDÁVANÝCH RADOU
PRO MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ A OVĚŘOVACÍ STANDARDY**

Etický kodex IESBA pro auditory a účetní znalce	
<i>Služby upravené standardy a dalšími materiály IAASB</i>	
ISQC 1–99 Mezinárodní standardy pro řízení kvality	
Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky	
<i>Audity a prověrky historických finančních informací</i>	<i>Ostatní ověřovací zakázky</i>
ISA 100–999 Mezinárodní auditorské standardy	ISAE 3000–3699 Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky
ISRE 2000–2699 Mezinárodní standardy pro prověrky	<i>Související služby</i>
	ISRS 4000–4699 Mezinárodní standardy pro související služby

**PŘEDMLUVA K MEZINÁRODNÍM STANDARDŮM
PRO ŘÍZENÍ KVALITY, AUDIT, PROVĚRKY,
OSTATNÍ OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY A SOUVISEJÍCÍ SLUŽBY**

(Účinná od 15. prosince 2011)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1 – 2
Standardy a jiné materiály IAASB	3 – 4
Normativní předpisy IAASB.....	3 - 4
Působnost mezinárodních standardů vydávaných IAASB	5 – 17
Mezinárodní auditorské standardy	11
Mezinárodní standardy pro řízení kvality	12
Ostatní mezinárodní standardy	13 – 16
Odborný úsudek	17
Použití mezinárodních standardů	18 – 19
Materiály, které nemají normativní platnost	20 – 22
Praktické materiály k mezinárodním auditorským standardům.....	21– 22
Praktické materiály k jiným mezinárodním standardům.....	23
Publikace odborného personálu IAASB	24
Jazyk	25

Úvod

1. Cílem předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, mezinárodním auditorským standardům, mezinárodním standardům pro prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby a k dalším materiálům je usnadnit chápání předmětu a působnosti standardů a dalších materiálů, které vydává Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) a které jsou vymezeny v jejím základním dokumentu (v tzv. Terms of Reference).
2. IAASB si klade za cíl vydávat soubor mezinárodních standardů a jiných materiálů, které budou všeobecně přijímány po celém světě. Členové IAASB jednají ve společném zájmu veřejnosti a světové profese účetních. Může se proto stát, že někteří členové IAASB zaujmou k určité otázce postoj, který nebude v souladu se stávající praxí v jejich zemi nebo v jejich firmě či s názorem těch, kdo je navrhli na členství v IAASB.

Standardy a jiné materiály IAASB

Normativní předpisy IAASB

3. Standardy vydávané IAASB upravují provádění auditů, prověrek a dalších ověřovacích zakázek a zakázek na zajištění souvisejících služeb, realizovaných v souladu s mezinárodními standardy. Tyto standardy nejsou nadřazeny platným domácím právním předpisům jednotlivých zemí, které upravují audit historických údajů účetních závěrek nebo zakázky na ověření jiných informací a které je třeba v daném státě dodržovat. Jestliže se domácí právní předpisy v určitém konkrétním ohledu odlišují od standardů IAASB, nebo jim dokonce odporují, zakázka realizovaná podle takových domácích právních předpisů nebude automaticky v souladu se standardy IAASB. Účetní odborník nemůže tvrdit, že postupoval v souladu se standardy IAASB, pokud plně nerespektoval všechny standardy IAASB vztahující se k dané zakázce.
4. Mezinárodní standardy IAASB jsou normativními předpisy, které před vydáním procházejí standardním schvalovacím a připomínkovým řízením IAASB.

Působnost mezinárodních standardů vydávaných IAASB

5. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) se uplatňují při auditu historických finančních informací.
6. Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE) se uplatňují při prověřování historických finančních informací.
7. Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE) se uplatňují při ověřovacích zakázkách, ve kterých jde o jiné záležitosti než o audit či prověrky historických finančních informací.
8. Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS) se uplatňují při kompilačních zakázkách, při zakázkách, jejichž předmětem je uplatnění dohodnutých postupů na informace, a dále při zakázkách na poskytování dalších souvisejících služeb podle specifikace IAASB.

9. Standardy ISA, ISRE, ISAE a ISRS jsou společně označovány jako „zakázkové standardy IAASB“.
10. Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC) se uplatňují u veškerých služeb spadajících do působnosti zakázkových standardů IAASB.

Mezinárodní auditorské standardy

11. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) se vztahují k auditu účetní závěrky¹ prováděnému nezávislým auditorem. Tyto standardy mají být v případě, že jsou použity při auditech jiných historických finančních informací, podle potřeby upraveny dle konkrétních okolností. Působnost standardů ISA je vymezena ve standardu ISA 200².

Mezinárodní standardy pro řízení kvality

12. Standardy ISQC se vztahují na auditorské firmy ve spojitosti se všemi jejich službami, které spadají do působnosti zakázkových standardů IAASB. Rozsah působnosti standardů ISQC je vymezen v úvodu k nim.

Ostatní mezinárodní standardy

13. Některé mezinárodní standardy uvedené v odstavcích 6–8 obsahují: cíle, požadavky, aplikační a vysvětlující část, úvod a definice. Tyto výrazy je nutné interpretovat v přímém souladu s tím, jak jsou definovány v ISA 200 pro účely standardů ISA a auditu účetních závěrek.
14. Jiné mezinárodní standardy uvedené v odstavcích 6–8 obsahují základní principy a zásadní postupy (uváděné tučným písmem) a dále příslušná vodítka ve formě vysvětlujících a dalších materiálů včetně příloh. Základní principy a zásadní postupy je třeba chápat a aplikovat s přihlédnutím k vysvětlujícím a dalším materiálům, které jsou vodítkem pro jejich uplatňování. Pro správné chápání a uplatňování základních principů a zásadních postupů je proto třeba mít na zřeteli úplné znění daného standardu.
15. Základní principy a zásadní postupy standardu by se měly uplatnit ve všech případech, kdy jsou vzhledem k okolnostem dané zakázky relevantní. Ve výjimečném případě však může účetní odborník považovat za nutné odchytil se od příslušného zásadního postupu, aby bylo možné dosáhnout účelu tohoto postupu. V takových situacích musí účetní odborník zdokumentovat způsob, jakým provedené náhradní postupy dosahují účelu postupu, spolu s důvody odchýlení, nejsou-li jinak patrné. Odchýlení účetního odborníka od příslušného zásadního postupu bude zřejmě nutné jen v případech, kdy by za konkrétních okolností zakázky nebyl postup účinný.
16. Nedílnou součástí standardu tvoří přílohy, které jsou součástí aplikačního materiálu. Účel a předpokládané použití přílohy jsou vysvětleny v textu souvisejícího standardu nebo v názvu a úvodu samotné přílohy.

¹ Není-li uvedeno jinak, rozumí se „účetní závěrkou“ účetní výkazy obsahující historické finanční informace.

² ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provedení auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*.

Odborný úsudek

17. Z povahy standardů IAASB vyplývá, že účetní odborník musí při jejich aplikaci uplatňovat odborný úsudek.

Použití mezinárodních standardů

18. V každém mezinárodním standardu je jasně vysvětlen jeho předmět, datum účinnosti a veškerá případná omezení jeho uplatnění. Pokud není v daném standardu uvedeno jinak, smí účetní odborník použít standard před datem jeho účinnosti.

19. Mezinárodní standardy lze uplatnit rovněž u zakázek ve veřejném sektoru. Pro situace, kdy jsou pro účetní jednotky z veřejného sektoru nutná další vhodná vodítka, jsou taková vodítka zařazena:

- (a) v případě standardů ISA a ISQC přímo do textu mezinárodního standardu;
- (b) u ostatních mezinárodních standardů v tzv. Stanoviscích k problematice veřejného sektoru, zařazených na konci standardu.

Materiály, které nemají normativní platnost

20. K dokumentům IAASB, které nemají normativní platnost, patří jednak tzv. Praktické materiály (Practice Notes) a jednak publikace vydávané odborným personálem IAASB. Nenormativní materiály nejsou součástí mezinárodních standardů IAASB.

Praktické materiály k mezinárodním auditorským standardům

21. Praktické materiály k mezinárodním auditorským standardům (IAPN) nedefinují žádné další požadavky nad rámec požadavků stanovených standardy ISA ani nemodifikují povinnost auditora dodržovat všechny standardy ISA relevantní pro danou auditní zakázku. Smyslem IAPN je poskytovat auditorům podporu při praktickém uplatňování standardů ISA. Předpokládá se, že IAPN budou rozšiřovány orgány vydávajícími auditorské předpisy v jednotlivých zemích, které je mohou používat také pro přípravu vlastních materiálů. Auditorským firmám slouží IAPN jako zdroj pro vývoj školicích programů a interních směrnic.

22. IAPN v závislosti na konkrétních tématech, jimž jsou věnovány, poskytují auditorovi podporu například v následujících oblastech:

- získávání poznatků o situaci účetní jednotky a uplatňování odborného úsudku v souvislosti s identifikací a vyhodnocováním rizik významné (materiální) nesprávnosti,
- uplatňování odborného úsudku v souvislosti s návrhem reakce na vyhodnocená rizika, mimo jiné též v souvislosti s volbou vhodných auditorských postupů,
- aspekty týkající se zpracování zprávy auditora, včetně formulování výroku k účetní závěrce a poskytování informací osobám pověřeným správou a řízením.

Praktické materiály k jiným mezinárodním standardům

23. Dále IAASB příležitostně vydává praktické materiály k mezinárodním standardům pro prověrky (IREPN), mezinárodním standardům pro ověřovací zakázky (IAEPN) a k mezinárodním standardům pro související služby (IRSPN). Tyto materiály slouží praktickým potřebám příslušných mezinárodních standardů, tedy ISRE, ISAE, a ISRS.

Publikace odborného personálu IAASB

24. Cílem publikací vydávaných odborným personálem IAASB je informovat auditorskou obec o významných aktuálních a nově se objevujících tématech vyplývajících ze stávajících požadavků a aplikačních materiálů a upozorňovat ji na důležitá ustanovení standardů IAASB.

Jazyk

25. Oficiální platnost má výhradně text mezinárodního standardu IAASB, praktického materiálu, pracovního návrhu nebo jiného materiálu publikovaný IAASB v anglickém jazyce.

GLOSÁŘ POJMŮ¹

(srpen 2013)

Kontroly přístupu

Access controls

- Postupy navržené k omezení přístupu k online terminálovým zařízením, programům a datům. Kontrola přístupu zahrnuje „ověření uživatele“ a „autorizaci uživatele“. „Ověření uživatele“ obvykle identifikuje uživatele pomocí jedinečných přihlašovacích jmen, hesel, přístupových karet nebo biometrických dat. „Autorizaci uživatele“ se má na mysli určení počítačových zdrojů, k nimž může mít uživatel přístup na základě přístupových práv. Tyto postupy jsou konkrétně navrženy tak, aby odhalily následující aktivity, případně jim zabránily:
- (a) neautorizovaný přístup k on-line terminálovým zařízením, programům a datům,
 - (b) zadání neautorizované operace,
 - (c) neautorizované změny datových souborů,
 - (d) použití počítačových programů neautorizovanými pracovníky a
 - (e) použití počítačových programů, které nebyly autorizovány.

* Účetní odhad

Accounting estimate

- Přibližná výše peněžní částky v případech, kdy nejsou k dispozici přesné metody ke stanovení její výše. Tento pojem se používá pro částky oceněné reálnou hodnotou, pokud existuje nejistota v jejich ocenění, i pro ostatní částky, jejich ocenění vyžaduje odhad. V případech, kdy standard ISA 540² používá pojem „účetní odhad reálné hodnoty“, má se na mysli výhradně ocenění reálnou hodnotou za použití odhadu.

* Účetní záznamy

Accounting records

- Zahrnují prvotní účetní zápisy a podpůrné záznamy, jako jsou šeky a záznamy elektronických převodů finančních prostředků, faktury, smlouvy, hlavní kniha a knihy analytické evidence, deníkové záznamy a další úpravy účetních výkazů, které se neprojeví v deníkových záznamech, a rovněž takové záznamy jako pracovní výkazy a tabulky dokládající přiřazení nákladů, přepočty, sesouhlasení údajů a zveřejněné údaje

¹ V případě zakázek ve veřejného sektoru je nutné pojmy v tomto Glosáři chápat jako odkazy na jejich ekvivalenty ve veřejném sektoru.

Pokud nejsou účetní pojmy definovány v materiálech Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, je třeba odkázat na glosář pojmů zveřejněný Radou pro mezinárodní účetní standardy.

* Označuje termín definovaný ve standardech ISA.

² ISA 540, „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů ”

Dohodnuté postupy**Agreed-upon procedures engagement**

- Zakázka, při které má auditor provést postupy auditní povahy, na nichž se dohodl s účetní jednotkou a případně i příslušnými třetími stranami, a vypracovat zprávu o zjištěných faktech. Je na příjemcích této zprávy vypracované auditorem, aby si z ní vyvodili své vlastní závěry. Zpráva je určena výhradně těm stranám, které se dohodly na dohodnutých postupech, jelikož ostatní strany, jež neznají důvody pro volbu těchto postupů, mohou výsledky interpretovat nesprávně.

* Analytické postupy**Analytical procedures**

- Vyhodnocení finančních informací prostřednictvím rozboru plausibilních vztahů mezi finančními a nefinančními údaji. Analytické postupy zahrnují rovněž zkoumání zjištěných výkyvů nebo vztahů, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchylojí od očekávaných hodnot.

Výroční zpráva**Annual report**

- Dokument, který zpravidla jednou ročně vydává účetní jednotka a který obsahuje účetní závěrku účetní jednotky a zprávu auditora k této účetní závěrce.

* Anomálie/neobvyklá chyba**Anomaly**

- Nesprávnost nebo odchylka, která prokazatelně nepředstavuje typické nesprávnosti či odchylky v celém souboru údajů.

Příslušná kritéria (v kontextu ISAE 3410)**Applicable criteria**

- kritéria použitá účetní jednotkou pro kvantifikaci a vykázání svých emisí ve výkazu emisí skleníkových plynů.

Stanovená kritéria (v kontextu ISAE 3420)**Applicable criteria**

- kritéria, jež odpovědná strana uplatnila při sestavování pro forma finančních informací. Tato kritéria mohou být stanovena buď pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy, nebo právními předpisy. Pokud žádná kritéria nejsou stanovena, odpovědná strana si je určí sama.

* Příslušný rámec účetního výkaznictví**Applicable financial reporting framework**

- Rámec účetního výkaznictví, v souladu s nímž vedení a případně osoby pověřené správou a řízením, sestavují účetní závěrku a který je přijatelný s ohledem na charakter účetní jednotky a cíle její účetní závěrky nebo který je vyžadován právními předpisy. V kontextu ISRS 4410 (revidované znění) se tato definice vztahuje místo na účetní závěrku na finanční informace.

Výraz *rámec věrného zobrazení - fair presentation framework* se používá pro rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a:

- (a) výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno zveřejnit údaje nad rámec těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví, nebo
- (b) výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchytil se od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchylení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech.

Výraz *rámec dodržení požadavků - compliance framework* se používá pro rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a nepřipouští skutečnosti uvedené výše pod body (a) nebo (b).

Aplikační kontroly v informačních technologiích

Application controls in information technology

- Manuální nebo automatizované postupy, které zpravidla probíhají na úrovni jednotlivých podnikových procesů. Aplikační kontroly mohou mít preventivní nebo zjišťovací význam a jsou navrženy tak, aby zajistily integritu účetních záznamů. V souladu s tím se aplikační kontroly týkají postupů používaných k inicializaci, zachycení, zpracování a vykázání transakcí nebo jiných finančních údajů.

** Použitá kritéria (v kontextu standardu ISA 810³)*

Applied criteria (in the context of ISA 810)

- Kritéria použitá vedením při sestavení agregované účetní závěrky

** Vhodnost (důkazních informací)*

Appropriateness (of audit evidence)

- Měřítka kvality důkazních informací, tedy toho, zda jsou tyto důkazní informace relevantní a spolehlivé natolik, aby podpořily závěry, na nichž je výrok auditora založen

** Transakce za obvyklých tržních podmínek*

Arm's length transaction

- Transakce realizovaná za podmínek, jaké by panovaly mezi ochotným kupujícím a ochotným prodávajícím, kteří nejsou spřízněni a jednájí nezávisle jeden na druhém a ve vlastním nejlepším zájmu.

** Tvrzení*

Assertions

- Výslovná nebo jiná prohlášení vedení účetní jednotky, která jsou obsažena v účetní závěrce a která auditor využívá ke zvážení různých druhů možných nesprávností, které mohou nastat. V kontextu ISAE 3410 jsou tvrzení definována jako vyjádření účetní jednotky, výslovná či jiná, která jsou začleněna do výkazu emisí skleníkových plynů a která odborník používá pro posouzení různých typů potenciálních nesprávností, které se mohou vyskytnout.

Vyhodnocení**Assess**

- Analýza identifikovaných rizik významné (materiální) nesprávnosti za účelem vyjádření se k jejich významnosti. „Vyhodnocení“ je záměrně používáno pouze ve vztahu k rizikům (viz též Hodnocení - *Evaluate*).

Spojení**Association**

- (viz Spojení auditora s účetními informacemi - *Auditor's association with financial information*)

*† Jistota**Assurance**

- (viz Přiměřená jistota – *reasonable assurance*)

Ověřovací zakázka**Assurance engagement**

- Zakázka, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů, jiných než odpovědná strana, ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím. Výsledkem hodnocení či oceňování předmětu zakázky jsou informace vyplývající z aplikování kritérií na daný předmět zakázky (viz též Informace o předmětu zakázky - *Subject matter information*). Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky rozlišuje dva typy ověřovacích zakázek, které odborník může provádět, a to zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu.

Zakázka poskytující přiměřenou jistotu**Reasonable assurance engagement**

- Cílem zakázky poskytující přiměřenou jistotu je snížit za daných okolností zakázky³ riziko ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň; odborník poté použije kladnou formu ujištění pro vyjádření závěru.

Zakázka poskytující omezenou jistotu**Limited assurance engagement**

- Cílem zakázky poskytující omezenou jistotu je snížit riziko ověřovací zakázky na úroveň, která je za daných okolností zakázky přijatelná, ale kde je riziko větší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu; odborník pak použije zápornou formu ujištění pro vyjádření závěru.

Riziko ověřovací zakázky**Assurance engagement risk**

- Riziko, že odborník vyjádří nesprávný závěr v případě, kdy informace o předmětu zakázky obsahují významné (materiální) nesprávnosti.

† Označuje termín definovaný v ISQC 1.

³ Okolnosti zakázky zahrnují její podmínky včetně skutečnosti, zda se jedná o zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo omezenou jistotu, povahu předmětu zakázky, použitá kritéria, potřeby předpokládaných uživatelů, příslušnou charakteristiku odpovědné strany a jejího prostředí a další záležitosti, např. události, transakce, podmínky a postupy, které mohou mít na zakázku významný vliv.

* Dokumentace auditu / Auditní dokumentace

Audit documentation

- Záznamy o provedených auditorských postupech, získaných relevantních důkazních informacích a závěrech, k nimž auditor dospěl, (někdy se používá termín „auditní dokumenty“)

* Důkazní informace

Audit evidence

- Informace, které auditor používá pro formulování závěrů, na nichž je založen jeho výrok. Důkazní informace zahrnují jednak informace obsažené v účetních záznamech, z nichž vychází účetní závěrka, a jednak další informace (viz *Dostatečnost důkazních informací* a *Vhodnost důkazních informací*).

* Spis auditora

Audit file

- Jeden nebo více svazků nebo úložných médií v papírové nebo elektronické formě obsahující záznamy, které tvoří dokumentaci auditu pro určitou zakázku

* Auditorická společnost/firma

Audit firm

- (viz Společnost/Firma - *Firm*)

* Výrok auditora

Audit opinion

- (viz Modifikovaný výrok – *modified opinion* a Nemodifikovaný výrok – *unmodified opinion*)

* Auditorické/Auditní riziko

Audit risk

- Riziko, že auditor vydá k účetní závěrce, která je významně (materiálně) nesprávná, nesprávný výrok. Auditorické riziko je funkcí rizika významné (materiální) nesprávnosti a zjišťovacího rizika.

* Výběr vzorků pro účely auditu

Audit sampling

- Použití auditorských postupů u méně než 100 % položek základního souboru relevantního z hlediska auditu (přičemž všechny jednotky základního souboru mají šanci být vybrány) s cílem vytvořit přiměřený základ, z něhož auditor bude moci vyvodit závěry platné pro celý základní soubor

* Auditovaná účetní závěrka (v kontextu standardu ISA 810)

Audited financial statements (in the context of ISA 810)

- Účetní závěrka⁴ ověřená auditorem v souladu se standardy ISA, z níž vychází agregovaná účetní závěrka

⁴ Termín „účetní závěrka“ vymezuje standard ISA 200, „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, v odstavci 13 písm. (f).

* Auditor**Auditor**

- Výraz *auditor* se používá pro osobu nebo osoby provádějící audit, obvykle pro partnera odpovědného za zakázku nebo další členy týmu provádějícího zakázku, případně pro auditorskou společnost. Jestliže je cílem standardu ISA, aby určitý požadavek nebo povinnost plnil přímo partner odpovědný za zakázku, nepoužije se výraz *auditor*, ale výraz *partner odpovědný za zakázku*. Výrazy *partner odpovědný za zakázku* a *auditorská společnost* se případně používají rovněž pro ekvivalentní subjekty z veřejného sektoru

Spojení auditora s účetními informacemi**Auditor's association with financial information**

- *Auditor začne být spojován s finančními informacemi tehdy, když k těmto informacím přiloží zprávu anebo když souhlasí s tím, aby se jeho jméno používalo v profesních souvislostech.*

* Expert auditora/auditorův expert**Auditor's expert**

- Jednotlivec nebo organizace se znalostmi a zkušenostmi v oboru jiném než účetnictví či audit, jejichž práci v tomto oboru využije auditor při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací. Auditorovým expertem může být auditorův interní expert (který je partnerem⁵ nebo zaměstnancem auditorovy společnosti nebo společnosti v síti, včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru) nebo jeho externí expert.

* Bodový odhad nebo rozpětí odhadu auditora**Auditor's point estimate or auditor's range**

- Částka nebo rozpětí částek zjištěných na základě důkazních informací za účelem posouzení bodového odhadu vedení

* Rozpětí odhadu auditora**Auditor's range**

- (viz Odhad nebo rozpětí odhadu auditora)

Základní rok**Base year**

- konkrétní rok nebo průměr za více let, vůči němuž jsou emise účetní jednotky v čase porovnávány

* Podnikatelské riziko**Business risk**

- Riziko plynoucí z významných podmínek, událostí, okolností, učiněných nebo neučiněných kroků, které mohou negativně ovlivnit schopnost účetní jednotky dosahovat svých cílů a strategií, nebo ze stanovení nevhodných cílů a strategií

⁵ Pojmy „partner“ a „společnost/firma“ odkazují v příslušných případech na ekvivalenty z veřejného sektoru.

*System stanovení limitů a obchodování „cap and trade“****Cap and trade***

- systém, který stanovuje celkové emisní limity, rozděluje emisní povolenky účastníkům a umožňuje jim obchodovat mezi sebou s povolenkami a emisními kredity.

** Srovnávací účetní závěrka****Comparative financial statements***

- Srovnávací informace, jimiž se rozumí hodnoty a jiné zveřejňované údaje za předchozí období, které jsou uváděny pro účely srovnání s účetní závěrkou běžného období, ale které, jsou-li auditovány, jsou zmíněny ve výroku auditora. Rozsah informací obsažených v této srovnávací účetní závěrce je obdobný rozsahu informací v účetní závěrce za běžné období.

** Srovnávací informace****Comparative information***

- Hodnoty a jiné zveřejňované údaje obsažené v účetní závěrce za jedno nebo více předchozích období v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. V kontextu ISAE 3410 jsou srovnávací informace definovány jako částky a zveřejněné údaje obsažené ve výkazu emisí skleníkových plynů s ohledem na jedno nebo více předcházejících období.

*Zakázka spočívající v sestavení finančních informací****Compilation engagement***

- zakázka, v níž odborník používá odborné znalosti v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, aby pomohl vedení při sestavení a prezentaci finančních informací účetní jednotky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, a vydává zprávu vyžadovanou tímto standardem ISRS. V ISRS 4410 se slova „sestavit“, „sestavení“ a „sestaven“ používají v tomto kontextu.

** Doplnkové kontroly uživatelské účetní jednotky****Complementary user entity controls***

- Kontroly, jejichž zavedení uživatelskou účetní jednotkou předpokládá servisní organizace při navrhování svých služeb a které jsou, je-li to nutné k dosažení kontrolních cílů, identifikovány v popisu jejího systému.

** Rámec dodržení požadavků****Compliance framework***

- (viz Příslušný rámec účetního výkaznictví - *Applicable financial reporting framework* a Rámec pro všeobecné účely - *General purpose framework*)

** Složka****Component***

- Účetní jednotka nebo podnikatelská činnost, za kterou vedení skupiny nebo této složky sestavuje finanční informace, které by měly být zahrnuty do účetní závěrky skupiny

* Auditor složky

Component auditor

- Auditor, který na základě žádosti auditorského týmu skupiny provádí auditorské práce na finančních informacích vztahujících se ke složce pro účely auditu skupiny.

* Vedení / management složky

Component management

- Vedení odpovědné za sestavení finančních informací této složky

* Významnost (materialita) složky

Component materiality

- Úroveň významnosti (materiality) relevantní pro složku určená auditorským týmem skupiny

Auditorské postupy s využitím počítače

Computer-assisted audit techniques

- Aplikace auditorských postupů za použití počítače jako auditorského nástroje (známé také jako auditorské postupy s využitím počítače (CAATs)).

Kontrolní činnosti

Control activities

- Pravidla a postupy, jež pomáhají zajistit provádění směrnic vedení. Kontrolní činnosti jsou prvkem vnitřního kontrolního systému.

Kontrolní prostředí

Control environment

- Kontrolní prostředí zahrnuje dozorní a řídicí funkce a postoje, připravenost a činnosti osob pověřených správou a řízením a vedením, které se vztahují k vnitřnímu kontrolnímu systému účetní jednotky a jeho významu v účetní jednotce. Kontrolní prostředí je prvkem vnitřního kontrolního systému.

* Kontrolní riziko

Control risk

- (viz Riziko významné (materiální) nesprávnosti – *risk of material misstatement*)

Správa a řízení

Corporate Governance

- (viz Správa a řízení - *governance*)

* Srovnávací údaje

Corresponding figures

- Srovnávací informace, jimiž se rozumí hodnoty a jiné zveřejňované údaje za předchozí období, které jsou uváděny jako nedílná součást účetní závěrky běžného období a které mají být interpretovány pouze ve vztahu k částkám a jiným zveřejňovaným údajům za běžné období (dále jen „údaje běžného období“). Míra podrobnosti srovnávacích částek a zveřejňovaných údajů je určována zejména jejich relevancí k údajům běžného období

Kritéria
Criteria

- Měřítka používaná k hodnocení či oceňování předmětu zakázky, včetně měřítek používaných při prezentaci a zveřejnění, je-li to relevantní. Kritéria mohou být formální nebo méně formální. Pro stejný předmět zakázky mohou být různá kritéria. Pro přiměřeně konzistentní hodnocení nebo ocenění předmětu zakázky v kontextu odborného úsudku se vyžadují vhodná kritéria.

Vhodná kritéria
Suitable criteria

- mají následující vlastnosti:
- (a) relevance - relevantní kritéria přispívají k závěrům, jež napomáhají rozhodování předpokládaných uživatelů,
 - (b) úplnost - kritéria jsou dostatečně úplná, pokud nejsou vynechány relevantní faktory, které by mohly v kontextu okolností zakázky ovlivnit závěry. Je-li to relevantní, zahrnují úplná kritéria měřítka k prezentaci a zveřejnění;
 - (c) spolehlivost - spolehlivá kritéria umožňují přiměřeně konzistentní hodnocení nebo oceňování předmětu zakázky včetně případné prezentace a zveřejnění, užívají-li je za podobných okolností odborníci s podobnou kvalifikací,
 - (d) nestrannost - nestranná kritéria napomáhají vytvářet nepředpojaté závěry,
 - (e) srozumitelnost - srozumitelná kritéria napomáhají vytvářet závěry, jež jsou jasné, úplné a které nelze výrazně odlišně interpretovat.

* Datum schválení účetní závěrky

Date of approval of the financial statements

- Datum, ke kterému byly sestaveny všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku včetně přílohy účetní závěrky, a odpovědní činitelé prohlásili, že za tuto účetní závěrku převzali odpovědnost.

† Datum zprávy (ve vztahu k řízení kvality)

Date of report (in relation to quality control)

- Datum vybrané auditorem k datování zprávy.

* Datum zprávy auditora

Date of the auditor's report

- Datum, které auditor uvede ve své zprávě k účetní závěrce v souladu s ISA 700⁶

* Datum účetní závěrky

Date of the financial statements

- Datum posledního dne posledního účetního období, za něž je účetní závěrka sestavena

* Datum zveřejnění účetní závěrky

Date of the financial statements are issued

- Datum, kdy jsou zpráva auditora a auditorem ověřená účetní závěrka zpřístupněny třetím stranám

⁶ ISA 700, „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“.

* Nedostatek ve vnitřním kontrolním systému**Deficiency in internal control**

— Existuje v případě, kdy:

- (a) kontrola je navržena, zavedena nebo používána způsobem, jakým není možné zajistit prevenci či včasné odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce nebo
- (b) chybí kontrola nezbytná k prevenci nebo včasnému odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce

* Zjišťovací riziko**Detection risk**

— Riziko, že postupy, které auditor provede s cílem snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň, neodhalí existující nesprávnost, jež by mohla být významná (materiální), ať už jednotlivě, nebo v souhrnu s jinými nesprávnostmi.

* Prvek**Element**

— (viz *Prvek účetní závěrky*)

* Prvek účetní závěrky (v kontextu standardu ISA 805⁷)**Element of a financial statement (in the context of ISA 805)**

— Prvek, účet nebo položka účetního výkazu.

Emise**Emissions**

— skleníkové plyny, které byly během příslušného období vypuštěny do ovzduší nebo by byly vypuštěny do ovzduší, kdyby nebyly zachyceny a odvedeny do propadu. Emise můžeme rozřadit do následujících kategorií:

- přímé emise (označované také jako emise rozsahu 1), což jsou emise ze zdrojů, které vlastní nebo kontroluje účetní jednotka,
- nepřímé emise, což jsou emise, které jsou důsledkem činnosti účetní jednotky, ale vyskytují se u zdrojů, jež vlastní nebo kontroluje jiná účetní jednotka. Nepřímé emise můžeme dále rozdělit do následujících kategorií:
 - emise rozsahu 2, což jsou emise související s energií, která se přenáší do účetní jednotky a kterou účetní jednotka spotřebovává,
 - emise rozsahu 3, což jsou všechny ostatní nepřímé emise.

Odpočet emisí**Emissions deduction**

— jakákoli položka zahrnutá do výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky, která je odečtena z celkových vykázaných emisí, ale která nepředstavuje pohlcení; obvykle zahrnuje pořízené kompenzace, ale může zahrnovat řadu dalších nástrojů či mechanismů, např. výkonnostní kredity a povolenky, které uznává regulační nebo jiný systém, jehož součástí je i účetní jednotka.

⁷ ISA 805, „Zvláštní aspekty - audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu“.

Emisní faktor**Emissions factor**

- matematický faktor nebo poměrný ukazatel pro převedení měřítka činnosti (např. litry spotřebovaného paliva, ujeté kilometry, počet zvířat v zemědělské výrobě nebo tuny vyrobených produktů) na odhad množství skleníkových plynů spojených s touto činností.

Systém obchodování s emisními povolenkami**Emissions trading scheme**

- tržní přístup použitý pro řízení skleníkových plynů poskytováním ekonomických pobídek pro dosažení snížení emisí těchto plynů.

* Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti**Emphasis of matter paragraph**

- Odstavec ve zprávě auditora, který upozorňuje na skutečnost náležitě prezentovanou nebo zveřejněnou v účetní závěrce, která je dle úsudku auditora natolik důležitá, že je zásadní pro pochopení účetní závěrky jejím uživatelem

† Dokumentace zakázky**Engagement documentation**

- Záznam auditorem provedených prací, získaných výsledků a učiněných závěrů (někdy se používá termín „auditní dokumenty“).

Smluvní dopis**Engagement letter**

- Písemné podmínky zakázky ve formě dopisu.

* † Partner odpovědný za zakázku⁸**Engagement partner**

- Partner nebo jiná osoba ve společnosti, která odpovídá za zakázku a za její provedení a za zprávu auditora vydávanou jménem společnosti a má, pokud je to vyžadováno, příslušné oprávnění od profesního, právního nebo regulačního orgánu

* † Kontrola (řízení) kvality zakázky**Engagement quality control review**

- Proces navržený s cílem objektivně vyhodnotit, k datu zprávy auditora nebo před tímto datem, významné úsudky učiněné týmem provádějícím zakázku a závěry, ke kterým tým dospěl při formulování zprávy auditora. Proces kontroly (řízení) kvality zakázky je určen pouze pro audity účetních závěrek kótovaných společností a případných ostatních auditních zakázek, u kterých společnost stanovila požadavek kontroly (řízení) kvality zakázky

* † Osoba provádějící kontrolu (řízení) kvality zakázky**Engagement quality control reviewer**

- Partner, jiná osoba ve společnosti, vhodně kvalifikovaná externí osoba nebo tým složený z těchto jednotlivců, mající dostatečné a vhodné zkušenosti a schopnosti objektivně vyhodnotit významné úsudky učiněné týmem provádějícím zakázku a

⁸ Pojmy „partner odpovědný za zakázku“, „partner“ a „společnost/firma“ je potřeba případně chápat jako odkazy na jejich ekvivalenty z veřejného sektoru.

závěry, ke kterým tým dospěl při formulování zprávy auditora, přičemž žádná z těchto osob není členem týmu provádějícího zakázku

** † Tým provádějící zakázku*

Engagement team

- Všichni partneři a zaměstnanci, kteří provádějí zakázku, a všichni jedinci najatí společností nebo společností v síti, kteří provádějí auditorské postupy na zakázce. Externí specialisté najatí společností nebo společností v síti⁹ nejsou zahrnuti do této definice.

Postupy vyhodnocení rizik účetní jednotkou

Entity's risk assessment process

- Prvek vnitřního kontrolního systému, který představuje proces účetní jednotky sloužící k identifikaci podnikatelských rizik týkajících se cílů účetního výkaznictví a k rozhodování o reakcích na tato rizika a výsledky těchto reakcí.

Účetní jednotka (v kontextu ISAE 3410)

Entity

- právní subjekt, ekonomický subjekt nebo identifikovatelná část právního nebo ekonomického subjektu (např. jedna továrna nebo jiná forma zařízení, jako je skládka) nebo kombinace právního a ekonomického subjektu nebo částí takových subjektů (např. společný podnik), k nimž se emise uvedené ve výkazu skleníkových plynů vztahují.

Enviromentální riziko

Environmental risk

- Okolnosti relevantní pro vyhodnocení přirozeného rizika, které je provedeno za účelem sestavení celkového plánu auditu, mohou v určitých situacích zahrnovat riziko významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky v důsledku skutečností souvisejících s životním prostředím.

Chyba

Error

- Neúmyslná nesprávnost v účetní závěrce včetně vynechání částky nebo zveřejňovaného údaje.

** Nejistota odhadu*

Estimation uncertainty

- Citlivost účetního odhadu a souvisejících zveřejněných údajů na přirozený nedostatek přesnosti v jeho ocenění

Hodnocení/posouzení

Evaluate

- Identifikace a analýza relevantních okolností, včetně provedení dalších postupů dle potřeby, s cílem dospět k závěru v dané záležitosti. Termín „hodnocení/posouzení“ je záměrně používán pouze za určitých okolností včetně v souvislosti s důkazními informacemi, výsledky postupů a účinností reakce vedení na rizika. (viz též Vyhodnocení - *asses*)

⁹ Pojem „auditorův expert“ definuje standard ISA 620, „Využití práce auditorova experta“, v odstavci 6(a).

* Výjimka

Exception

- Odpověď, která naznačuje rozdíl mezi informacemi požadovanými k potvrzení nebo obsaženými v záznamech účetní jednotky a informacemi poskytnutými potvrzující stranou

* Zkušený auditor

Experienced auditor

- Osoba (pracující v auditorské společnosti nebo externista), která má praktické zkušenosti s auditem a přiměřené znalosti:
- (a) auditorských postupů,
 - (b) mezinárodních auditorských standardů a příslušných požadavků právních předpisů,
 - (c) podnikatelského prostředí, ve kterém účetní jednotka provozuje svou činnost, a
 - (d) problematiky auditu a účetního výkaznictví příslušného odvětví.

* Expert

Expert

- (viz Auditorův expert - *Auditor's expert* a Expert vedení – *management's expert*)

* Znalosti a zkušenosti/kvalifikace

Expertise

- Dovednosti, vědomosti a zkušenosti z příslušného oboru.

* Externí konfirmace (potvrzení)

External confirmation

- Důkazní informace získané jako přímá písemná odpověď auditorovi od třetí strany (potvrzující strana) v podobě listinné, elektronické nebo na jiném médiu

* Rámec věrného zobrazení

Fair presentation framework

- (viz Příslušný rámec účetního výkaznictví - *Applicable financial reporting framework* a Rámec pro všeobecné účely - *General purpose framework*)

* Účetní závěrka

Financial statements

- Strukturované zobrazení historických finančních informací, včetně přílohy, jehož cílem je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví informovat o ekonomických zdrojích účetní jednotky nebo o jejích závazcích k určitému datu nebo o změnách těchto zdrojů a závazků během určitého období. Příloha účetní závěrky obvykle obsahuje popis významných účetních pravidel a další vysvětlující informace. Výraz *účetní závěrka* se obvykle používá pro kompletní účetní závěrku obsahující všechny složky stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví, může se jím ovšem rozumět i jednotlivý účetní výkaz.

* † Společnost/firma

Firm

- Samostatně výdělečně činný auditor a/nebo účetní znalec, sdružení nebo společnost auditorů a/nebo účetních znalců.

Prognóza

Forecast

- Předpokládaná účetní informace vyhotovená na základě předpokladů týkajících se budoucích událostí a svých vlastních budoucích činností, které vedení očekává k datu sestavení této informace (předpoklady nejlepšího odhadu).

* Podvod

Fraud

- Úmyslný čin, jehož se dopustí jeden nebo více členů vedení, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, nebo jedna či více osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran za využití oklamání za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody

* Faktory rizika podvodu

Fraud risk factors

- Události nebo okolnosti, které indikují podněcování nebo nátlak ke spáchání podvodu, nebo umožňují jeho spáchání.

Podvodné účetní výkaznictví

Fraudulent financial reporting

- Úmyslné nesprávné uvedení nebo vynechání určitých částek nebo zveřejňovaných údajů v účetní závěrce s cílem oklamat uživatele této závěrky.

Další postupy

Further procedures

- postupy provedené v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, včetně případných testů kontrol, testů detailních údajů a analytických postupů.

Obecné počítačové kontroly

General IT- controls

- Pravidla a postupy, které se vztahují k mnoha aplikacím a podporují účinné fungování aplikačních kontrol tím, že napomáhají k zajištění řádného a nepřetržitého fungování informačních systémů. Obecné počítačové kontroly obvykle zahrnují kontroly datových center a činností v síti, pořízení, změny a údržby systémového softwaru, zabezpečení přístupu a pořízení, vývoje a údržby aplikačního softwaru.

* Účetní závěrka k všeobecným účelům

General purpose financial statement

- Účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro všeobecné účely.

* Rámec pro všeobecné účely

General purpose framework

- Rámec účetního výkaznictví, jehož cílem je splnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů týkající se finančních informací. Rámec účetního výkaznictví může být rámcem věrného zobrazení nebo rámcem dodržení požadavků.

Výraz *rámeček věrného zobrazení (fair presentation framework)* se používá pro rámeček účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a:

- (a) výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno zveřejnit údaje nad rámeček těch, které daný rámeček účetního výkaznictví konkrétně stanoví, nebo
- (b) výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchytil se od požadavku stanoveného daným rámečkem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchylení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech.

Výraz *rámeček dodržení požadavků (compliance framework)* se používá pro rámeček účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a nepřipouští skutečnosti uvedené výše pod body (a) nebo (b).¹⁰

Výkaz emisí skleníkových plynů

GHC statement

- výkaz stanovující základní prvky a vyčísľující emise skleníkových plynů účetní jednotky za určité období (někdy označovaný jako emisní soupis) a v relevantních případech srovnávací a vysvětlující informace, včetně shrnutí významných zásad kvantifikace a vykazování. Výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky může také obsahovat seznam pohlcení a odpočtů emisí rozčleněný do kategorií. Pokud zakázka nezahrnuje celý výkaz emisí skleníkových plynů, pojem „výkaz emisí skleníkových plynů“ je chápán jako část, která je do zakázky zahrnuta. Výkaz emisí skleníkových plynů představuje „informace o předmětu zakázky“.¹¹

Skleníkové plyny

Greenhouse Gases (GHGs)

- oxid uhličitý (CO₂) a všechny další plyny, které musí být podle příslušných kritérií zahrnuty do výkazu emisí skleníkových plynů, např. metan, oxid dusný, fluorid sírový, částečně fluorované uhlovodíky, zcela fluorované uhlovodíky a chlorofluorovodíky. Jiné plyny než oxid uhličitý jsou často označovány pojmem ekvivalenty oxidu uhličitého (CO₂-e).

* Správa a řízení

Governance

- Termín „správa a řízení“ popisuje roli osob(y) nebo organizace (organizací) odpovědných za dohled nad strategickým směřováním účetní jednotky a za výkon povinností, které se týkají vyvozování odpovědnosti za účetní jednotku.

* Skupina

Group

- Všechny složky, jejichž finanční informace jsou součástí účetní závěrky skupiny. Skupina má vždy více než jednu složku

* Audit skupiny

Group audit

- Audit účetní závěrky skupiny.

¹⁰ ISA 200, odstavec 13(a).

¹¹ Rámeček, odstavec 8

** Výrok auditora skupiny*

Group audit opinion

- Výrok auditora k účetní závěrce skupiny.

** Auditor skupiny*

Group engagement partner

- Partner nebo jiná osoba v auditorské společnosti zodpovědný za auditní zakázku skupiny a jeho provedení a za výrok auditora k účetní závěrce skupiny vydaný jménem auditorské společnosti. Pokud provádí audit skupiny více auditorů (joint auditors), vedoucí partneři odpovědní za zakázku a jejich auditorské týmy společně vytvářejí auditora skupiny a auditorský tým skupiny.

** Auditorický tým skupiny*

Group engagement team

- Partneři, včetně auditora skupiny, a zaměstnanci, kteří vytvářejí celkovou strategii auditu skupiny, komunikují s auditory složek, provádějí práce týkající se procesu sestavení účetní závěrky skupiny a vyhodnocují závěry vyvozené z důkazních informací auditora jako základu pro výrok auditora k účetní závěrce skupiny.

** Účetní závěrka skupiny*

Group financial statements

- Účetní závěrka, která zahrnuje finanční informace za více než jednu složku. Termín „účetní závěrka skupiny“ se rovněž týká účetní závěrky, kde jsou agregovány finanční informace sestavené jednotlivými složkami, které nemají mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou.

** Vedení/ Management skupiny*

Group management

- Vedení odpovědné za sestavení účetní závěrky skupiny.

** Skupinové kontroly*

Group-wide controls

- Kontroly navržené, zavedené a používané vedením skupiny v oblasti skupinového účetního výkaznictví.

** Historické finanční informace*

Historical financial information

- Číselně vyjádřené informace týkající se určité účetní jednotky pocházející především z jejího účetního systému a reflektující ekonomické události, jež se udály v minulých obdobích, nebo ekonomické podmínky či okolnosti, které existovaly k určitému datu v minulosti

** Nesoulad*

Inconsistency

- Jiná informace, která není v souladu s informací obsaženou v auditované účetní závěrce. Významný (materiální) nesoulad může zpochybnit závěry učiněné z dříve zjištěných důkazních informací auditora, případně i základ pro výrok auditora k účetní závěrce

Nezávislost
Independence¹²

- (a) Nezávislost myslí - stav vědomí, který umožňuje poskytnout názor nezatížený jakýmkoli vlivy ohrožujícími odborný úsudek a umožňuje tak jednotlivci jednat poctivě, objektivně a s profesním skepticismem;
- (b) Nezávislost chování (vystupování) - vyvarování se skutečností a okolností, které jsou tak závažné, že by logicky uvažující a poučená třetí strana, která zváží všechny odpovídající informace a skutečnosti, pravděpodobně dovodila, že došlo k ohrožení bezúhonnosti, objektivity a profesního skepticismu firmy nebo člena auditního týmu.

Informační systém týkající se účetního výkaznictví
Information system relevant to financial reporting

- Prvek vnitřního kontrolního systému, který zahrnuje účetní systém a skládá se z postupů a záznamů zavedených k iniciaci, zachycení, zpracování a vykázání transakcí účetní jednotky (a také událostí a podmínek) a k dodržování odpovědnosti za příslušný majetek, závazky a vlastní kapitál.

* Přirozené riziko
Inherent risk

- (viz Riziko významné (materiální) nesprávnosti – *risk of material misstatement*)

* První auditní zakázka
Initial audit engagement

- zakázka, ve které:
 - (a) účetní závěrka za minulé období nebyla auditována nebo
 - (b) účetní závěrka za minulé období byla auditována předchozím auditorem.

Dotazování
Inquiry

- Dotazování představuje získávání účetních i neúčetních informací od dobře informovaných osob z účetní jednotky nebo mimo ni.

Inspekce (jako auditorský postup)
Inspection (as an audit procedure)

- Prozkoumání interních nebo externích záznamů či dokladů v tištěné nebo elektronické podobě nebo na jiném médiu nebo fyzická inventura majetku.

* † Inspekce (v souvislosti s řízením kvality)
Inspection (in relation to quality control)

- V souvislosti s dokončenými auditními zakázkami; postupy vytvořené za účelem získání důkazních informací o tom, že týmy provádějící zakázky dodržují zásady a postupy společnosti pro řízení kvality.

¹² viz Etický kodex pro auditory / účetní znalce vydaný IESBA.

Předpokládání uživatelé

Intended users

- Osoba, osoby nebo skupiny osob, pro které odborník připravuje zprávu o ověření. Odpovědná strana může být jedním z předpokládaných uživatelů, ne však jediným.

Mezitímní účetní informace nebo mezitímní účetní výkazy

Interim financial information or statements

- Účetní informace (které mohou být méně obsažné než kompletní účetní závěrka, jak je definována výše) vydávané k určitým dnům v průběhu účetního období (obvykle pololetně nebo čtvrtletně).

* Interní audit

Internal audit function

- Hodnotící činnost vytvořená nebo poskytovaná jako služba účetní jednotce. Mezi jeho úkoly patří mimo jiné prověřování, hodnocení a monitorování přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému

* Interní auditoři

Internal auditors

- Osoby, které provádějí činnost interního auditu. Interní auditoři mohou být součástí oddělení interního auditu nebo obdobného oddělení

* Vnitřní kontrolní systém

Internal control

- Proces navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a jinými pracovníky za účelem poskytnutí přiměřeného ujištění o dosažení cílů účetní jednotky s ohledem na spolehlivost účetního výkaznictví, účelnost a hospodárnost operací a na soulad s příslušnými právními předpisy. Termín „kontroly“ se týká jakýchkoli aspektů jedné nebo více složek vnitřního kontrolního systému.

* Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

International Financial Reporting Standards

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy.

Prošetřit/Prozkoumat

Investigate

- Dotazování se na záležitosti, které vyplývají z jiných postupů, s cílem je vyřešit.

Počítačové/IT prostředí

IT environment

- Pravidla a postupy, které zavádí účetní jednotka, a infrastruktura informačních technologií (hardware, operační systémy atd.) a aplikační software, které se používají k podpoře podnikových činností a k dosažení podnikatelských cílů.

Zakázka poskytující omezenou jistotu

Limited assurance engagement

- (viz Ověřovací zakázka – assurance engagement)

* † Kótovaná účetní jednotka**Listed entity**

- Účetní jednotka, jejíž akcie, cenné papíry nebo dluhopisy jsou kótovány nebo evidovány uznávanou burzou cenných papírů nebo jsou obchodovány v souladu s předpisy uznávané burzy cenných papírů nebo jiného srovnatelného subjektu.

* Vedení/ Management**Management**

- Osoba(y) s řídicí odpovědností za fungování účetní jednotky. U některých účetních jednotek v některých právních systémech vedení zahrnuje rovněž některé nebo všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, například výkonné členy správního orgánu účetní jednotky nebo vlastníka-manažera.

* Předpojatost vedení / managementu**Management bias**

- Nedostatek nezájatosti v přístupu vedení při sestavování informací.

* Expert vedení**Management's expert**

- Jednotlivec nebo organizace se znalostmi a zkušenostmi z oboru jiného než účetnictví či audit, jejichž práce využije účetní jednotka při sestavování účetní závěrky.

* Odhad vedení / managementu**Management's point estimate**

- Částka zvolená vedením, vykázaná nebo zveřejněná v účetní závěrce jako účetní odhad.

Zpronevěra majetku**Misappropriation of assets**

- Spočívá v krádeži majetku účetní jednotky a zaměstnanci se jí často dopouštějí v relativně malých a nevýznamných částkách. Zpronevěry majetku se však mohou dopustit i členové vedení, kteří většinou mají lepší možnost tuto skutečnost zamaskovat nebo skrýt takovým způsobem, že ji lze jen těžko odhalit.

* Nesprávnost / Zkreslení**Misstatement**

- Rozdíl mezi částkou, klasifikací, vykázáním či zveřejněním položky vykázané v účetní závěrce a částkou, klasifikací, vykázáním nebo zveřejněním, které je pro danou položku požadováno v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nesprávnost může vzniknout v důsledku chyby nebo podvodu.

Když auditor vydává výrok, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz nebo zobrazuje věrně ve všech významných (materiálních) ohledech, pak nesprávnosti zahrnují i takové úpravy částek, klasifikací, vykázání a zveřejnění, jejichž provedení by dle úsudku auditora bylo nutné k tomu, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz nebo zobrazovala věrně ve všech významných (materiálních) ohledech.

V kontextu ISRS 4410 (revidované znění) je nesprávnost definována jako rozdíl mezi částkou, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním vykázané položky ve finančních

informacích a částkou, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním položky, které má být v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nesprávnosti mohou vyplývat z chyby nebo podvodu.

Jsou-li finanční informace sestaveny v souladu s rámcem věrného zobrazení, nesprávnosti zahrnují také takové úpravy částek, klasifikací, prezentací nebo zveřejnění, které jsou podle úsudku odborníka nezbytné, aby byly finanční informace prezentovány věrně ve všech významných (materiálních) ohledech a podávaly věrný a poctivý obraz.

** Zkreslení skutečnosti*

Misstatement of fact

- Ostatních informace, které nesouvisejí s údaji v auditované účetní závěrce a které jsou nesprávně uvedeny nebo prezentovány. Významné (materiální) zkreslení skutečnosti může ohrozit věrohodnost dokumentu obsahujícího auditovanou účetní závěrku.

** Modifikovaný výrok*

Modified opinion

- Výrok s výhradou, záporný výrok nebo odmítnutí výroku.

** † Monitorování (v souvislosti s řízením kvality)*

Monitoring (in relation to quality control)

- Proces průběžného posuzování a vyhodnocování systému řízení kvality společnosti, včetně pravidelné inspekce vybraných dokončených zakázek, který má společnost poskytnout přiměřenou jistotu, že její systém řízení kvality funguje účinně.

Monitorování kontrol

Monitoring of controls

- Průběžný proces k hodnocení účinnosti fungování vnitřního kontrolního systému. Obsahuje pravidelné vyhodnocení návrhu a fungování kontrol a přijímání nezbytných nápravných opatření upravených v závislosti na změnách podmínek. Monitorování kontrol je prvkem vnitřního kontrolního systému.

** Žádost o negativní konfirmaci*

Negative confirmation request

- Žádost, na kterou potvrzující strana odpoví přímo auditorovi, pouze pokud nesouhlasí s informacemi obsaženými v žádosti.

** † Síť*

Network

- Rozsáhlejší struktura:
 - (a) která se zaměřuje na spolupráci a
 - (b) která je jednoznačně zaměřena na sdílení zisků nebo nákladů, nebo má společného vlastníka, společnou ovládající osobu nebo společné vedení, společná pravidla a postupy pro řízení kvality, společnou obchodní strategii, používá společnou firemní značku nebo sdílí významnou část odborných kapacit.

** † Společnost/firma v síti*

Network firm

- Společnost nebo subjekt patřící k síti.

* Nesoulad (v kontextu standardu ISA 250¹³)**Noncompliance (in the context of ISA 250)**

- Úmyslné nebo neúmyslné jednání nebo opomenutí účetní jednotky, které je v rozporu s platnými právními předpisy. K takovému jednání patří transakce uskutečněné účetní jednotkou nebo jejím jménem, popř. v zastoupení této účetní jednotky, osobami pověřenými správou a řízením, vedením či zaměstnanci. Nesouladem není nežádoucí osobní jednání (které nesouvisí s podnikatelskou činností účetní jednotky) osob pověřených správou a řízením, vedením či zaměstnanců účetní jednotky.

* Neobdržení odpovědi**Non-response**

- Potvrzující strana neodpoví nebo odpoví neúplně na žádost o pozitivní confirmaci, nebo je confirmační žádost vrácena jako nedoručená.

* Jiné než výběrové riziko**Non-sampling risk**

- Riziko, že auditor vyvodí mylný závěr z jiného důvodu, než z důvodu výběrového rizika.

Pozorování**Observation**

- Pozorování spočívá ve sledování procesů nebo postupů prováděných jinými osobami. Například auditor může pozorovat fyzickou inventuru zásob prováděnou zaměstnanci účetní jednotky nebo průběh kontrolních činností.

* Počáteční zůstatky**Opening balances**

- Zůstatky účtů, které existují na začátku účetního období. Počáteční zůstatky jsou založeny na konečných zůstatcích předcházejícího období a vyjadřují důsledky transakcí a událostí uskutečněných v předcházejícím období a důsledky účetních pravidel použitých v předcházejícím období. Dále zahrnují skutečnosti vyžadující zveřejnění v účetní závěrce, které existovaly na počátku účetního období, jako jsou např. podmíněné a smluvní závazky.

Organizační hranice**Organizational boundary**

- hranice, která určuje, které provozy zahrnout do výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky.

* Ostatní informace**Other information**

- Finanční a nefinanční informace (jiné než účetní závěrka a zpráva auditora k ní) obsažené, na základě právních předpisů nebo zvyklostí, v dokumentu obsahujícím auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora k ní.

¹³ ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“.

* Odstavec obsahující jinou skutečnost**Other Matter paragraph**

- Odstavec ve zprávě auditora, který upozorňuje na skutečnost, která není prezentována nebo zveřejněna v účetní závěrce, avšak je dle úsudku auditora relevantní pro uživatele k pochopení auditu, odpovědností auditora nebo zprávou auditora.

* Výsledek účetního odhadu**Outcome of an accounting estimate**

- Skutečná částka v peněžních jednotkách, která je výsledkem uskutečněných podkladových transakcí, událostí a podmínek, které byly předmětem účetního odhadu.

Celková strategie auditu**Overall audit strategy**

- Vymezuje rozsah, načasování a nasměrování auditu a je východiskem pro sestavení podrobnějšího plánu auditu.

* † Partner**Partner**

- Jakýkoliv jednotlivec s pravomocemi zavázat společnost k provedení zakázky odborných služeb.

* Prováděcí významnost**Performance materiality**

- Částka nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek, tak, aby snížil pravděpodobnost, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek, na přiměřeně nízkou úroveň. Je-li to relevantní, prováděcí významnost (materialita) také označuje částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je významnost (materialita), pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje. V kontextu ISAE 3410 je prováděcí významnost (materialita) definována jako částka nebo částky, jejichž výše je odborníkem stanovena jako nižší, než je pro výkaz emisí skleníkových plynů významná (materiální), aby byla na dostatečně nízkou úroveň snížena pravděpodobnost, že bude úhrnná částka neopravených a neodhalených nesprávností vyšší, než je pro výkaz emisí skleníkových plynů významná (materiální). Je-li to relevantní, prováděcí významnost (materialita) se dále vztahuje k částce nebo částkám, jejichž výše je stanovena odborníkem jako nižší, než je významná (materiální) pro určité typy emisí nebo zveřejněných údajů.

* † Pracovníci**Personnel**

- Partneři a zaměstnanci.

* Rozsáhlý/s rozsáhlým dopadem**Pervasive**

- Pojem je užíván v souvislosti s nesprávnostmi, aby popsal vlivy nesprávností na účetní závěrku nebo možné vlivy případných nesprávností na účetní závěrku, které nejsou odhaleny v důsledku neschopnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Vlivy s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku jsou takové, které podle úsudku auditora:

- (a) nejsou omezeny na specifické prvky, účty nebo položky účetní závěrky,
- (b) pokud se pojí k specifickým prvkům, účtům nebo položkám účetní závěrky, představují nebo mohou představovat podstatnou část účetní závěrky, nebo
- (c) ve vztahu ke zveřejněným údajům v účetní závěrce jsou zásadní pro porozumění účetní závěrce ze strany uživatelů.

** Základní soubor*

Population

— Souhrn všech údajů, z nichž auditor vybírá vzorek a o nichž chce formulovat závěry.

** Žádost o pozitivní konfirmaci*

Positive confirmation request

— Žádost, na kterou potvrzující strana odpoví přímo auditorovi s uvedením, zda souhlasí nebo nesouhlasí s informacemi obsaženými v žádosti, nebo poskytne požadované informace.

Auditor/účetní znalec

Practitioner

— Auditor/účetní znalec provozující veřejnou praxi.

Odborník (v kontextu ISRS 4410 (revidované znění))

Practitioner

— účetní odborník provozující veřejnou praxi, který provádí zakázku spočívající v sestavení finančních informací. Termín zahrnuje partnera odpovědného za zakázku nebo další členy týmu provádějícího zakázku, popř. společnost. Pokud ISRS 4410 (revidované znění) výslovně předpokládá, že určitý požadavek nebo odpovědnost plní partner odpovědný za zakázku, pak je použit termín „partner odpovědný za zakázku“, nikoli termín „odborník“. „Partner odpovědný za zakázku“ a „společnost“ v relevantních případech odkazují na své ekvivalenty ve veřejném sektoru.

** Předpoklady auditu*

Preconditions for an audit

— Audit je založen na předpokladu, že vedení sestavuje účetní závěrku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením souhlasí s premisou,¹⁴ z níž auditor při provádění auditu vychází.

** Předchozí auditor*

Predecessor auditor

— Auditor z jiné auditorské společnosti, který provedl audit účetní závěrky dané účetní jednotky v minulém období a byl nahrazen stávajícím auditorem

¹⁴

ISA 200, odstavec 13.

** Premisa týkající se povinností vedení a případně osob pověřených správou a řízením, z níž auditor při provádění auditu vychází*

Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted

— Předpokládá se, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly a uvědomují si, že mají následující povinnosti, které jsou pro provádění auditu v souladu se standardy ISA zásadní, tj. že mají odpovědnost:

- (a) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení,
- (b) za takovou vnitřní kontrolu, která je podle vedení a případně podle osob pověřených správou a řízením nutná pro sestavení účetní závěrky, jež neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou a
- (c) za to, že auditorovi bude poskytnut/budou poskytnuty:
 - i. přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení a případně osobám pověřeným správou a řízením známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a jiným podkladům,
 - ii. další informace, které si auditor od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením, pro účely auditu vyžádá a
 - iii. neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle auditora nutné důkazní informace získat.

V případě rámce věrného zobrazení, může být bod (a) výše formulován jako odpovědnost „za sestavení účetní závěrky a její *věrné* zobrazení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ nebo „za sestavení účetní závěrky, která v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví *podává věrný a poctivý obraz*“.

Pro „premisu týkající se povinností vedení a případně osob pověřených správou a řízením, z níž auditor při provádění auditu vychází“ se někdy používá pouze jednoslovný výraz „premise“.

Pro forma úpravy

Pro forma adjustments

— jedná se o následující úpravy provedené na neupravených finančních informacích:

- (a) úpravy, jejichž cílem je ilustrovat dopad, který by měla významná událost nebo transakce („událost“ nebo „transakce“), pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely;
- (b) úpravy, jejichž cílem je zajistit soulad pro forma finančních informací s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a s účetními pravidly stanovenými tímto rámcem, které účetní jednotka uplatňuje.

Pro forma úpravy se provádějí na finančních informacích podniku, který byl nebo má být předmětem akvizice („nabývaný podnik“), resp. podniku, který byl nebo má být předmětem prodeje („prodáváný podnik“), a to na těch jeho finančních informacích, které slouží k sestavení pro forma finančních informací („finanční informace nabývaného nebo prodáváného podniku“).

Pro forma finanční informace**Pro forma financial information**

- finanční informace s provedenými úpravami sloužící pro ilustraci dopadu, který by na neupravené finanční informace měla událost nebo transakce, pokud by se *uskutečnila* k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely. Tento standard předpokládá, že pro forma finanční informace jsou vykázány ve sloupcích v následujícím členění: (a) neupravené finanční informace, (b) pro forma úpravy, (c) výsledný pro forma sloupec.

Auditor/účetní znalec**Professional accountant¹⁵**

- Osoba, která je členem členské organizace federace IFAC.

Auditor/účetní znalec provozující veřejnou praxi**Professional accountant in public practice¹⁶**

- Auditor/ účetní znalec ze společnosti, která poskytuje profesní služby, bez ohledu na jeho pracovní zařazení (např. v oddělení auditu, daní nebo poradenství). Tento výraz se také používá k označení společnosti auditorů/účetních znalců provozujících veřejnou praxi.

* Odborný úsudek**Professional judgment**

- V kontextu daném auditorskými, účetními a etickými standardy jde o uplatňování relevantní odborné přípravy, znalostí a zkušeností pro informovaná rozhodnutí o dalším postupu, která budou vhodná s ohledem na okolnosti dané auditní zakázky.

* Profesní skepticismus**Professional skepticism**

- Přístup zahrnující kritické myšlení, všímavost vůči podmínkám, které by mohly svědčit o možné nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem, a kritické vyhodnocování důkazních informací.

* Odborné standardy**Professional standards**

- Mezinárodní auditorské standardy (ISA) a příslušné etické požadavky.

† Profesní standardy (v kontextu standardu ISQC 1¹⁷)**Professional standards (in the context of ISQC 1)**

- Standardy týkající se zakázek vydané IAASB ve smyslu jejich definice v dokumentu IAASB „Předmluva k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, ověřování, ostatní ověřovací zakázky a související služby,“ a relevantní etické požadavky.

Výhled**Projection**

- Předpokládaná účetní informace založená na:
 - (a) hypotetických předpokladech o budoucích událostech a krocích vedení, které nemusejí dle očekávání nutně nastat, a které se předpokládají např. ve fázi

¹⁵ viz Etický kodex pro auditory / účetní znalce vydaný IESBA.

¹⁶ viz Etický kodex pro auditory / účetní znalce vydaný IESBA.

¹⁷ ISQC 1, „Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“.

počátečního rozvoje účetní jednotky nebo při úvahách o významných změnách v povaze činnosti účetní jednotky, nebo

- (b) kombinaci nejlepších možných odhadů a hypotetických předpokladů.

Předpokládaná účetní informace

Prospective financial information

- Účetní informace založená na předpokládaných budoucích událostech, které mohou nastat, a možných krocích vedení. Předpokládané účetní informace mohou mít formu prognózy, výhledu či kombinace obou (viz Prognóza- *forecast* a Výhled - *projection*).

Prospekt

Prospectus

- dokument vydaný v souladu s požadavky právních předpisů v souvislosti s cennými papíry účetní jednotky, které by podle předpokladu měly být předmětem investičních rozhodnutí třetí strany.

Veřejný sektor

Public Sector

- Národní vlády, regionální orgány (např. státní, provincionální nebo krajské), místní orgány (např. městské) a složky těchto orgánů (např. agentury, výbory, komise či organizace).

Zveřejněné finanční informace

Published financial information

- veřejně dostupné finanční informace týkající se účetní jednotky, nabývaného podniku nebo prodávaného podniku.

Pořízená kompenzace

Purchased offset

- odpočet emisí, kdy účetní jednotka platí za snížení emisí jiné účetní jednotky (snížení emisí) nebo zvýšení pohlcení jiné účetní jednotky (zvýšení pohlcení) vzhledem k hypotetické základně.

Kvantifikace

Quantification

- proces určování množství skleníkových plynů, které se vztahují k účetní jednotce buď přímo, nebo nepřímo a které jsou vypouštěny (nebo pohlcovány) určitými zdroji (nebo propady).

* † Přiměřená jistota (v kontextu ověřovacích zakázek včetně auditních zakázek a řízení kvality)

Reasonable assurance (in the context of an audit engagements, including audit engagements, and quality control)

- Vysoká, ne však absolutní, míra jistoty.

Zakázka poskytující přiměřenou jistotu

Reasonable assurance engagement

- (viz Ověřovací zakázka - *assurance engagement*)

Přepočet**Recalculation**

— Představuje kontrolu matematické správnosti dokladů či záznamů.

* Spřízněná strana**Related party –**

— Strana, která:

- (a) je spřízněnou stranou definovanou v příslušném rámci účetního výkaznictví nebo
- (b) v případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví stanoví jen minimální požadavky týkající se propojených osob nebo takové požadavky nestanovuje:
 - (i) osoba nebo jiná účetní jednotka, která má ve vykazující účetní jednotce rozhodující nebo podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků,
 - (ii) jiná účetní jednotka, ve které vykazující jednotka uplatňuje rozhodující nebo podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků nebo
 - (iii) jiná účetní jednotka, která je pod společnou kontrolou s vykazující účetní jednotkou tím, že tyto jednotky mají:
 - a. tutéž ovládající osobu,
 - b. vlastníky, kteří jsou blízkými rodinnými příslušníky, nebo
 - c. společné klíčové členy vedení.

Účetní jednotky pod společnou kontrolou státu (tzn. vlády, regionální či místní samosprávy) nejsou považovány za spřízněné, pokud spolu nevstupují do významných transakcí nebo navzájem ve významné míře nesdílejí své zdroje.

Související služby**Related services**

— Zahrnují dohodnuté postupy a sestavení (kompilaci) účetních informací.

* † Relevantní etické požadavky**Relevant ethical requirements**

— Etické požadavky, kterým podléhá tým provádějící zakázku a osoba provádějící kontrolu kvality zakázky a které obvykle tvoří část A a B Etického kodexu pro auditory/účetní znalce vydaný Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA) vztahující se k auditu účetní závěrky spolu s národními požadavky, pokud obsahují další omezení. V kontextu ISRS 4410 jsou Relevantní etické požadavky definovány jako etické požadavky, jimiž se tým provádějící zakázku řídí při sestavování finančních informací. Tyto požadavky běžně zahrnují části A a B *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce* vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Etický kodex IESBA) (s výjimkou oddílu 290 „*Nezávislost – audit a prověrky*“ a oddílu 291 „*Nezávislost – jiné ověřovací zakázky*“ v části B) společně s národními požadavky, které jsou přísnější.

Pohlčení**Removal**

- skleníkové plyny, které účetní jednotka během období pohltila z ovzduší nebo které by byly vypuštěny do ovzduší, kdyby nebyly zachyceny a odvedeny do propadu.

Opakované provedení**Reperformance**

- Auditorem nezávislé provedení postupů či kontrol, které byly původně provedeny v rámci svého vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.

* Zpráva o popisu a návrhu kontrol v servisní organizaci (uvedená ve standardu ISA 402¹⁸ jako zpráva typu 1)

Report on the description and design of controls at a service organisation (referred to in ISA 402 as a type 1 report)

- Zpráva obsahující:
 - (a) popis systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol navržených a zavedených k předem určenému datu, který sestaví vedení servisní organizace, a
 - (b) zprávu auditora servisní organizace, jejímž cílem je poskytnout přiměřenou jistotu a která obsahuje výrok auditora servisní organizace k popisu systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol a ke vhodnosti návrhu kontrol pro účely splnění vytyčených kontrolních cílů.

* Zpráva o popisu, návrhu a funkčnosti a účinnosti kontrol v servisní organizaci (uvedená ve standardu ISA 402 jako zpráva typu 2)

Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organisation (referred to in ISA 402 as a type 2 report)

- Zpráva, která obsahuje:
 - (a) popis systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol, jejich návrhu a zavedení k předem určenému datu nebo po určité období a v některých případech jejich provozní účinnosti po určité období, který připraví vedení servisní organizace, a
 - (b) zprávu auditora servisní organizace, jejímž cílem je poskytnout přiměřenou jistotu a která obsahuje:
 - (i) výrok auditora servisní organizace k popisu systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol a ke vhodnosti návrhu kontrol pro účely splnění vytyčených kontrolních cílů a k provozní účinnosti kontrol, a
 - (ii) popis testů kontrol, které provedl auditor servisní organizace, spolu s jejich výsledky,

Odpovědná strana**Responsible party**

- Osoba (nebo osoby), která:
 - (a) v zakázce s přímým vykazováním odpovídá za předmět zakázky, nebo

¹⁸ ISA 402, „Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace“

- (b) v zakázce založené na tvrzeních odpovídá za informace o předmětu zakázky (tvrzení) a může odpovídat i za předmět zakázky.

Odpovědná strana může, ale nemusí být stranou, která najímá odborníka (najímající strana).

Kontrola (ve vztahu k řízení kvality)

Review (in relation to quality control)

- Zhodnocení kvality práce provedené jinými osobami a závěrů těchto osob.

Prověrka

Review engagement

- Cílem prověrky je umožnit auditorovi vyjádření, zda s použitím postupů, které nezajistí všechny důkazní informace, které by byly potřeba k provedení auditu, nezjistil jakékoli skutečnosti, které ho vedou k přesvědčení, že účetní závěrka není, ve všech významných ohledech, sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Postupy při prověrce

Review procedures

- Postupy považované za nezbytné pro dosažení cíle prověrky, především dotazování zaměstnanců účetní jednotky a analytické postupy aplikované na finanční údaje.

* Postupy vyhodnocení rizik

Risk assessment procedures

- Auditorské postupy použité k porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému, s cílem identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti, a to vzniklé podvodem nebo chybou, na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení.

* Riziko významné (materiální) nesprávnosti / zkreslení

Risk of material misstatement

- Riziko, že již před zahájením auditu je účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená. U tohoto rizika se rozlišují dva druhy, které jsou na úrovni tvrzení popsány takto:
- (a) přirozené riziko – náchylnost určitého tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje k nesprávnosti, která by při nezohlednění souvisejících kontrol mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi významná (materiální),
 - (b) kontrolní riziko – riziko, že vnitřní kontrolní systém účetní jednotky včas nezabrání nesprávnosti, která by se mohla vyskytnout u tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje a která by mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi významná (materiální), resp. že vnitřní kontrolní systém takovou nesprávnost včas neodhalí a neopraví.

* Výběr vzorků

Sampling

- (viz *Výběr vzorků pro účely auditu*)

* Výběrové riziko**Sampling risk**

- Riziko, že se závěr, který auditor vyvodí na základě vzorku, může lišit od závěru, k němuž by dospěl stejnými auditorskými postupy prováděnými na celém základním souboru. Výběrové riziko může vést ke dvěma typům chybných závěrů:
 - (a) v případě testu kontrol k závěru, že kontroly jsou účinnější, než je tomu ve skutečnosti, v případě testu detailních údajů k závěru, že významná (materiální) nesprávnost neexistuje, i když ve skutečnosti existuje; tento typ chybného závěru se auditora dotýká především, protože ovlivňuje účinnost auditu a je u něj vyšší pravděpodobnost, že v jeho důsledku auditor vydá nesprávný výrok,
 - (b) v případě testu kontrol k závěru, že kontroly jsou méně účinné, než je tomu ve skutečnosti, v případě testu detailních údajů k závěru, že významná (materiální) nesprávnost existuje, i když ve skutečnosti neexistuje; tento typ chybného závěru ovlivňuje efektivitu auditu, protože auditor v jeho důsledku obvykle provede další práce, jejichž prostřednictvím zjistí, že původní závěry byly nesprávné.

* Jednotka vzorku**Sampling unit**

- Jednotlivé položky, které tvoří základní soubor.

Rozsah prověrky**Scope of a review**

- Postupy při prověrce, které se za daných okolností považují za nezbytné k dosažení cíle prověrky.

* Auditor servisní organizace**Service auditor**

- Auditor, který na žádost servisní organizace poskytne zprávu o ověření kontrol servisní organizace.

* Servisní organizace**Service organization**

- Organizace představovaná třetí stranou (nebo část takové organizace), která poskytuje uživatelským účetním jednotkám služby, které jsou součástí jejich informačních systémů relevantních pro účetní výkaznictví,

* Systém servisní organizace**Service organization's system**

- Pravidla a postupy navržené, zavedené a dodržované servisní organizací za účelem toho, aby uživatelským účetním jednotkám poskytovala služby, na které se vztahuje zpráva auditora servisní organizace

Významnost**Significance**

- Relativní důležitost záležitosti v určitém kontextu. Významnost záležitosti je auditorem posuzována v kontextu, v němž se vyskytuje. Mezi aspekty, které mohou být brány

v potaz, patří např. pravděpodobný vývoj záležitosti nebo její vliv na rozhodování uživatelů auditorovy zprávy. Dalším příkladem může být v situaci, kdy auditor zvažuje, zda o záležitosti informovat osoby pověřené správou a řízením, posouzení toho, jestli by tyto osoby považovaly záležitost za důležitou vzhledem ke svým povinnostem. Významnost může být posuzována s přihlédnutím k faktorům kvalitativním i kvantitativním, jako je relativní rozsah, povaha a dopad na předmět zakázky a na zájmy uživatelů zprávy či jejích adresátů.

** Významná složka*

Significant component

- Složka identifikovaná auditorským týmem skupiny s tím, že je (i) samostatně finančně významná pro skupinu nebo že (ii) z důvodu specifických podmínek a okolností by mohla obsahovat významná rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.

** Významný nedostatek ve vnitřním kontrolním systému*

Significant deficiency in internal control

- Nedostatek nebo soubor nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, jež jsou dle auditorova odborného úsudku natolik významné, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením

Významné zařízení

Significant facility

- zařízení, které je samostatně významné z důvodu velikosti emisí v poměru k celkovým emisím zahrnutým do výkazu skleníkových plynů nebo své konkrétní povahy nebo okolností, které způsobují určitá rizika významné (materiální) nesprávnosti.

** Významné riziko*

Significant risk

- Identifikované a vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, které dle úsudku auditora vyžaduje zvláštní pozornost.

Propad

Sink

- fyzická jednotka nebo proces, který pohlcuje skleníkové plyny z ovzduší.

Menší účetní jednotka

Smaller entity

- Účetní jednotka, která se zpravidla vyznačuje následujícími kvalitativními charakteristikami:
 - (a) koncentrace vlastnictví a řízení je v rukách malého počtu jednotlivců (často jedné osoby – fyzické osoby nebo jiného podniku, který účetní jednotku vlastní, za předpokladu, že vlastník prokáže příslušné kvalitativní charakteristiky), a
 - (b) zároveň se vyskytuje jedna nebo více z následujících skutečností:
 - (i) přímočaré nebo jednoduché transakce,
 - (ii) jednoduché vedení účetnictví,
 - (iii) menší počet skupin produktů a menší počet produktů ve skupině produktů,
 - (iv) menší počet vnitřních kontrol,

- (v) menší počet úrovní řízení s odpovědností za širokou škálu kontrol, nebo
- (vi) menší počet zaměstnanců, kteří mohou mít případně širší okruh povinností.

Tento výčet kvalitativních rysů není vyčerpávající a tyto rysy nemusejí platit jen pro menší účetní jednotky. Podobně nemusejí všechny menší účetní jednotky vykazovat nutně všechny uvedené rysy.

Zdroj

Source

- fyzická jednotka nebo proces, který vypouští skleníkové plyny do ovzduší.

* Účetní závěrka pro zvláštní účely

Special purpose financial statements

- Účetní závěrka sestavená v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely

* Rámec pro zvláštní účely

Special purpose framework

- Rámec účetního výkaznictví splňující potřeby specifických uživatelů účetní závěrky týkající se finančních informací. Rámec účetního výkaznictví může mít charakter rámce věrného zobrazení, nebo rámce dodržení požadavků¹⁹.

* † Zaměstnanci

Staff

- Odborníci, jiní než partneři, včetně všech expertů zaměstnaných či najatých společností

* Statistický výběr vzorků

Statistical sampling

- Metoda výběru vzorků, která se vyznačuje následujícími znaky:
 - (a) náhodný výběr položek vzorku a
 - (b) uplatnění teorie pravděpodobnosti pro hodnocení výsledků vzorku, včetně stanovení úrovně výběrového rizika.

Metoda výběru vzorku, která nemá znaky uvedené v bodech (a) ani (b), se považuje za nestatistickou metodu výběru vzorku/nestatistický výběr vzorků.

* Stratifikace

Stratification

- Proces rozdělování základního souboru na podsoubory. Podsoubor je skupina jednotek vzorku, které mají podobné znaky (často peněžní částky).

Informace o předmětu zakázky

Subject matter information

- Výsledek hodnocení či ocenění předmětu zakázky. O informacích týkajících se předmětu zakázky odborník shromažďuje dostatečné a vhodné důkazy, aby získal přiměřený základ pro vyslovení závěru ve zprávě o ověření.

¹⁹ ISA 200, odstavec 13(a).

* Události po datu účetní závěrky**Subsequent events**

- Události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, a skutečnosti, o kterých se auditor dozvěděl po datu zprávy auditora.

* Subservisní organizace**Subservice organization**

- Servisní organizace využívaná jinou servisní organizací k provedení některých služeb poskytovaných uživatelským účetním jednotkám, které jsou součástí informačních systémů těchto uživatelských účetních jednotek relevantních pro účetní výkaznictví

* Testy věcné správnosti**Substantive procedure**

- Auditorské postupy navržené k odhalení významných (materiálních) nesprávností na úrovni tvrzení zahrnují:
 - (a) testy detailních údajů (skupiny transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů) a
 - (b) analytické testy věcné správnosti

* Dostatečnost (důkazních informací)**Sufficiency (of audit evidence)**

- Měřítka kvantity důkazních informací. Množství důkazních informací, které auditor potřebuje, závisí na tom, jak vyhodnotí riziko významné (materiální) nesprávnosti, a na jejich kvalitě.

Vhodná kritéria**Suitable criteria**

- (viz Kritéria - criteria)

* † Vhodně kvalifikovaná externí osoba**Suitably qualified external person**

- Jednotlivec mimo společnost se schopnostmi a způsobilostí působit jako partner odpovědný za zakázku, například partner jiné společnosti nebo zaměstnanec (s příslušnými zkušenostmi) buď profesní účetní organizace, jejíž členové mohou provádět audity historických finančních informací, nebo subjektu, který poskytuje příslušné služby v oblasti řízení kvality

* Agregovaná účetní závěrka (v kontextu standardu ISA 810)**Summarized financial statements (in the context of ISA 810)**

- Historické účetní informace získané z účetní závěrky, ale méně podrobné než údaje v účetní závěrce; agregovaná účetní závěrka prezentuje stejně strukturovaným způsobem jako účetní závěrka²⁰ údaje o ekonomických zdrojích účetní jednotky nebo o jejích závazcích v určitém okamžiku nebo o změnách v nich za určité období. V různých jurisdikcích může být k označení těchto historických účetních informací používána různá terminologie

²⁰ ISA 200, odstavec 13(f).

Doplňující informace**Supplementary information**

- Informace, které jsou prezentovány společně s účetní závěrkou a které nejsou vyžadovány příslušným rámcem účetního výkaznictví použitým k sestavení účetní závěrky, obvykle uvedené v doplňujících tabulkách nebo připojených poznámkách.

Test**Test**

- Provedení auditorských postupů u některých nebo všech položek základního souboru.

* Testy kontrol**Tests of control**

- Auditorské postupy navržené k posouzení provozní účinnosti kontrol při prevenci nebo odhalování a opravách významných (materiálních) nesprávností na úrovni tvrzení.

* Osoby pověřené správou a řízením**Those charged with governance**

- Osoby nebo společnosti (např. svěřenský správce), které jsou odpovědné za dohled nad strategickým směřováním účetní jednotky a které mají povinnosti týkající se vyvozování odpovědnosti za účetní jednotku. To zahrnuje i dohled nad procesem účetního výkaznictví. U některých účetních jednotek v některých právních systémech osoby pověřené správou a řízením zahrnují rovněž vedení, například výkonné členy správních orgánů účetní jednotky z veřejného nebo soukromého sektoru nebo vlastníka-manažera.²¹

* Přípustná nesprávnost**Tolerable misstatement**

- Peněžní částka stanovaná auditorem, u níž se auditor snaží získat přiměřenou míru jistoty, že skutečná nesprávnost v základním souboru není vyšší než stanovená částka

* Přípustná odchylka**Tolerable rate of deviation**

- Míra odchylky od předepsaných postupů vnitřního kontrolního systému stanovená auditorem, u níž se auditor snaží získat přiměřenou míru jistoty, že skutečná míra odchylky v základním souboru není větší než stanovená odchylka

Typ emise**Type of emission**

- skupina emisí na základě např. zdroje emise, typu plynu, regionu nebo zařízení.

Neupravené finanční informace**Unadjusted financial information**

- finanční informace účetní jednotky, na nichž odpovědná strana provádí pro forma úpravy.

²¹ Další informace k rozmanitosti forem správy a řízení viz odstavce A1–A8 standardu ISA 260, „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky.”

Nejistota

Uncertainty

- Záležitost, jejíž výsledek závisí na budoucích jednáních nebo událostech, které nejsou pod přímou kontrolou účetní jednotky, ale které mohou ovlivnit účetní závěrku.

* Neopravené nesprávnosti

Uncorrected misstatements

- Nesprávnosti, které auditor shromáždil v průběhu auditu a které nebyly opraveny

* Nemodifikovaný výrok

Unmodified opinion

- Výrok, který je auditorem vyjádřen v případě, že auditor usoudí, že účetní závěrka je sestavena, ve všech významných (materiálních) ohledech, v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví²².

* Auditor uživatelské účetní jednotky

User auditor

- Auditor, který provádí audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky a vydává o ní zprávu.

* Uživatelská účetní jednotka

User entity

- Účetní jednotka, která využívá služeb servisní organizace a jejíž účetní závěrka je předmětem auditu.

Test průběhu transakce

Walk-through test

- Sestává ze sledování průběhu zpracování několika operací účetním systémem.

* Písemné prohlášení

Written representation

- Písemné stanovisko vedení poskytnuté auditorovi jako potvrzení určitých skutečností nebo k podpoření jiných důkazních informací. Písemná prohlášení v tomto kontextu nezahrnují účetní závěrku, tvrzení v ní obsažená, nebo podpůrné účetní knihy a záznamy.

²² Formulace používané k vyjádření tohoto výroku v případě rámce věrného zobrazení a rámce dodržení požadavků jsou uvedeny v odstavcích 35 – 36 ISA 700.

MEZINÁRODNÍ PŘEDPISY V OBLASTI ŘÍZENÍ KVALITY, AUDITU, PROVĚREK, OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZEK A SOUVISEJÍCÍCH SLUŽEB

ČÁST I

OBSAH

	Strana
MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO ŘÍZENÍ KVALITY (ISQC)	
Mezinárodní standard pro řízení kvality (ISQC) 1 Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“ ..	51
AUDITY HISTORICKÝCH FINANČNÍCH INFORMACÍ	
200-299 OBECNÉ PRINCIPY A POVINNOSTI	
ISA 200 Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy	82
ISA 210 Sjednávání podmínek auditních zakázek	107
ISA 220 Řízení kvality auditu účetní závěrky	126
ISA 230 Dokumentace auditu	141
ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky.....	152
ISA 250 Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky.....	192
ISA 260 Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky .	204
ISA 265 Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení	225
300-499 VYHODNOCENÍ RIZIK A REAKCE NA VYHODNOCENÁ RIZIKA	
ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky	235
ISA 315 Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí.....	246
ISA 320 Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu	288
ISA 330 Reakce auditora na vyhodnocená rizika.....	296
ISA 402 Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace.....	315
ISA 450 Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu	335
500-599 DŮKAZNÍ INFORMACE	
ISA 500 Důkazní informace	344
ISA 501 Důkazní informace - specifické aspekty vybraných položek.....	359

MEZINÁRODNÍ PŘEDPISY V OBLASTI ŘÍZENÍ KVALITY, AUDITU, PROVĚREK, OSTATNÍCH
OVĚROVACÍCH ZAKÁZEK A SOUVISEJÍCÍCH SLUŽEB

ISA 505 Externí confirmace	368
ISA 510 První auditní zakázka - počáteční zůstatky	378
ISA 520 Analytické postupy	390
ISA 530 Výběr vzorků.....	397
ISA 540 Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů	413
ISA 550 Spřízněné strany	450
ISA 560 Události po datu účetní závěrky	473
ISA 570 Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	482
ISA 580 Písemná prohlášení.....	496

600-699 VYUŽITÍ PRÁCE JINÝCH OSOB

ISA 600 Zvláštní aspekty - audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)	510
ISA 610 Využití práce interních auditorů.....	552
ISA 620 Využití práce auditorova experta	558

700-799 ZÁVĚRY AUDITU A ZPRÁVA

ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce.....	575
ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora.....	600
ISA 706 Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora	624
ISA 710 Srovnávací informace - srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka.....	636
ISA 720 Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku.....	651

800-899 ZVLÁŠTNÍ OBLASTI

ISA 800 Zvláštní aspekty - audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely	657
ISA 805 Zvláštní aspekty - audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu	671
ISA 810 Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce	688

REVIDOVANÉ ZNĚNÍ STANDARDŮ

ISA 315 (Revidované znění) Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí	711
ISA 610 (Revidované znění) Využití práce interních auditorů.....	756

**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO ŘÍZENÍ KVALITY
ISQC 1**

**ŘÍZENÍ KVALITY U SPOLEČNOSTÍ PROVÁDĚJÍCÍCH AUDITY A PROVĚRKY
ÚČETNÍCH ZÁVĚREK, OSTATNÍ OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY A
SOUVISEJÍCÍ SLUŽBY**

(Účinný od 15. prosince 2009)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu ISQC	1 - 3
Rozsah působnosti standardu ISQC	4 - 9
Datum účinnosti	10
Cíl	11
Definice	12
Požadavky	
Aplikace a dodržování relevantních požadavků.....	13 - 15
Prvky systému řízení kvality	16 - 17
Odpovědnost vedení společnosti za kvalitu	18 - 19
Relevantní etické požadavky.....	20 - 25
Přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek.....	26 - 28
Lidské zdroje	29 - 31
Provádění zakázky.....	32 - 47
Monitorování	48 - 56
Dokumentace systému řízení kvality	57 - 59
Aplikační a vysvětlující část	
Aplikace a dodržování relevantních požadavků.....	A1
Prvky systému řízení kvality	A2 - A3
Odpovědnost vedení společnosti za kvalitu	A4 - A6
Relevantní etické požadavky.....	A7 - A17
Přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek.....	A18 - A23
Lidské zdroje	A24 - A31

ŘÍZENÍ KVALITY U SPOLEČNOSTÍ PROVÁDĚJÍCÍCH AUDITY A PROVĚRKY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK,
OSTATNÍ OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY A SOUVISEJÍCÍ SLUŽBY

Provádění zakázky.....	A32 - A63
Monitorování.....	A64 - A72
Dokumentace systému řízení kvality	A73 - A75

Mezinárodní standard pro řízení kvality (ISQC) 1 „Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu ISQC

1. Tento mezinárodní standard pro řízení kvality (ISQC) se zabývá odpovědností společnosti za systém řízení kvality auditů a prověrek účetních závěrek, jiných ověřovacích zakázek a souvisejících služeb. Tento standard je nutné chápat v souvislosti s relevantními etickými požadavky.
2. Jiná prohlášení Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) stanovují další standardy a pokyny týkající se odpovědnosti pracovníků společnosti v souvislosti s postupy řízení kvality u konkrétních druhů zakázek. Například ISA 220¹ se zabývá postupy při řízení kvality u auditů účetních závěrek.
3. Systém řízení kvality sestává ze zásad, které jsou navrženy tak, aby bylo dosaženo cílů stanovených v odstavci 11, a dále z postupů potřebných k implementaci a kontrole dodržování těchto zásad.

Rozsah působnosti standardu ISQC

4. Tento standard se vztahuje na všechny společnosti auditorů a/nebo účetních znalců, které provádějí audity a prověrky účetních závěrek, jiné ověřovací zakázky a související služby. Charakter a rozsah zásad a postupů vypracovaných jednotlivými společnostmi tak, aby dodržovaly tento standard, bude záviset na různých faktorech, jakými jsou velikost a charakter činnosti společnosti, a na tom, zda je součástí nějaké sítě.
5. Tento standard obsahuje cíle společnosti při uplatňování tohoto standardu a také požadavky, které byly navrženy tak, aby umožnily společnostem splnit stanovený cíl. Navíc, jak je dále popsáno v úvodní části odstavce 8, obsahuje návody ve formě aplikační a vysvětlující části, které vysvětlují souvislosti potřebné ke správnému pochopení tohoto standardu, a definice.
6. Cíl vysvětluje souvislosti, za kterých byly požadavky tohoto standardu ISQC ustanoveny, a předpokládá se, že pomůže společnosti s:
 - pochopením toho, čeho je třeba dosáhnout, a
 - rozhodnutím, zda je třeba udělat více k dosažení cíle.
7. Požadavky v tomto standardu jsou vyjádřeny výrazy stanovujícími povinnost.
8. Aplikační a vysvětlující část poskytuje v případě nutnosti další vysvětlení požadavků a návod ke splnění těchto požadavků. Konkrétně se může jednat o:
 - přesnější vysvětlení smyslu požadavku nebo oblasti, kterou má tento požadavek pokrývat,
 - příklady zásad a postupů, které mohou být vhodné za daných okolností.

¹ ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“.

Zatímco tento návod není sám o sobě dalším požadavkem, je důležitý ke správné aplikaci požadavků. Aplikační a vysvětlující část může také poskytnout informace o pozadí záležitostí řešených tímto standardem. Pokud je to vhodné, je do aplikační a vysvětlující části zahrnuta další úprava pro společnosti provádějící audit ve veřejném sektoru a pro menší společnosti. Tato další úprava pomáhá při aplikaci požadavků tohoto standardu, avšak neomezuje ani nesnižuje odpovědnost společnosti za aplikaci a dodržování jeho požadavků.

9. Standard ISQC obsahuje v sekci „Definice“ vysvětlení významů přiřazených určitým výrazům pro účely tohoto standardu. Tato vysvětlení jsou poskytnuta s cílem pomoci při konzistentní aplikaci a interpretaci standardu ISQC a jejich účelem není nahradit definice, které mohou být stanoveny pro jiné účely, ať už právními předpisy nebo jinak. Glossář pojmů vztahující se k mezinárodním standardům vydaným IAASB a publikovanými organizací IFAC v Mezinárodních předpisech v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb (*Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*) zahrnuje pojmy definované v tomto standardu. Také zahrnuje vysvětlení dalších pojmů použitých v tomto standardu, které mají pomoci k obvyklé a jednotné interpretaci a překladu.

Datum účinnosti

10. Systémy řízení kvality v souladu s tímto standardem je třeba zavést do 15. prosince 2009.

Cíl

11. Cílem společnosti je vytvořit a udržovat takový systém řízení kvality, který poskytuje přiměřenou jistotu o tom, že:
- (a) společnost i její pracovníci dodržují profesní standardy a požadavky příslušných právních předpisů a
 - (b) zprávy vydávané společností nebo partnery odpovědnými za zakázku jsou přiměřené okolnostem.

Definice

12. Pro účely tohoto standardu ISQC mají níže uvedené výrazy následující význam:
- (a) datum zprávy – datum vybrané auditorem k datování zprávy,
 - (b) dokumentace zakázky – záznam auditorem provedených prací, získaných výsledků a učiněných závěrů (někdy se používá termín „auditní dokumenty“),
 - (c) partner odpovědný za zakázku² – partner nebo jiná osoba ve společnosti, která odpovídá za zakázku a za její provedení a za zprávu vydávanou jménem společnosti a pokud je to vyžadováno, má příslušné oprávnění od profesního, právního nebo

² Pokud je to vhodné, by se pojmy „partner odpovědný za zakázku“, „partner“ a „společnost“ měly interpretovat jako odkazy na své ekvivalenty používané ve veřejném sektoru.

regulačního orgánu,

- (d) kontrola kvality zakázky – proces vytvořený s cílem nejpozději ke dni zprávy získat objektivní vyhodnocení významných úsudků týmu provádějícího zakázku a závěrů, ke kterým tým dospěl při formulování zprávy. Proces kontroly kvality zakázky je určen pro audity účetních závěrek kótovaných účetní jednotek a pro případné jiné zakázky, u nichž společnost stanovila požadavek kontroly kvality zakázky,
- (e) osoba provádějící kontrolu kvality zakázky – partner, jiná osoba ve společnosti, kvalifikovaná externí osoba nebo tým složený z těchto osob, z nichž nikdo není součástí týmu provádějícího zakázku, s dostatečnými a přiměřenými zkušenostmi a schopností objektivně vyhodnotit významná rozhodnutí týmu provádějícího zakázku a závěry, ke kterým tým dospěl při formulování zprávy,
- (f) tým provádějící zakázku – všichni partneři a zaměstnanci, kteří provádějí zakázku, a všichni jedinci najatí společností nebo společností v síti, kteří provádí postupy na zakázce, mimo externích specialistů najatých společností nebo společností v síti,
- (g) společnost – samostatný odborník (auditor a/nebo účetní znalec), sdružení nebo společnost auditorů a/nebo účetních znalců,
- (h) inspekce – v souvislosti s dokončenými zakázkami; postupy vytvořené za účelem získání důkazních informací, že týmy provádějící zakázku dodržely zásady a postupy při řízení kvality,
- (i) kótovaná účetní jednotka – účetní jednotka, jejíž akcie, cenné papíry nebo dluhopisy jsou kótovány nebo evidovány burzou cenných papírů nebo jsou obchodovány v souladu s předpisy burzy cenných papírů nebo jiného obdobného subjektu,
- (j) monitorování – proces průběžného posuzování a vyhodnocování systému řízení kvality ve společnosti, včetně pravidelné inspekce vzorku dokončených zakázek, navržený tak, aby společnost poskytl přiměřenou jistotu, že její systém řízení kvality účinně funguje,
- (k) společnost v síti – společnost nebo účetní jednotka patřící k síti,
- (l) síť – rozsáhlejší struktura:
 - (i) která se zaměřuje na spolupráci a
 - (ii) která je jednoznačně zaměřena na sdílení zisků nebo nákladů, nebo má společného vlastníka, společnou ovládající osobu nebo společné vedení, společná pravidla a postupy pro řízení kvality, společnou obchodní strategii či používá společnou firemní značku nebo sdílí významnou část odborných kapacit,
- (m) partner – jakákoliv fyzická osoba s pravomocemi zavázat společnost k provedení odborných služeb v rámci zakázky,
- (n) pracovníci – partneři a zaměstnanci,
- (o) profesní standardy – standardy týkající se zakázek vydané IAASB ve smyslu jejich definice v dokumentu IAASB „Předmluva k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, ověřování, ostatní ověřovací zakázky a související služby,“ a relevantní etické požadavky,
- (p) přiměřená jistota – v kontextu tohoto standardu je to vysoká, nikoliv úplná míra jistoty,

- (q) relevantní etické požadavky – etické požadavky, kterým podléhají tým provádějící zakázku a osoba provádějící kontrolu kvality zakázky. Tyto požadavky obvykle zahrnují Část A a B Etického kodexu pro auditory/účetní znalce vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA) a příslušné národní požadavky, pokud jsou přísnější,
- (r) zaměstnanci – odborníci, jiní než partneři, včetně všech expertů zaměstnaných společností,
- (s) vhodně kvalifikovaná externí osoba – fyzická osoba mimo společnost se schopnostmi a způsobilostí působit jako partner odpovědný za zakázku, například partner jiné společnosti nebo zaměstnanec (s příslušnými zkušenostmi) buď profesní účetní organizace, jejíž členové mohou provádět audity a posouzení historických finančních informací nebo jiné ověřovací zakázky a související služby, anebo organizace, která poskytuje příslušné služby v oblasti řízení kvality.

Požadavky

Aplikace a dodržování relevantních požadavků

- 13. Zaměstnanci společnosti odpovědní za vytvoření a udržování systému řízení kvality jsou povinni porozumět celému textu tohoto standardu, včetně aplikační a vysvětlující části, aby pochopili jeho cíl a byli schopni správně aplikovat jeho požadavky.
- 14. Společnost je povinna dodržovat každý požadavek tohoto standardu, ledaže existují pro společnost takové okolnosti, kdy není požadavek relevantní vzhledem k poskytovaným službám spočívajícím v provádění auditů, prověrek účetních závěrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb. (viz odstavec A1)
- 15. Požadavky jsou navrženy tak, aby umožnily společnosti dosáhnout stanoveného cíle tohoto standardu. Proto se očekává, že správná aplikace požadavků poskytne dostatečný základ pro dosažení tohoto cíle. Okolnosti se však velmi různí a nemohou být všechny předvídané. Proto společnost zváží, zda existují konkrétní záležitosti nebo okolnosti, které vyžadují, aby společnost stanovila zásady a postupy nad rámec tohoto standardu, a tak dosáhla stanoveného cíle.

Prvky systému řízení kvality

- 16. Společnost je povinna stanovit a udržovat systém řízení kvality, který obsahuje zásady a postupy postihující každý z následujících prvků:
 - (a) odpovědnost vedení společnosti za kvalitu,
 - (b) relevantní etické požadavky,
 - (c) přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek,
 - (d) lidské zdroje,
 - (e) provedení zakázky,
 - (f) monitorování.
- 17. Společnost zdokumentuje zásady a postupy a sdělí je pracovníkům společnosti. (viz

odstavce A2 - A3)

Odpovědnost vedení společnosti za kvalitu

18. Společnost je povinna stanovit takové zásady a postupy, které budou posilovat její vnitřní kulturu na základě vědomí, že kvalita je zásadním aspektem při provádění zakázek. Tyto zásady a postupy vyžadují úplné převzetí odpovědnosti za systém řízení kvality společnosti výkonným ředitelem (nebo osobou na obdobné pozici) nebo případně řídicím orgánem společnosti (nebo obdobným orgánem). (viz odstavce A4 - A5)
19. Společnost je povinna stanovit takové zásady a postupy, že jakákoliv osoba nebo osoby, kterým výkonný ředitel nebo řídicí orgán společnosti přidělil provozní odpovědnost za systém řízení kvality, by měly mít dostatečné a odpovídající zkušenosti a schopnosti a potřebné pravomoci k převzetí této odpovědnosti. (viz odstavec A6)

Relevantní etické požadavky

20. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu, že společnost i její pracovníci dodržují relevantní etické požadavky. (viz odstavce A7 - A10)

Nezávislost

21. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu o tom, že společnost, její pracovníci a případně jiné osoby, které podléhají požadavku nezávislosti (včetně pracovníků ze společnosti v síti), dodržují nezávislost v souladu s relevantními etickými požadavky. Tyto zásady a postupy musí umožnit společnosti: (viz odstavec A10)
- (a) sdělit její požadavky na nezávislost svým pracovníkům a případně jiným osobám, kterých se to týká, a
 - (b) identifikovat a vyhodnocovat okolnosti a vztahy, které ohrožují nezávislost, a podnikat příslušné kroky vedoucí k odstranění těchto hrozeb nebo k jejich omezení na přijatelnou míru uplatněním zabezpečovacích prvků nebo po zvážení situace odstoupit od zakázky, pokud je odstoupení dovoleno příslušnými právními předpisy.
22. Tyto zásady a postupy musí obsahovat požadavky na to, aby: (viz odstavec A10)
- (a) partneři odpovědní za zakázku poskytli společnosti relevantní informace o zakázkách pro klienty, včetně rozsahu poskytovaných služeb tak, aby bylo možné vyhodnotit případný celkový dopad na požadavek nezávislosti,
 - (b) pracovníci společnosti okamžitě oznámili okolnosti a vztahy ohrožující nezávislost tak, aby mohly být podniknuty příslušné kroky, a
 - (c) relevantní informace byly shromažďovány a sděleny příslušným pracovníkům tak, aby:
 - (i) společnost a její pracovníci mohli snadno zjistit, zda splňují požadavky nezávislosti,
 - (ii) společnost mohla vést a aktualizovat záznamy týkající se nezávislosti a

- (iii) společnost mohla podniknout vhodné kroky ohledně takových hrozeb zjištěných ve vztahu k nezávislosti, které přesahují přijatelnou úroveň.
23. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu, že bude informována o porušení požadavků nezávislosti, a umožní jí podniknout příslušné kroky k vyřešení těchto situací. Tyto zásady a postupy musí zahrnovat požadavky, aby: (viz odstavec A10)
- (a) pracovníci okamžitě společnost informovali o porušení zásad nezávislosti, o kterém se dozvědí,
 - (b) společnost okamžitě sdělila zjištěné porušení zásad a postupů:
 - (i) partnerovi odpovědnému za zakázku, který musí v rámci společnosti toto porušení řešit, a
 - (ii) ostatním příslušným pracovníkům ve společnosti, případně v síti, a těm, na něž se vztahují požadavky nezávislosti, a kteří tak musí podniknout příslušné kroky a
 - (c) v případě potřeby partner odpovědný za zakázku a ostatní fyzické osoby uvedené v pododstavci (b) (ii) okamžitě v rámci společnosti sdělili kroky podniknuté k vyřešení takovéto záležitosti tak, aby společnost mohla učinit rozhodnutí, zda by měly být podniknuty další kroky.
24. Nejméně jednou za rok je společnost povinna obdržet od všech svých pracovníků, kterých se nezávislost podle relevantních etických požadavků týká, písemné potvrzení, že dodržují její zásady a postupy v oblasti nezávislosti. (viz. odstavce A10 - A11)
25. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy: (viz odstavec A10)
- (a) stanovující kritéria, která určí, kdy je nezbytné použít zabezpečovací prvky k omezení hrozby spřízněnosti na přijatelnou úroveň v případě, že stejní vedoucí pracovníci pracují na ověřovacích zakázkách po dlouhou dobu, a
 - (b) vyžadující u auditů účetních závěrek kótovaných účetních jednotek rotaci partnera odpovědného za zakázku, fyzických osob odpovědných za kontrolu kvality zakázky, a popřípadě i dalších osob podléhajících rotačním požadavkům, v souladu s relevantními etickými předpisy. (viz odstavce A10, A12 - A17)

Přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek

26. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy pro přijetí a pokračování vztahů s klientem a přijetí konkrétních zakázek, které jí poskytnou přiměřenou jistotu, že naváže pouze takové vztahy nebo bude pokračovat v takových vztazích a zakázkách, kdy společnost:
- (a) je způsobilá provádět zakázku a má k jejímu provedení schopnosti, včetně času a zdrojů, (viz odstavce A18, A23)
 - (b) je schopna splnit relevantní etické požadavky a
 - (c) posoudila integritu klienta a nemá informace, které by ji vedly k závěru, že klient postrádá dostatečnou integritu (viz odstavce A19 - A20, A23)
27. Takové zásady a postupy musí obsahovat požadavky na to, aby:

- (a) společnost obdržela takové informace, které považuje za nezbytné při rozhodování o tom, zda přijme zakázku pro nového klienta, zda bude pokračovat v realizaci stávající zakázky nebo zda přijme novou zakázku pro stávajícího klienta, (viz odstavce A21, A23)
 - (b) pokud je zjištěn potencionální konflikt zájmů při rozhodování o přijetí zakázky pro nového nebo stávajícího klienta, společnost se rozhodla, zda je vhodné přijmout takovou zakázku.
 - (c) pokud byly zjištěny problémy a společnost se přesto rozhodne přijmout zakázku, pokračovat ve vztahu s klientem nebo přijmout konkrétní zakázku, společnost zdokumentovala, jak byly tyto problémy vyřešeny.
28. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy pro pokračování zakázky a vztahu s klientem za okolností, že získá informace, které by za předpokladu, že by byly k dispozici dříve, vedly k odmítnutí zakázky. Takové zásady a postupy musí zahrnovat posouzení:
- (a) odborné a právní odpovědnosti ve vztahu ke konkrétní situaci, včetně toho, zda existuje požadavek, aby společnost předkládala zprávu osobě nebo osobám, které ji jmenovaly, nebo v některých případech i regulačním orgánům, a
 - (b) možnosti odstoupení od zakázky nebo jak od zakázky, tak i od klientského vztahu. (viz odstavce A22 - A23)

Lidské zdroje

29. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu o tom, že má dostatečný počet pracovníků s potřebnými schopnostmi, způsobilostí a oddaných etickým principům, potřebných k:
- (a) tomu, aby zakázky byly provedeny v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů, a
 - (b) tomu, aby bylo společnosti nebo partnerům odpovědným za zakázku umožněno vydávat zprávy přiměřené daným okolnostem. (viz odstavce A24 - A29)

Určení týmů provádějících zakázky

30. Společnost je povinna pro každou zakázku určit odpovědného partnera a stanovit zásady a postupy vyžadující, aby:
- (a) klíčovými členům vedení klienta a osobám pověřeným správou a řízením byla podána informace o osobě a úloze partnera odpovědného za zakázku,
 - (b) partner odpovědný za zakázku měl příslušné schopnosti, způsobilost a pravomoci k vykonávání této úlohy a
 - (c) odpovědnosti partnera odpovědného za zakázku byly jasně definovány a sděleny tomuto partnerovi. (viz odstavec A30)
31. Společnost je také povinna stanovit zásady a postupy pro přidělení vhodných pracovníků s

potřebnými schopnostmi a způsobilostí, tak aby:

- (a) provedli zakázku v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů a
- (b) umožnili společnosti nebo partnerům odpovědným za zakázku vydávat zprávy, které jsou přiměřené daným okolnostem. (viz odstavec A31)

Provádění zakázky

32. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu o tom, že jsou zakázky prováděny v souladu s profesními standardy, požadavky příslušných právních předpisů a že společnost nebo partner odpovědný za zakázku vydávají zprávy, které jsou přiměřené daným okolnostem. Takové zásady a postupy musí zahrnovat:
- (a) záležitosti, které přispívají ke konzistenci v kvalitě prováděných zakázek, (viz odstavce A32 - A33)
 - (b) odpovědnosti při provádění dohledu a (viz odstavec A34)
 - (c) odpovědnosti při provádění kontroly. (viz odstavec A35)
33. Zásady a postupy odpovědnosti při provádění kontroly je společnost povinna stanovit na základě principu, že zkušenější členové týmu kontrolují práce vykonané méně zkušenými členy týmu.

Konzultace

34. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu o tom, že:
- (a) proběhnou patřičné konzultace, pokud nastanou obtížné nebo sporné situace,
 - (b) jsou k dispozici dostatečné zdroje, aby bylo možné uskutečnit příslušné konzultace,
 - (c) povaha, rozsah a závěry vyplývající z těchto konzultací budou zdokumentovány a schváleny jak osobou požadující konzultaci, tak i konzultantem, a
 - (d) závěry vyplývající z konzultací budou realizovány. (viz odstavce A36 - A40)

Kontrola kvality zakázky

35. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, v rámci kterých je pro určité zakázky vyžadována kontrola kvality zakázky, poskytující objektivní hodnocení významných úsudků týmu provádějícího zakázku a závěrů, ke kterým tým dospěl při formulování zprávy. Tyto zásady a postupy musí:
- (a) vyžadovat kontrolu kvality zakázky u všech auditů účetních závěrek kótovaných účetních jednotek,
 - (b) stanovovat kritéria, podle nichž se hodnotí všechny ostatní audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby s cílem určit, zda bude provedena kontrola kvality zakázky a (viz odstavec A41)
 - (c) vyžadovat provedení kontroly kvality u všech případných zakázek splňujících kritéria

stanovená v souladu s pododstavcem 35 (b).

36. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy definující povahu, načasování a rozsah kontroly kvality zakázky. Takové zásady a postupy vyžadují, aby zpráva o zakázce nebyla datována před dokončením kontroly kvality zakázky. (viz odstavce A42 - A43)
37. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které vyžadují, aby kontrola kvality zakázky zahrnovala:
- (a) diskuzi o významných záležitostech s partnerem odpovědným za zakázku,
 - (b) kontrolu účetní závěrky nebo jiných předmětných informací a navrhované zprávy,
 - (c) kontrolu vybrané dokumentace zakázky týkající se významných úsudků a závěrů, ke kterým dospěl tým provádějící zakázku, a
 - (d) vyhodnocení závěrů dosažených při formulování zprávy a zvážení přiměřenosti navrhované zprávy. (viz odstavec A44)
38. U auditů účetních závěrek kótovaných účetních jednotek je společnost povinna stanovit zásady a postupy, které vyžadují, aby kontrola kvality zakázky zahrnovala také zvážení následujících bodů:
- (a) vyhodnocení nezávislosti společnosti ve vztahu ke konkrétní zakázce provedené týmem provádějícím zakázku,
 - (b) zda se uskutečnily patřičné konzultace týkající se záležitostí, u kterých došlo k rozdílu v názorech, nebo jiných obtížných nebo sporných záležitostech, a závěry z těchto konzultací a
 - (c) zda dokumentace vybraná ke kontrole odpovídá práci provedené v souvislosti s učiněnými významnými úsudky a podporuje dosažené závěry.
- (viz odstavce A45 - A46)

Kritéria způsobilosti osob provádějících kontrolu kvality zakázky

39. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy řešící jmenování osob provádějících kontrolu kvality zakázky a určující jejich způsobilost prostřednictvím:
- (a) odborných předpokladů nezbytných pro výkon funkce, včetně potřebných zkušeností a pravomocí a (viz odstavec A47)
 - (b) míry, ve které může být osoba provádějící kontrolu kvality zakázky konzultována ohledně zakázky, aniž by byla ohrožena její objektivita. (viz odstavec A48)
40. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy tak, aby osoby provádějící kontrolu kvality zakázky zůstávaly objektivní. (viz odstavce A49 - A51)
41. Zásady a postupy společnosti musí umožnit výměnu osoby provádějící kontrolu kvality zakázky v případech tam, kdy její schopnost provádět objektivní kontrolu může být snížena.

Dokumentace kontroly kvality zakázky

42. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy pro dokumentaci kontroly kvality zakázky, které vyžadují zdokumentování toho, že:
- (a) byly provedeny postupy požadované zásadami společnosti o kontrole kvality zakázky,
 - (b) kontrola kvality zakázky byla dokončena k datu nebo před datem zprávy a
 - (c) osoba provádějící kontrolu si není vědoma žádných nevyřešených záležitostí, na jejichž základě by se domnívala, že významné úsudky a závěry, ke kterým dospěl tým provádějící zakázku, nebyly přiměřené.

Rozdílnosti v názorech

43. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy pro řešení a vyřešení rozdílu v názorech v rámci týmu provádějícího zakázku s těmi, kteří jsou konzultováni, případně mezi partnerem odpovědným za zakázku a osobou provádějící kontrolu kvality zakázky. (viz odstavce A52 - A53)
44. Takové zásady a postupy musí obsahovat požadavky na to, aby:
- (a) vyvozené závěry byly zdokumentovány a uskutečněny a
 - (b) zpráva nebyla datována před vyřešením záležitosti.

Dokumentace zakázky

Dokončení kompletace finálního spisu

45. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, na základě kterých tým pracující na zakázce včas zkompletuje finální spis po vydání zprávy o zakázce. (viz odstavce A54 - A55)

Důvěrnost, bezpečné uložení, integrita, přístupnost a možnost získání dokumentace zakázky

46. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy upravující zachování důvěrnosti, bezpečné uložení, integritu, přístupnost a možnost získání dokumentace zakázky. (viz odstavce A56 - A59)

Uložení dokumentace zakázky

47. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy upravující uložení dokumentace zakázky po dobu nutnou ke splnění potřeb společnosti nebo požadavků příslušných právních předpisů. (viz odstavce A60 - A63)

Monitorování

Monitorování zásad a postupů řízení kvality společnosti

48. Společnost je povinna stanovit proces monitorování, který jí poskytne přiměřenou jistotu, že zásady a postupy týkající se systému řízení kvality jsou náležité, přiměřené a fungují

účinně. Tento proces musí:

- (a) zahrnovat nepřetržité posuzování a hodnocení systému řízení kvality společnosti, včetně periodických kontrol nejméně jedné zakázky za každého partnera odpovědného za zakázku,
- (b) požadovat, aby odpovědnost za proces monitorování byla svěřena partnerovi, partnerům nebo jiným osobám s dostatečnými a příslušnými zkušenostmi a pravomocemi ve společnosti tak, aby mohli tuto odpovědnost převzít, a
- (c) požadovat, aby ti, kteří se podílí na realizaci zakázky nebo kontrole kvality zakázky, neprováděli monitorování zakázky. (viz odstavce A64 - A68)

Hodnocení, informování a náprava zjištěných nedostatků

49. Společnost je povinna vyhodnotit dopad nedostatků, které vyplynuly z monitorovacího procesu, a stanovit, zda jde o:

- (a) případy, které nemusí nezbytně naznačovat, že systém řízení kvality společnosti je nedostatečný na to, aby jí poskytoval přiměřenou jistotu, že odpovídá profesním standardům, požadavkům příslušných právních předpisů a že zprávy vydané společností nebo partnery odpovědnými za zakázku jsou přiměřené daným okolnostem, nebo
- (b) systémové, opakující se nebo jiné významné nedostatky, které vyžadují okamžitá nápravná opatření.

50. Společnost je povinna informovat příslušné partnery odpovědné za zakázku a ostatní příslušné pracovníky o zjištěných nedostacích, které byly výsledkem procesu monitorování, a o doporučených příslušných nápravných opatřeních. (viz odstavec A69)

51. Doporučení příslušných nápravných opatření o zjištěných nedostacích musí zahrnovat jeden nebo několik následujících bodů:

- (a) přijetí příslušných nápravných opatření ve vztahu ke konkrétní zakázce nebo ke konkrétnímu pracovníkovi,
- (b) informování osob, které odpovídají za školení a odborný rozvoj, o zjištěních,
- (c) změny zásad a postupů pro řízení kvality a
- (d) disciplinární řízení s těmi, kteří nedodržují zásady a postupy společnosti, zvláště s těmi, kteří je porušují opakovaně.

52. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy postihující případy, kde výsledky monitorovacích postupů naznačují, že zpráva nemusí být přiměřená nebo že v průběhu zakázky byly vynechány některé postupy. Takové zásady a postupy musí požadovat, aby společnost určila, jaká další opatření jsou přiměřená k dodržení příslušných profesních standardů, požadavků právních předpisů, a aby posoudila, zda je třeba zajistit právní poradenství.

53. Minimálně jednou za rok musí společnost informovat partnery odpovědné za zakázky a ostatní příslušné fyzické osoby v rámci společnosti, včetně ředitele společnosti, případně svůj řídicí orgán partnerů o výsledcích monitorování svého systému řízení kvality. Toto

sdělení musí být dostatečné, aby umožnilo společnosti a těmto fyzickým osobám v případě potřeby a podle stanovených funkcí a odpovědností okamžité přijetí patřičných opatření. Sdělené informace musí zahrnovat:

- (a) popis provedených monitorovacích postupů,
- (b) závěry vyplývající z monitorovacích postupů,
- (c) popis systémových, opakujících se nebo jiných významných nedostatků a opatření podniknutých k jejich vyřešení nebo nápravě, pokud je to relevantní.

54. Některé společnosti působí jako součást sítí a z důvodu jednotnosti mohou implementovat některé své monitorovací postupy na základě postupů sítě. Pokud společnosti ve skupině fungují podle společných monitorovacích zásad a postupů navržených tak, aby byly v souladu s tímto standardem, a tyto společnosti se spoléhají na tento monitorovací systém, zásady a postupy společnosti musí požadovat, aby:

- (a) nejméně jednou ročně síť informovala příslušné fyzické osoby v rámci společností v síti o celkové sféře působnosti, rozsahu a o výsledcích monitorovacího procesu a
- (b) síť okamžitě informovala příslušné fyzické osoby v rámci příslušné společnosti nebo společností v síti o všech nedostacích zjištěných v rámci systému řízení kvality tak, aby mohly být podniknuty takové nezbytné kroky,

aby se partneři odpovědní za zakázku ze společností v síti mohli spoléhat na výsledky monitorovacího procesu realizovaného v rámci sítě, pokud společnosti nebo síť nedoporučí jinak.

Stížnosti a tvrzení

55. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu, že se řádně zabývá:

- (a) tvrzeními o tom a stížnostmi na to, že práce provedená společností není v souladu s profesními standardy, požadavky příslušných právních předpisů, a
- (b) tvrzeními o nedodržování systému řízení kvality v rámci společnosti.

V rámci tohoto procesu je společnost povinna stanovit jasně definované postupy, kterými mohou pracovníci společnosti upozornit na jakoukoli záležitost způsobem, který jim umožní tento problém předložit bez obav z odvetných opatření. (viz odstavec A70)

56. Pokud jsou v průběhu šetření stížností a tvrzení zjištěny nedostatky v navržených nebo fungujících zásadách a postupech pro oblast řízení kvality nebo zjištěno nedodržování systému řízení kvality společnosti ze strany fyzické osoby nebo fyzických osob, společnost je povinna přistoupit k příslušným krokům, jak uvádí odstavec 51. (viz odstavce A71 - A72)

Dokumentace systému řízení kvality

57. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které vyžadují existenci patřičné dokumentace poskytující důkazní informace o fungování každé složky jejího systému řízení kvality. (viz odstavce A73-A75)

58. Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které vyžadují uchovávání dokumentace po dobu dostatečně dlouhou k tomu, aby umožnila těm, kteří provádí monitorovací postupy za účelem vyhodnocení dodržování systému řízení kvality společnosti, nebo ještě déle v případě, že je tak požadováno právními předpisy.
59. Společnost stanoví zásady a postupy, které vyžadují zdokumentování stížností a tvrzení a odpovědí na ně.

Aplikační a vysvětlující část

Aplikace a dodržování relevantních požadavků

Zvláštní úprava pro menší společnosti (viz odstavec 14)

- A1. Standard ISQC nepožaduje dodržování požadavků, které nejsou relevantní, například v situaci samostatného odborníka bez zaměstnanců. Požadavky tohoto standardu, jako jsou zásady a postupy pro přidělení vhodných pracovníků do týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 31), provádění kontroly (viz odstavec 33) a každoroční informování partnerů společnosti odpovědných za zakázku o výsledcích kontroly, (viz odstavec 53) nejsou relevantní pro společnost bez zaměstnanců.

Prvky systému řízení kvality (viz odstavec 17)

- A2. Informování pracovníků společnosti o postupech řízení kvality zahrnuje obvykle popis zásad a postupů řízení kvality a cíle, jichž má být dosaženo, a obsahuje sdělení, že každá fyzická osoba má osobní odpovědnost za kvalitu a že se od ní očekává dodržování těchto zásad a postupů. Podporou pracovníků společnosti v tom, aby vyjadřovali své názory nebo připomínky k problémům v oblasti řízení kvality, je uznávána důležitost získávání zpětné vazby na systém řízení kvality.

Zvláštní úprava pro menší společnosti

- A3. Dokumentace a informování o zásadách a postupech může být pro menší společnosti méně formální a rozsáhlejší než pro větší společnosti.

Odpovědnost vedení společnosti za kvalitu

Podpora vnitřní kultury orientované na kvalitu (viz odstavec 18)

- A4. Vnitřní kultura společnosti je významně ovlivněna jejím vedením a příklady, které toto vedení dává. Podpora vnitřní kultury orientované na kvalitu je závislá na jasném, důsledném a pravidelném jednání a sdělování všech úrovní managementu společnosti ve smyslu prosazování stanovených metod a postupů při řízení kvality a na požadavku:

- (a) pracovat v souladu s profesními standardy, požadavky příslušných právních předpisů
a

- (b) vydávat zprávy odpovídající konkrétním okolnostem.

Takové jednání a sdělování podporuje kulturu, která uznává a oceňuje vysoce kvalitní práci. Tato jednání a sdělování mohou být uskutečňována mimo jiné poradami, formálním nebo neformálním rozhovorem, programovým prohlášením, bulletinu nebo oběžníky. Ty mohou být součástí vnitřní dokumentace společnosti, školicích materiálů a postupů při hodnocení partnerů a pracovníků tak, aby podpořily a posílily pohled společnosti na důležitost kvality, a na to, jak jí má být dosaženo.

- A5. Obzvláště důležité při podpoře vnitřní kultury orientované na kvalitu je, aby si vedení společnosti bylo vědomo toho, že strategie společnosti zcela podléhá nutnosti dosažení kvality u všech zakázek prováděných společnostmi. Podpora této vnitřní kultury zahrnuje:
- (a) stanovení zásad a postupů, které obsahují hodnocení výkonu, odměňování a postupu pracovníků na vyšší pozice (včetně pobídkových systémů) navržených tak, aby ukázaly závazek společnosti ve vztahu ke kvalitě,
 - (b) přidělení řídicí odpovědnosti tak, aby nebylo upřednostňováno komerční hledisko před kvalitou provedené práce, a
 - (c) zajištění dostatečných zdrojů pro rozvoj, zdokumentování a podporu zásad a postupů při řízení kvality.

Přidělení přímé odpovědnosti za systém řízení kvality (viz odstavec 19)

- A6. Dostatečné a odpovídající zkušenosti a schopnosti umožní osobě nebo osobám odpovědným za systém řízení kvality společnosti identifikovat problémy v oblasti řízení kvality, porozumět jim a vypracovat příslušné zásady a postupy. Potřebné pravomoci umožní této osobě nebo osobám tyto zásady a postupy zavést.

Relevantní etické požadavky

Dodržování relevantních etických požadavků (viz odstavec 20)

- A7. Kodex IESBA ustanovuje základní principy profesní etiky, mezi které patří:
- (a) integrita,
 - (b) objektivita,
 - (c) odborná způsobilost a náležitá péče,
 - (d) zachování důvěrnosti informací a
 - (e) profesionální jednání.
- A8. Část B Kodexu IESBA ukazuje, jak má být v konkrétních situacích použit koncepční rámec. Dává příklady zabezpečovacích prvků vhodných k vypořádání se s hrozbami týkajícími se dodržení hlavních principů a také dává příklady situací, kdy zabezpečovací prvky k vypořádání se s hrozbou neexistují.

A9. Hlavní principy jsou upevňovány zejména:

- vedením společnosti,
- vzděláváním a školením,
- monitorováním a
- postupy stanovenými pro případ jejich nedodržení.

Definice „společnosti“, „sítě“ a „společnosti v síti“ (viz odstavec 20 - 25)

A10. Definice „společnosti“, „sítě“ nebo „společnosti v síti“ se v relevantních etických požadavcích může lišit od definicí v tomto standardu. Například Kodex IESBA³ definuje „společnost“ jako:

- (a) samostatného odborníka (auditora a/nebo účetního znalce), sdružení auditorů a/nebo účetních znalců,
- (b) účetní jednotku, kterou takové strany ovládají na základě vlastnictví, řízení nebo jiných prostředků, a
- (c) účetní jednotku ovládanou takovými stranami na základě vlastnictví, řízení nebo jiných prostředků.

Kodex IESBA také poskytuje definice termínů „sít“ nebo „společnost v síti“.

Pro splnění požadavků popsaných v odstavcích 20 - 25 platí definice použité v relevantních etických požadavcích do takové míry, jak je nezbytně nutné k výkladu těchto etických požadavků.

Písemné potvrzení (viz odstavec 24)

A11. Písemná potvrzení mohou být v papírové nebo v elektronické podobě. Tím, že společnost získává potvrzení a že podniká příslušné kroky v případě, že dojde k nedodržení podmínky nezávislosti, společnost demonstruje důležitost, kterou nezávislosti přikládá, čímž se tato záležitost stává běžnou a viditelnou všem pracovníkům.

Hrozba spřízněnosti (viz odstavec 25)

A12. Hrozba spřízněnosti, která může nastat tím, že stejní vedoucí pracovníci pracují na ověřovacích zakázkách po dlouhou dobu, a takové zabezpečovací prvky, které by mohly řešit tyto případy, jsou popsány v Kodexu IESBA.

A13. Stanovení přiměřených kritérií pro nalezení hrozby spřízněnosti může zahrnovat takové záležitosti, jako je:

- povaha zakázky, včetně rozsahu, ve kterém jde o věc veřejného zájmu, a

³ Etický kodex pro auditory/účetní znalce vydaný IESBA

- délka působení vedoucích pracovníků na zakázce.

Zabezpečovacími prvky mohou být například rotace vedoucích pracovníků nebo kontrola kvality zakázky.

A14. Kodex IESBA připouští, že hrozba spřízněnosti je mimořádně důležitá v souvislosti s audity účetních závěrek kótovaných účetních jednotek. Pro tyto audity Kodex IESBA vyžaduje rotaci klíčového partnera auditu⁴ po uplynutí předem stanoveného období, které obvykle nepřekračuje sedm let, a poskytuje příslušné standardy a návody. Národní předpisy mohou stanovit kratší období rotace.

Zvláštní úprava pro společnosti provádějící audit ve veřejném sektoru

A15. Zákonem nařízené zabezpečovací prvky mohou poskytovat zabezpečovací prvky nezávislosti auditorů ve veřejném sektoru. Ovšem hrozba vůči nezávislosti se může vyskytovat bez ohledu na zákonem nařízená opatření navržená k její ochraně. Proto při stanovení zásad a postupů požadovaných v odstavcích 20 - 25 může auditor ve veřejném sektoru přihlížet k úloze veřejného sektoru a čelit jakýmkoliv hrozbám nezávislosti v této souvislosti.

A16. Kótované účetní jednotky, na které se odvolávají odstavce 25 a A14, se ve veřejném sektoru obvykle nevyskytují. Avšak mohou existovat jiné společnosti z oblastí veřejného sektoru, které jsou významné co do velikosti, složitosti nebo aspektů veřejného zájmu a které mají tudíž mnoho různých vnějších a vnitřních zájmových skupin. Proto mohou existovat případy, kdy se společnost rozhodne na základě svých zásad a postupů řízení kvality, že účetní jednotka z oblastí veřejného sektoru je významná z hlediska rozšířených postupů řízení kvality.

A17. Ve veřejném sektoru mohou být jmenování a délka období působení auditora v roli partnera odpovědného za zakázku dány zákonem. Proto nemusí být vždy možné přesně dodržet požadavek na střídání partnera odpovědného za zakázku tak, jak je požadováno u kótovaných účetních jednotek. Nicméně u účetních jednotek z oblastí veřejného sektoru, které jsou považovány za významné, jak je uvedeno v odstavci A16, může být ve veřejném zájmu, aby společnosti provádějící audit ve veřejném sektoru stanovily zásady a postupy, které podporují soulad s podstatou rotace partnera odpovědného za zakázku.

Přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek

Schopnosti, způsobilost a zdroje (viz odstavec 26(a))

A18. Zvažování toho, zda má společnost schopnosti, způsobilost a zdroje k provedení nové zakázky pro nového nebo stávajícího klienta, zahrnuje také prověření specifických požadavků této zakázky, profily stávajícího partnera i pracovníků na všech odpovídajících úrovních a posouzení, zda:

⁴ Jak je definováno v Kodexu IESBA.

- pracovníci společnosti mají znalosti z příslušného oboru podnikání nebo předmětu zakázky,
- pracovníci společnosti mají zkušenosti s příslušnými regulačními předpisy nebo požadavky na vykazování nebo schopnost účinně získat potřebné dovednosti a znalosti,
- společnost má dostatečný počet pracovníků s potřebnými schopnostmi a odbornou způsobilostí,
- jsou v případě potřeby k dispozici odborníci,
- jsou v případě potřeby k dispozici fyzické osoby, které splňují kritéria a mají způsobilost k provádění kontroly kvality zakázky, a
- je společnost schopna dokončit zakázku a předložit zprávu ve stanoveném termínu.

Integrita klienta (viz odstavec 26(c))

A19. Záležitosti, které jsou posuzovány v souvislosti s integritou klienta, zahrnují například:

- identitu a dobré jméno hlavních vlastníků klienta, nejvyššího vedení společnosti a těch, kteří odpovídají za její řízení,
- povahu podnikatelských činností klienta, včetně jeho obchodních praktik,
- informace týkající se postoje hlavních vlastníků klienta, hlavního vedení a osob pověřených správou a řízením k takovým záležitostem, jako je agresivní interpretace účetních standardů a vnitřní kontrolní prostředí,
- zda klient agresivně usiluje o udržování co nejnižších honorářů auditorské společnosti,
- náznaky nepatřičných omezení v rozsahu práce,
- náznaky, že se klient může podílet na praní peněz nebo na jiné trestné činnosti,
- důvody pro navrhované jmenování nové auditorské společnosti a neobnovení vztahu s předchozí auditorskou společností,
- identitu a dobré jméno propojených osob.

Hloubka znalostí společnosti, pokud jde o bezúhonnost klienta, obvykle poroste v kontextu s trváním vztahu s tímto klientem.

A20. Zdroje informací společnosti o těchto záležitostech mohou zahrnovat například:

- komunikaci se stávajícími nebo předchozími poskytovateli odborných účetních služeb poskytovaných klientovi v souladu s relevantními etickými požadavky a diskuzi vedené s jinými třetími stranami,
- dotazování jiných pracovníků společnosti nebo třetích osob, jako jsou bankéři, právní poradci a kolegové ze stejného sektoru,
- vyhledávání souvisejících údajů v příslušných databázích.

Pokračování vztahu s klientem (viz odstavec 27(a))

A21. Při rozhodování o tom, zda pokračovat ve vztahu s klientem, se posuzují významné záležitosti, které vyplynuly v průběhu realizace stávajících nebo předchozích zakázek, a jejich dopad na pokračování vztahu. Například, klient mohl začít rozšiřovat své podnikatelské aktivity do oblasti, v níž společnost nemá potřebné odborné znalosti.

Odstoupení (viz odstavec 28)

A22. Zásady a postupy týkající se odstoupení od zakázky nebo jak odstoupení od zakázky, tak i od vztahu s klientem, řeší problémy, mezi které patří:

- projednání vhodných kroků, které společnost může podniknout na základě relevantních skutečností a okolností, s příslušnou úrovní vedení klienta a s osobami pověřenými správou a řízením,
- projednání skutečnosti s příslušnou úrovní vedení klienta a s osobami pověřenými správou a řízením v případě, kdy společnost určí, že je vhodné odstoupit od zakázky nebo odstoupit jak od zakázky, tak i od vztahu s klientem, včetně důvodů pro toto odstoupení,
- posouzení, zda existuje odborný, právní nebo regulační požadavek, aby společnost zůstala nebo aby regulačním orgánům oznámila odstoupení od zakázky nebo odstoupení jak od zakázky, tak i od vztahu s klientem, společně s důvody tohoto odstoupení,
- zdokumentování významných záležitostí, konzultací, závěrů a důvodů pro tyto závěry.

Zvláštní úprava pro společnosti provádějící audit ve veřejném sektoru (viz odstavce 26 - 28)

A23. Ve veřejném sektoru je možné jmenovat auditory podle zákonem stanovených postupů. Z toho důvodu nemusí být relevantní některé z požadavků a posouzení týkající se přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek, jak jsou uvedeny v odstavcích 26 - 28 a A18 - A22. Nicméně stanovení takových zásad a postupů popsanych v tomto standardu může poskytnout cenné informace auditorům ve veřejném sektoru při hodnocení rizika a odpovědnosti za vykazování.

Lidské zdroje (viz odstavec 29)

A24. Otázky zaměstnaneckého vztahu týkající se zásad a postupů společnosti v oblasti lidských zdrojů zahrnují například:

- nábor pracovníků,
- hodnocení výkonnosti,
- schopnosti, včetně času k provedení úkolů,
- způsobilost,
- kariérní rozvoj,
- postup na vyšší pozice,

- náhrady,
- odhad potřebného počtu pracovníků.

Účinné náborové procesy a postupy pomáhají společnosti vybrat integrované fyzické osoby, které dokáží rozvinout schopnosti a způsobilosti potřebné k provádění práce ve společnosti. Tyto fyzické osoby mají také mít vhodné charakterové vlastnosti, které jim umožní provádět práci kvalifikovaně.

A25. Způsobilosti mohou být rozvíjeny prostřednictvím různých metod, mezi které patří:

- odborné vzdělávání,
- nepřetržitý profesní růst, včetně školení,
- pracovní zkušenosti,
- vedení zkušenějšími pracovníky, například ostatními členy týmu pracujícího na zakázce,
- vzdělávání v oblasti nezávislosti pro pracovníky, u kterých je vyžadována nezávislost.

A26. Nepřetržitá způsobilost pracovníků společnosti závisí do značné míry na příslušné úrovni trvalého profesního růstu s cílem udržení jejich znalostí a schopností. Účinné zásady a postupy zdůrazňují potřebu nepřetržitého školení pracovníků společnosti na všech úrovních, poskytují potřebné zdroje pro školení a pomoc s cílem umožnit pracovníkům rozvoj a udržování potřebných schopností a způsobilostí.

A27. Společnost může využít vhodně kvalifikovanou externí osobu, například pokud nejsou k dispozici technické a školicí zdroje.

A28. Oblasti hodnocení výkonnosti pracovníků, jejich odměňování a postupování na vyšší pozice jsou výrazem náležitého uznání a ohodnocení rozvoje a udržování způsobilosti a oddanosti etickým principům. Kroky, které může společnost podniknout k rozvoji a zachování schopností a oddanosti etickým principům, zahrnují:

- vedení pracovníků k tomu, aby si uvědomili, co od nich společnost očekává v oblasti výkonnosti a etických principů,
- poskytování hodnocení a doporučení pracovníkům v oblasti výkonnosti, postupu a kariérního rozvoje a
- pomoc pracovníkům pochopit, že postup na pozice s vyšší odpovědností závisí kromě jiného na kvalitě výkonnosti a na dodržování etických principů, a že nedodržování zásad a postupů společnosti může vést k disciplinárnímu řízení.

Zvláštní úprava pro menší společnosti

A29. Velikost a poměry ve společnosti ovlivní strukturu jejího procesu hodnocení výkonnosti. Zejména menší společnosti mohou uplatnit méně formální metody hodnocení výkonnosti svých pracovníků.

Určení týmů provádějících zakázky

Partneři odpovědní za zakázky (viz odstavec 30)

A30. Zásady a postupy mohou zahrnovat systémy sledování pracovního vytížení a dostupnosti partnerů odpovědných za zakázky tak, aby tyto fyzické osoby měly dostatek času k řádnému vykonávání svých odpovědností.

Týmy provádějící zakázky (viz odstavec 31)

A31. Přidělování týmů na zakázku a určení míry potřebného dohledu zahrnuje například zvážení, zda tým provádějící zakázku má:

- znalost a praktickou zkušenost ze zakázek podobné povahy a složitosti, získané z vhodného školení a vlastní účasti na takovýchto zakázkách,
- znalost profesních standardů a požadavků příslušných právních předpisů,
- technickou znalost a kvalifikaci, včetně znalosti příslušných informačních technologií,
- znalost příslušných oblastí činnosti klienta,
- schopnost uplatnit odborný úsudek a
- znalost firemních zásad a postupů týkajících se řízení kvality.

Provádění zakázky

Konzistence v kvalitě prováděné zakázky (viz odstavec 32(a))

A32. Prostřednictvím svých zásad a postupů společnost podporuje konzistenci v kvalitě prováděné zakázky. To se často uskutečňuje prostřednictvím písemných nebo elektronických manuálů, softwarových nástrojů nebo jinými forem standardizované dokumentace, odvětvových směrnic nebo specifických materiálů s pokyny týkajícími se předmětu zakázky. Mezi řešené záležitosti mohou patřit:

- způsob, jak jsou týmy provádějící zakázku instruovány k tomu, aby pochopily cíle své práce,
- procesy stanovené k určení toho, zda jsou na zakázce dodržovány příslušné standardy,
- procesy dohledu nad zakázkami, školení a vedení pracovníků,
- metody kontroly provedené práce, učiněných významných úsudků a podoby vydané zprávy,
- příslušná dokumentace provedené práce, načasování a rozsahu kontroly,
- procesy aktualizace všech směrnic a postupů.

A33. Vhodná týmová práce a školení napomáhají méně zkušeným členům týmu provádějícího zakázku, aby jasně pochopili cíl práce, která jim byla přidělena.

Dohled (viz odstavec 32(b))

A34. Dohled nad zakázkou zahrnuje následující aspekty:

- sledování průběhu realizace zakázky,
- posuzování schopností a způsobilosti jednotlivých členů týmu provádějících zakázku. Toho, zda mají dostatečný čas k vykonání své práce, zda pochopili jim podané instrukce, a toho, zda je práce prováděna v souladu s přístupem naplánovaným pro konkrétní zakázku,
- řešení významných záležitostí zjištěných v průběhu zakázky, zvažování jejich významnosti a patřičná modifikace plánovaného přístupu a
- identifikace problémů, které by měly být v průběhu zakázky konzultovány nebo posouzeny zkušenějšími členy týmu provádějících zakázku.

Provádění kontroly (viz odstavec 32(c))

A35. Provádění kontroly zahrnuje posouzení, zda:

- byla práce vykonána v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů,
- byly významné problémy předloženy k dalšímu posouzení,
- se uskutečnily příslušné konzultace a výsledné závěry byly zdokumentovány a zrealizovány,
- je zapotřebí přezkoumat povahu, načasování a rozsah vykonané práce,
- vykonaná práce odpovídá vyvozeným závěrům a je řádně zdokumentována,
- jsou získané důkazní informace dostatečným a vhodným podkladem pro zprávu a
- bylo dosaženo cílů postupů na zakázce.

Konzultace (viz odstavec 34)

A36. Konzultace zahrnují diskuze na příslušné odborné úrovni s jednotlivci, kteří disponují speciálními odbornými znalostmi, a to v rámci společnosti nebo mimo společnost.

A37. Při konzultacích jsou využívány vhodné zdroje zkoumání a rovněž kolektivní zkušenosti a odborné znalosti v rámci společnosti. Konzultace pomáhá prosazovat kvalitu a zvyšuje míru uplatnění odborného úsudku. Náležité uznání konzultací v zásadách a postupech společnosti pomáhá posílit kulturu, ve které je konzultování bráno jako přednost, a podporuje pracovníky, aby je v obtížných a sporných situacích využívali.

A38. Účinná konzultace ohledně významných technických, etických nebo jiných záležitostí v rámci společnosti a případně mimo společnost může být dosažena, pokud ti, kteří jsou konzultováni:

- obdrží všechny patřičné informace, které jim umožní poskytnout kvalifikované poradenství, a

- mají příslušné znalosti, služební zařazení a zkušenosti,

a když jsou závěry vyplývající z konzultací náležitě zdokumentovány a realizovány.

A39. Dostatečně kompletní a podrobná dokumentace ke konzultacím s jinými odborníky ohledně složitých nebo sporných situací přispívá k pochopení:

- problému, který byl konzultován a
- výsledků konzultace, včetně všech přijatých rozhodnutí, východisek pro tato rozhodnutí a jak byla tato rozhodnutí realizována.

Zvláštní úprava pro menší společnosti

A40. Společnost, která potřebuje externí konzultace, například společnost bez vhodných vnitřních zdrojů, může využít poradenské služby poskytované:

- jinými společnostmi,
- profesními a regulačními orgány nebo
- komerčními organizacemi, které poskytují příslušné služby v oblasti řízení kvality.

Posuzování schopností a způsobilosti externího poskytovatele služeb před uzavřením smlouvy o poskytnutí těchto služeb pomůže společnosti rozhodnout, zda externí poskytovatel služeb má pro tento účel vhodné předpoklady.

Kontrola kvality zakázky

Kritéria pro kontrolu kvality zakázky (viz odstavec 35(b))

A41. Kritéria pro stanovení toho, které zakázky kromě auditů účetních závěrek kótovaných účetních jednotek mají podléhat kontrole kvality zakázky, mohou například zahrnovat:

- povahu zakázky, včetně rozsahu, ve kterém se jedná o věc veřejného zájmu,
- zjištění neobvyklých okolností nebo rizik v souvislosti se zakázkou nebo skupinou zakázek,
- zda právní předpisy vyžadují realizaci kontroly kvality zakázky.

Povaha, načasování a rozsah kontroly kvality zakázky (viz odstavce 36 - 37)

A42. Zpráva o zakázce se nedatuje před dokončením kontroly kvality zakázky. Avšak dokumentace kontroly kvality zakázky může být dokončena až po vydání zprávy.

A43. Provedení kontroly kvality zakázky ve vhodnou dobu a ve vhodných fázích zakázky dovoluje, aby zásadní záležitosti byly ihned vyřešeny ke spokojenosti osoby provádějící kontrolu kvality zakázky nejpozději ke dni zprávy.

A44. Rozsah kontroly kvality zakázky může záviset, kromě jiného, na složitosti zakázky, na tom, zda jde o kótovanou účetní jednotku, a na riziku, že zpráva nemusí být přiměřená

daným okolnostem. Provedení kontroly kvality zakázky nesnižuje odpovědnost partnera odpovědného za zakázku.

Kontrola kvality zakázky kótované účetní jednotky (viz odstavec 38)

A45. Ostatní záležitosti týkající se vyhodnocení významných úsudků týmu provádějícího zakázku, které mohou být posuzovány při kontrole kvality zakázky auditu účetní závěrky kótované účetní jednotky, zahrnují:

- významná rizika zjištěná v průběhu zakázky a reakce na tato rizika,
- provedené odhady, zejména pokud jde o významnost (materialitu) a významná rizika,
- významnost a povaha opravených a neopravených nesprávností zjištěných v průběhu zakázky,
- záležitosti, které mají být sděleny vedení, osobám, které jsou pověřené správou a řízením účetní jednotky, a případně jiným stranám jako jsou regulační orgány.

Tyto ostatní záležitosti mohou být podle okolností také použitelné pro kontrolu kvality zakázky u auditů účetních závěrek ostatních subjektů, stejně jako pro prověrky účetních závěrek a jiných ověřovacích zakázek a souvisejících služeb.

Zvláštní úprava pro společnosti provádějící audit ve veřejném sektoru

A46. Určité účetní jednotky z oblasti veřejného sektoru, aniž se jedná o kótované účetní jednotky, jak je popsáno v odstavci A16, mohou být tak významné, že vyžadují provedení kontroly kvality zakázky.

Kritéria pro osoby provádějící kontrolu kvality zakázky

Dostatečné a přiměřené odborné znalosti, zkušenosti a pravomoci (viz odstavec 39(a))

A47. To, co jsou dostatečné a přiměřené odborné znalosti, zkušenosti a pravomoci, závisí na okolnostech konkrétní zakázky. Například osoba provádějící kontrolu kvality zakázky u auditu účetní závěrky kótované účetní jednotky bude pravděpodobně osobou s dostatečnou a přiměřenou zkušeností a oprávněním působit jako partner odpovědný za auditu účetních závěrek kótovaných účetních jednotek.

Konzultace s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky (viz odstavec 39(b))

A48. Partner odpovědný za zakázku může v jejím průběhu s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky konzultovat, například si může potvrdit, že úsudek, ke kterému dospěl, bude přijatelný pro osobu provádějící kontrolu kvality zakázky. Tyto konzultace zamezí zjištění rozdílnosti v názorech v pokročilé fázi zakázky a nemusí ohrozit způsobilost osoby provádějící kontrolu kvality zakázky vykonávat tuto funkci. Jestliže se povaha a rozsah konzultací stanou významnými, objektivita osoby provádějící kontrolu kvality zakázky může být ohrožena, pokud není zachování objektivity odborníka věnována pozornost jak ze strany týmu provádějícího zakázku, tak ze strany samotného odborníka. Kde toto není možné, může být v rámci společnosti jmenována další fyzická osoba nebo patřičně kvalifikovaná externí osoba s úkolem převzít funkci buď osoby provádějící

kontrolu kvality zakázky, anebo osoby, se kterou bude zakázka konzultována.

Objektivita osoby provádějící kontrolu kvality zakázky (viz odstavec 40)

A49. Společnost musí stanovit zásady a postupy tak, aby zachovávaly objektivitu osoby provádějící kontrolu kvality zakázky. Z toho důvodu takové zásady a postupy stanoví, že osoba provádějící kontrolu kvality zakázky:

- není vybírána partnerem odpovědným za zakázku, pokud je to proveditelné,
- se jiným způsobem neúčastní zakázky v průběhu provádění kontroly,
- neprovádí rozhodnutí pro tým provádějící zakázku a
- nepodílí se na jiných posouzeních, která by ohrožovala objektivitu kontroly.

Zvláštní úprava pro menší společnosti

A50. V případě společností s málo partnery nemusí být proveditelné, aby se partner odpovědný za zakázku nezúčastnil výběru osoby provádějící kontrolu kvality zakázky. Patříčně kvalifikované externí osoby lze smluvně zavázat, pokud samostatní odborníci nebo menší společnosti identifikují zakázky vyžadující prověrku řízení kvality. Jinak někteří samostatní odborníci nebo malé společnosti mohou chtít využít jiné společnosti k usnadnění průběhu kontroly kvality zakázky. V případě, že společnost uzavírá smlouvy s patříčně kvalifikovanými externími osobami, pak platí požadavky uvedené v odstavcích 39 - 41 a návody uvedené v odstavcích A47 - A48.

Zvláštní úprava pro společnosti provádějící audit ve veřejném sektoru

A51. Ve veřejném sektoru může zákonem jmenovaný auditor (například generální auditor nebo jiná vhodně kvalifikovaná osoba jmenovaná jako zástupce generálního auditora) sehrát stejnou úlohu jako partner odpovědný za zakázku s celkovou odpovědností za audit ve veřejném sektoru. Za těchto okolností, a pokud je to možné, zahrnuje výběr osoby provádějící kontrolu kvality zakázky, zvážení potřeby nezávislosti ze strany auditované účetní jednotky a schopnosti osoby provádějící kontrolu kvality zakázky poskytnout objektivní vyhodnocení.

Rozdílnosti v názorech (viz odstavec 43)

A52. Účinné postupy podporují zjišťování názorových rozdílů již v rané fázi, poskytují jasný návod ke krokům, které je zapotřebí následně podniknout a vyžadují dokumentaci ohledně vyřešení názorových rozdílů a realizaci dosažených závěrů.

A53. Postupy k vyřešení těchto rozdílností mohou zahrnovat konzultace s jiným odborníkem nebo společností či profesním nebo regulačním orgánem.

Dokumentace zakázky

Dokončení kompletace finálního spisu (viz odstavec 45)

A54. Lhůta pro dokončení kompletace finálního spisu pro konkrétní typy zakázek může být

dána právními předpisy. Pokud není žádná taková lhůta stanovena právními předpisy, vyžaduje odstavec 45, aby společnost stanovila lhůtu přiměřenou povaze zakázky, která bude vycházet z požadavku včasného dokončení kompletace spisu. Např. v případě auditu tato lhůta obvykle nepřekročí 60 dní od data zprávy auditora.

A55. Pokud jsou vydány dvě nebo více různých zpráv, které se týkají stejného předmětu, o kterém jsou účetní jednotkou podávány informace, budou se postupy společností ohledně lhůt kompletace spisu týkat každé zprávy zvlášť, jako by šlo o různé zakázky. Např. se může jednat o případ, kdy společnost vydá zprávu auditora o ověření finančních informací složky pro účely konsolidace skupiny a k pozdějšímu datu vydá zprávu auditora o ověření stejných finančních informací pro statutární účely.

Důvěrnost, bezpečné uložení, integrita, přístupnost a možnost získání dokumentace zakázky (viz odstavec 46)

A56. Relevantní etické normy stanoví požadavek na to, aby pracovníci společnosti za všech okolností zachovávali důvěrnost informací obsažených v dokumentaci zakázky, pokud klient nedal zvláštní souhlas ke zveřejnění těchto informací nebo neexistuje právní nebo profesionální povinnost je zveřejnit. Konkrétní právní předpisy mohou klást na pracovníky společnosti další požadavky v oblasti zachování důvěrnosti, zvláště pokud se jedná o data osobního charakteru.

A57. Ať je dokumentace zakázky vedena v papírové či elektronické podobě nebo pomocí jiných médií, může být ohrožena integrita, přístupnost nebo možnost získání příslušných dat, pokud lze dokumentaci bez vědomí společnosti změnit, doplnit nebo vymazat nebo pokud by mohla být navždy ztracena nebo zničena. Proto musí společnost navrhnout a zavést vhodné kontroly tak, aby ve vztahu k dokumentaci zakázky bylo možné:

- určit, kdy a kým byla dokumentace zakázky vytvořena, změněna nebo kontrolována,
- chránit integritu informací v každé fázi zakázky, zvláště pokud členové týmu zakázky informace sdílejí nebo je posílají jiným osobám přes internet,
- zabránit neoprávněným změnám dokumentace zakázky a
- umožnit členům týmu zakázky a dalším oprávněným osobám přístup k dokumentaci zakázky v zájmu řádného splnění jejich povinností.

A58. Mezi kontroly, které může společnost navrhnout a zavést za účelem zachování důvěrnosti, bezpečného uložení, integrity, přístupnosti a možnosti získání dokumentace zakázky, patří např.:

- použití hesla členy týmu zakázky tak, aby přístup k elektronické dokumentaci zakázky byl omezen pouze na oprávněné uživatele,
- vhodné postupy zálohování elektronické dokumentace zakázky ve vhodných fázích během zakázky,
- vhodné rozdělení dokumentace zakázky mezi členy týmu na začátku zakázky, její zpracování během zakázky a utřídění a spojení na konci zakázky,
- postupy umožňující omezení přístupu k tištěné verzi dokumentace zakázky a její řádnou distribuci a uložení splňující podmínky zachování důvěrnosti.

A59. Z praktických důvodů lze původní dokumentaci v papírové podobě sejmout a zaznamenat v elektronické podobě (dále jen naskenovat) a vložit do elektronické složky zakázky. V tom případě postupy společnosti k zachování důvěrnosti, bezpečného uložení, integrity, přístupnosti a možnosti vyvolání dokumentace zakázky mohou požadovat po týmu provádějící zakázku následující:

- vytvořit naskenované kopie, které zachycují celý obsah původní papírové dokumentace, včetně vlastnoručních podpisů, odkazů a anotací,
- zařadit naskenované kopie do složky zakázky, včetně indexace a ověření naskenovaných kopií, pokud je to nutné,
- umožnit vyvolat a vytisknout naskenované kopie podle potřeby.

Společnost zváží, zda si ponechá naskenovanou dokumentaci i v původní papírové podobě z právních či jiných důvodů.

Uložení dokumentace zakázky (viz odstavec 47)

A60. Potřeby společnosti v oblasti uložení dokumentace zakázky a období, po které musí být uložena, se liší podle povahy zakázky a situace společnosti, např. podle toho, zda dokumentace zakázky poskytuje záznamy o záležitostech, které jsou nutné i pro zakázky v dalších letech. Doba uložení také může záviset na jiných faktorech, např. na tom, zda místní právní předpisy stanoví konkrétní lhůty pro uložení dokumentace u určitých typů zakázek nebo zda v dané jurisdikci existují obecně přijaté lhůty uložení, pokud neexistují konkrétní zákonné požadavky.

A61. V konkrétním případě auditních zakázek je obvyklá doba uložení nejméně pět let od data zprávy auditora nebo od data zprávy auditora skupiny, pokud byla vydána později.

A62. Mezi postupy přijaté společnostmi, které se týkají uložení dokumentace zakázky, patří takové, které umožní, aby během doby uložení byly splněny požadavky odstavce 47, například:

- umožnit přístup k dokumentaci zakázky a její vyvolání během doby uložení, zvláště v případě elektronické dokumentace, neboť časem může dojít k aktualizaci (upgrade) nebo změně používané technologie,
- poskytnout, v případě nutnosti, záznamy o změnách provedených v dokumentaci zakázky po dokončení složky zakázky,
- umožnit oprávněným externím osobám přístup ke konkrétní dokumentaci zakázky a její kontrolu za účelem řízení kvality nebo k jiným účelům.

Vlastnictví spisu zakázky

A63. Pokud zvláštní právní předpisy nestanoví jinak, je spis zakázky vlastnictvím společnosti, která může dle svého uvážení zpřístupnit části nebo výpisy ze spisu zakázky klientům pod podmínkou, že takové zveřejnění nebude mít negativní dopad na platnost provedené práce nebo, v případě ověřovacích zakázek, na nezávislost společnosti nebo jejích zaměstnanců.

Monitorování

Monitorování zásad a postupů řízení kvality společnosti (viz odstavec 48)

A64. Účelem monitorování souladu se zásadami a postupy řízení kvality je poskytovat vyhodnocení:

- dodržování profesních standardů a požadavků příslušných právních předpisů,
- toho, zda byl systém řízení kvality správně navržen a účinně zaveden, a
- toho, zda byly zásady a postupy společnosti pro řízení kvality správně aplikovány tak, aby zprávy vydané společností nebo partnery odpovědnými za zakázku byly přiměřené daným okolnostem.

A65. Průběžné posuzování a vyhodnocování systému řízení kvality zahrnuje takové záležitosti, jako jsou:

- analýza:
 - vývoje profesních standardů, požadavků příslušných právních předpisů a případně toho, jak se tento vývoj promítl do zásad a postupů společnosti,
 - písemných potvrzení o souladu se zásadami a postupy týkajícími se nezávislosti,
 - nepřetržitého odborného rozvoje, včetně školení, a
 - rozhodnutí týkajících se přijetí a pokračování vztahů s klientem a zvláštních zakázek.
- stanovení nápravných opatření, která mají být podniknuta, a zlepšení, která mají být učiněna v rámci systému, včetně zapracování zpětné vazby do vnitřních zásad a postupů společnosti týkajících se vzdělávání a školení,
- informování příslušných pracovníků ve společnosti v úrovni jejich znalosti systému o nedostacích zjištěných v rámci systému nebo o souladu se systémem,
- návazná kontrola provedená příslušnými pracovníky společnosti tak, aby byly neprodleně provedeny nezbytné úpravy zásad a postupů řízení kvality.

A66. Zásady a postupy o kontrolních cyklech mohou například určit tříletý cyklus. Způsob organizování kontrolního cyklu, včetně načasování výběru jednotlivých zakázek, závisí na mnoha faktorech, včetně:

- velikosti společnosti,
- počtu a geografického umístění kanceláří společnosti,
- výsledků provedených předchozích monitorovacích procedur,
- stupně pravomocí, kterými disponují jak pracovníci, tak i kanceláře (například, zda jednotlivé kanceláře mají oprávnění provádět své vlastní kontroly nebo je může provádět pouze řídicí kancelář),
- povahy a složitosti praxe a organizace společnosti,
- rizik spojených s klienty společnosti a konkrétními zakázkami.

A67. Proces kontroly zahrnuje výběr jednotlivých zakázek, z nichž některé mohou být vybrány, aniž by tým provádějící zakázku byl předem informován. Při stanovení rozsahu kontrol může společnost vzít v úvahu rozsah nebo závěry programu nezávislé externí kontroly. Program nezávislé externí kontroly však neslouží jako náhrada vnitřního kontrolního programu společnosti.

Zvláštní úprava pro menší společnosti

A68. V případě menších společností je možné, že monitorovací procedury musí být vykonávány jednotlivci, kteří jsou odpovědní za návrh a zavedení zásad a postupů řízení kvality společnosti, nebo kteří se podílí na kontrole kvality zakázky. Společnost s omezeným počtem osob může využít vhodně kvalifikovanou externí osobu nebo společnost k provedení kontroly zakázek a jiných kontrolních postupů. K usnadnění realizace monitorovacích činností může společnost rovněž chtít přistoupit k ujednáním o sdílení zdrojů s jinými příslušnými organizacemi.

Informování o nedostacích (viz odstavec 48)

A69. Poskytování informací o zjištěných nedostacích jiným fyzickým osobám než příslušným partnerům odpovědným za zakázku nemusí zahrnovat identifikaci dotčených zvláštních zakázek. Ale mohou existovat případy, kdy tato identifikace může být nezbytná k řádnému vykonávání odpovědností těmito jinými fyzickými osobami, jinými než jsou partneři odpovědní za zakázku.

Stížnosti a tvrzení

Zdroje stížností a tvrzení (viz odstavec 55)

A70. Stížnosti a tvrzení (neobsahují ta, která jsou jasně neopodstatněná) mohou vzniknout uvnitř společnosti nebo mimo ni. Mohou být předkládány pracovníky společnosti, klienty nebo jinými třetími stranami. Mohou je obdržet členové týmu provádějícího zakázku nebo jiní pracovníci společnosti.

Zásady a postupy šetření (viz odstavec 56)

A71. Zásady a postupy stanovené pro šetření stížností a tvrzení mohou například vyžadovat, aby partner dozorující šetření:

- měl dostatečné a patřičné zkušenosti,
- měl pravomoci ve společnosti a
- nepodílel se jinak na zakázce.

Partner dozorující šetření si může vyžádat i případné právní poradenství.

Zvláštní úprava pro menší společnosti

A72. V případě společností s málo partnery nemusí být možné, aby partner, který dozoruje šetření, se jinak nepodílel na zakázce. Tyto malé společnosti a samostatní odborníci

mohou využít služeb vhodně kvalifikované externí osoby nebo jiné společnosti k provedení šetření stížností a tvrzení.

Dokumentace systému řízení kvality (viz odstavec 57)

A73. Forma a obsah dokumentace vypovídající o fungování každé součásti systému řízení kvality je otázkou úsudku a závisí na mnohých faktorech, včetně následujících:

- velikost společnosti a počet kanceláří,
- povaha a složitost firemní praxe a organizace.

Například velké společnosti mohou využívat elektronické databáze k dokumentování takových záležitostí, jako jsou potvrzení o nezávislosti, hodnocení výkonu a výsledky kontrolních inspekcí.

A74. Příslušná dokumentace týkající se kontroly například zahrnuje:

- monitorovací postupy, včetně postupu stanoveného pro výběr dokončených zakázek, které mají být kontrolovány,
- evidenci hodnocení:
 - dodržování profesních standardů a požadavků příslušných právních předpisů,
 - zda byl systém řízení kvality správně navržen a účinně zaveden a
 - zda byly správně aplikovány zásady a postupy společnosti pro řízení kvality tak, aby zprávy vydávané jí nebo partnery odpovědnými za zakázku byly přiměřené daným okolnostem, a
- identifikaci zjištěných nedostatků, vyhodnocení jejich dopadů a stanovení základu pro určení toho, zda a jaká další opatření jsou nezbytná.

Zvláštní úprava pro menší společnosti

A75. Menší společnosti mohou používat více neformální metody k dokumentaci svých systémů řízení kvality jako jsou poznámky psané rukou, kontrolní seznamy (tzv. „checklists“) a formuláře.

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 200

OBECNÉ CÍLE NEZÁVISLÉHO AUDITORA A PROVÁDĚNÍ AUDITU V SOULADU S MEZINÁRODNÍMI AUDITORSKÝMI STANDARDY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 2
Audit účetní závěrky	3 – 9
Datum účinnosti	10
Obecné cíle auditora	11 – 12
Definice	13
Požadavky	
Etické požadavky týkající se auditu účetní závěrky	14
Profesní skepticismus	15
Odborný úsudek	16
Dostatečné a vhodné důkazní informace a auditorské riziko	17
Provádění auditu v souladu se standardy ISA	18 – 24
Aplikační a vysvětlující část	
Audit účetní závěrky	A1 – A13
Etické požadavky týkající se auditu účetní závěrky	A14 – A17
Profesní skepticismus	A18 – A22
Odborný úsudek	A23 – A27
Dostatečné a vhodné důkazní informace a auditorské riziko	A28 – A52
Provádění auditu v souladu se standardy ISA	A53 – A76

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard upravuje obecné povinnosti nezávislého auditora při auditu účetní závěrky v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Definuje obecné cíle nezávislého auditora a specifikuje, jaký charakter a rozsah musí audit mít, aby nezávislý auditor mohl tyto cíle splnit. Standard dále specifikuje předmět, působnost a strukturu standardů ISA a obsahuje požadavky vymezující všeobecné povinnosti nezávislého auditora relevantní pro všechny audity, včetně povinnosti dodržovat standardy ISA. Pro nezávislého auditora se v textu dále používá výraz „auditor“.
2. Standardy ISA se týkají ověřování účetních závěrek auditorem. Pro účely auditů jiných historických finančních informací je nutné je podle potřeby upravit. Standardy ISA se nezabývají povinnostmi, které má auditor podle právních předpisů například v souvislosti s veřejnou nabídkou cenných papírů. I v těchto situacích sice mohou být ustanovení standardů ISA pro auditora užitečná, nicméně je jeho odpovědností zajistit soulad s veškerými relevantními požadavky právních předpisů nebo profesními požadavky.

Audit účetní závěrky

3. Cílem auditu je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v účetní závěrku. Tomuto účelu slouží výrok auditora, v němž se auditor vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. U většiny rámců pro všeobecné účely výrok říká, zda účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje skutečnost, resp. podává její věrný a poctivý obraz v souladu s příslušným rámcem. Audit provedený v souladu se standardy ISA a příslušnými etickými požadavky auditorovi umožňuje takový výrok formulovat. (viz odstavec A1)
4. Předmětem auditu je účetní závěrka účetní jednotky, sestavená jejím vedením pod dohledem osob pověřených správou a řízením. Standardy ISA nestanoví žádné povinnosti pro vedení ani pro osoby pověřené správou a řízením a nemají přednost před právními předpisy, jimiž jsou povinnosti těchto orgánů upraveny. Nicméně audit provedený v souladu se standardy ISA je založen na premise, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly, že mají některé povinnosti, které jsou pro provádění auditu zásadní. Audit účetní závěrky nezbavuje vedení ani osoby pověřené správou a řízením této jejich povinnosti. (viz odstavce A2 – A11)
5. Pro účely výroku musí auditor v souladu se standardy ISA získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. Přiměřená jistota je velká míra jistoty a auditor jí dosáhne, jestliže získá dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní snížit auditorské riziko (tj. riziko, že vydá nesprávný výrok k účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslena) na přijatelnou úroveň. Nejedná se nicméně o jistotu absolutní, protože u auditu existují určitá přirozená omezení, v jejichž důsledku jsou důkazní informace, z nichž auditor vyvozuje závěry a na jejichž základě vyjadřuje výrok, většinou přesvědčivé, ale nikoli nezvratné. (viz odstavce A28 – A52)
6. Koncept významnosti (materiality) auditor uplatňuje jak při plánování a provádění auditu, tak při vyhodnocování dopadu, který mají zjištěné nesprávnosti na audit a

případné neopravené nesprávnosti na účetní závěrku.¹ Nesprávnosti, včetně opomenutí, se obecně považují za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou. Posouzení významnosti (materiality) se provádí s ohledem na související okolnosti a je ovlivněno tím, jak auditor vnímá potřeby finančních informací uživatelů účetní závěrky, a velikostí a charakterem nesprávnosti, resp. kombinací těchto dvou aspektů. Výrok auditora se týká účetní závěrky jako celku, a povinností auditora tudíž není odhalovat nesprávnosti, které nejsou pro účetní závěrku jako celek významné (materiální).

7. Smyslem cílů a požadavků standardů ISA a jejich aplikačních a vysvětlujících částí je pomoci auditorovi získat přiměřenou jistotu. V souladu se standardy ISA musí auditor při plánování a provádění auditu uplatňovat odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Auditor musí mimo jiné:
 - na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou,
 - navržením a provedením vhodných reakcí na vyhodnocená rizika získat dostatečné a vhodné důkazní informace o případné existenci významných (materiálních) nesprávností,
 - na základě závěrů vyplývajících ze shromážděných důkazních informací formulovat výrok k účetní závěrce.
8. Forma výroku auditora závisí na příslušném rámci účetního výkaznictví a na příslušných právních předpisech. (viz odstavce A12 – A13)
9. Auditor může mít v souvislosti se záležitostmi, které z auditu vyplynou, určité další informační a oznamovací povinnosti vůči uživatelům účetní závěrky, vůči vedení účetní jednotky, vůči osobám pověřeným správou a řízením nebo vůči jiným externím subjektům. Tyto povinnosti mohou být stanoveny jak standardy ISA, tak příslušnými právními předpisy².

Datum účinnosti

10. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Obecné cíle auditora

11. Auditor má při auditu účetní závěrky následující obecné cíle:
 - (a) získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, což auditorovi umožní vydat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a

¹ ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“ a ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“.

² Viz například ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“ a ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavec 43.

- (b) v souladu s auditorovými zjištěními vydat zprávu auditora k účetní závěrce a poskytnout další informace vyžadované standardy ISA.
12. Jestliže auditor nemůže získat přiměřenou jistotu a vydání výroku s výhradou ve zprávě auditora není za daných okolností pro předpokládané uživatele účetní závěrky dostatečné, musí v souladu se standardy ISA buď výrok odmítnout, nebo pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují, od zakázky odstoupit³.

Definice

13. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
- (a) příslušný rámec účetního výkaznictví – rámec účetního výkaznictví, v souladu s nímž vedení a případně osoby pověřené správou a řízením sestavují účetní závěrku a který je přijatelný s ohledem na charakter účetní jednotky a cíle její účetní závěrky nebo který je vyžadován právními předpisy,
- výraz „rámec věrného zobrazení“ se používá pro rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a:
- (i) výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno zveřejnit údaje nad rámec těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví, nebo
- (ii) výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchýlit se od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchýlení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech.
- Výraz „rámec dodržení požadavků“ se používá pro rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a nepřipouští skutečnosti uvedené výše pod body (i) nebo (ii).
- (b) důkazní informace – informace, které auditor používá pro formulování závěrů, na nichž je založen jeho výrok. Důkazní informace zahrnují jednak informace obsažené v účetních záznamech, z nichž vychází účetní závěrka, a jednak další informace. Pro účely standardů ISA:
- (i) dostatečnost důkazních informací je měřítkem jejich kvantity. Množství důkazních informací, které auditor potřebuje, závisí na tom, jak vyhodnotí riziko významné (materiální) nesprávnosti, a na jejich kvalitě,
- (ii) vhodnost důkazních informací je měřítkem jejich kvality, tj. toho, do jaké míry jsou důkazní informace relevantní a spolehlivé pro podporu závěrů, na nichž je založen výrok auditora.
- (c) auditorské riziko – riziko, že auditor vydá k účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslená, nesprávný výrok. Auditorské riziko je funkcí rizika významné (materiální) nesprávnosti a zjišťovacího rizika.
- (d) auditor – osoba nebo osoby provádějící audit, obvykle partner odpovědný za zakázku nebo další členové týmu provádějícího zakázku, případně auditorská

³ Ve standardech ISA se používá pouze výraz „odstoupení“.

OBECNÉ CÍLE NEZÁVISLÉHO AUDITORA A PROVÁDĚNÍ AUDITU V SOULADU
S MEZINÁRODNÍMI AUDITORSKÝMI STANDARDY

společnost. Jestliže je cílem standardu ISA, aby určitý požadavek nebo povinnost plnil přímo partner zakázky, nepoužije se výraz „auditor“, ale výraz „partner odpovědný za zakázku“. Výrazy „partner odpovědný za zakázku“ a „auditorská společnost“ se případně používají rovněž pro ekvivalentní subjekty z veřejného sektoru,

- (e) zjišťovací riziko – riziko, že postupy, které auditor provede s cílem snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň, neodhalí existující nesprávnost, jež by mohla být významná (materiální), ať už jednotlivě, nebo v souhrnu s jinými nesprávnostmi,
- (f) účetní závěrka – strukturované zobrazení historických finančních informací, včetně přílohy, jehož cílem je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví informovat o ekonomických zdrojích účetní jednotky nebo o jejích závazcích k určitému datu nebo o změnách těchto zdrojů a závazků během určitého období. Příloha účetní závěrky obvykle obsahuje popis významných účetních pravidel a další vysvětlující informace. Výraz „účetní závěrka“ se obvykle používá pro kompletní účetní závěrku obsahující všechny složky stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví, může se jím ovšem rozumět i jednotlivý účetní výkaz,
- (g) historické finanční informace – číselně vyjádřené informace týkající se určité účetní jednotky pocházející především z jejího účetního systému a reflektující ekonomické události, jež se udály v minulých obdobích, nebo ekonomické podmínky či okolnosti, které existovaly k určitému datu v minulosti,
- (h) vedení – osoba(y) s řídicí odpovědností za fungování účetní jednotky. U některých účetních jednotek v některých právních systémech vedení zahrnuje rovněž některé nebo všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, například výkonné členy správního orgánu účetní jednotky nebo vlastníka-manažera,
- (i) nesprávnost – rozdíl mezi výší, klasifikací, vykázáním nebo zveřejněním určité položky obsažené v účetní závěrce a její výší, klasifikací, vykázáním nebo zveřejněním, které se pro danou položku vyžadují v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nesprávnost je důsledkem chyby nebo podvodu.

Pokud se auditor ve výroku vyjadřuje k tomu, zda účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje skutečnost, resp. podává její věrný a poctivý obraz, nesprávnost zahrnuje rovněž ty úpravy částek, klasifikace, vykázání nebo zveřejnění, které jsou podle úsudku auditora nutné k tomu, aby účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazovala skutečnost, resp. podávala její věrný a poctivý obraz.

- (j) premisa týkající se povinností vedení a případně osob pověřených správou a řízením, z níž auditor při provádění auditu vychází – předpokládá se, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly a uvědomují si, že mají následující povinnosti, které jsou pro provádění auditu v souladu se standardy ISA zásadní, tj. že mají odpovědnost:
 - (i) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení,

OBECNÉ CÍLE NEZÁVISLÉHO AUDITORA A PROVÁDĚNÍ AUDITU V SOULADU
S MEZINÁRODNÍMI AUDITORSKÝMI STANDARDY

- (ii) za takovou vnitřní kontrolu, která je podle vedení a případně podle osob pověřených správou a řízením nutná pro sestavení účetní závěrky, jež neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a
- (iii) za to, že auditorovi bude poskytnut/budou poskytnuty:
 - i. přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení a případně osobám pověřeným správou a řízením známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a jiným podkladům,
 - ii. další informace, které si auditor od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením pro účely auditu vyžádá, a
 - iii. neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle auditora nutné důkazní informace získat.

V případě rámce věrného zobrazení, může být bod (i) výše formulován jako odpovědnost „za sestavení účetní závěrky a její *věrné* zobrazení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ nebo „za sestavení účetní závěrky, která v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví *podává věrný a poctivý obraz*“.

Pro „premisu týkající se povinností vedení a případně osob pověřených správou a řízením, z níž auditor při provádění auditu vychází“ se někdy používá pouze jednoslovný výraz „premise“.

- (k) odborný úsudek – v kontextu daném auditorskými, účetními a etickými standardy jde o uplatňování relevantní odborné přípravy, znalostí a zkušeností pro informovaná rozhodnutí o dalším postupu, která budou vhodná s ohledem na okolnosti dané auditní zakázkou,
- (l) profesní skepticismus – přístup zahrnující kritické myšlení, všímavost vůči podmínkám, které by mohly svědčit o možné nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem, a kritické vyhodnocování důkazních informací,
- (m) přiměřená jistota – v kontextu auditu účetní závěrky jde o vysokou, nikoli však absolutní míru jistoty,
- (n) riziko významné (materiální) nesprávnosti – riziko, že již před zahájením auditu je účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená. U tohoto rizika se rozlišují dva druhy, které jsou na úrovni tvrzení popsány takto:
 - (i) přirozené riziko – náchylnost určitého tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje k nesprávnosti, která by při nezohlednění souvisejících kontrol mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi významná (materiální),
 - (ii) kontrolní riziko – riziko, že vnitřní kontrolní systém účetní jednotky včas nezabrání nesprávnosti, která by se mohla vyskytnout u tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje a která by mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi významná (materiální), resp. že vnitřní kontrolní systém takovou nesprávnost včas neodhalí a neopraví,

- (o) osoby pověřené správou a řízením – osoby nebo společnosti (např. svěřenský správce), které jsou odpovědné za dohled nad strategickým směřováním účetní jednotky a které mají povinnosti týkající se vyvozování odpovědnosti za účetní jednotku. To zahrnuje i dohled nad procesem účetního výkaznictví. U některých účetních jednotek v některých právních systémech osoby pověřené správou a řízením zahrnují rovněž vedení, například výkonné členy správních orgánů účetní jednotky z veřejného nebo soukromého sektoru nebo vlastníka-manažera.

Požadavky

Etické požadavky týkající se auditu účetní závěrky

- 14. Auditor je povinen dodržovat všechny etické požadavky relevantní pro zakázky na audit účetní závěrky, včetně požadavků týkajících se jeho nezávislosti. (viz odstavce A14 – A17)

Profesní skepticismus

- 15. Auditor je povinen plánovat a provádět audit s profesním skepticismem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku bude účetní závěrka významným (materiálním) způsobem zkreslena. (viz odstavce A18 – A22)

Odborný úsudek

- 16. Auditor je povinen při plánování a provádění auditu účetní závěrky uplatňovat odborný úsudek. (viz odstavce A23 – A27)

Dostatečné a vhodné důkazní informace a auditorské riziko

- 17. Aby auditor mohl získat přiměřenou jistotu, je povinen shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, jejichž prostřednictvím sníží auditorské riziko na přijatelnou úroveň. To mu umožní dojít k přiměřeným závěrům, na jejichž základě vydá výrok auditora. (viz odstavce A28 – A52)

Provádění auditu v souladu se standardy ISA

Dodržování standardů ISA relevantních pro audit účetní závěrky

- 18. Auditor je povinen dodržovat všechny standardy ISA relevantní pro daný audit. Standard ISA je pro daný audit relevantní, pokud je účinný a pokud u daného auditu existují okolnosti, které standard upravuje. (viz odstavce A53 – A57)
- 19. Auditor je povinen se seznámit s úplným zněním každého relevantního standardu ISA, včetně jeho aplikační a vysvětlující části, aby rozuměl jeho cílům a dokázal správně uplatňovat jeho požadavky. (viz odstavce A58 – A66)
- 20. Auditor nesmí ve své zprávě uvést, že audit byl proveden v souladu se standardy ISA, pokud nedodržel požadavky tohoto standardu a všech ostatních standardů ISA relevantních pro daný audit.

Cíle uvedené v jednotlivých standardech ISA

- 21. Pro účely splnění svých obecných cílů je auditor povinen při plánování a provádění auditu používat cíle uvedené v příslušných standardech ISA – při zohlednění vzájemných vztahů mezi jednotlivými standardy ISA – a na jejich základě: (viz odstavce A67 – A69)

OBECNÉ CÍLE NEZÁVISLÉHO AUDITORA A PROVÁDĚNÍ AUDITU V SOULADU
S MEZINÁRODNÍMI AUDITORSKÝMI STANDARDY

- (a) rozhodne, zda je v zájmu splnění cílů stanovených ve standardech ISA nutné nad rámec auditorských postupů vyžadovaných standardy ISA provést nějaké další postupy, (viz odstavec A70)
- (b) posoudí, zda shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavec A71)

Dodržování relevantních požadavků

- 22. S výhradou ustanovení odstavce 23 je auditor povinen dodržovat všechny požadavky standardu ISA, s výjimkou případů, kdy s ohledem na podmínky daného auditu:
 - (a) žádné ustanovení daného standardu ISA není relevantní, nebo
 - (b) požadavek není relevantní, protože je podmíněn existencí určité podmínky, která v daném případě není naplněna. (viz odstavce A72 – A73)
- 23. Auditor může ve výjimečném případě považovat za nutné odchytil se od relevantního požadavku určitého standardu ISA. V takové situaci musí provést alternativní auditorské postupy, jejichž prostřednictvím splní cíl tohoto požadavku. Potřeba odchytil se od relevantního požadavku může nastat pouze v případě, že se požadavek týká provedení nějakého konkrétního auditorského postupu, přičemž tento postup by vzhledem ke konkrétním podmínkám daného auditu byl neúčinný v dosažení cíle tohoto požadavku. (viz odstavec A74)

Nesplnění cíle

- 24. Jestliže není možné splnit cíl relevantního standardu ISA, auditor musí posoudit, zda mu tato okolnost brání v dosažení obecných cílů, takže je nucen v souladu se standardy ISA svůj výrok modifikovat nebo od zakázky odstoupit (umožňují-li odstoupení od zakázky právní předpisy). Nesplnění cíle představuje významnou záležitost, kterou auditor musí v souladu s ISA 230⁴ zdokumentovat. (viz odstavce A75 – A76)

Aplikační a vysvětlující část

Audit účetní závěrky

Předmět auditu (viz odstavec 3)

- A1. Výrokem se auditor vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Takový výrok je společný všem auditům účetní závěrky. Neposkytuje tudíž žádné ujištění, pokud jde např. o budoucí existenci dané účetní jednotky, ani pokud jde o efektivitu a účinnost, s níž vedení spravuje její záležitosti. Nicméně v některých právních systémech může být auditor v souladu s příslušnými právními předpisy povinen vydat výrok i k jiným záležitostem, například k účinnosti vnitřního kontrolního systému nebo k souladu samostatné zprávy vedení s účetní závěrkou. Tyto záležitosti jsou ve standardech ISA upraveny pouze v případě, že jsou relevantní pro formulování výroku auditora k účetní závěrce. Je-li auditor povinen vydat výrok i k jiným záležitostem, bude to vyžadovat provedení dalších auditorských prací.

⁴ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavec 8(c).

Sestavení účetní závěrky (viz odstavec 4)

- A2. Povinnost vedení a případně osob pověřených správou a řízením za účetní výkaznictví může být stanovena právními předpisy. Nicméně rozsah této povinnosti či způsob jejího vymezení se může v jednotlivých právních systémech lišit. Bez ohledu na tyto rozdíly je audit provedený v souladu se standardy ISA založen na premise, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly a uvědomují si, že mají odpovědnost:
- (a) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení,
 - (b) za takovou vnitřní kontrolu, která je podle vedení a případně podle osob pověřených správou a řízením nutná pro sestavení účetní závěrky, jež neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou a
 - (c) za to, že auditorovi bude poskytnut/budou poskytnuty:
 - (i) přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení a případně osobám pověřeným správou a řízením známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a jiným podkladům,
 - (ii) další informace, které si auditor od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením pro účely auditu vyžádá, a
 - (iii) neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle auditora nutné důkazní informace získat.
- A3. Sestavení účetní závěrky vedením a případně osobami pověřenými správou a řízením vyžaduje:
- identifikaci příslušného rámce účetního výkaznictví v kontextu příslušných právních předpisů,
 - sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
 - uvedení přiměřeného popisu tohoto rámce v účetní závěrce.
- Sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení při provádění účetních odhadů, které budou s ohledem na dané okolnosti přiměřené, a při výběru a používání vhodných účetních pravidel uplatňovalo svůj úsudek. Tento úsudek vedení uplatňuje v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví.
- A4. Účetní závěrka může být sestavena v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který je určen k plnění:
- všeobecných potřeb finančních informací široké škály uživatelů (tj. „účetní závěrka ke všeobecným účelům“) nebo
 - potřeb finančních informací specifických uživatelů (tj. „účetní závěrka ke zvláštním účelům“).
- A5. Příslušný rámec účetního výkaznictví je často tvořen účetními standardy, které byly přijaty pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy, nebo je dán požadavky právních předpisů. V některých případech je příslušný rámec účetního výkaznictví dán jak účetními standardy, přijatými pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy, tak i právními předpisy.

Obecné otázky uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví mohou být upraveny i jinými zdroji. Tyto zdroje mohou být v některých případech součástí příslušného rámce účetního výkaznictví, nebo příslušný rámec účetního výkaznictví může být dokonce tvořen výhradně jimi. K těmto zdrojům patří:

- právní a etické prostředí, včetně právních předpisů, rozsudků soudů a profesních etických povinností souvisejících s účetnictvím,
- účetní interpretace s různou závazností zveřejňované orgány vydávajícími standardy, profesními nebo regulatorními orgány,
- stanoviska s různou závazností týkající se nových účetních problémů zveřejňovaná orgány vydávajícími standardy, profesními nebo regulatorními orgány,
- všeobecná a odvětvová praxe, která je široce uznávána a je obvyklá, a
- účetní literatura.

Pokud existuje rozpor mezi rámcem účetního výkaznictví a zdroji upravujícími obecné otázky jeho uplatňování nebo mezi různými zdroji tvořícími rámec účetního výkaznictví, přednost mají zdroje s největší závazností.

- A6. Požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví určují formu a obsah účetní závěrky. Rámec nemusí přesně specifikovat způsob účtování transakcí ani jiných účetních případů, ani informace zveřejňované o nich v příloze účetní závěrky, ale obvykle definuje dostatečně široké principy, které mohou sloužit jako základ pro vymezení a uplatňování účetních pravidel konzistentních s pojetím, z něhož rámec vychází.
- A7. Některé rámce účetního výkaznictví mají charakter rámce věrného zobrazení, jiné mají charakter rámce dodržení požadavků. K rámcům věrného zobrazení obvykle patří rámce tvořené především standardy účetního výkaznictví vypracovanými orgánem, který je pověřen vydáváním standardů upravujících sestavování účetní závěrky k všeobecným účelům, resp. orgánem, který je pro tyto účely všeobecně uznáván. Příkladem takových standardů jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, IASB).
- A8. Požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví rovněž stanoví, z čeho se skládá kompletní účetní závěrka. U mnoha rámců je cílem účetní závěrky poskytnout informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky. V takovém případě kompletní účetní závěrka obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz peněžních toků a související přílohu. U jiných rámců účetního výkaznictví může kompletní účetní závěrku představovat jen jeden účetní výkaz doplněný přílohou:
- například mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standard, IPSAS) „Účetní výkaznictví na peněžní bázi“, vydaný Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, stanoví, že jestliže účetní jednotka z veřejného sektoru sestavuje účetní závěrku v souladu s tímto standardem, jejím primárním účetním výkazem je výkaz peněžních příjmů a výdajů,
 - další příklady jednotlivých účetních výkazů, vydávaných spolu s přílohou:
 - rozvaha,

OBECNÉ CÍLE NEZÁVISLÉHO AUDITORA A PROVÁDĚNÍ AUDITU V SOULADU
S MEZINÁRODNÍMI AUDITORSKÝMI STANDARDY

- výkaz zisku nebo výkaz zisku a ztráty,
 - výkaz nerozděleného zisku,
 - výkaz peněžních toků,
 - výkaz aktiv a závazků,
 - výkaz změn vlastního kapitálu,
 - výkaz výnosů a nákladů,
 - výkaz zisku a ztráty podle výrobových řad.
- A9. Požadavky na určení přijatelnosti příslušného rámce účetního výkaznictví a související vysvětlující ustanovení jsou uvedeny v ISA 210⁵. Speciální aspekty týkající se účetní závěrky sestavené v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely upravuje ISA 800⁶.
- A10. Vzhledem k tomu, že premisa, z níž provádění auditu vychází, má zásadní důležitost, musí auditor získat od vedení a případně rovněž od osob pověřených správou a řízením potvrzení toho, že uznávají a uvědomují si své povinnosti definované v odstavci A2 jakožto podmínku přijetí zakázky auditorem.⁷

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A11. Mandát auditora pro ověřování účetní závěrky subjektu z veřejného sektoru může být širší než u auditů ostatních účetních jednotek. V důsledku toho rovněž premisa týkající se odpovědnosti vedení, z níž audit účetní závěrky subjektu z veřejného sektoru vychází, může zahrnovat i další povinnosti, například zodpovědnost za realizaci transakcí a jiných účetních případů v souladu s právními předpisy nebo jiným nařízením⁸.

Forma výroku auditora (viz odstavec 8)

- A12. Auditor se ve výroku vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Konkrétní forma výroku nicméně závisí na tomto rámci a na příslušném právním předpisu. Většina rámců účetního výkaznictví definuje požadavky týkající se zobrazení účetní závěrky; u těchto rámců pojem *sestavení* účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví zahrnuje i její *zobrazení*.
- A13. U rámců účetního výkaznictví, které jsou rámcem věrného zobrazení, což je obvykle případ rámců používaných pro sestavení účetních závěrek určených ke všeobecným účelům, se výrok podle standardů ISA vyjadřuje k tomu, zda účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje skutečnost, resp. podává její věrný a poctivý obraz. U rámců účetního výkaznictví, které jsou rámcem dodržení požadavků, se výrok vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s tímto rámcem. Pokud není výslovně uvedeno jinak, výraz výrok auditora používaný ve standardech ISA zahrnuje oba typy výroků.

⁵ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec 6(a).

⁶ ISA 800 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“, odstavec 8.

⁷ ISA 210, odstavec 6(b).

⁸ Viz odstavec A57.

Etické požadavky týkající se auditu účetní závěrky (viz odstavec 14)

- A14. Na auditora se vztahují etické požadavky platné pro auditu účetních závěrek, včetně požadavků na nezávislost. Obvykle se jedná o etické normy týkající se auditu účetních závěrek, které jsou uvedeny v části A a B *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce* vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy pro účetní (Kodex IESBA), a národní normy, které jsou přísnější.
- A15. Část A Kodexu IESBA definuje základní principy profesní etiky relevantní pro auditora ověřujícího účetní závěrku a vymezuje koncepční rámec pro uplatňování těchto principů. Základní principy, které auditor musí podle Kodexu IESBA dodržovat, jsou:
- (a) integrita,
 - (b) objektivita,
 - (c) odborná způsobilost a řádná péče,
 - (d) důvěrnost informací a
 - (e) profesionální jednání.

Část B Kodexu IESBA ilustruje uplatňování koncepčního rámce v konkrétních situacích.

- A16. U auditních zakázek je ve veřejném zájmu, a Kodex IESBA to tudíž vyžaduje, aby byl auditor nezávislý na účetní jednotce, která je předmětem auditu. Kodex IESBA popisuje dva druhy nezávislosti, a to „nezávislost myslí“ a „nezávislost vnímanou“. Nezávislost na účetní jednotce je zárukou, že auditor bude moci formulovat svůj výrok, aniž by při tom byl ovlivňován faktory, které by jeho výrok mohly zpochybnit. Nezávislostí se posiluje schopnost auditora zachovat si integritu, být objektivní a uplatňovat profesní skepticismus.
- A17. Odpovědnost auditorské společnosti za zavedení a udržování systému řízení kvality pro auditní zakázky je upravena buď mezinárodním standardem pro řízení kvality (International Standard on Quality Control) ISQC 1⁹, nebo národními požadavky, které jsou minimálně stejně náročné.¹⁰ ISQC 1 definuje povinnosti auditorské společnosti týkající se stanovení zásad a postupů, jež jí umožní získat přiměřenou jistotu, že společnost i její zaměstnanci dodržují relevantní etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti.¹¹ Povinnosti partnera odpovědného za zakázku týkající se relevantních etických požadavků upravuje ISA 220. Povinností partnera je mimo jiné všimnout si při pozorování a dotazování, prováděném podle potřeby, možných důkazů o tom, že členové týmu provádějícího zakázku nedodržují příslušné etické požadavky, dále rozhodnout, jaké kroky je třeba podniknout, pokud partner zjistí skutečnosti svědčící o tom, že členové týmu provádějícího zakázku etické požadavky porušili, a formulovat závěry ohledně dodržování požadavků týkajících se nezávislosti, relevantních pro danou auditní zakázku.¹² V souladu s ISA 220 se tým

⁹ ISQC 1 „Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“.

¹⁰ Viz ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavec 2.

¹¹ ISQC 1, odstavec 20 – 24.

¹² ISA 220, odstavec 9 – 11.

provádějící zakázku může při plnění svých povinností týkajících se postupů řízení kvality relevantních pro jednotlivé zakázky spolehnout na systém auditorské společnosti pro řízení kvality, s výjimkou případů, kdy informace, které získá od společnosti nebo od jiných subjektů, svědčí proti tomu.

Profesní skepticismus (viz odstavec 15)

A18. Profesní skepticismus spočívá v tom, že auditor si pozorně všímá např.:

- důkazních informací, které jsou v rozporu s jinými získanými důkazními informacemi,
- informací, které zpochybňují spolehlivost dokumentů a odpovědí na dotazy, jež auditor používá jako důkazní informace,
- faktorů, které by mohly svědčit o potenciálním podvodu,
- okolností, které svědčí o potřebě provést další auditorské postupy nad rámec postupů vyžadovaných standardy ISA.

A19. Zachovávání profesního skepticismu během auditu je nezbytné, aby auditor mohl snížit např. riziko, že:

- přehlédne neobvyklé okolnosti,
- při formulování závěrů na základě auditních pozorování se dopustí neadekvátního zevšeobecnění,
- při určování charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů a vyhodnocování jejich výsledků použije nesprávné předpoklady.

A20. Profesní skepticismus je nutnou podmínkou kritického vyhodnocení důkazních informací. Součástí tohoto přístupu je přezkoumávání vzájemně si odporujících důkazních informací i spolehlivosti dokumentů, odpovědí na dotazy a dalších informací, které auditor získal od vedení a osob pověřených správou a řízením. Tento přístup rovněž zahrnuje posouzení dostatečnosti a vhodnosti shromážděných důkazních informací ve světle nových okolností, například v situaci, kdy existují faktory svědčící o riziku podvodu a jako důkaz prokazující významnou (materiální) částku uvedenou v účetní závěrce slouží jediný dokument, který je vzhledem ke svému charakteru snadno zfalšovatelný.

A21. Auditor může přijmout záznamy a dokumenty jako pravé, pokud nemá důvody domnívat se opak. Je ale povinen posoudit spolehlivost informací, které mají být používány jako důkazní.¹³ Jestliže existují pochybnosti o spolehlivosti informací nebo signály svědčící o možném podvodu (pokud se například auditor na základě okolností zjištěných v průběhu auditu domnívá, že určitý dokument nemusí být pravý nebo že by podmínky v něm uvedené mohly být zmanipulovány), auditor musí v souladu se standardy ISA tuto situaci blíže prozkoumat a rozhodnout, jakým způsobem je třeba upravit auditorské postupy nebo které další auditorské postupy je třeba v zájmu vyřešení dané záležitosti provést.¹⁴

¹³ ISA 500 „Důkazní informace“, odstavec 7 – 9.

¹⁴ ISA 240, odstavec 13, ISA 500, odstavec 11 a ISA 505 „Externí confirmace“, odstavec 10 – 11 a 16.

A22. Od auditora nelze očekávat, že nebude přihlížet k předchozím zkušenostem s poctivým a čestným jednáním vedení účetní jednotky a osob pověřených správou a řízením. Nicméně důvěra v poctivost a integritu vedení a osob pověřených správou a řízením auditora nezbavuje nutnosti zachovávat profesní skepticismus ani mu neumožňuje spokojit se pro účely získání přiměřené jistoty s důkazními informacemi, které nebudou zcela přesvědčivé.

Odborný úsudek (viz odstavec 16)

A23. Odborný úsudek je základním předpokladem náležitého provedení auditu, protože interpretace etických požadavků a standardů ISA a informovaná rozhodnutí auditora v průběhu auditu vyžadují relevantní znalosti a zkušenosti, na jejichž základě auditor posuzuje existující fakta a okolnosti. Odborný úsudek je nutné uplatnit především u rozhodnutí týkajících se:

- významnosti (materiality) a auditorského rizika,
- charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů používaných ke splnění požadavků standardů ISA a shromáždění důkazních informací,
- posouzení toho, zda auditor shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace a zda je nutné pro naplnění cílů standardů ISA, a tedy i obecných cílů auditora, podniknout další kroky,
- posouzení úsudku, který vedení uplatnilo při uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví,
- formulování závěrů na základě shromážděných důkazních informací, například vyhodnocení přiměřenosti odhadů, které vedení v souvislosti se sestavováním účetní závěrky provedlo.

A24. Charakteristickým rysem odborného úsudku, který se od auditora očekává, je to, že je uplatňován auditorem, jemuž jeho odborná příprava, znalosti a zkušenosti pomohly vybudovat si nezbytné kompetence, díky nimž jsou jeho soudy přiměřené.

A25. Uplatňování odborného úsudku v každém jednotlivém případě vychází ze skutečností a okolností, které jsou auditorovi známy. Utvořit si informovaný a přiměřený úsudek ve složitých nebo sporných záležitostech auditorovi v průběhu auditu pomáhají konzultace, a to jak v rámci týmu provádějícího zakázku, tak mezi týmem a dalšími subjekty na příslušné úrovni v rámci auditorské společnosti i mimo ni, jak je vyžaduje např. ISA 220¹⁵.

A26. Odborný úsudek lze hodnotit podle toho, zda svědčí o kompetentním uplatňování auditorských a účetních principů, a podle toho, zda je s ohledem na skutečnosti a okolnosti, které se auditor do data své zprávy dozví, správný.

A27. Auditor musí uplatňovat odborný úsudek během celého auditu a jeho uplatňování náležitě zdokumentovat. Dokumentace auditu musí být natolik podrobná, aby zkušenému auditorovi, který neměl s daným auditem v minulosti žádnou spojitost, umožnila pochopit významné případy, kdy auditor při formulování závěrů týkajících se důležitých záležitostí auditu uplatnil svůj odborný úsudek.¹⁶ Odborným úsudkem

¹⁵ ISA 220, odstavec 18.

¹⁶ ISA 230, odstavec 8.

není možné zdůvodňovat rozhodnutí, jež nejsou podložena fakty a okolnostmi týkajícími se zakázky ani dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi.

Dostatečné a vhodné důkazní informace a auditorské riziko (viz odstavce 5 a 17)

Dostatečnost a vhodnost důkazních informací

- A28. Výrok a zpráva auditora musí být podloženy důkazními informacemi. Tyto informace mají kumulativní charakter a auditor je získává především prostřednictvím auditorských postupů, které provádí během auditu. Může jít ale i o informace získané z jiných zdrojů, např. při předchozích auditech (za předpokladu, že auditor posoudil, zda od předchozího auditu nenastaly změny, které by mohly ovlivnit relevantnost těchto informací pro audit za běžné období¹⁷) nebo při provádění postupů pro účely řízení kvality v souvislosti s přijetím nové zakázky, resp. pokračováním vztahu s klientem. Vedle interních i externích zdrojů týkajících se účetní jednotky jsou dalším důležitým zdrojem důkazních informací také její účetní záznamy. Jako důkazní informace lze používat rovněž informace zpracované expertem, který je zaměstnancem účetní jednotky nebo kterého si účetní jednotka najala. K důkazním informacím patří jak informace, které podporují a dosvědčují tvrzení vedení, tak veškeré informace, které jsou s těmito tvrzeními v rozporu. V některých případech auditorovi jako důkaz slouží i fakt, že informace nemá k dispozici (například když vedení odmítne poskytnout požadované prohlášení k auditu). Většinu práce, kterou auditor při formulování výroku provádí, tvoří shromažďování a vyhodnocování důkazních informací.
- A29. Dostatečnost a vhodnost důkazních informací spolu vzájemně souvisí. Dostatečnost je měřítkem kvantity důkazních informací. Na množství důkazních informací, které jsou potřeba, má vliv to, jak auditor vyhodnotí rizika nesprávnosti (čím vyšší jsou vyhodnocená rizika, tím více důkazních informací bude pravděpodobně potřeba), a jejich kvalita (čím kvalitnější informace, tím méně jich je třeba). Nicméně nízkou kvalitou důkazních informací nemusí vyvážit ani získání jejich většího množství.
- A30. Vhodnost je měřítkem kvality důkazních informací, tedy jejich relevantnosti a spolehlivosti pro podporu závěrů, z nichž vychází výrok auditora. Spolehlivost důkazních informací je ovlivněna jejich zdrojem a jejich charakterem a závisí na konkrétních okolnostech, za nichž byly důkazní informace získány.
- A31. Posouzení toho, zda auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožňují snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň a dojít k přiměřeným závěrům, na jejichž základě bude moci vydat výrok, závisí na jeho odborném úsudku. Další požadavky a vysvětlující ustanovení týkající se auditorova posouzení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací jsou uvedeny v ISA 500 a dalších relevantních standardech ISA.

Auditorské riziko

- A32. Auditorské riziko závisí na riziku významné (materiální) nesprávnosti a na zjišťovacím riziku. Vyhodnocení rizik se opírá o auditorské postupy, jejichž cílem je získat informace nutné pro toto vyhodnocení, a o důkazní informace shromážděné v

¹⁷ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 9.

průběhu auditu. Vyhodnocení rizik je věcí odborného úsudku auditora, nikoli záležitostí umožňující přesnou kvantifikaci.

- A33. Pro účely standardů ISA není součástí auditorského rizika riziko, že auditor vydá k účetní závěrce výrok v tom smyslu, že je významně (materiálně) zkreslena, i když tomu tak ve skutečnosti není. Takové riziko je obvykle nevýznamné. Výraz „auditorské riziko“ je odborný termín týkající se procesu auditu, což znamená, že neodráží žádná podnikatelská rizika auditora, jako jsou ztráty způsobené soudními spory, negativní publicitou nebo jinými událostmi souvisejícími s auditem účetních závěrek klientů.

Rizika významné (materiální) nesprávnosti

- A34. Rizika významné (materiální) nesprávnosti se mohou vyskytnout na dvou úrovních:
- na úrovni účetní závěrky jako celku a
 - na úrovni skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů.
- A35. Rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jako celku jsou rizika významné (materiální) nesprávnosti, která se svým rozsahem týkají účetní závěrky jako celku a mohou potenciálně ovlivnit řadu tvrzení.
- A36. Rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení auditor vyhodnocuje proto, aby mohl stanovit charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, které jsou nutným předpokladem získání dostatečných a vhodných důkazních informací. Tyto důkazní informace auditorovi umožňují vydat výrok k účetní závěrce s auditorským rizikem sníženým na přijatelnou úroveň. Pro účely vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti se používají různé metody. Auditor může například pro účely snížení zjišťovacího rizika na přijatelnou úroveň použít model vyjadřující obecný vztah mezi složkami auditorského rizika matematicky. Někteří auditoři považují tento model pro plánování auditorských postupů za užitečný.
- A37. Riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení má dvě složky, jimiž jsou přirozené riziko a kontrolní riziko. Obě tato rizika se vztahují k účetní jednotce a existují nezávisle na auditu účetní závěrky.
- A38. Přirozené riziko je u některých tvrzení a souvisejících skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů vyšší než u jiných. Vyšší přirozené riziko je např. u složitých výpočtů nebo účtů zahrnujících částky odvozené z účetních odhadů s velkou mírou nejistoty. Na přirozené riziko mají vliv také externí podmínky, které jsou zdrojem podnikatelských rizik. Například technologický vývoj může vést k zastarání určitého výrobku, v důsledku čehož bude u zásob hrozit vyšší riziko nadhodnocení. Přirozené riziko týkající se konkrétního tvrzení může být ovlivněno také faktory souvisejícími s účetní jednotkou a jejím prostředím, jež se týkají několika nebo všech skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů. Jedná se o takové faktory, jako je např. nedostatek pracovního kapitálu pro pokračování provozní činnosti účetní jednotky nebo upadající odvětví ekonomiky s častými bankroty.
- A39. Kontrolní riziko závisí na tom, jak účinně návrh, zavedení a udržování vnitřního kontrolního systému vedením pokrývá identifikovaná rizika ohrožující dosažení cílů, které si účetní jednotka v souvislosti se sestavením své účetní závěrky stanovila. Avšak vnitřní kontrolní systém, bez ohledu na kvalitu jeho návrhu a fungování, může kvůli svým přirozeným omezením riziko významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce pouze snížit, nikoli je zcela vyloučit. K těmto omezením patří například možnost lidské

chyby, obcházení vnitřního kontrolního systému tajnou dohodou nebo jeho potlačování vedením. Nějaké kontrolní riziko proto bude vždy existovat. Standardy ISA upravují podmínky, kdy je auditor povinen nebo se může rozhodnout testovat provozní účinnost vnitřního kontrolního systému pro účely stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, které provede.¹⁸

- A40. Standardy ISA se obvykle nevyjadřují zvlášť k přirozenému a zvlášť ke kontrolnímu riziku, ale hovoří souhrnně o vyhodnocení „rizika významné (materiální) nesprávnosti“. Auditor může nicméně vyhodnocovat přirozené a kontrolní riziko buď samostatně, nebo společně, v závislosti na tom, jaké zvolí auditorské techniky a metodiku, a s ohledem na praktické aspekty. Vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti lze vyjadřovat kvantitativně, např. procentuálním údajem, nebo prostřednictvím nekvantitativních pojmů. Ve všech případech je ale potřeba správného vyhodnocení rizika důležitější než samotný přístup, který auditor pro tyto účely zvolí.
- A41. Požadavky týkající se identifikace a vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení a související vysvětlující ustanovení jsou uvedeny v ISA 315.

Zjišťovací riziko

- A42. Úroveň zjišťovacího rizika přijatelná pro určitou úroveň auditorského rizika v sobě nese inverzní vztah k vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení. To znamená, že čím větší je například podle názoru auditora riziko významné (materiální) nesprávnosti, tím nižší bude přijatelná úroveň zjišťovacího rizika, a tím přesvědčivější důkazní informace bude auditor muset získat.
- A43. Zjišťovací riziko se týká povahy, načasování a rozsahu postupů, jejichž prostřednictvím auditor hodlá snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň. Toto riziko tedy závisí na účinnosti auditorského postupu a jeho použití auditorem. Účinnost auditorského postupu a jeho použití zvyšují taková opatření jako:
- správné plánování,
 - vhodný výběr členů týmu provádějícího zakázku,
 - uplatňování profesního skepticismu a
 - dohled nad prováděnými auditorskými pracemi a jejich kontrola.

Tato opatření současně snižují možnost, že auditor vybere nevhodný auditorský postup, špatně použije vhodný auditorský postup nebo bude nesprávně interpretovat výsledky auditu.

- A44. Požadavky týkající se plánování auditu účetní závěrky a reakce auditora na vyhodnocená rizika a související vysvětlující ustanovení jsou uvedeny v ISA 300¹⁹ a ISA 330. Zjišťovací riziko lze pouze snížit, nikoli zcela vyloučit. Nějaké zjišťovací riziko proto bude vždy existovat.

¹⁸ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“, odstavec 7 – 17.

¹⁹ ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“.

Přirozená omezení auditu

A45. Neočekává se, že by auditor zcela vyloučil auditorské riziko, a ani to není možné. Auditor tudíž nemůže získat absolutní jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti, ať už z důvodu podvodu nebo chyby. Je to dáno tím, že u auditu existují určitá přirozená omezení, v jejichž důsledku jsou důkazní informace, z nichž auditor vyvozuje závěry a na jejichž základě vyjadřuje výrok, většinou přesvědčivé, ale nikoli nezvratné. Přirozená omezení auditu jsou důsledkem:

- charakteru účetního výkaznictví,
- charakteru auditorských postupů a
- potřeby zvládnout audit za přiměřenou dobu a s přiměřenými náklady.

Charakter účetního výkaznictví

A46. Při sestavování účetní závěrky musí vedení v souvislosti s uplatňováním požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví na skutečnosti a okolnosti dané účetní jednotky používat svůj úsudek. Řada položek účetní závěrky je navíc založena na subjektivních rozhodnutích nebo posouzeních, zahrnuje určitou míru nejistoty a může být předmětem různých interpretací nebo úsudků, které jsou všechny přijatelné. Důsledkem toho se u některých položek účetní závěrky vyskytuje přirozená úroveň variabilnosti, kterou není možné odstranit ani provedením dalších auditorských postupů. Obvyklé je to např. u některých účetních odhadů. Nicméně v souladu se standardy ISA musí auditor zvlášť posoudit, zda účetní odhady jsou v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví a s ohledem na zveřejněné údaje přiměřené. Dále musí posoudit kvalitativní aspekty účetní praxe dané účetní jednotky, včetně signálů svědčících o možné předpojatosti vedení ovlivňující jeho soudy.²⁰

Charakter auditorských postupů

A47. Schopnost auditora získávat důkazní informace je omezena praktickými i právními faktory, k nimž patří např. následující:

- existuje možnost, že vedení nebo jiné osoby záměrně či nevědomě neposkytnou veškeré informace, které jsou pro sestavení účetní závěrky relevantní nebo které auditor požaduje. Auditor si tudíž nemůže být jist úplností informací, ani když provede auditorské postupy zaměřené na získání jistoty, že byly shromážděny všechny relevantní informace,
- součástí podvodu může být sofistikovaný a pečlivě připravený plán, jak podvod zakrýt, takže auditorské postupy používané pro shromažďování důkazních informací nemusí být při odhalování záměrné nesprávnosti účinné. Existuje-li například tajná dohoda o zfalšování dokumentace, může auditor považovat důkazní informace za platné, i když tomu tak ve skutečnosti není. Auditor nemá odbornou přípravu experta na ověřování pravosti dokumentů a ani se to od něj neočekává,
- audit není oficiálním vyšetřováním podezření z protiprávního jednání. Auditor nemá odpovídající pravomoci, např. pravomoc provádět pátrání, které by pro takové vyšetřování byly pravděpodobně nutné.

²⁰ ISA 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty, a souvisejících zveřejněných údajů“ a ISA 700 „Formulace výroku a zpráva auditora k účetní závěrce“, odstavec 12.

Časové nároky na účetní výkaznictví a poměr přínosu a nákladů

A48. Obtížnost a časová nebo finanční náročnost auditorského postupu není sama o sobě relevantním důvodem, jenž by auditorovi umožňoval vynechat postup, pro který neexistuje žádná jiná alternativa, nebo se spokojit s méně přesvědčivými důkazními informacemi. Faktorem, který přispívá k zajištění dostatečného časového prostoru i zdrojů pro provedení auditu, je správné plánování. Nicméně relevantnost informací, a tím i jejich hodnota, se v průběhu času snižuje a je nutné dosáhnout optimální rovnováhy mezi spolehlivostí informací a náklady na jejich získání. Některé rámce účetního výkaznictví tuto skutečnost respektují (viz např. „Koncepční rámec pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky“ IASB). Uživatelé účetní závěrky proto očekávají, že auditor vydá výrok k účetní závěrce v přiměřené době a s přiměřenými náklady, a uvědomují si, že z praktického hlediska by nebylo efektivní zabývat se veškerými informacemi, které by potenciálně mohly existovat, ani se vyčerpávajícím způsobem věnovat každé záležitosti a předpokládat, že informace jsou chybné a zmanipulované, dokud nebude prokázán opak.

A49. Auditor proto musí:

- naplánovat audit tak, aby byl proveden účinným způsobem,
- zaměřit úsilí na oblasti, v nichž by podle předpokladu mělo být riziko významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou největší, a odpovídajícím způsobem omezit úsilí v ostatních oblastech a
- používat testování a jiné způsoby prověřování základních souborů na existenci nesprávností.

A50. S ohledem na přístupy popsané v odstavci A49 vymezují standardy ISA požadavky týkající se plánování a provádění auditu a požadují, aby auditor, mimo jiné:

- provedením postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností definoval východiska pro identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a jednotlivých tvrzení²¹ a
- používal testování základních souborů a jiné způsoby jejich prověřování tak, aby to bylo přiměřeným základem pro jeho závěry týkající se daného základního souboru.²²

Další záležitosti, které mají vliv na přirozená omezení auditu

A51. U některých tvrzení nebo záležitostí jsou potenciální důsledky přirozených omezení schopnosti auditora odhalit významnou (materiální) nesprávnost zvláště významné. Jedná se mimo jiné o následující tvrzení nebo záležitosti:

- podvody, především podvody páchané vrcholovým vedením nebo zahrnující tajné dohody. Podrobněji viz ISA 240,
- tvrzení o existenci a úplnosti vztahů a transakcí se spřízněnými stranami. Podrobněji viz ISA 550²³,
- nedodržování právních předpisů. Podrobněji viz ISA 250²⁴,

²¹ ISA 315, odstavec 5 – 10.

²² ISA 330, ISA 500, ISA 520 „Analytické postupy“ a ISA 530 „Výběr vzorků“.

²³ ISA 550 „Spřízněné strany“.

- budoucí události nebo podmínky, v jejichž důsledku účetní jednotka nebude schopna nepřetržitě trvat. Podrobněji viz ISA 570²⁵.

V jednotlivých standardech ISA jsou popsány příslušné auditorské postupy, jež mohou přispět ke snížení dopadů těchto přirozených omezení.

A52. Vzhledem k přirozeným omezením auditu existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce mohou zůstat neodhaleny, přestože je audit správně naplánován a proveden v souladu se standardy ISA. Jestliže je tedy následně v účetní závěrce odhalena významná (materiální) nesprávnost způsobená podvodem nebo chybou, samo o sobě to nesevřdí o tom, že audit nebyl proveden v souladu se standardy ISA. Nicméně přirozená omezení auditu auditora neopravňují k tomu, aby se spokojil s důkazními informacemi, které nejsou zcela přesvědčivé. To, zda byl audit proveden v souladu se standardy ISA, se určuje podle auditorských postupů, které auditor za daných okolností provedl, podle dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací, které prostřednictvím těchto postupů získal, a podle vhodnosti zprávy auditora formulované na základě vyhodnocení těchto důkazních informací s ohledem na obecné cíle auditora.

Provádění auditu v souladu se standardy ISA

Charakter standardů ISA (viz odstavec 18)

- A53. Standardy ISA jako celek stanovují normy provádění auditorských prací v souvislosti s plněním obecných cílů auditora. Upravují jednak všeobecné povinnosti auditora a jednak další aspekty, které auditor zvažuje při uplatňování těchto povinností na konkrétní oblasti.
- A54. V každém standardu ISA je specifikován jeho předmět, datum účinnosti a případná konkrétní omezení jeho aplikovatelnosti. Pokud není v konkrétním standardu ISA uvedeno něco jiného, může jej auditor používat již před jeho datem účinnosti.
- A55. Auditor může být při provádění auditu povinen dodržovat vedle standardů ISA také požadavky právních předpisů. Standardy ISA nemají přednost před právními předpisy upravujícími audit účetní závěrky. Pokud se takový právní předpis od standardů ISA liší, audit provedený výhradně v souladu s tímto právním předpisem nebude automaticky v souladu se standardy ISA.
- A56. Auditor může také provést audit v souladu se standardy ISA i v souladu s auditorskými standardy platnými v daném právním systému nebo státě. V takovém případě může být povinen kromě dodržení požadavků jednotlivých standardů ISA relevantních pro daný audit provést další auditorské postupy, aby dodržel relevantní standardy daného právního systému nebo státu.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A57. Standardy ISA platí i pro zakázky ve veřejném sektoru. Nicméně povinnosti auditora ve veřejném sektoru mohou být ovlivněny jeho mandátem nebo specifickými úkoly účetních jednotek ve veřejném sektoru, které jsou dány právním předpisem nebo pravomocí (např. ministerskými vyhláškami, vládními požadavky nebo usneseními

²⁴ ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“.

²⁵ ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“.

zákonodárného orgánu). Povinnosti vyplývající z těchto předpisů mohou být širší, než je audit účetní závěrky v souladu se standardy ISA. Tyto širší povinnosti nejsou ve standardech ISA upraveny. Mohou být upraveny prohlášeními Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (International Organization of Supreme Audit Institutions) nebo prohlášeními orgánů vydávajících národní standardy, případně materiály vydávanými státními úřady pro audit.

Obsah standardů ISA (viz odstavec 19)

A58. Vedle cílů a požadavků (požadavky se v textu standardů ISA vyjadřují termínem „je povinen“) obsahuje každý standard ISA rovněž návodné informace, které jsou uvedeny v aplikační a vysvětlující části. Dále může standard ISA obsahovat úvodní materiál specifikující kontext, který je relevantní pro jeho správnou interpretaci, a definice. Pro pochopení cílů standardu ISA a náležité uplatňování jeho požadavků je tedy relevantní celý jeho text.

A59. Aplikační a vysvětlující část v případech, kdy je to nutné, blíže vysvětluje požadavky standardu ISA a jejich naplňování. Tato část obvykle především:

- podrobněji vysvětluje, jaký je obsah požadavku a čeho se týká,
- obsahuje příklady postupů, jež jsou pro dané okolnosti vhodné.

Tyto návodné informace sice nemají charakter požadavků, nicméně jsou důležité pro náležité uplatňování požadavků jednotlivých standardů ISA. Aplikační a vysvětlující část může rovněž popisovat širší kontext záležitostí, které jsou předmětem daného standardu ISA.

A60. Součástí aplikační a vysvětlující části jsou také přílohy. Účel přílohy a předpokládaný způsob použití je vysvětlen v textu souvisejícího standardu ISA nebo přímo v názvu přílohy a jejím úvodu.

A61. Úvodní materiál může podle potřeby obsahovat např. vysvětlení:

- účelu a předmětu standardu ISA, včetně jeho vztahu k ostatním standardům ISA,
- záležitostí dotčených standardem ISA,
- povinností auditora a dalších subjektů ve vztahu k předmětu standardu ISA,
- širšího kontextu standardu ISA.

A62. V samostatném oddíle nazvaném „Definice“ může standard ISA obsahovat vymezení významu, který pro účely standardů ISA mají některé vybrané termíny. Definice jsou ve standardu ISA uvedeny v zájmu konzistentní aplikace a interpretace standardů ISA a nemají přednost před definicemi sloužícími jiným účelům, jež se vyskytují v právním předpisu či jinde. Není-li uvedeno jinak, vybrané termíny se používají ve stejném významu ve všech standardech ISA. Úplný seznam termínů definovaných v jednotlivých standardech ISA je obsažen v glosáři pojmů k mezinárodním standardům, který Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) vydala v publikaci *Mezinárodní předpisy v oblasti kontroly kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb (Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements)*. V glosáři jsou definovány i další termíny používané ve standardech ISA, což má přispět k jejich jednotné a konzistentní interpretaci a cizojazyčným ekvivalentům.

A63. Pokud je to relevantní, je v aplikační a vysvětlující části standardu ISA upravena specifická problematika týkající se auditů menších účetních jednotek a účetních jednotek z veřejného sektoru. Cílem těchto doplňujících ustanovení je usnadnit uplatňování požadavků standardů ISA při provádění auditů těchto účetních jednotek. Tato ustanovení nicméně nijak neomezují ani nesnižují odpovědnost auditora za uplatňování a dodržování požadavků standardů ISA.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A64. Pro účely vymezení specifických aspektů týkajících se auditů „menších účetních jednotek“ se tento výraz používá pro účetní jednotku, která se obvykle vyznačuje např. následujícími kvalitativními rysy:

- (a) koncentrace vlastnictví a řízení do rukou malého počtu osob (často jde o jednu osobu – a to buď fyzickou osobu, nebo jinou právnickou osobu, která danou účetní jednotku vlastní; předpokladem je, aby její vlastník vykazoval relevantní kvalitativní rysy) a
- (b) dále některým z následujících kvalitativních rysů:
 - (i) jednoduše strukturované a nekomplikované transakce,
 - (ii) jednoduché vedení účetních záznamů,
 - (iii) omezený počet výrobních řad s omezeným počtem výrobků,
 - (iv) omezený počet vnitřních kontrol,
 - (v) omezený počet úrovní vedení se zodpovědností za širokou škálu kontrol, nebo
 - (vi) omezený počet zaměstnanců, z nichž mnozí zastávají širokou škálu povinností.

Výčet těchto kvalitativních rysů není vyčerpávající. Tyto rysy se nevyskytují výhradně u menších účetních jednotek a menší účetní jednotky nemusí nutně vykazovat všechny tyto rysy.

A65. Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky byla do standardů ISA doplněna primárně se zřetelem k účetním jednotkám bez veřejně obchodovaných cenných papírů. Některá ustanovení však mohou být užitečná i pro menší účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovány.

A66. Pro vlastníka menší účetní jednotky, který se podílí na řízení jejího běžného provozu, se ve standardech ISA používá výraz „vlastník-manažer“.

Cíle uvedené v jednotlivých standardech ISA (viz odstavec 21)

A67. Každý standard ISA obsahuje jeden nebo více cílů, které tvoří vazbu mezi požadavky daného standardu ISA a obecnými cíli auditora. Smyslem cílů vymezených v jednotlivých standardech ISA je zaměřit pozornost auditora na to, co je požadovaným výsledkem uplatňování standardu, a současně mu pomoci:

- pochopit, čeho je třeba dosáhnout, případně jaké prostředky jsou vhodné pro daný účel a
- rozhodnout, zda je s ohledem na konkrétní okolnosti auditu nutné v zájmu dosažení cílů provést další práce.

A68. Cíle jednotlivých standardů ISA je nutné chápat v kontextu obecných cílů auditora vymezených v odstavci 11 tohoto standardu. Stejně jako v případě těchto obecných cílů i u cílů specifikovaných v jednotlivých standardech ISA je možnost jejich naplnění limitována přirozenými omezeními auditu.

A69. Při používání cílů je povinností auditora zohledňovat vzájemné vztahy mezi jednotlivými standardy ISA, protože jak je uvedeno v odstavci A53, standardy ISA upravují jak všeobecné povinnosti auditora, tak jejich uplatňování na konkrétní oblasti. Například v souladu s tímto standardem je auditor povinen zachovávat profesní skepticismus. Tento přístup musí uplatňovat u všech aspektů plánování a provádění auditu, ale požadavek profesního skepticismu se už v jednotlivých standardech neopakuje. Pokud jde o konkrétnější cíle, ISA 315 a ISA 330 vymezují mimo jiné cíle a požadavky týkající se povinnosti auditora identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti, resp. v reakci na vyhodnocená rizika navrhnout a provést další auditorské postupy. Tyto cíle a požadavky platí během celého auditu. Ve standardu, který upravuje konkrétní aspekty auditu (například ISA 540), pak bude rozvedeno, jakým způsobem se mají cíle a požadavky takových standardů jako ISA 315 a ISA 330 uplatňovat na jeho konkrétní předmět, ale tyto cíle a požadavky už se v něm nebudou opakovat. Takže dosažením cíle stanoveného v ISA 540 auditor zohlední i cíle a požadavky ostatních relevantních standardů ISA.

Používání cílů pro určení potřeby dalších auditorských postupů (viz odstavec 21(a))

A70. Požadavky standardů ISA jsou strukturovány tak, aby auditorovi umožnily dosáhnout cílů specifikovaných ve standardech ISA, a tím i jeho obecných cílů. Náležité uplatňování těchto požadavků by tedy mělo podle předpokladu auditorovi poskytnout dostatečný základ pro dosažení cílů. Avšak vzhledem k tomu, že se okolnosti auditních zakázek velmi různí a standardy ISA je nemohou všechny předvídat, je povinností auditora určit, jaké auditorské postupy je nutné provést, aby byly splněny požadavky standardů ISA a dosaženy stanovené cíle. Z konkrétních okolností zakázky mohou vyplynout záležitosti, které si kvůli splnění cílů stanovených ve standardech ISA vyžadají provedení dalších auditorských postupů nad rámec postupů požadovaných standardy ISA.

Používání cílů pro posouzení toho, zda byly shromážděny dostatečné a vhodné důkazní informace (viz odstavec 21(b))

A71. Auditor je povinen použít cíle k tomu, aby posoudil, zda – vzhledem k jeho obecným cílům – byly shromážděny dostatečné a vhodné důkazní informace. Jestliže auditor dojde k závěru, že důkazní informace nejsou dostatečné a vhodné, bude postupovat některým z níže uvedených způsobů, tak aby splnil požadavek odstavce 21(b):

- posoudí, zda získal nebo získá další relevantní důkazní informace prostřednictvím dodržování jiných standardů ISA,
- rozšíří práce prováděné v souvislosti s uplatňováním jednoho nebo více požadavků, nebo
- povede jiné postupy, které považuje v daných okolnostech za nezbytné.

Jestliže by žádné z výše uvedených opatření podle předpokladu nebylo za daných okolností praktické, resp. možné, auditor nebude schopen získat dostatečné a vhodné

důkazní informace a musí v souladu se standardy ISA určit, jaké to bude mít dopady na zprávu auditora nebo na jeho schopnost zakázku dokončit.

Dodržování relevantních požadavků

Relevantní požadavky (viz odstavec 22)

A72. V některých případech nemusí být standard ISA (a tím ani jeho požadavky) za daných okolností relevantní. Pokud například účetní jednotka nemá interní audit, nejsou pro ni relevantní žádná ustanovení ISA 610²⁶.

A73. Standard ISA může obsahovat podmíněné požadavky. Takový požadavek je relevantní pouze v případě, že existují okolnosti, které požadavek předpokládá, a pokud je splněna příslušná podmínka. Podmíněnost požadavku je buď výslovná, nebo implicitní:

- výslovným podmíněným požadavkem je například požadavek modifikovat výrok auditora v případě omezení rozsahu auditu²⁷,
- implicitním podmíněným požadavkem je například požadavek informovat osoby pověřené správou a řízením o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému zjištěných v průběhu auditu²⁸, protože tento požadavek závisí na tom, zda budou nějaké významné nedostatky zjištěny, nebo požadavek shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace o zobrazení a zveřejnění údajů o segmentech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,²⁹ který závisí na tom, zda daný rámec zveřejnění takových údajů požaduje, resp. povoluje.

V některých případech může být požadavek formulován jako podmíněný příslušným právním předpisem. Auditor může být například povinen odstoupit od auditní zakázky, *pokud mu to umožňuje příslušný právní předpis*, nebo je povinen podniknout určité kroky, *s výjimkou případů, kdy mu to zakazuje právní předpis*. Právní povolení, resp. zákaz mohou být v závislosti na konkrétním právním systému výslovné nebo implicitní.

Odchýlení se od požadavku (viz odstavec 23)

A74. Požadavky na dokumentaci v těch výjimečných případech, kdy se auditor odchýlí od příslušného požadavku, definuje ISA 230.³⁰ Standardy ISA nepožadují dodržování požadavku, který není s ohledem na okolnosti daného auditu relevantní.

Nesplnění cíle (viz odstavec 24)

A75. Posouzení toho, zda bylo dosaženo cíle, závisí na odborném úsudku auditora. Při tom se zohledňují výsledky auditorských postupů provedených v souladu s požadavky standardů ISA a auditorovo posouzení toho, zda byly shromážděny dostatečné a vhodné důkazní informace nebo zda je s ohledem na okolnosti daného auditu nutné

²⁶ ISA 610 „Využití práce interních auditorů“.

²⁷ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 13.

²⁸ ISA 265 „Předávání informací o nedostacích v interních kontrolách osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení“, odstavec 9.

²⁹ ISA 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“, odstavec 13.

³⁰ ISA 230, odstavec 12.

OBECNÉ CÍLE NEZÁVISLÉHO AUDITORA A PROVÁDĚNÍ AUDITU V SOULADU
S MEZINÁRODNÍMI AUDITORSKÝMI STANDARDY

provést další postupy, aby byly splněny cíle stanovené ve standardech ISA. Okolnostmi, které mohou být příčinou nesplnění cíle, jsou ty:

- které brání auditorovi v dodržování relevantních požadavků standardu ISA,
- v jejichž důsledku není praktické, resp. možné, aby auditor provedl další auditorské postupy nebo získal další důkazní informace, jak to vyžaduje používání cílů v souladu s odstavcem 21, např. kvůli omezení dostupných důkazních informací.

A76. Dokumentace auditu, která splňuje požadavky ISA 230 i požadavky dalších relevantních standardů ISA upravujících dokumentaci, poskytuje důkazní informace pro východiska, na jejichž základě auditor formuluje závěry ohledně dosažení svých obecných cílů. Splnění jednotlivých cílů auditor nemusí samostatně dokumentovat (např. formou kontrolního seznamu). Naproti tomu zdokumentování toho, že cíl nebyl splněn, auditorovi pomáhá posoudit, zda mu tato skutečnost brání v dosažení jeho obecných cílů.

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 210

SJEDNÁVÁNÍ PODMÍNEK AUDITNÍCH ZAKÁZEK

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Datum účinnosti	2
Cíl	3
Definice	4 – 5
Požadavky	
Předpoklady auditu	6 – 8
Dohoda o podmínkách auditní zakázky	9 – 12
Opakující se audity	13
Přijetí změny podmínek auditní zakázky	14 – 17
Další aspekty týkající se přijetí zakázky	18 – 21
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět standardu	A1
Předpoklady auditu	A2 – A20
Dohoda o podmínkách auditní zakázky	A21 – A27
Opakující se audity	A28
Přijetí změny podmínek auditní zakázky	A29 – A33
Další aspekty týkající se přijetí zakázky	A34 – A37
Příloha 1: Příklad smluvního dopisu o provedení auditu	
Příloha 2: Posouzení přijatelnosti účetního rámce určeného k všeobecným účelům	

Mezinárodní auditorický standard (ISA) 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorickými standardy“.
--

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora při sjednávání podmínek auditních zakázek s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením. To zahrnuje i povinnost zjistit, zda jsou splněny určité předpoklady podmiňující provedení auditu, za něž nese odpovědnost vedení a případně osoby pověřené správou a řízením. Aspekty relevantní pro přijetí auditní zakázky, které má pod svou kontrolou auditor, upravuje ISA 220¹. (viz odstavec A1)

Datum účinnosti

2. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

3. Cílem auditora je přijmout novou auditní zakázku, nebo pokračovat v realizaci stávající auditní zakázky, pouze v případě, že byla dohodnuta východiska, na jejichž základě bude zakázka provedena, a to:
 - (a) stanovením toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení auditu, a
 - (b) potvrzením toho, že auditor i vedení a případně osoby pověřené správou a řízením shodně chápou podmínky auditní zakázky.

Definice

4. Níže uvedený výraz se ve standardech ISA používá v následujícím významu:

předpoklady auditu – audit je založen na předpokladu, že vedení sestavuje účetní závěrku v souladu s přijatelným rámcem účetního výkaznictví a že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením souhlasí s premisou,² z níž auditor při provádění auditu vychází.
5. Pro účely tohoto standardu pojem „vedení“ představuje „vedení a případně osoby pověřené správou a řízením“.

Požadavky

Předpoklady auditu

6. Aby auditor mohl stanovit, zda jsou splněny předpoklady auditu, je povinen:
 - (a) určit, zda je rámec účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky, přijatelný, (viz odstavce A2 – A10)
 - (b) získat od vedení souhlas s tím, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost: (viz odstavce A11 – A14 a A20)
 - (i) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení, (viz odstavec A15)
 - (ii) za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nutný pro sestavení

¹ ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“.

² ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 13.

takové účetní závěrky, jež neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a (viz odstavce A16 – A19)

- (iii) za to, že auditorovi bude poskytnut/budou poskytnuty:
 - iv. přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům,
 - v. další informace, které si auditor od vedení pro účely auditu vyžádá, a
 - vi. neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle auditora nutné důkazní informace získat.

Omezení rozsahu práce auditora před přijetím auditní zakázky

7. Jestliže vedení nebo osoby pověřené správou a řízením omezí v podmínkách navrhované auditní zakázky rozsah práce auditora způsobem, který bude mít podle názoru auditora za následek odmítnutí výroku k účetní závěrce, nesmí auditor takovou omezenou zakázku přijmout jako auditní zakázku. Výjimku představují pouze případy, kdy mu to ukládají právní předpisy.

Další faktory ovlivňující přijetí auditní zakázky

8. Nejsou-li předpoklady auditu splněny, auditor je povinen tuto záležitost projednat s vedením. Auditor nesmí, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy, přijmout navrhovanou auditní zakázku:
 - (a) jestliže došel k závěru, že rámec účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky, není přijatelný, s výjimkou ustanovení odstavce 19 nebo
 - (b) jestliže nezískal od vedení souhlas podle odstavce 6(b).

Dohoda o podmínkách auditní zakázky

9. Auditor je povinen s vedením, případně s osobami pověřenými správou a řízením sjednat podmínky auditní zakázky. (viz odstavec A21)
10. S výhradou ustanovení odstavce 11 musí být sjednané podmínky auditní zakázky uvedeny ve smluvním dopisu nebo v jiné vhodné formě písemné dohody a musí obsahovat: (viz odstavce A22 – A25)
 - (a) cíl a rozsah auditu účetní závěrky,
 - (b) povinnosti auditora,
 - (c) povinnosti vedení,
 - (d) vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví použitého k sestavení účetní závěrky a
 - (e) informaci o očekávané formě a obsahu veškerých zpráv, které má auditor vydat, a prohlášení, že mohou nastat okolnosti, kdy se zpráva od očekávané formy a obsahu může lišit.
11. Jsou-li podmínky auditní zakázky popsány v odstavci 10 dostatečně podrobně upraveny právními předpisy, auditor je není povinen v písemné dohodě specifikovat. Stačí uvést odkaz na příslušný právní předpis a skutečnost, že vedení uznává

a uvědomuje si svou odpovědnost definovanou v odstavci 6(b). (viz odstavce A22, A26 – A27)

12. Jsou-li povinnosti vedení upravené právními předpisy podobné těm, jež jsou uvedeny v odstavci 6(b), může auditor rozhodnout, že povinnosti vedení upravené právními předpisy jsou podle jeho názoru fakticky rovnocenné povinnostem uvedeným ve výše zmíněném odstavci. V popisu povinností vedení v písemné dohodě pak může použít znění uvedené v právních předpisech. U povinností, které nejsou upraveny právními předpisy a jsou rovnocenné, musí být v písemné dohodě použit popis uvedený v odstavci 6(b). (viz odstavce A26)

Opakující se audity

13. U opakujících se auditů je auditor povinen posoudit, zda okolnosti vyžadují úpravu podmínek auditní zakázky a zda je nutné účetní jednotce připomenout dosavadní podmínky auditní zakázky. (viz odstavce A28)

Přijetí změny podmínek auditní zakázky

14. Auditor nesmí souhlasit se změnou podmínek auditní zakázky, jestliže tato změna není přiměřeně odůvodněná. (viz odstavce A29 – A31)
15. Jestliže je auditor před dokončením zakázky požádán, aby ji změnil na zakázku, která poskytuje nižší míru jistoty, je povinen posoudit, zda je taková změna dostatečně opodstatněná. (viz odstavce A32 – A33)
16. Jestliže dojde ke změně podmínek auditní zakázky, auditor je povinen sjednat s vedením nové podmínky zakázky formou smluvního dopisu nebo jiné vhodné formě písemné dohody.
17. Pokud auditor nesouhlasí se změnou podmínek auditní zakázky a vedení mu nedovolí v původní zakázce pokračovat, je povinen:
 - (a) od auditní zakázky odstoupit, jestliže mu to příslušné právní předpisy umožňují, a
 - (b) posoudit, zda má smluvní či jinou povinnost informovat ostatní strany, například osoby pověřené správou a řízením, vlastníky nebo regulační orgány, o okolnostech, které vedly k jeho odstoupení.

Další aspekty týkající se přijetí zakázky

Standardy účetního výkaznictví doplněné právními předpisy

18. Jestliže jsou požadavky standardů účetního výkaznictví přijatých oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy navíc doplněny požadavky právních předpisů, je auditor povinen posoudit, zda standardy účetního výkaznictví nekolidují s dalšími požadavky. Pokud kolidují, je auditor povinen prodiskutovat s vedením charakter dalších požadavků a dohodnout se s ním na tom, zda:
 - (a) bude možné tyto další požadavky splnit zveřejněním doplňujících informací v účetní závěrce nebo
 - (b) lze popis příslušného rámce účetního výkaznictví v účetní závěrce odpovídajícím způsobem upravit.

Není-li žádný z výše uvedených kroků možný, je auditor povinen rozhodnout, zda je nutné modifikovat výrok auditora v souladu s ISA 705³. (viz odstavec A34)

Rámec účetního výkaznictví předepsaný právními předpisy – další záležitosti ovlivňující přijetí zakázky

19. Jestliže auditor dojde k závěru, že rámec účetního výkaznictví předepsaný právními předpisy by nebyl přijatelný, nebýt toho, že je předepsaný právními předpisy, smí přijmout auditní zakázku pouze v případě, že jsou splněny následující podmínky: (viz odstavec A35)
 - (a) vedení souhlasí se zveřejněním dalších informací v účetní závěrce, které jsou nutné k tomu, aby účetní závěrka nebyla zavádějící, a
 - (b) v podmínkách auditní zakázky je uvedeno, že:
 - (i) zpráva auditora o účetní závěrce bude v souladu s ISA 706⁴ zahrnovat odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který uživatele účetní závěrky upozorní na další informace zveřejněné v účetní závěrce, a
 - (ii) výrok auditora k účetní závěrce nebude obsahovat spojení „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“ ani „podává věrný a poctivý obraz“ v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, s výjimkou případů, kdy použití těchto spojení auditorovi ukládají právní předpisy.
20. Jestliže podmínky uvedené v odstavci 19 nejsou splněny a auditor je podle právních předpisů povinen auditní zakázku provést, je povinen:
 - (a) posoudit důsledky zavádějícího charakteru účetní závěrky na zprávu auditora a
 - (b) uvést tuto skutečnost v podmínkách auditní zakázky.

Zpráva auditora předepsaná právními předpisy

21. V některých případech právní předpisy platné v dané jurisdikci předpisují formát nebo znění zprávy auditora v podobě, která se formou nebo používanými výrazy od požadavků standardů ISA významně liší. Za těchto okolností je auditor povinen posoudit:
 - (a) zda by uživatelé účetní závěrky mohli ujištění poskytnuté na základě auditu účetní závěrky nesprávně interpretovat, a pokud ano,
 - (b) zda je možné snížit riziko nesprávné interpretace dalšími vysvětlujícími informacemi doplněnými do zprávy auditora⁵.

Jestliže auditor dojde k závěru, že doplněním vysvětlujících informací do zprávy auditora se riziko případné nesprávné interpretace nesníží, nesmí auditní zakázku přijmout. Výjimku představují pouze případy, kdy mu to ukládají právní předpisy. Audit provedený v souladu s takovým právními předpisy není v souladu se

³ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

⁴ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“.

⁵ ISA 706.

standardsy ISA. Auditor proto ve své zprávě nesmí uvádět, že byl audit proveden v souladu se standardy ISA⁶. (viz odstavce A36 – A37)

Aplikační a vysvětlující část

Předmět standardu (viz odstavec 1)

- A1. Auditor může ověřovací zakázku, a tedy i auditní zakázku, přijmout pouze tehdy, pokud se domnívá, že splní relevantní etické požadavky, jako je nezávislost a odborná způsobilost, a jestliže zakázka vykazuje určité rysy. Povinnostmi auditora při naplňování etických požadavků týkajících se přijetí auditní zakázky, které má auditor pod svou kontrolou, se zabývá ISA 220⁸. Tento standard upravuje záležitosti (nebo předpoklady), které má pod svou kontrolou účetní jednotka a na nichž se musí auditor s jejím vedením dohodnout.

Předpoklady auditu

Rámec účetního výkaznictví (viz odstavec 6(a))

- A2. Podmínkou přijetí ověřovací zakázky je to, zda jsou kritéria uvedená v definici ověřovací zakázky pro předpokládané uživatele vhodná a dosažitelná⁹. Kritéria jsou měřítka používanými pro posouzení nebo vymezení předmětu zakázky a případně zahrnují rovněž kritéria pro vykazování a zveřejňování informací. Vhodná kritéria umožňují posoudit a vymežit předmět zakázky při použití odborného úsudku přiměřeně konzistentně. Pro účely standardů ISA vhodný rámec účetního výkaznictví vymezuje kritéria, jež auditor používá při auditu účetní závěrky, a to včetně, tam, kde je to relevantní, posouzení jejího věrného zobrazení.
- A3. Jestliže nebyl zvolen přijatelný rámec účetního výkaznictví, vedení účetní jednotky nemá vhodný základ pro sestavení účetní závěrky a auditor nemá vhodná kritéria pro její audit. V řadě případů může auditor předpokládat, že příslušný rámec účetního výkaznictví je přijatelný, jak je blíže popsáno v odstavcích A8 – A9.

Posouzení přijatelnosti rámce účetního výkaznictví

- A4. Faktory relevantní pro auditorovo posouzení přijatelnosti rámce účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky:
- charakter účetní jednotky, (např. zda se jedná o podnikatelský subjekt, subjekt působící ve veřejném sektoru nebo o neziskovou organizaci)
 - účel, k němuž je účetní závěrka určena, (např. zda je účetní závěrka určena pro běžné informační potřeby širokého spektra uživatelů nebo pro potřeby specifických uživatelů)
 - charakter účetní závěrky (zda se jedná např. o kompletní účetní závěrku nebo jen o jeden účetní výkaz) a
 - zda je příslušný rámec účetního výkaznictví předepsán právními předpisy.

⁶ Viz též ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavec 43.

⁷ „Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky“, odstavec 17.

⁸ ISA 220, odstavce 9 – 11.

⁹ „Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky“, odstavec 17(b)(ii).

- A5. Uživatelé účetních závěrek většinou nemohou požadovat sestavení účetní závěrky odpovídající jejich konkrétním informačním potřebám. Je zřejmé, že veškeré potřeby různých specifických uživatelů není možné splnit. Nicméně řada potřeb je společná širokému spektru uživatelů. Účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který je navržen tak, aby naplňoval obecné potřeby týkající se finančních informací pro široké spektrum uživatelů, se označuje jako účetní závěrka ke všeobecným účelům.
- A6. V některých případech je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem účetního výkaznictví určeným pro informační potřeby specifických uživatelů. Taková účetní závěrka se označuje jako účetní závěrka ke zvláštním účelům. O příslušném rámci účetního výkaznictví v těchto případech rozhodují potřeby týkající se finančních informací uživatelů účetní závěrky. Otázkami přijatelnosti rámců účetního výkaznictví, které jsou určeny k naplňování informačních potřeb specifických uživatelů, se zabývá ISA 800¹⁰.
- A7. Poté, co auditor zakázku přijme, se může ukázat, že příslušný rámec účetního výkaznictví vykazuje nedostatky, které svědčí o tom, že není přijatelný. Jestliže je použití takového rámce dáno právními předpisy, platí ustanovení odstavců 19 – 20. Jestliže použití takového rámce není dáno právními předpisy, může vedení zvolit k sestavení účetní závěrky jiný rámec, který bude přijatelný. Pokud tak vedení učiní, budou v souladu s odstavcem 16 sjednány nové podmínky auditní zakázky, které budou reflektovat změnu rámce, protože původně sjednané podmínky již nebudou přesně odpovídat skutečnosti.

Rámce sloužící všeobecným účelům

- A8. V současnosti neexistují objektivní a oficiální východiska, která by byla v celosvětovém měřítku uznávána jako základ pro posuzování přijatelnosti rámců účetního výkaznictví sloužících ke všeobecným účelům. Vzhledem k tomu, že taková východiska neexistují, považují se za přijatelný rámec pro sestavení účetní závěrky ke všeobecným účelům standardy účetního výkaznictví vypracované orgány, které jsou pověřeny vydáváním standardů upravujících sestavování účetní závěrky ke všeobecným účelům, resp. orgány, které jsou pro tyto účely všeobecně uznávány, a to za předpokladu, že tyto orgány respektují při přijímání standardů zavedený transparentní proces, jehož součástí je zevrubná diskuse a zohlednění názorů širokého spektra zainteresovaných subjektů. Příkladem takových standardů účetního výkaznictví jsou:
- mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, IASB),
 - mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standard, IPSAS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB) a
 - účetní zásady vyhlášené v dané jurisdikci k tomu pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem, a to za předpokladu, že tento orgán při přijímání standardů

¹⁰ ISA 800 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“, odstavec 8.

respektuje zavedený transparentní proces, jehož součástí je zevrubná diskuse a zohlednění názorů širokého spektra zainteresovaných subjektů.

Tyto standardy účetního výkaznictví jsou jako příslušný rámec účetní výkaznictví často označeny přímo právními předpisy, které upravují sestavování účetní závěrky ke všeobecným účelům.

Rámce účetního výkaznictví stanovené právními předpisy

- A9. V souladu s odstavcem 6(a) je auditor povinen určit, zda je rámec účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky, přijatelný. V některých jurisdikcích může být rámec účetního výkaznictví, který mají účetní jednotky určitého typu použit k sestavení účetní závěrky ke všeobecným účelům, dán právními předpisy. Není-li výslovně uvedeno jinak, takový rámec účetního výkaznictví se považuje za přijatelný pro sestavení účetní závěrky ke všeobecným účelům. Jestliže se rámec za přijatelný nepovažuje, platí ustanovení odstavců 19 – 20.

Jurisdikce bez orgánu vydávajícího standardy a bez předepsaného rámce účetního výkaznictví

- A10. Je-li účetní jednotka registrována nebo působí-li v jurisdikci, která nemá pověřený nebo všeobecně uznávaný orgán vydávající standardy nebo kde používání rámce účetního výkaznictví není dáno právními předpisy, vymezí rámec účetního výkaznictví, který bude použit pro sestavení účetní závěrky, vedení účetní jednotky. Vysvětlující informace k posouzení přijatelnosti rámců účetního výkaznictví v těchto případech obsahuje příloha 2.

Dohoda o odpovědnosti vedení (viz odstavec 6(b))

- A11. Audit v souladu se standardy ISA je založen na předpokladu, že vedení uznává a uvědomuje si své odpovědnosti vymezené v odstavci 6(b)¹¹. V některých jurisdikcích mohou být tyto odpovědnosti stanoveny právními předpisy, v jiných jsou v právních předpisech definovány jen minimálně nebo vůbec. Standardy ISA nemají v těchto záležitostech přednost před právními předpisy. Nicméně koncepce nezávislého auditu vyžaduje, aby auditor nepřebíral odpovědnost za sestavení účetní závěrky ani za související vnitřní kontrolu účetní jednotky a aby mohl reálně očekávat, že obdrží informace, které pro provedení auditu potřebuje, pokud je vedení schopno je poskytnout nebo obstarat. Tento předpoklad má tedy pro provádění nezávislého auditu zásadní význam. Aby se předešlo nedorozumění, uzavírá auditor s vedením v rámci sjednání podmínek auditní zakázky podle odstavců 9 – 12 dohodu o tom, že vedení uznává a uvědomuje si tyto své odpovědnosti.
- A12. Způsob rozdělení odpovědností za účetní výkaznictví mezi vedení a osoby pověřené správou a řízením se bude lišit v závislosti na zdrojích a struktuře účetní jednotky, na konkrétních právních předpisech a v závislosti na rolích, které v dané účetní jednotce má vedení a osoby pověřené správou a řízením. Ve většině případů bude mít vedení výkonné pravomoci, zatímco osoby pověřené správou a řízením nad ním budou vykonávat dohled. Osoby pověřené správou a řízením někdy budou mít, resp. na sebe vezmou odpovědnost za schválení účetní závěrky nebo za monitorování vnitřní kontroly účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví. U větších účetních jednotek nebo u účetních jednotek z veřejného sektoru může tento dohled do určité míry vykonávat podskupina osob pověřených správou a řízením, například výbor pro audit.

¹¹ ISA 200, odstavec A2.

A13. V souladu s ISA 580 je auditor povinen vyžádat si od vedení písemné prohlášení potvrzující, že vedení některé stanovené povinnosti splnilo¹². Je proto vhodné upozornit vedení, že se od něj takové písemné prohlášení očekává, spolu s dalšími prohlášeními vyžadovanými jinými standardy ISA a, pokud je to nutné, spolu s prohlášeními dokládajícími další důkazní informace relevantní pro účetní závěrku či jedno nebo více tvrzení v ní.

A14. Jestliže vedení svou odpovědnost neuzná nebo nesouhlasí s poskytnutím písemných prohlášení, auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace¹³. V těchto případech není vhodné, aby auditní zakázku přijal, pokud mu to neukládají právní předpisy. Jestliže musí auditní zakázku přijmout, je třeba vysvětlit vedení důležitost těchto záležitostí a dopady, které to bude mít na zprávu auditora.

Sestavení účetní závěrky (viz odstavec 6(b)(i))

A15. Většina rámců účetního výkaznictví definuje požadavky týkající se prezentace účetní závěrky; u těchto rámců pojem *sestavení* účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví zahrnuje i její *prezentaci*. V případě rámce věrného zobrazení je tento cíl věrného zobrazení natolik důležitý, že premisa odsouhlasená s vedením, na níž je audit založen, bude výslovně hovořit o věrném zobrazení nebo o odpovědnosti vedení za to, že účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví „podává věrný a poctivý obraz“.

Vnitřní kontrolní systém (viz odstavec 6(b)(ii))

A16. Vedení zajišťuje takový vnitřní kontrolní systém, který je podle jeho názoru nutný pro sestavení účetní závěrky, jež neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. Nicméně vnitřní kontrolní systém – bez ohledu na svou účinnost – může vzhledem ke svým přirozeným omezením poskytnout účetní jednotce pouze přiměřenou jistotu, pokud jde o dosažení cílů, které si účetní jednotka stanovila v oblasti účetního výkaznictví¹⁴.

A17. Nezávislý audit provedený v souladu se standardy ISA nenahrazuje vnitřní kontroly nezbytné k sestavení účetní závěrky vedením. Proto musí auditor získat potvrzení vedení o tom, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost za vnitřní kontroly. Avšak potvrzení vedení podle odstavce 6(b)(ii) neznamená, že auditor dojde k závěru, že vnitřní kontrolní systém zajišťovaný vedením splňuje svůj účel nebo že nevykazuje nedostatky.

A18. Je na vedení, aby určilo, jaký vnitřní kontrolní systém je k sestavení účetní závěrky nutný. Výraz „vnitřní kontrolní systém“ zahrnuje širokou škálu činností realizovaných v rámci následujících složek: kontrolní prostředí, proces vyhodnocení rizik, informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů relevantních pro účetní výkaznictví a komunikace, kontrolní činnosti, a monitorování kontrol. Toto členění ale nemusí odpovídat konkrétní struktuře, zavedení a zajišťování vnitřního kontrolního systému v určité účetní jednotce a lišit se může i to, jak tato účetní jednotka jednotlivé složky

¹² ISA 580 „Písemná prohlášení“, odstavce 10 – 11.

¹³ ISA 580, odstavec A26.

¹⁴ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec A46.

klasifikuje.¹⁵ Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky (především její účetní knihy a záznamy, resp. účetní systémy) odráží potřeby vedení, složitost podnikatelské činnosti, charakter rizik, jimž je účetní jednotka vystavena, a relevantní právní předpisy.

A19. V některých jurisdikcích může být odpovědnost vedení za adekvátnost vedení účetních knih a záznamů, resp. účetních systémů upravena právními předpisy. Někdy může obecná praxe rozlišovat mezi účetními knihami a záznamy, resp. účetními systémy na jedné straně a vnitřním kontrolním systémem nebo kontrolami na straně druhé. Vzhledem k tomu, že účetní knihy a záznamy, resp. účetní systémy představují nedílnou součást vnitřního kontrolního systému, tak jak je vymezen v odstavci A18, popis odpovědností vedení v odstavci 6(b)(ii) se o nich výslovně nezmiňuje. Aby se předešlo nedorozumění, je vhodné, aby auditor vysvětlil vedení rozsah jeho odpovědností.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky (viz odstavec 6(b))

A20. Jedním z důvodů sjednávání podmínek auditní zakázky je snaha předejít případným nedorozuměním, pokud jde o odpovědnost vedení a odpovědnost auditora. Jestliže se například na sestavení účetní závěrky podílela třetí strana, může být užitečné připomenout vedení, že sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví zůstává výhradně jeho odpovědností.

Dohoda o podmínkách auditní zakázky

Sjednávání podmínek auditní zakázky (viz odstavec 9)

A21. Role vedení a osob pověřených správou a řízením při sjednávání podmínek auditní zakázky jménem účetní jednotky závisí na její struktuře správy a řízení a na příslušných právních předpisech.

*Smluvní dopis nebo jiná forma písemné dohody*¹⁶ (viz odstavce 10 – 11)

A22. Zaslání smluvního dopisu účetní jednotce ještě před zahájením auditu je v zájmu jejím i v zájmu auditora, protože to pomůže předejít nedorozuměním, jež by v souvislosti s auditem mohla vzniknout. Nicméně v některých státech mohou být cíl a rozsah auditu i povinnosti vedení a auditora dostatečně upraveny právními předpisy, tj. právní předpisy mohou předepisovat záležitosti vymezené v odstavci 10. I když v těchto případech auditor v souladu s odstavcem 11 může ve smluvním dopise uvést pouze odkaz na příslušné právní předpisy a dále to, že vedení uznává a uvědomuje si své odpovědnosti stanovené odstavcem 6b), může pro účely lepší informovanosti vedení považovat za vhodné ve smluvním dopise výslovně uvést záležitosti vymezené v odstavci 10.

Forma a obsah smluvního dopisu

A23. Forma a obsah smluvního dopisu může být pro různé účetní jednotky různá. Vymezení povinností auditora může vycházet z ustanovení ISA 200¹⁷. Povinnosti vedení jsou popsány v tomto standardu v odstavcích 6(b) a 12. Vedle záležitostí požadovaných odstavcem 10 mohou být ve smluvním dopise dále uvedeny např.:

¹⁵ ISA 315, odstavec A51 a příloha 1.

¹⁶ V následujících odstavcích zahrnuje výraz „smluvní dopis“ jak smluvní dopis, tak jinou vhodnou formu písemné dohody.

¹⁷ ISA 200, odstavec 3 – 9.

- podrobnosti o předmětu auditu, včetně odkazu na příslušné právní předpisy, standardy ISA nebo etické a jiné normy profesních organizací, jimiž se auditor řídí,
- forma jiných sdělení o výsledcích auditní zakázky,
- upozornění na to, že i když bude audit správně naplánován a proveden v souladu s ISA, kvůli přirozeným omezením auditu a přirozeným omezením vnitřního kontrolního systému existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti mohou zůstat neodhaleny,
- ujednání ohledně plánování a provádění auditu, včetně složení auditorského týmu,
- očekávání, že auditor od vedení obdrží písemné prohlášení k auditu, (viz též odstavec A13)
- souhlas vedení s tím, že auditorovi včas poskytne návrh účetní závěrky a veškeré další související informace tak, aby auditor mohl audit dokončit v souladu s navrhovaným harmonogramem,
- souhlas vedení s tím, že bude auditora informovat o skutečnostech, které by mohly mít vliv na účetní závěrku a o nichž se dozví v období od data zprávy auditora do data zveřejnění účetní závěrky,
- způsob výpočtu odměny auditora a ujednání o způsobu fakturace,
- žádost, aby vedení potvrdilo přijetí smluvního dopisu a odsouhlasilo v něm uvedené podmínky auditní zakázky.

A24. Pokud je to relevantní, smluvní dopis může obsahovat i následující body:

- ujednání o spolupráci s jinými auditory nebo odborníky v určité oblasti auditu,
- ujednání o spolupráci s interními auditory a jinými pracovníky účetní jednotky,
- v případě prvního auditu ujednání s případným předchozím auditorem,
- omezení odpovědnosti auditora, je-li to možné,
- odkaz na všechny další dohody mezi auditorem a účetní jednotkou,
- povinnost poskytnout auditní dokumenty jiným subjektům.

Příklad smluvního dopisu je uveden v příloze 1.

Audity složek

A25. Jestliže je auditor mateřské společnosti také auditorem složky, budou mít na jeho rozhodnutí o tom, zda zašle složce samostatný smluvní dopis, vliv následující faktory:

- kdo jmenuje auditora složky,
- zda bude pro složku vydána samostatná zpráva auditora,
- požadavky právních předpisů na jmenování auditora,
- majetkový podíl mateřské společnosti a
- míra nezávislosti vedení složky na mateřské společnosti.

Povinnosti vedení stanovené právními předpisy (viz odstavce 11 – 12)

A26. I když v případech vymezených v odstavcích A22 a A27 auditor dojde k závěru, že některé podmínky auditní zakázky není nutné ve smluvním dopise výslovně uvádět, je

přesto v souladu s odstavcem 11 povinen uzavřít s vedením písemnou dohodu potvrzující, že vedení uznává a uvědomuje si své povinnosti stanovené odstavcem 6(b). Nicméně, pokud jsou povinnosti vedení stanovené právními předpisy rovnocenné povinnostem vymezeným v odstavci 6(b), je v souladu s odstavcem 12 možné použít v písemné dohodě znění právních předpisů. Vysvětlující informace k posouzení toho, zda je vymezení v právních předpisech rovnocenné, může poskytnout příslušná profesní instituce pro účetní profesi, orgán vydávající auditorské standardy nebo regulační auditorský orgán.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A27. Jmenování auditora ve veřejném sektoru a jeho povinnosti a pravomoci, včetně práva přístupu k záznamům subjektu z veřejného sektoru a k dalším informacím, obvykle upravují právní předpisy relevantní pro audit subjektů veřejného sektoru. I když jsou podmínky auditní zakázky těmito právními předpisy upraveny dostatečně podrobně, auditor může usoudit, že zaslání detailního smluvního dopisu v souladu s odstavcem 11 bude přínosné.

Opakující se audity (viz odstavec 13)

A28. Auditor se může rozhodnout, že účetní jednotce nebude pro každé účetní období zasílat nový smluvní dopis ani jinou písemnou dohodu. Nicméně o tom, že by bylo vhodné stávající podmínky auditní zakázky revidovat, případně je alespoň účetní jednotce připomenout, mohou svědčit následující faktory:

- existují náznaky, že účetní jednotka nesprávně porozuměla cíli a rozsahu auditu,
- podmínky auditní zakázky byly upraveny nebo zakázka vyžaduje zvláštní podmínky,
- v poslední době došlo ke změně ve složení vrcholového vedení,
- došlo k významné změně ve vlastnictví účetní jednotky,
- došlo k významné změně v charakteru nebo rozsahu podnikání účetní jednotky,
- změnil se požadavky právních předpisů,
- došlo ke změně rámce účetního výkaznictví, v souladu s nímž vedení účetní jednotky účetní závěrku sestavuje,
- došlo ke změně jiných požadavků týkajících se výkaznictví.

Přijetí změny podmínek auditní zakázky

Žádost o změnu podmínek auditní zakázky (viz odstavec 14)

A29. Žádost účetní jednotky, aby auditor změnil podmínky auditní zakázky, může být motivována změnou okolností, které mají vliv na potřebu dané služby, nedorozuměním, pokud jde o charakter původně požadovaného auditu, nebo omezením rozsahu auditní zakázky, ať už je toto omezení dáno požadavkem vedení či způsobeno jinými okolnostmi. Auditor v souladu s odstavcem 14 zváží, zda je žádost o změnu podmínek auditní zakázky oprávněná, především zváží důsledky omezení rozsahu auditní zakázky.

A30. Je-li požadavek účetní jednotky na změnu podmínek auditní zakázky motivován změnou okolností, které mají vliv na požadavky jednotky, nebo nedorozuměním, pokud jde o charakter původně požadovaného auditu, lze to považovat za rozumný

důvod pro změnu auditní zakázky.

- A31. Naopak změnu podmínek auditní zakázky nelze považovat za důvodnou, pokud se ukáže, že se týká informací, které jsou nesprávné, neúplné nebo jinak nevyhovující. Příkladem může být situace, kdy auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace k zůstatkům pohledávek a účetní jednotka požádá o změnu auditní zakázky na prověrku, aby se vyhnula výroku s výhradou nebo odmítnutí výroku.

Žádost o změnu auditní zakázky na prověrku nebo související služby (viz odstavec 15)

- A32. Dříve než auditor, který byl pověřen provedením auditu v souladu se standardy ISA, vysloví souhlas se změnou auditní zakázky na prověrku nebo související služby, posoudí – spolu se záležitostmi uvedenými v odstavcích A29 – A31 výše – případné právní nebo smluvní důsledky, které by tato změna měla.
- A33. Pokud auditor dospěje k závěru, že změna auditní zakázky na prověrku nebo související služby je odůvodněná, mohou být auditorské práce, které doposud provedl, relevantní i pro účely upravené zakázky. Avšak provedené práce a vydaná zpráva musí odpovídat požadavkům platným pro upravenou zakázku. Aby zpráva o souvisejících službách nebyla pro uživatele zavádějící, nebude obsahovat zmínku o:
- (a) původní auditní zakázce, nebo
 - (b) postupech provedených v rámci původní auditní zakázky, s výjimkou případů, kdy je zakázka změněna na dohodnuté postupy, u nichž je informace o provedených postupech běžnou součástí zprávy.

Další aspekty týkající se přijetí zakázky

Standardy účetního výkaznictví doplněné právními předpisy (viz odstavec 18)

- A34. V některých jurisdikcích mohou být požadavky standardů účetního výkaznictví přijatých oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy doplněny dalšími požadavky na sestavení účetní závěrky, které jsou stanoveny právními předpisy. V těchto jurisdikcích zahrnuje příslušný rámec účetního výkaznictví pro účely uplatňování standardů ISA jak daný rámec účetního výkaznictví, tak tyto další požadavky, pokud s rámcem účetního výkaznictví nekolidují. Příkladem je situace, kdy právní předpisy požadují další informace, které je třeba zveřejnit v příloze účetní závěrky nad rámec informací stanovených standardy účetního výkaznictví, nebo kdy právní předpisy omezují počet alternativ, z nichž lze v souladu s příslušnými standardy účetního výkaznictví volit¹⁸.

Rámec účetního výkaznictví předepsaný právními předpisy – další záležitosti ovlivňující přijetí zakázky (viz odstavec 19)

- A35. Právní předpisy mohou stanovit, že ve výroku auditora musí být použito slovní spojení „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“ nebo „podává věrný a poctivý obraz“ i v případě, kdy auditor dojde k závěru, že příslušný rámec účetního výkaznictví předepsaný právními předpisy by byl jinak nepřijatelný. V těchto případech se obsah předepsaných slovních spojení zprávy auditora významně liší od požadavků standardů ISA. (viz odstavec 21)

¹⁸ Požadavek na posouzení toho, zda účetní závěrka odpovídajícím způsobem odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví, resp. takový rámec popisuje, je uveden v odstavci 15 ISA 700.

Zpráva auditora předepsaná právními předpisy (viz odstavec 21)

A36. Podle standardů ISA auditor nesmí ve své zprávě uvést, že byl audit proveden v souladu se standardy ISA, pokud nedodržel požadavky všech standardů ISA relevantních pro daný audit.¹⁹ Jestliže právní předpisy stanoví formát nebo znění zprávy auditora v podobě, která se formou nebo používanými výrazy od požadavků standardů ISA významně liší, a jestliže auditor dojde k závěru, že doplněním vysvětlujících informací do zprávy auditora se riziko případné nesprávné interpretace nesníží, může zvážit, zda ve zprávě auditora uvést prohlášení o tom, že audit nebyl proveden v souladu se standardy ISA. I v této situaci se nicméně doporučuje, aby auditor uplatňoval standardy ISA, včetně těch, které upravují zprávu auditora, v maximální možné míře, bez ohledu na skutečnost, že nebude moci ve své zprávě uvést, že audit byl proveden v souladu se standardy ISA.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A37. Zákonná úprava odpovědnosti auditora ve veřejném sektoru může obsahovat zvláštní požadavky, například požadavek, aby auditor informoval přímo ministra, zákonodárné orgány nebo veřejnost, pokud se účetní jednotka pokusí omezit předmět auditu.

¹⁹ ISA 200, odstavec 20.

Příloha 1

(Viz odstavce A23 – 24)

Příklad smluvního dopisu o provedení auditu

Níže je uveden příklad smluvního dopisu o provedení auditu účetní závěrky ke všeobecným účelům a sestavené v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Dopis nemá normativní charakter, ale spolu s informacemi uvedenými v tomto standardu má sloužit jako určitý návod. Jeho text je třeba upravit podle konkrétních požadavků a okolností. Dopis je formulován pro audit účetní závěrky za jedno účetní období, takže pro opakující se audity je nutné jeho znění upravit (viz odstavec 13 tohoto standardu). Při přípravě konkrétního dopisu je vhodné vyžádat si právní poradu.

Príslušným členům vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením společnosti ABC¹:

[Cíl a předmět auditu]

Byli jsme² požádáni, abychom provedli audit účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Dovolte, abychom tímto dopisem potvrdili přijetí zakázky a její podmínky. Audit provedeme s cílem vydat výrok k účetní závěrce.

[Odpovědnost auditora]

Audit provedeme v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Audit zahrnuje též posouzení vhodnosti použitých účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Vzhledem k přirozeným omezením auditu a přirozeným omezením vnitřního kontrolního systému existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti mohou zůstat neodhaleny, i když bude audit správně naplánován a proveden v souladu s ISA.

Při posuzování těchto rizik budeme přihlížet k vnitřnímu kontrolnímu systému, který je relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem posouzení vnitřního kontrolního systému je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Nicméně písemně Vás upozorníme na

¹ Jako příjemci smluvního dopisu budou uvedeny osoby relevantní pro danou konkrétní zakázku v dané jurisdikci. Je důležité, aby smluvní dopis byl adresován správným osobám – viz odstavec A21.

² Výrazy jako „vy“, „my“, „nás“, „vedení“, „osoby pověřené správou a řízením“ či „auditor“ použité v tomto ukázkovém smluvním dopise se upraví podle okolností konkrétní zakázky.

všechny významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které budou pro audit účetní závěrky relevantní a které během auditu odhalíme.

[Odpovědnost vedení a vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví (pro účely tohoto vzorového dopisu se předpokládá, že odpovědnost vedení podle názoru auditora není vhodným způsobem upravena právními předpisy, a je tedy použit popis uvedený v odstavci 6b) tohoto standardu].

Náš audit bude vycházet z předpokladu, že [vedení a případně osoby pověřené správou a řízením]³ uznává/uznávají a uvědomuje/í si svou odpovědnost:

- (a) za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví⁴,*
- (b) za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle [vedení] nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou a*
- (c) za to, že nám bude poskytnut/budou poskytnuty:*
 - (i) přístup k veškerým informacím, o nichž je [vedení] známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům,*
 - (ii) další informace, které si od [vedení] pro účely auditu vyžádáme a*
 - (iii) neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž bude podle našeho názoru nutné získat důkazní informace.*

V rámci auditu budeme od [vedení a případně od osob pověřených správou a řízením] požadovat písemné prohlášení potvrzující informace, které nám budou v souvislosti s auditem předloženy.

Těšíme se na spolupráci s Vašimi zaměstnanci v průběhu auditu.

[Další relevantní informace]

[Doplňte další informace, jako např. dohodu o odměně auditora, způsobech fakturace, případně další smluvní podmínky.]

[Zpráva auditora]

[Uveďte informace o předpokládané formě a obsahu zprávy auditora.]

Nelze vyloučit, že v důsledku zjištění, která náš audit přinese, bude nutné formu a obsah naší zprávy upravit.

Příloženou kopii tohoto dopisu prosím podepište a pošlete zpět na naši adresu na důkaz Vašeho souhlasu s podmínkami auditu účetní závěrky a s povinnostmi obou smluvních stran.

XYZ & Co.

³ Použijte výraz odpovídající konkrétním okolnostem.

⁴ Pokud je to relevantní, použijte formulaci: „za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“.

SJEDNÁVANÍ PODMÍNEK AUDITNÍCH ZAKÁZEK

Jménem společnosti ABC беру на вѣдомі а souhlasím s výše uvedenými podmínkami

(podpis)

.....

Jméno a funkce

Datum

Příloha 2

(Viz odstavec A10)

Posouzení přijatelnosti účetního rámce určeného k všeobecným účelům**Jurisdikce, které nemají pověřený, resp. všeobecně uznávaný orgán vydávající standardy a kde rámec účetního výkaznictví není dán právními předpisy**

1. Jak je vysvětleno v odstavci A10 tohoto standardu, jestliže je účetní jednotka registrována nebo působí v jurisdikci, která nemá pověřený ani všeobecně uznávaný orgán vydávající standardy, resp. kde použití rámce účetního výkaznictví není dáno právními předpisy, vymezí rámec účetního výkaznictví, který bude použit pro sestavení účetní závěrky, samo vedení. Častá praxe v těchto jurisdikcích je používat standardy účetního výkaznictví zpracované některým z orgánů uvedených v odstavci A8 tohoto standardu.
2. V některých jurisdikcích existují účetní konvence, které jsou všeobecně přijímány jako rámec účetního výkaznictví pro účetní závěrky ke všeobecným účelům, které jsou sestavovány určitými účetními jednotkami působícími v dané jurisdikci. Jestliže účetní jednotka bude sestavovat účetní závěrku podle takového rámce, musí auditor v souladu s odstavcem 6(a) tohoto standardu posoudit, zda lze tyto účetní konvence jako celek považovat za rámec účetního výkaznictví přijatelný pro sestavení účetní závěrky ke všeobecným účelům. Jsou-li tyto účetní konvence v dané jurisdikci široce používány, provedla posouzení přijatelnosti rámce účetního výkaznictví za auditora již sama účetní profese. Jinou možností je, že auditor posoudí, zda účetní konvence vykazují znaky, které obvykle vykazují přijatelné rámce účetního výkaznictví, (viz odstavec 3 níže) nebo že tyto účetní konvence porovná s požadavky nějakého existujícího rámce účetního výkaznictví, který se považuje za přijatelný. (viz odstavec 4 níže)
3. Přijatelný rámec účetního výkaznictví obvykle vykazuje následující znaky, díky nimž jsou informace v účetní závěrce pro její předpokládané uživatele přínosné:
 - (a) relevantnost, což znamená, že informace v účetní závěrce odpovídají charakteru účetní jednotky a účelu účetní závěrky. Například u podnikatelského subjektu, který sestavuje účetní závěrku k všeobecným účelům, je kritériem relevantnosti to, zda se jedná o informace nutné pro naplnění běžných informačních potřeb širokého spektra uživatelů, kteří na základě účetní závěrky přijímají ekonomická rozhodnutí. Tyto potřeby jsou obvykle naplněny tím, že je v účetní závěrce vykázána finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky podnikatelského subjektu,
 - (b) úplnost, což znamená, že nejsou vynechány žádné transakce, účetní události, zůstatky účtů a informace zveřejněné v příloze, které by mohly mít vliv na závěry vyplývající z účetní závěrky,
 - (c) spolehlivost, což znamená, že informace uvedené v účetní závěrce:
 - (i) pokud je to relevantní, odrážejí ekonomickou podstatu událostí a transakcí, nikoli pouze jejich právní formu, a
 - (ii) za obdobných okolností vedou k přiměřeně konzistentnímu vyhodnocování, oceňování, vykazování a zveřejňování,
 - (d) neutralitu, což znamená, že účetní rámec přispívá k tomu, že informace v účetní závěrce nejsou předpojaté,

- (e) srozumitelnost, což znamená, že informace v účetní závěrce jsou jasné a komplexní a nelze je interpretovat výrazně odlišnými způsoby.
4. Auditor může účetní konvence také porovnat s požadavky některého existujícího rámce účetního výkaznictví, který se považuje za přijatelný, například s IFRS. V případě auditu malého podniku může příslušné účetní konvence porovnat s rámcem účetního výkaznictví vytvořeným konkrétně pro tento typ účetních jednotek pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy. Jestliže auditor při tomto srovnání zjistí určité rozdíly, bude jeho rozhodnutí o tom, zda účetní konvence použité pro sestavení účetní závěrky představují přijatelný rámec účetního výkaznictví, zohledňovat také příčiny těchto rozdílů a to, zda by účetní závěrka v důsledku použití těchto účetních konvencí nebo v souvislosti s popisem rámce účetního výkaznictví, který je v ní uveden, mohla být zavádějící.
 5. Směsice účetních konvencí sestavená tak, aby to vyhovovalo individuálním preferencím, není přijatelným rámcem účetního výkaznictví pro sestavení účetní závěrky k všeobecným účelům. Podobně ani rámec dodržení požadavků nebude přijatelným rámcem účetního výkaznictví, pokud v určité jurisdikci není sestavovateli účetních závěrek i jejich uživateli všeobecně přijímán.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 220**

ŘÍZENÍ KVALITY AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Systém řízení kvality a role týmů provádějících zakázky	2 – 4
Datum účinnosti	5
Cíl	6
Definice	7
Požadavky	
Odpovědnost vedení za kvalitu auditů	8
Příslušné etické požadavky	9 – 11
Přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování auditních zakázek	12 – 13
Stanovení týmů provádějících zakázky	14
Provádění zakázky.....	15 – 22
Monitorování.....	23
Dokumentace.....	24 – 25
Aplikační a vysvětlující část	
Systém řízení kvality a role týmů provádějících zakázky	A1 – A2
Odpovědnost vedení za kvalitu auditů	A3
Příslušné etické požadavky	A4 – A7
Přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování auditních zakázek	A8 – A9
Stanovení týmů provádějících zakázky	A10 – A12
Provádění zakázky.....	A13 – A31
Monitorování.....	A32 – A34
Dokumentace.....	A35

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá specifickou odpovědností auditora týkající se postupů řízení kvality auditu účetní závěrky. Pokud je to vhodné, upravuje zároveň odpovědnosti osoby provádějící kontrolu kvality zakázky. Tento standard ISA je nutné chápat v kontextu příslušných etických požadavků.

Systém řízení kvality a role týmů provádějících zakázky

2. Systémy, zásady a postupy řízení kvality jsou odpovědností auditorské společnosti. V souladu s ISQC 1 je společnost povinna stanovit a udržovat systém řízení kvality tak, aby jí poskytoval přiměřenou jistotu o tom, že:
 - (a) společnost a její pracovníci dodržují odborné předpisy a příslušné požadavky právních předpisů a
 - (b) zprávy vydávané společností nebo partnery odpovědnými za zakázky jsou přiměřené okolnostem¹.

Tento standard je založen na předpokladu, že společnost se řídí ISQC 1 nebo národními předpisy, které jsou přinejmenším stejně náročné. (viz odstavec A1)

3. V kontextu systému řízení kvality společnosti mají týmy provádějící zakázky povinnost zavést postupy řízení kvality relevantní pro danou auditní zakázku a poskytnout společnosti náležité informace, které umožní fungování té části systému řízení kvality společnosti, která se týká nezávislosti.
4. Týmy provádějící zakázky jsou oprávněny spoléhat se na systémy řízení kvality společnosti, pokud informace poskytnuté společností nebo jinými stranami nenasvědčují něčemu jinému. (viz odstavec A2)

Datum účinnosti

5. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

6. Cílem auditora je zavést postupy řízení kvality na úrovni zakázky, které auditorovi poskytnou přiměřenou jistotu, že:
 - (a) audit je proveden v souladu s profesními standardy a příslušnými požadavky právních předpisů a
 - (b) vydaná zpráva auditora je přiměřená okolnostem.

Definice

7. Pro účely standardů ISA mají níže uvedené výrazy následující význam:

¹ ISQC 1 „Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“, odstavec 11.

- (a) partner odpovědný za zakázku² – partner nebo jiná osoba ve společnosti, která odpovídá za zakázku a za její provedení a za zprávu auditora vydávanou jménem společnosti a má, pokud je to vyžadováno, příslušné oprávnění od profesního, právního nebo regulačního orgánu,
- (b) kontrola kvality zakázky – proces navržený s cílem objektivně vyhodnotit, k datu zprávy auditora nebo před tímto datem, významné úsudky učiněné týmem provádějícím zakázku a závěry, ke kterým tým dospěl při formulování zprávy auditora. Proces kontroly kvality zakázky je určen pro audity účetních závěrek kótovaných společností a případných ostatních auditních zakázek, u kterých společnost stanovila požadavek kontroly kvality zakázky,
- (c) osoba provádějící kontrolu kvality zakázky – partner, jiná osoba ve společnosti, vhodně kvalifikovaná externí osoba nebo tým složený z těchto jednotlivců, mající dostatečné a vhodné zkušenosti a schopnosti objektivně vyhodnotit významné úsudky učiněné týmem provádějícím zakázku a závěry, ke kterým tým dospěl při formulování zprávy auditora, přičemž žádná z těchto osob není členem týmu provádějícího zakázku,
- (d) tým provádějící zakázku – všichni partneři a zaměstnanci, kteří provádějí zakázku, a všichni jedinci najatí společnostmi nebo společnostmi v síti, kteří provádějí auditorské postupy na zakázce. Externí specialisté najatí společnostmi nebo společnostmi v síti³ nejsou zahrnuti do této definice,
- (e) společnost – samostatně výdělečně činný auditor a/nebo účetní znalec, sdružení nebo společnost auditorů a/nebo účetních znalců,
- (f) inspekce – v souvislosti s dokončenými auditními zakázkami; postupy vytvořené za účelem získání důkazních informací o tom, že týmy provádějící zakázky dodržují zásady a postupy společnosti pro řízení kvality,
- (g) kótovaná účetní jednotka – účetní jednotka, jejíž akcie, cenné papíry nebo dluhopisy jsou kótovány nebo evidovány uznávanou burzou cenných papírů nebo jsou obchodovány v souladu s předpisy uznávané burzy cenných papírů nebo jiného srovnatelného subjektu,
- (h) monitorování – proces průběžného posuzování a vyhodnocování systému řízení kvality společnosti, včetně pravidelné inspekce vybraných dokončených zakázek, který má společnost poskytnout přiměřenou jistotu, že její systém řízení kvality funguje účinně,
- (i) společnost v síti – společnost nebo subjekt patřící k síti,
- (j) síť – rozsáhlejší struktura:
 - (i) která se zaměřuje na spolupráci a
 - (ii) která je jednoznačně zaměřena na sdílení zisků nebo nákladů, nebo má

² „Partner odpovědný za zakázku“, „partner“ a „společnost“ by měly být tam, kde je to relevantní, chápány ve vztahu k jejich ekvivalentům v oblasti veřejného sektoru.

³ ISA 620 „Využití práce auditorova experta“, odstavec 6(a), definuje pojem „expert“.

společného vlastníka, společnou ovládající osobu nebo společné vedení, společná pravidla a postupy pro řízení kvality, společnou obchodní strategii, používá společnou firemní značku nebo sdílí významnou část odborných kapacit.

- (k) partner – jakýkoliv jednotlivec s pravomocemi zavázat společnost k provedení zakázky odborných služeb,
- (l) pracovníci – partneři a zaměstnanci,
- (m) profesní standardy – mezinárodní auditorské standardy (ISA) a příslušné etické požadavky,
- (n) relevantní etické požadavky – etické požadavky, kterým podléhá tým provádějící zakázku a osoba provádějící kontrolu kvality zakázky a které obvykle tvoří část A a B *Etického kodexu pro auditory/účetní znalce* vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy pro účetní (Kodex IESBA) vztahující se k auditu účetní závěrky spolu s národními požadavky, pokud obsahují další omezení,
- (o) zaměstnanci – odborníci, jiní než partneři, včetně všech expertů zaměstnaných či najatých společnostmi,
- (p) vhodně kvalifikovaná externí osoba – jednotlivec mimo společnost se schopnostmi a způsobilostí působit jako partner odpovědný za zakázku, například partner jiné společnosti nebo zaměstnanec (s příslušnými zkušenostmi) buď profesní účetní organizace, jejíž členové mohou provádět audity historických finančních informací, nebo subjektu, který poskytuje příslušné služby v oblasti řízení kvality.

Požadavky

Odpovědnost vedení za kvalitu auditů

8. Partner odpovědný za zakázku je povinen na sebe převzít odpovědnost za celkovou kvalitu u každé auditní zakázky, která mu byla přidělena. (viz odstavec A3)

Příslušné etické požadavky

9. V průběhu auditní zakázky je partner odpovědný za zakázku povinen zůstat ostražitý a prostřednictvím pozorování a dotazování dle potřeby věnovat pozornost důkazům o nedodržování příslušných etických požadavků členy týmu provádějícího zakázku. (viz odstavce A4 – A5)
10. Jestliže se prostřednictvím systému řízení kvality společnosti nebo jiným způsobem partner odpovědný za zakázku dozví o záležitostech, které naznačují, že členové týmu provádějícího zakázku nedodrželi etické požadavky, je povinen po konzultaci s jinými pracovníky ve společnosti stanovit patřičná opatření. (viz odstavec A5)

Nezávislost

11. Partner odpovědný za zakázku je povinen formulovat závěr ohledně dodržování požadavků na nezávislost vztahujících se na danou auditní zakázku. V rámci toho je partner odpovědný za zakázku povinen (viz odstavec A5):
- (a) získat od společnosti, případně od společností v síti, příslušné informace za účelem identifikace a vyhodnocení okolností a vztahů představujících hrozby vůči nezávislosti,
 - (b) vyhodnotit informace vztahující se k případným zjištěným porušením zásad a postupů společnosti s cílem určení toho, zda představují hrozby vůči nezávislosti u zakázky, a
 - (c) učinit patřičné kroky s cílem odstranění nebo omezení těchto hrozeb na přijatelnou úroveň prostřednictvím uplatnění zabezpečovacích prvků nebo, pokud je to považováno za vhodné a pokud je odstoupení podle příslušných právních předpisů možné, odstoupit od auditní zakázky. Partner odpovědný za zakázku je povinen ihned společnosti oznámit nemožnost záležitost vyřešit, aby mohlo být přijato vhodného opatření. (viz odstavce A6 – A7)

Přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování auditních zakázek

12. Partner odpovědný za zakázku se musí ujistit, že byly dodrženy vhodné postupy týkající se přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování auditních zakázek a je povinen určit, zda učiněné závěry ohledně těchto aspektů jsou přiměřené. (viz odstavce A8 – A9)
13. Pokud partner odpovědný za zakázku získá informace, které by za předpokladu, že by byly k dispozici dříve, vedly k odmítnutí zakázky, pak je povinen tyto informace sdělit neprodleně společnosti, aby mohla společnost a partner odpovědný za zakázku učinit nezbytná opatření. (viz odstavec A9)

Stanovení týmů provádějících zakázky

14. Partner odpovědný za zakázku musí být přesvědčen, že tým provádějící zakázku a jakýkoli expert, který není součástí týmu provádějícího zakázku, mají jako kolektiv náležitou způsobilost a schopnosti:
- (a) provést auditní zakázku v souladu s profesními standardy a příslušnými požadavky právních předpisů a
 - (b) umožnit vydat zprávu auditora, která je přiměřená daným okolnostem. (viz odstavce A10 – A12)

Provádění zakázky

Řízení, dohled a provádění zakázky

15. Partner odpovědný za zakázku je povinen na sebe převzít odpovědnost za:
- (a) řízení, dohled a realizaci auditní zakázky v souladu s profesními standardy a příslušnými požadavky právních předpisů a (viz odstavce A13 – A15, A20)
 - (b) zprávu auditora, která je přiměřená daným okolnostem.

Kontroly

16. Partner odpovědný za zakázku je povinen na sebe převzít odpovědnost za provádění kontrol v souladu se zásadami a postupy společnosti týkajícími se kontrol. (viz odstavce A16 – A17, A20)
17. Před datem nebo k datu zprávy auditora musí partner odpovědný za zakázku provést kontrolu dokumentace auditu a pohovory s týmem provádějícím zakázku, aby se přesvědčil o tom, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, které podporují učiněné závěry a vydávanou zprávu auditora. (viz odstavce A18 - A20)

Konzultace

18. Partner odpovědný za zakázku je povinen:
 - (a) převzít na sebe odpovědnost za to, že tým provádějící zakázku provede patřičné konzultace, pokud nastanou obtížné nebo sporné situace,
 - (b) přesvědčit se o tom, že členové týmu provádějícího zakázku provedli v jejím průběhu patřičné konzultace jak v rámci týmu provádějícího zakázku, tak mezi týmem provádějícím zakázku a ostatními pracovníky na vhodné úrovni v rámci společnosti nebo mimo ni,
 - (c) přesvědčit se o tom, že povaha konzultací, jejich rozsah a závěry z nich vyplývající jsou odsouhlaseny s konzultovanou stranou, a
 - (d) určit, zda závěry vyplývající z konzultací byly realizovány. (viz odstavce A21 – A22)

Kontrola kvality zakázky

19. U auditů účetních závěrek kótovaných společností a případných dalších auditních zakázek, u kterých společnost určila, že kontrola kvality zakázky je požadována, je partner odpovědný za zakázku povinen:
 - (a) zajistit, že byla jmenována osoba provádějící kontrolu kvality zakázky,
 - (b) projednat s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky významné záležitosti, které vyplynuly v průběhu auditní zakázky včetně těch, které byly zjištěny během kontroly kvality zakázky, a
 - (c) nedatovat zprávu auditora dříve, než je dokončena kontrola kvality zakázky. (viz odstavce A23 – A25)
20. Osoba provádějící kontrolu kvality zakázky je povinna objektivně vyhodnotit významné úsudky učiněné týmem provádějícím zakázku a závěry učiněné při formulování zprávy auditora. Toto vyhodnocení musí zahrnovat:
 - (a) projednání významných záležitostí s partnerem odpovědným za zakázku,
 - (b) kontrolu účetní závěrky a navržené zprávy auditora,
 - (c) kontrolu vybrané dokumentace auditu ve vztahu k významným úsudkům, které tým provádějící zakázku učinil, a závěrů, ke kterým dospěl, a
 - (d) vyhodnocení závěrů učiněných při formulaci zprávy auditora a zvážení, zda navržená zpráva auditora je přiměřená. (viz odstavce A26 – A27, A29 – A31)

21. Při kontrole kvality zakázky u auditů účetních závěrek kótovaných společností je osoba provádějící kontrolu kvality zakázky povinna zvážit také následující:
- (a) vyhodnocení nezávislosti společnosti učiněné týmem provádějícím zakázku ve vztahu k auditní zakázce,
 - (b) zda se uskutečnily patřičné konzultace týkající se záležitostí, u nichž došlo k rozdílnostem v názorech, nebo jiných problémových či sporných záležitostech, a závěry vyplývající z těchto konzultací a
 - (c) zda dokumentace auditu vybraná za účelem kontroly zohledňuje práci provedenou v souvislosti s učiněnými významnými úsudky a zda dokládá učiněné závěry. (viz odstavce A28 – A31)

Rozdílnosti v názorech

22. Pokud dojde k rozdílnostem v názorech v rámci týmu provádějícího zakázku, mezi týmem a těmi, kteří jsou konzultováni, nebo případně mezi partnerem odpovědným za zakázku a osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, tým provádějící zakázku je povinen postupovat podle zásad a postupů společnosti stanovených pro zacházení s rozdílnostmi v názorech a jejich řešení.

Monitorování

23. Účinný systém řízení kvality zahrnuje proces monitorování navržený tak, aby poskytoval společnosti přiměřenou jistotu, že její zásady a postupy ve vztahu k systému řízení kvality jsou náležité, přiměřené a fungují účinně. Partner odpovědný za zakázku je povinen posoudit výsledky procesu monitorování společnosti popsané v rámci nejposlednějších informací distribuovaných v rámci společnosti, případně mezi ostatními společnostmi v síti, a zvážit, zda nedostatky uvedené v těchto informacích mohou mít vliv na auditní zakázku. (viz odstavce A32 – A34)

Dokumentace

24. Auditor je povinen zahrnout do dokumentace auditu⁴:
- (a) zjištěné problémy v souvislosti s dodržováním příslušných etických požadavků a popis toho, jak byly tyto problémy vyřešeny,
 - (b) závěry týkající se dodržování požadavků nezávislosti na auditní zakázce a příslušné diskuze se společností, které podporují tyto závěry,
 - (c) závěry učiněné ohledně přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování auditní zakázky,
 - (d) povahu a rozsah konzultací uskutečněných v průběhu auditní zakázky a závěry z nich vyplývající. (viz odstavec 35)
25. Osoba provádějící kontrolu kvality zakázky je povinna zdokumentovat u auditní zakázky, která byla předmětem kontroly, že:
- (a) postupy požadované zásadami společnosti pro kontrolu kvality zakázky byly provedeny,

⁴ ISA 230 „Dokumentace auditu,“ odstavce 8 – 11 a A6.

- (b) kontrola kvality zakázky byla dokončena před datem zprávy auditora nebo k datu zprávy auditora a
- (c) si není vědoma nevyřešených záležitostí, které by ji mohly vést k přesvědčení, že významné úsudky učiněné týmem provádějícím zakázku a dosažené závěry nejsou vhodné.

Aplikační a vysvětlující část

Systém řízení kvality a role týmů provádějících zakázky (viz odstavec 2)

A1. ISQC 1 nebo národní předpisy, které jsou přinejmenším stejně náročné, upravují povinnost společnosti stanovit a udržovat systém řízení kvality auditních zakázek. Systém řízení kvality zahrnuje zásady a postupy společnosti, které řeší každý z následujících prvků:

- odpovědnost vedení společnosti za kvalitu v rámci společnosti,
- relevantní etické požadavky,
- přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek,
- lidské zdroje,
- provedení zakázky a
- monitorování.

Národní předpisy, které upravují povinnost společnosti stanovit a udržovat systém řízení kvality, jsou přinejmenším stejně náročné jako ISQC 1, pokud řeší všechny prvky uvedené v tomto odstavci a ukládají povinnosti společnosti tak, aby jejich splněním bylo dosaženo cílů stanovených požadavky uvedenými v ISQC 1.

Spoléhání na systém řízení kvality společnosti (viz odstavec 4)

A2. Pokud informace poskytnuté společností nebo jinými stranami nenasvědčují něčemu jinému, může se tým provádějící zakázku spolehnout na systém řízení kvality společnosti, například ve vztahu:

- ke způsobilosti pracovníků prostřednictvím jejich náboru a formálního školení,
- k nezávislosti prostřednictvím shromažďování a sdělování příslušných informací týkajících se nezávislosti,
- k zachování vztahů s klienty prostřednictvím systémů přijetí a pokračování těchto vztahů,
- k dodržování příslušných požadavků právních předpisů prostřednictvím monitorovacího procesu.

Odpovědnost vedení za kvalitu auditů (viz odstavec 8)

A3. Činnost partnera odpovědného za zakázku a příslušná sdělení ostatním členům týmu provádějícího zakázku při převzetí odpovědnosti za celkovou kvalitu u každé auditní

zakázky, zdůrazňují následující:

(a) důležitost (pro kvalitu auditu):

- (i) vykonávané práce, která je v souladu s profesními standardy a příslušnými požadavky právních předpisů,
- (ii) dodržování příslušných zásad a postupů společnosti v oblasti řízení kvality,
- (iii) vydávání zpráv auditora, které jsou přiměřené daným okolnostem, a
- (iv) možnost týmu provádějícího zakázku vyjádřit znepokojení bez obav z odvetných opatření a

(b) skutečnost, že kvalita má při provádění auditních zakázek zásadní důležitost.

Příslušné etické požadavky

Dodržování Příslušných etických požadavků (viz odstavec 9)

A4. Kodex IESBA ustanovuje základní principy profesní etiky, mezi které patří:

- (a) integrita,
- (b) objektivita,
- (c) odborná způsobilost a řádná péče,
- (d) důvěrnost informací a
- (e) profesionální jednání.

Definice „společnost“, „sít“ a „společnost v síti“ (viz odstavce 9 – 11)

A5. Definice „společnost“, „sít“ a „společnost v síti“ se mohou v příslušných etických požadavcích odlišovat od těch, které jsou stanoveny v tomto standardu ISA. Například Kodex IESBA definuje „společnost“ takto:

- (a) samostatně výdělečně činný auditor, sdružení nebo společnost auditorů/účetních zalců,
- (b) účetní jednotka, která kontroluje takové osoby prostřednictvím vlastnictví, řízení nebo jiným způsobem, a
- (c) účetní jednotka kontrolovaná těmito osobami prostřednictvím vlastnictví, řízení nebo jiným způsobem.

Kodex IESBA zároveň poskytuje vodítko ve vztahu k pojmu „sít“ a „společnost v síti“.

Při dodržování požadavků dle odstavců 9 – 11 se použité definice v příslušných etických požadavcích použijí do té míry, jaká je pro interpretaci takových etických požadavků nezbytná.

Hrozby vůči nezávislosti (viz odstavec 11(c))

A6. Partner odpovědný za zakázku může identifikovat takové hrozby vůči nezávislosti u zakázky, že ani přijaté zabezpečovací prvky nezajistí jejich odstranění nebo omezení na přijatelnou úroveň. V tomto případě, jak je požadováno dle odstavce 11(c), to oznámí příslušné osobě (osobám) v rámci společnosti s cílem stanovit vhodné kroky, které mohou zahrnovat ukončení činnosti nebo zájmů představujících hrozbu nebo

odstoupení od auditní zakázky, pokud je odstoupení podle příslušných právních předpisů možné.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A7. Zákonem nařízená opatření mohou poskytovat zabezpečovací prvky pro nezávislost auditorů ve veřejném sektoru. Auditori ve veřejném sektoru nebo auditorské společnosti provádějící audity ve veřejném sektoru v pozici statutárního auditora však mohou, v závislosti na podmínkách mandátu daného v rámci konkrétní jurisdikce, mít potřebu přizpůsobit svůj přístup s cílem zajistit soulad ve smyslu ustanovení v odstavci 11. V případech, kdy mandát auditora veřejného sektoru neumožňuje odstoupení od zakázky, může jít o zveřejnění okolností, které nastaly a které by v případě soukromého sektoru vedly auditora k odstoupení od zakázky, formou veřejné zprávy.

Přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování auditních zakázek (viz odstavec 12)

A8. ISQC 1 požaduje, aby společnost obdržela takové informace, které považuje za nezbytné při rozhodování o tom, zda přijme zakázku pro nového klienta, zda bude pokračovat v provádění stávající zakázky, nebo zda přijme novou zakázku pro stávajícího klienta.⁵ Informace, jako jsou ty níže uvedené, pomáhají partnerovi odpovědnému za zakázku určit, zda závěry ohledně přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování auditních zakázek jsou přiměřené:

- integrita hlavních vlastníků, nejvyššího vedení účetní jednotky a osob pověřených její správou a řízením,
- zda je tým provádějící zakázku způsobilý k její realizaci a má potřebné schopnosti, čas a zdroje,
- zda společnost a tým provádějící zakázku splňují příslušné etické požadavky a
- významné záležitosti, které vyplynuly v průběhu současné nebo předchozí auditní zakázky, a jejich dopad na pokračování vztahu.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru (viz odstavce 12 – 13)

A9. Ve veřejném sektoru mohou být auditori jmenováni zákonem stanovenými postupy. Z tohoto důvodu se některé požadavky a posouzení ohledně přijetí a pokračování vztahu s klientem a pokračování auditních zakázek, jak jsou uvedeny v odstavcích 12, 13 a A8, na tyto auditory nemusí vztahovat. Nicméně informace získané jako výsledek popsání procesu mohou být cenné pro auditory ve veřejném sektoru při vyhodnocování rizika a dodržování povinností při vydávání zpráv.

Stanovení týmů provádějících zakázky (viz odstavec 14)

A10. Tým provádějící zakázku zahrnuje případně také osobu s odborností ve specializované oblasti účetnictví či auditu, ať už najatou nebo zaměstnanou společností, která provádí auditorské postupy na dané zakázce. Osoba s takovou odborností však není členem týmu provádějícího zakázku, pokud je zapojena do provádění zakázky pouze formou konzultace. Konzultace jsou řešeny v odstavcích 18, A21 a A22.

⁵ ISQC 1, odstavec 27(a).

A11. Při zvažování vhodných způsobilostí a schopností, které jsou očekávané od týmu provádějícího zakázku jako celku, zváží partner odpovědný za zakázku takové záležitosti, jako jsou:

- porozumění auditním zakázkám obdobné povahy a složitosti a praktická zkušenost týmu s takovými zakázkami získaná prostřednictvím vhodného školení či účasti na obdobných zakázkách,
- znalost profesních standardů a příslušných požadavků právních předpisů,
- technická odbornost, včetně znalosti příslušných informačních technologií a specializovaných oblastí účetnictví a auditu,
- znalost příslušných odvětví, v nichž klient působí,
- schopnost uplatňovat odborný úsudek,
- znalost zásad a postupů společnosti v oblasti řízení kvality.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A12. Ve veřejném sektoru může dodatečná vhodná způsobilost zahrnovat dovednosti, které jsou v rámci konkrétní jurisdikce nezbytné ke splnění podmínek zmocnění k auditu. Taková způsobilost může zahrnovat znalost příslušných podob výkaznictví včetně vykazování legislativnímu orgánu nebo jinému státnímu orgánu nebo ve veřejném zájmu. Širší rozsah auditu ve veřejném sektoru může zahrnovat například některé aspekty provádění auditu nebo komplexní hodnocení souladu s právním, regulatorním nebo jiným orgánem a předcházení a odhalování případů podvodu a korupce.

Provádění zakázky

Řízení, dohled a provádění zakázky (viz odstavec 15(a))

A13. Řízení týmu provádějícího zakázku zahrnuje informování jeho členů o záležitostech, jakými jsou:

- odpovědnost členů týmu provádějícího zakázku, včetně potřeby dodržování příslušných etických požadavků a plánování a provádění auditu s profesním skepticismem, jak je požadováno ISA 200⁶,
- odpovědnosti jednotlivých partnerů, pokud je do řízení auditní zakázky zapojen více než jeden partner,
- cíle práce, která bude provedena,
- charakter činnosti účetní jednotky,
- záležitosti týkající se rizik,
- problémy, které se mohou vyskytnout,
- detailní přístup k provedení dané zakázky.

Diskuze mezi členy týmu provádějícího zakázku umožňuje méně zkušeným členům týmu klást dotazy zkušenějším členům tak, aby probíhala náležitá komunikace v rámci týmu provádějícího zakázku.

⁶ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 15.

A14. Náležitá týmová práce a školení pomáhá k tomu, aby méně zkušení členové týmu provádějícího zakázku jasně chápali cíle jim svěřené práce.

A15. Dohled zahrnuje záležitosti jako:

- sledování průběhu auditní zakázky,
- posouzení způsobilosti a schopností jednotlivých členů týmu provádějícího zakázku, včetně toho, zda mají dostatek času k vykonání své práce, zda rozumí pokynům, které obdrželi, a zda je práce prováděna v souladu s naplánovaným přístupem k auditní zakázce,
- řešení významných záležitostí, které vplynuly v průběhu provádění auditní zakázky, zvážení jejich významu a vhodná úprava naplánovaného přístupu,
- zjištění záležitostí, které mají být v průběhu provádění auditní zakázky konzultovány nebo posouzeny zkušenějšími členy týmu provádějícího zakázku.

Kontrola

Povinnost kontroly (viz odstavec 16)

A16. V souladu s ISQC 1 jsou zásady a postupy společnosti týkající se povinnosti provádět kontrolu založeny na principu, že práce méně zkušených členů týmu je kontrolována zkušenějšími členy týmu⁷.

A17. Kontrola zahrnuje posouzení například toho, zda:

- práce byla provedena v souladu s profesními standardy a příslušnými požadavky právních předpisů,
- významné záležitosti byly předloženy k dalšímu posouzení,
- příslušné konzultace byly uskutečněny a výsledné závěry byly zdokumentovány a realizovány,
- je nutné přehodnotit povahu, načasování a rozsah prováděných prací,
- provedená práce odpovídá dosaženým závěrům a je řádně zdokumentována,
- získané důkazní informace jsou dostatečné a vhodné, aby podpořily zprávu auditora, a
- cílů postupů zakázky bylo dosaženo.

Kontrola provedené práce partnerem odpovědným za zakázku (viz odstavec 17)

A18. Včasné kontroly oblastí uvedených níže provedené ve vhodných fázích zakázky umožňují partnerovi odpovědnému za zakázku vyřešit významné záležitosti včas a k jeho spokojenosti před datem nebo k datu zprávy auditora:

- kritické oblasti vyžadující úsudek, zvláště ty, které se vztahují k problémovým nebo sporným záležitostem zjištěným v průběhu zakázky,
- významná rizika a
- ostatní oblasti, které partner odpovědný za zakázku považuje za důležité.

⁷ ISQC 1, odstavec 33.

Partner odpovědný za zakázku nemusí provádět kontrolu veškeré dokumentace auditu, ale může tak činit. Dle požadavku ISA 230 však partner dokumentuje rozsah a načasování kontrol⁸.

A19. Partner odpovědný za zakázku, který přebírá audit v průběhu zakázky, provede postupy kontroly uvedené v odstavci A18, aby zkontroloval práci provedenou do data změny za účelem převzetí odpovědností partnera odpovědného za zakázku.

Zvláštní úprava pro případ, kdy se v týmu provádějícím zakázku využívá člen se zkušenostmi ve specializované oblasti účetnictví nebo auditu (viz odstavce 15 – 17)

A20. Pokud se v týmu provádějícím zakázku využívá člen se zkušenostmi ve specializované oblasti účetnictví nebo auditu, může řízení a kontrola práce takového člena týmu a dohled nad ním zahrnovat například tyto záležitosti:

- odsouhlasení si s tímto členem povahy, rámce a cíle jeho práce, rolí jednotlivých členů týmu a povahy, načasování a rozsahu komunikace mezi tímto členem a ostatními členy týmu provádějícího zakázku,
- vyhodnocení přiměřenosti práce tohoto člena, včetně důležitosti a odůvodněnosti jeho zjištění nebo závěrů a jejich soulad s ostatními důkazními informacemi.

Konzultace (viz odstavec 18)

A21. Účinné konzultace o významných technických, etických a ostatních záležitostech v rámci společnosti, případně mimo ni, může být dosaženo, pokud ti, s nimiž je konzultováno:

- obdrželi informace o veškerých relevantních skutečnostech, které jim umožní poskytnout kvalifikovanou radu, a
- mají příslušnou znalost, postavení a zkušenosti.

A22. Pro tým provádějící zakázku může být vhodné provést konzultaci mimo společnost například pokud společnost postrádá vhodné vnitřní zdroje. Mohou využít poradenských služeb poskytovaných jinými společnostmi, profesními a regulatorními orgány nebo komerčními organizacemi, které poskytují příslušné služby v oblasti řízení kvality.

Kontrola kvality zakázky

Dokončení kontroly kvality zakázky před datováním zprávy auditora (viz odstavec 19(c))

A23. ISA 700 požaduje, aby zpráva auditora nebyla datována dříve, než je datum, kdy auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které jsou základem výroku auditora k účetní závěrce⁹. V případech auditu účetní závěrky kótovaných společností nebo pokud zakázka splní kritéria pro kontrolu kvality zakázky, slouží taková kontrola auditorovi při rozhodnutí, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace.

⁸ ISA 230, odstavec 9(c).

⁹ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavec 41.

- A24. Včasné provádění kontroly kvality zakázky v příslušných etapách během zakázky umožňuje pohotově vyřešit významné záležitosti ke spokojenosti osoby provádějící kontrolu kvality zakázky před datem nebo k datu zprávy auditora.
- A25. Dokončení kontroly kvality zakázky vyžaduje splnění požadavků dle odstavců 20 – 21 osobou provádějící kontrolu kvality zakázky a případně soulad s odstavcem 22. Dokumentace kontroly kvality zakázky může být dokončena po datu zprávy auditora jako součást kompletace konečného spisu auditora. ISA 230 stanovuje v tomto ohledu požadavky a poskytuje vodítka¹⁰.

Povaha, načasování a rozsah kontroly kvality zakázky (viz odstavec 20)

- A26. Věnování pozornosti změnám okolností umožňuje partnerovi odpovědnému za zakázku identifikovat situace, ve kterých je kontrola kvality zakázky nezbytná, přestože na počátku dané zakázky nebyla taková kontrola nutná.
- A27. Rozsah kontroly kvality zakázky závisí mimo jiné na složitosti auditní zakázky, zda je účetní jednotka kótovanou účetní jednotkou, a riziku, že by zpráva auditora nemusela být přiměřená daným okolnostem. Provedení kontroly kvality zakázky nesnižuje odpovědnosti partnera odpovědného za danou auditní zakázku a její realizaci.

Kontrola kvality zakázky u kótovaných účetních jednotek (viz odstavec 21)

- A28. Ostatní záležitosti týkající se vyhodnocení významných úsudků týmu provádějícího zakázku, které mohou být zváženy v rámci kontroly kvality zakázky u kótovaných účetních jednotek, zahrnují:
- významná rizika zjištěná v průběhu zakázky v souladu s ISA 315¹¹ a reakce na tato rizika v souladu s ISA 330¹², včetně vyhodnocení rizika výskytu podvodu učiněného týmem provádějícím zakázku a reakcí týmu na toto riziko v souladu s ISA 240¹³,
 - učiněné úsudky zejména s ohledem na významnost (materialitu) a významná rizika,
 - významnost opravených a neopravených nesprávností zjištěných v průběhu auditu a naložení s nimi,
 - záležitosti, které by měly být sděleny vedení a osobám pověřeným správou a řízením a případně dalším stranám, jako jsou regulační orgány.

Tyto ostatní záležitosti mohou být, v závislosti na okolnostech, relevantní pro kontroly kvality zakázky u auditů účetních závěrek ostatních účetních jednotek.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky (viz odstavce 20 – 21)

- A29. Nad rámec auditů účetních závěrek kótovaných společností je kontrola kvality

¹⁰ ISA 230, odstavce 14 – 16.

¹¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

¹² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

¹³ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“.

zakázky vyžadována u auditních zakázek splňujících kritéria stanovená společností, která určují zakázky podléhající kontrole kvality zakázky. V některých případech nemusí žádná z auditních zakázek společnosti splnit kritéria pro provedení takové kontroly.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru (viz odstavce 20 – 21)

- A30. Ve veřejném sektoru může zákonem jmenovaný auditor (například hlavní auditor nebo jiná vhodně kvalifikovaná osoba jmenovaná jako zástupce hlavního auditora) sehrát stejnou úlohu jako partner odpovědný za zakázku s celkovou odpovědností za audit ve veřejném sektoru. Za těchto okolností výběr osoby provádějící kontrolu kvality zakázky v odpovídajících případech zahrnuje zvážení potřeby nezávislosti od auditované účetní jednotky a schopnosti osoby provádějící kontrolu kvality zakázky poskytnout objektivní vyhodnocení.
- A31. Kótované společnosti podle odstavců 21 a A28 nejsou běžné ve veřejném sektoru. Mohou však existovat jiné účetní jednotky z oblasti veřejného sektoru, které jsou významné co do velikosti, složitosti nebo aspektů veřejného zájmu a které mají tudíž mnoho různých vnějších a vnitřních zainteresovaných stran. Například se jedná o státem vlastněné korporace a veřejně prospěšné služby. Pokračující transformace v rámci veřejného sektoru mohou zapříčinit vznik nových typů významných subjektů. Neexistuje pevné objektivní kritérium, na němž je založeno určení významnosti. Nicméně auditoři ve veřejném sektoru vyhodnotí, jaké subjekty jsou dostatečně významné, aby vyžadovaly provedení kontroly kvality zakázky.

Monitorování (viz odstavec 23)

- A32. ISQC 1 požaduje, aby společnost stanovila proces monitorování tak, aby jí poskytoval přiměřenou jistotu, že zásady a postupy společnosti ve vztahu k systému řízení kvality jsou náležité, přiměřené a fungují účinně¹⁴.
- A33. Při posouzení, zda nedostatky mohou mít vliv na auditní zakázku, přihlédně partner odpovědný za zakázku k opatřením, která společnost přijala s cílem napravit danou situaci a která partner odpovědný za zakázku považuje v souvislosti s tímto auditem dostatečná.
- A34. Nedostatky v systému řízení kvality společnosti nemusí samy o sobě nutně znamenat, že konkrétní auditní zakázka nebyla provedena v souladu s profesními standardy, příslušnými požadavky právních předpisů nebo že zpráva auditora nebyla přiměřená.

Dokumentace

Dokumentace konzultací (viz odstavec 24(d))

- A35. Dokumentace konzultací s ostatními odborníky, která zahrnuje problémové nebo sporné záležitosti a která je dostatečně úplná a detailní, přispívá k porozumění:
- problému, k němuž byla konzultace vyžádána, a
 - výsledku konzultace včetně veškerých přijatých rozhodnutí, odůvodnění těchto rozhodnutí a způsobu jejich realizace.

¹⁴ ISQC, odstavec 48.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 230**

DOKUMENTACE AUDITU

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Povaha a účel dokumentace auditu	2 - 3
Datum účinnosti.....	4
Cíl	5
Definice	6
Požadavky	
Včasné vypracování dokumentace auditu.....	7
Dokumentace provedených auditorских postupů a získaných důkazních informací.....	8 - 13
Kompletace finálního spisu auditora.....	14 - 16
Aplikační a vysvětlující část	
Včasné vypracování dokumentace auditu	A1
Dokumentace provedených auditorских postupů a získaných důkazních informací.....	A2 - A20
Kompletace finálního spisu auditora	A21 - A24
Příloha: Specifické požadavky na dokumentaci auditu obsažené v jiných standardech ISA	

Mezinárodní auditorский standard (ISA) 230 „Dokumentace auditu“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorскими standardy.“

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora ve vztahu k vypracování dokumentace auditu pro potřeby auditu účetní závěrky. Příloha k tomuto standardu obsahuje seznam dalších standardů ISA, které obsahují specifické požadavky a návody na dokumentaci. Specifické požadavky na dokumentaci obsažené v jiných standardech ISA neomezují uplatnění tohoto standardu. Právní předpisy mohou stanovit další požadavky na zpracování dokumentace.

Povaha a účel dokumentace auditu

2. Dokumentace auditu, která splňuje požadavky tohoto ISA a specifické požadavky na dokumentaci obsažené v jiných standardech ISA, poskytuje:
 - (a) důkazy o auditorově zdůvodnění závěru o dosažení obecných cílů auditora¹ a
 - (b) důkazy o tom, že audit byl naplánován a proveden v souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů.
3. Dokumentace auditu slouží k řadě dalších účelů, mimo jiné:
 - pomáhá týmu provádějícímu zakázku při plánování a provádění auditu,
 - pomáhá členům týmu provádějícího zakázku zodpovědným za dohled nad zakázkou při řízení a dohlížení na auditorské práce a při plnění jejich odpovědnosti za kontrolu v souladu s ISA 220²,
 - umožňuje týmu provádějícímu zakázku nést odpovědnost za jeho práci,
 - uchovává záznamy o skutečnostech, které jsou důležité i pro budoucí audity,
 - umožňuje provést kontrolu kvality a inspekce v souladu s ISQC 1³ nebo s takovými národními požadavky, které jsou přinejmenším stejně náročné⁴,
 - umožňuje provést externí inspekce v souladu s příslušnými požadavky právních předpisů.

Datum účinnosti

4. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

5. Cílem auditora je vypracovat dokumentaci auditu, která bude obsahovat:
 - (a) dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech, které tvoří východisko zprávy auditora a

¹ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 11

² ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavce 15-17.

³ ISQC 1 „Řízení kvality u společností provádějících audity a проверки účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“, odstavce 32-33, 35-38 a 48.

⁴ ISA 220, odstavec 2.

- (b) důkazy o tom, že audit byl naplánován a proveden v souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů.

Definice

- 6. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:
 - (a) dokumentace auditu - záznamy o provedených auditorských postupech, získaných relevantních důkazních informacích a závěrech, k nimž auditor dospěl, (někdy se používá termín „auditní dokumenty“)
 - (b) spis auditora – jeden nebo více svazků nebo úložných médií v papírové nebo elektronické formě obsahující záznamy, které tvoří dokumentaci auditu pro určitou zakázku,
 - (c) zkušený auditor - osoba (pracující v auditorské společnosti nebo externista), která má praktické zkušenosti s auditem a přiměřené znalosti:
 - (i) auditorských postupů,
 - (ii) mezinárodních auditorských standardů a příslušných požadavků právních předpisů,
 - (iii) podnikatelského prostředí, ve kterém účetní jednotka provozuje svou činnost, a
 - (iv) problematiky auditu a účetního výkaznictví příslušného odvětví.

Požadavky

Včasné vypracování dokumentace auditu

- 7. Auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu včas. (viz odstavec A1)

Dokumentace provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací

Forma, obsah a rozsah dokumentace auditu

- 8. Auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil: (viz odstavce A2 - A5, A16 - A17)
 - (a) povahu, načasování a rozsah auditorských postupů provedených s cílem dosáhnout souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů, (viz odstavce A6 - A7)
 - (b) výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace a
 - (c) významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při tvoření těchto závěrů. (viz odstavce A8 - A11)
- 9. Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorských postupů je auditor povinen zaznamenat:
 - (a) charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí, (viz odstavec A12)
 - (b) osobu, která provedla auditorské práce, a datum, kdy byly tyto práce dokončeny, a

- (c) osobu, která zkontrolovala provedené auditorské práce, a datum a rozsah této kontroly. (viz odstavec A13)
- 10. Auditor je povinen zdokumentovat projednání významných záležitostí s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a s dalšími osobami a rovněž povahu projednaných významných záležitostí, datum projednání a jména osob, se kterými jednal. (viz odstavec A14)
- 11. Pokud auditor identifikoval informace, které nejsou konzistentní s jeho konečnými závěry týkajícími se významných záležitostí, je povinen zdokumentovat, jak tuto nekonzistenci vyřešil. (viz odstavec A15)

Odchýlení se od relevantního požadavku

- 12. Pokud ve výjimečné situaci auditor považuje za nutné odchýlit se od relevantního požadavku některého ze standardů ISA, je povinen zdokumentovat, jakým způsobem použité alternativní auditorské postupy plní cíl daného požadavku a jaké byly důvody odchýlení se od něj. (viz odstavce A18 - A19)

Události po datu zprávy auditora

- 13. Pokud ve výjimečných případech auditor provede po datu zprávy auditora nové nebo dodatečné auditorské postupy nebo dojde k novým závěrům, je povinen zdokumentovat: (viz odstavec A20)
 - (a) okolnosti, které nastaly,
 - (b) nově nebo dodatečně provedené auditorské postupy, získané důkazní informace a dosažené závěry a jejich dopad na zprávu auditora a
 - (c) osobu, která provedla výsledné změny dokumentace a jejich kontrolu, a datum, kdy tak bylo učiněno.

Kompletace finálního spisu auditora

- 14. Auditor je povinen shromáždit dokumentaci auditu ve spisu auditora a dokončit administrativní proces kompletace finálního spisu auditora v rozumném časovém horizontu po datu zprávy auditora. (viz odstavce A21 - A22)
- 15. Po dokončení kompletace finálního spisu auditora nesmí auditor před uplynutím doby, po kterou musí spis zůstat uložen, žádnou dokumentaci auditu vymazat ani vyřadit. (viz odstavec A23)
- 16. Pokud auditor po kompletaci finálního spisu auditora zjistí, že v jiných případech, než jsou případy popsané v bodě 13, je nutné modifikovat stávající dokumentaci auditu nebo přidat novou dokumentaci, je povinen zdokumentovat bez ohledu na povahu modifikace nebo přidaných informací následující skutečnosti: (viz odstavec A24)
 - (a) konkrétní důvody modifikace nebo přidání nové dokumentace a
 - (b) kdo a kdy úpravy provedl a zkontroloval.

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Včasné vypracování dokumentace auditu (viz odstavec 7)

- A1. Dostatečná, přiměřená a včas vypracovaná dokumentace auditu pomůže zvýšit kvalitu auditu a usnadní efektivní kontrolu a hodnocení získaných důkazních informací a

dosažených závěrů před finalizací zprávy auditora. Dokumentace vypracovaná poté, co byly práce provedeny, bude pravděpodobně méně přesná než dokumentace vypracovaná v době provádění prací.

Dokumentace provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací

Forma, obsah a rozsah dokumentace auditu (viz odstavec 8)

A2. Forma, obsah a rozsah dokumentace auditu závisí na faktorech, jakými jsou:

- velikost a složitost účetní jednotky,
- povaha auditorských postupů, které mají být provedeny,
- identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti,
- důležitost získaných důkazních informací,
- povaha a rozsah zjištěných 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.

A3. Dokumentaci auditu je možné vést v papírové podobě, v elektronické podobě nebo s použitím jiného média. K příkladům dokumentace auditu patří:

- programy auditu,
- analýzy,
- memoranda o významných záležitostech,
- přehledy významných záležitostí,
- konfirmační dopisy a prohlášení účetní jednotky,
- kontrolní seznamy,
- korespondence (včetně emailů) týkající se významných záležitostí.

Auditor může do dokumentace auditu zahrnout též výpisy záznamů účetní jednotky nebo jejich kopie (např. významné a zvláštní smlouvy a dohody). Dokumentace auditu však nemůže nahradit účetní záznamy účetní jednotky.

A4. Auditor nemusí zahrnovat do dokumentace auditu první návrhy auditních dokumentů a účetní závěrky, u nichž existují nové verze, poznámky obsahující neúplné nebo předběžné závěry, předchozí kopie dokumentů, v nichž byly opraveny překlepy nebo jiné chyby, a duplikáty dokladů.

A5. Ústní vysvětlení auditora nestačí samo o sobě ke zdůvodnění auditorem provedené práce ani dosažených závěrů, ale lze jej použít k vysvětlení nebo objasnění informací obsažených v dokumentaci auditu.

Dokumentace dodržení souladu se standardy ISA (viz odstavec 8(a))

A6. V zásadě platí, že jsou-li splněny požadavky tohoto standardu ISA, bude za daných okolností dokumentace auditu dostatečná a náležitá. Další standardy ISA obsahují specifické požadavky na dokumentaci, jejichž účelem je objasnit aplikaci tohoto

standardu v konkrétních podmínkách dalších standardů ISA. Specifické požadavky na dokumentaci obsažené v dalších standardech ISA nikterak neomezují aplikaci tohoto standardu. Navíc absence požadavku na dokumentaci v kterémkoli ze standardů ISA není vedena úmyslem naznačit, že jako výsledek dodržení tohoto standardu nebude vypracována žádná dokumentace.

A7. Dokumentace auditu poskytuje důkazy o tom, že audit splňuje požadavky standardů ISA. Pro auditora však není nezbytné ani proveditelné, aby zdokumentoval během auditu každou posuzovanou skutečnost nebo uplatněný odborný úsudek. Auditor dále nemusí samostatně zdokumentovat (např. v kontrolním přehledu) splnění požadavků, jejichž splnění je doloženo dokumenty založenými ve spisu auditora. Např.:

- existence vhodně zdokumentovaného plánu auditu dokládá, že auditor audit naplánoval,
- existence podepsaného smluvního dopisu založeného ve spisu auditora dokládá, že auditor se dohodl s vedením, případně s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, na podmínkách auditní zakázky,
- zpráva auditora k účetní závěrce obsahující výrok s přiměřenou výhradou dokládá, že auditor splnil požadavek spojený s vyjádřením výroku s výhradou v případech upřesněných ve standardech ISA,
- ve spojitosti s požadavky, které se vztahují obecně na celý audit, může existovat řada způsobů, jakými lze doložit jejich splnění ve spisu auditora:
 - ve spisu auditora např. nemusí být jedinečným způsobem zdokumentován profesní skepticismus uplatněný auditorem. Dokumentace auditu může přesto poskytovat důkaz o tom, že auditor tento profesní skepticismus uplatnil v souladu se standardy ISA. Takovým důkazem mohou být zvláštní postupy provedené za účelem podpory odpovědí vedení na auditorovy dotazy,
 - několika způsoby může být v dokumentaci auditu rovněž doložena skutečnost, že partner odpovědný za zakázku převzal odpovědnost za řízení a provádění auditu a za dohled nad jeho prováděním v souladu se standardy ISA. Jedním z těchto způsobů může být dokumentace včasného zapojení partnera odpovědného za zakázku do provádění jednotlivých aspektů, například jeho účast na jednáních týmu požadovaná ISA 315⁵.

Dokumentace významných záležitostí a souvisejících významných odborných úsudků (viz odstavec 8(c))

A8. Při posuzování významnosti určité záležitosti je nutno provést objektivní analýzu faktů a okolností. K významným záležitostem mimo jiné patří:

- záležitosti, z nichž vyplývá významné riziko, (definované v ISA 315⁶)
- výsledky auditorských postupů, které naznačují, že (a) účetní závěrka by mohla být významným (materiálním) způsobem zkreslená nebo že (b) je potřeba upravit předchozí hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti provedené auditorem a jeho reakce na tato rizika,
- okolnosti, které auditorovi způsobují významné problémy při uplatnění nezbytných

⁵ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 10.

⁶ ISA 315, odstavec 4(e).

auditorských postupů,

- zjištění, která by mohla vést k modifikaci výroku auditora nebo k zahrnutí odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti do zprávy auditora.
- A9. Důležitým faktorem při určování formy, obsahu a rozsahu dokumentace auditu vztahující se k významným záležitostem je rozsah odborného úsudku uplatněného při provádění prací a vyhodnocování výsledků. Dokumentace uplatněných odborných úsudků, jsou-li významné, slouží pro objasnění závěrů auditora a posiluje kvalitu úsudku. Tyto záležitosti jsou zvláště důležité pro osoby odpovědné za kontrolu dokumentace auditu včetně osob provádějících následné audity při kontrole záležitostí významných i pro další období (např. kontrola účetních odhadů použitých v minulosti).
- A10. Několik příkladů okolností, za nichž je, v souladu s odstavcem 8, vhodné vypracovat dokumentaci auditu týkající se uplatnění odborného úsudku, pokud se jedná o významné záležitosti a úsudky:
- východisko závěru auditora, jestliže je od něj požadováno, aby „zvážil“ určité informace nebo faktory a toto zvážení je v kontextu příslušné zakázky významné,
 - zdůvodnění závěru auditora týkajícího se přiměřenosti oblastí subjektivních úsudků (např. přiměřenost významných účetních odhadů),
 - zdůvodnění závěrů auditora týkajících se pravosti dokumentu, je-li v reakci na podmínky zjištěné během auditu, které vedou auditora k domněnce, že dokument nemusí být pravý, provedeno další šetření (např. vhodné využití služeb experta nebo potvrzujících postupů).
- A11. Auditor může považovat za vhodné vypracovat a uchovat shrnutí (někdy nazývané memorandum o ukončení auditu), které bude součástí dokumentace auditu a které bude popisovat významné záležitosti zjištěné během auditu a způsob jejich řešení, nebo bude obsahovat křížové odkazy na jinou relevantní podpůrnou dokumentaci auditu, která tyto informace obsahuje. Podobné shrnutí může usnadnit efektivní a účinné kontroly a inspekce dokumentace auditu, zvláště u velkých a složitých auditů. Navíc může takové shrnutí auditorovi pomoci při posuzování významných záležitostí. Také může auditorovi pomoci při zvažování toho, zda s ohledem na provedené auditorské postupy a učiněné závěry existuje v některém z důležitých standardů ISA cíl, kterého auditor nemůže dosáhnout, což povede k tomu, že auditor nedosáhne obecných cílů auditora.

Identifikace konkrétních testovaných položek a záležitostí a osoby odpovědné za vypracování dokumentace a za její kontrolu (viz odstavec 9)

- A12. 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 testovaných položek nebo záležitostí. Např.:
- při podrobném testování nákupních objednávek generovaných účetní jednotkou identifikuje auditor dokumenty vybrané k testování pomocí data a unikátního čísla každé objednávky,
 - u postupu, který vyžaduje výběr nebo kontrolu všech položek z určité populace, které překročily konkrétní částku, může auditor zaznamenat rozsah příslušného postupu a identifikovat danou populaci (např. všechny účetní zápisy nad konkrétní danou částku v deníku),
 - u postupu, který vyžaduje systematické vzorky z 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. dubna do 30. září 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 odpovědnosti a kdy a kde pozorování proběhlo.

A13. ISA 220 vyžaduje, aby auditor zkontroloval provedené auditorské práce prostřednictvím kontroly dokumentace auditu⁷. Požadavek na zdokumentování toho, kdo zkontroloval provedené auditorské práce, neznámá nutnost uvádět u každého konkrétního auditního dokumentu potvrzení o kontrole. Nutné je ovšem zdokumentovat, které auditorské práce byly zkontrolovány a kdo a kdy je zkontroloval.

Dokumentace jednání o významných záležitostech s vedením, osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a ostatními osobami (viz odstavec 10)

A14. Součástí dokumentace nemusejí být pouze záznamy pořízené auditorem, ale může zahrnovat i jiné vhodné záznamy, např. zápisy z jednání vyhotovené pracovníky účetní jednotky a odsouhlasené auditorem. Auditor může projednat významné záležitosti s ostatními osobami, což mohou být pracovníci účetní jednotky a externí třetí osoby, např. odborní poradci účetní jednotky.

Dokumentace způsobu, jakým bylo naloženo s nekonzistentními záležitostmi (viz odstavec 11)

A15. Požadavek na dokumentaci řešení nekonzistence informací neznámá, že auditor musí uchovat ve spisu auditora nesprávnou nebo starou verzi dokumentace.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky (viz odstavec 8)

A16. Dokumentace auditu je v případě auditu menší účetní jednotky obvykle méně obsáhlá než dokumentace týkající se auditu větší účetní jednotky. V případech, kdy navíc partner odpovědný za zakázku provádí sám veškeré auditorské práce, nebude dokumentace zahrnovat záležitosti, které by byly zdokumentovány výhradně za účelem informování nebo instruování členů týmu provádějícího zakázku nebo za účelem předložení důkazu o provedení kontroly jinými členy týmu (např. nemusejí být zdokumentovány žádné záležitosti týkající se jednání týmu nebo dohledu). Partner odpovědný za zakázku však plní požadavek odstavce 8 vypracovat dokumentaci auditu, která bude srozumitelná pro zkušeného auditora, neboť dokumentace auditu může být pro regulační nebo jiné účely předmětem kontroly externích stran.

A17. Při vypracování dokumentace auditu může být také pro auditora menší účetní jednotky užitečné a efektivní zaznamenat různé aspekty auditu společně v jediném dokumentu s křížovými odkazy na podpůrné auditní dokumenty. K záležitostem, které mohou být při auditu menší účetní jednotky zdokumentovány společně, patří porozumění účetní jednotce a jejím vnitřním kontrolním systémům, celková strategie a plán auditu, významnost (materialita) stanovená podle ISA 320⁸, posuzovaná rizika, významné události zjištěné během auditu a učiněné závěry.

⁷ ISA 220, odstavec 17.

⁸ ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“.

Odchýlení se od relevantního požadavku (viz odstavec 12)

- A18. Požadavky standardů ISA jsou uzpůsobeny tak, aby umožnily auditorovi dosáhnout cílů vymezených ve standardech ISA a tím i obecných cílů auditora. Proto, kromě případu, kdy nastanou výjimečné okolnosti, mezinárodní auditorské standardy ISA požadují soulad s každým požadavkem, který je pro daný audit relevantní.
- A19. Požadavek na sestavení dokumentace se vztahuje pouze na požadavky relevantní za daných okolností. Požadavek není relevantní⁹ pouze v případech, kdy:
- celý ISA není relevantní (např. pokud účetní jednotka nemá funkci interního auditu, není relevantní nic z ISA 610¹⁰) nebo
 - požadavek je podmíněný a příslušná podmínka není splněna (např. požadavek na modifikaci výroku auditora v případě, kdy není možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace a tato nemožnost neexistuje).

Události po datu zprávy auditora (viz odstavec 13)

- A20. K výjimečným okolnostem patří skutečnosti, které auditor zjistil po datu zprávy auditora, ale které existovaly k datu zprávy auditora a mohly vést k úpravě účetní závěrky nebo k modifikaci výroku ve zprávě auditora, kdyby o nich k tomuto datu auditor věděl¹¹. Výsledné změny dokumentace auditu jsou kontrolovány v souladu s povinnostmi vymezenými v ISA 220¹², přičemž odpovědnost za změny nese partner odpovědný za zakázku.

Kompletace finálního spisu auditora (viz odstavce 14 – 16)

- A21. ISQC 1 (nebo národní požadavky, které jsou přinejmenším stejně náročné) požaduje, aby firmy zavedly pravidla a postupy pro včasné dokončení kompletace finálního spisu auditora¹³. Vhodná časová lhůta pro dokončení finálního spisu auditora je zpravidla nejvýše 60 dní po datu zprávy auditora¹⁴.
- A22. Dokončení kompletace finálního spisu auditora po datu zprávy auditora je administrativní proces, jehož součástí nejsou nové auditorské postupy ani dosahování nových závěrů. V dokumentaci auditu mohou být přesto během procesu finální kompletace prováděny změny, jsou-li administrativní povahy. K takovým změnám patří:
- vymazání nebo vyřazení staré verze dokumentace, u které existuje nová verze,
 - třídění a slučování jednotlivých auditních dokumentů a vytváření křížových odkazů mezi nimi,
 - odsouhlasení splnění kontrolního seznamu, který se týká procesu kompletace spisu,
 - zdokumentování důkazních informací, které auditor získal, projednal a odsouhlasil s příslušnými členy týmu provádějícího zakázku před datem zprávy auditora.

⁹ ISA 200, odstavec 22.

¹⁰ ISA 610 „Využití práce interních auditorů“.

¹¹ ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavec 14.

¹² ISA 220, odstavec 16.

¹³ ISQC 1, odstavec 45.

¹⁴ ISQC 1, odstavec A54.

- A23. ISQC 1 (nebo jiné národní požadavky, které jsou přinejmenším stejně náročné) požaduje, aby společnosti zavedly vhodná pravidla a postupy pro uchování dokumentace k zakázkám¹⁵. Dokumentace auditních zakázek musí být obvykle uložena po dobu nejméně pěti let od data zprávy auditora, případně od data zprávy auditora skupiny, je-li toto datum pozdější¹⁶.
- A24. Jedním z příkladů okolností, za kterých může auditor považovat za nutné upravit stávající dokumentaci auditu nebo doplnit novou dokumentaci poté, co byla kompletace spisu auditora ukončena, je potřeba objasnit stávající dokumentaci auditu v návaznosti na komentáře obdržené během inspekci provedených interními či externími stranami.

¹⁵ ISQC 1 odstavec 47.

¹⁶ ISQC 1 , odstavec A61.

Příloha

(viz odstavec 1)

Specifické požadavky na dokumentaci auditu obsažené v jiných standardech ISA

V následujícím přehledu jsou obsaženy odstavce z ostatních standardů ISA účinných pro auditu účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu, které obsahují specifické požadavky na dokumentaci auditu. Tento seznam není náhradou za posouzení příslušných požadavků a souvisejících materiálů objasňujících aplikaci a další vysvětlení uvedená ve standardech ISA.

- ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavce 10 - 12.
- ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavce 24 - 25.
- ISA 240 „Postupy auditorů související s podvodů při auditu účetní závěrky“, odstavce 44 - 47.
- ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“, odstavec 29.
- ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 23.
- ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“, odstavec 12.
- ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 32.
- ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“, odstavec 14.
- ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“, odstavce 28 - 30.
- ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“, odstavec 15.
- ISA 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“, odstavec 23.
- ISA 550 „Spřízněné strany“, odstavec 28.
- ISA 600 „Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“, odstavec 50.
- ISA 610 „Využití práce interních auditorů“, odstavec 13.

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 240

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Charakteristika podvodu.....	2 - 3
Odpovědnost za předcházení a odhalení podvodu.....	4 - 8
Datum účinnosti.....	9
Cíle	10
Definice	11
Požadavky	
Profesní skepticismus.....	12 - 14
Projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce.....	15
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	16 - 24
Odhalení a posouzení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem	25 - 27
Reakce na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem.....	28 - 33
Vyhodnocení důkazních informací.....	34 - 37
Auditor, který není schopen pokračovat v práci na zakázce.....	38
Písemná prohlášení	39
Komunikace s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.....	40 - 42
Komunikace s regulačními orgány a orgány dohlížejšími na dodržování zákonů.....	43
Dokumentace.....	44 - 47
Aplikační a vysvětlující část	
Charakteristika podvodu.....	A1 - A6
Profesní skepticismus.....	A7 - A9
Projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce.....	A10 - A11
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti.....	A12 - A27

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Odhalení a posouzení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem	A28 - A32
Reakce na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem.....	A33 - A48
Vyhodnocení důkazních informací.....	A49 - A53
Auditor, který není schopen pokračovat v práci na zakázce.....	A54 - A57
Písemná prohlášení	A58 - A59
Komunikace s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.....	A60 - A64
Komunikace s regulačními orgány a orgány dohlížejícími na dodržování zákonů.....	A65 - A67
Příloha 1: Příklady faktorů rizika podvodu	
Příloha 2: Příklady možných auditorských postupů, kterými lze reagovat na vyhodnocená rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem	
Příloha 3: Příklady skutečností, které naznačují možný výskyt podvodu	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora ve vztahu k podvodům při auditu účetní závěrky. Konkrétně popisuje, jak je třeba aplikovat ISA 315¹ a ISA 330² v souvislosti s rizikem významného (materiálního) zkreslení v důsledku podvodu.

Charakteristika podvodu

2. Nesprávnosti v účetní závěrce mohou vyplynout buď z podvodu, nebo z chyby. Rozhodujícím faktorem pro odlišení podvodu od chyby je, zda byla činnost, v jejímž důsledku došlo k nesprávnosti v účetní závěrce, úmyslná, či neúmyslná.
3. Ačkoli je podvod široký právní pojem, pro účely těchto standardů ISA se auditor zabývá podvodem, který způsobuje významnou (materiální) nesprávnost v účetní závěrce. Pro auditora jsou relevantní dva typy záměrné nesprávnosti - nesprávnost plynoucí z podvodného účetního výkaznictví a nesprávnost plynoucí ze zpronevěry majetku. Ačkoli auditor může mít podezření na vznik podvodu nebo jej může v méně častých případech odhalit, nezaujímá právní stanovisko k tomu, zda k podvodu skutečně došlo. (viz odstavce A1 - A6)

Odpovědnost za předcházení a odhalení podvodu

4. Primární odpovědnost za předcházení a odhalení podvodu nesou osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a vedení účetní jednotky. Je důležité, aby vedení, které je pod dohledem osob pověřených správou a řízením, kladlo velký důraz na předcházení podvodu, které může zmenšit příležitost ke spáchání podvodu, a na odstrašování od podvodu, které může jednotlivce odradit od páchaní podvodu vzhledem k pravděpodobnosti, že bude odhalen a potrestán. To vyžaduje úsilí o vytvoření kultury čestného a etického chování, kterou může upevnit i aktivní dohled ze strany osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. Součástí dohledu osobami pověřenými správou a řízením je také posouzení možnosti obejít kontroly či uplatnit další nepatřičný vliv na zpracování účetní závěrky, jako např. snahy vedení manipulovat výnosy za účelem ovlivňování názoru analytiků na výkonnost účetní jednotky a její ziskovost.

Povinnosti auditora

5. Auditor provádějící audit v souladu se standardy ISA je odpovědný za získání přiměřené jistoty, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti, ať už způsobené podvodem či chybou. Vzhledem k přirozeným omezením auditu existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce mohou zůstat neodhaleny, a to i tehdy, bude-li audit náležitým způsobem naplánován a bude-li proveden v souladu s auditorskými standardy.³

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

³ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavce A51 - A52.

6. Jak je popsáno v ISA 200⁴, potenciální dopady přirozených omezení auditu jsou zvláště významné u nesprávnosti, která je důsledkem podvodu. Riziko neodhalení významných (materiálních) nesprávností v důsledku podvodu je větší než riziko neodhalení významných (materiálních) nesprávností způsobených chybou, protože podvod je obvykle doprovázen promyšleným a pečlivě naplánovaným činem sloužícím k jeho zakrytí, např. ve formě falšování, úmyslného nezaznamenání účetního případu nebo záměrně chybného informování auditorů. Odhalit pokus o zakrytí podvodu je ještě obtížnější, pokud se jedná o tajnou domluvu. V důsledku tajné domluvy může auditor nabýt přesvědčení, že důkazní informace jsou pravdivé, i když ve skutečnosti pravdivé nebudou. Schopnost auditora odhalit podvod záleží na různých faktorech, např. zručnosti pachatele, frekvenci a rozsahu manipulace, míry tajného ujednání osob, relativního objemu jednotlivých manipulovaných částek a pozice jednotlivých osob podílejících se na podvodu. Ačkoliv auditor může identifikovat příležitosti ke spáchání podvodu, je těžké, aby určil, zda nesprávnosti v oblasti úsudku, jako jsou např. účetní odhady, byly způsobeny podvodem nebo chybou.
7. Navíc riziko, že auditor neobjeví významnou (materiální) nesprávnost plynoucí z podvodu spáchaného vedením, je větší než u podvodu spáchaného zaměstnancem, protože členové vedení jsou často v pozici, kdy mohou přímo či nepřímo manipulovat účetní záznamy, prezentovat podvodné finanční informace nebo obejít kontrolní mechanismy navržené k prevenci podobných podvodů ze strany ostatních zaměstnanců.
8. Při získávání přiměřené jistoty je auditor povinen uplatňovat profesní skepticismus, zvažovat možnost, že vedení obešlo kontroly, a mít na paměti, že auditorské postupy účinné pro odhalování chyby nemusejí být účinné při odhalování podvodu. Požadavky uvedené v tomto standardu jsou navrženy s cílem pomoci auditorovi určit a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem a navrhnout postupy pro odhalení takové nesprávnosti.

Datum účinnosti

9. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

10. Auditor má následující cíle:
 - (a) identifikovat a zhodnotit riziko vzniku významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem,
 - (b) získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se vyhodnocovaných rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu pomocí toho, že na tato rizika vhodným způsobem zareaguje. a
 - (c) vhodným způsobem reagovat na podvod nebo podezření z podvodu zjištěné během auditu.

⁴ ISA 200, odstavec A51.

Definice

11. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:
- (a) podvod - úmyslný čin, jehož se dopustí jeden nebo více členů vedení, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo jedna či více osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran a při němž se použije klamání nebo klamavého jednání za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody,
 - (b) faktory rizika podvodu – události nebo okolnosti, které indikují podněcování nebo nátlak ke spáchání podvodu, nebo umožňují jeho spáchání.

Požadavky

Profesní skepticismus

12. V souladu s ISA 200⁵ je auditor povinen během auditu uplatňovat profesní skepticismus s vědomím, že může dojít k významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu, a to bez ohledu na předchozí zkušenost auditora ohledně poctivosti a integrity vedení a osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. (viz odstavce A7-A8)
13. Pokud nemá auditor důvod k jakýmkoli podezřením, může považovat účetní záznamy a dokumenty za pravé. Jestliže však okolnosti zjištěné během auditu vedou auditora k domněnce, že určitý dokument nemusí být pravý nebo že údaje v dokumentu byly pozměněny, aniž by o tom byl auditor informován, je auditor povinen provést další šetření. (viz odstavec A9)
14. Jsou-li odpovědi na otázky položené vedení a osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky rozporuplné, auditor je povinen zjištěné rozpory prošetřit.

Projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce

15. ISA 315 vyžaduje, aby proběhla projednávání záležitostí v rámci týmu provádějícího zakázku a aby partner odpovědný za zakázku určil, které záležitosti budou sděleny členům týmu, kteří se projednávání nezúčastnili⁶. Projednávání se musí zaměřit především na to, jak a kde je účetní závěrka účetní jednotky náchylná k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, včetně možného způsobu vzniku podvodu. Při jednání jsou členové týmu pracujícího na zakázce povinni odhlédnout od skutečnosti, že věří v poctivost a integritu osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. (viz odstavce A10 - A11)

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

16. Při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností zaměřených na pochopení účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, jak je uvedeno v ISA 315⁷, je auditor povinen postupovat podle odstavců 17 - 24, aby získal informace využitelné pro identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem.

⁵ ISA 200, odstavec 15.

⁶ ISA 315, odstavec 10.

⁷ ISA 315, odstavce 5-24.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Vedení a ostatní osoby v účetní jednotce

17. Auditor je povinen se vedení dotázat na:

- (a) jeho hodnocení rizika, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslena vlivem výskytu podvodu, včetně povahy, rozsahu a frekvence takovýchto hodnocení, (viz odstavce A12 - A13)
- (b) proces zavedený vedením sloužící k odhalování a reagování na rizika výskytu podvodu v účetní jednotce, včetně všech specifických rizik výskytu podvodu, která vedení identifikovalo nebo na něž bylo upozorněno, nebo na skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejněné údaje, u kterých by mohlo existovat riziko výskytu podvodu, (viz odstavec A14)
- (c) způsob, jakým vedení obeznamuje osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky se svými procesy sloužícími k odhalování rizik výskytu podvodu a k reagování na ně,
a
- (d) způsob, jakým vedení obeznamuje zaměstnance se svými názory na obchodní postupy a etické chování.

18. Auditor je povinen klást otázky vedení a dalším relevantním osobám v rámci účetní jednotky, aby zjistil, zda vědí o jakémkoli skutečném nebo údajném podvodu, který se týká účetní jednotky, nebo o podezření ze spáchání takového podvodu. (viz odstavce A15 - A17)

19. U těch účetních jednotek, které mají oddělení interního auditu, je auditor povinen klást dotazy pracovníkům tohoto oddělení, aby zjistil, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřeních ze spáchání podvodu, které se dotýkají účetní jednotky, a aby získal jejich názory na rizika výskytu podvodu. (viz odstavec A18)

Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky

20. Nejsou-li všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky členy jejího vedení⁸, auditor je povinen seznámit se s tím, jak osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky uskutečňují dohled nad procesy vedení pro odhalování rizik výskytu podvodu v účetní jednotce a reagování na ně a nad vnitřním kontrolním systémem, který vedení zavedlo pro snížení těchto rizik. (viz odstavce A19 - A21)

21. Nejsou-li všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky členy jejího vedení, auditor je povinen klást dotazy osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, aby zjistil, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřeních ze spáchání podvodu, které se dotýkají účetní jednotky. Tyto otázky jsou kladeny také proto, aby potvrdily odpovědi na otázky kladené členům vedení.

Odhalené nezvyklé nebo neočekávané vztahy

22. Auditor je povinen posoudit, zda nezvyklé či neočekávané vztahy, které byly odhaleny při provádění analytických postupů, včetně těch, které se vztahují k výnosovým účtům, nemohou naznačovat existenci rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem.

⁸ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13.

Další informace

23. Auditor je povinen zvážit, zda další získané informace nenaznačují výskyt významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem. (viz odstavec A22)

Posouzení faktorů rizika podvodu

24. Auditor je povinen posoudit, zda informace získané z jiných postupů vyhodnocování rizik a provedených souvisejících činností nenaznačují, že je přítomen jeden nebo více faktorů rizika podvodu. Faktory rizika podvodu nemusí nutně naznačovat existenci podvodu, nicméně bývají často přítomny v podmínkách, kde k podvodům došlo, a mohou tedy naznačovat rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem. (viz odstavce A23 - A27)

Odhalení a posouzení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem

25. V souladu s ISA 315 je auditor povinen odhalovat a vyhodnocovat rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení v případě skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů⁹.

26. Při odhalování a posuzování rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem je auditor povinen předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu, a vyhodnotit, jaké druhy výnosů, výnosových transakcí či tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik. Odstavec 47 specifikuje dokumentaci požadovanou v případě, dojde-li auditor k závěru, že tento předpoklad není v podmínkách zakázky relevantní a že neodhalil v účtování o výnosech riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem. (viz odstavce A28 - A30)

27. Auditor je povinen nakládat s vyhodnocenými riziky výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobenými podvodem jako s významnými riziky a následně se seznámit, v rozsahu, v jakém tak zatím neučinil, se souvisejícími kontrolami účetní jednotky, včetně kontrolních činností, relevantními pro taková rizika. (viz odstavce A31-A32)

Reakce na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem

Celkové reakce

28. V souladu s ISA 330 je auditor povinen určit celkovou reakci na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky¹⁰. (viz odstavec A33)

29. Při určování celkové reakce na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky je auditor povinen:

- (a) jmenovat pracovníky a dohlížet na ně na základě zvážení znalostí, dovedností a schopností osob, které mají být pověřeny plněním významných úkolů na zakázce, a

⁹ ISA 315, odstavec 25.

¹⁰ ISA 330, odstavec 5.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

vlastního hodnocení rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem pro zakázku, (viz odstavce A34 - A35)

- (b) zvážit, zda výběr a použití účetních pravidel v účetní jednotce, zejména takových, které souvisí se subjektivními měřeními a komplexními transakcemi, nemohou naznačovat výskyt podvodného účetního výkaznictví způsobeného snahou vedení manipulovat výnosy, a
- (c) do volby povahy, načasování a rozsahu auditorských postupů zabudovat prvek nepředvídatelnosti. (viz odstavec A36)

Auditorské postupy reagující na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení

30. V souladu s ISA 330 je auditor povinen navrhnout a provést další auditorské postupy, jejichž povaha, načasování a rozsah reagují na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení¹¹. (viz odstavce A37 - A40)

Auditorské postupy reagující na rizika související s nedodržováním kontrol vedením

31. Vedení má jedinečnou možnost páchat podvody, protože může manipulovat účetní záznamy a sestavit podvodnou účetní závěrku tím, že nedodrhuje kontroly, které jinak zdánlivě fungují účinně. Míra rizika, že vedení obchází kontroly, se bude sice v různých účetních jednotkách lišit, ale samotné riziko bude přítomno ve všech účetních jednotkách. Z důvodu nepředvídatelnosti způsobu, jakým takové obcházení kontrol může probíhat, je toto riziko rizikem výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem, a tedy rizikem významným.

32. Bez ohledu na auditorovo hodnocení rizik nedodržování kontrol vedením je auditor povinen navrhnout a provést auditorské postupy s cílem:

- (a) zkontrolovat správnost účetních zápisů v hlavní knize a dalších úprav provedených při sestavení účetní závěrky. Při návrhu a provádění auditorských postupů pro takové testy je auditor povinen:
 - (i) klást otázky osobám zapojeným do zpracování účetní závěrky ohledně nepatřičné nebo nezvyklé činnosti vztahující se ke zpracování účetních zápisů a dalších úprav,
 - (ii) vybrat účetní zápisy a další úpravy provedené na konci účetního období a
 - (iii) zvážit nutnost otestovat účetní zápisy a další úpravy během daného období. (viz odstavec A41 - A44)
- (b) prověřit, zda nejsou účetní odhady vytvořeny předpojatě, a zhodnotit, zda případné podmínky způsobující předpojatost představují riziko vzniku významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem. Při této kontrole je auditor povinen:
 - (i) zhodnotit, zda úsudky a rozhodnutí vedení účetní jednotky při provádění účetních odhadů obsažených v účetní závěrce, a to i pokud je každý takový odhad sám o sobě přiměřený, nenaznačují možnou předpojatost ze strany vedení účetní jednotky, které by mohlo představovat riziko výskytu významné

¹¹ ISA 330, odstavec 6.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(materiální) nesprávnosti způsobené podvodem. Pokud ano, je auditor povinen přehodnotit účetní odhady jako celek, a

- (ii) provést zpětnou kontrolu úsudků a předpokladů vedení v souvislosti s významnými účetními odhady uvedenými v účetní závěrce za předcházející období. (viz odstavce A45 - A47)

(c) u významných transakcí, které se vymykají běžné obchodní činnosti účetní jednotky nebo vypadají jinak nezvykle s ohledem na auditorovu znalost účetní jednotky a jejího prostředí i dalších informací získaných během auditu, zhodnotit, zda obdržená podnikatelská odůvodnění (nebo jejich absence) nenaznačují, že dané transakce mohly být provedeny v rámci podvodného účetního výkaznictví nebo zakrytí zpronevěry majetku. (viz odstavec A48)

33. Auditor je povinen určit, zda je třeba, aby v reakci na odhalená rizika nedodržování kontrol vedením prováděl další auditorské postupy kromě postupů specifikovaných výše (tj. v případech, kdy existují další specifická rizika nedodržení kontrol vedením, jež nejsou zahrnuta do postupů provedených pro splnění požadavků v odstavci 32).

Vyhodnocení důkazních informací (viz odstavec A49)

34. Auditor je povinen zvážit, zda analytické postupy, které jsou prováděny krátce před dokončením auditu při utváření celkového názoru na to, jestli údaje v účetní závěrce odpovídají jeho znalosti účetní jednotky, nenaznačují existenci dříve nezaznamenaného rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem. (viz odstavec A50)

35. Jestliže auditor odhalí nesprávnost, je povinen posoudit, zda by tato nesprávnost mohla naznačovat existenci podvodu. Pokud tomu tak je, auditor je povinen posoudit dopady této nesprávnosti na ostatní stránky auditu, zejména ve vztahu ke spolehlivosti prohlášení vedení, a předpokládat, že se v případě podvodu zpravidla nejedná o izolovanou záležitost. (viz odstavec A51)

36. Jestliže auditor odhalí nesprávnost, ať už je významná (materiální) či nikoli, a má důvod věřit, že vznikla nebo mohla vzniknout v důsledku podvodu a že se týká vedení (zejména vyššího vedení), je povinen přehodnotit posouzení rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem a jejich výsledný dopad na povahu, načasování a rozsah auditorských postupů, kterými reaguje na posouzená rizika. Auditor je také při posuzování spolehlivosti dříve získaných důkazů povinen zvážit, zda okolnosti nebo podmínky nenaznačují možnou tajnou dohodu mezi zaměstnanci, vedením nebo třetími stranami. (viz odstavec A52)

37. Jestliže auditor potvrdí, že účetní závěrka je v důsledku podvodu významně (materiálně) zkreslená, nebo pokud nemůže vyjádřit názor, zda je účetní závěrka v důsledku podvodu významně (materiálně) zkreslená, je povinen posoudit důsledky této skutečnosti na prováděný audit. (viz odstavec A53)

Auditor, který není schopen pokračovat v práci na zakázce

38. Pokud v důsledku nesprávnosti, která vyplynula z podvodu nebo z podezření na spáchání podvodu, auditor odhalí mimořádné okolnosti, které omezí jeho schopnost pokračovat v provádění auditu:

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- (a) je povinen zvážit odbornou a právní odpovědnost vztahující se na danou situaci a posoudit, má-li povinnost informovat osobu nebo osoby, které požádaly o provedení auditu, případně regulační orgány,
- (b) za podmínky, že odstoupení od zakázky je umožněno relevantními právními předpisy, je povinen zvážit možnost odstoupení od zakázky,
- (c) v případě odstoupení od zakázky:
 - (i) je povinen projednat se členy příslušného stupně vedení a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky své odstoupení od zakázky a důvody, které k němu vedou, a
 - (ii) je povinen posoudit, má-li odbornou nebo právní povinnost informovat osobu nebo osoby, které požádaly o provedení auditu, případně regulační orgány, o svém odstoupení od zakázky a o důvodech, které k němu vedly. (viz odstavce A54 - A57)

Písemná prohlášení

39. Auditor je povinen získat písemná prohlášení od vedení, a kde je to vhodné, také od osob pověřených správou a řízením, o tom, že:
- (a) uznávají svou odpovědnost za navržení, zavedení a prosazování vnitřního kontrolního systému, který má sloužit k prevenci a odhalování podvodů,
 - (b) předali auditorovi výsledky hodnocení rizika provedeného vedením, že účetní závěrka by mohla být významně (materiálně) zkreslena v důsledku výskytu podvodu,
 - (c) obeznámili auditora s výskytem podvodů, o jejichž existenci ví a které mají vliv na účetní jednotku, nebo s podezřeními na jejich výskyt, které se týkají:
 - (i) vedení,
 - (ii) zaměstnanců, kteří hrají významnou roli ve vnitřním kontrolním systému, nebo
 - (iii) ostatních osob, pokud by podvod mohl mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku, a
 - (d) obeznámili auditora se všemi tvrzeními o spáchání podvodu nebo podezřeními na podvod, o nichž ví a jež mají vliv na účetní závěrku účetní jednotky a na něž upozornili zaměstnanci, bývalí zaměstnanci, analytici, regulační orgány či jiné subjekty. (viz odstavce A58 - A59)

Komunikace s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky

40. Pokud auditor odhalil podvod nebo získal informace, jež naznačují existenci podvodu, je povinen sdělit tyto informace včas příslušné úrovni vedení, aby byly osoby s primární odpovědností za předcházení a odhalování podvodů informovány o záležitostech vztahujících se k jejich odpovědnosti. (viz odstavec A60)
41. Nejsou-li všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky členy vedení této jednotky a pokud auditor odhalil podvod nebo získal podezření na spáchání podvodu, který se týká:
- (a) vedení,
 - (b) zaměstnanců, kteří hrají významnou roli ve vnitřním kontrolním systému, nebo

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(c) ostatních osob, pokud podvod vede k významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěre,

je auditor povinen tyto informace včas předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky. Má-li auditor podezření na spáchání podvodu, které se týká vedení, je povinen informovat o těchto podezřeních osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a projednat s nimi povahu, načasování a rozsah auditorských postupů nezbytných pro dokončení auditu. (viz odstavce A61-A63)

42. Auditor je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o jakýchkoli dalších záležitostech souvisejících s podvodem, které se podle úsudku auditora vztahují k jejich odpovědnostem. (viz odstavec A64)

Komunikace s regulačními orgány a orgány dohlížejícími na dodržování zákonů

43. Pokud auditor odhalil podvod nebo má podezření na spáchání podvodu, je povinen posoudit, zda má odpovědnost informovat o výskytu podvodu nebo o podezření na spáchání podvodu stranu mimo účetní jednotku. Ačkoli profesní povinnost auditora zachovávat mlčenlivost o údajích týkajících se klienta může auditorovi v poskytnutí takových informací bránit, právní odpovědnost auditora může za určitých okolností nad povinností zachování mlčenlivosti převážit. (viz odstavce A65-A67)

Dokumentace

44. Auditor je povinen do dokumentace auditu¹² zachycující obeznámení se auditora s účetní jednotkou a jejím prostředím a jeho vyhodnocení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností v souladu s požadavky ISA 315 uvést¹³:

(a) významná rozhodnutí přijatá během projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce týkající se náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem a

(b) odhalená a vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení.

45. Auditor je povinen do dokumentace auditu zachycující reakci auditora na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností v souladu s požadavky ISA 330 uvést¹⁴:

(a) celkovou reakci na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a povahu, načasování a rozsah auditorských postupů a návaznost těchto postupů na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení a

(b) výsledky auditorských postupů včetně postupů navržených za účelem nakládání s riziky nedodržení kontrol ze strany vedení.

46. Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést komunikaci týkající se podvodu s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, s regulačními orgány a ostatními subjekty.

¹² ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8-11 a odstavec A6.

¹³ ISA 315, odstavec 32.

¹⁴ ISA 330, odstavec 28.

47. Jestliže auditor došel k závěru, že předpoklad existence rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem ve spojitosti s účtováním o výnosech není relevantní ve vztahu k zakázce, je povinen do dokumentace auditu uvést důvody, které k tomuto závěru vedly.

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Charakteristika podvodu (viz odstavec 3)

A1. Podvod, ať už jde o podvodné účetní výkaznictví či zpronevěru majetku, zahrnuje motiv ke spáchání podvodu nebo tlak na spáchání podvodu, vnímanou příležitost ke spáchání podvodu a určité odůvodnění takového činu. Např.:

- motiv ke spáchání podvodného účetního výkaznictví nebo tlak na jeho spáchání může existovat v situaci, kdy je vedení pod tlakem pocházejícím ze zdrojů mimo účetní jednotku nebo uvnitř účetní jednotky, aby bylo dosaženo očekávaného (a možná nereálného) zisku či finančního výsledku, a to zejména v případech, kdy nesplnění finančních cílů může mít významný dopad na vedení účetní jednotky. Podobně může být pro jednotlivé osoby motivem ke zpronevěře majetku například skutečnost, že žijí nad své poměry,
- vnímaná příležitost ke spáchání podvodu může existovat v situaci, kdy jednotlivá osoba věří, že lze vnitřní kontrolní systém obejít, např. proto, že tato osoba je v pozici, kdy požívá důvěry nebo ví o specifických nedostacích vnitřního kontrolního systému,
- určité osoby mohou pro spáchání podvodné činnosti nalézt odůvodnění. Někteří jednotlivci mohou mít přístup, vlastnosti nebo soubor etických hodnot, které jim dovolí vědomě a úmyslně spáchat nepoctivý čin. Nicméně i jinak poctivá osoba může spáchat podvod, je-li vystavena dostatečnému tlaku.

A2. Podvodné účetní výkaznictví zahrnuje úmyslné nesprávnosti včetně neuvedení částek nebo údajů, které měly být zveřejněny v účetní závěrce s cílem klamat uživatele účetní závěrky. Může být způsobeno snahou vedení manipulovat zisky s cílem klamat uživatele účetního výkazu tak, že ovlivní jejich vnímání výkonnosti a ziskovosti účetní jednotky. Taková manipulace zisků může začít drobnými opatřeními nebo nevhodnou úpravou předpokladů a změnami v úsudcích vedení. Tlaky a motivy mohou vést k tomu, že počet podobných zásahů vzroste do takové míry, až dojde ke vzniku podvodného účetního výkaznictví. Taková situace může vzniknout tehdy, když kvůli tlaku na plnění požadavků trhu nebo snaze maximalizovat své odměny na základě výkonnosti vedení úmyslně zaujímá postoje, které vedou k podvodnému účetnímu výkaznictví způsobenému významnými (materiálními) nesprávnostmi v účetní závěrce. V některých účetních jednotkách může mít vedení motivaci k významnému (materiálnímu) snížení zisku v zájmu minimalizace daňové povinnosti nebo k zvýšení zisku pro zajištění financování ze strany banky.

A3. Podvodným účetním výkaznictvím je např.:

- zmanipulování, zfalšování (včetně padělání) nebo pozměnění účetních záznamů nebo podkladů, podle nichž byla účetní závěrka sestavena,

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- nesprávné uvedení událostí, transakcí nebo závažných informací v účetní závěrce, případně jejich neuvedení,
- úmyslné nesprávné uplatnění účetních principů vztahujících se k částkám, klasifikaci, způsobu prezentace nebo způsobu zveřejnění.

A4.Podvodné účetní výkaznictví je často způsobeno tím, že vedení obchází kontrolní mechanismy, které se jinak mohou jevit jako efektivně fungující. Vedení se může dopustit podvodu nedodržením kontrolních mechanismů např. následujícími způsoby:

- vyhotovením fiktivních účetních záznamů, zejména ke konci účetního období, v zájmu manipulace výsledků hospodaření nebo pro dosažení jiných cílů,
- nepřiměřenou úpravou odhadů a změnou úsudků použitých při provádění odhadů zůstatků účtů,
- vynecháním, urychlením nebo zpožděním při účtování údajů a transakcí, k nimž došlo během účetního období, v účetní závěrce,
- utajováním nebo nezveřejňováním skutečností, které by mohly ovlivnit částky uvedené v účetní závěrce,
- účastí ve složitých transakcích, které jsou strukturovány tak, aby zkresleně vykazovaly údaje o finanční pozici nebo výsledku hospodaření účetní jednotky, a
- pozměňováním záznamů a údajů týkajících se významných a neobvyklých transakcí.

A5.Zpronevěra majetku spočívá v krádeži majetku účetní jednotky a často se jí dopouštění zaměstnanci v relativně malých a nevýznamných (nemateriálních) částkách. Zpronevěry majetku se však mohou dopustit i členové vedení, kteří většinou mají lepší možnost tuto skutečnost zamaskovat nebo skrýt takovým způsobem, že je lze jen těžko odhalit. Zpronevěra majetku může mít být provedena různými způsoby včetně:

- zpronevěry příjmů (např. zpronevěry příjmů z pohledávek nebo převod příjmů z odepsaných účtů na osobní bankovní účty),
- krádeže fyzického majetku nebo duševního vlastnictví (např. krádeže zásob pro osobní použití nebo prodej, krádeže vyřazeného majetku za účelem prodeje, spolupráce s konkurencí prostřednictvím poskytnutí technologických údajů za úplatu),
- zajištění toho, aby účetní jednotka zaplatila za zboží a služby, které neobdržela (např. platba fiktivním dodavatelům, úplatky dodavatelů obchodním zástupcům účetní jednotky výměnou za umělé zvýšení cen, platby fiktivním zaměstnancům),
- využití majetku účetní jednotky pro osobní použití (např. využití majetku účetní jednotky jako zástavy za osobní půjčku nebo půjčka spřízněné straně).

Zpronevěra majetku je často doprovázena falešnými nebo zavádějícími záznamy nebo doklady, které mají skrýt skutečnost, že daný majetek chybí nebo byl použit jako zástava bez náležitého schválení.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A6.Odpovědnost auditora ve veřejném sektoru vztahující se k podvodu může vyplývat z právních předpisů, jimiž se řídí účetní jednotky ve veřejném sektoru, nebo se může samostatně řídit mandátem auditora. Odpovědnost auditora ve veřejném sektoru se tedy nemusí omezovat na posuzování rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, ale může být širší a zahrnovat posouzení rizik podvodu.

Profesní skepticismus (viz odstavce 12 - 14)

A7. Uplatňování profesního skepticismu vyžaduje neustálé ověřování, zda získané údaje a důkazní informace nasvědčují tomu, že může existovat významná (materiální) nesprávnost zapříčiněná podvodem. To zahrnuje i posuzování spolehlivosti údajů, které mají být použity jako důkazní informace, a v relevantních případech i posuzování kontrolních opatření v průběhu vypracování a uchování těchto informací. Vzhledem k charakteristice podvodu je profesní skepticismus auditora zvláště důležitý při posuzování rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem.

A8. Přestože se nedá očekávat, že by auditor nepřihlížel k dřívějším zkušenostem s čestností a integritou vedení a osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, profesní skepticismus auditora je zvláště důležitý při posuzování rizik významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, neboť mohlo dojít ke změně podmínek.

A9. Součástí auditu provedeného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy obvykle není ověřování pravosti dokumentů a auditor není proškolen v oblasti ověřování pravosti dokumentů, ani nelze očekávat, že bude odborníkem v této oblasti.¹⁵ Jestliže však zjištěné okolnosti vedou auditora k domněnce, že určitý dokument nemusí být pravý nebo že údaje v dokumentu byly pozměněny bez vědomí auditora, případně další postupy mohou zahrnovat:

- ověření si skutečnosti přímo u třetí strany,
- využití práce experta při vyhodnocování pravosti dokumentu.

Projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce (viz odstavec 15)

A10. Projednávání náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem v rámci týmu provádějícího zakázku:

- poskytuje auditorovi prostor k tomu, aby se zkušenější členové týmu podělili o své názory na to, jak a na kterých místech by mohla být účetní závěrka náchylná k výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem,
- umožňuje auditorovi zvážit vhodnou reakci na tuto náchylnost a určit, kteří členové týmu pracujícího na zakázce budou provádět určité auditorské postupy,
- dovoluje auditorovi stanovit, jakým způsobem se tým podělí o výsledky auditorských postupů a jak bude naloženo s veškerými podezřeními ze spáchání podvodu, s nimiž bude auditor obeznámen.

A11. Projednávání může zahrnovat například následující záležitosti:

- výměnu názorů členů týmu na to, jak a na kterých místech by mohla být účetní závěrka účetní jednotky náchylná k výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem, jak by mohlo vedení páchat nebo skrývat podvodné účetní výkaznictví a jak by mohlo dojít ke zpronevěře majetku účetní jednotky,

¹⁵ ISA 200, odstavec A47.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- posuzování okolností, které by mohly naznačovat, že dochází k manipulaci se ziskem, a postupů, které by mohlo vedení využívat k manipulaci se ziskem a k podvodnému účetnímu výkaznictví,
- posuzování známých vnějších a vnitřních faktorů, které mají vliv na účetní jednotku a které by mohly být pro vedení či jiné pracovníky motivem ke spáchání podvodu či tlakem na jeho spáchání, poskytnout příležitost ke spáchání podvodu a naznačovat existenci kultury či prostředí, které by umožňovalo vedení či jiným osobám odůvodnit si spáchání podvodu,
- posuzování zapojení vedení účetní jednotky do dohledu nad zaměstnanci, kteří mají přístup k peněžním prostředkům nebo k jinému majetku, u kterého by mohla hrozit zpronevěra,
- posuzování všech nezvyklých nebo nevysvětlených změn v chování nebo v životním stylu členů vedení nebo zaměstnanců, kterých si tým pracující na zakázce povšiml,
- zdůrazňování významu udržení si čisté a otevřené mysli ve vztahu k možnému výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem po celou dobu auditu,
- posuzování druhů okolností, které, pokud se objeví, by mohly naznačovat výskyt podvodu,
- posuzování toho, jakým způsobem bude prvek nepředvídatelnosti začleněn do povahy, načasování a rozsahu auditorских postupů, které mají být provedeny,
- posuzování auditorских postupů, které by mohly být zvoleny jako vhodná reakce na náchylnost účetní závěrky účetní jednotky k výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem, a zvažování toho, zda by mohly být určité druhy auditorских postupů účinnější než jiné,
- prověření všech podezření ze spáchání podvodu, které jsou auditorovi známy,
- posuzování rizika toho, že vedení nebude dodržovat kontroly.

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

Dotazování členů vedení

Posouzení rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem členy vedení (viz odstavec 17(a))

- A12. Vedení přijímá odpovědnost za vnitřní kontrolní systém účetní jednotky a za sestavení účetní závěrky účetní jednotky. Z tohoto důvodu je vhodné, aby auditor dotazováním u vedení zjistil, jak samo vedení hodnotí riziko výskytu podvodu a zavedené kontroly sloužící k prevenci a odhalování rizik. Povaha, rozsah a periodicita hodnocení těchto rizik a kontrol ze strany vedení se v různých účetních jednotkách liší. V některých účetních jednotkách provádí vedení podrobná hodnocení jednou ročně nebo v rámci průběžného monitorování. V jiných účetních jednotkách je hodnocení vedení méně strukturováno a je méně časté. Povaha, rozsah a periodicita hodnocení vedení jsou důležité proto, aby se auditor náležitě obeznámil s kontrolním prostředím účetní jednotky. Např. skutečnost, že vedení nevyhodnotilo riziko výskytu podvodu, může za určitých okolností naznačovat nedostatek pozornosti, kterou vedení věnuje vnitřnímu kontrolnímu systému.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A13. V některých účetních jednotkách, zejména menších, se může hodnocení vedení zaměřovat na rizika podvodu ze strany zaměstnanců nebo na rizika zpronevěry majetku ze strany zaměstnanců.

Postup vedení při odhalování rizika podvodu a při reakci na něj (viz odstavec 17(b))

- A14. U účetních jednotek, které mají více provozoven na různých místech, mohou procesy vedení zahrnovat různé úrovně monitoringu provozoven či obchodních segmentů. Vedení rovněž může zjistit, zda není u některých provozoven nebo obchodních segmentů riziko výskytu podvodu vyšší.

Dotazování členů vedení a ostatních osob v rámci účetní jednotky (viz odstavec 18)

- A15. Kladení otázek vedení může být pro auditora užitečným zdrojem informací o rizicích výskytu významných (materiálních) nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem, který byl spáchán někým ze zaměstnanců účetní jednotky. Přesto není pravděpodobné, že by takové dotazování vedlo k získávání informací o rizicích výskytu významných (materiálních) nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem, kterého se dopustilo vedení. Kladení otázek dalším pracovníkům účetní jednotky může dát jednotlivým osobám příležitost sdělit auditorovi informace, které by mu jinak nesdělili.

- A16. Mezi osoby v rámci účetní jednotky, kterých se auditor může přímo dotazovat na existenci podvodu nebo podezření na spáchání podvodu, patří:

- provozní pracovníci, kteří nejsou přímo zapojeni do procesu účetního výkaznictví,
- zaměstnanci s odlišnou úrovní pravomocí,
- pracovníci zapojení do provádění, zpracování nebo účtování složitých nebo nestandardních transakcí a zaměstnanci pověřeni dohledem nad těmito pracovníky a kontrolou jejich práce,
- interní právní poradci účetní jednotky,
- vedoucí pracovník odpovídající za dodržování etických norem či osoba s obdobnou funkcí,
- osoby pověřené prošetřením tvrzení o spáchání podvodu.

- A17. Vedení má často nejlepší pozici pro spáchání podvodu. Při vyhodnocování odpovědí vedení na položené dotazy zaujímá auditor profesně skeptický postoj a může považovat za nezbytné potvrdit si odpovědi na položené dotazy dalšími informacemi.

Dotazování v interním auditu (viz odstavec 19)

- A18. ISA 315 a ISA 610 stanovují požadavky a poskytují vodítka pro audity účetních jednotek, které mají zaveden interní audit¹⁶. Při uplatňování požadavků těchto standardů v kontextu podvodu se auditor může dotazovat na specifické činnosti interního auditu, např.:

- zda interní auditoři provedli během roku postupy zaměřené na zjištění podvodů,
- zda vedení reaguje uspokojivě na zjištění vyplývající z provedení těchto postupů.

¹⁶ ISA 315, odstavec 23 a ISA 610 „Využití práce interních auditorů”.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Porozumění dohledu prováděného osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky (viz odstavec 20)

- A19. Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky dohlížejí na systémy monitorování rizik, na finanční kontroly a na dodržování právních předpisů. V mnoha zemích jsou postupy řízení podniků podrobně propracované a osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky hrají aktivní roli při dohledu nad vyhodnocováním rizik výskytu podvodu a nad relevantním vnitřním kontrolním systémem. Jelikož odpovědnost osob pověřených správou a řízením účetní jednotky se může v různých účetních jednotkách a zemích lišit, je důležité, aby byl auditor obeznámen s příslušnými povinnostmi těchto osob, aby mohl získat přehled o dohledu vykonávaném příslušnými osobami¹⁷.
- A20. Obeznámení se s tím, jak osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky vykonávají dohled, může přispět k získání přehledu o náchylnosti účetní jednotky k výskytu podvodů páchaných vedením, o vhodnosti vnitřního kontrolního systému v oblasti rizik výskytu podvodu a o způsobilosti a integritě vedení. Auditor může tento přehled získat různými způsoby, např. účastí na jednáních, na kterých tyto diskuse probíhají, četbou zápisů z těchto jednání či kladením otázek osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A21. V některých případech jsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky členy vedení. K takové situaci může docházet v malých účetních jednotkách, kdy účetní jednotku řídí jediný vlastník a nikdo další není pověřen řízením. V takových případech auditor zpravidla žádné kroky nepodniká, jelikož dohled neprovádí nikdo kromě vedení.

Posuzování dalších informací (viz odstavec 23)

- A22. Kromě informací získaných za použití analytických postupů mohou k odhalení rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu pomoci i další získané informace o účetní jednotce a jejím prostředí. Jednání mezi členy týmu může přinést informace, které napomáhají k odhalování těchto rizik. Navíc informace získané na základě procesů přijímání a udržování si klientů a zkušenosti získané během provádění jiných zakázek v účetní jednotce, např. prověrek mezitímních finančních informací, mohou být relevantní pro odhalování rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem.

Posuzování faktorů rizika podvodu (viz odstavec 24)

- A23. Skutečnost, že spáchaný podvod je obvykle utajován, výrazně komplikuje jeho odhalení. Auditor přesto může objevit události nebo okolnosti, které svědčí o přítomnosti motivů ke spáchání podvodu či tlaků na jeho spáchání nebo skýtají příležitost k jeho spáchání (faktory rizika podvodu). Např.:
- potřeba splnit očekávání třetí strany ve spojitosti se získáním dodatečného kapitálového financování může vytvářet tlak, reakcí na nějž je spáchání podvodu,
 - příslib vysokých odměn, jejichž vyplacení je podmíněno nereálnými plánovanými zisky, může být motivem ke spáchání podvodu a
 - neúčinné kontrolní prostředí může vytvářet příležitosti ke spáchání podvodů.

¹⁷ ISA 260, odstavce A1- A8 stanovují, s kým auditor komunikuje, není-li řídicí struktura účetní jednotky správně definována.

A24. Faktory rizika podvodu není možné jednoduše seřadit podle významnosti. Jejich závažnost se velmi liší. Některé z těchto faktorů mohou být přítomny v účetních jednotkách, ve kterých konkrétní podmínky nepředstavují riziko výskytu významných (materiálních) nesprávností. Auditor pak uplatňuje odborný úsudek při určování toho, zda je faktor rizika podvodu přítomen a zda k němu má být přihlíženo při vyhodnocování rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem.

A25. Příklady faktorů rizika podvodu, které souvisejí s podvodným účetním výkaznictvím a se zpronevěrou majetku, jsou uvedeny v příloze 1 tohoto standardu. Tyto rizikové faktory jsou uvedeny jako příklad a jsou klasifikovány v závislosti na třech podmínkách, které jsou obvykle splněny v případech, kdy dojde ke spáchání podvodu:

- existence motivu ke spáchání podvodu nebo tlaku na jeho spáchání,
- vnímaná příležitost ke spáchání podvodu a
- schopnost odůvodnit si podvodnou činnost.

Rizikové faktory naznačující existenci postoje, který dovoluje odůvodnění podvodné činnosti, mohou zůstat nedostupné v rámci auditorova pozorování. Auditor se však může o existenci takových informací přesto dovědět. Přestože se faktory rizika podvodu popsané v příloze 1 vztahují na širokou škálu situací, s nimiž se může auditor setkat, jsou pouze příkladem a mohou existovat další rizikové faktory.

A26. Při posuzování příslušných faktorů rizika podvodu hrají důležitou roli velikost, složitost a vlastnická struktura účetní jednotky. Např. u velké účetní jednotky mohou existovat faktory, které obvykle brání vedení v nepřipustném chování, jako jsou:

- účinný dohled prováděný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
- účinné fungování interního auditu,
- existence a prosazování písemného kodexu chování.

Posuzování faktorů rizika podvodu na úrovni obchodního segmentu může navíc vést k odlišným zjištěním v porovnání se zjištěními získanými při posuzování stejných faktorů na úrovni celé účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A27. V případě malé účetní jednotky mohou být některá nebo veškerá tato posouzení nepoužitelná nebo méně relevantní. V menší účetní jednotce nemusí být např. k dispozici kodex chování v písemné podobě, ale místo toho může být v této účetní jednotce zvyklostí vyzvedávat význam bezúhonnosti a etického chování formou ústních sdělení a vlastního příkladného jednání vedení. Jestliže vedení účetní jednotky dominuje jediná osoba, nemusí to obvykle samo o sobě znamenat neschopnost vedení projevit správný postoj ve vztahu k vnitřnímu kontrolnímu systému a k procesu účetního výkaznictví. V některých účetních jednotkách může být nedostatečnost kontrol vyvážena povinností schvalování vedením účetní jednotky, což může snížit riziko spáchání podvodu zaměstnancem. Skutečnost, že vedení dominuje jediná osoba, však může naznačovat potenciální nedostatek ve vnitřním kontrolním systému, neboť může docházet k nedodržování kontrolních postupů ze strany vedení.

Odhalení a posouzení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem

Riziko výskytu podvodu při účtování o výnosech (viz odstavec 26)

- A28. Významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodným účetním výkaznictvím v souvislosti s vykazováním výnosů jsou často způsobeny nadhodnocením výnosů, např. předčasným zaúčtováním výnosů nebo zaúčtováním fiktivních výnosů. Mohou být také výsledkem podhodnocení výnosů, např. vlivem nesprávného převedení výnosů do pozdějšího období.
- A29. Riziko výskytu podvodu při účtování o výnosech může být v některých účetních jednotkách vyšší než v jiných. Vedení například může být vystaveno tlakům na spáchání podvodného účetního výkaznictví nebo motivům k jeho spáchání nepatřičným účtováním o výnosech u kótovaných účetních jednotek, kdy se např. výkonnost měří meziročním růstem výnosů nebo ziskem. Obdobně může být větší riziko podvodu při účtování o výnosech v případě účetních jednotek, kde má významný podíl na výnosech prodej za hotovostní prostředky.
- A30. Předpoklad, že existuje riziko podvodu při účtování o výnosech, může být vyvrácen. Auditor např. může dojít k závěru, že neexistuje riziko významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem při účtování o výnosech v případě, kdy existuje jediný typ jednoduché výnosové transakce, např. výnos z pronájmu majetku představujícího samostatnou jednotku.

Odhalení a posouzení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem a obeznámení se souvisejícími kontrolami účetní jednotky (viz odstavec 27)

- A31. Vedení může posoudit povahu a rozsah kontrol, které chce zavést, a povahu a rozsah rizik, která chce přijmout¹⁸. Při stanovení toho, která kontrolní opatření je potřeba zavést v zájmu prevence a odhalení podvodu, vedení posoudí riziko, že účetní závěrka bude významně (materiálně) zkreslena v důsledku podvodu. V rámci takového posuzování může vedení dospět k rozhodnutí, že není finančně výhodné zavádět a udržovat určitou kontrolu ve vztahu k dosaženému snížení rizika vzniku významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu.
- A32. Pro auditora je tudíž důležité obeznámit se s kontrolami, které vedení navrhlo, zavedlo a používá pro prevenci a odhalování podvodu. Auditor se v průběhu této činnosti může např. dozvědět, že vedení záměrně přijalo rizika související s nízkou mírou oddělení povinností. Informace získané během této činnosti mohou být užitečné při odhalování rizikových faktorů podvodu, které mohou ovlivnit auditorovo posouzení rizik, že účetní závěrka může obsahovat významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu.

¹⁸ ISA 315, odstavec A48.

Reakce na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem

Celkové reakce (viz odstavec 28)

- A33. Určování celkové reakce na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem obvykle zahrnuje úvahu o tom, jak celkové provedení auditu může odrážet zvýšení profesního skepticismu auditora, např.:
- zvýšením citlivosti při výběru povahy a rozsahu dokumentace, která má být prověřena v souvislosti s významnými (materiálními) transakcemi,
 - výraznějším vnímáním potřeby doplnit vysvětlení vedení nebo prohlášení týkající se významných (materiálních) záležitostí.

Kromě jinak plánovaných specifických postupů zároveň zahrnuje obecnější posouzení, která se týkají záležitostí uvedených v odstavci 29 a která jsou podrobněji popsána níže.

Jmenování pracovníků a dohled nad nimi (viz odstavec 29(a))

- A34. Auditor může např. reagovat na zjištěná rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem tím, že do práce na zakázce zapojí další osoby se specializovanými znalostmi a dovednostmi, jako jsou forenzní experti nebo experti z oblasti informačních technologií, nebo osoby s rozsáhlejšími zkušenostmi.
- A35. Rozsah, v jakém je prováděn dohled, odpovídá rozsahu auditorova vyhodnocení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem a způsobilosti členů týmu provádějícího zakázku.

Nepředvídatelnost ve výběru auditorských postupů (Viz odst. 29(c))

- A36. Začlenění prvku nepředvídatelnosti do volby povahy, rozsahu a načasování auditorských postupů, které mají být prováděny, je důležité, neboť pracovníci účetní jednotky, kteří jsou obeznámeni s tím, jaké auditorské postupy jsou obvykle během auditu prováděny, mají větší předpoklady k tomu, aby kryli podvodné účetní výkaznictví. Toho může být dosaženo např. následujícím způsobem:
- prováděním testů věcné správnosti vybraných účetních zůstatků a transakcí, které by za jiných okolností nebyly testovány s ohledem na svou významnost (materialitu) nebo rizikovost,
 - úpravou načasování auditorských postupů oproti očekávání,
 - využitím odlišných metod výběru vzorků,
 - prováděním auditorských postupů na různých místech nebo na místě bez předchozího oznámení.

Auditorské postupy reagující na rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení (viz odstavec 30)

- A37. Auditor může na zjištěná rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení reagovat tím, že následujícími způsoby změní povahu, načasování a rozsah auditorských postupů:

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- může být nutné změnit povahu auditorských postupů, které mají být provedeny, tak, aby byly získány spolehlivější a relevantnější důkazní informace nebo doplňující informace. To může mít vliv na druh a kombinaci zvolených auditorských postupů, např.:
 - může se zvýšit význam pozorování nebo inspekce některých aktiv nebo auditor může při získávání většího počtu důkazů o údajích na významných účtech nebo o transakcích v elektronických souborech zvolit využití počítačových technik,
 - auditor může navíc navrhnout postupy umožňující získání dalších doplňujících informací. Pokud např. auditor zjistí, že vedení pracuje pod tlakem, neboť má splnit jistá očekávání ohledně výše zisků, může existovat riziko, že vedení nadhodnocuje tržby tím, že uzavírá kupní smlouvy, jejichž podmínky neumožňují účtování o výnosech, nebo fakturuje tržby před dodáním výrobku nebo služby. Za takových okolností může auditor např. navrhnout použití externích konfirmací, jejichž prostřednictvím budou potvrzeny nejen neuhrazené částky, ale také podrobnosti o kupních smlouvách, včetně data a všech práv na vrácení zboží či podmínek dodání zboží nebo služeb. Auditor může navíc považovat za vhodné doplnit tyto externí konfirmace dotazováním zaměstnanců účetní jednotky, kteří nepracují ve finančním oddělení, na změny v kupních smlouvách a dodacích podmínkách.
- může nastat potřeba upravit načasování provádění testů věcné správnosti. Auditor může dojít k závěru, že provedení testů věcné správnosti na konci účetního období nebo téměř na jeho konci pomůže lépe vyhodnotit rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem. K takovému závěru může auditor dojít, pokud s ohledem na rizika záměrné nesprávnosti údajů nebo jejich zmanipulování není efektivní provádět auditorské postupy s cílem rozšířit auditorské závěry učiněné k předběžnému datu na konec období. Naopak v případě záměrné nesprávnosti, např. nesprávného zaúčtování výnosů, k němuž mohlo dojít k předběžnému datu, se může auditor rozhodnout použít testy věcné správnosti u transakcí, které byly provedeny dříve nebo v průběhu vykazovaného období,
- rozsah provedených postupů odráží hodnocení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem. Může být např. vhodnější zvýšit objem vzorků nebo provést podrobnější analytické postupy. Při rozsáhlém testování elektronických transakcí a účetních souborů mohou rovněž pomoci počítačové techniky. Ty mohou být využity při výběru vzorků transakcí z klíčových elektronických souborů, při třídění transakcí s určitou charakteristikou nebo při testování celé populace namísto pouhého vzorku.

A38. Pokud auditor odhalí riziko výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem, které ovlivňuje množství zásob, může kontrola skladové evidence zásob účetní jednotky napomoci při určení umístění nebo druhů zásob, které vyžadují zvláštní pozornost při fyzické inventuře nebo při následných procedurách. Na základě této kontroly může být přijato rozhodnutí provést neohlášenou inventuru na určitých místech nebo provést inventuru na všech místech ve stejný den.

A39. Auditor může odhalit riziko výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem, které má vliv na celou řadu účtů a tvrzení, včetně ocenění majetku, odhadů týkajících se konkrétních transakcí (např. akvizic, restrukturalizací nebo vyřazení obchodního segmentu) a dalších významných (materiálních) časově rozlišených

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

závazků (jako jsou penzijní a jiné závazky spojené s úhradou příspěvků po ukončení zaměstnaneckého poměru nebo závazky vyplývající z odstranění ekologických škod). Riziko se může týkat také významných (materiálních) změn v předpokladech spojených s opakujícími se odhady. Informace získané při obeznamování se s účetní jednotkou a jejím prostředím mohou auditorovi pomoci při vyhodnocování přiměřenosti odhadů vedení a souvisejících úsudků a předpokladů. Náhled na přiměřenost úsudků a předpokladů, které podporují odhady vedení, může být získán též prostřednictvím zpětné kontroly podobných úsudků a předpokladů, které vedení použilo v předchozích obdobích.

- A40. Příklady možných reakcí auditora na zjištění rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem, včetně těch, které ilustrují začlenění prvku nepředvídatelnosti, jsou uvedeny v příloze 2 tohoto standardu. V příloze jsou popsány příklady reakcí na auditorovo vyhodnocení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností vyplývajících z podvodného účetního výkaznictví včetně podvodného účetního výkaznictví vyplývajících z vykazování výnosů i ze zpronevěry majetku.

Auditorské postupy reagující na nedodržování kontrol vedením

Účetní zápisy a další úpravy (viz odstavec 32(a))

- A41. Významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce způsobené podvodem jsou často důsledkem manipulací procesů účetního výkaznictví, kdy dochází k zaúčtování nesprávných nebo neschválených zápisů. Může k nim docházet během roku nebo na konci účetního období nebo vedení provádí úpravy částek vykázaných v účetní závěrce, jež nejsou zaúčtovány, např. formou konsolidačních úprav a reklasifikací.
- A42. Auditorovo posouzení rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti související s nepatřičným nedodržováním kontrol účetních zápisů je důležité, protože automatizované procesy a kontroly mohou snížit rizika neúmyslné chyby, ale neodvracejí riziko, že určité osoby mohou nepřiměřeným způsobem tyto automatizované procesy obejít, např. změnou částek, které jsou automaticky předávány do hlavní knihy nebo do systému účetního výkaznictví. Pokud se k automatickému přenosu informací využívají informační technologie, může existovat málo zřejmých důkazů takového zásahu do informačních systémů nebo nemusejí existovat vůbec.
- A43. Pro účely výběrů účetních zápisů a ostatních úprav k testování a určení správné metody prověření související podpory vybraných položek posoudí auditor následující:
- *vyhodnocení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem* – přítomnost faktorů rizika podvodu a další informace získané během vyhodnocování rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem může auditorovi pomoci při vyhledávání konkrétních skupin účetních zápisů a ostatních úprav k testování,
 - *kontroly účetních zápisů a ostatních úprav* – účinné kontroly přípravy a provádění účetních zápisů a ostatních úprav mohou snížit rozsah potřebných testů věcné správnosti za předpokladu, že auditor otestoval provozní účinnost těchto kontrol,
 - *proces účetního výkaznictví účetní jednotky a povaha důkazů, které lze získat* – v mnoha účetních jednotkách zahrnuje standardní zpracování transakcí kombinaci manuálních a automatizovaných kroků a postupů. Zpracování účetních zápisů a ostatních úprav může být obdobně složeno z manuálních a automatizovaných

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

postupů a kontrol. Jsou-li v rámci procesu účetního výkaznictví využívány informační technologie, může se stát, že účetní zápisy a ostatní úpravy budou existovat pouze v elektronické podobě,

- *znaky podvodných účetních zápisů či ostatních úprav* – nesprávné účetní zápisy a ostatní úpravy se často vyznačují jedinečnými identifikačními znaky, jako např. zápisy (a) na nesouvisejících, nezvyklých nebo zřídka používaných účtech, (b) provedené osobami, které obvykle účetní zápisy neprovádějí, (c) zaúčtované na konci období nebo po jeho skončení bez náležitého vysvětlení nebo popisu, (d) provedené před sestavením účetní závěrky nebo během sestavení účetní závěrky a které nemají čísla účtů, nebo (e) obsahující zaokrouhlená čísla nebo shodná koncová čísla,
- *povahu a složitost účtů* – nesprávné účetní zápisy nebo úpravy mohou být provedeny na účtech, které (a) obsahují složité nebo neobvyklé transakce, (b) obsahují významné odhady a úpravy provedené ke konci roku, (c) byly náchylné k výskytu nesprávností v minulosti, (d) nejsou včas sesouhlasovány nebo obsahují nesouhlasené rozdíly, (e) obsahují vnitropodnikové transakce, nebo (f) jsou jinak spojeny s odhaleným rizikem výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem. Při auditu účetních jednotek, které mají několik pracovišť nebo složek, je posuzována potřeba výběru účetních zápisů z různých pracovišť,
- *účetní zápisy nebo ostatní úpravy provedené mimo rozsah běžné činnosti* – nestandardní účetní zápisy nemusejí podléhat vnitřnímu kontrolnímu systému stejné úrovně jako účetní zápisy používané pravidelně k zaúčtování transakcí, jako jsou měsíční tržby, nákupy a úhrady v hotovosti.

A44. Auditor používá při určování povahy, načasování a rozsahu testování účetních zápisů a ostatních úprav odborný úsudek. Vzhledem k tomu, že k podvodným účetním zápisům a k ostatním úpravám dochází často ke konci vykazovaného období, je v odstavci 32(a)(ii) uveden požadavek, aby auditor uskutečnil výběr z účetních zápisů a ostatních úprav provedených právě v této době. Jelikož se významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce způsobené podvodem mohou objevit kdykoli během tohoto období a krytí podvodu může vyžadovat značné úsilí, auditor dále v souladu s odstavcem 32(a)(iii) posoudí, zda je také nutné testovat účetní zápisy a ostatní úpravy provedené během celého období.

Účetní odhady (viz odstavec 32(b))

A45. Sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení použilo řadu úsudků a předpokladů, které mají vliv na významné účetní odhady, a za průběžné sledování přiměřenosti těchto odhadů. K podvodnému účetnímu výkaznictví často dochází prostřednictvím záměrného zkreslení účetních odhadů. K němu může dojít např. podhodnocením nebo nadhodnocením všech opravných položek nebo rezerv, aby došlo k rovnoměrnému rozložení zisků nebo aby bylo dosaženo požadované úrovně zisků s cílem oklamat uživatele účetní závěrky ovlivněním jejich vnímání výkonnosti a ziskovosti účetní jednotky.

A46. Cílem provedení zpětné kontroly úsudků a předpokladů vedení týkajících se významných účetních odhadů zohledněných v účetní závěrce za předchozí období je určit, zda existuje náznak možné předpojatosti ze strany vedení, nikoli zpochybnit odborný úsudek auditora

použitý v předchozím období, který vycházel z informací, jež měl auditor v té době k dispozici.

- A47. Zpětná kontrola je také vyžadována podle ISA 540¹⁹. Tato kontrola je brána jako postup hodnocení rizika k získání informací týkajících se účinnosti postupu ocenění vedením v minulém období, důkazních informací o výsledcích nebo tam, kde je to vhodné, následné přecenění účetních odhadů minulého období, což se vztahuje k tvorbě účetních odhadů běžného období a důkazní informace o záležitostech, jako nejistota odhadu, jejichž zveřejnění v účetní závěrce by mohlo být vyžadováno. Auditorovo zhodnocení úsudků a předpokladů vedení kvůli předpojatosti, které mohou představovat riziko významné (materiální) nesprávnosti kvůli podvodu v souladu s tímto ISA může být v praxi provedeno společně s kontrolou vyžadovanou ISA 540.

Podnikatelské odůvodnění významných transakcí (viz odstavec 32(c))

- A48. Mezi ukazatele, které mohou naznačovat, že významné transakce, jež se vymykají běžnému podnikání účetní jednotky nebo se jeví jako jinak neobvyklé, mohly být uzavřeny v souvislosti s podvodným účetním výkaznictvím nebo s cílem zamaskovat zpronevěru majetku, patří následující:

- forma těchto transakcí je příliš složitá (např. transakce, do kterých je zapojeno více účetních jednotek v rámci konsolidačního celku nebo více nespřízněných třetích stran),
- vedení neprojednalo povahu těchto transakcí a způsob jejich zaúčtování s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a neexistuje náležitá dokumentace,
- vedení klade větší důraz na potřebu určitého účetního řešení než na ekonomickou podstatu transakce,
- transakce, do nichž jsou zapojeny nekonsolidované spřízněné strany včetně účetních jednotek založených pro zvláštní účely, nebyly náležitě prověřeny a schváleny osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
- do transakcí jsou zapojeny dříve neidentifikované spřízněné strany nebo osoby, které nemají prostředky nebo nejsou finančně silné, aby transakce podpořily bez pomoci auditované účetní jednotky.

Vyhodnocení důkazních informací (viz odstavce 34 - 37)

- A49. V souladu s požadavky ISA 330 vyhodnocuje auditor na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací, zda vyhodnocení rizik a významných (materiálních) nesprávností na úrovni tvrzení stále platí²⁰. Toto vyhodnocení je záležitostí kvalitativní a vychází z úsudku auditora. Toto vyhodnocení může rozšířit přehled o rizicích výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem a naznačit, zda je nutné provést dodatečné nebo jiné auditorské postupy. Příklady okolností, které mohou naznačovat možnost podvodu, jsou uvedeny v příloze 3.

¹⁹ ISA 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“, odstavec 9.

²⁰ ISA 330, odstavec 25.

Analytické postupy prováděné krátce před dokončením auditu při formulaci obecného závěru (viz odstavec 34)

A50. Určení toho, které konkrétní tendence a vztahy mohou naznačovat existenci rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem, vyžaduje použití odborného úsudku. Zvláště důležité jsou nestandardní vztahy týkající se výnosů a příjmů na konci roku. Do této skupiny mohou patřit např. nezvykle velké částky příjmů vykázané v posledních týdnech účetního období nebo neobvyklé transakce, případně příjmy, které se vymykají obecné tendenci ve vývoji peněžních toků z provozních činností.

Posouzení odhalené nesprávnosti (viz odstavce 35 - 37)

A51. Jelikož podvod zahrnuje motiv k němu nebo tlak na jeho spáchání, vnímanou příležitostí k jeho spáchání či odůvodnění takového činu, zpravidla nebývá izolovaným jevem. Obdobně nesprávnosti, jako jsou četné nesprávnosti v určitém místě, mohou naznačovat riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, ačkoli jejich souhrnný efekt není významný (materiální).

A52. Důsledky odhaleného podvodu závisí na okolnostech, např. pokud se záležitost týká vrcholového vedení, může se stát i jinak nevýznamný podvod významným. V takových případech auditor posoudí spolehlivost dříve získaných důkazů, protože mohou existovat pochybnosti o úplnosti a pravdivosti předložených prohlášení a o pravosti účetních záznamů a podkladů. Existuje zde také možnost existence tajné domluvy mezi zaměstnanci, vedením nebo třetími stranami.

A53. ISA 450²¹ a ISA 700²² obsahují požadavky a poskytují vodítko k hodnocení a odstranění nesprávností a vliv na výrok auditora ve zprávě auditora.

Auditor, který není schopen pokračovat v práci na zakázce (viz odstavec 38)

A54. Mimořádné okolnosti, které mohou nastat a které mohou zpochybnit auditorovu schopnost pokračovat v provádění auditu, mohou být např. následující:

- účetní jednotka nepřijala ve vztahu k podvodu odpovídající opatření, která auditor považoval za daných okolností za potřebná, a to i v případě, že podvod nebyl z pohledu účetní závěrky významný (materiální),
- auditorovo posouzení existence rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem a výsledky auditorských testů naznačují významné riziko významného (materiálního) a podvodu s rozsáhlým dopadem, nebo
- auditor má značné obavy týkající se způsobilosti a bezúhonnosti vedení či osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.

A55. S ohledem na různorodost situací, které mohou nastat, není možné popsat vyčerpávajícím způsobem případy, kdy je vhodné od zakázky odstoupit. Mezi skutečnosti, které ovlivňují rozhodnutí auditora, patří důsledky zapojení člena vedení nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky (což může mít vliv na spolehlivost prohlášení vedení k auditu) a dopady pokračujícího spojení s účetní jednotkou na auditora.

²¹ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“.

²² ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“.

A56. Auditor má v takovýchto situacích jistou odbornou a právní odpovědnost, které se mohou v jednotlivých zemích lišit. V některých zemích může být auditor např. oprávněn nebo povinen předložit zprávu nebo prohlášení osobě nebo osobám, které požádaly o provedení auditu, případně regulačním orgánům. S ohledem na mimořádnou povahu takových situací a na potřebu přihlédnout k požadavkům právních předpisů zváží auditor při rozhodování se o odstoupení od zakázky a při stanovování dalšího postupu využití právní pomoci a možnost informování akcionářů, regulačních orgánů a dalších subjektů²³.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A57. V mnoha případech auditor ve veřejném sektoru nemá možnost odstoupit od zakázky z důvodu povahy mandátu nebo posouzení veřejného zájmu.

Písemná prohlášení (viz odstavec 39)

A58. ISA 580²⁴ stanovuje požadavky a obsahuje návod k získávání náležitých prohlášení vedení, a kde je to vhodné, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, během provádění auditu. Kromě uznání své odpovědnosti za sestavení účetní závěrky je důležité, aby vedení, a kde je to vhodné, osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, uznaly svou odpovědnost za vnitřní kontrolní systém navržený a zavedený do užívání za účelem zajištění prevence a odhalení podvodů, bez ohledu na velikost účetní jednotky.

A59. S ohledem na povahu podvodu a obtíže, které mají auditoři s odhalováním významných (materiálních) nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem, je důležité, aby auditor získal písemná prohlášení, ve kterých vedení, a kde je to vhodné, osoby pověřené správou a řízením, potvrzují, že auditorovi poskytly:

- (a) výsledky svého vyhodnocení rizika, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslena vlivem podvodu, a
- (b) jim známé informace o spáchaném podvodu, který se týká účetní jednotky, o podezření na jeho spáchání nebo o tvrzení o jeho spáchání.

Komunikace s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky

Komunikace s vedením (viz odstavec 40)

A60. Jestliže auditor získá důkazy o tom, že podvod existuje nebo by mohl existovat, je důležité, aby na tuto skutečnost upozornil co nejdříve příslušné členy vedení, a to i v případě, že by záležitost mohla být považována za bezvýznamnou (např. zpronevěra menší částky pracovníkem na nižší úrovni v rámci účetní jednotky). Určení toho, kterou úroveň vedení informovat, je věcí odborného úsudku a je ovlivněno takovými faktory jako pravděpodobnost existence tajné dohody a povaha a rozsah podvodu, o jehož spáchání existuje podezření. Náležitou úroveň vedení bývá zpravidla úroveň nejméně o stupeň vyšší, než na jaké působí osoby, které jsou zřejmě zapojeny do podvodu, na jehož spáchání existuje podezření.

²³ Etický kodex pro auditory/účetní znalce vydaný IESBA obsahuje pokyny týkající se komunikace s auditorem, který nahrazuje dosavadního auditora.

²⁴ ISA 580 „Písemná prohlášení“.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky (viz odstavec 41)

- A61. Auditor komunikuje s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky ústně nebo písemně. V ISA 260 jsou uvedeny faktory, k nimž auditor přihlíží při určování toho, zda volit komunikaci ústní nebo písemnou²⁵. Vzhledem k povaze a citlivosti podvodu, do něhož je zapojeno vyšší vedení, nebo podvodu, který vede ke vzniku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, oznámí auditor tuto skutečnost co nejdříve a může rovněž považovat za nutné oznámit tyto skutečnosti písemně.
- A62. V některých případech auditor může pokládat za správné informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o podvodu, do kterého jsou zapojeni zaměstnanci, kteří nejsou členy vedení, a který nevede k významnému (materiálnímu) zkreslení. Obdobně si osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky mohou přát, aby byly o takových záležitostech informovány. Takové komunikaci napomůže, dohodnou-li se na počátku auditu auditor s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky o povaze a rozsahu auditorovy komunikace v takovém případě.
- A63. Ve výjimečných případech, kdy má auditor pochybnosti o bezúhonnosti nebo čestnosti vedení nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, může zvážit, zda nepožádat o právní radu při rozhodování o přiměřenosti dalšího postupu.

Další záležitosti související s podvodem (viz odstavec 42)

- A64. Mezi další záležitosti související s podvodem, které mají být projednávány s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, mohou patřit např.:
- obavy spojené s povahou, rozsahem a pravidelností vyhodnocování kontrol zavedených za účelem prevence a odhalování podvodů ze strany vedení a s rizikem zkreslení účetní závěrky,
 - selhání vedení co do vhodných způsobů řešení odhalených významných nedostatků vnitřního kontrolního systému nebo co do vhodné reakce na odhalený podvod,
 - auditorovo hodnocení kontrolního prostředí účetní jednotky včetně otázek týkajících se způsobilosti a integrity vedení,
 - kroky podniknuté vedením, které by mohly naznačovat podvodné účetní výkaznictví, např. výběr a používání účetních pravidel ze strany vedení, které by mohlo svědčit o snaze vedení manipulovat zisky a oklamat tak uživatele účetní závěrky prostřednictvím zkreslení výsledků hospodaření a ziskovosti účetní jednotky,
 - obavy související s náležitostmi a úplností schvalování transakcí, které zřejmě nespádají do běžné činnosti.

Komunikace s regulačními orgány a orgány dohlížejícími na dodržování zákonů (viz odstavec 43)

- A65. Profesionální povinnost auditora zachovávat mlčenlivost o údajích týkajících se klienta může znemožnit schopnost poskytnutí informací o podvodu mimo subjekt klienta. Právní odpovědnost auditora se však liší v jednotlivých zemích a v konkrétních situacích mohou právní předpisy nebo soudní rozhodnutí převážit povinnost zachovávat mlčenlivost.

²⁵ ISA 260, odstavec A38.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

V některých zemích má např. auditor finanční instituce povinnost hlásit výskyt podvodu orgánům dohledu. V některých zemích má také auditor povinnost informovat orgány o nesprávnostech v případech, kdy vedení a osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nepřijmou nápravná opatření.

- A66. Auditor může pokládat za správné získat právní poradu při určování přiměřenosti dalšího postupu v daných podmínkách, jejímž účelem je zjistit kroky nezbytné pro posouzení aspektů veřejného zájmu u odhaleného podvodu.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A67. Ve veřejném sektoru se mohou požadavky na hlášení podvodu, ať již byl či nebyl odhalen během auditu, řídit specifickými podmínkami mandátu auditora nebo souvisejícími právními předpisy nebo jinými nařízeními.

Příklady faktorů rizika podvodu

V této příloze jsou uvedeny příklady faktorů rizika podvodu, s nimiž se auditor může setkat v nejrůznějších situacích. Samostatně jsou popsány příklady týkající se dvou typů podvodu, které jsou pro auditorské posuzování důležité, což je podvodné účetní výkaznictví a zpronevěra majetku. U obou těchto typů podvodu jsou rizikové faktory dále členěny na základě tří podmínek, které jsou obvykle splněny v případě výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem: a) motiv/tlak, b) příležitosti a c) postoj/odůvodnění. Přestože faktory rizika podvodu pokrývají široké spektrum situací, jsou pouze příkladem, a auditor tudíž může odhalit i další nebo odlišné faktory. Ne všechny ze jmenovaných příkladů jsou relevantní za všech okolností a některé mohou být více či méně významné v závislosti na velikosti účetní jednotky nebo na vlastnické struktuře či konkrétní situaci. Pořadí rizikových faktorů uváděných jako příklady také není uvedeno s cílem naznačit jejich relativní významnost ani četnost výskytu.

Rizikové faktory týkající se nesprávností vyplývajících z podvodného účetního výkaznictví

Níže jsou uvedeny příklady rizikových faktorů, které se týkají nesprávností způsobených podvodným účetním výkaznictvím.

Motiv/tlak

Finanční stabilita nebo ziskovost jsou ohroženy ekonomickými podmínkami, podmínkami panujícími v daném odvětví nebo provozními podmínkami v účetní jednotce, jako jsou:

- silná konkurence nebo nasycení trhu doprovázené klesajícími maržemi,
- vysoká citlivost na rychlé změny, např. změny technologií, zastaralosti zásob nebo úrokových sazeb,
- výrazný pokles poptávky a rostoucí podnikatelské potíže objevující se v daném odvětví nebo v celé ekonomice,
- provozní ztráty, z nichž vyplývá riziko konkurzu nebo nepřátelského převzetí,
- opakovaně záporné peněžní toky z provozní činnosti nebo neschopnost generovat peněžní toky z provozní činnosti za současného vykazování zisků a růstu zisků,
- rychlý nárůst ziskovosti nebo nepřiměřená ziskovost, zejména ve srovnání se ziskovostí jiných společností ze stejného odvětví,
- nové účetní požadavky nebo nové požadavky právních předpisů.

Na vedení je vyvíjen nepřiměřený tlak ve spojitosti s plněním požadavků nebo očekávání třetích stran ve vztahu k:

- ziskovosti nebo dalšímu vývoji dle očekávání investičních analytiků, institucionálních investorů, významných věřitelů nebo jiných externích subjektů (zejména očekávání, která jsou přehnaně agresivní nebo nereálná), včetně očekávání vytvářených vedením

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

např. v případě vydávání příliš optimistických tiskových zpráv nebo informací ve výročních zprávách,

- potřebě získat další kapitálové nebo dluhové financování, které podmiňuje zachování konkurenceschopnosti, včetně financování velkých výzkumných a vývojových projektů nebo investičních výdajů,
- omezené schopnosti plnit požadavky spojené s kotací na burzách nebo splácet závazky nebo dodržovat jiné požadavky smluv o poskytnutí úvěrů,
- skutečnému nebo možnému negativnímu vlivu, který má vykazování špatných finančních výsledků na významné probíhající transakce, jako jsou podnikové kombinace nebo výběrová řízení.

Dostupné informace naznačují, že osobní finanční situace vedení nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky je ohrožena výsledkem hospodaření účetní jednotky, protože:

- tyto osoby vlastní v účetní jednotce významný finanční podíl,
- značná část odměn těchto osob (např. prémie, akciové opce a odměny vyplácené v závislosti na výsledcích jednotky) závisí na dosažení přísně vymezených cílů spojených s cenou akcií, s výsledky hospodaření, s finanční situací nebo peněžními toky¹,
- tyto osoby poskytly osobní záruky za závazky účetní jednotky.

Na vedení nebo zaměstnance účetní jednotky je vyvíjen nepřiměřený tlak vyžadující splnění finančních cílů stanovených osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, včetně motivačních cílů v oblasti tržeb či ziskovosti.

Příležitosti

Povaha daného odvětví nebo provozní činnosti účetní jednotky nabízí příležitosti k podvodnému účetnímu výkaznictví, které je důsledkem následujících skutečností:

- významné transakce se spřízněnými stranami, které vybočují z běžného rámce činností, nebo s propojenými subjekty, které nejsou auditovány nebo které jsou auditovány jinou společností,
- silná finanční pozice v rámci daného odvětví nebo schopnost dominovat tomuto odvětví, která účetní jednotce dovoluje diktovat si podmínky ve vztahu k dodavatelům nebo zákazníkům, což může vést k uzavírání transakcí za ceny, které nejsou cenami přiměřenými a obvyklými,
- aktiva, pasiva, výnosy nebo náklady vycházejí z odhadů, které jsou založeny na subjektivním posouzení nebo na nejistotách, které není snadné doložit,

¹ Motivační plány pro vedení mohou záviset na dosažení cílů týkajících se pouze některých účtů nebo vybraných činností účetní jednotky, přestože příslušné účty nebo činnosti mohou být z pohledu účetní jednotky jako celku nevýznamné (nemateriální).

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- významné, nestandardní nebo velmi složité transakce, zejména transakce uzavírané ke konci období, které nastolují obtížné otázky ohledně převahy „obsahu nad formou“,
- významné provozní činnosti umístěné nebo realizované v jurisdikcích s odlišným podnikatelským prostředím či kulturou,
- používání zprostředkovatelů, které není z obchodního hlediska jasně opodstatněné,
- významné bankovní účty nebo provozovny v daňových rájích, které, jak se jeví, nemají jasné obchodní opodstatnění.

Vedení není účinně monitorováno v důsledku toho, že:

- vedení dominuje jediná osoba nebo malá skupina osob (v účetních jednotkách, které neřídí jejich vlastníky), které nepodléhají adekvátním kontrolám,
- dohled vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky nad procesem účetního výkaznictví a nad vnitřním kontrolním systémem není efektivní.

Účetní jednotka má složitou nebo nestabilní organizační strukturu, což dokládají následující skutečnosti:

- obtížné určování organizací nebo osob, které vlastní v účetní jednotce kontrolní podíl,
- příliš složitá organizační struktura, jejíž součástí jsou neobvyklé právnické osoby nebo nezvyklá manažerská hierarchie,
- velká fluktuace vrcholového vedení, právních poradců nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.

Prvky vnitřního kontrolního systému nefungují náležitě v důsledku následujících skutečností:

- nedostatečné monitorování kontrol včetně automatizovaných kontrol a kontrol mezitímního účetního výkaznictví (jsou-li vydávány zprávy a výkazy pro externí subjekty),
- vysoká fluktuace pracovníků z oblasti účetnictví, interního auditu nebo informačních technologií, která není účinná,
- neúčinné účetní a informační systémy včetně významných nedostatků vnitřního kontrolního systému.

Postoj/odůvodnění

- neúčinná realizace či podpora etických norem účetní jednotky nebo neefektivní informování o nich a dohled nad jejich dodržováním ze strany vedení nebo informování o nesprávných hodnotách a etických normách,
- příliš rozsáhlé zapojení členů vedení z nefinančních oblastí fungování účetní jednotky do procesu výběru účetních pravidel nebo určování významných odhadů,
- informovanost o porušování zákonů o cenných papírech nebo dalších právních předpisů v minulosti nebo vznášení nároků proti účetní jednotce, vrcholovému vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a nařčení ze spáchání podvodu nebo z porušování právních předpisů,
- značný zájem vedení o zachování nebo zvýšení ceny akcií účetní jednotky a jejich ziskovosti,

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- postup, v rámci kterého se vedení zavazuje analytikům, věřitelům a dalším třetím stranám ke splnění agresivních nebo nereálných prognóz,
- nulová snaha vedení zavést opatření k včasnému odstranění známých významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému,
- zájem vedení o využívání neodpovídajících prostředků k minimalizaci vykazovaných zisků pro daňové účely,
- špatná morálka členů vrcholového vedení,
- vlastník-manažer nerozlišuje mezi soukromými a podnikovými transakcemi,
- spory mezi akcionáři v účetní jednotce ovládané úzkým okruhem osob,
- opakované pokusy vedení ospravedlnit hraniční nebo nesprávné účtování na základě zásady významnosti (materiality),
- vztah mezi vedením a stávajícím či předchozím auditorem je napjatý, o čemž svědčí následující skutečnosti:
 - časté spory se stávajícím či předchozím auditorem týkající se účetních a auditorských záležitostí a výkaznictví,
 - přehnané požadavky na auditora jako jsou nereálné časové lhůty k dokončení auditu nebo k vydání zprávy auditora,
 - omezení ve vztahu k auditorovi, která neadekvátně omezují přístup k pracovníkům nebo k informacím nebo zmenšují možnost efektivní komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
 - dominantní chování vedení v kontaktu s auditorem, včetně pokusů o ovlivnění rozsahu auditorovy práce nebo výběru a setrvání osob pracujících na auditní zakázce či poskytujících během této zakázky konzultace.

Rizikové faktory vyplývající z nesprávností způsobených zpronevěrou majetku

Rizikové faktory, které jsou spojeny s nesprávnostmi vyplývajícími ze zpronevěry majetku, se také dále dělí na základě tří podmínek, jež jsou obvykle splněny v případě výskytu podvodu: motiv/tlak, příležitost a postoj/odůvodnění. Některé z rizikových faktorů, které se týkají nesprávností vyplývajících z podvodného účetního výkaznictví, se mohou objevit i v situacích, kdy došlo k výskytu nesprávností způsobených zpronevěrou majetku. Např. neúčinné monitorování vedení a další nedostatky ve vnitřním kontrolním systému mohou být příčinou jak nesprávností způsobených podvodným účetním výkaznictvím, tak zpronevěrou majetku. Níže jsou uvedeny příklady rizikových faktorů souvisejících s nesprávnostmi vyplývajícími ze zpronevěry majetku.

Motiv/tlak

Osobní finanční závazky mohou vytvářet tlak na vedení nebo zaměstnance s přístupem k peněžním prostředkům nebo k jinému majetku, který může být odcizen, a svádět je ke zpronevěře tohoto majetku.

Negativní vztahy mezi účetní jednotkou a zaměstnanci, kteří mají přístup k peněžním prostředkům nebo k jinému majetku, který může být odcizen, mohou pobízet tyto zaměstnance ke zpronevěře tohoto majetku.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Negativní vztahy mohou být důsledkem např.:

- již provedeného nebo očekávaného propouštění pracovníků,
- již provedených nebo očekávaných změn v systému odměňování zaměstnanců,
- povýšení nebo odměňování provedeného odlišně od očekávání.

Příležitosti

Určité skutečnosti nebo okolnosti mohou zvýšit riziko zpronevěry majetku. Příležitosti ke zpronevěře majetku se např. zvětšují v následujících situacích:

- velké částky peněžních prostředků držených, přijímaných nebo vydávaných v hotovosti,
- položky zásob malé velikosti, které ale mají vysokou hodnotu nebo o které je velký zájem,
- snadno směnitelný majetek, např. dluhopisy na doručitele, diamanty nebo počítačové čipy,
- dlouhodobý majetek malé velikosti, obchodovatelný nebo postrádající jasné označení vlastnictví.

Nedostatečný vnitřní kontrolní systém v oblasti majetku může zvýšit riziko zpronevěry tohoto majetku. Ke zpronevěře majetku může např. dojít z následujících důvodů:

- nedostatečné oddělení povinností nebo neexistence nezávislých kontrol,
- nedostatečná kontrola výdajů vrcholového vedení, jako jsou cestovní náklady nebo další proplácené výdaje,
- nedostatečné monitorování zaměstnanců odpovědných za majetek, např. nedostatečná kontrola a sledování detašovaných provozoven,
- nedostatečné prověřování zaměstnanců, kteří mají přístup k majetku,
- nedostatečné vedení záznamů o majetku,
- nedostatečný systém schvalování transakcí, (např. nákupů)
- nedostatečná fyzická ochrana peněžních prostředků, investic, zásob nebo dlouhodobého majetku,
- chybějící úplné a včasné sesouhlasování majetku,
- chybějící náležité a včasné zdokumentování transakcí, např. dobropisů za vrácené zboží,
- nedostatečně vybíraná povinná dovolená v případě zaměstnanců plnících klíčové kontrolní funkce,
- nedostatečné pochopení informačních technologií ze strany vedení, což umožňuje pracovníkům z této oblasti dopouštět se zpronevěry,
- neodpovídající přístupové kontroly u automatizovaných záznamů včetně kontrol a prověření záznamů o úkonech vykonaných v počítačových systémech.

Postoj/odůvodnění

- přehlížení potřeby monitorovat nebo snižovat rizika spojená se zpronevěrou majetku,

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- nedostatečná pozornost věnovaná vnitřnímu kontrolnímu systému v oblasti zpronevěry majetku projevující se nedodržováním stávajících kontrol nebo zanedbáváním vhodné nápravy známých nedostatků ve vnitřním kontrolním systému,
- chování svědčící o nespokojenosti s účetní jednotkou nebo s jejím zacházením se zaměstnanci,
- změny v chování nebo v životním stylu naznačující možnou zpronevěru majetku,
- tolerování drobných krádeží.

Příklady možných auditorských postupů, kterými lze reagovat na vyhodnocená rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem

Níže jsou uvedeny příklady možných auditorských postupů, jimiž lze reagovat na rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, která vyplývá jak z podvodného účetního výkaznictví, tak ze zpronevěry majetku. Přestože tyto postupy pokrývají širokou škálu situací, jedná se jen o příklady, nikoli o nejvhodnější postupy vyhovující nutně za všech okolností. Pořadí postupů není uvedeno s cílem naznačit jejich relativní významnost .

Posuzování na úrovni tvrzení

Konkrétní reakce na auditorovo vyhodnocení rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem se budou lišit v závislosti na druhu nebo kombinaci rizikových faktorů podvodu nebo zjištěných podmínek, zůstatků účtů, skupin transakcí, zveřejněných údajů a tvrzení, která mohou být touto nesprávností ovlivněny.

Níže jsou uvedeny konkrétní příklady reakcí:

- návštěva pracovišť nebo provedení určitých testů bez předchozího oznámení, např. kontrola zásob na místech, kde auditorova návštěva nebyla předem oznámena nebo překvapivý přepočít peněžních prostředků k určitému datu,
- vznesení požadavku, aby inventura byla provedena na konci účetního období nebo k datu blíže jeho konci, aby bylo sníženo riziko manipulace zůstatků v období mezi datem provedení inventury a koncem účetního období,
- upravení auditorského přístupu v běžném roce, např. ústní kontakt s významnými zákazníky a dodavateli jako doplněk k zaslání písemných potvrzení, zaslání žádostí o vydání potvrzení konkrétní straně v rámci organizace nebo získání většího počtu informací nebo jiných informací,
- provedení podrobné kontroly úprav prováděných při přípravě čtvrtletních a ročních výkazů či účetních závěrek účetní jednotky a prošetření těch úprav, které se díky své povaze nebo výši jeví jako nestandardní,
- u významných nebo nestandardních transakcí, zejména u transakcí provedených na konci roku nebo téměř na jeho konci, prověření možnosti existence propojených osob a prověření zdrojů finančních prostředků, které transakci umožnily,
- provedení analytických testů věcné správnosti s využitím nesumarizovaných údajů, např. srovnání tržeb a nákladů na jejich dosažení podle pracovišť, oddělení nebo podle období s očekáváním auditora,
- vedení pohovorů s pracovníky z oblastí, ve kterých bylo odhaleno riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, získání jejich názoru na dané riziko a přehledu o tom, zda a jak je riziko podchyceno kontrolami,
- pokud další nezávislí auditori provádějí audit účetní závěrky některé z dceřiných společností, divizí nebo poboček, projednání rozsahu prací potřebných k nakládání s

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

riziky výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem vlivem transakcí a činností mezi těmito složkami s těmito auditory,

- je-li práce experta zvláště významná z pohledu položky účetní závěrky, u které je vysoké riziko výskytu nesprávnosti způsobené podvodem, provedení dodatečných postupů vztahujících se k některému z předpokladů experta nebo ke všem jeho předpokladům, metodám nebo zjištěním v zájmu určení toho, zda jsou tato zjištění přiměřená, případně využití práce dalšího experta pro tyto účely,
- provedení auditorských postupů za účelem analyzování vybraných počátečních rozvahových účtů z dříve ověřené účetní závěrky s cílem vyhodnotit, jak byly určité záležitosti týkající se účetních odhadů a úsudků, např. rezerva na reklamace, vyřešeny s časovým odstupem,
- provedení postupů na účtech nebo dalších sesouhlasení připravených účetní jednotkou a přihlídnutí k předběžným sesouhlasením provedeným v mezitímním období,
- provedení počítačových postupů, jako je shromažďování dat za účelem testování výskytu anomálií v určité populaci,
- testování celistvosti počítačem pořízených záznamů a transakcí,
- vyhledání dalších důkazních informací ze zdrojů mimo auditovanou účetní jednotku.

Zvláštní reakce – nesprávnosti vyplývající z podvodného účetního výkaznictví

Níže jsou uvedeny příklady reakcí na auditorovo vyhodnocení existence rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodným účetním výkaznictvím:

Účtování výnosů

- provedení analytických testů věcné správnosti ve vztahu k výnosům za využití nesumarizovaných dat, např. srovnání výnosů vykázaných podle měsíců a podle oddělení nebo obchodních segmentů během běžného období se srovnatelnými předchozími obdobími. Při odhalování nestandardních nebo neočekávaných výnosových vztahů či transakcí mohou pomoci auditorské techniky s využitím počítače,
- ověření si podmínek některých důležitých smluv u zákazníků a ověření existence vedlejších dohod, neboť účtování výnosů je často ovlivněno smluvními podmínkami nebo vedlejšími dohodami a východiska pro výpočet slev nebo určení období, k nimž se slevy vztahují, jsou často nedostatečně zdokumentována. V těchto případech jsou důležitá např. kritéria přijetí a dodání a platební podmínky, chybějící budoucí povinnosti dodavatelů, právo na vrácení výrobku, zaručená množství prodávaných výrobků a rezervy na zrušení dodávek nebo na vrácení peněz,
- získání informací od zaměstnanců prodejního a marketingového oddělení účetní jednotky, případně od interních právních poradců, o prodejkách a o zboží vyskladněném na konci období a o veškerých nezvyklých podmínkách transakcí,
- fyzická přítomnost na několika pracovištích na konci roku a sledování vyskladňování zboží nebo jeho přípravu k vyskladnění (případně vrácení zboží, které čeká na zpracování) a provedení příslušných procedur přiřazení tržeb a zásob do správného období,

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- v situacích, kdy jsou výnosové transakce zahajovány, zpracovány a zaúčtovány elektronicky, testování kontrol a určení toho, zda tyto kontroly poskytují jistotu, že zaúčtované výnosové transakce skutečně proběhly a byly správně zaúčtovány.

Objem zásob

- prověření záznamů účetní jednotky o zásobách a určení pracovišť nebo položek, které vyžadují během fyzické inventury zvýšenou pozornost,
- sledování inventur na určitých místech bez předchozího ohlášení nebo provedení inventur na všech pracovištích ve stejný den,
- provedení inventur na konci účetního období nebo téměř na jeho konci, aby bylo sníženo riziko nevhodné manipulace v období mezi konáním inventury a koncem vykazovaného období,
- provedení dodatečných procedur během sledování inventury, např. pečlivější prověření položek uložených v krabicích, zkontrolování způsobu, jakým je zboží uloženo (např. pilíře se základnou z krabic, kde chybí prostřední vnitřní krabice) nebo označeno, a vlastností kapalných látek, jako jsou parfémy nebo zvláštní chemikálie (tzn. jejich čírost, stupeň kvality nebo koncentrace). V této spojitosti může být užitečné využít práce experta,
- porovnání objemu zásob v běžném období s předchozími obdobími podle třídy nebo kategorie zásob, místa uskladnění nebo jiných kritérií, případně srovnání objemů zjištěných z průběžné evidence,
- použití auditorských technik s využitím počítače k dalšímu otestování souhrnných údajů o fyzických inventurách, např. setřídění zásob podle inventárního čísla k otestování kontrol týkajících se tohoto označení nebo podle sériového čísla položek k otestování možnosti vynechání položek při inventuře nebo dvojího započítání.

Odhady vedení

- využít práce experta k sestavení nezávislého odhadu, který je srovnán s odhadem vedení,
- zjišťování informací od osob mimo vedení a účetní oddělení za účelem ověření schopnosti a vůle vedení realizovat plány, které jsou důležité pro vytvoření odhadu.

Zvláštní reakce – nesprávnosti způsobené zpronevěrou majetku

Odlišné podmínky vyžadují odlišné reakce. Standardně je auditorská reakce na existenci rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem souvisejícím se zpronevěrou majetku soustředěna na určité zůstatky účtů a skupiny transakcí. I když některé z auditorských reakcí uvedených ve dvou kategoriích výše mohou být v takovýchto situacích použity, musí rozsah práce vycházet z konkrétních informací o zjištěném riziku zpronevěry.

Níže jsou uvedeny příklady reakcí na auditorovo vyhodnocení rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené zpronevěrou majetku:

- přepočtení peněžních prostředků nebo cenných papírů ke konci roku nebo téměř na jeho konci,
- ověření pohybů na účtu přímo u zákazníků (včetně dobropisování a pohybů spojených s vrácením prodaných výrobků spolu s daty provedení plateb) za období, které je předmětem auditu,

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- analýza výnosů z dříve odepsaných aktiv,
- analýza schodků v zásobách podle místa uložení nebo druhů výrobků,
- porovnání nejdůležitějších poměrových ukazatelů týkajících se zásob s obdobnými ukazateli běžnými pro dané odvětví,
- kontrola podpůrné dokumentace a zjištění změn v průběžné evidenci o zásobách,
- počítačové srovnání seznamu dodavatelů se seznamem zaměstnanců a vyhledání shodných adres nebo telefonních čísel,
- počítačová analýza mzdové agendy a vyhledání adres, označení zaměstnanců, čísel používaných ve styku s finančními úřady nebo čísel bankovních účtů uvedených vícekrát,
- kontrola osobních složek s nedostatečnými údaji o vykonané práci, např. složek, ve kterých chybí hodnocení práce,
- provedení rozboru slev z prodejní ceny a hodnot vráceného zboží a zjištění nestandardních modelů nebo tendencí,
- ověření zvláštních smluvních ujednání u třetích stran,
- získání důkazů o tom, že smlouvy jsou plněny v souladu s dojednanými podmínkami,
- kontrola přiměřenosti velkých nebo nestandardních nákladů,
- kontrola schválení a účetní hodnoty půjček poskytnutých vrcholovému vedení a spřízněným stranám,
- kontrola úrovně a správnosti výkazů o výdajích, které předložilo vrcholové vedení.

Příklady skutečností, které naznačují možný výskyt podvodu

Níže jsou uvedeny příklady skutečností, které mohou naznačovat možnost, že účetní závěrka obsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem.

Nesrovnalosti v účetních záznamech, např.:

- transakce, které nejsou zaúčtovány včas a v úplnosti nebo jsou zaúčtovány v nesprávné výši, v nesprávném účetním období, nejsou správně klasifikovány nebo jejich zaúčtování neodpovídá pravidlům účetní jednotky,
- zůstatky nebo transakce, u kterých chybí podpůrná dokumentace nebo schválení,
- úpravy na poslední chvíli, které výrazně mění finanční výsledky,
- důkazy o přístupu zaměstnanců do systémů a záznamů, které nevyžadovalo plnění jejich oficiálních povinností,
- informace nebo stížnosti týkající se podezření ze spáchání podvodu předané auditorovi.

Vzájemně si odporující nebo chybějící důkazy, např.:

- chybějící dokumenty,
- dokumenty, u kterých je zřejmé, že byly upraveny,
- existence dokumentů pouze ve fotokopiích nebo v elektronické podobě, přestože by měly existovat jejich originály,
- významné neobjasněné položky či sesouhlasení,
- nestandardní změny v rozvaze nebo změny v trendech, v důležitých poměrových ukazatelích v účetní závěrce nebo ve vztazích, např. pohledávky rostoucí rychleji než výnosy,
- nejednotné, nedůsledné nebo nečekané reakce vedení či zaměstnanců zjištěné při dotazování nebo provádění analytických postupů,
- nezvyklé nesrovnalosti mezi záznamy účetní jednotky a obdržnými konfirmacemi,
- velký počet kreditních zápisů na účtech pohledávek a dalších úprav pohledávek,
- neobjasněné nebo nedostatečně objasněné rozdíly mezi saldokontem pohledávek a kontrolním účtem nebo mezi záznamy zákazníků a saldokontem pohledávek,
- chybějící nebo neexistující zrušené šeky v situacích, kdy jsou zrušené šeky obvykle vráceny účetní jednotce spolu s výpisem z bankovního účtu,
- chybějící zásoby nebo fyzické položky majetku značného objemu,
- chybějící elektronické důkazy nebo důkazy, které nejsou k dispozici přes požadavky a pravidla účetní jednotky týkající se archivace záznamů,
- oproti očekávání menší nebo větší počet odpovědí na žádosti o konfirmaci,

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- neschopnost předložit důkazy o testování a realizaci vývoje klíčových systémů a změn v programech u změn a implementací provedených v běžném roce.

Problematické nebo nestandardní vztahy mezi auditorem a vedením, např.:

- odepření přístupu k záznamům, do určitých prostor, k některým zaměstnancům, zákazníkům, dodavatelům nebo dalším osobám, od nichž by bylo možné získat důkazní informace,
- nepřiměřené časové tlaky vyvíjené vedením při řešení složitých nebo sporných záležitostí,
- stížnosti vedení na práci auditora nebo výhrůžky vedení směřované na členy týmu pracujícího na zakázce, zejména ve spojitosti s auditorovým kritickým vyhodnocením důkazních informací nebo v případě nesouhlasu s vedením,
- mimořádná zdržení na straně účetní jednotky při poskytování požadovaných informací,
- neochota zajistit auditorovi přístup k důležitým elektronickým souborům k otestování pomocí auditorských technik s využitím počítače,
- odepření přístupu k důležitým provozním pracovníkům úseku informačních technologií a k zařízení tohoto úseku včetně pracovníků z oblasti bezpečnosti, provozních činností a vývoje systémů,
- neochota doplňovat a upravovat zveřejněné údaje tak, aby byly úplné a srozumitelné,
- neochota včas věnovat pozornost zjištěným nedostatkům ve vnitřním kontrolním systému.

Další příklady:

- neochota vedení dovolit auditorovi sejít se k důvěrnému jednání s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
- účetní pravidla, které jsou zřejmě v rozporu se standardy pro dané odvětví,
- časté změny v účetních odhadech, které zřejmě nejsou podmíněny změnami situace,
- tolerování porušování kodexu chování účetní jednotky.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 250**

PŘIHLÍŽENÍ K PRÁVNÍM PŘEDPISŮM PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Dopad právních předpisů	2
Odpovědnost za soulad s právními předpisy	3 – 8
Datum účinnosti	9
Cíl	10
Definice	11
Požadavky	
Posouzení souladu s právními předpisy auditorem	12 – 17
Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy	18 – 21
Oznámení případů zjištění nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy	22 – 28
Dokumentace.....	29
Aplikační a vysvětlující část	
Odpovědnost za soulad s právními předpisy	A1 – A6
Posouzení souladu s právními předpisy auditorem	A7 – A12
Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy	A13–A18
Oznámení případů zjištění nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy	A19–A20
Dokumentace.....	A21

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Celkové cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.
--

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora přihlédnout k právním předpisům při auditu účetní závěrky. Tento mezinárodní auditorský standard se nevztahuje na ostatní ověřovací zakázky, při kterých auditor přímo ověřuje soulad s konkrétními právními předpisy a vydává samostatnou zprávu.

Dopad právních předpisů

2. Dopad právních předpisů na účetní závěrku se významně liší. Právní předpisy, kterým účetní jednotka podléhá, představují rámec právních předpisů. Ustanovení některých právních předpisů má přímý dopad na účetní závěrku, když ovlivňují částky vykázané nebo údaje zveřejněné v účetní závěrce příslušné účetní jednotky. Dále existují právní předpisy, které musí vedení účetní jednotky dodržovat, nebo takové, které stanoví podmínky, za kterých účetní jednotka může provozovat svou činnost, ale nemají přímý dopad na účetní závěrku účetní jednotky. Některé účetní jednotky působí ve výrazně regulovaných odvětvích (např. banky nebo chemické podniky), jiné podléhají pouze těm právním předpisům, které se obecně týkají provozních aspektů podnikání (např. v oblasti bezpečnosti práce, ochrany zdraví a rovné pracovní příležitosti). Nesoulad s právními předpisy může pro účetní jednotku vyústit v pokuty, soudní spory nebo jiné následky, které mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku.

Odpovědnost za soulad s právními předpisy (viz odstavce A1 – A6)

3. Vedení je za dohledu osob pověřených správou a řízením povinno zajistit, aby činnosti účetní jednotky probíhaly v souladu s ustanoveními právních předpisů, včetně souladu s takovými ustanoveními, která stanovují vykazované částky a zveřejnění v účetní závěrce příslušné účetní jednotky.

Odpovědnost auditora

4. Požadavky obsažené v tomto mezinárodním auditorském standardu mají pomoci auditorovi v identifikaci významných (materiálních) nesprávností účetní závěrky v důsledku nesouladu s právními předpisy. Přesto však auditor není odpovědný za předcházení případům nesouladu a nemůže být předpokládáno, že odhalí nesoulad se všemi právními předpisy.
5. Auditor je zodpovědný za získání přiměřené jistoty, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou¹. Při provádění auditu účetní závěrky auditor zohledňuje příslušný rámec právních předpisů. Vzhledem k přirozeným omezením auditu existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce nebudou odhaleny, i když bude audit řádně naplánován a proveden v souladu mezinárodními auditorskými standardy². Možné dopady přirozených omezení schopnosti auditora odhalit významné (materiální) nesprávnosti jsou v kontextu právních předpisů větší například z těchto důvodů:
 - existuje množství právních předpisů, které se týkají převážně provozních aspektů účetní jednotky a které obvykle nemají dopad na účetní závěrku a nejsou

¹ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 5.

² ISA 200, odstavce A51-A52.

sledovány informačními systémy účetní jednotky, které jsou relevantní pro účetní výkaznictví,

- nesoulad s právními předpisy může být spojen s jednáním, které má za cíl takový nesoulad zakrýt a utajit. Může jít o tajné dohody, padělání, úmyslné nezaznamenání transakcí, obcházení kontrolních mechanismů vedením nebo úmyslné poskytnutí nepravdivých informací auditorovi,
- to, zda určité jednání představuje nesoulad s právními předpisy, je s konečnou platností věcí právního posouzení soudem.

Obvykle platí, že čím je oblast, kde došlo k nesouladu s právními předpisy, vzdálenější od událostí a transakcí zobrazených v účetní závěrce, tím je menší pravděpodobnost, že se auditor o takovém nesouladu dozví nebo jej odhalí.

6. Tento mezinárodní auditorský standard rozlišuje odpovědnosti auditora z pohledu dodržování dvou rozdílných kategorií právních předpisů takto:
 - (a) ustanovení těch právních předpisů, o kterých se obecně má za to, že mají přímý dopad na stanovení významných (materiálních) částek a údajů zveřejňovaných v účetní závěrce, jako jsou např. daňové a penzijní právní předpisy, (viz odstavec 13) a
 - (b) ostatní právní předpisy, které nemají přímý dopad na stanovení částek a údajů zveřejňovaných v účetní závěrce, ale soulad s těmito právními předpisy je nezbytný z provozního hlediska účetní jednotky, schopnosti jejího dalšího fungování nebo vyhnutí se významným (materiálním) sankcím (např. dodržování podmínek provozní licence, dodržování regulatorních požadavků na platební schopnost nebo soulad s předpisy týkajícími se životního prostředí); nesoulad s těmito právními předpisy může mít následně významný (materiální) dopad na účetní závěrku. (viz odstavec 14)
7. V tomto mezinárodním auditorském standardu jsou specifikovány odlišné požadavky pro každou z výše uvedených kategorií právních předpisů. Pro kategorii uvedenou v odstavci 6(a) je odpovědností auditora získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se souladu s ustanoveními těchto právních předpisů. Pro kategorii uvedenou v odstavci 6(b) je odpovědnost auditora omezena na provádění konkrétních auditorských postupů, které mu pomohou identifikovat nesoulad s takovými právními předpisy, jež mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku.
8. Dle tohoto mezinárodního auditorského standardu je auditor povinen mít na zřeteli možnost, že při uplatňování jiných auditorských postupů s cílem vytvořit výrok k účetní závěrce může zjistit případy nesouladu nebo podezření na nesoulad. V tomto kontextu, vzhledem k rozsahu právních předpisů, které mají dopad na účetní jednotku, je dle požadavku ISA 200³ důležité zachovat profesní skepticismus.

Datum účinnosti

9. Tento mezinárodní auditorský standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

³ ISA 200, odstavec 15.

C1

10. Cílem auditora je:

- (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace ohledně souladu s ustanoveními těch právních předpisů, o nichž se obecně předpokládá, že mají přímý dopad na stanovení významných (materiálních) částek a údajů zveřejněných v účetní závěrce,
- (b) provádět specifické auditorské postupy, které pomohou identifikovat případy nesouladu s ostatními právními předpisy, které mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku, a
- (c) vhodným způsobem reagovat na nesoulad nebo podezření na nesoulad s právními předpisy identifikovaný v průběhu auditu.

Definice

11. Pro účely tohoto mezinárodního auditorského standardu má následující pojem význam uvedený níže:

nesoulad – úmyslné nebo neúmyslné jednání nebo opomenutí účetní jednotky, které je v rozporu s platnými právními předpisy. K takovému jednání patří transakce uskutečněné účetní jednotkou nebo jejím jménem, popř. v zastoupení této účetní jednotky, osobami pověřenými správou a řízením, vedením či zaměstnanci. Nesoulad nezahrnuje osobní nežádoucí osobní jednání (které nesouvisí s podnikatelskou činností účetní jednotky) osob pověřených správou a řízením, vedením či zaměstnanců účetní jednotky.

Požadavky**Posouzení souladu s právními předpisy auditorem**

12. Jako součást získání porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí je auditor povinen, v souladu s ISA 315⁴, získat všeobecný přehled o:
- (a) rámci právních předpisů vztahujícím se na účetní jednotku a na odvětví nebo sektor, ve kterém účetní jednotka působí, a
 - (b) způsobu, kterým účetní jednotka zajišťuje soulad s tímto rámcem. (viz odstavec A7)
13. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se souladu s takovými ustanoveními právních předpisů, které mají přímý dopad na stanovení významných (materiálních) částek a údajů zveřejněných v účetní závěrce. (viz odstavec A8)
14. Auditor je povinen provést následující auditorské postupy, které pomohou identifikovat případy nesouladu s ostatními právními předpisy, jež mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku: (viz odstavce A9 – A10)
- (a) dotazovat se vedení, a kde je to možné, osob pověřených správou a řízením, zda je činnost účetní jednotky v souladu s těmito právními předpisy, a
 - (b) prověřit případnou korespondenci s příslušnými licenčními a regulatorními úřady.

⁴ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 11.

15. V průběhu auditu je auditor povinen mít na zřeteli možnost, že při uplatňování jiných auditorských procedur může zjistit případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy. (viz odstavec A11)
16. Auditor je povinen požádat vedení a případně osoby pověřené správou a řízením, aby poskytly písemné prohlášení vedení k auditu o tom, že informovaly auditora o všech známých případech nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jejichž dopad by měl být zvážen při sestavení účetní závěrky. (viz odstavec A12)
17. Pokud nedošlo k identifikaci nesouladu a neexistuje-li podezření na nesoulad, auditor není povinen provádět jiné auditorské postupy týkající se ověření souladu účetní jednotky s právními předpisy, než které jsou uvedeny v odstavcích 12 – 16.

Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy

18. Pokud auditor získá informace o možném případě nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, je povinen získat: (viz odstavec A13)
 - (a) porozumění povaze dané skutečnosti a okolnostem, za kterých k ní došlo, a
 - (b) další informace k vyhodnocení potenciálního dopadu na účetní závěrku. (viz odstavec A14)
19. Pokud má auditor podezření na nesoulad, je povinen projednat toto zjištění s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením. Auditor je povinen zvážit potřebu právní pomoci v případě, že vedení nebo případně osoby pověřené správou a řízením neposkytnou dostatečné informace, které by podpořily skutečnost, že účetní jednotka jedná v souladu s právními předpisy, a dle názoru auditora může být dopad nesouladu, na který má auditor podezření, na účetní závěrku významný (materiální). (viz odstavce A15 – A16)
20. Pokud není možné získat dostatečné informace k podezření na nesoulad, auditor je povinen vyhodnotit dopad chybějících dostatečných a vhodných důkazních informací na výrok auditora.
21. Auditor je povinen zhodnotit dopady nesouladu ve vztahu k ostatním aspektům auditu včetně vyhodnocení auditorského rizika a spolehlivosti písemného prohlášení vedení k auditu a provést vhodné kroky. (viz odstavce A17 – A18)

Oznámení případů zjištění nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy

Oznámení nesouladu osobám pověřeným správou a řízením

22. Pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením součástí jejího vedení a nejsou si tak vědomy záležitostí obnášejících zjištěný nesoulad či podezření na nesoulad, které již byly auditorem oznámeny⁵, je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o záležitostech obnášejících nesoulad s právními předpisy, o kterých se v průběhu auditu dozvěděl, pokud tyto záležitosti nejsou jednoznačně nevýznamné.
23. Pokud auditor považuje nesoulad uvedený v odstavci 22 za úmyslný a významný

⁵ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13.

(materiální), je povinen co nejdříve oznámit tuto záležitost osobám pověřeným správou a řízením.

24. Pokud má auditor podezření, že jsou do daného nesouladu zapojeny vedení nebo osoby pověřené správou a řízením, je povinen oznámit tuto skutečnost bezprostředně nadřízenému orgánu v rámci účetní jednotky, pokud nějaký existuje, např. výboru pro audit nebo dozorčí radě. Pokud takový nadřízený orgán neexistuje nebo pokud se auditor domnívá, že jeho oznámení nevyvolá požadovanou odezvu, nebo si není jist osobou, na kterou se má obrátit, je povinen uvážit, zda by se neměl poradit s právníky.

Oznámení nesouladu ve zprávě auditora k účetní závěrce

25. Pokud auditor dojde k závěru, že nesoulad má významný (materiální) dopad na účetní závěrku a nebyl v účetní závěrce řádně uveden, je auditor povinen vydat k účetní závěrce, v souladu s ISA 705, výrok s výhradou nebo záporný výrok⁶.
26. Pokud vedení nebo osoby pověřené správou a řízením znemožní auditorovi získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na základě kterých by mohl vyhodnotit, zda došlo nebo mohlo pravděpodobně dojít k nesouladu, který může být významný (materiální) pro účetní závěrku, je auditor povinen vydat v souladu s ISA 705 výrok s výhradou nebo odmítnout vydat výrok k účetní závěrce na základě omezení rozsahu auditu.
27. Pokud auditor není schopen určit, zda došlo k nesouladu vzhledem k omezení způsobenému okolnostmi, nikoli vedením nebo osobami pověřenými řízením, je auditor povinen zvážit dopad na výrok auditora v souladu s ISA 705.

Oznámení nesouladu regulatorním orgánům a orgánům odpovědným za prosazování a výkon práva

28. Pokud auditor zjistil nesoulad s právními předpisy nebo má na něj podezření, je povinen zhodnotit, zda má povinnost oznámit zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad stranám mimo účetní jednotku. (viz odstavce A19 – A20)

Dokumentace

29. Auditor je povinen zahrnout do dokumentace auditu zjištěný nesoulad s právními předpisy nebo podezření na něj a dále výsledky jednání s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením a ostatními stranami mimo účetní jednotku⁷. (viz odstavec A21)

Aplikační a vysvětlující část

Odpovědnost za soulad s právními předpisy (viz odstavce 3 – 8)

- A1. Odpovědností vedení, za dohledu osob pověřených správou a řízením, je zajistit, aby činnost účetní jednotky probíhala v souladu s právními předpisy. Právní předpisy mohou

⁶ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavce 7 – 8.

⁷ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 – 11 a A6.

mít různý dopad na účetní závěrku účetní jednotky: např. mohou přímo ovlivnit specifické údaje zveřejňované v účetní závěrce účetní jednotky nebo mohou stanovit příslušný rámec účetního výkaznictví. Mohou také stanovit určitá práva a povinnosti účetní jednotky, z nichž některé budou zohledněny v účetní závěrce účetní jednotky. Navíc mohou být na základě právních předpisů v případech nesouladu uloženy sankce.

A2. Následující příklady jsou typem zásad a postupů, které by účetní jednotka měla zavést za účelem předcházení a odhalení nesouladu s právními předpisy:

- sledování požadavků právních předpisů a zajištění toho, že provozní postupy jsou navrženy tak, aby byly s těmito požadavky v souladu,
- zavedení a používání vhodných vnitřních kontrolních systémů,
- vypracování, zveřejnění a dodržování pravidel chování,
- seznámení zaměstnanců s pravidly chování a zajištění osvojení si těchto pravidel,
- monitorování dodržování pravidel chování a zjednání nápravy v případě jejich porušení zaměstnanci,
- využívání služeb právních poradců ke sledování požadavků právních předpisů,
- vedení přehledu významných právních předpisů, které musí účetní jednotka v rámci svého odvětví dodržovat, a záznamů o žalobách.

U větších účetních jednotek lze uvedené zásady a postupy doplnit ještě delegováním vhodné odpovědnosti na následující složky:

- interní audit,
- výbor pro audit,
- útvar odpovědný za dodržování souladu.

Odpovědnost auditora

A3. Nesoulad účetní jednotky s právními předpisy může vést k významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce. Zjištění nesouladu, bez ohledu na významnost (materialitu), může mít dopad na jiné aspekty auditu, včetně například úvah auditora o integritě vedení nebo zaměstnanců.

A4. To, zda nějaké jednání představuje nesoulad s právními předpisy, je věcí právního posouzení, které obvykle přesahuje odbornou kompetenci auditora. Nicméně odborná příprava, zkušenosti a znalost účetní jednotky a jejího odvětví nebo sektoru mohou auditorovi poskytnout základ k rozpoznání, že některé jím zjištěné činy představují nesoulad s právními předpisy.

A5. V souladu s konkrétními požadavky právního předpisu může být požadováno, aby auditor v rámci auditu účetní závěrky podal zprávu také o tom, zda je činnost účetní jednotky v souladu s určitými ustanoveními právních předpisů. Za těchto okolností ISA 700⁸ nebo ISA 800⁹ pro tyto případy stanoví, jakým způsobem je tato odpovědnost

⁸ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavec 38.

⁹ ISA 800 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“, odstavec 11.

auditu zobrazena ve zprávě auditora. Navíc v případech, kdy jsou zvláštní zákonné požadavky na obsah zprávy auditora, může být nezbytné, aby plán auditu zahrnoval vhodné testy souladu s ustanoveními těchto právních předpisů.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A6. Ve veřejném sektoru může existovat širší odpovědnost auditu v oblasti posouzení právních předpisů, které se vztahují k auditu účetní závěrky nebo mohou zasahovat ostatní aspekty provozní činnosti účetní jednotky.

Posouzení souladu s právními předpisy auditorem

Získání přehledu o rámci právních předpisů (viz odstavec 12)

- A7. K získání všeobecného porozumění rámci právních předpisů a skutečnosti, jak účetní jednotka dodržuje tento rámec, auditor například:
- použije stávající znalost odvětví účetní jednotky, regulatorních a jiných externích faktorů,
 - aktualizuje si znalost těch právních předpisů, které přímo stanovují vykazované částky a údaje zveřejněné v účetní závěrce,
 - dotazuje se vedení, u kterých jiných právních předpisů lze předpokládat, že mohou mít podstatný dopad na činnost účetní jednotky,
 - dotazuje se vedení na zásady a postupy účetní jednotky týkající se dodržování souladu s právními předpisy a
 - dotazuje se vedení na zásady a postupy používané k identifikaci, hodnocení a účtování nároků uplatňovaných u soudu.

Právní předpisy, které všeobecně mají přímý dopad na stanovení vykazovaných významných (materiálních) částek a údajů zveřejněných v účetní závěrce (viz odstavec 13)

- A8. Některé právní předpisy jsou dobře zavedené, jsou známé účetní jednotce i v rámci jejího odvětví nebo sektoru a jsou relevantní pro účetní závěrku účetní jednotky (jak je popsáno v odstavci 6(a)). Tyto předpisy mohou zahrnovat právní předpisy, které se vztahují například k:
- formě a obsahu účetní závěrky,
 - odvětvově specifickým otázkám účetního výkaznictví,
 - účtování transakcí uskutečněných na základě státních zakázek nebo
 - časovému rozlišování nebo uznání nákladů na daň z příjmu nebo penzijních nákladů.

Některá ustanovení těchto právních předpisů se mohou přímo vztahovat k specifickým tvrzením uvedeným v účetní závěrce (například úplnost rezerv na daň z příjmu) zatímco jiná se mohou přímo vztahovat k účetní závěrce jako celku (například požadované výkazy tvořící kompletní účetní závěrku). Smyslem požadavku uvedeného v odst. 13 je to, aby auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že určení částek a údajů zveřejněných v účetní závěrce je v souladu s příslušnými ustanoveními těchto právních předpisů.

Nesoulad s ostatními ustanoveními těchto právních předpisů a s ostatními právními předpisy může mít pro účetní jednotku důsledky v podobě pokut, soudních sporů nebo jiných následků pro účetní jednotku, na něž by možná měly být v účetní závěrce vytvořeny rezervy, ale tyto právní předpisy nejsou považovány za takové, které by měly přímý dopad na účetní závěrku ve smyslu odstavce 6(a).

Postupy k identifikaci případů nesouladu – Ostatní právní předpisy (viz odstavce 14)

- A9. Některé ostatní právní předpisy vyžadují zvláštní pozornost auditora, protože mají podstatný dopad na činnost účetní jednotky (jak je popsáno v odstavci 6(b)). Nesoulad s právními předpisy, které mají podstatný dopad na činnost účetní jednotky, může vést k ukončení její činnosti nebo pochybnostem ohledně předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. Takový dopad by mohlo mít například nedodržení požadavků licence nebo jiného oprávnění k podnikání (například v případě banky nedodržení požadavků na kapitálovou přiměřenost nebo investičních požadavků). Existuje také množství právních předpisů, které se týkají převážně provozních aspektů účetní jednotky, obvykle neovlivňují účetní závěrku a nejsou sledovány informačními systémy účetní jednotky, které jsou relevantní pro účetní výkaznictví.
- A10. Vzhledem k tomu, že dopady do účetního výkaznictví u ostatních právních předpisů se s ohledem na činnost účetní jednotky mohou velmi lišit, auditorské postupy požadované v odstavci 14 mají auditora upozornit na případy nesouladu s právními předpisy, které mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku.

Nesoulad zjištěný auditorem v rámci jiných auditorských postupů (viz odstavce 15)

- A11. Při uplatňování auditorských postupů s cílem vytvořit výrok k účetní závěrce může auditor zjistit případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy. Tyto postupy mohou zahrnovat například:
- studium zápisů z jednání,
 - zjišťování informací o soudních sporech, nárocích a výměrech dotazováním u vedení a interních nebo externích právních poradců účetní jednotky a
 - provádění testů věcné správnosti detailních údajů skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejnění.

Písemná prohlášení vedení k auditu (viz odstavce 16)

- A12. Vzhledem k tomu, že dopad právních předpisů na účetní závěrku se může velmi lišit, poskytuje písemné prohlášení vedení k auditu nezbytné důkazní informace o znalosti vedení týkající se nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jehož dopad na účetní závěrku může být významný (materiální). Samotné písemné prohlášení vedení k auditu však neposkytuje dostatečnou a vhodnou důkazní informaci, a proto nemá vliv na povahu a rozsah ostatních důkazních informací, které auditor musí získat¹⁰.

¹⁰ ISA 580 „Písemná prohlášení“, odstavec 4.

Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy*Indikace nesouladu s právními předpisy (viz odstavec 18)*

A13. Zjistí-li auditor existenci či získá informaci o následujících případech, může to být indikací nesouladu s právními předpisy:

- vyšetřování regulatorními a státními úřady nebo placení pokut nebo penále,
- platby za nspecifikované služby nebo půjčky konzultantům, spřízněným stranám, zaměstnancům nebo státním úředníkům,
- provize z prodeje nebo poplatky zprostředkovatelům, které se zdají příliš vysoké ve srovnání s poplatky, které účetní jednotka platí obvykle nebo které jsou obvyklé v daném odvětví nebo s ohledem na skutečně přijaté služby,
- nakupování za ceny významně nad nebo pod tržními cenami,
- neobvyklé platby v hotovosti, nákupy formou pokladních šeků splatných doručiteli nebo převody na číslované bankovní účty (s utajeným jménem majitele),
- neobvyklé transakce se společnostmi registrovanými v daňových rájích,
- platby za zboží nebo služby jinam než do země, z níž zboží nebo služby pocházejí,
- platby, u nichž není k dispozici řádná dokumentace kontroly devizového přepočtu,
- existence informačního systému, který úmyslně nebo náhodou neumožňuje zpětné dohledání údajů nebo neposkytuje dostatečné důkazy,
- neautorizované nebo nesprávně zaznamenané transakce,
- nepříznivé komentáře v médiích.

Skutečnosti podstatné pro vyhodnocení auditorem (viz odstavec 18(b))

A14. Skutečnosti podstatné pro vyhodnocení možných dopadů na účetní závěrku auditorem zahrnují:

- možný finanční dopad nesouladu s právními předpisy na účetní závěrku včetně například udělení pokut, penále, náhrady škody, riziko zabavení aktiv, vynucené přerušování činnosti a soudní spory,
- skutečnost, zda je požadováno zveřejnění údajů o možných finančních dopadech,
- skutečnost, zda jsou možné finanční dopady takového rozsahu, že vedou k pochybnostem o věrném zobrazení v účetní závěrce nebo že by účetní závěrka byla jinak zavádějící.

Auditorské postupy (viz odstavec 19)

A15. Auditor projedná zjištění s osobami pověřenými správou a řízením, pokud mohou poskytnout dodatečné důkazní informace. Auditor si například s osobami pověřenými správou a řízením může potvrdit stejné chápání skutečností a okolností vztahujících se k transakcím nebo událostem, které vedly k možnému nesouladu s právními předpisy.

A16. V případě, že vedení, případně osoby pověřené správou a řízením neposkytnou auditorovi dostatečné informace o tom, že je činnost účetní jednotky v souladu s právními předpisy, zváží auditor vhodnost konzultace s interním nebo externím právním poradcem účetní jednotky o aplikaci právních předpisů v daných podmínkách, včetně konzultace o možnosti podvodu, a o jejich možném dopadu na účetní závěrku. Pokud auditor nepovažuje za vhodné se radit s právním poradcem účetní jednotky nebo není spokojen s jeho názorem, zváží vhodnost konzultace s vlastním právním poradcem o tom, zda se jedná o porušení právních předpisů, o možných právních důsledcích, včetně konzultace o možnosti podvodu, a případných dalších krocích, které má podniknout.

Zhodnocení dopadů nesouladu (viz odstavec 21)

A17. Dle požadavku odstavce 21 auditor zhodnotí dopady nesouladu ve vztahu k ostatním aspektům auditu, včetně vyhodnocení rizika a spolehlivosti prohlášení vedení k auditu. Důsledky konkrétních případů nesouladu zjištěných auditorem budou záviset na vztahu mezi spácháním a případným utajením daného činu a konkrétními kontrolními činnostmi a na úrovni vedení nebo zaměstnanců, kteří se na něm podíleli, a to zejména pokud se na něm podíleli nejvyšší představitelé účetní jednotky.

A18. Ve výjimečných případech, kdy vedení nebo osoby pověřené správou a řízením neučiní nápravná opatření, která auditor považuje za daných okolností za nezbytná, i v případě, že nesoulad není pro účetní závěrku významný (materiální), zváží auditor nezbytnost odstoupení od zakázky, pokud je toto umožněno relevantním právním předpisem. V případě, že auditor rozhoduje o nezbytnosti odstoupení od zakázky, měl by zvážit vyhledání právní pomoci. Pokud odstoupení od zakázky není možné, auditor zváží další kroky včetně popisu nesouladu v odstavci obsahujícím další skutečnosti v rámci zprávy auditora¹¹.

Oznámení případů zjištění nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy

Oznámení nesouladu regulatorním orgánům a orgánům odpovědným za prosazování a výkon práva (viz odstavec 28)

A19. Profesionální povinnost zachovávat mlčenlivost o informacích klienta brání auditorovi oznámit případy identifikace nebo podezření na nesoulad s právními předpisy stranám mimo účetní jednotku. Právní odpovědnost auditora se však liší dle jurisdikce a v určitých případech může být povinnosti mlčenlivosti nadřazena jiná právní úprava, speciální zákon nebo právní posouzení soudů. V některých jurisdikcích je auditor finančních institucí podle právního předpisů povinen ohlásit dozorčím orgánům výskyt nebo podezření na výskyt nesouladu s právními předpisy. V některých jurisdikcích má auditor také povinnost ohlásit nesprávnosti státním úřadům v těch případech, kdy vedení a případně osoby pověřené správou a řízením neučiní nápravná opatření. Auditor zváží, zda je vhodné získat právní radu pro určení vhodných kroků.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A20. Auditor účetních jednotek ve veřejném sektoru může být povinen oznámit případy nesouladu zákonodárnému sboru nebo jiným státním orgánům nebo je uvést ve zprávě auditora.

¹¹ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 8.

Dokumentace (viz odstavec 29)

A21. Dokumentace auditora týkající se nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy by měla obsahovat například:

- kopie záznamů nebo dokumentů,
- zápisy z jednání s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením nebo se stranami mimo účetní jednotku.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 260**

**PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1 - 3
Úloha předávání informací.....	4 - 7
Datum účinnosti	8
Cíle	9
Definice	10
Požadavky	
Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.....	11 - 13
Záležitosti, o kterých mají být předávány informace	14 - 17
Proces předávání informací.....	18 - 22
Dokumentace.....	23
Aplikační a vysvětlující část	
Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.....	A1 - A8
Záležitosti, o kterých mají být předávány informace	A9 - A27
Proces předávání informací.....	A28 - A44
Dokumentace.....	A45
Příloha 1 – Specifické požadavky v ISQC 1 a v ostatních standardech ISA, které se vztahují k předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	
Příloha 2 – Kvalitativní aspekty účetních postupů	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora ve vztahu k předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky při auditu účetní závěrky. Přestože tento standard platí bez ohledu na strukturu řízení účetní jednotky nebo na její velikost, je potřeba v případech, kdy jsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zapojeny do jejího vedení, a u kótovaných účetních jednotek přihlížet ke specifickým skutečnostem. Tento standard neobsahuje požadavky týkající se předávání informací mezi auditorem a vedením účetní jednotky nebo jejími vlastníky, pokud tyto osoby nejsou zároveň pověřeny správou a řízením účetní jednotky.
2. Tento standard je zpracován v kontextu auditu účetní závěrky, ale po úpravě odpovídající příslušným okolnostem jej lze aplikovat i na audity dalších historických finančních informací, pokud osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky odpovídají za dohled nad vypracováním dalších historických finančních informací.
3. Tento standard plně uznává důležitost účinného vzájemného předávání informací při auditu účetní závěrky, a předkládá proto překlenující rámec předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a vymezuje několik specifických záležitostí, o kterých by si auditor a osoby pověřené správou a řízením měli předat informace. Další záležitosti, o kterých mají být předány informace a které doplňují požadavky tohoto standardu, jsou popsány v dalších standardech ISA (viz příloha 1). ISA 265¹ vedle toho stanovuje zvláštní požadavky na předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které auditor zjistí v průběhu auditu. Předání informací o dalších záležitostech, které nevyžaduje ani tento standard, ani žádné jiné standardy ISA, mohou požadovat právní předpisy, dohoda uzavřená s účetní jednotkou nebo další požadavky vztahující se k zakázce, např. standardy národní profesní organizace účetních. Žádná skutečnost uvedená v tomto standardu nebrání auditorovi v tom, aby osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky předával informace o jakýchkoli dalších záležitostech. (viz odstavce A24 - A27)

Úloha předávání informací

4. Tento standard se zaměřuje v první řadě na předávání informací ze strany auditora osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky. Správně fungující vzájemné předávání informací však pomáhá:
 - (a) auditorovi a osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky při pochopení záležitostí týkajících se auditu v daném kontextu a při rozvíjení konstruktivního pracovního vztahu. Při rozvíjení tohoto vztahu je zachována nezávislost a objektivita auditora,
 - (b) auditorovi při získávání informací důležitých pro audit od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. Osoby pověřené správou a řízením mohou např. pomoci auditorovi se seznamováním s účetní jednotkou a jejím prostředím, při vyhledávání vhodných zdrojů důkazních informací a při poskytování informací o konkrétních

¹ ISA 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedením“.

transakcích či událostech a

- (c) osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky při plnění jejich povinností spojených s dohledem nad procesem účetního výkaznictví, a snižuje tak rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.
5. Přestože auditor odpovídá za předávání informací o záležitostech vyžadovaných tímto standardem, je i vedení odpovědné za předávání informací o záležitostech souvisejících s řízením osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky. Předávání informací ze strany auditora nezbavuje vedení jeho povinnosti předávat informace. Podobně platí, že pokud vedení předává osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace, které má předávat auditor, nezbavuje to auditora jeho povinnosti rovněž tyto informace předávat. Předávání těchto informací vedením však může ovlivnit formu nebo načasování předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.
6. Předávání jasných informací o specifických záležitostech, jejichž předávání vyžadují standardy ISA, je nedílnou součástí každého auditu. Standardy ISA však nevyžadují, aby auditor prováděl postupy zaměřené specificky na odhalení jakýchkoli dalších záležitostí, o kterých by informace předal osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky.
7. Předávání informací o určitých záležitostech osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky mohou omezovat nebo zakazovat právní předpisy. Právní předpisy mohou např. konkrétně zakazovat předávání informací nebo jiné úkony, které by mohly negativně ovlivnit šetření prováděné příslušným úřadem ve spojitosti s nezákonným jednáním nebo s podezřením na takové jednání. Za určitých okolností může dojít k závažnému střetu mezi povinnostmi auditora zachovávat mlčenlivost a povinností předávat informace. V takových případech může auditor zvážit žádost o právní radu.

Datum účinnosti

8. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

9. Mezi cíle auditora patří:
- (a) předat si s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky přesné informace o odpovědnosti auditora ve vztahu k auditu účetní závěrky a o přehledu plánovaného rozsahu a načasování auditu,
 - (b) získat od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky informace důležité pro audit,
 - (c) předat včas osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky zjištění vyplývající z auditu, která jsou významná a důležitá z pohledu odpovědnosti těchto osob za dohled nad procesem účetního výkaznictví, a
 - (d) podporovat účinné vzájemné předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.

Definice

10. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:
- (a) osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky – osoby nebo společnosti (např. svěřenský správce) s odpovědností za dohled nad strategickým vedením účetní jednotky a s povinnostmi, které se týkají vyvozování odpovědnosti za účetní jednotku. To zahrnuje i dohled nad procesem účetního výkaznictví. Pro některé účetní jednotky v některých právních systémech mohou osoby nebo společnosti pověřené správou a řízením účetní jednotky zahrnovat členy vedení, například výkonné členy orgánů společnosti nebo vlastníky, kteří zároveň řídí společnost. Bližší údaje o různých strukturách řízení jsou uvedeny v odstavcích A1 – A8.
 - (b) vedení – osoby s řídicí zodpovědností za výkon činností účetní jednotky. Pro některé účetní jednotky v některých právních systémech pojem vedení zahrnuje některé nebo všechny osoby, jež jsou pověřeny správou a řízením účetní jednotky, například výkonné členy orgánů společnosti nebo vlastníky - manažery.

Požadavky

Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky

11. Auditor je povinen určit relevantní osoby patřící do struktury řízení účetní jednotky, jimž bude předávat informace o záležitostech auditu. (viz odstavce A1 - A4)

Předávání informací podskupině osob pověřených správou a řízením účetní jednotky

12. Jestliže si auditor předává informace s podskupinou osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, např. s výborem pro audit nebo s určitou osobou, je povinen určit, zda je nutné, aby si předával informace i s řídicím orgánem. (viz odstavce A5 - A7)

Případy, kdy jsou všechny osoby pověřené správou a řízením členy vedení účetní jednotky

13. V některých případech jsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zapojeny do vedení této účetní jednotky, např. v malém podniku, který řídí jeho jediný vlastník, jenž je jedinou osobou s řídicí funkcí. Pokud jsou v takových situacích informace o záležitostech požadovaných tímto standardem předávány osobám, jimž byly svěřeny povinnosti spojené s vedením účetní jednotky, a tyto osoby jsou rovněž pověřeny správou a řízením účetní jednotky, nemusejí být informace o těchto záležitostech předávány znovu se stejnými osobami z titulu jejich řídicí funkce. Tyto záležitosti jsou popsány v odstavci 16(c). Auditor je povinen se ujistit, že předávání informací osobám, jimž byly svěřeny povinnosti spojené s vedením účetní jednotky, zajistí náležité informování všech osob, s nimiž by si auditor jinak předával informace z titulu jejich řídicí funkce. (viz odstavec A8)

Záležitosti, o kterých mají být předávány informace

Odpovědnost auditora ve vztahu k auditu účetní závěrky

14. Auditor je povinen si s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky předávat informace o odpovědnosti auditora spojené s auditem účetní závěrky, včetně toho, že:
- (a) auditor je odpovědný za formulaci a vyjádření výroku k účetní závěrce, která byla sestavena vedením za dohledu osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, a

- (b) audit účetní závěrky nezbavuje vedení ani osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky jejich povinností. (viz odstavce A9 - A10)

Plánovaný rozsah a načasování auditu

15. Auditor je povinen si s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky předat informace o plánovaném rozsahu a načasování auditu. (viz odstavce A11 - A15)

Významná zjištění vyplývající z auditu

16. Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace: (viz odstavec A16)
- (a) o svých názorech na významné kvalitativní aspekty účetních postupů účetní jednotky včetně účetních pravidel, odhadů a údajů zveřejněných v účetní závěrce. V odpovídajících případech vysvětlí auditor osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, proč se domnívá, že určitý významný účetní postup, který je dle platného rámce účetního výkaznictví přijatelný, není v konkrétních podmínkách účetní jednotky vhodný, (viz odstavec A17)
 - (b) o případných významných obtížích, s nimiž se setkal během auditu, (viz odstavec A18)
 - (c) pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zároveň zapojeny do vedení účetní jednotky:
 - (i) o případných významných záležitostech vyplývajících z auditu, které byly projednány s vedením nebo byly předmětem korespondence s vedením, a (viz odstavec A19)
 - (ii) o písemných prohlášeních, která auditor vyžaduje, a
 - (d) o případných ostatních záležitostech vyplývajících z auditu, které jsou, dle odborného úsudku auditora, důležité pro dohled nad procesem účetního výkaznictví. (viz odstavec A20)

Nezávislost auditora

17. V případě kótovaných účetních jednotek je auditor povinen předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky následující informace:
- (a) prohlášení, že tým provádějící zakázku, případně další pracovníci auditorské společnosti, auditorská společnost samotná a v příslušných případech společnosti v síti splňují relevantní etické požadavky týkající se nezávislosti, a
 - (b) (i) informaci o všech vztazích a dalších záležitostech mezi auditorskou společností, společnostmi v síti a účetní jednotkou, které by, dle auditorova odborného úsudku, mohly mít vliv na jeho nezávislost. K těmto záležitostem patří celková cena účtovaná za audit během období, které pokrývá účetní závěrka, a za neauditní služby poskytnuté auditorskou společností a společnostmi v síti účetní jednotce a složkám řízeným účetní jednotkou. Tato cena musí být rozdělena do kategorií, které pomohou osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky při posuzování vlivu služeb na nezávislost auditora, a

- (ii) informaci o souvisejících opatřeních, která byla použita v zájmu odstranění zjištěných ohrožení nezávislosti auditora nebo jejich snížení na přijatelnou úroveň. (viz odstavce A21 - A23)

Proces předávání informací

Zavedení procesu předávání informací

- 18. Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace o formě, načasování a očekávaném obecném obsahu předávaných informací. (viz odstavce A28 - A36)

Forma předávaných informací

- 19. Jestliže by dle odborného úsudku auditora nebyla vhodná ústní forma předávání informací o významných zjištěních auditu, auditor je povinen je předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky v písemné podobě. Písemně předávané informace nemusejí zahrnovat veškeré záležitosti, které vyplynou v průběhu auditu. (viz odstavce A37 - A39)
- 20. Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky písemně informace týkající se jeho nezávislosti, vyžaduje-li to odstavec 17.

Načasování předávání informací

- 21. Auditor je povinen předávat informace osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky včas. (viz odstavce A40 - A41)

Vhodnost procesu předávání informací

- 22. Auditor je povinen posoudit, zda je vzájemné předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky pro účely auditu vhodné. Pokud ne, je auditor povinen vyhodnotit případný dopad na své posuzování rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti a na schopnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace a přijmout náležitá opatření. (viz odstavce A42 - A44)

Dokumentace

- 23. Jsou-li informace o záležitostech požadovaných tímto standardem předávány ústně, auditor je povinen je uvést v dokumentaci auditu spolu s údaji o tom, kdy a komu je předal. Jsou-li informace o požadovaných záležitostech předávány písemně, auditor je povinen si ponechat kopii předaných informací, která bude součástí dokumentace auditu². (viz odstavec A45)

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky (viz odstavec 11)

- A1. Struktura řízení se v jednotlivých zemích a účetních jednotkách liší, neboť odráží takové vlivy, jako jsou místní kulturní a právní prostředí, a také velikost účetní jednotky a vlastnické poměry:

² ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 - 11 a odstavec A6.

- v některých zemích je např. na základě právní úpravy funkce dohledu oddělena od funkce výkonné a každou z těchto funkcí zastává jiný orgán, např. dozorčí rada (zcela nebo převážně bez výkonných pravomocí) a správní rada (výkonná) (tzv. „dvouúrovňová rada“), v jiných zemích patří obě funkce do pravomoci jediného orgánu, (tzv. „jednourovňová rada“)
 - v některých účetních jednotkách zastávají osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky pozice, které jsou nedílnou součástí právní struktury účetní jednotky, např. členové představenstva společnosti. V jiných účetních jednotkách, např. v některých státních jednotkách, je řízením pověřen orgán, který není součástí účetní jednotky,
 - v některých případech jsou některé z osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo všechny tyto osoby zapojeny do vedení účetní jednotky, v jiných jsou správou a řízením a vedením účetní jednotky pověřeny rozdílné osoby,
 - v některých případech jsou osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zodpovědné za schválení³ účetní závěrky (v jiných případech má tuto odpovědnost vedení účetní jednotky).
- A2. Ve většině účetních jednotek odpovídá za řízení společně řídicí orgán, jako je představenstvo, dozorčí rada, partneři, vlastníci, řídicí výbor, správní rada, členové správní rady nebo podobné osoby. V menších účetních jednotkách však může být řízením pověřena jediná osoba, např. vlastník - manažer, nebo jediný správce. Pokud za řízení odpovídá více osob, může být podskupina z nich, např. výbor pro audit nebo dokonce jednotlivec, pověřena plněním konkrétních úkolů, a pomáhat tak řídicímu orgánu při plnění jeho povinností. Tato podskupina nebo jednotlivec mohou mít případně konkrétní, právně vymezené povinnosti, které se liší od povinností řídicího orgánu.
- A3. Výše popsané možnosti naznačují, že tento standard nemůže pro účely veškerých auditů jednoznačně vymežit osobu nebo osoby, s nimiž si má auditor předávat informace o konkrétních záležitostech. V některých případech nemusí být možné určit vhodné osoby k předávání informací na základě použitého právního rámce nebo jiných okolností zakázky, např. u účetních jednotek, které nemají oficiálně definovanou strukturu řízení (rodinné podniky, některé neziskové organizace a státní úřady). V takových případech se bude auditor muset na vhodné osobě či osobách, s nimiž si bude informace předávat, dohodnout se zadavatelem zakázky. Při rozhodování o tom, s kým si bude informace předávat, je důležitá auditorova znalost struktury řízení účetní jednotky a jejího procesu řízení, kterou získal v souladu s ISA 315⁴. Osoba či osoby vhodné k předávání informací se mohou lišit v závislosti na záležitosti, o níž se informace předávají.
- A4. ISA 600 popisuje konkrétní záležitosti, o nichž mají auditoři skupiny předávat informace osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky⁵. Je-li účetní jednotka složkou skupiny, závisí výběr vhodných osob, s nimiž si auditor účetní jednotky předává informace, na okolnostech zakázky a na záležitosti, o které mají být informace předány. V některých případech může větší počet složek v rámci skupiny vykonávat stejné činnosti

³ Jak je popsáno v odstavci A40 ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, mít odpovědnost za schválení v tomto kontextu znamená mít pravomoc potvrdit, že byly sestaveny všechny účetní výkazy, z nichž se skládá účetní závěrka, včetně přílohy.

⁴ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

⁵ ISA 600 „Zvláštní aspekty - auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“, odstavce 46 - 49.

v rámci shodného systému vnitřních kontrol a dodržovat stejné účetní postupy a zásady. Shodují-li se i osoby pověřené správou a řízením těchto složek (např. společné představenstvo), je možné předejít duplikaci práce tím, že auditor bude s těmito složkami jednat pro účely předávání informací najednou.

Předávání informací podskupině osob pověřených správou a řízením účetní jednotky (viz odstavec 12)

- A5. Při posuzování možnosti předávání informací podskupině osob pověřených správou a řízením účetní jednotky může vzít auditor v úvahu následující záležitosti:
- povinnosti podskupiny a řídicího orgánu,
 - povahu záležitostí, o nichž mají být informace předávány,
 - důležité požadavky právních předpisů,
 - skutečnost, zda je podskupina oprávněna přijímat opatření v souvislosti s předávanými informacemi a poskytovat další informace a vysvětlení, která bude auditor potřebovat.
- A6. Při rozhodování o tom, zda je nutné předat si s řídicím orgánem informace v plné míře nebo v podobě souhrnného přehledu, může být auditor ovlivněn posouzením toho, jak efektivně si řídicí orgán předává relevantní informace s podskupinou. Auditor se může při sjednávání podmínek zakázky výslovně dohodnout, že si ponechává právo předávat si informace přímo s řídicím orgánem, pokud to nezakazují právní předpisy.
- A7. V mnoha zemích existují výbory pro audit (nebo podobné podskupiny s odlišným názvem). Přestože jejich konkrétní pravomoci a funkce se mohou lišit, stává se předávání informací výboru pro audit klíčovým prvkem v předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky. Zásady správného řízení říkají, že:
- auditor bude pravidelně zván na jednání výboru pro audit,
 - předseda výboru pro audit, a ve vhodných případech ostatní členové výboru pro audit, budou s auditorem v pravidelném kontaktu,
 - výbor pro audit se nejméně jednou ročně sejde s auditorem bez přítomnosti vedení.

Případy, kdy jsou všechny osoby pověřené správou a řízením zapojeny do vedení účetní jednotky (viz odstavec 13)

- A8. V některých případech jsou do vedení účetní jednotky zapojeny všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a tuto skutečnost zohledňuje upravené dodržování požadavků na předávání informací. V těchto situacích nemusí předávání informací osobě nebo osobám odpovědným za vedení zajistit řádné informování všech osob, s nimiž by si jinak auditor předával informace jako s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky. Např. v účetní jednotce, kde jsou všichni členové představenstva zapojeni do jejího vedení, někteří ze členů představenstva (např. člen odpovědný za marketing) nemusejí být obeznámeni s důležitými záležitostmi, které byly projednány s jiným členem představenstva (např. se členem odpovědným za sestavení účetní závěrky).

Záležitosti, o kterých mají být předávány informace

Odpovědnost auditora ve vztahu k auditu účetní závěrky (viz odstavec 14)

- A9. Odpovědnost auditora ve vztahu k auditu účetní závěrky je obvykle zahrnuta do smluvního dopisu nebo jiné vhodné písemné úmluvy, která obsahuje dohodnuté podmínky zakázky. Poskytnutí kopie takového smluvního dopisu nebo jiné vhodné písemné dohody osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky může být vhodným způsobem, jak jim předat informace např. o následujících záležitostech:
- o odpovědnosti auditora za provedení auditu v souladu se standardy ISA za účelem vyjádření výroku k účetní závěrce. Mezi záležitosti, o nichž mají být dle standardů ISA předávány informace, tudíž patří významné záležitosti vyplývající z auditu účetní závěrky, které jsou důležité pro osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky při dohlázení na proces účetního výkaznictví,
 - o skutečnosti, že standardy ISA nevyžadují, aby auditor navrhl postupy pro účely identifikace doplňkových záležitostí, o kterých by předal informace osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky,
 - v odpovídajících případech o odpovědnosti auditora za předávání informací o konkrétních záležitostech vyplývajících z právních předpisů, z dohody s účetní jednotkou nebo z dalších požadavků vztahujících se na zakázku, např. ze standardů národní profesní organizace účetních.
- A10. Právní předpisy, dohoda s účetní jednotkou nebo další požadavky vztahující se na zakázku mohou zajistit rozšíření rozsahu informací předávaných osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky. Např. a) dohoda s účetní jednotkou může zajišťovat předávání informací o konkrétních záležitostech, které vyplynou ze služeb poskytovaných auditorskou společností nebo společností ze sítě nad rámec auditu, b) mandát auditora veřejného sektoru může zajistit předávání informací o záležitostech, o nichž se auditor dozví v návaznosti na provedení jiných prací, např. auditu výkonnosti.

Plánovaný rozsah a načasování auditu (viz odstavec 15)

- A11. Předávání informací týkajících se plánovaného rozsahu a načasování auditu může pomoci:
- (a) osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky lépe pochopit důsledky práce auditora, projednat s auditorem rizikové záležitosti a koncepci významnosti (materiality) a vymezit veškeré oblasti, v nichž by měl auditor na jejich žádost provést další postupy a
 - (b) auditorovi k lepšímu seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím.
- A12. Při předávání informací o plánovaném rozsahu a načasování auditu osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky je nutné postupovat obezřetně, aby nebyla narušena účinnost auditu, zejména v případech, kdy jsou osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky – ať už některé z nich nebo všechny - zapojeny také do vedení účetní jednotky. Např. předání podrobných informací o povaze a načasování auditorských postupů může snížit účinnost těchto postupů, neboť je bude možné předvídat.
- A13. Předávané informace mohou zahrnovat následující skutečnosti:
- způsob, jakým auditor hodlá přistoupit k významným rizikům výskytu významné

(materiální) nesprávnosti, ať již vyplývající z podvodů nebo chyb,

- přístup auditora k vnitřním kontrolám důležitým pro audit,
- uplatnění koncepce významnosti (materiality) při auditu⁶.

A14. Ostatní záležitosti spojené s plánováním, které může být vhodné projednat s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, zahrnují:

- skutečnost, zda má účetní jednotka ustaveno oddělení interního auditu, rozsah, v jakém bude auditor využívat práci interního auditu, a způsob, jakým mohou externí a interní auditoři co nejlépe spolupracovat a vzájemně se doplňovat,
- názory osob pověřených správou a řízením účetní jednotky na:
 - osobu nebo osoby ze struktury řízení účetní jednotky vhodné k předávání informací,
 - rozdělení povinností mezi osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a vedení,
 - cíle a strategie účetní jednotky a související podnikatelská rizika, která by mohla vyústit ve významné (materiální) nesprávnosti,
 - záležitosti, jimž by měla být podle osob pověřených správou a řízením účetní jednotky věnována během auditu zvláštní pozornost, a všechny oblasti, v nichž požadují provedení dodatečných postupů,
 - důležité informace vyměněné s regulátory,
 - ostatní záležitosti, které by podle osob pověřených správou a řízením účetní jednotky mohly mít vliv na audit účetní závěrky.
- postoje, obeznamenost a činnost osob pověřených správou a řízením účetní jednotky ve vztahu k a) vnitřnímu kontrolnímu systému účetní jednotky a jeho významu pro účetní jednotku včetně způsobu, jakým osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky dohlíží na účinnost vnitřního kontrolního systému, b) odhalování nebo možnosti výskytu podvodu,
- činnosti osob pověřených správou a řízením účetní jednotky v reakci na vývoj v oblasti účetních standardů, postupů pro potřeby řízení podniku, kótovacích pravidel a souvisejících záležitostí,
- reakci osob pověřených správou a řízením účetní jednotky na informace dříve vyměněné s auditorem.

A15. Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky může sice auditorovi pomoci při plánování rozsahu a načasování auditu, avšak nikterak nemění výhradní odpovědnost auditora za navržení celkové strategie auditu a sestavení plánu auditu, včetně navržení povahy, načasování a rozsahu postupů potřebných k získání dostatečných a vhodných důkazních informací.

⁶ ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“.

Významná zjištění auditu (viz odstavec 16)

- A16. Předávání informací o zjištěních auditu může zahrnovat požadování dalších informací od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky za účelem doplnění získaných důkazních informací. Auditor si může např. potvrdit, že osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky chápou skutečnosti a okolnosti týkající se konkrétních transakcí nebo událostí stejně jako on.

Významné kvalitativní aspekty účetních postupů (viz odstavec 16(a))

- A17. Rámce účetního výkaznictví obvykle umožňují účetní jednotce provádět účetní odhady a úsudky týkající se účetních pravidel a údajů zveřejněných v účetní závěrce. Otevřené a konstruktivní předávání informací o důležitých kvalitativních aspektech účetních postupů účetní jednotky může zahrnovat připomínky k přijatelnosti důležitých účetních postupů. V příloze 2 jsou popsány záležitosti, o nichž mohou být v této souvislosti předávány informace.

Významné obtíže během auditu (viz odstavec 16(b))

- A18. Významné obtíže během auditu mohou způsobovat např. následující záležitosti:
- výrazná zpoždění, se kterými vedení poskytuje požadované informace,
 - nepřiměřeně krátký čas k dokončení auditu,
 - neočekávaně velké úsilí potřebné k získání dostatečných a vhodných důkazních informací,
 - skutečnost, že nejsou k dispozici očekávané informace,
 - omezení uvalená na auditora vedením,
 - neochota vedení na požádání provést nebo rozšířit hodnocení nepřetržitosti trvání účetní jednotky.

V některých případech mohou tyto obtíže vést k omezení rozsahu, které si vyžádá modifikaci výroku auditora⁷.

Významné záležitosti, které jsou projednávány s vedením nebo jsou předmětem korespondence s ním (viz odstavec 16(c) (i))

- A19. Významné záležitosti, které jsou projednávány s vedením nebo jsou předmětem korespondence s ním, mohou zahrnovat:
- ekonomické podmínky, které mají vliv na účetní jednotku, a podnikatelské záměry a strategie, které mohou mít vliv na riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti,
 - obavy z toho, že vedení konzultuje účetní nebo auditorské záležitosti s jinými účetními,
 - diskuze nebo korespondenci související s prvním nebo opakovaným jmenováním auditora týkající se účetních postupů, dodržování standardů auditu nebo ceny za audit či další služby.

⁷ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

Další významné záležitosti relevantní z pohledu procesu účetního výkaznictví (viz odstavec 16(d))

A20. K dalším významným záležitostem vyplývajícím z auditu, které se přímo týkají osob pověřených správou a řízením účetní jednotky při dohlížení na proces účetního výkaznictví, mohou patřit významné (materiální) opravované nesprávnosti nebo nesrovnalosti u informací, přiložených k auditorem ověřené účetní závěrce.

Nezávislost auditora (viz odstavec 17)

A21. Auditor je povinen postupovat v souladu s příslušnými etickými požadavky, včetně těch, které se vztahují k nezávislosti a váží se k zakázkám na audit účetní závěrky⁸.

A22. Vztahy a další záležitosti a zabezpečovací prvky, o kterých mají být předávány informace, se liší v závislosti na podmínkách zakázky, ale obecně mezi ně patří:

(a) hrozby vůči nezávislosti, které mohou být rozděleny do následujících skupin: hrozba vlastní zainteresovanosti, hrozba prověrky po sobě samém, hrozba protekčního vztahu, hrozba spřízněnosti a hrozba vydíratelnosti a

(b) zabezpečovací prvky vytvořené profesí nebo právními předpisy, zabezpečovací prvky v rámci účetní jednotky a zabezpečovací prvky v rámci systémů a procedur auditorské společnosti.

Předávané informace požadované odstavcem 17(a) mohou zahrnovat informace o neúmyslném porušení důležitých etických požadavků týkajících se nezávislosti auditora a o všech přijatých či navržených nápravných opatřeních.

A23. Požadavky na předávání informací týkající se nezávislosti auditora, které platí v případě kótovaných společností, mohou být relevantní i v případě některých jiných účetních jednotek, zejména těch, které mohou být předmětem zvýšeného veřejného zájmu s ohledem na širokou škálu zainteresovaných osob vyplývajících z předmětu jejich činnosti, jejich velikosti nebo podnikového statutu. K účetním jednotkám, které nejsou kótovány, ale u nichž je vhodné předání informací o nezávislosti auditora, se řadí jednotky z veřejného sektoru, úvěrové instituce, pojišťovny a penzijní fondy. Na druhou stranu se mohou vyskytnout situace, kdy předávání informací o nezávislosti nemusí být relevantní, např. když všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky byly již o relevantních skutečnostech informovány při výkonu svých manažerských činností. Tyto situace jsou pravděpodobné zejména u účetních jednotek, v nichž je vlastník zároveň manažerem a auditorská společnost a společnosti v síti nejsou, s výjimkou auditu účetní závěrky, s účetní jednotkou příliš v kontaktu.

Doplňkové záležitosti (viz odstavec 3)

A24. Součástí dohledu prováděného osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky nad vedením je i ujištění se, že účetní jednotka navrhla, zavedla a používá vhodný vnitřní kontrolní systém ve vztahu ke spolehlivosti účetního výkaznictví, účinnosti a hospodárnosti provozních činností a dodržování příslušných právních předpisů.

A25. Auditor se může dozvědět o doplňkových záležitostech, které se nemusejí nutně týkat dohledu nad procesem účetního výkaznictví, ale které mohou být významné ve vztahu

⁸ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 14.

k povinnostem osob pověřených správou a řízením účetní jednotky při dohlížení na strategické směřování účetní jednotky nebo k celkové odpovědnosti účetní jednotky. Mezi tyto záležitosti mohou patřit např. významné problémy ve správní struktuře a ve struktuře řízení nebo procesech a důležitá rozhodnutí nebo opatření užšího vedení, která nebyla náležitě schválena.

- A26. Při určování toho, zda je vhodné předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace o doplňkových záležitostech, může auditor projednat tyto záležitosti, o nichž se dozvěděl, s příslušnými členy vedení, pokud je to za daných okolností vhodné.
- A27. Jsou-li předány informace o doplňkových záležitostech, je vhodné, aby auditor upozornil osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky na to, že:
- (a) identifikování a informování o těchto záležitostech je spojeno s účelem auditu, jehož cílem je formulace výroku k účetní závěrce,
 - (b) ve vztahu k těmto záležitostem byly provedeny pouze postupy, které byly potřebné k vydání výroku k účetní závěrce, a
 - (c) nebyly provedeny žádné postupy za účelem zjištění toho, zda existují další doplňkové záležitosti.

Proces předávání informací

Zavedení procesu předávání informací (viz odstavec 18)

- A28. Předání jasných informací o odpovědnosti auditora, o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o očekávaném obecném obsahu předávaných informací pomáhá vytvořit základ pro účinnou vzájemnou komunikaci.
- A29. Mezi záležitostmi, které mohou rovněž přispět k účinné vzájemné komunikaci, patří projednání:
- účelu předávání informací – je-li účel jasný, může se auditor i osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky lépe obeznámit s důležitými skutečnostmi a očekávanými úkony a opatřeními, která vyplývají z procesu předávání informací,
 - formy, v jaké budou informace předávány,
 - toho, který člen nebo členové týmu provádějícího zakázku a kdo z osob pověřených správou a řízením účetní jednotky bude zapojen do předávání informací o konkrétních záležitostech,
 - očekávání auditora, že předávání informací bude vzájemné a že osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky si budou s auditorem předávat informace o záležitostech, které považují z pohledu auditu za relevantní, např. o strategických rozhodnutích, která mohou významně ovlivnit povahu, načasování a rozsah auditorských postupů, o podezřeních na výskyt podvodu nebo o odhalených podvodech a o obavách týkajících se bezúhonnosti nebo odborné způsobilosti užšího vedení,
 - procesu přijímání opatření a poskytování zpětných informací o záležitostech, o nichž předal informace auditor,
 - procesu přijímání opatření a poskytování zpětných informací o záležitostech, o nichž

předaly informace osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.

- A30. Proces předávání informací bude záviset na konkrétních podmínkách, mezi jinými na velikosti a struktuře řízení účetní jednotky, na způsobu, jakým fungují osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, a na auditorově názoru na významnost záležitostí, o nichž mají být informace předávány. Obtíže při ustavování procesu účinného vzájemného předávání informací mohou naznačovat, že předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky není pro účely auditu dostatečné. (viz odstavec A44)

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A31. V případě auditů menších účetních jednotek si může auditor předávat informace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky způsobem méně strukturovaným než u kótovaných nebo větších účetních jednotek.

Výměna informací s vedením

- A32. Mnoho záležitostí je možné projednat s vedením v průběhu auditu během provádění běžných činností, včetně záležitostí, u nichž tento standard vyžaduje předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky. Jednání s vedením jsou projevem uznání jeho výkonné odpovědnosti za realizaci provozních činností účetní jednotky, zejména pak jeho odpovědnosti za sestavení účetní závěrky.
- A33. Před tím, než si auditor předá informace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, může je projednat s vedením, je-li to vhodné. Mezi záležitosti, které není vhodné projednávat s vedením, patří například pochybnosti ohledně odborné způsobilosti a integrity vedení. Kromě uznání výkonné odpovědnosti vedení mohou tyto úvodní diskuze sloužit k objasnění skutečností a problémů a umožnit vedení poskytnout další informace a vysvětlení. Pokud má účetní jednotka oddělení interního auditu, může auditor před tím, než si předá informace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, projednat záležitosti s tímto oddělením.

Výměna informací s třetími stranami

- A34. Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky mohou chtít poskytnout kopie informací předaných auditorem v písemné podobě třetím stranám, např. bankéřům nebo regulačním úřadům. V některých případech může být zveřejnění takových informací třetím stranám nezákonné či jinak nevhodné. Je-li informace předaná osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky v písemné podobě poskytnuta třetí straně, může být za určitých okolností důležité, aby třetí strana byla obeznámena s tím, že při vypracování informací nebylo bráno v potaz jejich poskytnutí třetí straně. Toto lze zajistit například tím, že písemná informace osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky bude:
- (a) zmiňovat, že informace byly vypracovány výlučně pro potřeby osob pověřených správou a řízením účetní jednotky a, v příslušných případech, vedení a auditora skupiny, a třetí strany se na ně nesmějí odvolávat,
 - (b) zmiňovat, že auditor nepřebírá ve vztahu k třetím stranám žádnou odpovědnost, a
 - (c) obsahovat omezení týkající se zveřejnění nebo předání informací třetím stranám.
- A35. V některých zemích mohou právní předpisy vyžadovat, aby auditor:

- informoval regulační nebo jiný orgán o některých záležitostech, o nichž si předal informace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky. V některých zemích je např. auditor povinen hlásit úřadům nesprávnosti, ve spojitosti s nimiž vedení a osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nepřijaly nápravná opatření,
- předložil příslušným regulačním nebo financujícím orgánům, jako je v případě jednotek z veřejného sektoru jejich ústřední úřad, kopie některých zpráv vypracovaných pro osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, nebo
- zveřejnil zprávy vypracované pro osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.

A36. S výjimkou případů, kdy poskytnutí kopie informací předaných auditorem osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky v písemné podobě třetí straně vyžadují právní předpisy, si auditor vyžádá k takovému poskytnutí předchozí souhlas osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.

Formy předávání informací (viz odstavce 19 - 20)

A37. Účinné předávání informací může zahrnovat jak strukturované prezentace a písemné zprávy, tak i formy méně strukturované, včetně diskuzí. S výjimkou záležitostí uvedených v odstavcích 19 a 20 může auditor předávat informace v podobě ústní nebo písemné. K písemné podobě předávaných informací patří smluvní dopis, který je poskytován osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky.

A38. Kromě významnosti konkrétní záležitosti může být forma předávání informací (např. to, zda půjde o podobu ústní nebo písemnou, míra podrobnosti nebo sumarizace a strukturovaný nebo nestrukturovaný způsob) ovlivněna takovými faktory, jakými jsou:

- skutečnost, zda byla záležitost uspokojivě vyřešena,
- zda informace o záležitosti již dříve předalo vedení,
- velikost, provozní struktura, kontrolní prostředí a právní struktura účetní jednotky,
- v případě auditu účetních výkazů vytvořených pro zvláštní účely skutečnost, zda auditor provádí rovněž audit účetní závěrky,
- právní požadavky – v některých zemích vyžadují místní zákony předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky v předepsané písemné podobě,
- očekávání osob pověřených správou a řízením účetní jednotky včetně sjednání pravidelných schůzek nebo pravidelné výměny informací s auditorem,
- v jaké míře setrvává auditor v kontaktu s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a udržuje s nimi dialog,
- skutečnost, zda došlo k výrazným změnám ve složení řídicího orgánu.

A39. Je-li s jednou z osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, např. s předsedou výboru pro audit, projednávána významná záležitost, může být vhodné, aby auditor uvedl stručné shrnutí záležitosti později v předávaných informacích, a zajistil tak, že všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky budou mít úplné a vyvážené informace.

Načasování předávání informací (viz odstavec 21)

A40. Vhodné načasování předávání informací se bude lišit v závislosti na okolnostech zakázky. Mezi relevantní okolnosti patří významnost a povaha záležitosti a opatření, která by měly přijmout osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky. Např.:

- informace týkající se plánování mohou být předávány v úvodní fázi auditní zakázky a v případě auditů v prvním účetním období mohou být předány při odsouhlasení podmínek zakázky,
- informace o významných obtížích, s nimiž se auditor setká během auditu, může být vhodné předat co nejdříve, pokud mohou osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky pomoci auditorovi potíže vyřešit nebo je-li pravděpodobné, že problémy povedou k modifikaci výroku. Auditor obdobně může ještě před tím, než dojde k předání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky o zjištěných významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému v písemné formě podle ISA 265⁹, předat tyto informace ústně, a to co nejdříve,
- předání informací týkajících se nezávislosti může být vhodné vždy, když jsou tvořeny důležité úsudky o hrozbách ohrožujících nezávislost a navrhovány související zabezpečovací prvky, např. při přijímání zakázky spočívající v poskytování neauditorských služeb a při závěrečné diskuzi. Závěrečná diskuze je rovněž vhodná k předání informací o zjištěných auditu včetně názorů auditora na kvalitativní aspekty účetních postupů účetní jednotky,
- při auditu účetní závěrky i účetních výkazů pro zvláštní účely je vhodné koordinovat načasování předávání informací.

A41. K dalším faktorům, které mohou být relevantní pro načasování předávání informací, patří:

- velikost, provozní struktura, kontrolní prostředí a právní forma auditované účetní jednotky,
- veškeré případné právní povinnosti předat informace o určitých záležitostech do stanovené časové lhůty,
- očekávání osob pověřených správou a řízením účetní jednotky včetně dohodnutých pravidelných jednání nebo výměna informací s auditorem,
- okamžik, kdy auditor určité záležitosti odhalí, např. auditor nemusí odhalit určitou záležitost (např. nedodržení zákona) včas na to, aby mohla být přijata preventivní opatření, ale předání informace o záležitosti může být důležité pro přijetí nápravných opatření.

Vhodnost procesu předávání informací (viz odstavec 22)

A42. Auditor nemusí navrhovat specifické postupy, které by podpořily hodnocení vzájemného předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky. Toto hodnocení může vycházet ze zjištění vyplývajících z auditorských postupů provedených pro jiné účely. Tato zjištění mohou zahrnovat následující skutečnosti:

- vhodnost a včasnost opatření přijatých osobami pověřenými správou a řízením účetní

⁹ ISA 265, odstavec 9 a A14

jednotky v reakci na záležitosti, na něž auditor upozornil. Jestliže dosud nebyly účinně vyřešeny důležité záležitosti, na které auditor upozornil při předávání informací v minulosti, je vhodné, aby auditor prošetřil, proč nebyla přijata odpovídající opatření, a zvážil opakované upozornění na dané záležitosti. Tento postup pomůže předejít riziku vytvoření nesprávného dojmu, že auditor je spokojen s vyřešením záležitostí nebo že záležitosti již nejsou významné,

- pozorovaná míra otevřenosti osob pověřených správou a řízením účetní jednotky při výměně informací s auditorem,
- ochota a schopnost osob pověřených správou a řízením účetní jednotky sejít se s auditorem i bez přítomnosti vedení,
- pozorovaná míra schopnosti osob pověřených správou a řízením účetní jednotky plně pochopit skutečnosti, na něž auditor upozorní, např. rozsah, v jakém osoby pověřené správou a řízením samy prošetřují problémy a kladou otázky spojené s doporučeními, která jim byla předložena,
- obtíže při domlouvání se s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky na formě, načasování a očekávaném obecném obsahu předávaných informací,
- v situacích, kdy jsou všechny nebo některé osoby pověřené správou a řízením zapojeny do vedení účetní jednotky, pozorovaná míra obeznamování těchto osob se způsobem, jakým záležitosti projednané s auditorem ovlivňují jejich širší řídicí povinnosti i povinnosti spojené s vedením,
- zda vzájemné předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky splňuje příslušné požadavky právních předpisů.

A43. Jak bylo uvedeno v odstavci 4, účinné vzájemné předávání informací pomáhá auditorovi i osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky. ISA 315 navíc hovoří o zapojení osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, včetně jejich případné spolupráce s interním auditem, a externích auditorů do činností spojených s kontrolním prostředím účetní jednotky¹⁰. Nevhodné vzájemné předávání informací může svědčit o neuspokojivém kontrolním prostředí a může ovlivnit auditorovo vyhodnocení rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti. Existuje rovněž riziko, že auditor nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace ke zformulování výroku k účetní závěrce.

A44. Jestliže vzájemné předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky neprobíhá správně a situaci nelze zlepšit, auditor může přijmout následující opatření:

- upravení výroku auditora z důvodu omezení rozsahu,
- požádání o právní radu v souvislosti s důsledky, jež by měla různá opatření,
- výměna informací s třetími stranami (např. s regulačním orgánem) nebo s vyšší autoritou mimo účetní jednotku, jako je vlastník podniku (např. akcionáři na valné hromadě), případně s odpovědným ministrem nebo parlamentem v případě veřejného sektoru,
- odstoupení od zakázky, povolují-li to příslušné právní předpisy.

¹⁰ ISA 315, odstavec A70.

Dokumentace (viz odstavec 23)

- A45. Dokumentace ústně předávaných informací může zahrnovat kopii zápisu vypracovaného účetní jednotkou, který je součástí dokumentace auditu, jestliže je tento zápis odpovídajícím záznamem předaných informací.

Příloha 1

(viz odstavec 3)

Specifické požadavky v ISQC 1 a v ostatních standardech ISA, které se vztahují k předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

V následujícím přehledu naleznete odstavce z ISQC 1¹ a z ostatních standardů ISA účinných pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu, které obsahují požadavky na předávání informací o specifických záležitostech osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky. Ani po seznámení se s tímto přehledem však nezaniká nutnost posouzení příslušných požadavků a souvisejících materiálů objasňujících aplikaci a dalších vysvětlení uvedených ve standardech ISA.

- ISQC 1 „Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“, odstavec 30(a).
- ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavce 21, 38(c)(i) a 40 – 42.
- ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“, odstavce 14, 19 a 22 – 24.
- ISA 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedením“, odstavec 9.
- ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“, odstavce 12 – 13.
- ISA 505 „Externí confirmace“, odstavec 9.
- ISA 510 „První auditní zakázka — počáteční zůstatky“, odstavec 7.
- ISA 550 „Spřízněné strany“, odstavec 27.
- ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavce 7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a) a 17.
- ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“, odstavec 23.
- ISA 600 „Zvláštní aspekty - audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“, odstavec 49.
- ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavce 12, 14, 19(a) a 28.
- ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 9.
- ISA 710 „Srovnávací informace — srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka“, odstavec 18.
- ISA 720 „Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“, odstavce 10, 13 a 16.

¹ ISQC 1 – „Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“.

Příloha 2

(viz odstavce 16(a), A17)

Kvalitativní aspekty účetních postupů

Informace, jejichž předání požaduje odstavec 16(a) a které jsou popsány v odstavci A17, mohou zahrnovat následující záležitosti:

Účetní pravidla

- vhodnost účetních pravidel z pohledu konkrétních podmínek účetní jednotky a s přihlédnutím k potřebě zajistit vyváženost nákladů na poskytnutí informací a jejich přínosu pro uživatele účetní závěrky účetní jednotky. Existují-li alternativní účetní pravidla, mohou předávané informace zahrnovat vymezení položek účetní závěrky, na které má vliv výběr významných účetních pravidel, a údaje o účetních pravidlech používaných podobnými účetními jednotkami,
- úvodní výběr významných účetních pravidel a jejich změny, včetně dodržení nových účetních standardů, interpretací a podobných materiálů. Předávané informace mohou zahrnovat dopad načasování a způsob přijetí změny v účetním pravidle na běžné a budoucí výnosy účetní jednotky a načasování provedení změny v účetních pravidlech ve vztahu k očekávaným novým účetním standardům, interpretacím a podobným dokumentům,
- vliv významných účetních pravidel v kontroverzních nebo nově vznikajících oblastech (nebo v oblastech specifických pro dané odvětví, zejména v případech, kdy není k dispozici závazné vodítko nebo obvyklá praxe),
- vliv načasování transakcí ve vztahu k období, v němž jsou zaúčtovány.

Účetní odhady

- U položek, u nichž jsou odhady významné, záležitosti uvedené v ISA 540¹, včetně, např.:
 - identifikace účetních odhadů vedením,
 - procesu provádění účetních odhadů ze strany vedení,
 - rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti,
 - náznaky možné předpojatosti vedení,
 - zveřejnění nejistoty spojené s odhady v účetní závěrce.

Údaje zveřejňované v účetní závěrce

- záležitosti související s formulací obzvláště citlivých informací zveřejňovaných v účetní závěrce a tvorba souvisejících úsudků (např. zveřejnění týkající se účtování o výnosech, odměňování, předpokladu schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti, událostí po datu účetní závěrky a podmíněných záležitostech),
- celková neutralita, konzistentnost a srozumitelnost údajů zveřejněných v účetní závěrce.

Související záležitosti

- případný vliv všech významných rizik a nejistot, které jsou zveřejněny v účetní závěrce, např. probíhajících soudních sporů, na účetní závěrku,

¹ ISA 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“.

- rozsah, v jakém je účetní závěrka ovlivněna mimořádnými transakcemi, včetně částek jednorázově zaúčtovaných během období, a rozsah, v jakém jsou tyto transakce samostatně zveřejněny v účetní závěrce,
- faktory, které mají vliv na účetní hodnoty aktiv a závazků, včetně východiska účetní jednotky pro určování ekonomické životnosti hmotného a nehmotného majetku. Předávání informací může pomoci vysvětlit způsob výběru faktorů ovlivňujících účetní hodnoty a způsob, jakým by účetní závěrku ovlivnila alternativní řešení,
- výběrové opravy nesprávností, např. provedení oprav nesprávností, které vedou k navýšení vykazovaných výnosů, nikoli však již oprav, které vedou ke snížení vykazovaných výnosů.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 265**

**PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU OSOBÁM
POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 3
Datum účinnosti	4
Cíl	5
Definice	6
Požadavky	7 – 11
Aplikační a vysvětlující část	
Určení toho, zda byly nedostatky ve vnitřním kontrolním systému identifikovány.....	A1 – A4
Významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému.....	A5 – A11
Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému	A12 – A30

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá odpovědností auditora za předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému¹, které auditor identifikoval během auditu účetní závěrky, osobám pověřeným správou a řízením a vedením. Tento standard neukládá auditorovi další povinnosti týkající se seznámení se s vnitřním kontrolním systémem a navržení a provádění testů kontrol nad rámec požadavků ISA 315 a ISA 330². Další požadavky vymezuje a pokyny týkající se povinnosti auditora předávat informace osobám pověřeným správou a řízením ve spojitosti s auditem obsahuje ISA 260³.
2. Auditor je povinen obeznámit se s vnitřním kontrolním systémem relevantním pro audit při identifikování a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti⁴. Při vyhodnocování těchto rizik posuzuje auditor vnitřní kontrolní systém za účelem navržení auditorských postupů, které jsou za daných okolností vhodné, nikoli však za účelem vyjádření výroku k účinnosti vnitřního kontrolního systému. Auditor může identifikovat nedostatky ve vnitřním kontrolním systému nejen během procesu vyhodnocování rizik, ale také v kterékoli jiné fázi auditu. Tento standard určuje, o kterých identifikovaných nedostacích musí auditor předat informace osobám pověřeným správou a řízením a vedením.
3. Žádná ze skutečností uvedených v tomto standardu nebrání auditorovi v předávání informací o dalších záležitostech souvisejících s vnitřním kontrolním systémem, které auditor identifikuje během auditu, osobám pověřeným správou a řízením a vedením.

Datum účinnosti

4. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

5. Cílem auditora je předat osobám pověřeným správou a řízením a vedením řádně informace o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které auditor identifikoval během auditu a jež jsou dle auditorova odborného úsudku natolik významné, že si zaslouží pozornost těchto osob.

Definice

6. Pro účely standardů ISA mají níže uvedené výrazy následující význam:
 - (a) nedostatek ve vnitřním kontrolním systému existuje v případě, že:
 - (i) kontrola je navržena, zavedena nebo používána způsobem, jakým není možné zajistit prevenci či včasné odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce, nebo
 - (ii) chybí kontrola nezbytná k prevenci nebo včasnému odhalení a odstranění

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavce 4 a 12.

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

³ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“.

⁴ ISA 315, odstavec 12. Odstavce A60 – A65 obsahují pokyny týkající se kontrol relevantních pro audit.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

nesprávností v účetní závěrce,

- (b) významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému – nedostatek nebo soubor nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, jež jsou dle auditorova odborného úsudku natolik významné, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením. (viz odstavec A5)

Požadavky

7. Auditor je povinen určit, zda na základě provedených auditních prací identifikoval jeden či více nedostatků ve vnitřním kontrolním systému. (viz odstavce A1 – A4)
8. Pokud auditor identifikoval jeden či více nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, je povinen stanovit na základě provedených auditních prací, zda tyto nedostatky samostatně či souhrnně představují významné nedostatky. (viz odstavce A5 – A11)
9. Auditor je povinen včas předat písemné informace o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému identifikovaných během auditu osobám pověřeným správou a řízením. (viz odstavce A12 – A18, A27)
10. Auditor je také povinen včas předat členům vedení s odpovědností na příslušné úrovni:
 - (a) písemné informace o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které auditor předal nebo se chystá předat osobám pověřeným správou a řízením, s výjimkou případů, kdy by předání těchto informací přímo vedení nebylo za daných okolností vhodné, a (viz odstavce A14, A20 – A21)
 - (b) informace o ostatních nedostacích ve vnitřním kontrolním systému identifikovaných během auditu, které jiné strany nepředaly vedení a jež jsou, dle auditorova odborného úsudku, natolik významné, že si zaslouží pozornost vedení. (viz odstavce A22 – A26)
11. Auditor je povinen zahrnout do předávaných písemných informací o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému:
 - (a) popis nedostatků a vysvětlení jejich případných dopadů a (viz odstavec A28)
 - (b) dostatečné informace, které umožní osobám pověřeným správou a řízením a vedení obeznámit se s kontextem předávaných informací. Auditor je povinen objasnit zejména to, že: (viz odstavce A29 – A30)
 - (i) účelem auditu bylo umožnit mu vyjádřit výrok k účetní závěrce,
 - (ii) audit zahrnoval posouzení vnitřního kontrolního systému relevantního pro sestavení účetní závěrky za účelem navržení auditorových postupů, které jsou za daných okolností vhodné, nikoli však za účelem vyjádření výroku k účinnosti vnitřního kontrolního systému, a
 - (iii) záležitosti, o kterých informuje, se omezují na nedostatky, které auditor identifikoval během auditu a u nichž došel k závěru, že jsou natolik významné, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením.

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Určení toho, zda byly nedostatky ve vnitřním kontrolním systému identifikovány (viz odstavec 7)

- A1. Při určování toho, zda auditor identifikoval jeden či více nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, může auditor projednat relevantní fakta a okolnosti týkající se jeho zjištění se členy vedení na odpovídající úrovni. Takováto diskuze je pro auditora příležitostí upozornit vedení včas na existenci nedostatků, kterých si vedení doposud nemuselo být vědomo. Odpovídající úrovni se v případě členů vedení rozumí takový člen vedení, který je obeznámen s příslušnou oblastí vnitřního kontrolního systému a má pravomoc přijímat nápravná opatření ve vztahu ke všem identifikovaným nedostatkům ve vnitřním kontrolním systému. Za určitých okolností nemusí být vhodné, aby auditor projednával svá zjištění přímo s vedením, např. pokud by zjištění mohla zpochybnit integritu a nebo způsobilost vedení. (viz odstavec A20)
- A2. Při projednávání skutečností a okolností týkajících se zjištění auditora s vedením může auditor získat další relevantní informace k dalšímu zvážení, např.:
- obeznámenost vedení se skutečnými nebo odhadovanými příčinami nedostatků,
 - výjimky vyplývající z nedostatků, kterých si vedení mohlo povšimnout, např. nesprávnosti, jejichž vzniku nezabránilo příslušné kontroly v oblasti informačních technologií (IT),
 - předběžné náznaky reakce vedení na zjištění.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A3. Přestože celková koncepce kontrolních činností bude v menších účetních jednotkách pravděpodobně podobná koncepcím uplatňovaným většími jednotkami, konkrétní způsob, jakým koncepce funguje, se bude lišit. Pro menší jednotky nemusejí být s ohledem na kontroly aplikované vedením určité druhy kontrolních činností nutné. Výhradní pravomoc vedení poskytovat zákazníkům úvěry a schvalovat významné nákupy může např. zajišťovat účinnou kontrolu významných zůstatků účtů a transakcí a snižovat nebo zcela eliminovat potřebu provádění podrobnějších kontrolních činností.
- A4. Menší účetní jednotky mají také často méně zaměstnanců. Tato skutečnost může omezovat rozsah, v jakém lze v jednotce oddělit povinnosti. V malé účetní jednotce řízené vlastníkem však může být vlastník-manažer schopen vykonávat účinnější dohled než ve větší účetní jednotce. Tato vyšší míra dohledu ze strany vedení musí být vyvážena opatřeními spojenými s větší možností obcházení kontrol ze strany vedení.

Významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému (viz odstavce 6(b) a 8)

- A5. Významnost nedostatku nebo souboru nedostatků ve vnitřním kontrolním systému závisí nejen na tom, zda skutečně došlo k výskytu nesprávnosti, ale rovněž na pravděpodobnosti, že by se nesprávnost mohla vyskytnout, a na možné velikosti nesprávnosti. Významné nedostatky tedy mohou existovat i v případě, že auditor během auditu neidentifikoval

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATKÁCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

nesprávnosti.

A6. Níže jsou uvedeny příklady záležitostí, které může auditor posoudit při určování toho, zda nedostatek nebo soubor nedostatků ve vnitřním kontrolním systému představuje významný nedostatek:

- pravděpodobnost, že nedostatky povedou v budoucnu k významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce,
- náchylnost ke vzniku ztráty souvisejícího aktiva či závazku nebo k výskytu podvodu souvisejícího s aktivem či závazkem,
- subjektivnost a složitost určování odhadů částek, jako jsou účetní odhady reálné hodnoty,
- hodnoty v účetní závěrce, kterých se nedostatky dotýkají,
- objem činnosti, k níž došlo nebo by mohlo dojít u zůstatku účtu nebo skupiny transakcí, kterých se nedostatek či nedostatky dotýkají,
- význam kontrol pro proces účetního výkaznictví, např.:
 - všeobecné monitorovací kontroly (jako je dohled vedení),
 - kontroly prevence a odhalování podvodů,
 - kontroly výběru a dodržování významných účetních pravidel a postupů,
 - kontroly významných transakcí se spřízněnými stranami,
 - kontroly významných transakcí mimo běžnou činnost účetní jednotky,
 - kontroly procesu finančního výkaznictví na konci účetního období (jako jsou kontroly jednorázových deníkových zápisů),
- příčina a frekvence výjimek odhalených jako důsledek nedostatků v kontrolách,
- propojenost nedostatku s ostatními nedostatky ve vnitřním kontrolním systému.

A7. K příkladům náznaků existence významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému patří:

- důkazy o neúčinnosti prvků kontrolního prostředí, např.:
 - náznaky toho, že významné transakce, na nichž je vedení finančně zainteresováno, nejsou náležitě prověřovány osobami pověřenými správou a řízením,
 - identifikace podvodu spáchaného vedením, bez ohledu na jeho významnost (materialitu), kterému vnitřní kontrolní systém účetní jednotky nezabránil,
 - skutečnost, že vedení nepřijalo vhodná nápravná opatření ve vztahu k významným nedostatkům, o nichž mu byly předány informace;
- skutečnost, že v účetní jednotce není zaveden proces vyhodnocování rizik, přestože by se jeho zavedení zpravidla očekávalo,

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATKÁCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

- důkazy o neúčinnosti procesu vyhodnocování rizik, jako je skutečnost, že vedení neidentifikovalo riziko významné (materiální) nesprávnosti, přestože auditor by očekával, že proces vyhodnocování rizik zavedený účetní jednotkou by toto riziko identifikoval,
 - důkazy o neúčinné reakci na identifikovaná významná rizika (např. absence kontrol vztahujících se na tato rizika),
 - nesprávnosti odhalené pomocí auditorských postupů, kterým vnitřní kontrolní systém účetní jednotky nezabránil nebo které tento systém neodhalil a neodstranil,
 - přepracování dříve vydané účetní závěrky za účelem zohlednění opravy významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou či podvodem,
 - důkazy o neschopnosti vedení dohlížet na sestavování účetní závěrky.
- A8. Kontroly mohou být navrženy tak, aby fungovaly samostatně nebo společně a zajišťovaly prevenci nebo odhalování a odstraňování nesprávností⁵. Např. kontroly vztahující se na pohledávky mohou zahrnovat automatické i manuální kontroly, jejichž cílem je společně zajistit prevenci nebo odhalení a odstranění nesprávností týkajících se zůstatku účtu. Nedostatek ve vnitřním kontrolním systému nemusí být sám o sobě dostatečně významný, aby představoval významný nedostatek. Spojení několika nedostatků, které mají vliv na stejný zůstatek nebo stejnou zveřejněnou informaci, relevantní tvrzení či prvek vnitřního kontrolního systému, může ovšem zvýšit rizika výskytu nesprávnosti v míře, která již představuje významnou nesprávnost.
- A9. Právní předpisy mohou v některých zemích požadovat (zejména u auditů kotovaných účetních jednotek), aby auditor předal osobám pověřeným správou a řízením nebo jiným příslušným osobám (jako jsou regulátoři) informace o jednom či více konkrétních druzích nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, které během auditu identifikoval. Pokud právní předpisy vymezují u těchto druhů nedostatků konkrétní termíny a definice a vyžadují, aby auditor tyto termíny a definice používal pro účely předávání informací, použije auditor tyto termíny a definice při předávání informací v souladu s požadavkem právních předpisů.
- A10. Pokud jsou v dané jurisdikci zavedeny konkrétní termíny pro druhy nedostatků v interních kontrolách, o kterých mají být předávány informace, ale tyto termíny nejsou definovány, bude auditor muset použít úsudek, aby určil záležitosti, o nichž bude informace předávat na základě požadavku právních předpisů. Auditor při tom může považovat za vhodné přihlídnout k požadavkům a pokynům obsaženým v tomto standardu. Jestliže je např. účelem požadavku právních předpisů upozornit osoby pověřené správou a řízením na určité záležitosti týkající se vnitřního kontrolního systému, o nichž by měly vědět, je vhodné považovat takové záležitosti za obvykle rovnocenné významným nesprávnostem, v souvislosti s nimiž tento standard vyžaduje, aby informace o nich byly předány osobám pověřeným správou a řízením.
- A11. Požadavky tohoto standardu zůstávají v platnosti i v případě, že právní předpisy požadují, aby auditor používal konkrétní termíny nebo definice.

⁵ ISA 315, odstavec A66.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému

Předávání informací o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému s osobám pověřeným správou a řízením (viz odstavec 9)

- A12. Předávání písemných informací o významných nedostacích osobám pověřeným správou a řízením odráží význam těchto záležitostí a pomáhá osobám pověřeným správou a řízením při plnění jejich povinností dohledu. ISA 260 vymezuje relevantní skutečnosti, k nimž je vhodné přihlídnout v souvislosti s předáváním informací s osobami pověřenými správou a řízením, pokud jsou všechny tyto osoby zapojeny do řízení účetní jednotky⁶.
- A13. Při určování toho, kdy vydat písemné informace k předání, může auditor zvážit, zda by přijetí takových informací bylo důležitým faktorem, který by osobám pověřeným správou a řízením umožnil plnit jejich povinnosti dohledu. U kótovaných účetních jednotek v některých zemích může být navíc nutné, aby osoby pověřené správou a řízením obdržely písemné informace auditora před datem schválení účetní závěrky, aby mohly plnit své konkrétní povinnosti ve vztahu k vnitřnímu kontrolnímu systému pro regulační nebo jiné účely. U jiných jednotek může auditor vydat písemné informace k pozdějšímu datu. V takovém případě se ovšem na tyto písemné informace vztahuje požadavek⁷, aby auditor včas dokončil kompletaci finální dokumentace auditu, neboť auditorovy písemné informace o významných nedostacích jsou součástí finální dokumentace auditu. V ISA 230 se uvádí, že kompletace finální dokumentace auditu musí být zpravidla dokončena do 60 dní od data zprávy auditora⁸.
- A14. Bez ohledu na načasování písemných informací o významných nedostacích může auditor předat ústní informace o nich nejprve vedení, případně osobám pověřeným správou a řízením, s cílem pomoci jim při včasném přijímání nápravných opatření k minimalizaci rizik významné (materiální) nesprávnosti. Předání ústních informací však nezbujuje auditora povinnosti předat informace o významných nedostacích v písemné podobě, jak vyžaduje tento standard.
- A15. Míra podrobnosti, jakou mají mít předávané informace o významných nedostacích, závisí za daných okolností na auditorově odborném úsudku. Níže jsou uvedeny příklady faktorů, k nimž může auditor přihlídnout při určování náležité míry podrobnosti předávaných informací:
- povaha účetní jednotky – např. informace předávané v případě účetní jednotky veřejného zájmu se mohou lišit od informací předávaných v případě účetní jednotky, na kterou není soustředěn veřejný zájem,
 - velikost a složitost účetní jednotky – např. informace předávané ve složité účetní jednotce se mohou lišit od informací předávaných v účetní jednotce s jednoduchou strukturou podnikání,
 - povaha významných nedostatků, které auditor identifikoval,
 - složení řídicích orgánů účetní jednotky – větší míra podrobnosti bude např. nutná, jestliže některé z osob pověřených správou a řízením nemají dostatečné zkušenosti

⁶ ISA 260, odstavec 13.

⁷ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavec 14.

⁸ ISA 230, odstavec A21.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

z oboru, v němž účetní jednotka působí, nebo v dotčených oblastech,

- požadavky právních předpisů týkající se předávání informací o konkrétních druzích nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

A16. Vedení a osoby pověřené správou a řízením mohou již vědět o významných nedostacích, které auditor během auditu identifikoval, a mohly se rozhodnout, že je vzhledem k nákladům nebo jiným skutečnostem nebudou odstraňovat. Za posouzení nákladů a přínosů zavedení nápravného opatření odpovídá vedení a osoby pověřené správou a řízením. Požadavek uvedený v odstavci 9 proto platí bez ohledu na náklady či jiné skutečnosti, k nimž může přihlídnout vedení nebo osoby pověřené správou a řízením při určování toho, zda tyto nedostatky odstranit.

A17. Skutečnost, že auditor předal informace o významném nedostatku osobám pověřeným správou a řízením a vedení v rámci předchozího auditu, neznámá, že auditor nemusí informace předat znovu, jestliže nebyla přijata nápravná opatření. Pokud významný nedostatek, o kterém předal auditor informace v minulosti, přetrvává, mohou informace předávané v běžném roce obsahovat opět popis z předchozích předaných informací nebo jen odkaz na dříve předané informace. Auditor se může vedení, případně osob pověřených správou a řízením zeptat, proč nebyl významný nedostatek odstraněn. Nečinnost může v případě chybějícího racionálního zdůvodnění samo o sobě představovat významný nedostatek.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A18. V případě auditů menších účetních jednotek může auditor předávat informace osobám pověřeným správou a řízením méně strukturovaným způsobem, než by tomu bylo v případě větších jednotek.

Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému vedení (viz odstavec 10)

A19. Náležitou úrovní vedení se zpravidla rozumí takový člen vedení s pravomocemi a povinnostmi týkajícími se posuzování nedostatků ve vnitřním kontrolním systému a přijímání potřebných nápravných opatření. U významných nedostatků se bude náležitou úrovní vedení rozumět pravděpodobně generální ředitel nebo finanční ředitel (případně ekvivalent těchto pozic), neboť informace o těchto záležitostech musejí být předány i osobám pověřeným správou a řízením. U ostatních nedostatků ve vnitřním kontrolním systému může být náležitou úrovní vedení provozní management, který je přímo zapojený do činnosti v kontrolních oblastech a je oprávněn přijímat náležitá nápravná opatření.

Předávání informací o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému vedení (viz odstavec 10(a))

A20. Některé identifikované významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému mohou zpochybnit poctivost a integritu vedení. Může např. existovat důkaz o výskytu podvodu nebo úmyslného nedodržení právních předpisů ze strany vedení nebo vedení může prokázat neschopnost dohlížet na sestavení náležité účetní závěrky, což může následně zpochybnit jeho kompetentnost. V takovém případě nemusí být vhodné předat informace o těchto nedostacích přímo vedení.

A21. ISA 250 vymezuje požadavky a předkládá pokyny týkající se vykazování identifikovaných případů nedodržení právních předpisů nebo podezření na jejich nedodržení, včetně případů,

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

kdy jsou do těchto případů zapojeny samy osoby pověřené správou a řízením⁹. ISA 240 vymezuje požadavky a předkládá pokyny týkající se předávání informací osobám pověřeným správou a řízením v situacích, kdy auditor identifikoval podvod nebo podezření na spáchání podvodu, do něhož je zapojeno vedení¹⁰.

Předávání informací o ostatních nedostacích ve vnitřním kontrolním systému vedení (viz odstavec 10(b))

- A22. Během auditu může auditor identifikovat další nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které nejsou významnými nedostatky, ale mohou být důležité natolik, že si zaslouží pozornost vedení. Určení toho, které další nedostatky ve vnitřním kontrolním systému si zaslouží pozornost vedení, je otázkou odborného úsudku s přihlédnutím k okolnostem a k pravděpodobnosti a případné velikosti nesprávností, které mohou v důsledku takových nedostatků vzniknout v účetní závěrce.
- A23. Informace o dalších nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které si zaslouží pozornost vedení, nemusejí být předávány písemně, ale ústně. Pokud auditor projednal skutečnosti a okolnosti svých zjištění s vedením, může mít za to, že informace o dalších nedostacích předal vedení během těchto jednání. Následně proto není nutné jejich oficiální předání.
- A24. Jestliže auditor předal v předchozím období vedení informace o jiných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému než významných nedostacích a vedení se rozhodlo, že s ohledem na náklady či jiné důvody nebude tyto nedostatky odstraňovat, nemusí auditor předat informace v běžném období znovu. Auditor ani nemusí opakovat informace o těchto nedostacích v případě, že byly vedení předány jinými stranami, např. interními auditory nebo regulátory. Opakované předání informací o těchto dalších nedostacích však může být vhodné, pokud došlo ke změně ve vedení nebo jestliže auditor získal nové informace, které mění jeho pochopení nedostatků. Skutečnost, že vedení neodstranilo další nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, o nichž mu byly dříve předány informace, se však může stát významným nedostatkem, který bude vyžadovat předání informací s osobami pověřenými správou a řízením. To, zda tomu tak je, závisí za daných okolností na úsudku auditora.
- A25. Za určitých okolností si osoby pověřené správou a řízením mohou přát, aby byly upozorněny na podrobnosti o dalších nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, o nichž auditor předal informace vedení, nebo aby byly stručně informovány o povaze dalších nedostatků. Auditor může případně považovat za vhodné informovat osoby pověřené správou a řízením o tom, že informace o dalších nedostacích byly předány vedení. V obou případech může auditor informovat osoby pověřené správou a řízením ústně nebo písemně.
- A26. V ISA 260 jsou uvedeny relevantní skutečnosti, k nimž je vhodné přihlédnout ve spojitosti s předáváním informací s osobami pověřenými správou a řízením v případech, kdy jsou všechny tyto osoby zapojeny do řízení účetní jednotky¹¹.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru (viz odstavce 9 – 10)

- A27. Auditóři veřejného sektoru mohou mít další povinnosti týkající se předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které auditor identifikuje během auditu, a to

⁹ ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“, odstavce 22 – 28.

¹⁰ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavec 41.

¹¹ ISA 260, odstavec 9.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

s ohledem na způsob, míru detailu a strany, jimž jsou informace předávány, které nejsou popsány v tomto standardu. Informace o významných nedostacích může být např. nutné předat zákonodárnému sboru nebo jinému správnímu orgánu. Právní nebo jiný předpis či orgán mohou dále vyžadovat, aby auditoři veřejného sektoru předávali informace o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému bez ohledu na význam případných dopadů těchto nedostatků. Legislativa může také vyžadovat, aby auditoři veřejného sektoru informovali o širších záležitostech spojených s vnitřním kontrolním systémem, nejen o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, jak to vyžaduje tento standard, např. o kontrolách souvisejících s dodržováním požadavků legislativních orgánů, regulací nebo ustanovení smluv či dohod o poskytnutí dotací.

Obsah písemných informací o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému (viz odstavec 11)

- A28. Při objasňování případných dopadů významných nedostatků nemusí auditor tyto dopady vyčíslit. Významné nedostatky mohou být pro účely informování ve vhodných případech sloučeny do skupin. Auditor může do písemných informací zařadit také návrhy nápravných opatření, skutečné nebo navrhované reakce vedení na nedostatky a prohlášení o tom, zda podnikl kroky k ověření toho, že opatření vedení byla realizována.
- A29. Auditor může považovat za vhodné zařadit do předávaných informací i následující skutečnosti:
- upozornění, že pokud by auditor provedl ve vztahu k vnitřnímu kontrolnímu systému rozsáhlejší postupy, mohl by identifikovat více nedostatků, o nichž by informoval, nebo dojít k závěru, že o některých z nedostatků, o kterých informoval, nemusel ve skutečnosti informovat,
 - upozornění, že informace byly předány pro účely osob pověřených správou a řízením a nemusejí se hodit k jiným účelům.
- A30. Právní předpisy mohou vyžadovat, aby auditor nebo vedení předali kopii písemných informací auditora o významných nedostacích příslušným regulačním orgánům. V takovém případě mohou písemné informace auditora obsahovat název těchto regulačních orgánů.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 300**

PLÁNOVÁNÍ AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Úloha a načasování plánování	2
Datum účinnosti.....	3
Cíl	4
Požadavky	
Zapojení klíčových členů týmu.....	5
Přípravné práce.....	6
Činnosti spojené s plánováním.....	7 - 11
Dokumentace.....	12
Další záležitosti, k nimž je třeba přihlédnout při první auditní zakázce.....	13
Aplikační a vysvětlující část	
Úloha a načasování plánování	A1 - A3
Zapojení klíčových členů týmu.....	A4
Přípravné práce.....	A5 - A7
Činnosti spojené s plánováním.....	A8 - A15
Dokumentace.....	A16 - A19
Další záležitosti, k nimž je třeba přihlédnout při první auditní zakázce.....	A20
Příloha: Záležitosti, k nimž může auditor přihlédnout při stanovení celkové strategie auditu	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 300 „Plánování auditu účetní závěrky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.
--

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá povinností auditora plánovat audit účetní závěrky. Tento standard slouží pro účely opakujících se auditních zakázek. Dodatečné záležitosti týkající se prvních auditních zakázek jsou samostatně označeny.

Úloha a načasování plánování

2. Plánování auditu zahrnuje stanovení celkové strategie auditu pro danou zakázku a vypracování plánu auditu. Adekvátní plánování je pro audit účetní závěrky přínosné v několika ohledech, včetně následujících: (viz odstavce A1 - A3)
 - pomáhá auditorovi věnovat řádnou pozornost důležitým oblastem auditu,
 - pomáhá auditorovi včas identifikovat a řešit potenciální problémy,
 - pomáhá auditorovi řádně organizovat a řídit auditní zakázku, aby byla prováděna účinně a efektivně,
 - napomáhá při výběru členů týmu s potřebnou šíří schopností a kvalifikací pro řešení očekávaných rizik a při rozdělování práce mezi členy týmu,
 - usnadňuje řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohled nad nimi a kontrolu výsledků jejich práce,
 - v případě potřeby napomáhá koordinovat práci auditorů jednotlivých složek a expertů.

Datum účinnosti

3. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

4. Cílem auditora je naplánovat audit tak, aby byl prováděn účinným způsobem.

Požadavky

Zapojení klíčových členů týmu

5. Partner odpovědný za zakázku a ostatní klíčoví členové týmu provádějícího zakázku jsou povinni se účastnit plánování auditu, včetně toho, že se zúčastní jednání mezi členy týmu provádějícího zakázku a plánování těchto jednání. (viz odstavec A4)

Přípravné práce

6. Na začátku aktuální auditní zakázky je auditor povinen provést následující činnosti:

- (a) provedení postupů podle ISA 220 týkajících se průběžného trvání vztahu s klientem a konkrétního auditu¹.
- (b) vyhodnocení dodržování relevantních etických požadavků, včetně nezávislosti, dle ISA 220² a
- (c) obeznámení se s podmínkami zakázky, jak je uvedeno v ISA 210³. (viz odstavce A5 - A7).

Činnosti spojené s plánováním

- 7. Auditor je povinen stanovit celkovou strategii auditu, ve které bude určen rozsah, načasování a směřování auditu a která se stane podkladem pro vypracování plánu auditu.
- 8. Auditor je při stanovení celkové strategie auditu povinen:
 - (a) určit charakteristiky zakázky, které vymezí její předmět,
 - (b) stanovit cíle dané zakázky pro výkaznictví, aby mohlo být naplánováno načasování auditu a povaha požadovaných informací,
 - (c) zvážit faktory, které jsou podle odborného posouzení auditora významné pro směřování činnosti týmu provádějícího zakázku,
 - (d) zvážit výsledky přípravných prací a v případě nutnosti i to, zda jsou informace získané z jiných zakázek prováděných partnerem odpovědným za zakázku pro danou účetní jednotku relevantní, a
 - (e) stanovit povahu, načasování a rozsah zdrojů potřebných pro realizaci zakázky. (viz odstavce A8 - A11)
- 9. Auditor je povinen vypracovat plán auditu obsahující:
 - (a) popis povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů vyhodnocení rizik, jak je uvedeno v ISA 315⁴,
 - (b) popis povahy, načasování a rozsahu následných plánovaných auditorských postupů na úrovni tvrzení, jak je uvedeno v ISA 330⁵,
 - (c) další auditorské postupy, které mají být provedeny v rámci zakázky tak, aby byly splněny požadavky mezinárodních auditorských standardů. (viz odstavec A12)
- 10. Auditor je povinen aktualizovat a měnit celkovou strategii auditu a plán auditu tak, jak je během auditu nutné. (viz odstavec A13)
- 11. Auditor je povinen naplánovat povahu, načasování a rozsah nasměrování členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad jejich prací a kontrolu jejich pracovních výsledků. (viz odstavce A14 - A15)

¹ ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavce 12 - 13.

² ISA 220, odstavce 9 - 11.

³ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavce 9 - 13.

⁴ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

⁵ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

Dokumentace

12. Auditor je povinen uvést do auditní dokumentace⁶:
- (a) celkovou strategii auditu,
 - (b) plán auditu a
 - (c) všechny významné změny učiněné během zakázky v celkové strategii auditu či plánu auditu a důvody takových změn. (viz odstavce A16 - A19)

Další záležitosti, k nimž je třeba přihlédnout při první auditní zakázce

13. Před zahájením první auditní zakázky je auditor povinen provést následující činnosti:
- (a) postupy stanovené ISA 220⁷ týkající se schválení vztahu s klientem a konkrétní zakázky auditu a
 - (b) výměna informací s předchozím auditorem, došlo-li ke změně auditora, v souladu s příslušnými etickými požadavky. (viz odstavec A20)

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Úloha a načasování plánování (viz odstavec 2)

- A1. Povaha a rozsah plánování se budou lišit v závislosti na velikosti a složitosti účetní jednotky, na předchozí zkušenosti klíčových členů týmu s účetní jednotkou a na změnách v okolnostech, jež se objeví v průběhu auditu.
- A2. 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. Plánování auditu však zahrnuje posouzení načasování určitých činností a auditorských postupů, které musejí být dokončeny před prováděním dalších auditorských postupů. Auditor např. musí před identifikací a vyhodnocením rizik významné (materiální) nesprávnosti posoudit v rámci plánování následující záležitosti:
- analytické postupy jež budou použity jako postupy vyhodnocování rizik,
 - obecné obeznámení se s právním a regulatorním rámcem vztahujícím se na účetní jednotku a se způsobem, jakým účetní jednotka zajišťuje dodržování tohoto rámce,
 - stanovení významnosti (materiality),
 - zapojení expertů,
 - provedení dalších postupů vyhodnocování rizik.
- A3. Auditor se může rozhodnout projednat základní součásti plánování s vedením účetní jednotky a usnadnit tak provádění a řízení auditorské zakázky (např. koordinovat

⁶ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 - 11 a A6.

⁷ ISA 220, odstavce 12 - 13.

některé z plánovaných auditorských postupů s činností pracovníků účetní jednotky). Přestože tato jednání často probíhají, odpovědnost za celkovou strategii auditu a plán auditu dále nese auditor. Při jednání o záležitostech obsažených v celkové strategii auditu nebo v plánu auditu je třeba postupovat pečlivě, aby nebyla narušena účinnost auditu. Např. projednání povahy a načasování podrobných auditorských postupů s vedením může narušit účinnost auditu tím, že se tyto postupy stanou příliš předvídatelnými.

Zapojení klíčových členů týmu (viz odstavec 5)

A4. Zapojení partnera odpovědného za zakázku a dalších klíčových členů týmu provádějícího zakázku do plánování auditu se zaměřuje na zkušenosti a hloubku znalostí těchto osob s cílem zvýšit účinnost a úspornost procesu plánování⁸.

Přípravné práce (viz odstavec 6)

A5. Provedení přípravných prací specifikovaných v odstavci 5 na počátku aktuální auditní zakázky auditorovi pomůže identifikovat a zhodnotit události či okolnosti, které mohou negativně ovlivnit jeho schopnost naplánovat a provést audit.

A6. Provádění těchto přípravných prací auditorovi pomáhá naplánovat audit, ve vztahu k němuž:

- si auditor uchová potřebnou nezávislost a schopnost realizovat zakázku,
- neexistují žádné problémy spojené s bezúhonností vedení, které by mohly ovlivnit auditorovo odhodlání pokračovat v realizaci zakázky,
- neexistují mezi auditorem a klientem žádné nesrovnalosti týkající se podmínek zakázky.

A7. Auditor posuzuje průběžné trvání vztahu s klientem a dodržování relevantních etických požadavků včetně nezávislosti v průběhu celého auditu pokaždé, když dojde ke změně podmínek a okolností. Provedení úvodních postupů týkajících se průběžného trvání vztahu s klientem a dodržování relevantních etických požadavků (včetně nezávislosti) na počátku aktuální auditní zakázky znamená, že jsou tyto postupy dokončeny před zahájením dalších významných činností v rámci aktuální auditní zakázky. V případě dlouhodobých auditorských zakázek jsou tyto úvodní procedury často prováděny krátce po dokončení předchozího auditu nebo při jeho dokončování.

Činnosti spojené s plánováním

Celková strategie auditu (viz odstavce 7 - 8)

A8. Proces stanovení celkové strategie auditu auditorovi pomůže vymezit, v návaznosti na dokončení postupů vyhodnocení rizik, například následující skutečnosti:

- zdroje, které budou využity v jednotlivých oblastech auditu – využití členů týmu s náležitými zkušenostmi pro vysoce rizikové oblasti nebo zapojení expertů

⁸ ISA 315, odstavec 10, stanovuje požadavky a poskytuje vodítko pro diskusi týmu provádějícího zakázku o náchylnosti účetní jednotky k významným (materiálním) zkreslením účetní závěrky. ISA 240, odstavec 15, obsahuje pokyny vztahující se k důrazu, který je během diskuse kladen na náchylnost účetní jednotky k významným (materiálním) nesprávnostem v účetní závěrce, jež byly způsobeny podvodem.

v případě složitých záležitostí,

- zdroje, které budou přiděleny k jednotlivým oblastem auditu – počet členů týmu, jejichž úkolem bude účastnit se inventur na významných pracovištích, rozsah kontroly práce jiných auditorů v případě auditů skupiny nebo počet hodin, které mají být věnovány vysoce rizikovým oblastem,
- kdy mají být tyto zdroje využity – během předběžného auditu, nebo k datům hlavních závěrkových prací a
- způsob, jakým jsou tyto zdroje řízeny a jakým se dohlíží na jejich práci – kdy se budou konat schůzky týmu, na kterých budou rozdělovány úkoly, a schůzky, na nichž budou předkládány výsledky splněných úkolů, jak budou probíhat kontroly partnera odpovědného za zakázku a manažera zakázky (např. na místě provádění zakázky nebo mimo něj) a zda dokončit kontroly řízení kvality zakázky.

A9. V příloze k tomuto standardu je uveden seznam záležitostí, k nimž může auditor při stanovení celkové strategie auditu přihlédnout.

A10. Po stanovení strategie auditu může auditor zahájit přípravu podrobnějšího plánu auditu, ve kterém se bude věnovat různým záležitostem zmíněným v celkové strategii auditu a přihlédne k potřebě dosáhnout cílů auditu prostřednictvím efektivního využití zdrojů auditora. Stanovení celkové strategie auditu a podrobného plánu auditu nemusejí být nutně oddělené procesy ani po sobě nemusejí následovat, nicméně jsou úzce propojené, neboť změny v jednom z nich mohou vyústit ve změny v druhém.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A11. Při auditu malých účetních jednotek může být celý audit prováděn pouze velmi malým auditorským týmem. Řada auditů malých účetních jednotek je prováděna pouze partnerem odpovědným za zakázku (který může být samostatným podnikatelem) ve spolupráci s jedním členem týmu provádějícího zakázku (nebo zcela bez členů týmu). V malém týmu je koordinace a komunikace mezi jeho členy jednodušší. Stanovení celkové strategie auditu malé účetní jednotky nemusí být složitým ani časově náročným úkolem, záleží na velikosti účetní jednotky, komplexnosti auditu a velikosti týmu provádějícího zakázku. Např. stručné memorandum vypracované po dokončení předchozího auditu na základě kontroly auditních dokumentů a popisující záležitosti zjištěné během právě dokončeného auditu, které je aktualizováno v běžném období v návaznosti na diskuse s vlastníkem, který zároveň řídí účetní jednotku, může sloužit jako dokumentace strategie aktuální auditní zakázky, obsahuje-li záležitosti uvedené v odstavci 8.

Plán auditu (viz odstavec 8)

A12. Plán auditu je podrobnější než celková strategie auditu, neboť zahrnuje povahu, načasování a rozsah auditorských postupů, které mají být členy týmu provádějícího zakázku provedeny. Plánování těchto auditorských postupů probíhá během auditu souběžně s tím, jak se vyvíjí plán auditu. Např. auditorské postupy pro vyhodnocování rizik jsou běžně plánovány v samém úvodu auditu. Plánování povahy, načasování a rozsahu následných specifických auditorských postupů ovšem závisí na výsledku těchto postupů vyhodnocování rizik. Auditor může navíc zahájit provádění následných auditorských postupů u některých skupin transakcí, zůstatků účtů a informací zveřejněných v účetní závěrce před plánováním všech zbývajících následných

auditorských postupů.

Změny v rozhodnutích týkajících se plánování v průběhu auditu (viz odstavec 10)

A13. V důsledku výskytu neočekávaných událostí, změn v podmínkách nebo získání důkazních informací po provedení auditorských postupů se může stát, že bude auditor na základě revidovaného vyhodnocení rizik potřebovat upravit celkovou strategii auditu a plán auditu, a tím i plánovanou povahu, načasování a rozsah následných auditorských postupů. Auditor může získat informace, které se výrazně odlišují od informací, jež měl k dispozici při plánování auditorských postupů. Auditor může např. při provádění testů věcné správnosti získat důkazní informace, které jsou v rozporu s důkazními informacemi získanými při testování provozní účinnosti kontrol.

Nasměrování, dohled a kontrola (viz odstavec 11)

A14. Povaha, načasování a rozsah nasměrování členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad jejich prací a kontrola jejich pracovních výsledků se liší v závislosti na mnoha faktorech, mezi něž patří:

- velikost a složitost účetní jednotky,
- oblast, která je předmětem auditu,
- vyhodnocená rizika významných (materiálních) nesprávností (např. nárůst vyhodnoceného rizika významných (materiálních) nesprávností pro danou oblast auditu zpravidla vyžaduje odpovídající nárůst rozsahu a včasnosti řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a podrobnější kontrolu výsledků jejich práce),
- schopnosti a kompetence jednotlivých členů týmu provádějících auditorské práce.

ISA 220 obsahuje podrobné pokyny týkající se nasměrování auditorských prací, dohledu nad jejich prováděním a jejich kontrolou⁹.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A15. Jestliže je audit prováděn v plné míře partnerem odpovědným za zakázku, nevystává otázka řízení práce členů týmu provádějícího zakázku a dohledu nad jejich prací ani kontrolu jejich práce. V takových situacích, kdy partner odpovědný za zakázku osobně provedl celou práci, je obeznámen se všemi významnými (materiálními) skutečnostmi. Utváření objektivního obrázku o správnosti úsudků učiněných v průběhu auditu může přinést praktické problémy v případě, že stejná osoba, která si obrázek utváří, prováděla také celý audit. Jestliže se během auditu řeší zvláště složité nebo nezvyklé problémy a je-li audit prováděn jediným auditorem, může být vhodné konzultovat tyto záležitosti s jinými auditory s odpovídajícími zkušenostmi nebo s profesní auditorskou institucí.

Dokumentace (viz odstavec 12)

A16. Dokumentace celkové strategie auditu je záznamem klíčových rozhodnutí, která byla považována za potřebná ve vztahu ke správnému naplánování auditu a k informování týmu provádějícího zakázku o důležitých záležitostech. Auditor může např. shrnout celkovou strategii auditu do podoby memoranda, které obsahuje zásadní rozhodnutí týkající se celkového rozsahu, načasování a provádění auditu.

⁹ ISA 220, odstavce 15-17.

- A17. Dokumentace plánu auditu je záznam plánované povahy, načasování a rozsahu postupů vyhodnocení rizik a následných auditorských postupů na úrovni tvrzení, jež reagují na vyhodnocená rizika. Zároveň slouží jako záznam řádného plánování auditorských postupů, které mohou být kontrolovány a schváleny před vlastní realizací. Auditor může použít standardní auditorské programy nebo kontrolní seznamy provedení auditorských postupů, upravených náležitým způsobem tak, aby byly zohledněny konkrétní podmínky zakázky.
- A18. Záznam významných změn v celkové strategii auditu a v plánu auditu a následných změn v naplánované povaze auditorských postupů a v jejich načasování a rozsahu vysvětluje důvody provedení významných změn a přijetí celkové strategie a plánu auditu v konečné podobě pro účely auditu. Je také dokladem náležitých reakcí na významné změny, které se vyskytly během auditu.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A19. Jak je uvedeno v odstavci A11, jako dokumentace strategie auditu menší účetní jednotky může sloužit vhodné, stručné memorandum. Pro plán auditu lze použít standardní auditorské programy nebo kontrolní seznamy (viz odstavec A17) vycházející z předpokladu malého počtu relevantních kontrolních činností, což je u menších účetních jednotek pravděpodobné, pokud jsou upraveny vzhledem k podmínkám zakázky, včetně vyhodnocení rizik auditorem.

Další záležitosti, k nimž je třeba přihlédnout při první auditní zakázce (viz odstavec 13)

- A20. Účel a cíl plánování auditu jsou shodné bez ohledu na to, jedná-li se o první auditní zakázku nebo o opakující se zakázku. U první auditní zakázky se však může stát, že auditor bude muset rozšířit plánované aktivity, neboť zpravidla postrádá předchozí zkušenosti s účetní jednotkou, ke kterým se při plánování opakující se zakázky přihlíží. V případě prvních auditních zakázek může auditor přihlédnout při stanovení celkové strategie auditu a plánu auditu k dalším skutečnostem, k nimž patří mimo jiné:
- není-li to v rozporu s právními předpisy, dohody s předchozím auditorem, např. ve spojitosti s kontrolou spisu předchozího auditora,
 - veškeré důležité záležitosti (včetně aplikace účetních zásad nebo auditorských standardů a standardů platných pro výkaznictví) projednané s vedením ve spojitosti s prvním výběrem auditora, informování osob pověřených správou a řízením účetní jednotky o těchto záležitostech a o způsobu, jakým ovlivňují celkovou strategii auditu a plán auditu,
 - auditorské postupy, které jsou nutné pro získávání dostatečných důkazních informací o počátečních zůstatcích¹⁰,
 - další procedury vyžadované systémem řízení kvality ve společnosti v případech prvních auditních zakázek (např. systém řízení kvality společnosti může vyžadovat, aby se do kontroly celkové strategie auditu před zahájením důležitých auditorských postupů nebo do kontroly zpráv před jejich vydáním zapojil další partner nebo jiný zkušený pracovník auditora

¹⁰ ISA 510 „První auditní zakázka – počáteční zůstatky“.

Příloha

(viz odstavce 7 - 8 a A8 - A11)

Záležitosti, k nimž může auditor přihlédnout při stanovení celkové strategie auditu

V této příloze jsou uvedeny příklady okolností, ke kterým může auditor přihlédnout při stanovení celkové strategie auditu. Mnohé z těchto okolností budou mít vliv také na auditorův podrobný plán auditu. Popisované příklady pokrývají širokou škálu okolností, jež se vztahují na řadu zakázek. Některé z níže uváděných okolností bude možná nutné posuzovat podle jiných standardů ISA, na druhou stranu ale ne všechny z těchto okolností budou relevantní pro všechny audity a tento seznam nemusí být nutně úplný.

Vlastnosti zakázky

- rámec účetního výkaznictví, dle kterého byly připraveny finanční informace, které budou předmětem auditu, včetně případné nutnosti sesouhlasení těchto informací na jiný rámec účetního výkaznictví,
- požadavky na předkládání zpráv a výkazů specifické pro dané odvětví, např. zprávy vyžadované regulatorními orgány příslušného odvětví,
- očekávané pokrytí auditem, včetně počtu a umístění složek, které budou do tohoto rozsahu spadat,
- povaha řídicích vztahů mezi mateřskou společností a jejími složkami, která určuje způsob, jakým má být skupina konsolidována,
- rozsah, v jakém jsou složky auditovány jinými auditory,
- povaha obchodních segmentů, které mají být auditovány, včetně nutnosti speciálních znalostí,
- měna vykazování, která má být použita, včetně nutnosti přepočtu ověřovaných finančních informací,
- nutnost provést, kromě auditu pro konsolidační účely, také statutární audit individuální účetní závěrky,
- možnost obeznámení se s výsledky práce interních auditorů a rozsah, v jakém se auditor bude případně spoléhat na tyto výsledky,
- využívání služeb servisních organizací účetní jednotkou a způsob, jakým může auditor získat doklady vztahující se k návrhu či k fungování kontrol, které tyto organizace provedly,
- očekávané využití důkazních informací získaných v předchozích auditech, např. důkazních informací týkajících se procedur vyhodnocování rizik a testů kontrol,
- vliv informačních technologií na auditorské postupy včetně dostupnosti dat a očekávané využití auditorských technik s využitím počítače,
- koordinace očekávaného pokrytí auditem a načasování auditorských prací s veškerými prověrkami mezitímních finančních informací a dopad na audit informací získaných během těchto prověrek,

- možnost spolupracovat s pracovníky klienta a dostupnost údajů.

Cíle v oblasti výkaznictví, načasování auditu a povaha informací

- harmonogram účetní jednotky pro oblast výkaznictví, např. termíny předkládání zpráv a výkazů v předběžné a finální fázi auditu,
- organizování schůzek s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, na kterých by byl projednáván rozsah, povaha a načasování auditu,
- jednání s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky týkající se očekávaného druhu zpráv a dalších sdělení, písemných i ústních, a termínů jejich předkládání včetně zprávy auditora, dopisů vedení společnosti a sdělení adresovaných osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky,
- jednání s vedením týkající se očekávané komunikace související s průběhem auditorských prací během realizace zakázky,
- vzájemné informování se s auditory složek ve spojitosti s očekávanými druhy zpráv a s dalšími sděleními souvisejícími s auditem složek a termíny jejich předkládání,
- očekávaná povaha a načasování výměny informací mezi členy týmu provádějícího zakázku včetně povahy a načasování schůzí týmu a určení termínů kontroly jejich dosavadní práce,
- zjištění, zda se očekává další komunikace se třetími stranami včetně povinností spojených s předkládáním zpráv a výkazů, zákonných či smluvních, vyplývajících z auditu.

Významné faktory, přípravné práce a znalosti získané z jiných zakázek

- určení významnosti (materiality) podle ISA 320¹ a případně:
 - určení významnosti (materiality) pro složky a předání informací o ní auditorům složek podle ISA 600²,
 - předběžné identifikace významných složek a významných (materiálních) skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejňovaných informací,
- předběžné určení oblastí auditu, v nichž existuje zvýšené riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti,
- dopad vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jako celku na nasměrování auditu, na dohled nad jeho prováděním a na jeho kontrolu,
- způsob, jakým auditor upozorní členy týmu provádějícího zakázku na nutnost uplatňování ostražitého a odborně skeptického přístupu při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací,
- výsledky předchozích auditů, během kterých byla hodnocena provozní účinnost vnitřního kontrolního systému, včetně povahy zjištěných nedostatků a opatření, která byla přijata za účelem nápravy,

¹ ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“.

² ISA 600 „Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“, odstavce 21 - 23 a 40(c).

- projednání záležitostí, které mohou audit ovlivnit, s pracovníky odpovědnými za poskytování dalších služeb účetní jednotce,
- doklady o snaze vedení navrhnout, zavést a udržovat funkční vnitřní kontrolní systém včetně dokladů o náležité dokumentaci tohoto vnitřního kontrolního systému,
- objem transakcí, který by mohl pomoci určit, zda by bylo pro auditora efektivnější spolehnout se na vnitřní kontrolní systém,
- důležitost přisuzovaná vnitřnímu kontrolnímu systému v rámci celé účetní jednotky ve vztahu k jejímu úspěšnému fungování,
- významné novinky v podnikatelské oblasti, které mají vliv na účetní jednotku, včetně vývoje na poli informačních technologií a podnikatelských procesů, změn v užším vedení a fúzí, akvizic a odprodejů,
- významné novinky z příslušného odvětví, jako jsou změny v předpisech vztahujících se na toto odvětví a nové požadavky na výkaznictví,
- významné změny v rámci účetního výkaznictví, jako jsou změny v účetních standardech,
- další významné relevantní novinky, např. změny v právním prostředí, které mají vliv na účetní jednotku.

Povaha, načasování a rozsah zdrojů

- výběr členů týmu provádějícího zakázku (v případě potřeby včetně osoby odpovědné za kontrolu kvality zakázky) a rozdělení auditorských prací mezi členy týmu včetně přidělení náležitě zkušených členů týmu do oblastí s vyšším rizikem významné (materiální) nesprávnosti,
- příprava rozpočtu zakázky včetně určení dostatečného množství času, který bude potřebný v oblastech s vyšším rizikem významné (materiální) nesprávnosti.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 315 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)**

**IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ)
NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO
PROSTŘEDÍ**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Datum účinnosti	2
Cíl	3
Definice	4
Požadavky	
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	5–10
Požadovaná znalost účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřního kontrolního systému	
.....	11–24
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti	25–31
Dokumentace	32
Aplikační a vysvětlující část	
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	A1–A23
Požadovaná znalost účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřního kontrolního systému	
.....	A24– A117
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti	A118–A143
Dokumentace	A144–A147
Příloha 1: Složky vnitřního kontrolního systému	
Příloha 2: Podmínky a události, které mohou naznačovat rizika významné (materiální) nesprávnosti	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 315 (revidované znění) „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí včetně jejího vnitřního kontrolního systému.

Datum účinnosti

2. Tento mezinárodní auditorský standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu.

Cíl

3. Cílem auditora je identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky nebo tvrzení, ať již z důvodu chyby nebo podvodu, na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, což bude základem pro navržení a realizaci reakcí na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti.

Definice

4. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:
 - (a) tvrzení – znamenají výslovná nebo jiná prohlášení účetní jednotky, která jsou obsažena v účetní závěrce a která auditor využívá ke zvážení různých druhů možných nesprávností, které mohou nastat,
 - (b) podnikatelské riziko – riziko plynoucí z významných podmínek, událostí, okolností, učiněných nebo neučiněných kroků, které mohou negativně ovlivnit schopnost účetní jednotky dosahovat svých cílů a strategií, nebo ze stanovení nevhodných cílů a strategií,
 - (c) vnitřní kontrolní systém – proces navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a jinými pracovníky za účelem poskytnutí přiměřeného ujištění o dosažení cílů účetní jednotky s ohledem na spolehlivost účetního výkaznictví, účelnost a hospodárnost operací a na soulad s příslušnými právními předpisy. Termín „kontroly“ se týká jakýchkoli aspektů jedné nebo více složek vnitřního kontrolního systému,
 - (d) postupy vyhodnocení rizik – auditorské postupy použité k porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému, s cílem identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti, a to vzniklé podvodem nebo chybou, na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení,
 - (e) významné riziko – identifikované a vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, které dle úsudku auditora vyžaduje zvláštní pozornost.

Požadavky

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

5. Auditor je povinen provést postupy vyhodnocení rizik, které jsou východiskem pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení. Postupy vyhodnocení rizik však samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace jako základ pro výrok

auditora. (viz odstavce A1 - A5)

6. Postupy vyhodnocení rizik musí zahrnovat:
 - (a) dotazování u vedení účetní jednotky, u příslušných pracovníků interního auditu (je-li zřízen) a ostatních pracovníků účetní jednotky, kteří podle názoru auditora mohou mít informace, které mu pomohou při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu nebo chyby, (viz odstavce A6–A13)
 - (b) analytické postupy, (viz odstavce A14–A17)
 - (c) pozorování a inspekci. (viz odstavec A18)
7. Auditor je povinen zvážit, zda jsou informace získané v rámci procesu schvalování nových klientů nebo pokračující spolupráce se stávajícími klienty relevantní pro identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti.
8. Jestliže se partner zakázky účastnil jiné zakázky realizované pro danou účetní jednotku, je povinen zvážit, zda jsou informace, které získal, relevantní pro identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti.
9. Pokud chce auditor použít informace získané na základě předchozí zkušenosti s danou účetní jednotkou a auditorských postupů provedených při předchozích auditech, je povinen zjistit, zda od data předchozího auditu nenastaly změny, které by mohly ovlivnit platnost daných informací pro aktuální audit. (viz odstavce A19–A20)
10. Partner zakázky a ostatní klíčoví členové auditorského týmu jsou povinni projednat náchylnost účetní závěrky účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti a aplikaci příslušného účetního rámce na skutečnosti a okolnosti u dané účetní jednotky. Partner zakázky je povinen rozhodnout, o kterých záležitostech budou informováni členové týmu, kteří se neúčastnili tohoto jednání. (viz odstavce A21–23)

Požadovaná znalost účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřního kontrolního systému

Účetní jednotka a její prostředí

11. Auditor je povinen se seznámit s následujícími skutečnostmi:
 - (a) příslušné odvětví, regulatorní a další externí faktory, včetně příslušného rámce účetního výkaznictví, (viz odstavce A24–A29)
 - (b) charakter účetní jednotky, včetně:
 - (i) její provozní činnosti,
 - (ii) vlastnické a řídicí struktury,
 - (iii) druhů investic, které účetní jednotka uskutečňuje nebo plánuje uskutečnit včetně investic do účetních jednotek zvláštního určení, a
 - (iv) způsobu, jakým je účetní jednotka strukturována a financována.Tyto informace umožní auditorovi pochopit, jaké skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje může očekávat v účetní závěrce, (viz odstavce A30–A34)
 - (c) výběr a použití účetních pravidel účetní jednotkou, včetně důvodů jejich změn. Auditor zhodnotí, zda jsou účetní pravidla používaná účetní jednotkou vhodná pro daný typ činnosti a konzistentní s příslušným rámcem

IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

účetního výkaznictví a s účetními pravidly používanými v daném odvětví, (viz odstavec A35)

- (d) cíle a strategie účetní jednotky a související podnikatelská rizika, která mohou vést k riziku významné (materiální) nesprávnosti, (viz odstavce A36–A42)
- (e) měření a posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky. (viz odstavce A43–A48)

Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky

12. Auditor je povinen se seznámit s vnitřním kontrolním systémem v rozsahu, který je relevantní pro audit. Ačkoliv většina kontrol relevantních pro audit se pravděpodobně bude týkat účetního výkaznictví, ne všechny kontroly, které se týkají účetního výkaznictví, jsou relevantní pro audit. Auditor při posouzení toho, zda je určitá kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s ostatními relevantní pro audit, použije svůj odborný úsudek. (viz odstavce A49–A72)

Povaha a rozsah znalosti relevantních kontrol

13. Při seznamování se s kontrolami, které jsou relevantní pro audit, je auditor vedle dotazování se pracovníků účetní jednotky povinen provést další postupy za účelem zhodnocení návrhu těchto kontrol a určení, zda byly tyto kontroly zavedeny. (viz odstavce A73–A75)

Složky vnitřního kontrolního systému

Kontrolní prostředí

14. Auditor je povinen se seznámit s kontrolním prostředím. V rámci seznámení se s kontrolním prostředím auditor je povinen zhodnotit:
- (a) zda se vedení účetní jednotky pod dohledem osob pověřených správou a řízením účetní jednotky podařilo vytvořit a udržovat kulturu poctivosti a etického chování a
 - (b) zda společný efekt jednotlivých částí kontrolního prostředí je dostatečným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému a zda tyto ostatní složky nejsou oslabeny nedostatky v kontrolním prostředí. (viz odstavce A76–A86)

Proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou

15. Auditor je povinen zjistit, zda existuje proces, na základě kterého účetní jednotka:
- (a) identifikuje podnikatelská rizika, která se týkají cílů účetního výkaznictví,
 - (b) odhaduje významnost těchto rizik,
 - (c) posuzuje pravděpodobnost jejich výskytu a
 - (d) rozhoduje o tom, jakým způsobem budou rizika řešena. (viz odstavec A87)
16. Pokud účetní jednotka zavedla příslušný proces (dále jen „proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou“), auditor je povinen se s ním, stejně jako s jeho výsledky, seznámit. Jestliže auditor identifikuje rizika významné (materiální) nesprávnosti, která vedení účetní jednotky nezjistilo, je povinen posoudit, zda existuje riziko, z něhož auditorem zjištěné riziko významné (materiální) nesprávnosti vyplývá, a je takového druhu, že podle auditorova názoru mělo být odhaleno při procesu vyhodnocení rizik účetní jednotkou. Pokud existuje takovéto riziko, auditor je povinen zjistit, proč tento proces selhal a toto riziko neodhalil, a posoudit, zda je

tento proces za daných podmínek vhodný nebo zda neexistuje významný nedostatek vnitřního kontrolního systému v oblasti procesu vyhodnocení rizik účetní jednotkou.

17. Pokud účetní jednotka příslušný proces nezavedla nebo používá ad hoc proces, je auditor povinen projednat s vedením účetní jednotky, zda byla identifikována podnikatelská rizika týkající se cílů účetního výkaznictví a jakým způsobem jsou řešena. Auditor je povinen zhodnotit, zda je za daných okolností vhodné, že účetní jednotka nemá zdokumentovaný proces vyhodnocení rizik, nebo zda se jedná o významný nedostatek ve vnitřním kontrolním systému. (viz odstavec A88)

Informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a předávání informací

18. Auditor je povinen se seznámit s informačním systémem, který se týká účetního výkaznictví, a s příslušnými podnikovými procesy, včetně následujících oblastí:
 - (a) skupiny transakcí, které se vyskytují v činnosti účetní jednotky a jsou významné z hlediska účetní závěrky,
 - (b) postupy, které jsou součástí manuálních systémů i informačních technologií (IT) a slouží k iniciaci, zaznamenání a zpracování transakcí, k jejich případně opravě a k jejich přenosu do hlavní knihy a vykázání v účetní závěrce,
 - (c) odpovídající účetní záznamy, v písemné nebo technické podobě, podpůrné informace a konkrétní účty účetní závěrky, které se týkají iniciace, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí; patří sem též oprava nesprávných informací a způsob přenosu dat do hlavní knihy,
 - (d) způsob, jakým informační systém zachycuje události a podmínky, mimo transakcí, které jsou významné z hlediska účetní závěrky,
 - (e) proces účetního výkaznictví používaný při sestavení účetní závěrky účetní jednotky, včetně významných účetních odhadů a zveřejněných údajů, a
 - (f) kontroly v oblasti účetních zápisů, včetně nestandardních účetních zápisů využívaných k zaznamenání neopakujících se, neobvyklých transakcí nebo úprav. (viz odstavce A89–A93)
19. Auditor je povinen porozumět tomu, jakým způsobem účetní jednotka předává informace o úkolech, povinnostech a dalších významných záležitostech v oblasti účetního výkaznictví, včetně: (viz odstavce A94–A95)
 - (a) předávání informací mezi vedením a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a
 - (b) předávání informací mimo účetní jednotku, například regulatorním institucím.

Kontrolní činnosti týkající se auditu

20. Auditor je povinen se seznámit s kontrolními činnostmi, které se týkají auditu, tzn. s takovými činnostmi, které je podle auditora nutné znát k tomu, aby byl schopen vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a navrhnout další auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Audit nevyžaduje znalost všech kontrolních činností týkajících se všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů ani všech souvisejících tvrzení. (viz odstavce A96–A102)
21. Při seznamování se s kontrolními činnostmi je auditor povinen zjistit především

to, jakým způsobem účetní jednotka řeší rizika plynoucí z použití informačních technologií (IT). (viz odstavce A103–A105)

Monitorování kontrol

22. Auditor je povinen se seznámit s hlavními postupy, které účetní jednotka používá k monitorování vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví, včetně postupů, které se týkají kontrolních činností relevantních pro audit, a s tím, jakým způsobem účetní jednotka dává podnět k nápravě nedostatků v oblasti kontrol. (viz odstavce A106–A108)
23. Existuje-li v účetní jednotce interní audit,¹⁴⁵ je auditor povinen seznámit se s povahou povinností interního auditu, způsobem jeho začlenění do organizační struktury účetní jednotky a s činnostmi, které jím byly nebo budou provedeny. (viz odstavce A109–A116)
24. Auditor je povinen se seznámit se zdroji informací, které jsou používány při monitorovacích postupech účetní jednotky, a zjistit, na základě čeho vedení účetní jednotky zjišťuje, zda jsou informace pro daný účel dostatečně spolehlivé. (viz odstavec A117)

Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti

25. Auditor je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni:
 - (a) účetní závěrky, a (viz odstavce A118–A121)
 - (b) tvrzení u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, (viz odstavce A122–A126)což bude východiskem pro navržení a provedení dalších auditorských postupů.
26. Za tímto účelem je auditor povinen:
 - (a) identifikovat rizika, a to seznámením se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně příslušných kontrol, které se těchto rizik týkají, a posouzením skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, (viz odstavce A127–A128)
 - (b) vyhodnotit identifikovaná rizika a posoudit, zda se svým rozsahem netýkají spíše účetní závěrky jako celku a tak potenciálně ovlivňují mnohá tvrzení,
 - (c) na úrovni tvrzení určit vztah mezi identifikovanými riziky a tím, co může selhat s ohledem na relevantní kontroly, které auditor hodlá testovat, a (viz odstavce A129–A131)
 - (d) posoudit pravděpodobnost nesprávností, včetně možnosti mnohočetných nesprávností, a to, zda potenciální nesprávnost je natolik rozsáhlá, že by mohla vést k významné (materiální) nesprávnosti.

Rizika, která vyžadují při auditu zvláštní pozornost

27. Při vyhodnocení rizik popsaném v odstavci 25 je auditor povinen určit, zda některá z identifikovaných rizik představují podle jeho soudu významná rizika. Při tomto posouzení auditor nebere v úvahu vliv identifikovaných kontrol, které se daného rizika týkají.
28. Při posuzování významnosti rizik je auditor povinen zvážit alespoň následující

¹Termín „interní audit“ je pro účely standardů ISA definován v odstavci 14 ISA 610 (revidované znění) „Využití práce interních auditorů“.

skutečnosti:

- (a) zda se jedná o riziko podvodu,
 - (b) zda se riziko týká nedávných důležitých ekonomických, účetních nebo jiných změn, a proto vyžaduje zvláštní pozornost,
 - (c) složitost transakcí,
 - (d) zda riziko zahrnuje významné transakce se spřízněnými stranami,
 - (e) stupeň subjektivity při ocenění finančních informací, které se týkají daného rizika, zvláště pak takových ocenění, která vykazují značnou míru nejistoty, a
 - (f) zda se riziko týká významných transakcí, které vybočují z běžné činnosti účetní jednotky nebo jsou jinak neobvyklé. (viz odstavce A132–A136)
29. Jestliže auditor došel k závěru, že existuje významné riziko, je povinen seznámit se s kontrolami účetní jednotky, včetně relevantních kontrolních činností, které se daného rizika týkají. (viz odstavce A137–A139)

Rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace

30. U některých rizik nemusí být podle úsudku auditora možné nebo proveditelné získat dostatečné a vhodné důkazní informace pouze na základě testů věcné správnosti. Tato rizika se mohou týkat nepřesného nebo neúplného zaznamenávání rutinních a významných skupin transakcí nebo zůstatků účtů, jejichž povaha často dovoluje vysoce automatizované zpracování pouze s minimálním nebo žádným manuálním zásahem. V takovém případě jsou kontroly účetní jednotky ve vztahu k těmto rizikům relevantní pro audit a auditor je povinen se s nimi seznámit. (viz odstavce A140–A142)

Revize vyhodnocení rizik

31. Auditorem provedené vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení se může v průběhu auditu měnit se získáním dalších důkazních informací. V případě, že auditor získá nové informace nebo na základě provedení dalších auditorských postupů získá důkazní informace, které jsou v rozporu s důkazními informacemi, z nichž původně vycházel při svém hodnocení, je auditor povinen zrevidovat své hodnocení a upravit příslušným způsobem další plánované auditorské postupy. (viz odstavec A143)

Dokumentace

32. Auditor je povinen uvést následující skutečnosti v dokumentaci auditu²:
- (a) jednání auditorského týmu v souladu s požadavky odstavce 10 a důležitá rozhodnutí, k nimž tým dospěl,
 - (b) klíčové znalosti o jednotlivých aspektech účetní jednotky a jejího prostředí v souladu s odstavcem 11, včetně všech složek vnitřního kontrolního systému v souladu s odstavci 14 - 24; zdroje informací, na základě kterých auditor znalost získal, a provedené postupy vyhodnocení rizik,
 - (c) identifikovaná a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a úrovni tvrzení v souladu s požadavky odstavce 25 a
 - (d) identifikovaná rizika a odpovídající kontroly, s nimiž se auditor seznámil na základě požadavků odstavců 27-30. (viz odstavce A144–A147)

² ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8–11 a A6.

Aplikační a vysvětlující část

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti (viz odstavec 5)

- A1. Seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, (dále jen „znalost účetní jednotky“) představuje nepřetržitý a dynamický proces shromažďování informací, jejich aktualizace a analýzy v průběhu auditu. Tato znalost tvoří referenční rámec, v němž auditor plánuje audit a uplatňuje odborný úsudek v průběhu auditu, například v následujících situacích:
- vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky,
 - stanovení významnosti (materiality) podle ISA 320,³
 - posouzení vhodnosti výběru a použití účetních pravidel a postupů a splnění požadavků na zveřejnění údajů v účetní závěrce,
 - identifikace oblastí, kterým je třeba věnovat zvláštní pozornost, například transakce se spřízněnými stranami, vhodnost vedením účetní jednotky použitého předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky nebo posouzení podnikatelského účelu transakcí,
 - stanovení předpokladů, na základě kterých budou provedeny analytické postupy,
 - reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, mimo jiné návrh a provedení dalších auditorských postupů v zájmu získání dostatečných a vhodných důkazních informací, a
 - hodnocení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací, například vhodnosti předpokladů a ústních a písemných prohlášení vedení účetní jednotky k auditu.
- A2. Informace získané na základě postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností může auditor použít jako důkazní informace pro vyhodnocení rizik významné nesprávnosti. Kromě toho při provádění těchto postupů může auditor získat důkazní informace o skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo zveřejněných údajích a odpovídajících tvrzeních a o provozní účinnosti kontrol, i když cílem těchto auditorských postupů původně nebyly testy věcné správnosti ani testy kontrol. Auditor se může také rozhodnout provést testy věcné správnosti nebo testy kontrol souběžně s postupy vyhodnocení rizik, pokud je efektivní provést obojí současně.
- A3. Auditor určí potřebnou míru znalosti účetní jednotky na základě svého odborného úsudku. V první řadě při tom zváží, zda jeho dosavadní znalost účetní jednotky stačí ke splnění cíle tohoto mezinárodního auditorského standardu. Auditor při auditu nemusí znát účetní jednotku tak dobře jako vedení účetní jednotky při jejím řízení.
- A4. K rizikům, která je potřeba vyhodnotit, patří jak rizika z důvodu chyby, tak rizika z důvodu podvodu; tento mezinárodní auditorský standard se zabývá

³ ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“.

oběma typy rizik. Problematika podvodu je nicméně natolik významná, že další požadavky týkající se postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností, jejichž cílem je získat informace, které budou použity k identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu, a vodítko k jejich uplatnění, obsahuje ISA 240⁴.

A5. Ačkoliv v rámci získání požadované znalosti účetní jednotky (viz odstavce 11-24) auditor postupně provede všechny postupy vyhodnocení rizik popsané v odstavci 6, není povinen provádět všechny postupy u každé jednotlivé oblasti znalosti účetní jednotky. Může provést i další auditorské postupy a informace získané na jejich základě mu mohou pomoci při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti. K takovým postupům patří například:

- ověření informací získaných z vnějších zdrojů, jako například podnikatelských a ekonomických časopisů, zpráv analytiků, bank nebo organizací, které se zabývají měřením rizikovosti, finančních publikací či publikací regulatorních institucí,
- dotazování u externích právních poradců nebo znalců v oblasti ocenění, jejichž služeb účetní jednotka využila.

Dotazování u vedení účetní jednotky a ostatních pracovníků (viz odstavec 6a))

A6. Většina informací získaných dotazováním pochází od vedení účetní jednotky a osob odpovědných za účetní výkaznictví. Auditor může získávat informace rovněž dotazováním pracovníků interního auditu, je-li zřízen, a dalších zaměstnanců účetní jednotky.

A7. Dotazy u ostatních pracovníků účetní jednotky a dalších zaměstnanců na různé úrovni odpovědnosti mohou auditorovi poskytnout nové informace či odlišnou perspektivu pohledu při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti. Například:

- Dotazování osob pověřených správou a řízením účetní jednotky může auditorovi pomoci pochopit prostředí, v němž se sestavuje účetní závěrka. Na důležitost, kterou má efektivní vzájemná komunikace při získávání informací od osob pověřených správou a řízením, upozorňuje ISA 260⁵.
- Dotazování zaměstnanců, kteří jsou odpovědní za iniciaci, zpracování nebo zaznamenání složitých nebo neobvyklých transakcí, může auditorovi pomoci zhodnotit vhodnost výběru a použití určitých účetních zásad.
- Dotazy vznesené u interních právních poradců mohou přinést informace týkající se takových záležitostí, jako jsou soudní spory, dodržování právních předpisů, informace o podvodu nebo podezření z podvodu, který by mohl mít dopad na účetní jednotku, záruky, poprodejní závazky, ujednání s obchodními partnery (jako například společné podniky) a význam smluvních podmínek.
- Dotazy vznesené u pracovníků marketingu nebo prodeje mohou přinést informace týkající se změn marketingové strategie, obchodních trendů nebo smluvních ujednání se zákazníky účetní jednotky.
- Dotazy vznesené u pracovníků oddělení řízení rizik (nebo u pracovníků zastávajících tuto roli) mohou být zdrojem informací o provozních a

⁴ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavce 12–24.

⁵ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 4(b).

regulačních rizicích s potenciálním dopadem na účetní výkaznictví.

- Dotazy vznesené u pracovníků oddělení, jež má na starosti informační systémy, mohou být zdrojem informací o změnách těchto systémů, selháních systémů nebo kontrolních procesů, případně o dalších rizicích týkajících se informačních systémů.

A8. Vzhledem k tomu, že získávání poznatků o účetní jednotce je nepřetržitý a dynamický proces, může dotazování probíhat kdykoli v průběhu auditní zakázky.

Dotazování pracovníků interního auditu

A9. Má-li účetní jednotka oddělení interního auditu, lze dotazováním příslušných pracovníků tohoto oddělení získat užitečné informace, které může auditor využít při seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím a dále pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a jednotlivých tvrzení. Lze předpokládat, že interní auditoři při své práci důkladně poznali provozní činnost účetní jednotky stejně jako podnikatelská rizika, jimž je vystavena, a mohli tak při své práci nalézt nedostatky ve vnitřních kontrolách nebo identifikovat určitá rizika. Jejich nálezy a zjištění mohou být pro auditora cenným zdrojem informací při seznamování s účetní jednotkou, při vyhodnocování rizik i při jiných aspektech auditu. Auditor tudíž provádí dotazování bez ohledu na to, zda hodlá využít práci interního auditu k tomu, aby upravil charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezil jejich rozsah⁶. Obzvláště důležité je zeptat se na záležitosti, které interní audit řešil s osobami pověřenými správou a řízením, a na výstupy z jeho vyhodnocení rizik.

A10. Ukazují-li odpovědi, jež auditor obdrží, na existenci zjištění, která by mohla být důležitá pro účetní výkaznictví účetní jednotky a pro audit, může auditor považovat za vhodné přečíst si zprávy interního auditu týkající se těchto zjištění. Příkladem relevantních zpráv mohou být například dokumenty týkající se strategie a plánování interního auditu nebo zprávy, které interní audit připravil pro vedení účetní jednotky nebo pro osoby pověřené její správou a řízením, a které popisují zjištění z kontrolní činnosti interního auditu.

A11. Dále, jestliže interní audit poskytne auditorovi informace o skutečném nebo údajném podvodu nebo o podezření na spáchání podvodu, je auditor v souladu s ISA 240⁷ povinen tyto informace zohlednit při identifikaci rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem.

A12. Auditor se svými dotazy obrací na ty pracovníky interního auditu, kteří mají podle jeho odborného úsudku potřebné znalosti, zkušenosti a kompetence, například na vedoucího interního auditu, případně podle okolností na další pracovníky tohoto oddělení. Auditor může rovněž považovat za vhodné se s těmito osobami pravidelně scházet.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru (viz odstavec 6(a))

A13. Auditoři účetních jednotek působících ve veřejném sektoru mají často další povinnosti týkající se vnitřního kontrolního systému a dodržování příslušných právních předpisů. Dotazy položené příslušným pracovníkům interního auditu

⁶ Příslušné požadavky upravuje ISA 610 (revidované znění).

⁷ ISA 240, odstavec 19.

mohou těmto auditorům pomoci při identifikaci rizika významného nesouladu s právními předpisy nebo rizika významných nedostatků ve vnitřních kontrolách nad účetním výkaznictvím.

Analytické postupy (viz odstavec 6(b))

- A14. Analytické postupy prováděné pro účely vyhodnocení rizik mohou odhalit existenci některých aspektů účetní jednotky, které auditorovi dříve nebyly známy, a mohou napomoci při vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, na jehož základě auditor navrhuje, jak bude na vyhodnocená rizika reagovat. Tyto analytické postupy se mohou zaměřovat jak na finanční, tak na nefinanční informace, například na vztah mezi tržbami a velikostí prodejní plochy nebo objemem prodaného zboží.
- A15. Analytické postupy mohou pomoci při identifikaci existence neobvyklých transakcí nebo událostí a částek, poměrových ukazatelů a trendů, které by mohly naznačovat výskyt záležitostí s dopadem na audit. Zjištěné neobvyklé nebo neočekávané vztahy mohou auditorovi pomoci identifikovat rizika významné (materiální) nesprávnosti, zvláště rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu.
- A16. Pokud však tyto analytické postupy používají pouze celková souhrnná data (jak tomu často bývá u analytických postupů prováděných v rámci postupů hodnocení rizik), poskytují výsledky těchto postupů pouze velmi obecný náznak toho, že může existovat významná (materiální) nesprávnost. V takových případech auditorovi pomůže porozumět výsledkům analytických postupů a zhodnotit tyto výsledky, pokud je posoudí v kombinaci s ostatními informacemi získanými při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A17. Některé menší účetní jednotky nemusí mít k dispozici mezitímní ani měsíční finanční informace, které by bylo možné použít pro analytické postupy. I když auditor bude schopen provést pro účely plánování auditu analytické postupy v omezeném rozsahu nebo získat informace dotazováním, může být potřeba, aby v takové situaci pro účely identifikace a posouzení rizik významné (materiální) nesprávnosti naplánoval a provedl analytické postupy, jakmile bude mít k dispozici první návrh účetní závěrky účetní jednotky.

Pozorování a inspekce (viz odstavec 6(c))

- A18. Dotazování u vedoucích a ostatních pracovníků může být doplněno také pozorováním a inspekcí, které rovněž poskytnou informace o účetní jednotce a jejím prostředí. K těmto auditorským postupům obvykle patří pozorování a inspekce následujících aspektů:
- činnost účetní jednotky,
 - dokumentace (například podnikatelských plánů a strategií), záznamy a manuály vnitřního kontrolního systému,
 - zprávy vypracované vedením účetní jednotky (například čtvrtletní zprávy vedení a mezitímní účetní výkazy) a osobami pověřenými správou a řízením (například zápisy z jednání představenstva),
 - kancelářské a výrobní prostory účetní jednotky.

Informace získané v předcházejících obdobích (viz odstavec 9)

A19. Předchozí zkušenosti auditora s danou účetní jednotkou a auditorské postupy provedené při předchozích auditech mohou být zdrojem informací o následujících skutečnostech:

- nesprávnosti, které se objevily v minulosti, a to, zda došlo k jejich včasné opravě,
- povaha účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému (včetně nedostatků ve vnitřním kontrolním systému),
- významné změny účetní jednotky nebo její činnosti, k nimž došlo oproti předcházejícímu účetnímu období a které pomohou auditorovi dostatečně se seznámit s účetní jednotkou tak, aby byl schopen identifikovat a zhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti.

A20. Pokud chce auditor využít informace získané v předcházejících obdobích pro aktuální audit, zjistí, zda jsou tyto informace stále relevantní. Například změny kontrolního prostředí mohou ovlivnit platnost informací získaných v předcházejících obdobích. Auditor na základě dotazování a jiných odpovídajících auditorských postupů, jako například testů průběhu transakce v systému, určí, zda nastaly změny, které mohou ovlivnit platnost daných informací.

Porada členů auditorského týmu (viz odstavec 10)

A21. Porada členů auditorského týmu o tom, do jaké míry je účetní závěrka účetní jednotky náchylná k významnému zkreslení:

- je příležitostí k tomu, aby se zkušenější členové týmu včetně partnera zakázky podělili o své poznatky plynoucí ze znalosti účetní jednotky,
- umožní, aby si členové týmu vyměnili informace o podnikatelských rizicích, která účetní jednotce hrozí, a o tom, jak a kde by mohla být účetní závěrka náchylná k významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu nebo chyby,
- pomůže členům auditorského týmu lépe pochopit možnost významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky v konkrétních jim přidělených oblastech a to, jakým způsobem mohou výsledky jimi provedených auditorských postupů ovlivnit ostatní aspekty auditu, mimo jiné rozhodnutí o povaze, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů,
- představuje prostor, v němž mohou členové auditorského týmu komunikovat a předávat si nové informace získané na základě auditu, které mohou ovlivnit hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti nebo auditorské postupy provedené v návaznosti na vyhodnocená rizika .

Další požadavky ohledně porady členů auditorského týmu v případě rizika podvodu a návod na další postup stanoví ISA 240⁸.

A22. Obvykle není nutné ani možné, aby se každé porady účastnili všichni členové týmu (například při auditu, který probíhá na několika místech), ani to, aby všichni členové týmu byli informováni o všech rozhodnutích přijatých na poradě. Partner zakázky může projednat záležitosti s klíčovými členy auditorského týmu, případně – pokud to považuje za vhodné – s osobami se zvláštními znalostmi nebo dovednostmi a osobami odpovědnými za audit

⁸ ISA 240, odstavec 15.

složek, a jednáním s ostatními pověří některého jiného člena týmu s ohledem na informační potřeby auditorského týmu. Vhodným podkladem může být plán komunikace schválený partnerem zakázky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A23. Celou řadu malých auditů provádí pouze partner zakázky (jako samostatný auditor). V takovém případě nese odpovědnost za posouzení náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu nebo chyby tento partner zakázky, který osobně prováděl plánování auditu.

Požadovaná znalost účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřního kontrolního systému

Účetní jednotka a její prostředí

Odvětví, regulatorní a další externí faktory (viz odstavec 11(a))

Faktory odvětví

A24. K faktorům týkajícím se odvětví patří podmínky daného odvětví, jako např.: konkurenční prostředí, odběratelsko-dodavatelské vztahy nebo technický rozvoj. Auditor posoudí mimo jiné následující skutečnosti:

- trh a konkurenci, především poptávku, existující kapacity a cenovou konkurenci,
- cyklickou nebo sezónní činnost,
- výrobní technologie týkající se výrobků dané účetní jednotky,
- dodávky a ceny energie.

A25. Odvětví, v němž daná účetní jednotka působí, může být příčinou vzniku konkrétních rizik významné (materiální) nesprávnosti plynoucích z povahy činnosti nebo stupně její regulace. Dlouhodobé smlouvy například obsahují důležité odhady výnosů a nákladů, z nichž pramení riziko významné (materiální) nesprávnosti. V takovém případě je důležité, aby měli členové auditorského týmu dostatečné a odpovídající znalosti a zkušenosti⁹.

Regulatorní faktory

A26. Příslušné regulatorní faktory zahrnují regulatorní prostředí, tzn. mimo jiné, příslušný rámec účetního výkaznictví a právní a politické prostředí. K záležitostem, které auditor posuzuje, patří například:

- účetní zásady a pravidla specifická pro dané odvětví,
- regulatorní rámec u regulovaného odvětví,
- právní předpisy, které mají důležitý dopad na činnost účetní jednotky, včetně přímého dohledu,
- daně (korporátní a jiné),
- vládní politika, která momentálně ovlivňuje provozování činnosti účetní jednotky, např. monetární politika, včetně kontrol v devizové oblasti, fiskální politika, finanční pobídky (např. programy vládních dotací), tarify nebo omezení v oblasti obchodu,

⁹ ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavec 14.

- požadavky v oblasti ochrany životního prostředí, které mají vliv na dané odvětví a činnost účetní jednotky.

A27. ISA 250 stanoví některé specifické požadavky týkající se rámce právních předpisů platného pro danou účetní jednotku a odvětví nebo segment, v němž působí¹⁰.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A28. Pokud jde o audit účetních jednotek ve veřejném sektoru, činnost dané účetní jednotky mohou ovlivňovat právní předpisy nebo jiná nařízení. Při seznamování se s účetní jednotkou a jejím prostředím proto auditor vezme tyto skutečnosti v úvahu.

Ostatní externí faktory

A29. K dalším externím faktorům, které mají vliv na účetní jednotku a které může auditor vzít v úvahu, patří všeobecné ekonomické podmínky, úrokové sazby a dostupnost financování, inflace nebo revalvace měny.

Charakter účetní jednotky (viz odstavec 11(b))

A30. Znalost charakteristiky účetní jednotky umožní auditorovi pochopit takové záležitosti jako:

- zda má účetní jednotka složitou strukturu tvořenou například dceřinými společnostmi nebo jinými složkami na různých místech. Složitá struktura často představuje problémy, z nichž může vyplynout riziko významné (materiální) nesprávnosti. Mezi tyto problémy může patřit, zda je správně účtováno o goodwillu, společných podnicích (joint venture), investicích nebo účetních jednotkách zvláštního určení,
- vlastnickou strukturu a vztahy mezi vlastníky a dalšími osobami nebo subjekty. Toto porozumění umožní posoudit, zda byly identifikovány a správně zaúčtovány transakce se spřízněnými stranami. ISA 550¹¹ obsahuje další postupy vztahující se k posouzení problematiky spřízněných stran auditorem.

A31. K záležitostem, které auditor posuzuje, pokud se chce seznámit s charakterem účetní jednotky, patří například:

- činnost účetní jednotky, jako například:
 - charakter výnosů, výrobků nebo služeb a trhů, mimo jiné to, zda se účetní jednotka zabývá elektronickým obchodováním, například prodejem a marketingem prostřednictvím internetu,
 - charakter provozu (například fáze a metody výroby, činnost s riziky v oblasti životního prostředí),
 - aliance, společné podniky (joint venture) a outsourcing,
 - geografické rozptýlení a segmentace odvětví,
 - umístění výrobních závodů, skladů a kanceláří a umístění a objemy zásob,
 - klíčoví zákazníci, důležití dodavatelé zboží a služeb a ujednání v oblasti

¹⁰ ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“, odstavec 12.

¹¹ ISA 550 „Spřízněné strany“.

zaměstnaneckých vztahů (včetně existence kolektivních smluv, penzijních a jiných výhod po ukončení pracovního poměru, akciových opcí a motivačních odměn a vládní regulace v oblasti politiky zaměstnanosti),

- činnost a výdaje v oblasti výzkumu a vývoje,
- transakce se spřízněnými stranami.
- investice a investiční činnost – jako například:
 - plánované nebo nedávno uskutečněné akvizice nebo prodeje,
 - investice a prodej cenných papírů a úvěrů,
 - investiční činnost,
 - účasti v nekonsolidovaných subjektech, mimo jiné ve společnostech nebo sdruženích (partnership), společných podnicích (joint venture) a účetních jednotkách zvláštního určení.
- financování a finanční činnost – jako například:
 - nejdůležitější dceřiné a přidružené společnosti, konsolidované i nekonsolidované celky,
 - struktura úvěrů a související podmínky, včetně smluv o mimobilančním financování a leasingových smluv,
 - skuteční koncoví vlastníci (místní, zahraniční, podnikatelská reputace a zkušenosti) a spřízněné strany,
 - využití derivátů.
- účetní výkaznictví – jako například:
 - účetní zásady a pravidla specifická pro dané odvětví, včetně významných kategorií specifických pro dané odvětví (například úvěry a investice v případě bank nebo výzkum a vývoj v případě farmaceutických společností),
 - pravidla pro uznání výnosů,
 - účetní pravidla pro použití reálné hodnoty,
 - majetek, závazky a transakce v cizí měně,
 - účtování o neobvyklých nebo složitých transakcích včetně takových, které se týkají kontroverzních nebo nových oblastí (například účtování o odměňování odvozeném od akcií).

A32. Významné změny účetní jednotky oproti předcházejícím obdobím mohou být příčinou vzniku nebo změny rizika významné (materiální) nesprávnosti.

Charakter účetních jednotek zvláštního určení

A33. Účetní jednotka zvláštního určení (v angl. „special-purpose entity“ nebo „special purpose vehicle“) je účetní jednotka, která je obecně založena za jediným přesně vymezeným účelem, jako je nájem nebo sekuritizace finančních aktiv, nebo za účelem provádění výzkumu a vývoje. Může mít podobu kapitálové společnosti, trustu, osobní společnosti nebo subjektu nezapsaného do obchodního rejstříku. Účetní jednotka, jejímž jménem byla jednotka zvláštního určení založena, může na takovou jednotku zvláštního určení často převádět majetek (například v souvislosti se zbavením se transakcí týkajících se

finančních aktiv), získat právo užívat majetek jednotky zvláštního určení nebo jí poskytovat služby s tím, že jiné osoby mohou jednotce zvláštního určení poskytovat financování. Jak je uvedeno v ISA 550, v určitých případech může být jednotka zvláštního určení spřízněnou stranou účetní jednotky¹².

- A34. Rámce účetního výkaznictví často vymezují přesné podmínky, které definují ovládání, nebo okolnosti, za nichž by měla být jednotka zvláštního určení zařazena do konsolidačního celku. Aplikace požadavků těchto rámců často vyžaduje podrobnou znalost důležitých smluv týkajících se jednotky zvláštního určení.

Účetní pravidla vybraná a používaná účetní jednotkou (viz odstavec 11(c))

- A35. Ke znalosti účetních pravidel vybraných a používaných účetní jednotkou patří:
- postupy, které účetní jednotka používá k účtování o významných a neobvyklých transakcích,
 - dopad významných účetních pravidel v kontroverzních nebo nových oblastech, v nichž chybí závazné postupy nebo obecný konsensus,
 - změny účetních pravidel účetní jednotky,
 - standardy účetního výkaznictví a právní předpisy, které jsou pro účetní jednotku nové, a posouzení toho, kdy a jak účetní jednotka tyto požadavky uplatní.

Cíle a strategie a související podnikatelská rizika (viz odstavec 11(d))

- A36. Účetní jednotka provozuje svou činnost v rámci určitého odvětví, regulatorních a dalších vnitřních a vnějších faktorů. S ohledem na tyto faktory vedení účetní jednotky a osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky definují cíle, které představují všeobecný plán účetní jednotky. Strategie pak představují konkrétní postupy, pomocí kterých chce vedení účetní jednotky daných cílů dosáhnout. Cíle a strategie účetní jednotky se s postupem času mohou měnit.
- A37. Podnikatelské riziko je širší pojem než riziko významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky, které je jeho součástí. Příčinou vzniku podnikatelských rizik mohou být především změny nebo složitost, ačkoli jednou z příčin může být rovněž nerozeznání potřeby změny. Podnikatelské riziko může vyplynout například z:
- možného neúspěchu při vývoji nových výrobků nebo služeb,
 - situace na trhu, který, i když je dobře rozvinutý, není schopen podporovat daný výrobek nebo službu, nebo
 - vad výrobku nebo služby, které mohou vést ke vzniku závazků a rizika ztráty dobré pověsti.
- A38. Znalost podnikatelských rizik, která účetní jednotce hrozí, zvyšuje pravděpodobnost identifikace rizika významné (materiální) nesprávnosti, protože většina těchto rizik má v konečném důsledku finanční dopad, a tudíž ovlivní účetní závěrku. Auditor však není povinen identifikovat nebo vyhodnotit všechna podnikatelská rizika, neboť ne všechna jsou zdrojem rizika významné (materiální) nesprávnosti.
- A39. K příkladům záležitostí, které může auditor zvážit při seznamování se s cíli

¹² ISA 550, odstavec A7.

účetní jednotky, jejími strategiemi a souvisejícími podnikatelskými riziky, která mohou být zdrojem rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky, patří:

- vývoj příslušného odvětví (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například v tom, že účetní jednotka nebude mít k dispozici pracovníky nebo schopnosti pro to, aby se vyrovnala se změnami daného odvětví),
- nové výrobky a služby (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například ve větší odpovědnosti spojené s výrobky),
- rozvoj podniku (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například v tom, že poptávka nebyla přesně odhadnuta),
- nové požadavky v oblasti účetnictví (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například v neúplné nebo nesprávné implementaci nebo zvýšení nákladů),
- požadavky právních předpisů (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například ve zvýšených právních nárocích na účetní jednotku),
- současné a pravděpodobné budoucí požadavky na financování (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například ve ztrátě financování z důvodu neschopnosti účetní jednotky splnit podmínky stanovené věřitelem),
- použití IT (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například v tom, že systémy a procesy nejsou kompatibilní),
- dopad implementace určité strategie, především takový, který povede k novým požadavkům v oblasti účetnictví (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například v neúplné nebo nesprávné implementaci).

A40. Podnikatelské riziko může mít okamžitý dopad na riziko významné (materiální) nesprávnosti u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů na úrovni tvrzení nebo na úrovni účetní závěrky. Například podnikatelské riziko plynoucí ze zmenšení zákaznické základny může zvýšit riziko významné (materiální) nesprávnosti spojené s oceněním pohledávek. Stejně riziko, zvláště v kombinaci s poklesem hospodářství, může však mít rovněž dlouhodobé důsledky, které auditor posoudí při hodnocení platnosti předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. Auditor proto posuzuje to, zda podnikatelské riziko může vést k významné (materiální) nesprávnosti, vždy s ohledem na podmínky dané účetní jednotky. Příloha 2 obsahuje příklady některých podmínek a událostí, které mohou vést k riziku významné (materiální) nesprávnosti.

A41. Vedení účetní jednotky obvykle identifikuje podnikatelská rizika a určuje způsob jejich řešení. Tento proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou je součástí vnitřního kontrolního systému a je podrobněji popsán v odstavci 15 a v odstavcích A87–A88.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A42. Pokud jde o audit účetních jednotek ve veřejném sektoru, „cíle vedení“ mohou být ovlivněny veřejným zájmem a jejich součástí mohou být cíle, které vyplývají z právních nebo jiných předpisů.

Měření a posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky (viz odstavec 11(e))

A43. Vedení účetní jednotky a další osoby provádějí měření a posuzování skutečností, které považují za důležité. Měření výkonnosti, ať už externí nebo interní, vytváří tlak na účetní jednotku, který na druhou stranu může motivovat vedení účetní jednotky k přijetí opatření, která povedou k vyšší výkonnosti anebo ke zkreslení účetní závěrky. Znalost měření výkonnosti účetní jednotky pomůže auditorovi posoudit, zda tlak na dosažení výkonnostních cílů vyústil v opatření vedoucí ke zvýšení rizika významné (materiální) nesprávnosti, včetně nesprávnosti v důsledku podvodu; viz též další požadavky v případě rizika podvodu a další postupy v ISA 240.

A44. Měření a posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky je třeba odlišit od monitorování kontrol (které jsou součástí vnitřního kontrolního systému a jsou podrobněji popsány v odstavcích A106–A117), ačkoli jejich účel se může místy překrývat:

- cílem měření a posuzování výkonnosti je zjistit, zda účetní jednotka svou činností plní cíle stanovené vedením účetní jednotky (nebo třetími stranami),
- monitorování kontrol se zabývá účinností fungování vnitřního kontrolního systému.

V některých případech však výkonnostní ukazatele poskytují rovněž informace, které umožní vedení účetní jednotky identifikovat nedostatky vnitřního kontrolního systému.

A45. Mezi interně generované informace, které vedení účetní jednotky používá k měření a posuzování finanční výkonnosti, a které může auditor posoudit, patří mimo jiné:

- klíčové výkonnostní ukazatele (finanční i nefinanční) a poměrové ukazatele, trendy a provozní statistiky,
- srovnávací analýza finančních výkonnosti za jednotlivá období,
- rozpočty, prognózy, analýza odchylek, informace týkající se segmentů, zprávy o výkonu divizí, oddělení nebo jiných organizačních úrovní,
- opatření ke zvýšení výkonnosti zaměstnanců, pravidla pro stanovování odměn,
- srovnání výkonnosti účetní jednotky s výkonností konkurentů.

A46. Finanční výkonnost účetní jednotky může být měřena a posuzována rovněž externími stranami. Užitečné informace o účetní jednotce a jejím prostředí získá auditor z externích zdrojů, například ze zpráv analytiků anebo ratingových agentur. Tyto zprávy je často možné získat od auditované účetní jednotky.

A47. Interní hodnocení může přinést neočekávané výsledky nebo naznačit trendy, na které musí vedení účetní jednotky reagovat s cílem určit jejich příčiny a stanovit nápravu (v některých případech se jedná o včasné odhalení a nápravu nesprávnosti). Hodnocení výkonnosti může auditorovi též naznačit možnost výskytu rizika nesprávnosti souvisejících informací v účetní závěrce. Výkonnostní ukazatele mohou například ukázat, že účetní jednotka vykazuje neobvykle rychlý růst ziskovosti v porovnání s jinými jednotkami ve stejném odvětví. Tyto informace, zvláště v kombinaci s jinými faktory, jako jsou například odměny nebo motivační platby závislé na výkonnosti, mohou naznačovat riziko, že vedení účetní jednotky při sestavení účetní závěrky nebylo

nestranné.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A48. Menší účetní jednotky obvykle nemají formální procesy měření a posuzování výkonnosti. Dotazováním u vedení účetní jednotky lze zjistit, že se vedení při hodnocení finanční výkonnosti a přijímání následných opatření spoléhá na určité klíčové ukazatele. Pokud z dotazování vyplyne, že v účetní jednotce neprobíhá měření nebo posuzování výkonnosti, může existovat zvýšené riziko nesprávnosti, která nebude odhalena a opravena.

Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky (viz odstavec 12)

A49. Na základě své znalosti vnitřního kontrolního systému může auditor identifikovat druhy potenciálních nesprávností a faktory, které ovlivňují riziko významné (materiální) nesprávnosti, a navrhnout povahu, načasování a rozsah dalších auditorских postupů.

A50. Níže uvedeny text pojednávající o vnitřním kontrolním systému je rozdělen do následujících čtyř částí:

- obecný charakter a charakteristiky vnitřního kontrolního systému,
- kontroly, které jsou relevantní pro audit,
- charakter a rozsah znalosti relevantních kontrol,
- složky vnitřního kontrolního systému.

Obecný charakter a charakteristiky vnitřního kontrolního systému

Smysl vnitřního kontrolního systému

A51. Vnitřní kontrolní systém je navržen, zaveden a vykonáván proto, aby řešil identifikovaná podnikatelská rizika, která ohrožují dosažení některého z cílů účetní jednotky, které se týkají:

- spolehlivosti účetního výkaznictví účetní jednotky,
- účinnosti a úspornosti jejich činností a
- dodržování příslušných právních předpisů.

Způsob, jakým je vnitřní kontrolní systém navržen, zaveden a vykonáván, se liší podle velikosti a složitosti účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A52. Menší účetní jednotky mohou k dosažení svých cílů používat méně komplikované prostředky a jednodušší procesy a postupy.

Omezení vnitřního kontrolního systému

A53. Vnitřní kontrolní systém, i když je účinný, může poskytnout účetní jednotce pouze přiměřenou jistotu, že jsou plněny cíle v oblasti účetního výkaznictví. Pravděpodobnost dosažení cílů je ovlivněna přirozenými omezeními vnitřního kontrolního systému, k nimž patří fakt, že lidský úsudek při rozhodování může být mylný a že může dojít k poruchám vnitřního kontrolního systému z důvodu lidského selhání, například v oblasti návrhu nebo změny určité kontroly. Stejně tak kontrola nefunguje účinně, například tam, kde informace generované pro účely vnitřního kontrolního systému (například hlášení výjimky) nejsou účinně využity, protože osoby odpovědné za posouzení těchto informací plně nechápou jejich účel nebo nepodniknou příslušné kroky.

- A54. Kromě výše uvedeného lze kontroly obejít tajnou dohodou dvou nebo více osob nebo tím, že je vedení účetní jednotky nevhodným způsobem potlačí. Vedení účetní jednotky může například uzavřít postranní dohody se zákazníky, které mění podmínky standardních prodejních smluv účetní jednotky, což může vést k nesprávnému účtování výnosů. Dokonce i kontroly provedených editací v softwarovém programu, jejichž úkolem je identifikovat a ohlásit transakce převyšující určitý úvěrový limit, lze obejít nebo potlačit.
- A55. Navíc při navrhování a zavedení kontrol závisí povaha a rozsah kontrol, které se vedení účetní jednotky rozhodne zavést a povaha a rozsah rizik, která se rozhodne nést, na úsudku vedení účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A56. Menší účetní jednotky mají často menší počet zaměstnanců, což omezuje možnost rozdělit pravomoc mezi různé osoby. U malých účetních jednotek řízených vlastníkem však může tento vlastník, který společnost zároveň řídí, vykonávat účinnější dohled než u velkého podniku. Tento dohled může do jisté míry kompenzovat omezené možnosti rozdělení pravomocí.
- A57. Na druhé straně může vlastník, který účetní jednotku zároveň řídí, kontroly snadněji potlačit, neboť systém vnitřního kontrolního systému je méně propracovaný. Tuto skutečnost auditor vezme v úvahu při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu.

Rozdělení vnitřního kontrolního systému na složky

- A58. Rozdělení vnitřního kontrolního systému na následujících pět složek pro účely mezinárodních auditorských standardů představuje užitečný přístup, pomocí kterého auditor posoudí, jaký vliv mohou mít různé aspekty vnitřního kontrolního systému účetní jednotky na audit:
- kontrolní prostředí,
 - proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou,
 - informační systém, včetně odpovídajících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a komunikace,
 - kontrolní činnosti a
 - monitorování kontrol.

Rozdělení nemusí odrážet to, jakým způsobem účetní jednotka navrhuje, zavádí a realizuje vnitřní kontrolní systém nebo jakým způsobem klasifikuje jeho konkrétní složky. Z toho důvodu auditor smí používat k popisu různých aspektů vnitřního kontrolního systému a jejich vlivu na audit jinou terminologii nebo rámec, než používá tento standard, za podmínky, že se bude zabývat všemi složkami popsány v tomto standardu.

- A59. Informace o použití pěti složek vnitřního kontrolního systému ve vztahu k auditu účetní závěrky jsou obsahem odstavců A76–A117. Další vysvětlení ke složkám vnitřního kontrolního systému obsahuje příloha č. 1.

Charakter manuálních a automatizovaných prvků vnitřního kontrolního systému, které jsou relevantní pro vyhodnocení rizik auditorem

- A60. Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky bude pravděpodobně obsahovat jak manuální, tak automatizované prvky a jejich charakter bude relevantní pro vyhodnocení rizik auditorem a pro další auditorské postupy, které z něho budou vycházet.

A61. Použití manuálních a automatizovaných prvků vnitřního kontrolního systému má rovněž vliv na způsob, jakým jsou iniciovány, zaznamenávány, zpracovávány a vykazovány transakce:

- ke kontrolám manuálního systému patří takové postupy jako schvalování a posuzování transakcí, sesouhlasení a následné řešení sesouhlasovaných položek. V jiném případě může účetní jednotka použít automatizované postupy k iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí; doklady v papírové formě jsou pak nahrazeny záznamy v elektronické podobě,
- kontroly v systémech IT představují kombinaci automatizovaných kontrol (například kontroly, které jsou nedílnou součástí počítačových programů) a manuálních kontrol. Manuální kontroly mohou být navíc nezávislé na IT, mohou využívat informace generované IT nebo mohou být omezeny na monitorování skutečného fungování IT a automatizovaných kontrol a na řešení výjimek. Pokud se k iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykázání transakce nebo jiných finančních dat, která budou obsahem účetní závěrky, používá IT, mohou příslušné systémy a programy obsahovat kontroly týkající se odpovídajících tvrzení ohledně významných (materiálních) účtů nebo mohou být kritické pro účinné fungování manuálních kontrol závislých na IT.

Poměr manuálních a automatizovaných kontrol účetní jednotky se liší podle toho, v jaké míře a jak složité informační technologie tato jednotka využívá.

A62. IT obecně napomáhá k lepšímu vnitřnímu kontrolnímu systému, neboť účetní jednotce umožňuje následující:

- konzistentní používání předem definovaných podnikových pravidel a provádění složitých výpočtů při zpracování velkého objemu transakcí a dat,
- podporu toho, aby informace byly dostupné, správné a včas k dispozici,
- možnost doplňující analýzy informací,
- podporu možnosti monitorovat výkonnost účetní jednotky, její zásady a postupy,
- snížení rizika obcházení kontrol a
- posílení schopnosti dosáhnout účinného rozdělení pravomocí na základě implementace bezpečnostních kontrol uvnitř aplikací, databází a operačních systémů.

A63. IT rovněž představuje konkrétní rizika vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, jako například:

- spoléhání se na systémy nebo programy, které nesprávně zpracovávají data, zpracovávají nesprávná data nebo obojí,
- neoprávněný přístup k datům může vést k poškození nebo zničení dat nebo k nesprávným změnám dat, mimo jiné k zaznamenání neschválených nebo neexistujících transakcí nebo k nesprávnému zaznamenání transakcí. Riziko plyne zvláště z používání stejné databáze několika uživateli,
- možnost, že pracovníci IT získají širší přístupová práva, než jaká potřebují k plnění svých povinností, čímž poruší princip rozdělení pravomocí,
- neoprávněné změny dat v hlavních (matričních) souborech,

- neoprávněné změny v systémech nebo programech,
 - neprovedení nutných změn systémů nebo programů,
 - nevhodné manuální zásahy,
 - potenciální ztráta dat nebo znemožnění přístupu k potřebným datům.
- A64. Manuální složky vnitřního kontrolního systému mohou být vhodnější, pokud je nutné použít úsudek nebo vlastní názor, jak je tomu například v následujících případech:
- velké, neobvyklé nebo jednorázové transakce,
 - případy, kdy je obtížné určit, předpokládat nebo předvídat chyby,
 - v případě změny podmínek, kdy je potřeba zavést kontrolu nad rámcem stávající automatizované kontroly,
 - při monitorování účinnosti automatizovaných kontrol.
- A65. Manuální složky vnitřního kontrolního systému mohou být méně spolehlivé než automatizované, neboť je lze snadněji obejít, ignorovat nebo potlačit, a jsou také náchylnější k jednoduchým chybám. Konzistentní uplatnění manuálních kontrolních prvků tedy není možné předpokládat. Manuální kontrolní prvky jsou proto méně vhodné v následujících případech:
- velký objem transakcí nebo opakované transakce nebo situace, kdy lze pomocí automatizovaných kontrolních parametrů odvrátit nebo odhalit a napravit chyby, které bylo možné předpokládat,
 - kontrolní činnost, kdy konkrétní způsoby provádění kontroly lze adekvátně navrhnout a zautomatizovat.
- A66. Rozsah a povaha rizik v rámci vnitřního kontrolního systému se liší v závislosti na charakteru a charakteristikách informačního systému účetní jednotky. Účetní jednotka reaguje na rizika plynoucí z používání IT nebo manuálních prvků vnitřního kontrolního systému zavedením účinných kontrol podle charakteristik informačního systému účetní jednotky.

Kontroly, které jsou relevantní pro audit

- A67. Existuje přímý vztah mezi cíli účetní jednotky a kontrolami, které tato jednotka používá, aby si s přiměřenou jistotou ověřila dosažení daných cílů. Cíle účetní jednotky a tudíž i kontroly mají vztah k účetnímu výkaznictví, činnosti a dodržování předpisů; ne všechny tyto cíle a kontroly jsou však relevantní pro vyhodnocení rizik auditorem.
- A68. Při posuzování toho, zda je určitá kontrola, sama o sobě nebo v kombinaci s jinými, relevantní pro audit, zváží auditor takové faktory jako například:
- významnost (materialitu),
 - významnost příslušného rizika,
 - velikost účetní jednotky,
 - charakter činnosti účetní jednotky, včetně její organizační a vlastnické struktury,
 - různorodost a složitost činnosti účetní jednotky,
 - příslušné požadavky právních předpisů,

- okolnosti a příslušnou složku vnitřního kontrolního systému,
 - charakter a složitost systémů, které tvoří součást vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, včetně využití servisních organizací,
 - zda a jak konkrétní kontrola, sama o sobě nebo v kombinaci s jinými, může předejít významné (materiální) nesprávnosti nebo ji odhalit a napravit.
- A69. Kontroly úplnosti a správnosti informací generovaných účetní jednotkou mohou být relevantní pro audit, pokud chce auditor tyto informace využít při navržení a provedení dalších postupů. Kontroly, které souvisejí s provozními cíli a s cíli v oblasti dodržování předpisů, mohou být rovněž relevantní pro audit, pokud se týkají dat, která auditor hodnotí nebo používá při uplatnění auditorských postupů.
- A70. Součástí vnitřního kontrolního systému v oblasti zabránění neoprávněnému nákupu, použití nebo vyřazení aktiv, mohou být kontroly, které se týkají cílů v oblasti účetního výkaznictví a činnosti účetní jednotky. Auditor se při posouzení těchto kontrol obvykle omezí pouze na ty, které se týkají spolehlivosti účetního výkaznictví.
- A71. Účetní jednotka má obvykle kontroly, které se týkají cílů, které nesouvisejí s auditem, a proto není třeba je brát v úvahu. Účetní jednotka se například spoléhá na propracovaný systém automatizovaných kontrol, které zajišťují účinný a úsporný provoz (například systém automatizované kontroly letového řádu leteckých společností), ale tyto kontroly obvykle nejsou pro audit relevantní. Navíc, i když se vnitřní kontrolní systém týká celé účetní jednotky nebo některé provozní části nebo podnikového procesu účetní jednotky, pro audit nemusí být relevantní znalost vnitřního kontrolního systému ve vztahu ke všem provozním částem a podnikovým procesům účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A72. Auditor ve veřejném sektoru má často v oblasti vnitřního kontrolního systému další povinnosti, například podat zprávu o dodržování určitých pracovních pravidel. Auditor ve veřejném sektoru může mít rovněž povinnost podat zprávu o dodržování právních a jiných předpisů. V důsledku toho může být ověření vnitřního kontrolního systému rozsáhlejší a podrobnější.

Povaha a rozsah znalosti relevantních kontrol (viz odstavec 13)

- A73. Součástí hodnocení návrhu určité kontroly je posouzení toho, zda je tato kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s jinými kontrolami schopna účinně odvrátit, popřípadě odhalit a napravit, významnou (materiální) nesprávnost. Implementace kontroly znamená, že daná kontrola existuje a že ji účetní jednotka používá. Nemá smysl hodnotit implementaci kontroly, která není účinná, proto auditor nejprve posoudí návrh kontroly. Nevhodně navržená kontrola může představovat významný nedostatek vnitřního kontrolního systému.
- A74. Postupy vyhodnocení rizik za účelem získání důkazních informací o návrhu a implementaci relevantních kontrol mohou zahrnovat následující postupy:
- dotazování u pracovníků účetní jednotky,
 - pozorování aplikace konkrétních kontrol,
 - inspekci dokladů a zpráv,
 - sledování průběhu transakcí týkajících se účetního výkaznictví informačním

systemem.

K tomuto účelu nestačí pouhé dotazování.

- A75. Pokud neexistuje určitý automatizovaný proces, který zajišťuje konzistentní provádění určitých kontrol účetní jednotkou, jejich znalost sama o sobě nemůže nahradit testy provozní účinnosti kontrol. Například získané důkazní informace o implementaci manuální kontroly v určitém okamžiku nejsou zdrojem důkazních informací o provozní účinnosti této kontroly v jiném okamžiku během auditovaného období. Vzhledem k přirozené konzistentnosti IT (viz odstavec A62) však mohou auditorské postupy, jejichž cílem bylo zjistit, zda byla určitá automatizovaná kontrola implementována, sloužit i jako test provozní účinnosti dané kontroly, v závislosti na auditorově vyhodnocení a testování kontrol například v oblasti změn počítačových programů. Podrobný popis testů provozní účinnosti kontrol obsahuje ISA 330¹³.

Složky vnitřního kontrolního systému – kontrolní prostředí (viz odstavec 14)

- A76. Součástí kontrolního prostředí je správa a řízení a přístup vedení účetní jednotky a osob pověřených správou a řízením k vnitřnímu kontrolnímu systému účetní jednotky a k jeho důležitosti, jejich povědomí o něm a příslušné kroky. Kontrolní prostředí udává tón organizace a ovlivňuje kontrolní povědomí jejich pracovníků.
- A77. Ke složkám kontrolního prostředí, které mohou být relevantní pro znalost kontrolního prostředí, patří:
- (a) *prosazování integrity a morálních hodnot* – jedná se o nezbytné složky, které ovlivňují účinnost návrhu, správy a monitorování kontrol.
 - (b) *dodržování nezbytné kvalifikace* – způsob, jakým vedení účetní jednotky posuzuje úroveň kvalifikace nezbytnou pro splnění konkrétních úkolů a jak se tato úroveň promítá do požadovaných znalostí a dovedností.
 - (c) *zainteresovanost osob pověřených správou a řízením účetní jednotky* – vlastnosti osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, například:
 - nezávislost těchto osob na vedení účetní jednotky,
 - jejich zkušenosti a postavení,
 - to, v jakém rozsahu se zabývají činností účetní jednotky a jejím rozbořením a jaký druh informací dostávají,
 - vhodnost jejich kroků, mimo jiné to, do jaké míry řeší složité otázky s vedením účetní jednotky, a jejich vzájemná interakce s interními a externími auditory.
 - (d) *filozofie a styl činnosti vedení účetní jednotky* – vlastnosti vedení, například:
 - přístup vedení účetní jednotky k podnikatelským rizikům a jejich řízení,
 - přístup a opatření, která se týkají účetního výkaznictví,
 - přístup ke zpracování informací, k činnostem v oblasti účetnictví a pracovníkům účtárny.

¹³ ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*.

- (e) *organizační struktura* - rámec, v němž jsou plánovány, prováděny, kontrolovány a ověřovány činnosti účetní jednotky směřující k dosažení jejích cílů.
- (f) *přidělování pravomoci a odpovědnosti* – způsob, jakým je přidělována pravomoc a odpovědnost v oblasti provozní činnosti a jakým jsou nastaveny vztahy nadřízenosti a podřízenosti a hierarchie schvalovacích pravomocí.
- (g) *zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů* – zásady a postupy například v oblasti najímání, orientace, školení, hodnocení, odborného vedení, kariérního postupu, odměňování a postihů.

Důkazní informace ohledně složek kontrolního prostředí

- A78. Auditor obvykle získá důkazní informace relevantní pro audit kombinací dotazování a dalších postupů vyhodnocení rizik, například podpůrným dotazováním na základě pozorování nebo inspekcí dokladů. Například dotazováním u vedení účetní jednotky a zaměstnanců může auditor zjistit, jakým způsobem vedení účetní jednotky předává zaměstnancům informace o svém přístupu k podnikatelské činnosti a k etickému chování. Auditor pak posoudí, zda byly implementovány relevantní kontroly, například podle toho, zda vedení účetní jednotky vytvořilo formální pravidla chování v písemné podobě a zda svým jednáním tato pravidla podporuje.
- A79. Auditor může rovněž zohlednit, jakým způsobem vedení reagovalo na zjištění a doporučení interního auditu týkající se identifikovaných nedostatků ve vnitřních kontrolách relevantních pro audit, včetně toho, zda a jakým způsobem byla provedena příslušná nápravná opatření a zda již byla interním auditem vyhodnocena.

Dopad kontrolního prostředí na vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti

- A80. Některé složky kontrolního prostředí účetní jednotky mají rozsáhlý dopad na vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti. Na kontrolní povědomí účetní jednotky mají například značný vliv osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, protože k jejich úkolům patří vyvažovat tlak vyvíjený na vedení účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví, který vyplývá z nároků trhu nebo ze systému odměňování. Na účinnost návrhu kontrolního prostředí s ohledem na vztah k osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky mají tudíž vliv takové skutečnosti jako:
- nezávislost těchto osob na vedení účetní jednotky a jejich schopnost zhodnotit kroky podniknuté vedením,
 - to, zda jsou obeznámeny s podnikatelskými transakcemi účetní jednotky,
 - to, do jaké míry hodnotí, zda byla účetní závěrka sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
- A81. Aktivní a nezávislé představenstvo může ovlivnit filozofii a styl činnosti managementu. Jiné složky kontrolního prostředí však nemusí mít tak výrazný dopad. Například pravidla a postupy v oblasti lidských zdrojů, jejichž cílem je najímání kvalifikovaných pracovníků pro oblast financí, účetnictví a IT, které mohou snížit riziko výskytu chyb při zpracování účetních informací, nemusí mít vliv na omezení silného sklonu vrcholového vedení k nadhodnocování příjmů.
- A82. Existence vyhovujícího kontrolního prostředí může být pozitivním faktorem při hodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti auditorem. Avšak i když může pomoci snížit riziko podvodu, nemusí ve všech případech podvodu

zabránit. A naopak, nedostatky kontrolního prostředí mohou ohrozit účinnost kontrol, především ve vztahu k podvodu. Například pokud vedení účetní jednotky nevěnuje dostatečné zdroje na řešení rizik v oblasti bezpečnosti IT, může tím negativně ovlivnit vnitřní kontrolní systém, neboť to může umožnit podvodné změny počítačových programů a dat nebo zpracování neoprávněných transakcí. Jak uvádí ISA 330, kontrolní prostředí ovlivňuje též povahu, načasování a rozsah dodatečných auditorských postupů.¹⁴

- A83. Kontrolní prostředí samo o sobě neodvrátí ani neodhalí a nenapraví významnou (materiální) nesprávnost. Může však ovlivnit auditora v hodnocení účinnosti jiných kontrol (například monitorování kontrol nebo provozování specifických kontrolních činností), a tím i při jeho vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A84. Kontrolní prostředí malých účetních jednotek se bude pravděpodobně lišit od kontrolního prostředí velkých účetních jednotek. U malých účetních jednotek, u kterých není více vlastníků, například nemusí být mezi osobami pověřenými správou a řízením nezávislý nebo externí člen a roli řízení může plnit přímo vlastník. Povaha kontrolního prostředí může mít vliv na důležitost ostatních kontrol, popřípadě na jejich nepřítomnost. Například aktivní účast vlastníka, který zároveň podnik řídí, může snížit některá rizika plynoucí z nedostatečného rozdělení odpovědnosti; na druhé straně může zvýšit rizika jiná, například riziko potlačení určitých kontrol.
- A85. U malé účetní jednotky navíc nemusejí být k dispozici důkazní informace týkající se složek kontrolního prostředí v písemné podobě, zvláště když komunikace mezi vedením účetní jednotky a ostatními zaměstnanci probíhá účinně, ale neformálně. Malé účetní jednotky například nemusejí mít písemná pravidla chování; namísto toho vytvářejí kulturu, která klade důraz na integritu a etické chování, na základě ústního předávání informací a osobního příkladu vedení účetní jednotky.
- A86. Přístup, názory a činnosti vedení účetní jednotky nebo vlastníka, který podnik zároveň řídí, jsou proto pro auditora a jeho znalost kontrolního prostředí malé účetní jednotky zvlášť důležité.

Složky vnitřního kontrolního systému – proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou (viz odstavec 15)

- A87. Na základě procesu vyhodnocení rizik účetní jednotkou určí vedení účetní jednotky, jakým způsobem bude tato rizika řídit. Pokud je tento proces vhodný v rámci daných podmínek, tzn. s ohledem na povahu, velikost a složitost dané účetní jednotky, pomůže auditorovi při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti. Auditor použije svůj odborný úsudek při posouzení, zda proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou je vhodný v rámci daných podmínek.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky (viz odstavec 17)

- A88. Malá účetní jednotka pravděpodobně nebude mít zavedený proces vyhodnocení rizik. V takovém případě je pravděpodobné, že vedení účetní jednotky identifikuje rizika prostřednictvím své přímé osobní účasti na činnosti podniku. Bez ohledu na okolnosti však bude nutné na základě dotazování zjistit identifikovaná rizika a způsob, jakým jsou ošetřena.

¹⁴ ISA 330, odstavce A2–A3.

Složky vnitřního kontrolního systému – Informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a předávání informací

Informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví (viz odstavec 18)

A89. Informační systém, který se týká cílů účetního výkaznictví, jehož součástí je i účetní systém, se skládá z postupů a záznamů, které slouží k následujícím účelům:

- iniciace, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí účetní jednotky (a také událostí a podmínek) a sledování příslušných aktiv, závazků a vlastního kapitálu,
- náprava nesprávného zpracování transakcí, například automatické vytváření souborů nevyřešených položek, a postupy sloužící k včasnému objasnění a vyřešení těchto položek,
- zpracování a zaznamenání potlačení úkonů prováděných systémem nebo obcházení kontrol,
- přenos informací ze systému zpracování transakcí do hlavní knihy,
- zachycení informací relevantních pro účetní výkaznictví, které se týkají vykazování událostí a podmínek jiných než transakce, například odpisů aktiv nebo změn návratnosti pohledávek, a
- získání, zaznamenání, zpracování a shrnutí údajů, jejichž zveřejnění vyžaduje příslušný účetní rámec, a jejich vykázání v účetní závěrce.

Účetní zápisy

A90. Informační systém účetní jednotky obvykle využívá standardní opakovaně prováděné účetní zápisy k zaznamenání transakcí. Příkladem je zaznamenání prodeje, nákupu nebo hotovostních plateb v hlavní knize nebo zaznamenání vedením účetní jednotky pravidelně vypracovávaných účetních odhadů, například změn odhadu nedobytných pohledávek.

A91. Proces účetního výkaznictví účetní jednotky rovněž zahrnuje nestandardní účetní zápisy používané k zaznamenání neopakujících se a neobvyklých transakcí nebo úprav. K takovým zápisům patří konsolidační úpravy a zápisy v případě podnikových kombinací nebo prodeje podniků nebo jednorázové odhady, například při ztrátě ze snížení hodnoty majetku. U manuálních systémů, v nichž hlavní kniha existuje v papírové podobě, lze nestandardní účetní zápisy identifikovat na základě inspekce hlavních knih, deníků a podpůrné dokumentace. Pokud se pro vedení hlavní knihy a sestavení účetní závěrky používají automatizované postupy, příslušné zápisy budou existovat pouze v elektronické podobě a bude je možné snadněji identifikovat pomocí auditorských technik s využitím počítače.

Související podnikové procesy

A92. Podnikové procesy účetní jednotky jsou činnosti, jejichž cílem je:

- vyvinout, nakoupit, vyrobit, prodat a distribuovat výrobky a služby účetní jednotky,
- zajistit dodržování právních předpisů a
- zaznamenat informace, včetně takových, které se týkají účetnictví a účetního výkaznictví.

Výsledkem podnikových procesů jsou transakce, které zaznamená, zpracuje a vykáže informační systém. Znalost podnikových procesů účetní jednotky včetně způsobu vzniku transakcí pomůže auditorovi seznámit se s informačním systémem účetní jednotky, který se týká účetního výkaznictví, způsobem, který je vhodný v rámci daných podmínek.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A93. Informační systémy a odpovídající podnikové procesy, které se týkají účetního výkaznictví, v malých účetních jednotkách budou pravděpodobně méně formální než u velkých účetních jednotek, ale jejich role je stejně důležitá. Malé účetní jednotky, jejichž vedení se aktivně účastní činnosti účetní jednotky, obvykle nepotřebují rozsáhlé popisy účetních zásad, složité účetní záznamy nebo písemné směrnice. Při auditu menší účetní jednotky může být proto snadnější seznámit se s systémy a procesy dané účetní jednotky a tato práce bude vycházet spíše z dotazování než z posuzování dokumentace. Stále však zůstává důležitá potřeba seznámit se s těmito skutečnostmi.

Předávání informací (viz odstavec 19)

A94. Součástí předávání informací účetní jednotkou o rolích, odpovědnostech a významných záležitostech v oblasti účetního výkaznictví je umožnění pochopení jednotlivých rolí a odpovědností, které se týkají vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví. Do této oblasti patří to, do jaké míry pracovníci chápou, jak jejich činnost v informačním systému používaném pro potřeby účetního výkaznictví souvisí s prací ostatních kolegů, a způsob hlášení výjimek příslušným nadřízeným v rámci účetní jednotky. Předávání informací může mít podobu účetních směrnic či jiných vnitropodnikových postupů. Otevřené komunikační kanály pomáhají zajistit včasné hlášení a řešení výjimek.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A95. U malých účetních jednotek bude komunikace méně formální a snadnější než u velkých účetních jednotek díky nižšímu počtu různých úrovní odpovědnosti a větší viditelnosti a dosažitelnosti vedení účetní jednotky.

Složky vnitřního kontrolního systému – Kontrolní činnosti relevantní pro audit
(viz odstavec 20)

A96. Kontrolní činnosti představují pravidla a postupy, které pomáhají zajistit plnění pokynů vedení účetní jednotky. Kontrolní činnost, ať už vycházejí z manuálních nebo IT systémů, mají různé cíle a používají se na různých organizačních a funkčních úrovních. Mezi konkrétní kontrolní činnosti patří například činnosti, které se týkají následujících oblastí:

- schvalování,
- posuzování výkonnosti,
- zpracování informací,
- fyzické inventury,
- oddělení pravomocí.

A97. Pro audit jsou relevantní ty kontrolní činnosti:

- které se auditu týkají povinně z toho důvodu, že se týkají významných rizik nebo rizik, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují

dostatečné a vhodné důkazní informace v souladu s požadavky odstavců 29 a 30, nebo

- které auditor považuje za relevantní na základě svého úsudku.
- A98. Úsudek auditora o tom, zda je určitá kontrolní činnost relevantní pro audit, je ovlivněn rizikem, které auditor identifikoval a které může vést ke vzniku významné (materiální) nesprávnosti, a tím, zda se auditor domnívá, že za účelem stanovení rozsahu testů věcné správnosti bude pravděpodobně potřeba otestovat provozní účinnost dané kontroly.
- A99. Auditor se soustředí na identifikaci a pochopení kontrolních činností, které řeší oblasti, u nichž je podle názoru auditora větší pravděpodobnost významné (materiální) nesprávnosti. Pokud má více kontrolních činností shodný cíl, není nutné seznámit se se všemi kontrolními činnostmi, které se týkají daného cíle.
- A100. Informace o existenci nebo neexistenci kontrolních činností, které auditor získal na základě znalosti jiných složek vnitřního kontrolního systému, mu pomohou určit, zda je nutné věnovat další pozornost seznámení se s kontrolními činnostmi.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A101. Koncepte kontrolní činnosti malých účetních jednotek bude pravděpodobně podobná koncepcím větších účetních jednotek, bude se však lišit formálností. Vedle toho mohou menší účetní jednotky zastávat názor, že určitý typ kontrolní činnosti není pro ně relevantní s ohledem na kontrolu prováděnou vedením účetní jednotky. Pokud si například vedení ponechá odpovědnost za schvalování prodejů na úvěr nebo významných nákupů, představuje tento přístup účinnou kontrolu zůstatků účtů a transakcí, která omezí nebo zcela odstraní potřebu podrobnější kontrolní činnosti v této oblasti.
- A102. Kontrolní činnosti relevantní pro audit menší účetní jednotky se pravděpodobně budou týkat hlavních transakčních cyklů, jako jsou výnosy, nákupy a osobní náklady.

Rizika plynoucí z použití IT (viz odstavec 21)

- A103. Použití IT ovlivňuje způsob implementace kontrolních činností. Z hlediska auditora jsou kontroly nad IT systémy účinné, pokud z nich vyplývá zachování integrity informací a bezpečnost dat, které tyto systémy zpracovávají, a pokud zahrnují účinné obecné kontroly IT a aplikační kontroly.
- A104. Obecnými kontrolami IT se rozumí pravidla a postupy, které se týkají mnoha aplikací a podporují účinnou funkci aplikačních kontrol. Týkají se prostředí serverů (mainframe, miniframe) a koncových uživatelů. K obecným kontrolám IT, které zajišťují integritu informací a bezpečnost dat, obvykle patří kontroly v následujících oblastech:
- provoz datového centra a sítě,
 - nákup, změny a údržba systémového softwaru,
 - změny počítačových programů,
 - zabezpečení přístupu,
 - nákup, vývoj a údržba aplikačních systémů.

Obvykle jsou implementovány za účelem řešení rizik uvedených výše v odstavci A63.

A105. Aplikačními kontrolami se rozumí manuální nebo automatizované postupy, které obvykle fungují na úrovni podnikových procesů a týkají se zpracování transakcí jednotlivými aplikacemi. Aplikační kontroly mohou mít preventivní nebo zjišťovací charakter a slouží k zajištění integrity účetních záznamů. Proto se aplikační kontroly týkají postupů iniciace, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí nebo jiných finančních dat. Tyto kontroly poskytují ujištění, že se transakce vyskytly, byly schváleny a byly úplně a správně zaznamenány a zpracovány. Mezi příklady těchto kontrol patří editační kontrola vstupních dat a kontrola správnosti nepřetržité numerické řady, po nichž následuje manuální dořešení vykázaných výjimek nebo oprava při vkládání dat.

Složky vnitřního kontrolního systému – Monitorování kontrol (viz odstavec 22)

A106. Monitorování kontrol je proces, jehož účelem je hodnocení kvality výsledků působení vnitřního kontrolního systému v určitém období. Jeho součástí je včasné hodnocení účinnosti kontrol a přijetí nezbytných nápravných opatření. Vedení monitoruje kontroly na základě nepřetržité monitorovací činnosti, ad hoc hodnocení, nebo na základě kombinace obou postupů. Nepřetržitá monitorovací činnost tvoří často součást běžných opakovaných činností účetní jednotky a patří k ní pravidelná řídicí a dozorovací činnost.

A107. Vedení v rámci své monitorovací činnosti může využít informace získané na základě komunikace s externími stranami, jako jsou stížnosti zákazníků nebo připomínky regulačních orgánů, které mohou naznačovat problémy nebo odhalit oblasti, které vyžadují zlepšení.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A108. Monitorovací činnost vedení obvykle spočívá v bezprostřední účasti vedení nebo vlastníků-manažerů na činnosti účetní jednotky. Díky této účasti vedení často rozezná skutečnosti, které se významným způsobem liší od předpokladů, nebo nesprávná účetní data, což vede k nápravným opatřením v oblasti kontroly.

Interní audit účetní jednotky (viz odstavec 23)

A109. Má-li účetní jednotka interní audit, poznatky o tomto oddělení, především o úloze, kterou má při monitorování vnitřních kontrol v oblasti účetního výkaznictví, pomáhají auditorovi při seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně vnitřního kontrolního systému. Tyto poznatky mohou auditorovi, společně s informacemi, které získá dotazováním podle odstavce 6(a) tohoto standardu, posloužit jako informace přímo relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti.

A110. Cíle, předmět činnosti a charakter povinností interního auditu i jeho postavení v rámci účetní jednotky, včetně jeho kompetencí a odpovědností, se výrazně liší v závislosti na velikosti a struktuře účetní jednotky a na požadavcích jejího vedení a případně osob pověřených správou a řízením. Tyto záležitosti mohou být upraveny ve statutu interního auditu nebo v jiném dokumentu vymezujícím působnost tohoto oddělení.

A111. Povinnosti interního auditu mohou zahrnovat i provádění auditorských postupů a vyhodnocování jejich výsledků s cílem poskytnout vedení a osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky ujištění o tom, že procesy v oblasti řízení rizik, vnitřních kontrol a správy a řízení byly správně navrženy a účinně fungují. V takovém případě bude interní audit hrát pravděpodobně v účetní jednotce důležitou roli při monitorování vnitřních kontrol v oblasti účetního výkaznictví. V jiných účetních jednotkách může být předmětem

činnosti interního auditu kontrola hospodárnosti, efektivity a účinnosti provozních činností. V takovém případě pak jeho práce nemusí přímo souviset s účetním výkaznictvím.

- A112. Při získávání poznatků o tom, jaký charakter mají povinnosti interního auditu v dané účetní jednotce, pomáhá auditorovi dotazování příslušných pracovníků tohoto oddělení podle odstavce 6(a) tohoto standardu. Pokud auditor dojde k závěru, že se povinnosti interního auditu týkají účetního výkaznictví dané účetní jednotky, může se blíže seznámit s prací, kterou interní audit provedl, resp. hodlá provést, a to posouzením plánu činnosti interního auditu pro dané období a diskusí s pracovníky tohoto oddělení.
- A113. Jestliže se charakter povinností interního auditu a jím vykonávané auditorské práce týkají účetního výkaznictví dané účetní jednotky, bude mít auditor možnost využít práci interního auditu a na základě toho upravit charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, aby získal důkazní informace, popřípadě mohl omezit rozsah těchto auditorských postupů. Pravděpodobnost, že auditor bude moci využít práci interního auditu účetní jednotky, bude vyšší, pokud bude moci na základě svých zkušeností z předchozích auditů nebo na základě provedených postupů vyhodnocení rizik předpokládat, že interní audit účetní jednotky je např. dostatečně a vhodně personálně zajištěn s ohledem na její velikost a charakter její provozní činnosti a že interní audit reportuje přímo osobám pověřeným správou a řízením.
- A114. Pokud auditor na základě svých předběžných poznatků o interním auditu dané účetní jednotky předpokládá, že využije jeho práci a podle toho upraví charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezí jejich rozsah, použije se ISA 610 (revidované znění).
- A115. Jak podrobněji stanoví ISA 610 (revidované znění), činnost interního auditu se odlišuje od jiných monitorovacích kontrol, které se mohou týkat účetního výkaznictví, jako jsou např. kontroly informací manažerského účetnictví, které jsou navrženy tak, aby přispívaly k prevenci a detekci nesprávností.
- A116. Navázání komunikace s příslušnými pracovníky interního auditu účetní jednotky hned na počátku zakázky a pokračování v této komunikaci v dalším průběhu zakázky může přispět k efektivnímu sdílení informací. Vytváří se tím předpoklady pro to, aby tito pracovníci informovali auditora o případných zjištěných významných záležitostech, které by mohly mít vliv na jeho práci. ISA 200 upozorňuje na důležitost toho, aby auditor plánoval a prováděl audit s profesním skepticismem a aby si pozorně všímal informací zpochybňujících spolehlivost dokumentů a odpovědí, které používá jako důkazní informace. Komunikace s interním auditem během zakázky tak dává pracovníkům interního auditu příležitost upozornit auditora právě na takovéto informace, které pak může auditor zohlednit při identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti.

Zdroje informací (viz odstavec 24)

- A117. Pro účely monitorování může být použita celá řada informací generovaných informačním systémem účetní jednotky. Pokud se vedení účetní jednotky domnívá, že data používaná k monitorování jsou správná, aniž by byl tento předpoklad něčím podložen, mohou informace obsahovat chyby, díky nimž může vedení účetní jednotky dospět k nesprávným závěrům z monitorovacích činností. Auditor zjistí:

- zdroje informací, které se týkají monitorovací činnosti účetní jednotky, a

- na základě čeho se vedení účetní jednotky domnívá, že informace jsou pro daný účel dostatečně spolehlivé,

v rámci seznámení se s monitorovací činností účetní jednotky jako složky vnitřního kontrolního systému.

Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti

Vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky (viz odstavec 25 (a))

A118. Rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky představují rizika, která se svým rozsahem týkají účetní závěrky jako celku a mohou mít vliv na řadu různých tvrzení. Tento druh rizik se však nemusí týkat konkrétních tvrzení na úrovni skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněných údajů. Spíše se jedná o okolnosti, které mohou zvyšovat riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení obecně, například když vedení účetní jednotky nedbá na vnitřní kontrolní systém. Rizika na úrovni účetní závěrky auditor vezme v úvahu hlavně při posuzování rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu.

A119. Rizika na úrovni účetní závěrky mohou pramenit hlavně z nedostatků kontrolního prostředí (ačkoliv to může být i z jiných důvodů, jako například zhoršující se hospodářské situace). Takové nedostatky, jako například nedostatečná kompetentnost vedení účetní jednotky, mohou mít rozsáhlejší dopad na účetní závěrku a auditor na ně bude nucen reagovat.

A120. Na základě znalosti vnitřního kontrolního systému mohou u auditora vzniknout pochybnosti o tom, zda je možné provést audit účetní závěrky účetní jednotky. Například:

- auditor může mít natolik silné pochybnosti o integritě vedení účetní jednotky, že dospěje k závěru, že riziko nepravdivých prohlášení vedení v účetní závěrce je takové, že audit nelze provést,
- pochybnosti ohledně stavu a spolehlivosti záznamů účetní jednotky mohou vést auditora k závěru, že je nepravděpodobné, že získá dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých založí nemodifikovaný výrok o ověření účetní závěrky.

A121. ISA 705¹⁵ stanoví, kdy je potřeba, aby auditor vyjádřil výrok s výhradou nebo odmítnul výrok nebo v některých nutných případech odstoupil od zakázky, pokud je takové odstoupení umožněno právními předpisy.

Vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení (viz odstavec 25(b))

A122. Auditor posoudí rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, protože mu to přímo pomůže určit povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů na úrovni tvrzení nutných k získání dostatečných a vhodných důkazních informací. Při identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení může auditor dospět k závěru, že identifikovaná rizika se svým rozsahem týkají převážně účetní závěrky jako celku a mohou mít vliv na řadu tvrzení.

¹⁵ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

Použití tvrzení

- A123. V prohlášení, že účetní závěrka je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, vedení účetní jednotky implicitně nebo explicitně uvádí tvrzení, která se týkají rozpoznání, oceňování, prezentace a zveřejnění různých prvků účetní závěrky a odpovídajících informací zveřejněných v účetní závěrce.
- A124. Tvrzení používaná auditorem při posouzení možnosti výskytu různých druhů nesprávností lze rozdělit do následujících tří kategorií a mají níže uvedené formy:
- (a) tvrzení týkající se skupin transakcí a událostí v auditovaném období:
 - (i) výskyt - transakce a události, které byly zaznamenány, se skutečně vyskytly a týkají se dané účetní jednotky,
 - (ii) úplnost - veškeré transakce a události, které měly být zaznamenány, skutečně byly zaznamenány,
 - (iii) správnost - částky a ostatní údaje týkající se zaznamenaných transakcí a událostí byly správně zaznamenány,
 - (iv) správné období - transakce a události byly zaznamenány ve správném účetním období,
 - (v) klasifikace - transakce a události byly zaznamenány na správných účtech.
 - (b) tvrzení týkající se zůstatků účtů na konci období:
 - (i) existence - aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu skutečně existují,
 - (ii) práva a povinnosti - účetní jednotka drží nebo kontroluje práva k aktivům a závazky představují povinnosti této účetní jednotky,
 - (iii) úplnost - veškerá aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu, které měly být zaznamenány, byly skutečně zaznamenány,
 - (iv) ocenění a alokace - aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu jsou vykázány v účetní závěrce ve správné výši a veškeré případné úpravy ocenění nebo alokace jsou správně zaznamenány.
 - (c) tvrzení týkající se způsobu prezentace a zveřejnění:
 - (i) výskyt a práva a povinnosti - zveřejněné události, transakce a ostatní záležitosti se vyskytly a týkají se účetní jednotky,
 - (ii) úplnost - veškeré informace, které měly být zveřejněny v účetní závěrce, byly zveřejněny,
 - (iii) klasifikace a srozumitelnost - finanční informace jsou řádně prezentovány a popsány a zveřejněné údaje jsou srozumitelně vyjádřeny,
 - (iv) správnost a ocenění - finanční a ostatní informace jsou řádně zveřejněny a ve správné výši.
- A125. Auditor může použít tvrzení tak, jak jsou výše popsána, nebo je může vyjádřit jiným způsobem, pokud obsáhne všechny výše uvedené aspekty. Auditor například může zkombinovat tvrzení o transakcích a událostech s tvrzeními o zůstatcích účtů.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A126. Pokud jde o tvrzení ohledně účetní závěrky účetních jednotek ve veřejném sektoru, je možné, že vedení účetní jednotky musí kromě tvrzení uvedených v odstavci A124 potvrdit také to, že transakce a události jsou v souladu s právními nebo jinými předpisy. Tato tvrzení rovněž spadají do předmětu auditu účetní závěrky.

Proces identifikace rizik významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 26(a))

A127. Informace shromážděné při provádění postupů vyhodnocení rizik, včetně důkazních informací získaných na základě zhodnocení navržených kontrol a zjištění toho, zda byly implementovány, využije auditor jako důkazní informace na podporu vyhodnocení rizik. Vyhodnocení rizik určí povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, které je třeba provést.

A128. Příklady podmínek a událostí, které mohou naznačovat existenci rizik významné (materiální) nesprávnosti, jsou uvedeny v příloze č. 2.

Nalezení vztahu mezi kontrolami a tvrzeními (viz odstavec 26(c))

A129. Při vyhodnocení rizik může dojít k tomu, že auditor identifikuje kontroly, které jsou schopny odvrátit nebo odhalit a napravit významnou (materiální) nesprávnost v konkrétních tvrzeních. Obecně se auditor seznámí s kontrolami a nalezne jejich vztah k tvrzením v kontextu procesů a systémů, v nichž existují. To je užitečný krok, neboť jednotlivé kontrolní činnosti často samy o sobě neřeší konkrétní riziko. K ošetření konkrétního rizika bude často potřeba několik kontrolních činností spolu s ostatními složkami vnitřního kontrolního systému

A130. Některé kontrolní činnosti mohou mít naopak zvláštní vztah ke konkrétnímu tvrzení týkajícího se určité skupiny transakcí nebo zůstatku účtu. Například kontrolní činnosti, které účetní jednotka zavedla za tím účelem, aby pověřeni zaměstnanci správně počítali a zaznamenávali fyzickou inventuru, se týkají přímo tvrzení ohledně existence a úplnosti zůstatku účtu zásob.

A131. Kontroly se mohou týkat tvrzení přímo nebo nepřímo. Čím méně je tento vztah přímý, tím bude daná kontrola méně účinná při prevenci nebo odhalení a opravení nesprávnosti příslušného tvrzení. Například kontrola prodejní činnosti konkrétních obchodů podle regionu prováděná manažerem prodeje se obvykle pouze nepřímo dotýká tvrzení o úplnosti výnosů z prodeje. Bude tudíž méně účinná při snížení rizika daného tvrzení než kontroly, které se daného tvrzení dotýkají přímo, jako například párování výdejek a vystavených faktur.

Významná rizika

Identifikace významných rizik (viz odstavec 28)

A132. Významná rizika se často týkají důležitých nerutinních transakcí a záležitostí, které závisí na úsudku. Nerutinní transakce jsou transakce, které jsou neobvyklé, buď vzhledem ke své velikosti nebo vzhledem ke své povaze, a proto k nim dochází zřídka. K záležitostem, které závisí na úsudku, patří účetní odhady, jejichž ocenění vykazuje značnou nejistotu. U jednoduchých rutinních transakcí, které jsou předmětem systematického zpracování, existuje menší pravděpodobnost, že by vedly ke vzniku významných rizik.

A133. Rizika významné (materiální) nesprávnosti mohou být větší u důležitých nerutinních transakcí plynoucích například z následujících záležitostí:

- výraznější zásahy vedení účetní jednotky, kterými stanovuje způsob

účtování,

- výraznější manuální zásahy v oblasti sběru a zpracování dat,
- složité výpočty nebo účetní pravidla,
- povaha nerutinních transakcí, u nichž je pro účetní jednotku obtížné implementovat účinné kontroly rizik.

A134. Rizika významné (materiální) nesprávnosti mohou být větší u významných záležitostí, jež závisí na úsudku a vyžadují vypracování účetních odhadů, a plynou například z následujících skutečností:

- účetní pravidla v oblasti účetních odhadů nebo účtování výnosů mohou být interpretována různým způsobem,
- požadovaný úsudek může být subjektivní nebo příliš složitý nebo může vyžadovat předpoklady dopadu budoucích událostí, například úsudek, který se týká reálné hodnoty.

A135. ISA 330 popisuje, jaký dopad má identifikace určitého rizika jako významného rizika na další auditorské postupy¹⁶.

Významná rizika týkající se rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu

A136. ISA 240 stanoví další požadavky ve vztahu k identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu a postupy související s tímto tématem.

Seznámení se s kontrolami, které se týká¹⁷ jí významných rizik (viz odstavec 29)

A137. Ačkoliv u rizik týkajících se důležitých nerutinních záležitostí nebo takových záležitostí, které podléhají úsudku, je často menší pravděpodobnost, že podléhají rutinním kontrolám, může vedení účetní jednotky k řešení těchto rizik využít jiná opatření. Proto když auditor zjišťuje, zda účetní jednotka navrhla a implementovala kontroly u významných rizik plynoucích z nerutinních záležitostí nebo záležitostí podléhajících úsudku, zjišťuje také to, zda a jakým způsobem vedení účetní jednotky na tato rizika reaguje. K takové reakci může patřit například:

- kontrolní činnosti jako například posouzení předpokladů středního managementu nebo odborníků,
- zdokumentované procesy tvorby odhadů,
- schvalování osobami pověřenými správou a řízením.

A138. Pokud dojde k jednorázové události, například účetní jednotka obdrží oznámení o důležitém soudním řízení, je nutné při posuzování reakce účetní jednotky zvážit takové záležitosti, jako zda byl případ předán příslušným odborníkům (tzn. interním nebo externím právním poradcům), zda byl proveden odhad potenciálního dopadu a jakým způsobem se navrhuje zveřejnit tyto okolnosti v účetní závěrce.

A139. V některých případech vedení účetní jednotky nereaguje vhodným způsobem na významná rizika významné (materiální) nesprávnosti tím, že by implementovalo kontroly v oblasti těchto rizik. Neschopnost vedení implementovat tyto kontroly

¹⁶ ISA 330, odstavce 15 a 21.

¹⁷ ISA 240, odstavce 25–27.

je indikátorem významného nedostatku ve vnitřním kontrolním systému¹⁸.

Rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace (viz odstavec 30)

A140. Rizika významné (materiální) nesprávnosti se mohou týkat přímo samotného zaznamenávání rutinních skupin transakcí nebo zůstatků účtů a sestavení spolehlivé účetní závěrky; patří k nim mimo jiné rizika nepřesného nebo neúplného zpracování rutinních a významných skupin transakcí, například výnosů, nákupů, peněžních příjmů nebo výdajů účetní jednotky

A141. Pokud běžné rutinní obchodní transakce probíhají na základě vysoce automatizovaného zpracování pouze s minimálním nebo žádným manuálním zásahem, není možné provést ve vztahu k riziku pouze testy věcné správnosti. Auditor může dojít k závěru, že tento případ nastal, například pokud je velké množství informací účetní jednotky iniciováno, zaznamenáno, zpracováno nebo vykázáno elektronicky, například v integrovaném systému. V takovém případě:

- mohou být důkazní informace k dispozici pouze v elektronické podobě a jejich dostatečnost a vhodnost obvykle závisí na účinnosti kontrol, které se týkají jejich správnosti a úplnosti,
- existuje větší pravděpodobnost, že dojde k nesprávné iniciaci nebo změně informací, které nebudou odhaleny, pokud vhodné kontroly nefungují účinně.

A142. Dopad na další auditorské postupy zaměřené na identifikaci takových rizik popisuje ISA 330¹⁹.

Revize vyhodnocení rizik (viz odstavec 31)

A143. Během auditu může auditor zjistit informace, které se značně liší od informací, z nichž vycházelo vyhodnocení rizik. Vyhodnocení rizik může například vycházet z předpokladu, že určité kontroly fungují účinně. Při provedení testů příslušných kontrol může auditor získat důkazní informace o tom, že kontroly v konkrétním okamžiku během auditu nefungovaly účinně. Obdobně při provedení testů věcné správnosti může auditor odhalit nesprávnosti, které se týkají vyšších částek nebo se objevují častěji, než by bylo v souladu s vyhodnocením rizik. V takovém případě vyhodnocení rizik nemusí odpovídajícím způsobem odrážet skutečnou situaci účetní jednotky a další naplánované auditorské postupy nebudou účinné pro odhalení významné nesprávnosti. Další postupy k tomuto tématu obsahuje ISA 330.

Dokumentace (viz odstavec 32)

A144. Způsob dokumentace záležitostí uvedených v odstavci 32 určí auditor za použití odborného úsudku. Při auditu malých účetních jednotek může být například dokumentace začleněna do dokumentace celkové strategie a plánu auditu²⁰. Obdobně, výsledky vyhodnocení rizik lze zdokumentovat zvlášť nebo v rámci auditorovy dokumentace ostatních postupů²¹. Formu a rozsah dokumentace ovlivňuje povaha, velikost a složitost dané účetní jednotky a jejího vnitřního kontrolního systému, informace, které dá účetní jednotka k dispozici, konkrétní

¹⁸ ISA 265 „Předávání informací o nedostatcích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedením“, odstavec A7.

¹⁹ ISA 330, odstavec 8.

²⁰ ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“, odstavce 7 a 9.

²¹ ISA 330, odstavec 28.

metoda auditu a technické prostředky používané během auditu.

- A145. U účetních jednotek, jejichž činnost a procesy týkající se účetního výkaznictví nejsou komplikované, může být dokumentace jednoduchá a poměrně stručná. Není nutné zdokumentovat vše, co auditor ví o účetní jednotce a souvisejících záležitostech. Auditor zdokumentuje především ty skutečnosti, z nichž vychází jeho vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti.
- A146. Rozsah dokumentace může rovněž odrážet zkušenosti a schopnosti členů auditorského týmu. Pod podmínkou splnění požadavků ISA 230 může audit prováděný týmem složeným z méně zkušených jednotlivců vyžadovat podrobnější dokumentaci k získání vhodné znalosti účetní jednotky než audit prováděný týmem složeným ze zkušených odborníků.
- A147. U opakovaných auditů je možné použít určitou dokumentaci z minulých období a aktualizovat ji podle potřeby tak, aby odrážela změny týkající se činnosti nebo procesů účetní jednotky.

Příloha 1

(viz odstavce 4(c), 14–24, A76– A117)

Složky vnitřního kontrolního systému

1. V této příloze naleznete bližší vysvětlení složek vnitřního kontrolního systému uvedených v odstavcích 4(c), 14–24 a A76–A117 a jejich vztahu k auditu účetní závěrky.

Kontrolní prostředí

2. Kontrolní prostředí tvoří následující složky:
 - (a) *předávání informací a prosazování integrity a etických hodnot.* Účinnost kontrol nemůže být vyšší než je integrita a etické hodnoty osob, které tyto kontroly vytvářejí, spravují a monitorují. Integrita a etické chování jsou výsledkem toho, jaká pravidla v oblasti etiky a chování účetní jednotka nastaví, jakým způsobem o nich informuje a jak zajišťuje jejich dodržování v praxi. Do této oblasti patří například kroky vedení účetní jednotky směřující k odstranění nebo snížení motivačních faktorů a lákadel, které mohou vést pracovníky k tomu, že se propůjčí k nečestnému, nezákonnému nebo neetickému chování. Rovněž sem patří informování pracovníků účetní jednotky o nutnosti dodržovat určité etické hodnoty a zásady chování prostřednictvím písemných předpisů a směrnic i vlastním příkladným chováním,
 - (b) *snaha zajistit potřebnou způsobilost.* Způsobilost představuje znalosti a dovednosti nutné ke splnění úkolů, které má určitá osoba ve svém popisu práce,
 - (c) *účast osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.* Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky mají důležitý vliv na kontrolní povědomí účetní jednotky. Důležitost odpovědnosti osob pověřených správou a řízením je zakotvena v provozních pravidlech, právních předpisech a dalších směrnících sestavených pro potřeby těchto osob. K dalším jejich povinnostem patří dohled nad návrhem a účinném fungováním procesu podávání hlášení („whistle blower“) a ověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky,
 - (d) *filozofie a styl práce vedení účetní jednotky.* Filozofie a styl práce vedení účetní jednotky se vyznačují celou řadou vlastností. Například přístup vedení účetní jednotky k účetnímu výkaznictví a kroky podniknuté v této oblasti se mohou projevit ve výběru konzervativních nebo agresivních účetních zásad z nabízených alternativ, pečlivostí a opatrností při stanovení účetních odhadů,
 - (e) *organizační struktura.* Při vytváření vhodné organizační struktury je nutné posoudit klíčové oblasti pravomoci a odpovědnosti a vhodnost nastavení interního vykazování. Vhodnost takové struktury závisí částečně na velikosti a povaze činnosti příslušné účetní jednotky,
 - (f) *stanovení pravomoci a odpovědnosti.* Do této oblasti patří stanovení pravidel podnikatelské činnosti, znalosti a zkušenosti klíčových pracovníků a dostupné zdroje, které napomáhají plnění povinností. Dále sem patří zásady a způsoby komunikace, jejichž úkolem je seznámit všechny pracovníky s cíli účetní jednotky a s tím, jak jejich jednotlivé funkce vzájemně souvisí a přispívají

k plnění těchto cílů, a také s tím, za co a jakou nesou odpovědnost,

- (g) *pravidla a postupy v oblasti lidských zdrojů.* Pravidla a postupy v oblasti lidských zdrojů často demonstrují důležité záležitosti ve vztahu ke kontrolnímu povědomí účetní jednotky. Například standardy najímání nejkvalifikovanějších osob – s důrazem na vzdělání, předchozí pracovní zkušenosti, úspěchy dosažené v minulosti a důkazy o integritě a etickém chování – dokládají snahu účetní jednotky získat kompetentní a spolehlivé pracovníky. Školení, jejichž cílem je seznámit pracovníky s budoucími úkoly a odpovědnostmi prostřednictvím kurzů a seminářů, ilustrují očekávanou úroveň výkonu a chování. Systém kariérního postupu na základě pravidelného hodnocení výkonu demonstruje snahu účetní jednotky o to, aby schopní a kvalifikovaní pracovníci byli povýšeni a získali větší odpovědnost.

Postup vyhodnocení rizik účetní jednotkou

3. Z hlediska účetního výkaznictví postup vyhodnocení rizik účetní jednotkou zahrnuje identifikaci rizika týkající se sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, odhady jejich důležitosti, hodnocení pravděpodobnosti jejich výskytu a rozhodnutí se, jaké kroky vedení podnikne v návaznosti na tato rizika a k jejich řízení, a výsledky těchto kroků. Vyhodnocení rizik účetní jednotkou se může zabývat například tím, jak účetní jednotka posuzuje možnost výskytu nezaznamenaných transakcí nebo jak identifikuje a analyzuje důležité odhady uvedené v účetní závěrce.
4. K rizikům, která se týkají účetního výkaznictví, patří výskyt externích a interních událostí, transakcí a okolností, které mohou negativně ovlivnit schopnost účetní jednotky iniciovat, zaznamenat, zpracovat a vykázat finanční data, která budou konzistentní s tvrzeními vedení účetní jednotky v účetní závěrce. Vedení účetní jednotky může vytvořit plány a programy nebo přijmout kroky k řešení konkrétních rizik nebo se může rozhodnout akceptovat určité riziko s ohledem na náklady nebo jiné faktory. Rizika mohou vznikat nebo se měnit například vlivem následujících podmínek:
 - *změny prostředí účetní jednotky.* Změny právního nebo provozního prostředí mohou vést ke změnám konkurenčních tlaků a ke vzniku značně odlišných rizik,
 - *noví pracovníci.* Noví pracovníci mohou jinak chápat vnitřní kontrolní systém nebo se mohou zaměřit na jiné aspekty vnitřního kontrolního systému,
 - *nové nebo modernizované informační systémy.* Rychlé a významné změny informačních systémů mohou vést ke změně rizika, které se týká vnitřního kontrolního systému,
 - *rychlý růst.* Rychlý a významný rozvoj činnosti může omezit kontroly a zvýšit riziko selhání kontrol,
 - *nové technologie.* Nové technologie začleněné do výrobního procesu nebo informačních systémů mohou vést ke změně rizika spojeného s vnitřním kontrolním systémem,
 - *nové obchodní modely, výrobky nebo činnosti.* Vstup do nových oblastí činnosti nebo realizace nových transakcí, s nimiž má účetní jednotka jen málo zkušeností, může být zdrojem nových rizik spojených s vnitřním kontrolním systémem,
 - *restrukturalizace podniku.* Restrukturalizace může být provázena snížením počtu pracovníků a změnami v oblasti dozoru nebo rozdělení povinností, které

mohou změnit riziko spojené s vnitřním kontrolním systémem,

- *rozšíření zahraničních aktivit.* Rozšíření nebo akvizice zahraničních provozů s sebou nese nová a často neobvyklá rizika, která mohou ovlivnit vnitřní kontrolní systém, například zvýšená nebo rozdílná rizika plynoucí z transakcí v zahraniční měně,
- *nové účetní předpisy.* Změna účetních pravidel nebo přijetí nových účetních pravidel může ovlivnit rizika v oblasti sestavení účetní závěrky.

Informační systém, včetně odpovídajících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a komunikace

5. Informační systém se skládá z infrastruktury (fyzických a hardwarových komponentů), softwaru, lidí, postupů a dat. Mnoho informačních systémů extenzivně využívá informační technologie (IT).
6. Součástí informačního systému, který se týká cílů účetního výkaznictví a jehož součástí je i systém účetního výkaznictví, jsou pravidla a záznamy, jejichž cílem je:
 - identifikovat a zaznamenat všechny odůvodněné transakce,
 - popsat včas a dostatečně podrobně transakce, aby byla možná jejich řádná klasifikace pro potřeby účetního výkaznictví,
 - ocenit transakce způsobem, který umožní jejich vykázání v účetní závěrce ve správné částce,
 - určit období, kdy se transakce odehrála, což umožní zaznamenat transakci ve správném účetním období,
 - prezentovat správně transakci a odpovídající zveřejněné údaje v účetní závěrce.
7. Kvalita informací generovaných systémem ovlivňuje schopnost vedení účetní jednotky přijmout vhodná rozhodnutí týkající se řízení a kontroly činnosti účetní jednotky a připravit spolehlivé finanční zprávy.
8. Komunikace, která představuje předávání informací o jednotlivých rolích a odpovědích týkajících se vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví, může mít podobu písemných směrnic, metodik pro účetnictví a účetní výkaznictví nebo oběžníků. Informace mohou být také předávány elektronicky, ústně nebo tím, jak vedení účetní jednotky jedná.

Kontrolní činnosti

9. Obecně lze kontrolní činnosti, které mohou být relevantní pro audit, rozdělit na pravidla a postupy týkající se následujících oblastí:
 - *posouzení výkonnosti.* Tato kontrolní činnost zahrnuje posouzení a analýzy skutečných výsledků v porovnání s rozpočtem, plánem nebo výsledky za minulé období, porovnání různých souborů dat – provozních a finančních, doprovázené analýzou vztahu mezi daty a vyšetřovacími a nápravnými kroky, srovnání interních dat s externími zdroji informací a posouzení výkonnosti určité funkce nebo činnosti,
 - *zpracování informací.* Kontrolní činnosti v oblasti informačních systémů tvoří dvě široké skupiny, tj. aplikační kontroly, které se týkají používání jednotlivých aplikací, a obecné kontroly IT, které představují pravidla a postupy týkající se mnoha aplikací a podporují účinnou funkci aplikačních kontrol díky tomu, že pomáhají zajistit nepřetržitý a bezchybný provoz informačních systémů. K příkladům aplikačních kontrol patří kontrola matematické správnosti záznamů,

vedení a kontrola účtů a předvah, automatizované kontroly jako například editační kontrola vstupních dat a dodržení nepřetržité číselné řady a manuální dořešení identifikovaných výjimek. K příkladům obecných kontrol IT patří kontroly změn počítačových programů, kontroly omezující přístup k počítačovým programům nebo datům, kontroly v oblasti implementace nových krabicových softwarových aplikací a kontroly v oblasti systémového softwaru, které omezují přístup k obslužným programům systému nebo monitorují jejich použití tam, kde by mohlo dojít ke změně finančních dat nebo záznamů, kterou by později při auditu nebylo možné vystopovat,

- *fyzické kontroly*. K této činnosti patří:
 - fyzické zabezpečení majetku, mimo jiné vhodná ochranná opatření, jako například zabezpečení přístupu k majetku a k záznamům,
 - kontrola přístupu do počítačových programů a datových souborů,
 - pravidelná inventarizace a porovnání s kontrolními záznamy (například porovnání výsledků inventarizace peněžních prostředků, cenných papírů a zásob s účetními záznamy).

To, v jakém rozsahu jsou fyzické kontroly, jejichž cílem je zabránit krádeži majetku, relevantní pro spolehlivost sestavení účetní závěrky, a tedy i auditu, závisí na podmínkách, například na tom, zda existuje vysoké riziko, že může dojít ke zpronevěře majetku.

- *rozdělení pravomocí*. Rozdělení pravomocí ke schvalování transakcí, zaznamenávání transakcí a správě majetku mezi různé osoby má přispět k tomu, aby žádná osoba neměla v průběhu plnění svých běžných povinností možnost dopustit se chyby nebo podvodu nebo je zatajovat.
10. Určitá kontrolní činnost může záviset na pravidlech stanovených na odpovídající úrovni vedením účetní jednotky nebo osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky. Například kontroly v oblasti schvalování smí být delegovány na základě pravidel, například investičních limitů, vytvořených osobami pověřenými správou a řízením, nebo nerutinní transakce, například významné akvizice nebo prodeje, mohou vyžadovat schválení na vyšší úrovni, v některých případech například akcionáři.

Monitorování kontrol

11. Jednou z důležitých povinností vedení je vytvořit a udržet fungující vnitřní kontrolní systém. V rámci monitorování kontrol vedení účetní jednotky posoudí, zda kontroly fungují tak, jak mají, a zda jsou příslušným způsobem upravovány v případě změny podmínek. Součástí monitorování kontrol mohou být takové činnosti jako vedením účetní jednotky ověřované včasné sesouhlasení s bankou, hodnocení provedené interním auditorem, zda pracovníci prodeje dojednávají podmínky prodejních smluv podle příslušných pravidel stanovených účetní jednotkou, nebo dohled právního oddělení nad dodržováním vnitřních etických pravidel nebo pravidel provádění podnikatelské činnosti. Cílem monitorování je rovněž zajistit nepřetržitou účinnou funkci kontrol. Pokud například nebude monitorováno včasné a správné sesouhlasení s bankou, přestanou ho pracovníci pravděpodobně provádět.
12. V mnoha účetních jednotkách se na monitorování kontrol účetní jednotky podílejí interní auditoři nebo pracovníci, kteří plní obdobnou funkci, prostřednictvím svých hodnocení. Tyto osoby obvykle pravidelně předkládají informace o fungování

IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA
ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

vnitřního kontrolního systému a zaměřují se hlavně na hodnocení účinnosti vnitřního kontrolního systému. Informují též o silných a slabých stránkách vnitřního kontrolního systému a předkládají doporučení k jeho zlepšení.

13. Monitorovací činnost může zahrnovat též využití informací získaných od externích stran, které mohou naznačovat problémy nebo odhalit oblasti, které vyžadují zlepšení. Zákazníci implicitně potvrdí fakturační údaje tím, že zaplatí faktury, nebo si budou stěžovat na vyúčtované částky. . Také regulatorní orgány mohou účetní jednotce předávat informace o záležitostech, které ovlivňují fungování vnitřního kontrolního systému, například informace, které se týkají kontrol prováděných regulatorními orgány bank. Při plnění monitorovací činnosti může vzít vedení účetní jednotky v úvahu též informace externích auditorů ohledně vnitřního kontrolního systému.

Příloha 2

(viz odstavce A40, A128)

Podmínky a události, které mohou naznačovat rizika významné (materiální) nesprávnosti

Následují příklady podmínek a událostí, které mohou naznačovat výskyt rizika významné (materiální) nesprávnosti. Uvedené příklady se týkají celé řady podmínek a událostí; ne všechny podmínky a události však budou relevantní pro každou zakázku auditu a seznam příkladů nemusí být nutně úplný.

- činnost v regionech, které jsou ekonomicky nestabilní, například v zemích, jejichž ekonomika se vyznačuje výrazným znehodnocením měny nebo vysokou inflací,
- činnost, která podléhá nepředvídatelným změnám trhu, například termínované obchody,
- činnost, která podléhá vysokému stupni složité regulace,
- problémy v oblasti nepřetržitého trvání účetní jednotky a likvidity, mimo jiné ztráta významných zákazníků,
- omezená dostupnost kapitálového a úvěrového financování,
- změny odvětví, v němž účetní jednotka působí,
- změny dodavatelského řetězce,
- vývoj a nabídka nových produktů nebo služeb nebo přesun do nových oblastí činnosti,
- rozšíření do nových regionů,
- změny účetní jednotky, například významné akvizice, reorganizace nebo jiné neobvyklé události,
- účetní jednotky nebo obchodní segmenty, které budou pravděpodobně prodány,
- existence složitých aliancí a společných podniků,
- použití mimobilančního financování, využití jednotek zvláštního určení a jiného složitého způsobu financování,
- významné transakce se spřízněnými stranami,
- nedostatek pracovníků s odpovídající znalostí účetnictví a účetního výkaznictví,
- změny klíčových pracovníků, včetně odchodu klíčových vedoucích pracovníků,
- nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, zvláště takové, které vedení účetní jednotky neřeší,
- strategie IT nekonzistentní s podnikatelskou strategií účetní jednotky,
- změny prostředí IT,
- instalace důležitých nových systémů IT, které se týkají účetního výkaznictví,
- šetření činnosti nebo finančních výsledků účetní jednotky ze strany regulatorních nebo státních orgánů,
- výskyt nesprávností v minulosti, historie chyb nebo velký objem oprav na konci období,
- značný počet nerutinních a nesystematických transakcí, mimo jiné transakce mezi

IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI
NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

společnostmi v rámci skupiny a transakce s velkým objemem výnosů na konci období,

- transakce, které jsou zaznamenány na základě záměru vedení účetní jednotky, například refinancování úvěrů, aktiva určená k prodeji nebo klasifikace obchodovatelných cenných papírů,
- použití nových účetních pravidel,
- oceňování v účetnictví, které zahrnuje složité postupy,
- události nebo transakce, které zahrnují výraznou nejistotu v oblasti oceňování, včetně účetních odhadů,
- dosud neukončené soudní spory a podmíněné závazky, například prodejní záruky, finanční záruky a závazky z porušení životního prostředí.

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 320

VÝZNAMNOST (MATERIALITA) PŘI PLÁNOVÁNÍ A PROVÁDĚNÍ AUDITU

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Významnost (materialita) v souvislosti s auditem	2 – 6
Datum účinnosti	7
Cíl	8
Definice	9
Požadavky	
Určení významnosti (materiality) a prováděcí významnosti (materiality) při plánování auditu	10 – 11
Přehodnocení významnosti (materiality) v průběhu auditu	12 – 13
Dokumentace.....	14
Aplikační a vysvětlující část	
Významnost (materialita) a auditorské riziko	A1
Určení významnosti (materiality) a prováděcí významnosti (materiality) při plánování auditu	A2 – A12
Přehodnocení významnosti (materiality) v průběhu auditu	A13

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora použít koncept významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu účetní závěrky. ISA 450¹ vysvětluje, jak se používá významnost (materialita) při vyhodnocení dopadu zjištěných nesprávností na audit a případných neopravených nesprávností na účetní závěrku.

Významnost (materialita) v souvislosti s auditem

2. Rámce účetního výkaznictví často popisují koncept významnosti (materiality) v souvislosti se sestavením a zobrazením účetní závěrky. Přestože mohou tyto rámce popisovat významnost (materialitu) různými výrazy, obvykle ji vysvětlují takto:
 - nesprávnosti včetně opomenutí jsou považovány za významné (materiální), jestliže je možné přiměřeně očekávat, že jednotlivě nebo v součtu ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky,
 - úsudky o významnosti (materialitě) jsou tvořeny v kontextu dalších okolností a jsou ovlivněny velikostí nebo povahou nesprávnosti nebo kombinací obou a
 - úsudky o záležitostech, které jsou významné (materiální) pro uživatele účetní závěrky, jsou založeny na zvážení potřeb běžných finančních informací ze strany uživatelů jako skupiny². Možný účinek nesprávností na specifické individuální uživatele, jejichž potřeby se mohou široce lišit, není brán v úvahu.
3. Taková úprava, je-li obsažena v příslušném rámci účetního výkaznictví, poskytne auditorovi referenční rámec při určení významnosti (materiality) pro účely auditu. Neobsahuje-li příslušný rámec úpravu konceptu významnosti (materiality), použije auditor jako referenční rámec znaky uvedené v odstavci 2 .
4. Určení významnosti (materiality) auditorem je záležitostí odborného úsudku a je ovlivněno představou auditora o potřebách finančních informací ze strany uživatelů účetní závěrky. V této souvislosti je přiměřené, aby auditor předpokládal, že uživatelé:
 - (a) mají přiměřené znalosti o obchodních a ekonomických aktivitách a účetnictví a ochotu studovat informace v účetní závěrce s přiměřeným úsilím,
 - (b) chápou, že účetní závěrka je předkládána a auditována do úrovně významnosti (materiality),
 - (c) jsou si vědomi nejistot obsažených v částkách stanovených za použití odhadů a úsudků a se zvážením budoucích událostí a
 - (d) činí přiměřená ekonomická rozhodnutí na základě informací v účetní závěrce.

¹ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“.

² Například „Rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky“ přijatý IASB v dubnu 2001 udává, že u podnikatelsky orientované účetní jednotky platí, že pokud informace, které účetní závěrka poskytuje, splňují potřeby investorů jakožto poskytovatelů rizikového kapitálu, budou splňovat také většinu potřeb dalších uživatelů, které může účetní závěrka uspokojit.

5. Koncept významnosti (materiality) je auditorem použit jak při plánování a provádění auditu, tak při hodnocení dopadu odhalených nesprávností na audit a případných neopravených nesprávností na účetní závěrku a na formulování výroku auditora. (viz odstavec A1)
6. Při plánování auditu auditor posuzuje velikost nesprávností, které budou považovány za významné (materiální). Toto posouzení je základem pro:
 - (a) určení povahy, načasování a rozsahu postupů vyhodnocení rizik,
 - (b) identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti a
 - (c) určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů.

Významnost (materialita) určená při plánování auditu nemusí nutně představovat hodnotu, pod níž jsou neopravené nesprávnosti, jednotlivě nebo v součtu, vždy považovány za nevýznamné (nemateriální). Okolnosti související s některými nesprávnostmi mohou zapříčinit, že auditor je zhodnotí jako významné (materiální), i když jsou pod úrovní významnosti (materiality). Přestože není proveditelné navrhnout auditorské postupy, které by odhalily nesprávnosti, které by byly významné (materiální) čistě svou povahou, auditor při hodnocení dopadu neopravených nesprávností na účetní závěrku zvažuje nejen jejich velikost, ale také jejich povahu a konkrétní okolnosti, za kterých vznikly³.

Datum účinnosti

7. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

8. Cílem auditora je vhodně uplatnit koncept významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu.

Definice

9. Prováděcí významnost (materialita) pro účely standardů ISA znamená částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek, tak, aby snížil pravděpodobnost, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek, na přiměřeně nízkou úroveň. Je-li to relevantní, prováděcí významnost (materialita) také označuje částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je významnost (materialita), pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje.

Požadavky

Určení významnosti (materiality) a prováděcí významnosti (materiality) při plánování auditu

10. Při stanovení celkové strategie auditu je auditor povinen určit významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek. Jestliže, při zvláštních okolnostech týkajících se účetní jednotky, je jedna nebo více určitých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů, u nichž je reálné očekávat, že nesprávnosti v

³ ISA 450, odstavec A16.

hodnotě nižší, než je významnost (materialita) účetní závěrky jako celku, by ovlivnily ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky, pak je auditor povinen určit úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro tyto určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje. (viz odstavce A2 – A11)

11. Auditor je povinen určit prováděcí významnost (materialitu) pro účely vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti a určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů. (viz odstavec A12)

Přehodnocení významnosti (materiality) v průběhu auditu

12. Auditor je povinen přehodnotit významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek (a případně úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) v případě, že během auditu získá informaci, která by byla zapříčinila, že by byl původně určil odlišnou hodnotu.
13. Dojde-li auditor k závěru, že pro účetní závěrku jako celek (a je-li to relevantní, úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) je vhodná nižší významnost (materialita) než ta, kterou původně určil, pak je auditor povinen určit, jestli je nutné pozměnit prováděcí významnost (materialitu) a jestli povaha, načasování a rozsah dalších auditorských postupů jsou stále vhodné.

Dokumentace

14. Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést následující částky a vlivy zvažované při jejich určení⁴:
 - (a) významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek (viz odstavec 10),
 - (b) případně úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje (viz odstavec 10),
 - (c) prováděcí významnost (materialitu) (viz odstavec 11) a
 - (d) jakékoli přehodnocení významnosti (materiality) a) – c) v průběhu auditu (viz odstavce 12 – 13).

Aplikační a vysvětlující část

Významnost (materialita) a auditorské riziko (viz odstavec 5)

- A1. Při provádění auditu účetní závěrky je celkovým cílem auditora získat přiměřenou jistotu o tom, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti, ať už kvůli podvodu nebo chybě, což umožní auditorovi vyjádřit názor na to, jestli je účetní závěrka sestavena, ve všech významných (materiálních) ohledech, v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví; a vydat zprávu o účetní závěrce a předat informace v souladu se svými zjištěními tak, jak vyžadují standardy ISA.⁵ Auditor získá přiměřenou jistotu shromážděním dostatečných a vhodných důkazních informací ke

⁴ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 – 11, a A6.

⁵ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provedení auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 11.

snížení auditorského rizika na přijatelně nízkou úroveň.⁶ Auditorské riziko je riziko, že auditor vyjádří nesprávný výrok v případě, kdy účetní závěrka obsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Auditorské riziko je funkcí rizika významné (materiální) nesprávnosti a zjišťovacího rizika⁷. Významnost (materialita) a auditorské riziko jsou posuzovány po celou dobu auditu, zvláště při:

- (a) identifikaci a vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti⁸,
- (b) určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů⁹ a
- (c) vyhodnocení dopadu případných neopravených nesprávností na účetní závěrku¹⁰ a na výrok ve zprávě auditora¹¹.

Určení významnosti (materiality) a prováděcí významnosti (materiality) při plánování auditu

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru (viz odstavec 10)

A2. V případě účetní jednotky veřejného sektoru jsou zákonodárci a regulační orgány často prvořadými uživateli její účetní závěrky. Navíc může být účetní závěrka podkladem i pro jiná než ekonomická rozhodnutí. Určení významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek (a případně úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje) při auditu účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru je proto ovlivněno právními nebo jinými předpisy a potřebami finančních informací zákonodárců a veřejnosti v souvislosti s programy veřejného sektoru.

Použití veličin při určování významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek (viz odstavec 10)

A3. Určení významnosti (materiality) zahrnuje použití odborného úsudku. Jako výchozí bod při určování významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek se často používá procento aplikované na vybranou veličinu. Faktory, které mohou ovlivnit určení vhodné veličiny, zahrnují následující:

- prvky účetní závěrky (například aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady).
- existují-li položky, kterým mají uživatelé účetní závěrky určité účetní jednotky tendenci věnovat svou pozornost (například pro účely posouzení finanční výkonnosti mají uživatelé sklon zaměřit se na zisk, výnosy nebo čistá aktiva).
- povahu účetní jednotky, v jaké části životního cyklu se jednotka nachází, odvětví a ekonomické prostředí, ve kterém účetní jednotka působí.
- vlastnickou strukturu účetní jednotky a způsob jejího financování (například je-li účetní jednotka financována výlučně dluhově, a nikoli vlastním kapitálem, mohou

⁶ ISA 200, odstavec 17.

⁷ ISA 200, odstavec 13 (c).

⁸ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

⁹ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

¹⁰ ISA 450.

¹¹ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“.

uživatelé klást větší důraz na aktiva a nároky na ně, a nikoli na zisky účetní jednotky)
a

- relativní nestabilita veličiny.

A4. Příklady veličin, které mohou být vhodné vzhledem ke specifickým účetní jednotky, zahrnují položky vykazované ve výkazu zisků a ztrát, jako je zisk před zdaněním, celkové výnosy, marže a celkové náklady, celkový vlastní kapitál nebo hodnotu čistých aktiv. Zisk před zdaněním z pokračujících činností se často používá u podnikatelských účetních jednotek. Pokud zisk z pokračujících činností kolísá, mohou být vhodnější jiné veličiny, jako např. marže nebo celkové výnosy.

A5. Co se týče vybraných veličin, příslušné finanční údaje zpravidla zahrnují finanční výsledky a finanční pozice předchozích období, finanční výsledky za běžné období k aktuálnímu datu a finanční pozici za běžné období k aktuálnímu datu a rozpočty nebo předpovědi pro běžné období upravené o významné události týkající se účetní jednotky (například významná podniková akvizice) a související změny podmínek v odvětví nebo ekonomickém prostředí, ve kterém účetní jednotka působí. Například, je-li jako výchozí bod pro určitou účetní jednotku stanovena významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek procentem ze zisku před zdaněním z pokračujících činností, okolnosti, které mohou vést ke vzniku výjimečnému poklesu nebo nárůstu tohoto zisku, přivedou auditora k závěru, že významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek je vhodnější stanovit za použití hodnoty normalizovaného zisku z pokračujících činností před zdaněním založené na výsledcích v minulých obdobích.

A6. Významnost (materialita) se vztahuje na účetní závěrku, ke které vydává auditor zprávu. Je-li účetní závěrka připravena za účetní období, které je delší nebo kratší než 12 měsíců, což může být případ nové účetní jednotky nebo změny účetního období, pak se významnost (materialita) vztahuje na účetní závěrku připravenou za toto účetní období.

A7. Určení procenta, které se použije na vybranou veličinu, vyžaduje použití odborného úsudku. Vztah mezi procentem a vybranou veličinou je takový, že procento použité na zisk z pokračujících činností před zdaněním bude obvykle vyšší než procento použité na celkové výnosy. Například pro podnikatelskou účetní jednotku ve výrobním odvětví může auditor považovat za vhodné použít pět procent zisku před zdaněním z pokračujících činností a naproti tomu pro neziskovou účetní jednotku může auditor považovat za vhodné použít jedno procento celkových výnosů nebo celkových nákladů. Vzhledem k okolnostem však může být považováno za vhodné vyšší nebo nižší procento.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A8. Je-li zisk před zdaněním z pokračujících činností setrvale zanedbatelný, což může být případ podniku, ve kterém je vlastník zároveň manažerem a odčerpává většinu zisku před zdaněním formou odměn, může být vhodnější veličinou zisk před snížením o odměny a daně.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A9. Při auditu účetní jednotky veřejného sektoru mohou být vhodnými veličinami pro účely programu celkové náklady nebo čisté náklady (náklady minus výnosy nebo výdaje minus příjmy). Byla-li účetní jednotce veřejného sektoru svěřena do správy veřejná aktiva, pak mohou být vhodnou veličinou aktiva.

Úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje (viz odstavec 10)

A10. Faktory, které mohou naznačovat existenci jedné nebo více určitých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů, pro které je přiměřeně možné očekávat, že nesprávnosti nižší hodnoty, než je významnost (materialita) účetní závěrky jako celku, by ovlivnily ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky, zahrnují následující:

- zda jsou právními předpisy nebo příslušným rámcem účetního výkaznictví dotčena očekávání uživatelů ohledně ocenění nebo zveřejnění určitých položek (například transakce se spřízněnými stranami a odměňování vedení a osob pověřených správou a řízením),
- klíčové zveřejněné údaje související s odvětvím, ve kterém účetní jednotka působí, (například náklady na výzkum a vývoj u farmaceutických společností)
- zda je pozornost zaměřena na určitý aspekt podnikání účetní jednotky, který je v účetní závěrce zveřejněn samostatně (například nově získaný podnik).

A11. Při zvažování, zda za zvláštních okolností souvisejících s danou účetní jednotkou takové skupiny transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů existují, může auditor považovat za užitečné seznámit se s názory a očekáváními osob pověřených správou a řízením a vedením.

Prováděcí významnost (materialita) (viz odstavec 11)

A12. Pokud by byl audit plánován výhradně s cílem odhalení individuálně významných (materiálních) nesprávností, byla by přehlížena skutečnost, že součet individuálně nevýznamných (nemateriálních) nesprávností může zapříčinit, že účetní závěrka obsahuje významné (materiální) nesprávnosti, a nebyl by ponechán prostor pro možné neodhalené nesprávnosti. Prováděcí významnost (materialita) (která je definována jako jedna nebo více částek) je stanovena tak, aby snížila na dostatečně nízkou úroveň pravděpodobnost, že součet neopravených a neodhalených nesprávností v účetní závěrce překročí úroveň významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek. Podobně prováděcí významnost (materialita) související s úrovní významnosti (materiality) určenou pro určitou skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo zveřejněný údaj je stanovena tak, aby snížila na dostatečně nízkou úroveň pravděpodobnost, že součet neopravených a neodhalených nesprávností příslušné skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje překročí úroveň významnosti (materiality) pro tuto skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo zveřejněný údaj. Určení prováděcí významnosti (materiality) není pouze mechanickým výpočtem a zahrnuje použití odborného úsudku. Toto určení je ovlivněno porozuměním auditora účetní jednotce měnícím se během provádění postupů vyhodnocení rizik a povahou a rozsahem nesprávností odhalených v předchozích auditech, a tedy očekáváními auditora ohledně nesprávností v běžném období.

Přehodnocení významnosti (materiality) v průběhu auditu

A13. Významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek (popřípadě úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) může vyžadovat přehodnocení v důsledku změn v okolnostech, které nastaly během auditu (například rozhodnutí ukončit větší část podnikání účetní jednotky), nových informací nebo změny v auditorově porozumění účetní jednotce a jejím

činností jakožto výsledku provádění dalších auditorských postupů. Například jestliže se během auditu ukáže, že skutečné finanční výsledky jsou pravděpodobně podstatně odlišné od předpokládaných finančních výsledků za dané období, které byly původně použity k určení významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek, pak auditor tuto významnost (materialitu) přehodnotí.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 330**

**REAKCE AUDITORA NA VYHODNOCENÁ
RIZIKA**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Datum účinnosti	2
Cíl	3
Definice	4
Požadavky	
Všeobecné reakce.....	5
Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení	6 – 23
Adekvátnost zobrazení a zveřejnění	24
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací	25 – 27
Dokumentace.....	28 – 30
Aplikační a vysvětlující část	
Všeobecná reakce.....	A1 – A3
Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení	A4 – A58
Adekvátnost zobrazení a zveřejnění	A59
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací.....	A60 – A62
Dokumentace.....	A63

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.
--

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora navrhnout a provést reakce na riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce, které auditor v souladu s ISA 315¹ identifikoval a vyhodnotil při auditu účetní závěrky.

Datum účinnosti

2. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

3. Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti, a to navržením a provedením vhodných reakcí na tato rizika.

Definice

4. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:
 - (a) testy věcné správnosti - auditorské postupy navržené k odhalení významných (materiálních) nesprávností na úrovni tvrzení zahrnují:
 - (i) testy detailních údajů (skupiny transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů) a
 - (ii) analytické testy věcné správnosti.
 - (b) testy kontrol – auditorské postupy navržené k posouzení provozní účinnosti kontrol při prevenci nebo odhalování a opravách významných (materiálních) nesprávností na úrovni tvrzení.

Požadavky

Všeobecné reakce

5. Auditor navrhne a zrealizuje všeobecné reakce na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky. (viz odstavce A1 – A3)

Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení

6. Auditor navrhne a provede další auditorské postupy, které budou svým charakterem, načasováním a rozsahem vycházet z vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a budou na toto riziko reagovat. (viz odstavce A4 – A8)
7. Při navrhování dalších auditorských postupů, které budou provedeny, je auditor povinen:

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

- (a) zvážit důvody, které vedly k vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení u jednotlivých skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, tj. auditor je povinen zvážit:
 - (i) pravděpodobnost významné (materiální) nesprávnosti způsobené konkrétními znaky jednotlivých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů (tj. posoudí přirozené riziko) a
 - (ii) zda vyhodnocení rizik bere v úvahu relevantní kontroly dané účetní jednotky (tj. posoudí kontrolní riziko); pokud ano, auditor musí získat důkazní informace, které mu umožní rozhodnout, zda jsou kontroly provozně účinné (tj. auditor se při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti hodlá spoléhat na provozní účinnost kontrol), a (viz odstavce A9 – A18)
- (b) získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je vyhodnocení daného rizika auditorem. (viz odstavec A19)

Testy kontrol

- 8. Auditor je povinen navrhnout a provést testy kontrol tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti příslušných kontrol, a to v případě, že:
 - (a) auditor při vyhodnocování rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení předpokládá, že kontroly jsou provozně účinné (tj. auditor se při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti hodlá spoléhat na provozní účinnost kontrol) nebo
 - (b) testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení. (viz odstavce A20 – 24)
- 9. Auditor je povinen při navrhování a provádění testů kontrol získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím více se spoléhá na účinnost kontrol. (viz odstavec A25)

Charakter a rozsah testů kontrol

- 10. Při navrhování a provádění testů kontrol je auditor povinen:
 - (a) provést další auditorské postupy v kombinaci s dotazováním, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti kontrol, včetně toho:
 - (i) jak byly tyto kontroly používány v relevantních okamžicích během účetního období, které je předmětem auditu,
 - (ii) jak konzistentně byly uplatňovány a
 - (iii) kým a jakými prostředky byly uplatňovány. (viz odstavce A26 – A29)
 - (b) určit, zda kontroly, které mají být předmětem testování, nezávisí na jiných kontrolách (nepřímé kontroly), a pokud tomu tak je, zda je nutné získat důkazní informace dokládající provozní účinnost těchto nepřímých kontrol. (viz odstavce A30 – A31)

Načasování testů kontrol

- 11. Auditor je povinen otestovat kontroly v tom okamžiku nebo v průběhu toho období, ve kterých se hodlá na tyto kontroly spoléhat, s výhradou odstavců 12 a 15 níže, tak,

aby pro takové spoléhání získal dostatečnou oporu. (viz odstavec A32)

Používání důkazních informací získaných v mezitímním účetním období

12. Jestliže auditor získá důkazní informace o provozní účinnosti kontrol v mezitímním účetním období, je povinen:
 - (a) získat důkazní informace o tom, k jakým významným změnám u těchto kontrol následně, tj. po skončení mezitímního období, došlo, a
 - (b) určit, jaké další důkazní informace je nutné získat pro zbývající období. (viz odstavce A33 – A34)

Používání důkazních informací získaných během předchozích auditů

13. Při posuzování toho, zda je vhodné používat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané během předchozích auditů, a pokud ano, jak dlouhá doba může uplynout mezi opakovaným testováním těchto kontrol, auditor je povinen zvážit následující skutečnosti:
 - (a) účinnost dalších složek vnitřního kontrolního systému, včetně kontrolního prostředí, způsobů monitorování kontrol, které daná účetní jednotka používá, a jejího procesu vyhodnocování rizik,
 - (b) rizika vyplývající z povahy kontrol, včetně toho, zda se jedná o manuální nebo automatizované kontroly,
 - (c) účinnost všeobecných kontrol v oblasti informačních technologií,
 - (d) účinnost dané kontroly a to, jak ji účetní jednotka používá, včetně charakteru a rozsahu odchylek při jejím použití zaznamenaných v předchozích auditech, a zda došlo k personálním změnám, které významně ovlivňují používání této kontroly,
 - (e) zda skutečnost, že u určité kontroly ke změně nedošlo, představuje vzhledem k měnícím se podmínkám riziko a
 - (f) riziko významné (materiální) nesprávnosti a míra spoléhání se na danou kontrolu. (viz odstavec A35)
14. Pokud auditor hodlá používat důkazní informace o provozní účinnosti konkrétních kontrol, jež získal během předchozího auditu, je povinen ověřit si trvalou relevanci těchto důkazních informací tím, že získá nové důkazní informace ohledně toho, zda u těchto kontrol nedošlo od předchozího auditu k významným změnám. Auditor je povinen získat důkazní informace o tom, zda tyto změny proběhly, tak, že provede dotazování v kombinaci s pozorováním nebo inspekcí, jejichž prostřednictvím si potvrdí své dosavadní znalosti o těchto kontrolách, a:
 - (a) pokud od předchozího auditu došlo u kontrol ke změnám, které mají vliv na trvalou relevanci dříve získaných důkazních informací, auditor je povinen otestovat příslušné kontroly během stávajícího auditu, (viz odstavec A36)
 - (b) pokud ke změnám kontrol od předchozího auditu nedošlo, auditor je povinen testovat kontroly alespoň během každého třetího auditu, přičemž každý rok je povinen otestovat část těchto kontrol, aby nedocházelo k tomu, že všechny kontroly, na které auditor hodlá spoléhat, budou otestovány během jednoho auditu a během dvou následujících auditů nebudou testovány žádné. (viz odstavce A37 – 39)

Kontroly významných rizik

15. Jestliže auditor hodlá spoléhat na kontroly, jejichž cílem je omezit riziko, které kvalifikoval jako významné, je povinen otestovat tyto kontroly během stávajícího auditu.

Hodnocení provozní účinnosti kontrol

16. Při hodnocení provozní účinnosti příslušných kontrol je auditor povinen posoudit, zda nesprávnosti, které odhalily testy věcné správnosti, svědčí o tom, že kontroly nejsou provozně účinné. I když testy věcné správnosti nezjistí žádnou nesprávnost, nejedná se o důkazní informace, že kontroly vztahující se k testovanému tvrzení jsou účinné. (viz odstavec A40)
17. Jestliže jsou u kontrol, na které auditor hodlá spoléhat, zjištěny odchylky, auditor je povinen provést dotazování, aby těmto záležitostem i jejich potenciálním důsledkům porozuměl, a rozhodne, zda: (viz odstavec A41)
 - (a) provedené testy kontrol svědčí o tom, že kontroly jsou účinné,
 - (b) je nutné provést další testy kontrol nebo
 - (c) je nutné případné riziko nesprávnosti pokrýt testy věcné správnosti.

Testy věcné správnosti

18. Auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných (materiálních) skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti. (viz odstavce A42 – A47)
19. Auditor je povinen posoudit, zda by měl v rámci testů věcné správnosti provést rovněž externí confirmace. (viz odstavce A48 – A51)

Testy věcné správnosti při zpracování účetní závěrky

20. Testy věcné správnosti prováděné auditorem musí zahrnovat následující auditorské postupy týkající se procesu zpracování účetní závěrky:
 - (a) sesouhlasení účetních výkazů s podkladovými účetními záznamy a
 - (b) prověření významných (materiálních) účetních zápisů a dalších úprav provedených během sestavování účetní závěrky. (viz odstavec A52)

Testy věcné správnosti reagující na významná rizika

21. Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti, musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů. (viz odstavec A53)

Načasování testů věcné správnosti

22. Jestliže auditor provedl testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, zbývající část účetního období je povinen pokrýt:
 - (a) testy věcné správnosti v kombinaci s testy kontrol prováděnými po zbývající část účetního období nebo

(b) pouze testy věcné správnosti, pokud dojde k závěru, že jsou dostatečné, tak, aby na základě těchto testů mohl formulovat své závěry pro celé účetní období. (viz odstavce A55 – A57)

23. Pokud auditor v mezitímním účetním období zjistí nesprávnosti, které původně při posuzování rizika významné (materiální) nesprávnosti neočekával, je povinen posoudit, zda je třeba upravit vyhodnocení souvisejících rizik a plánovaný charakter, načasování a rozsah testů věcné správnosti, které budou provedeny ve zbývajícím období. (viz odstavec A58)

Adekvátnost zobrazení a zveřejnění

24. Auditor je povinen provést auditorské postupy, jejichž cílem je posoudit, zda celková prezentace účetní závěrky včetně zveřejnění údajů je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. (viz odstavec A59)

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací

25. Auditor ještě před ukončením auditu na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací je povinen posoudit, zda vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení je i nadále vhodné. (viz odstavce A60 – A61)
26. Auditor je povinen rozhodnout, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace. Při formování svého názoru auditor zváží všechny relevantní důkazní informace, bez ohledu na to, zda tvrzení v účetní závěrce potvrzují, nebo jim odporují. (viz odstavec A62)
27. Jestliže auditor nezískal dostatečné a vhodné důkazní informace o významných (materiálních) tvrzeních obsažených v účetní závěrce, je povinen se pokusit získat další důkazní informace. Jestliže auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen vydat výrok s výhradou nebo odmítnutí výroku k účetní závěrce.

Dokumentace

28. Auditor je povinen uvést do dokumentace auditu²:
- (a) způsob, jakým reagoval na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, dále charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů,
 - (b) vazbu těchto postupů na vyhodnocená rizika na úrovni tvrzení a
 - (c) výsledky auditorských postupů včetně závěrů, pokud tyto závěry nejsou zřejmé. (viz odstavec A63)
29. Pokud auditor hodlá použít důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané během předchozích auditů, je povinen uvést do dokumentace auditu závěry, k nimž došel, pokud jde o spoléhání se na kontroly testované během předchozího auditu.
30. Dokumentace auditu musí prokázat, že údaje v účetní závěrce odpovídají účetním záznamům, ze kterých mají vycházet.

² ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 - 11 a A6.

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Všeobecné reakce (viz odstavec 5)

- A1. V rámci všeobecných reakcí reagujících na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, auditor podnikne např. následující kroky:
- zdůrazní auditorskému týmu potřebu profesního skepticismu,
 - pověří prováděním zakázky zkušenější pracovníky nebo pracovníky se speciálními odbornými dovednostmi,
 - provádí přísnější dohled,
 - zvolí další auditorské postupy, přičemž do této volby začlení další prvky nepředvídatelnosti,
 - změní charakter, načasování a rozsah auditorských postupů, např.: provede testy věcné správnosti na konci účetního období, nikoli v jeho průběhu nebo změní charakter prováděných auditorských postupů, aby získal přesvědčivější důkazní informace.
- A2. Na hodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, a tím i na všeobecnou reakci auditora má vliv také jeho znalost kontrolního prostředí dané účetní jednotky. Účinné kontrolní prostředí dává auditorovi větší důvěru ve vnitřní kontroly dané účetní jednotky a důkazní informace jí vytvořené, a umožňuje mu tak např. provádět některé auditorské postupy již v průběhu účetního období, nikoli na jeho konci. Nedostatky v kontrolním prostředí mají naproti tomu opačný účinek: na neúčinné kontrolní prostředí auditor reaguje např. tím, že:
- provádí více auditorských postupů na konci účetního období, a nikoli v jeho průběhu,
 - shromáždí více důkazních informací prostřednictvím testů věcné správnosti,
 - zvýší počet lokalit, které jsou předmětem auditu.
- A3. Tyto faktory mají zásadní vliv na auditorův celkový přístup, tedy na to, zda bude klást důraz na testy věcné správnosti (přístup založený na testech věcné správnosti) nebo zda bude používat jak testy kontrol, tak testy věcné správnosti (kombinovaný přístup).

Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení

Charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů (viz odstavec 6)

- A4. Auditorovo vyhodnocení identifikovaných rizik na úrovni tvrzení slouží jako základ pro výběr vhodné metodiky, která bude použita k navržení a provádění dalších auditorských postupů. Auditor může např. dojít k závěru, že:
- (a) účinné reakce na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti u určitého konkrétního tvrzení lze dosáhnout pouze provedením testů kontrol,
 - (b) u některých tvrzení je vhodné provádět pouze testy věcné správnosti, a tudíž při vyhodnocování souvisejícího rizika vyloučí vliv kontrol. Důvodem může být fakt, že auditorské postupy zaměřující se na vyhodnocení rizik neidentifikovaly žádné účinné kontroly relevantní pro daná tvrzení nebo že testování provozní

účinnosti kontrol by bylo neefektivní, a auditor se tudíž při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti nehodlá na účinnost kontrol spoléhat nebo

(c) kombinace testů kontrol s testy věcné správnosti je efektivní.

Auditor však v souladu s odstavcem 18 bez ohledu na zvolenou metodiku navrhne a provede testy věcné správnosti pro všechny významné (materiální) skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje.

- A5. Charakter auditorského postupu je dán jeho účelem (tj. jde buď o testy kontrol, nebo o testy věcné správnosti) a jeho typem (tj. inspekce, pozorování, dotazování, konfirmace, přepočítání, opětovné provedení nebo analytický postup). Při reagování na vyhodnocená rizika hraje nejdůležitější roli charakter auditorských postupů.
- A6. Načasováním auditorského postupu se rozumí termíny, kdy je postup prováděn, nebo období či datum, jehož se důkazní informace týkají.
- A7. Rozsah auditorského postupu je dán objemem prací, které budou provedeny, tj. např. velikostí vzorku nebo počtem pozorování kontrolní činnosti.
- A8. Navržení a provedení dalších auditorských postupů, jejichž charakter, načasování a rozsah vychází z vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení, reflektuje jednoznačnou vazbu mezi dalšími auditorskými postupy a vyhodnocenými riziky.

Reakce na rizika vyhodnocená na úrovni tvrzení (viz odstavec 7(a))

Charakter

- A9. Rizika vyhodnocená auditorem mohou mít vliv jak na typy prováděných auditorských postupů, tak na jejich kombinace. Pokud je např. vyhodnocené riziko vysoké, auditor si může, kromě inspekce příslušného dokumentu, u třetí strany ověřit podmínky uzavřené smlouvy. Navíc jsou některé auditorské postupy pro určitá tvrzení vhodnější, jiné méně. Například pokud jde o výnosy, testy kontrol mohou být nejvhodnější u vyhodnoceného rizika nesprávnosti tvrzení týkajícího se úplnosti, zatímco testy věcné správnosti mohou být nejvhodnější pro vyhodnocené riziko nesprávnosti tvrzení týkajícího se výskytu.
- A10. Pro určení charakteru auditorských postupů jsou relevantní i důvody toho, jak je riziko vyhodnoceno. Jestliže je např. riziko vyhodnoceno jako nižší již v důsledku znaků dané skupiny transakcí bez ohledu na související kontroly, může auditor rozhodnout, že pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací budou stačit pouze analytické testy věcné správnosti. Naproti tomu pokud je riziko vyhodnoceno jako nižší v důsledku vnitřních kontrol a auditor hodlá na tomto hodnocení založit provádění testů věcné správnosti, potom musí v souladu s odstavcem 8(a) provést testy kontrol. Příkladem může být skupina transakcí, které mají poměrně jednotný a jednoduchý charakter, daná účetní jednotka je rutinně zpracovává a jsou kontrolovány jejím informačním systémem.

Načasování

- A11. Auditor může provádět testy kontrol nebo testy věcné správnosti v průběhu účetního období nebo na jeho konci. Čím je vyšší riziko významné (materiální) nesprávnosti, tím je pravděpodobnější, že se auditor rozhodne, že je účinnější provádět testy věcné

správnosti blíže ke konci účetního období nebo přímo na jeho konci než v jeho průběhu, případně provádět auditorské postupy bez ohlášení či v neočekávaných termínech (např. provádět auditorské postupy ve vybraných lokalitách bez ohlášení). To platí především pro zvažování reakce na riziko podvodu. Auditor může např. usoudit, že vzhledem ke zjištěnému riziku záměrné nesprávnosti nebo manipulace nejsou provedené auditorské postupy vhodné pro rozšíření auditních závěrů učiněných k mezitímnímu datu na celé účetní období.

- A12. Na druhé straně provádění auditorských postupů před koncem účetního období může auditorovi pomoci identifikovat významné záležitosti již v raných fázích auditu a následně je vyřešit ve spolupráci s vedením nebo vyvinout účinný auditorský postup k jejich vyřešení.
- A13. Některé auditorské postupy je navíc možné provádět pouze na konci účetního období, resp. až po jeho skončení. To je např. případ:
- sesouhlasení účetních výkazů s účetními záznamy,
 - prověření úprav provedených během sestavování účetní závěrky a
 - provedení postupů reagujících na riziko, že účetní jednotka uzavřela pochybné prodejní smlouvy nebo že transakce nebyly na konci účetního období dokončeny.
- A14. Další relevantní faktory, které auditor zohledňuje při rozhodování o tom, kdy auditorské postupy provede, zahrnují:
- kontrolní prostředí,
 - dobu, kdy budou příslušné informace dispozici (např. elektronické soubory mohou být následně přepsány, nebo postupy, které mají být pozorovány, mohou probíhat pouze v určité době),
 - charakter rizika (např. pokud existuje riziko záměrného nadhodnocení tržeb následným vytvořením falešných prodejních smluv tak, aby účetní jednotka dosáhla očekávaných výnosů, auditor se může rozhodnout prověřit smlouvy dostupné poslední den účetního období),
 - období nebo datum, k němuž se důkazní informace vztahují.

Rozsah

- A15. Rozsah auditorského postupu závisí na posouzení auditora, který zváží významnost (materialitu), vyhodnocené riziko a míru jistoty, kterou chce získat. Pokud je pro dosažení určitého cíle nutné použít kombinaci více postupů, rozsah každého z nich se posuzuje samostatně. Obecně platí, že rozsah auditorských postupů se zvětšuje spolu s tím, jak se zvyšuje riziko významné (materiální) nesprávnosti. Například vhodnou reakcí na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem je zvětšení velikosti vzorku nebo provedení propracovanějších analytických testů věcné správnosti. Avšak zvětšení rozsahu auditorského postupu bude účinné pouze v případech, že tento postup je pro dané riziko relevantní.
- A16. Elektronické transakce a elektronickou účetní evidenci je možné díky počítačovým auditorským technikám testovat zevrubněji, což může být užitečné, pokud se auditor rozhodne změnit rozsah testování, např. v reakci na riziko významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem. Tyto techniky lze používat pro výběr vzorku transakcí z elektronické evidence, ke třídění transakcí s určitými rysy nebo k testování

celého souboru místo pouhého vzorku.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A17. Při auditování účetních jednotek veřejného sektoru bude charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů ovlivněn rovněž rozsahem pravomocí auditora a dalšími speciálními požadavky souvisejícími s auditem.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A18. U velmi malých účetních jednotek mohou být kontrolní aktivity, které auditor může identifikovat, nebo rozsah, v němž je existence kontrolních aktivit a jejich fungování zdokumentováno, jen velice omezené. V takovém případě může být pro auditora efektivnější provést další auditorské postupy formou testů věcné správnosti. Výjimečně může absence kontrolních činností nebo jiných složek kontrol vést k tomu, že auditor nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace.

Vyšší vyhodnocené riziko (viz odstavec 7(b))

A19. Jestliže auditor musí kvůli vyššímu vyhodnocenému riziku získat přesvědčivější důkazní informace, může buď zvýšit množství důkazních informací, které shromáždí, nebo získat důkazní informace, které budou relevantnější nebo spolehlivější, např. tím, že bude klást větší důraz na důkazní informace od třetích stran nebo získá důkazní informace z několika nezávislých zdrojů.

Testy kontrol

Navrhování a provádění testů kontrol (viz odstavec 8)

A20. Testy kontrol se provádějí pouze u těch kontrol, které jsou podle názoru auditora vhodně navrženy tak, aby předcházely významné (materiální) nesprávnosti tvrzení, nebo aby tuto nesprávnost identifikovaly a opravovaly. Jestliže byly během auditovaného účetního období použity významně odlišné kontroly, auditor je posoudí samostatně.

A21. Testování provozní účinnosti kontrol se liší od získávání porozumění a posuzování návrhu a zavedení kontrol. Nicméně v obou případech se používají stejné typy auditorských postupů. Auditor proto může dojít k závěru, že bude účinné otestovat provozní účinnost kontrol spolu s posouzením jejich návrhu a zavedení.

A22. I když některé postupy zaměřující se na vyhodnocení rizik nemusí být navrženy přímo jako testy kontrol, mohou poskytovat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol, a mohou tudíž jako testy kontrol sloužit. Při vyhodnocování rizik může auditor použít rovněž např. následující postupy:

- dotaz na to, jak vedení účetní jednotky používá rozpočet,
- analýzu porovnání měsíčního rozpočtu se skutečnými náklady,
- prověření zpráv týkajících se vyšetřování odchylek mezi rozpočtovanými a skutečnými částkami.

Tyto auditorské postupy poskytují auditorovi informace o struktuře rozpočtových pravidel dané účetní jednotky a o tom, zda byla tato pravidla skutečně zavedena, a případně také důkazní informace o účinnosti fungování rozpočtových pravidel při předcházení či identifikaci významné (materiální) nesprávnosti týkající se klasifikace nákladů.

- A23. Auditor může rovněž zvolit test kontrol, který bude prováděn současně s testy detailních údajů téže transakce. I když se cíl testu kontrol od cíle testu detailních údajů liší, obou lze dosáhnout současně prováděním testu kontrol a testu detailních údajů téže transakce, kterému se také říká dvojúčelový test. Auditor může např. prověřit fakturu, aby zjistil, zda byla schválena, a aby získal věcné důkazní informace o dané transakci. Dvojúčelový test je navržen a vyhodnocován tak, že se posuzuje každý z jeho cílů samostatně.
- A24. Jak je uvedeno v ISA 315, v některých případech auditor může považovat za nemožné navrhnout účinné testy věcné správnosti, které by samy o sobě poskytovaly dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení³. Taková situace může nastat, jestliže daná účetní jednotka využívá pro svou podnikatelskou činnost výpočetní techniku a veškerá dokumentace je vytvářena a vedena výhradně prostřednictvím informačního systému. V takových případech musí auditor v souladu s odstavcem 8(b) provést příslušné testy kontrol.

Důkazní informace a míra, do jaké auditor hodlá spoléhat na kontroly (viz odstavec 9)

- A25. V případech, kdy auditor zvolí přístup založený primárně na testech kontrol, především není-li možné nebo prakticky proveditelné získat dostatečné a vhodné důkazní informace pouze na základě testů věcné správnosti, se bude snažit získat vyšší míru jistoty o provozní účinnosti kontrol.

Charakter a rozsah testů kontrol

Další auditorské postupy v kombinaci s dotazováním (viz odstavec 10(a))

- A26. Dotazování samo o sobě není pro testování provozní účinnosti kontrol dostatečné. Proto se kombinuje s dalšími auditorskými postupy. Dotazování v kombinaci s inspekcí nebo opětovným provedením kontroly obvykle poskytuje vyšší míru jistoty než dotazování v kombinaci s pozorováním, protože pozorování je relevantní pouze v okamžiku, kdy se provádí.
- A27. Typ auditorského postupu, který je nutné použít pro získání důkazních informací o tom, zda kontrola fungovala účinně, je ovlivněn charakterem dané kontroly. Pokud je např. dokladem o provozní účinnosti interních kontrol dokumentace, auditor se může rozhodnout prověřit ji, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol. U jiných kontrol však dokumentace nemusí být dostupná nebo relevantní. Dokumentace nemusí existovat např. pro některé oblasti kontrolního prostředí, jako je přidělení pravomocí nebo odpovědnosti, nebo pro některé typy kontrolní činnosti, jako jsou kontroly prováděné počítačem. V těchto případech lze důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získat prostřednictvím dotazování v kombinaci s jinými auditorskými postupy, jako je pozorování nebo používání počítačových auditorských technik.

Rozsah testů kontrol

- A28. Jestliže auditor potřebuje získat o účinnosti kontrol přesvědčivější důkazní informace, může být vhodné rozšířit rozsah jejich testování, tj. rozšířit testy kontrol. Kromě toho, do jaké míry je možné na danou kontrolu spoléhat, auditor při stanovení rozsahu testů kontrol zvažuje následující skutečnosti:

- četnost, s níž daná účetní jednotka kontrolu během účetního období provádí,

³ ISA 315, odstavec 30.

- délku období, po které auditor během auditu na provozní účinnost dané kontroly spoléhá,
- očekávaná míra odchýlení se od dané kontroly,
- platnost a spolehlivost důkazních informací, jež mají doložit provozní účinnosti kontrol na úrovni tvrzení,
- míra, do jaké jsou důkazní informace získány z testů kontrol, jejichž předmětem jsou jiné kontroly související s daným tvrzením.

Podrobnější pokyny týkající se rozsahu testů kontrol obsahuje ISA 530⁴.

A29. U automatizovaných kontrol nemusí být nutné zvětšovat rozsah testování, protože zpracování údajů prostřednictvím informačních technologií je svou podstatou konzistentní. U automatizované kontroly lze předpokládat, že funguje konzistentně, dokud nedojde ke změně programu (včetně tabulek, souborů nebo dalších trvalých dat programem užívaných). Jakmile auditor rozhodne, že automatizované kontroly fungují správně (k čemuž může dojít v okamžiku zavedení kontroly nebo k některému pozdějšímu datu), může zvážit provedení dalších testů, jejichž prostřednictvím bude ověřováno, že kontrola i nadále účinně funguje. Tyto testy zahrnují např. ověření toho, že:

- změny programu není možné provádět bez příslušných kontrol zaměřených na změny programů,
- pro zpracování transakcí se používá autorizovaná verze programu,
- také ostatní relevantní všeobecné kontroly jsou účinné.

Součástí těchto testů může být i určení toho, že nebyly provedeny změny programů, což může být případ účetní jednotky, která používá běžné softwarové aplikace, aniž by je sama modifikovala nebo udržovala. Auditor může například prověřit zprávu od oddělení zabezpečení informačních technologií, aby získal důkazní informace o tom, že se během daného účetního období neuskutečnil žádný neautorizovaný přístup.

Testování nepřímých kontrol (viz odstavec 10(b))

A30. V některých případech může být nutné získat důkazní informace dokládající účinné fungování nepřímých kontrol. Jestliže se auditor např. rozhodne otestovat účinnost kontroly zpráv o výjimkách týkajících se prodejů nad rámec úvěrového limitu schváleného pro daného zákazníka, bude tato kontrola a následné sledování výjimek kontrolou, která má pro auditora přímou důležitost. Kontroly správnosti informací uvedených ve zprávách (např. všeobecné kontroly v oblasti informačních technologií) jsou potom kontrolami nepřímými.

A31. Jedná-li se o automatizovanou kontrolu, pak díky tomu, že počítačové zpracování je svou podstatou konzistentní, budou důkazní informace o existenci této kontroly, posuzované spolu s důkazními informacemi získanými o provozní účinnosti všeobecných kontrol používaných danou účetní jednotkou (především kontrol týkajících se změn), poskytovat dostatečné důkazní informace o provozní účinnosti této kontroly.

⁴ ISA 530 „Výběr vzorků“.

Načasování testů kontrol

Období, po které auditor na kontroly hodlá spoléhat (viz odstavec 11)

A32. Důkazní informace vztahující se k určitému okamžiku mohou být pro auditorovy účely dostatečné např. tehdy, když auditor testuje kontroly, které daná účetní jednotka používá pro inventarizaci zásob na konci účetního období. Pokud se však auditor hodlá na kontrolu spoléhat během celého účetního období, musí provést testy, na jejichž základě získá důkazní informace o účinném fungování kontrol v průběhu celého účetního období. Tyto testy mohou zahrnovat i testy, jejichž prostřednictvím účetní jednotka monitoruje kontroly.

Používání důkazních informací získaných v mezitímním účetním období (viz odstavec 12)

A33. Faktory, které auditor zohledňuje při rozhodování o tom, jaké další důkazní informace je třeba získat o účinnosti kontrol, jež fungovaly v období následujícím po mezitímním účetním období, zahrnují:

- významnost vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení,
- kontroly, které byly v mezitímním období testovány a významné změny, jimiž od té doby prošly, včetně změn informačních systémů, procesů a personálních změn,
- míru, do jaké byly získány důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol,
- délku zbývajících období,
- rozsah, v jakém se auditor hodlá na základě spolehnutí se na tyto kontroly omezit další testy věcné správnosti,
- kontrolní prostředí.

A34. Další důkazní informace je možné získat např. rozšířením testů kontrol po celé zbývajících období nebo testováním monitorování kontrol účetní jednotkou.

Používání důkazních informací získaných během předchozích auditů (viz odstavec 13)

A35. V některých případech lze jako důkazní informace použít důkazní informace získané během předchozích auditů, jestliže auditor provede auditorské postupy, jejichž prostřednictvím opětovně potvrdí platnost těchto důkazních informací. Auditor například při provádění auditu v předchozím účetním období zjistil, že určitá automatizovaná kontrola v dané účetní jednotce funguje správně. Např. prostřednictvím dotazů na vedení nebo prostřednictvím inspekce účetních knih získá důkazní informace o tom, zda u této automatizované kontroly nedošlo ke změnám, které by měly vliv na její účinné fungování. Na posouzení důkazních informací o těchto změnách bude záviset širší nebo naopak menší rozsah důkazních informací, které bude nutné o provozní účinnosti kontrol získat v běžném účetním období.

Kontroly, u nichž došlo oproti předchozím auditům ke změně (viz odstavec 14(a))

A36. Změny mohou mít vliv na relevanci důkazních informací získaných během předchozích auditů, a to do té míry, že tyto důkazní informace již nebudou spolehlivé. Například změny v systému, díky nimž účetní jednotka získává ze systému novou zprávu, pravděpodobně nebudou mít vliv na relevanci důkazních informací získaných během předchozích auditů. Naproti tomu změna, která umožňuje data akumulovat nebo kalkulovat jiným způsobem, tento vliv mít bude.

Kontroly, u nichž nedošlo oproti předchozím auditům ke změně (viz odstavec 14(b))

A37. Rozhodnutí auditora o tom, zda se bude spoléhat na důkazní informace získané během předchozích auditů u kontrol:

- (a) u nichž od posledního testování nedošlo ke změně a
- (b) které nejsou kontrolami omezujícími významné riziko,

závisí na jeho odborném úsudku. Také doba mezi opakovaným testováním těchto kontrol závisí na odborném úsudku auditora, v souladu s odstavcem 14 (b) se však testování musí provádět minimálně jednou za tři roky.

A38. Obecně platí, že čím je vyšší riziko významné (materiální) nesprávnosti nebo čím více auditor na interní kontroly spoléhá, tím kratší pravděpodobně bude období mezi testováním kontrol. Faktory, které zkracují období mezi opakovaným testováním kontrol nebo v jejichž důsledku není možné se na důkazní informace získané během předchozích auditů vůbec spoléhat, jsou:

- nedostatečné kontrolní prostředí,
- nedostatečné monitorování kontrol,
- významný podíl manuálních prvků u daných kontrol,
- personální změny, které významně ovlivňují používání kontrol,
- měnící se podmínky, z nichž vyplývá nutnost změnit i kontroly,
- nedostatečné všeobecné kontroly v oblasti informačních technologií.

A39. Jestliže existuje celá řada kontrol, u nichž auditor hodlá spoléhat na důkazní informace získané během předchozích auditů, otestuje během každého auditu část z nich, čímž získá přesvědčivé informace o průběžné účinnosti kontrolního prostředí. To auditorovi také usnadní rozhodování o tom, zda se může spoléhat na důkazní informace získané během předchozích auditů.

Hodnocení provozní účinnosti kontrol (viz odstavce 16 – 17)

A40. Významná (materiální) nesprávnost zjištěná při provádění auditorského postupu je silným indikátorem o existenci významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

A41. Pojetí účinnosti fungování kontrol připouští, že účetní jednotka nemusí kontroly uplatňovat vždy stejně, tj. že mohou existovat odchylky v uplatňování kontrol. Tyto odchylky od předepsaných kontrol mohou být způsobeny takovými faktory, jako je výměna klíčových pracovníků, významné sezónní výkyvy v objemu transakcí nebo lidská chyba. Zjištěný počet odchylek především ve srovnání s očekávaným počtem odchylek naznačuje, že se auditor nemůže spolehnout, že kontrola snižuje riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení na úroveň vyhodnocenou auditorem.

Testy věcné správnosti (viz odstavec 18)

A42. V souladu s odstavcem 18 je auditor povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejňovaných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti. Tento požadavek je dán tím, že: (a) auditorovo vyhodnocení rizika je založeno jen

jeho úsudku, a nemusí tudíž být identifikována všechna rizika významné (materiální) nesprávnosti; a (b) existují přirozená omezení interních kontrol, včetně toho, že je vedení může obejít.

Charakter a rozsah testů věcné správnosti

A43. V některých případech se auditor může rozhodnout, že:

- ke snížení auditorského rizika na přijatelně nízkou úroveň stačí, pokud budou provedeny pouze analytické testy věcné správnosti. Tak je tomu např. v případě, že je jeho hodnocení rizika podepřeno důkazními informacemi získanými prostřednictvím testů kontrol,
- jsou vhodné pouze testy detailních údajů,
- vhodnou reakcí na vyhodnocená rizika je kombinace analytických testů věcné správnosti a testů detailních údajů.

A44. Analytické testy věcné správnosti jsou obecně vhodnější pro velké objemy transakcí, které mají většinou předvídatelný vývoj. Požadavky a podrobnější pokyny týkající se používání analytických testů během auditu jsou uvedeny v ISA 520⁵.

A45. Pro návrh testů detailních údajů je relevantní charakter rizik a tvrzení. Například u testů detailních údajů zaměřujících se na tvrzení, jež se týká existence nebo výskytu, auditor vybere některé z položek, které jsou součástí částky uvedené v účetních výkazech, a získá relevantní důkazní informace. Naproti tomu u testů detailních údajů, jejichž prostřednictvím bude auditor ověřovat tvrzení týkající se úplnosti, si vybere určité položky, které by měly být do částky uvedené v účetním výkazu zahrnuty, a ověří, zda je tomu skutečně tak.

A46. Vzhledem k tomu, že vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti zohledňuje vnitřní kontrolní systém, je možné v případě neuspokojivých výsledků testů kontrol zvětšit rozsah testů věcné správnosti. Avšak zvětšit rozsah auditorského postupu je vhodné pouze v případě, že tento postup je pro dané riziko relevantní.

A47. Při navrhování testů detailních údajů je rozsah testování obvykle dán velikostí vzorku. Avšak relevantní jsou také další záležitosti, mimo jiné to, zda není efektivnější používat jiné selektivní způsoby testování. Podrobnější pokyny viz též ISA 530⁶.

Posouzení toho, zda by se měly použít externí confirmace

A48. Používání externích confirmací je často vhodné u tvrzení týkajících se zůstatků účtů a jejich součástí, ale nemusí se omezovat jen na tyto položky. Auditor si může například vyžádat externí confirmaci podmínek dohod, smluv nebo transakcí realizovaných mezi účetní jednotkou a jiným stranami. Dále si může externí confirmace vyžádat, aby získal důkazní informace o neexistenci určitých podmínek, konkrétně například o tom, že neexistuje žádná „postranní dohoda“, která by byla relevantní pro tvrzení účetní jednotky o vykázání účetních položek ve správném období. Externí confirmace mohou být zdrojem důležitých důkazních informací pro reagování na rizika významné (materiální) nesprávnosti v následujících případech:

- zůstatky na bankovních účtech a další informace týkající se vztahů s bankovními institucemi,

⁵ ISA 520 „Analytické postupy”.

⁶ ISA 500 „Důkazní informace“, odstavec 10.

- zůstatky na účtu pohledávek a související podmínky,
 - zásoby, které mají na skladě třetí strany pro účely zpracování, nebo zásoby v celních a konsignačních skladech,
 - listiny dokládající majetková práva, jež jsou uloženy u právních zástupců nebo finančních institucí buď v úschově, nebo jako zajištění,
 - finanční investice uložené v úschově nebo zakoupené od obchodníků s cennými papíry a nedodané do rozvahového dne,
 - závazky vůči věřitelům, včetně důležitých podmínek splácení a omezujících podmínek,
 - zůstatky na účtu závazků a související podmínky.
- A49. O některých tvrzeních sice externí confirmace mohou poskytnout důležité důkazní informace, u jiných jsou ale méně relevantní. Externí confirmace například poskytují méně relevantní důkazní informace o návratnosti zůstatků na účtu pohledávek než o jejich existenci.
- A50. Auditor může usoudit, že externí confirmace získané k jednomu účelu mohou sloužit jako zdroj důkazních informací i pro jiné účely. Například v žádostech o confirmaci zůstatků na bankovních účtech jsou často i požadavky na informace důležité pro jiná tvrzení. Tyto aspekty mohou mít vliv na to, zda se auditor rozhodne externí confirmace si vyžádat.
- A51. Faktory, které auditorovi pomáhají při rozhodování o tom, zda si v rámci provádění testů věcné správnosti vyžádá externí confirmace:
- protistrana, která má confirmaci provést, má znalosti o předmětné záležitosti – odpovědi budou patrně spolehlivější, pokud je za protistranu poskytne osoba, která má o potvrzovaných informacích potřebné znalosti,
 - schopnost nebo ochota protistrany, která má confirmaci provést, odpovědět. Protistrana například:
 - o nemusí akceptovat odpovědnost za poskytnutí odpovědi na žádost o confirmaci,
 - o může odpověď považovat za příliš finančně nebo časově náročnou,
 - o může mít obavy z případné právní odpovědnosti, která by pro ni z odpovědi mohla vyplynout.
 - o může o transakcích účtovat v jiné měně nebo
 - o může působit v prostředí, kde odpověď na žádost o confirmaci není důležitou součástí běžného fungování účetní jednotky.

V těchto případech se může stát, že protistrana na žádost o confirmaci neodpoví, odpoví jen neformálně nebo se pokusí omezit míru, ve které lze na její odpověď spoléhat.
 - objektivnost protistrany, která má confirmaci provést – jestliže je protistrana spřízněnou stranou dané účetní jednotky, mohou být její odpovědi na žádosti o confirmace méně spolehlivé.

Testy věcné správnosti při zpracování účetní závěrky (viz odstavec 20(b))

- A52. Povaha a také rozsah prověřování účetních zápisů a dalších úprav závisí na charakteru a složitosti účetního výkaznictví dané účetní jednotky a na souvisejícím riziku

významné (materiální) nesprávnosti.

Testy věcné správnosti reagující na významná rizika (viz odstavec 21)

A53. Jestliže auditor dojde k závěru, že vyhodnocené riziko je významné, musí v souladu s odstavcem 21 tohoto standardu provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Při získávání důkazních informací vykazujících vysokou mírou spolehlivosti, které auditor potřebuje, aby mohl reagovat na významné riziko významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, mohou auditorovi napomoci důkazní informace, jež získá prostřednictvím externích konfirmací přímo od příslušných protistran. Například jestliže auditor zjistí, že vedení má problémy se splněním plánovaných výnosů, může existovat riziko, že vedení nadhodnotí tržby nesprávným zaúčtováním výnosů plynoucích z prodejních smluv, i když jejich podmínky zaúčtování výnosů neumožňují, nebo fakturováním tržeb ještě před odesláním zboží. Za takové situace může auditor použít například externí konfirmace tak, aby si jejich prostřednictvím potvrdil nejen dosud neuhrazené částky, ale také detaily prodejních smluv, včetně data, nároků na vrácení zboží a dodacích podmínek. Auditor může navíc považovat za účinné doplnit tyto externí konfirmace o dotazy na nefinanční pracovníky účetní jednotky ohledně případných změn prodejních smluv a dodacích podmínek.

Načasování testů věcné správnosti (viz odstavce 22 - 23)

A54. Důkazní informace získané při testech věcné správnosti provedených během předchozího auditu ve většině případů nejsou v běžném období jako důkazní informace dostatečné. Existují nicméně výjimky, např. právní posudek získaný během předchozího auditu k sekuritizační struktuře, u které v běžném období nenastaly žádné změny, může být relevantní i v běžném období. V takovém případě je vhodné použít důkazní informace získané při testech věcné správnosti během předchozího auditu, ale pouze za předpokladu, že se tyto důkazní informace ani související předmět zásadním způsobem nezměnily, a pokud auditor v běžném období provede auditorské postupy, jejichž prostřednictvím platnost těchto důkazních informací opětovně potvrdí.

Používání důkazních informací získaných v mezitímním účetním období (viz odstavec 22)

A55. V některých případech auditor může rozhodnout, že bude účinné provést testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, a porovnat a sesouhlasit informace týkající se zůstatku na konci účetního období se srovnatelnými informacemi za mezitímní období. To mu umožňuje:

- (a) identifikovat částky, jež se jeví jako neobvyklé,
- (b) tyto částky prošetřit a
- (c) provést analytické testy věcné správnosti nebo testy detailních údajů, jejichž prostřednictvím ověří zbývající období.

A56. Prováděním testů věcné správnosti k mezitímnímu datu, aniž by byly následně provedeny další auditorské postupy, se zvyšuje riziko, že auditor neodhalí nesprávnosti existující na konci účetního období. Toto riziko je tím vyšší, čím je zbývající období delší. Rozhodnutí o tom, zda provádět testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, ovlivňují mimo jiné následující faktory:

- kontrolní prostředí a další relevantní kontroly,

- dostupnost informací, které jsou nutné pro provádění auditorských postupů, k pozdějšímu datu,
- cíl testu věcné správnosti,
- vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti,
- charakter skupiny transakcí, zůstatku účtu a souvisejících tvrzení,
- schopnost auditora provádět vhodné testy věcné správnosti nebo testy věcné správnosti v kombinaci s testy kontrol za zbývající období tak, aby bylo sníženo riziko, že na konci účetního období budou existovat nesprávnosti, které nebudou zjištěny.

A57. Rozhodnutí o tom, zda provádět testy věcné správnosti v období od mezitímního data do konce běžného období, ovlivňují mimo jiné následující faktory:

- zda u zůstatků konkrétních skupin transakcí nebo u zůstatků účtů na konci roku lze přiměřeně odhadnout výši, relativní důležitost a složení,
- zda postupy, které účetní jednotka používá k analýze a úpravě těchto skupin transakcí nebo zůstatků účtů v mezitímním období a ke správnému časovému rozlišení, jsou vhodné,
- zda informační systém relevantní pro účetní výkaznictví poskytne informace týkající se zůstatků na konci účetního období a transakcí realizovaných během zbývajícího období, které budou dostatečné pro prověření:
 - (a) významných neobvyklých transakcí nebo zápisů (včetně těch, které byly realizovány na konci účetního období),
 - (b) ostatních příčin významných odchylek nebo naopak očekávaných odchylek, které se neuskutečnily, a
 - (c) změn ve složení skupin transakcí nebo zůstatků účtů.

Nesprávnosti zjištěné k mezitímnímu datu (viz odstavec 23)

A58. Pokud auditor na základě neočekávaných nesprávností zjištěných k mezitímnímu datu dojde k závěru, že je nutné upravit plánovaný charakter, načasování a rozsah testů věcné správnosti, které budou provedeny ve zbývajícím období, může auditorské postupy provedené k mezitímnímu datu na konci účetního období rozšířit nebo zopakovat.

Adekvátnost zobrazení a zveřejnění (viz odstavec 24)

A59. Při vyhodnocování celkové prezentace účetní závěrky, včetně zveřejněných údajů, auditor posoudí, zda jsou jednotlivé účetní výkazy prezentovány způsobem, který odráží správnou klasifikaci a popis finančních informací a formu, uspořádání a obsah účetních výkazů a přílohy. To zahrnuje mimo jiné např. používanou terminologii, míru detailnosti, klasifikaci položek účetních výkazů a východiska prezentovaných částek.

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací (viz odstavce 27 - 27)

A60. Audit účetní závěrky je narůstající a opakující se proces. Auditor provádí plánované auditorské postupy a spolu s tím získává další důkazní informace, jež mohou vést

k modifikaci charakteru, načasování či rozsahu dalších plánovaných auditorských postupů. Auditor může získat informace, jež se významně liší od informací, na nichž bylo hodnocení rizik založeno. Například:

- rozsah nesprávností, které auditor zjistí na základě testů věcné správnosti, může změnit jeho hodnocení rizik a může signalizovat významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému,
- auditor může zjistit nesrovnalosti v účetních záznamech, případně rozporné či chybějící důkazní informace,
- analytické postupy provedené ve fázi celkové kontroly mohou signalizovat dříve nerozpoznané riziko významné (materiální) nesprávnosti.

V takovém případě se může objevit potřeba, aby auditor přehodnotil plánované auditorské postupy, a to na základě revidovaného posouzení vyhodnocených rizik pro všechny nebo některé skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje a související tvrzení. Další pokyny k revizi auditorova posouzení rizik jsou uvedeny v ISA 315⁷.

- A61. Auditor nemůže předpokládat, že výskyt podvodu nebo chyby je ojedinělý. Posouzení toho, jakým způsobem odhalení nesprávnosti ovlivní vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, je proto velice důležité pro to, zda toto vyhodnocení bude i nadále platné.
- A62. Vliv na auditorovo posouzení toho, co představuje dostatečné a vhodné důkazní informace, mají takové faktory jako jsou:
- významnost případné nesprávnosti tvrzení a pravděpodobnost, že tato nesprávnost bude mít, ať už sama o sobě, nebo spolu s dalšími případnými nesprávnostmi, na účetní závěrku významný (materiální) vliv,
 - účinnost postupů a kontrol, kterými vedení reaguje na rizika,
 - zkušenosti získané s obdobnými potenciálními nesprávnostmi během předchozích auditů,
 - výsledky provedených auditorských postupů, včetně toho, zda byly těmito postupy odhaleny konkrétní případy podvodu nebo chyby,
 - zdroj dostupných informací a jejich spolehlivost,
 - přesvědčivost důkazních informací,
 - znalosti o dané účetní jednotce a jejím prostředí, včetně jejích vnitřních kontrol.

Dokumentace (viz odstavec 28)

- A63. Forma a rozsah dokumentace auditu je věcí odborného úsudku auditora a závisí na charakteru dané účetní jednotky a na její velikosti a složitosti, na jejím vnitřním kontrolním systému, na dostupnosti informací poskytovaných účetní jednotkou a na zvolené metodice a používaných technologiích.

⁷ ISA 315, odstavec 31.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 402**

**ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY
VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 5
Datum účinnosti	6
Cíle	7
Definice	8
Požadavky	
Seznámení se službami poskytovanými servisní organizací, včetně vnitřního kontrolního systému	9 – 14
Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti	15 – 17
Zprávy typu 1 a 2, které nezahrnují služby subservisní organizace.....	18
Podvod, nedodržení právních předpisů a neopravené nesprávnosti ve vztahu k činnostem servisní organizace	19
Vydání zprávy auditorem uživatelské účetní jednotky	20 – 22
Aplikační a vysvětlující část	
Seznámení se službami poskytovanými servisní organizací, včetně vnitřního kontrolního systému	A1 – A23
Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti	A24 – A39
Zprávy typu 1 a 2, které nezahrnují služby subservisní organizace.....	A40
Podvod, nedodržení právních předpisů a neopravené nesprávnosti ve vztahu k činnostem servisní organizace	A41
Vydání zprávy auditorem uživatelské účetní jednotky	A42 – A44

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY
VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 402 „Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora uživatelské účetní jednotky ohledně získání dostatečných a vhodných důkazních informací v případech, kdy uživatelská účetní jednotka využívá služeb jedné či více servisních organizací. Konkrétně podrobněji upravuje způsob, jímž auditor uživatelské účetní jednotky uplatňuje ISA 315¹ a ISA 330² při seznamování se s uživatelskou účetní jednotkou, včetně části jejího vnitřního kontrolního systému relevantní pro audit, v rozsahu dostatečném k identifikaci a vyhodnocení rizik výskytu významné (materiální) nesprávnosti a k navržení a provedení dalších auditorských postupů v reakci na tato rizika.
2. Mnohé účetní jednotky zadávají realizaci části svých činností organizacím, které poskytují služby v rozsahu od provádění konkrétních úkolů pod vedením účetní jednotky po převzetí celých oddělení nebo funkcí účetní jednotky, jako je např. oblast dodržování daňových předpisů. Řada služeb poskytovaných těmito organizacemi je nedílnou součástí činnosti účetní jednotky, avšak ne všechny tyto služby jsou relevantní z pohledu auditu.
3. Služby poskytované servisní organizací jsou z pohledu auditu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky relevantní, pokud jsou tyto služby a kontroly nad nimi součástí informačního systému účetní jednotky, včetně souvisejících podnikových procesů, který je relevantní pro účetní výkaznictví. Přestože většina kontrol v servisní organizaci se bude pravděpodobně vztahovat k účetnímu výkaznictví, mohou v ní být zavedeny další kontroly, které mohou být z pohledu auditu rovněž relevantní, jako jsou například kontroly týkající se ochrany majetku. Služby servisní organizace se považují za součást informačního systému uživatelské účetní jednotky, včetně souvisejících podnikových procesů, který je relevantní pro účetní výkaznictví, jestliže tyto služby ovlivňují některý z následujících aspektů:
 - (a) skupiny transakcí náležících k činnostem uživatelské účetní jednotky, které jsou významné z pohledu její účetní závěrky,
 - (b) postupy v rámci systémů informačních technologií (IT) a manuálních systémů, pomocí kterých jsou transakce uživatelské účetní jednotky zahajovány, zaúčtovány, zpracovány, v případě potřeby opraveny, převedeny do hlavní knihy a vykázány v účetní závěrce,
 - (c) související účetní záznamy, v elektronické nebo manuální podobě, podpůrné informace a konkrétní účty v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky, které jsou používány k zahájení, zaúčtování, zpracování a vykázání transakcí uživatelské účetní jednotky; do této skupiny spadají také opravy nesprávných informací a způsob, jakým jsou informace převáděny do hlavní knihy,
 - (d) způsob, jakým informační systém uživatelské účetní jednotky zachycuje události a podmínky, s výjimkou transakcí, které jsou významné z pohledu účetní závěrky,
 - (e) proces účetního výkaznictví používaný k sestavení účetní závěrky uživatelské

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY
VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

účetní jednotky, včetně významných účetních odhadů a zveřejněných údajů, a

- (f) kontroly související s účetními zápisy, včetně nestandardních účetních zápisů používaných k zaúčtování jednorázových mimořádných transakcí nebo úprav.
4. Povaha a rozsah prací, které má auditor uživatelské účetní jednotky provést ve vztahu k službám poskytovaným servisní organizací, závisí na povaze a významu těchto služeb pro uživatelskou účetní jednotku a na relevanci těchto služeb pro audit.
5. Tento standard se nevztahuje na služby poskytované finančními institucemi, jež se omezují na zpracování transakcí ve spojitosti s účtem účetní jednotky vedeným u dané finanční instituce, jestliže účetní jednotka schvaluje každou jednotlivou transakci, jako je zpracování transakcí na běžném účtu ze strany banky nebo zpracování transakcí s cennými papíry makléřem. Tento standard se dále nevztahuje na audit transakcí vyplývajících z majetkových podílů v jiných účetních jednotkách, jako jsou sdružení, obchodní společnosti a společné podniky, kdy jsou majetkové podíly účtovány a vykazovány jejich vlastníkům.

Datum účinnosti

6. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

7. Cílem auditora uživatelské účetní jednotky, která využívá služeb servisní organizace, je:
- (a) seznámit se s povahou a významem služeb poskytovaných servisní organizací a s jejich dopadem na část vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky, která je relevantní pro audit, v míře dostatečné k identifikování a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, a
- (b) navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika.

Definice

8. Pro účely standardů ISA mají následující termíny význam, který je jim přiřazen níže:
- (a) doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky – kontroly, jejichž zavedení uživatelskou účetní jednotkou předpokládá servisní organizace při navrhování svých služeb a které jsou, je-li to nutné k dosažení kontrolních cílů, identifikovány v popisu jejího systému,
- (b) zpráva o popisu a návrhu kontrol v servisní organizaci (v tomto standardu označovaná jako zpráva typu 1) – zpráva obsahující:
- (i) popis systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol navržených a zavedených k předem určenému datu, který sestaví vedení servisní organizace, a
- (ii) zprávu auditora servisní organizace, jejímž cílem je poskytnout přiměřenou jistotu a která obsahuje výrok auditora servisní organizace k popisu systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol a ke vhodnosti návrhu kontrol pro účely splnění vytyčených kontrolních cílů,

- (c) Zpráva o popisu, návrhu a provozní účinnosti kontrol v servisní organizaci (v tomto standardu označovaná jako zpráva typu 2) – zpráva, která obsahuje:
- (i) popis systému servisní organizace, jejich kontrolních cílů a souvisejících kontrol, jejich návrhu a zavedení k předem určenému datu nebo po určité období a v některých případech jejich provozní účinnosti po určité období, který připraví vedení servisní organizace, a
 - (ii) zprávu auditora servisní organizace, jejímž cílem je poskytnout přiměřenou jistotu a která obsahuje:
 - a. výrok auditora servisní organizace k popisu systému servisní organizace, jejich kontrolních cílů a souvisejících kontrol a ke vhodnosti návrhu kontrol pro účely splnění vytyčených kontrolních cílů a k provozní účinnosti kontrol, a
 - b. popis testů kontrol, které provede auditor servisní organizace, spolu s jejich výsledky,
- (d) auditor servisní organizace – auditor, který na žádost servisní organizace poskytne zprávu o ověření kontrol servisní organizace,
- (e) servisní organizace – organizace představovaná třetí stranou (nebo část takové organizace), která poskytuje uživatelským účetním jednotkám služby, které jsou součástí jejich informačních systémů relevantních pro účetní výkaznictví,
- (f) systém servisní organizace – pravidla a postupy navržené, zavedené a dodržované servisní organizací za účelem toho, aby uživatelským účetním jednotkám poskytovala služby, na které se vztahuje zpráva auditora servisní organizace,
- (g) subservisní organizace – servisní organizace využívaná jinou servisní organizací k provedení některých služeb poskytovaných uživatelským účetním jednotkám, které jsou součástí informačních systémů těchto uživatelských účetních jednotek relevantních pro účetní výkaznictví,
- (h) auditor uživatelské účetní jednotky – auditor, který provádí audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky a vydává o ní zprávu,
- (i) uživatelská účetní jednotka – účetní jednotka, která využívá služeb servisní organizace a jejíž účetní závěrka je předmětem auditu.

Požadavky

Seznámení se službami poskytovanými servisní organizací, včetně vnitřního kontrolního systému

9. Při seznamování se s uživatelskou účetní jednotkou v souladu s ISA 315³ je auditor uživatelské účetní jednotky povinen seznámit se se způsobem, jakým uživatelská účetní jednotka v rámci své provozní činnosti využívá služby servisní organizace, včetně: (viz odstavce A1 – A2)
- (a) povahy služeb poskytovaných servisní organizací a významu těchto služeb pro uživatelskou účetní jednotku, včetně dopadu těchto služeb na vnitřní kontrolní systém uživatelské účetní jednotky, (viz odstavce A3 – A5)
 - (b) povahy a významnosti (materiality) transakcí zpracovávaných nebo účtů či

³ ISA 315, odstavec 11.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY
VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

procesů účetního výkaznictví ovlivněných servisní organizací, (viz odstavec A6)

- (c) míry interakce činností servisní organizace s činnostmi uživatelské účetní jednotky, a (viz odstavec A7)
 - (d) povahy vztahu mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací, včetně příslušných smluvních podmínek vztahujících se na činnosti prováděné servisní organizací. (viz odstavce A8 – A11)
10. Při seznamování se s částmi vnitřního kontrolního systému relevantními pro audit v souladu s ISA 315⁴ je auditor uživatelské účetní jednotky povinen vyhodnotit návrh a zavedení příslušných kontrol v uživatelské účetní jednotce, které souvisejí se službami poskytovanými servisní organizací, včetně kontrol, které jsou uplatňovány u transakcí zpracovávaných servisní organizací. (viz odstavce A12 – A14)
11. Auditor uživatelské účetní jednotky je povinen určit, zda získal dostatečný přehled o povaze a významu služeb poskytovaných servisní organizací a o jejich dopadu na části vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky relevantní pro audit, aby mohl identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti.
12. Jestliže auditor uživatelské účetní jednotky není schopen získat dostatečný přehled od uživatelské účetní jednotky, je povinen získat ho jedním či více z následujících postupů: (viz odstavce A15 – A20)
- (a) získání zprávy typu 1 nebo typu 2, jsou-li k dispozici,
 - (b) kontaktování servisní organizace prostřednictvím uživatelské účetní jednotky za účelem získání konkrétních informací,
 - (c) návštěva servisní organizace a provedení postupů, které poskytnou potřebné informace o relevantních kontrolách v servisní organizaci, nebo
 - (d) využití jiného auditora k provedení postupů, které poskytnou potřebné informace o relevantních kontrolách v servisní organizaci.

Použití zprávy typu 1 nebo typu 2 pro lepší seznámení auditora uživatelské účetní jednotky se servisní organizací

13. Při určování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací, které poskytla zpráva typu 1 nebo typu 2, je auditor uživatelské účetní jednotky povinen se přesvědčit, že: (viz odstavec A21)
- (a) auditor servisní organizace je odborně způsobilý a na servisní organizaci nezávislý, a
 - (b) standardy, v souladu s nimiž byla zpráva typu 1 nebo typu 2 vydána, jsou adekvátní.
14. Pokud auditor uživatelské účetní jednotky hodlá použít zprávu typu 1 nebo typu 2 jako důkazní informace při svém seznamování se s návrhem a zavedením kontrol v servisní organizaci, je povinen: (viz odstavce A22 – A23)
- (a) posoudit, zda jsou popis a návrh kontrol v servisní organizaci připraveny k datu nebo za období, které je vhodné pro jeho účely,
 - (b) vyhodnotit dostatečnost a vhodnost důkazů, které poskytla zpráva, pro jeho

⁴ ISA 315, odstavec 12.

seznámení s částmi vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky relevantními pro audit, a

- (c) určit, zda jsou doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky identifikované servisní organizací relevantní pro uživatelskou účetní jednotku, a pokud ano, obeznámit se s tím, zda uživatelská účetní jednotka takové kontroly navrhla a zavedla.

Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti

15. V reakci na rizika vyhodnocená v souladu s ISA 330 je auditor uživatelské účetní jednotky povinen: (viz odstavce A24 – A28)

- (a) určit, zda jsou v záznamech, které drží uživatelská účetní jednotka, k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se relevantních tvrzení v účetní závěrce, a pokud ne,
- (b) provést další auditorské postupy za účelem získání dostatečných a vhodných důkazních informací nebo využít jiného auditora, který provede tyto postupy v servisní organizaci za něj.

Testy kontrol

16. Jestliže vyhodnocení rizik ze strany auditora uživatelské účetní jednotky zahrnuje očekávání, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné, je auditor uživatelské účetní jednotky povinen získat důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol prostřednictvím jednoho či více následujících postupů: (viz odstavce A29 – A30)

- (a) získání zprávy typu 2, je-li k dispozici,
- (b) provedení vhodných testů kontrol v servisní organizaci, nebo
- (c) využití jiného auditora k provedení testů kontrol v servisní organizaci za auditora uživatelské účetní jednotky.

Použití zprávy typu 2 jako důkazní informace, že kontroly v servisní organizaci fungují účinně

17. Jestliže auditor uživatelské účetní jednotky v souladu s odstavcem 16a) hodlá použít zprávu typu 2 jako důkazní informaci, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné, je povinen určit, zda zpráva auditora servisní organizace poskytuje dostatečné a vhodné důkazní informace o účinnosti kontrol, které by podpořily vyhodnocení rizik ze strany auditora uživatelské účetní jednotky, a to tak, že: (viz odstavce A31 – A39)

- (a) posoudí, zda jsou popis, návrh a provozní účinnost kontrol v servisní organizaci připraveny, resp. vyhodnoceny k datu nebo za období, které je vhodné pro účely auditora uživatelské účetní jednotky,
- (b) určí, zda jsou doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky identifikované servisní organizací relevantní pro uživatelskou účetní jednotku, a pokud ano, obeznámí se s tím, zda uživatelská účetní jednotka navrhla a zavedla takové kontroly, a pokud ano, ověří jejich provozní účinnost,
- (c) posoudí vhodnost časového období, které pokrývají testy kontrol, a délku doby, která uplynula od jejich provedení, a

- (d) posoudí, zda jsou testy kontrol provedené auditorem servisní organizace a jejich výsledky popsány ve zprávě auditora servisní organizace relevantní z pohledu tvrzení v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky a poskytují dostatečné a vhodné důkazní informace, které by podpořily vyhodnocení rizik ze strany auditora uživatelské účetní jednotky.

Zprávy typu 1 a typu 2, které nezahrnují služby subservisní organizace

18. Jestliže auditor uživatelské účetní jednotky hodlá použít zprávu typu 1 nebo typu 2, která nezahrnuje služby poskytované subservisní organizací, avšak tyto služby jsou relevantní z pohledu auditu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky, auditor uživatelské účetní jednotky je povinen uplatnit ve spojitosti se službami poskytovanými subservisní organizací požadavky tohoto standardu. (viz odstavec A40)

Podvod, nedodržení právních předpisů a neopravené nesprávnosti ve vztahu k činnostem servisní organizace

19. Auditor uživatelské organizace je povinen zjistit dotazováním vedení uživatelské účetní jednotky, zda servisní organizace informovala uživatelskou účetní jednotku nebo zda je uživatelská účetní jednotka jinak informována o podvodu, nedodržení právních předpisů či o neopravených nesprávnostech, které mají vliv na účetní závěrku uživatelské účetní jednotky. Auditor uživatelské účetní jednotky je povinen vyhodnotit, jak tyto záležitosti ovlivňují povahu, načasování a rozsah jeho dalších auditorských postupů, včetně dopadu na jeho závěry a zprávu. (viz odstavec A41)

Vydání zprávy auditorem uživatelské účetní jednotky

20. Auditor uživatelské účetní jednotky je povinen modifikovat výrok ve své zprávě v souladu s ISA 705⁵, jestliže není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace v souvislosti se službami poskytovanými servisní organizací, které jsou relevantní pro audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky. (viz odstavec A42)
21. Pokud to nevyžadují právní předpisy, auditor uživatelské účetní jednotky neodkazuje ve své zprávě obsahující nemoifikovaný výrok na práci auditora servisní organizace. Jestliže takový odkaz je vyžadován právními předpisy, musí být ve zprávě auditora uživatelské účetní jednotky uvedeno, že tento odkaz nezmenšuje odpovědnost auditora uživatelské účetní jednotky za auditorský výrok. (viz odstavec A43)
22. Je-li odkaz na práci auditora servisní organizace relevantní pro obeznámení se s modifikací výroku auditora uživatelské účetní jednotky, musí být ve zprávě auditora uživatelské účetní jednotky uvedeno, že tento odkaz nezmenšuje odpovědnost auditora uživatelské účetní jednotky za tento výrok. (viz odstavec A44)

Aplikační a vysvětlující část

Seznámení se službami poskytovanými servisní organizací, včetně vnitřního kontrolního systému

Zdroje informací (viz odstavec 9)

A1. Informace o povaze služeb poskytovaných servisní organizací mohou být k dispozici

⁵ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 6.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY
VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

z celé řady zdrojů, jako jsou:

- uživatelské manuály,
- přehledy o systémech,
- technické manuály,
- smlouvy nebo dohody o poskytování služeb mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací,
- zprávy servisních organizací, interních auditorů nebo regulačních orgánů o kontrolách v servisní organizaci,
- zprávy auditora servisní organizace včetně dopisů vedení společnosti, jsou-li k dispozici.

A2. Při seznamování se s povahou služeb poskytovaných servisní organizací mohou být užitečné rovněž znalosti plynoucí ze zkušeností auditora uživatelské účetní jednotky se servisní organizací, např. ze zkušeností z jiných auditních zakázek. Zvláště užitečné budou tyto zkušenosti v případě, kdy jsou služby a kontroly servisní organizace vztahující se k těmto službám vysoce standardizované.

Povaha služeb poskytovaných servisní organizací (viz odstavec 9(a))

A3. Uživatelská účetní jednotka může využívat služeb servisní organizace, která např. zpracovává transakce a nese související odpovědnost za ně nebo zaznamenává údaje související s transakcemi a zpracovává příslušné údaje. K servisním organizacím, které takové služby poskytují, patří, např. svěřenecká oddělení bank, která investují a spravují aktiva pro účely plánů zaměstnaneckých výhod a pro další osoby, hypoteční bankéři, kteří pro jiné osoby spravují hypotéky, a subjekty poskytující aplikační služby, které nabízejí balíčky softwarových aplikací a technologická prostředí umožňující zákazníkům zpracování finančních a provozních transakcí.

A4. Níže jsou uvedeny příklady služeb poskytovaných servisní organizací, které jsou relevantní pro audit:

- vedení účetních záznamů uživatelské účetní jednotky,
- správa aktiv,
- zahajování, zaúčtování a zpracování transakcí z pozice zástupce uživatelské účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A5. Menší účetní jednotky mohou využívat externích účetních služeb, od zpracování některých transakcí (např. odvody daní ze mzdy) a vedení účetních záznamů po sestavení účetní závěrky. Využívání služeb servisní organizace při sestavení účetní závěrky nezbavuje vedení menší účetní jednotky a případně osoby pověřené správou a řízením odpovědnosti za účetní závěrku⁶.

⁶ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavce 4 a A2 – A3.

Povaha a významnost (materialita) transakcí zpracovávaných servisní organizací (viz odstavec 9(b))

A6. Servisní organizace může zavést pravidla a postupy, které mají dopad na vnitřní kontrolní systém uživatelské účetní jednotky. Tyto pravidla a postupy jsou alespoň částečně fyzicky a provozně odděleny od uživatelské účetní jednotky. Význam kontrol servisní organizace ve vztahu ke kontrolám uživatelské účetní jednotky závisí na povaze služeb poskytovaných servisní organizací, včetně povahy a významnosti (materiality) transakcí, které pro uživatelskou účetní jednotku zpracovává. V určitých situacích se může zdát, že transakce zpracovávané a účty ovlivněné servisní organizací nemusejí být z pohledu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky významné (materiální), ale povaha zpracovávaných transakcí může být významná a auditor uživatelské účetní jednotky může dojít k závěru, že obeznámení se s těmito kontrolami je za daných okolností nutné.

Míra interakce mezi činnostmi servisní organizace a činnostmi uživatelské účetní jednotky (viz odstavec 9(c))

A7. Význam kontrol servisní organizace ve vztahu ke kontrolám uživatelské účetní jednotky rovněž závisí na míře interakce mezi činnostmi servisní organizace a činnostmi uživatelské účetní jednotky. Míra interakce naznačuje rozsah, v jakém je uživatelská účetní jednotka schopna zavést účinné kontroly týkající se zpracování prováděného servisní organizací a v jakém se tyto kontroly zavést rozhodne. Např. vysoká míra interakce existuje mezi činnostmi uživatelské účetní jednotky a činnostmi servisní organizace v případě, že uživatelská účetní jednotka schvaluje transakce, které zpracovává a účtuje servisní organizace. V takových případech může být pro uživatelskou účetní jednotku proveditelné zavést účinné kontroly těchto transakcí. Na druhou stranu v případě, že servisní organizace zahajuje nebo na počátku zaznamenává, zpracovává a účtuje transakce uživatelské účetní jednotky, existuje mezi těmito dvěma organizacemi nižší míra interakce. V takovýchto situacích nemusí být uživatelská účetní jednotka schopna zavést účinné kontroly těchto transakcí (nebo se rozhodne nezavádět je) a může vycházet z kontrol v servisní organizaci.

Povaha vztahu mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací (viz odstavec 9(d))

A8. Ve smlouvě nebo dohodě o poskytování služeb mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací mohou být vymezeny např. následující záležitosti:

- informace, které mají být poskytnuty uživatelské účetní jednotce, a odpovědnost za zahájení transakcí souvisejících s činnostmi prováděnými servisní organizací,
- uplatnění požadavků regulačních orgánů ve spojitosti s formou záznamů, které mají být vedeny, a s přístupem k nim,
- případné odškodnění, které má být poskytnuto uživatelské účetní jednotce v případě neplnění povinností,
- zda servisní organizace předloží zprávu o svých kontrolách, a pokud ano, zda půjde o zprávu typu 1 nebo typu 2,
- zda má auditor uživatelské účetní jednotky přístupová práva k účetním záznamům uživatelské účetní jednotky, které vede servisní organizace, a k dalším informacím potřebným k provádění auditu, a
- skutečnost, zda dohoda umožňuje přímou komunikaci mezi auditorem uživatelské účetní jednotky a auditorem servisní organizace.

- A9. Mezi servisní organizací a uživatelskou účetní jednotkou a mezi servisní organizací a auditorem servisní organizace existuje přímý vztah. Tyto vztahy nemusejí nutně zakládat přímý vztah mezi auditorem uživatelské účetní jednotky a auditorem servisní organizace. Jestliže mezi auditorem uživatelské účetní jednotky a auditorem servisní organizace neexistuje žádný přímý vztah, probíhá komunikace mezi nimi zpravidla prostřednictvím uživatelské účetní jednotky a servisní organizace. Přímý vztah může nicméně vzniknout i mezi auditorem uživatelské účetní jednotky a auditorem servisní organizace; v takovém případě je nutno přihlídnout k příslušným etickým zásadám a otázkám týkajícím se důvěrnosti informací. Auditor uživatelské účetní jednotky může např. využít auditora servisní organizace, aby jeho jménem provedl postupy, jako jsou:
- (a) testy kontrol v servisní organizaci, nebo
 - (b) testy věcné správnosti u transakcí vykázaných v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky a u zůstatků vedených servisní organizací.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A10. Legislativa uděluje auditorům z veřejného sektoru obvykle rozsáhlá přístupová práva. V určitých situacích však nejsou tato přístupová práva k dispozici, např. v případě, kdy se servisní organizace nachází v jiné jurisdikci. Tehdy může být nutné, aby se auditor z veřejného sektoru seznámil s legislativou uplatňovanou v dané jurisdikci, a mohl tak zjistit, zda je možné získat vhodná přístupová práva. Auditor z veřejného sektoru může přístupová práva získat rovněž na základě smluvních ujednání mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací nebo může požádat uživatelskou účetní jednotku o jejich zapracování do takových smluvních ujednání.
- A11. Auditoři z veřejného sektoru mohou taktéž využít jiného auditora k provedení testů kontrol nebo testů věcné správnosti ve vztahu k dodržování právních nebo jiných předpisů.

Obeznamení se s kontrolami týkajícími se služeb poskytovaných servisní organizací (viz odstavec 10)

- A12. Uživatelská účetní jednotka může zavést kontroly týkající se služeb servisní organizace, které může testovat auditor uživatelské účetní jednotky a na jejichž základě může auditor uživatelské účetní jednotky dojít k závěru, že kontroly uživatelské účetní jednotky jsou provozně účinné u některých nebo všech souvisejících tvrzení, bez ohledu na kontroly zavedené v servisní organizaci. Jestliže uživatelská účetní jednotka např. využívá služeb servisní organizace při zpracování svých mzdových transakcí, může zavést kontroly týkající se předávání a přebírání mzdových informací, které by mohly zabránit vzniku významných (materiálních) nesprávností nebo významné (materiální) nesprávnosti odhalovat. Tyto kontroly mohou zahrnovat:
- porovnání dat předaných servisní organizací s přehledy informací přijatými od servisní organizace po zpracování dat,
 - přepočítání vzorku mzdových částek a posouzení jejich správnosti a přiměřenosti celkové mzdové částky.
- A13. V takové situaci může auditor uživatelské účetní jednotky provést testy kontrol uživatelské účetní jednotky vztahujících se na zpracování mzdové agendy, na základě kterých může dojít k závěru, že kontroly uživatelské účetní jednotky jsou provozně účinné pro účely ujištění se o tvrzeních týkajících se mzdových transakcí.

A14. Jak je uvedeno v ISA 315⁷, auditor uživatelské účetní jednotky může ve spojitosti s určitými riziky dojít k závěru, že není možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace jen z testů věcné správnosti. Tato rizika se mohou týkat nesprávného nebo neúplného zaznamenání běžných a významných skupin transakcí a zůstatků účtů, jejichž povaha často dovoluje vysoce automatizované zpracování s minimálním nebo žádným manuálním zásahem. S těmito rysy automatizovaného zpracování je možno počítat zejména v případech, kdy uživatelská účetní jednotka využívá služeb servisních organizací. V takových případech jsou kontroly uživatelské účetní jednotky týkající se těchto rizik relevantní pro audit a auditor uživatelské účetní jednotky se musí seznámit s těmito kontrolami v souladu s odstavci 9 a 10 tohoto standardu a vyhodnotit je.

Další postupy prováděné v případě, že není možné získat dostatečný přehled prostřednictvím uživatelské účetní jednotky (viz odstavec 12)

A15. Rozhodnutí auditora uživatelské účetní jednotky o tom, které postupy uvedené v odstavci 12 provést, jednotlivě nebo v kombinaci, za účelem získání informací potřebných k identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti ve vztahu k využívání služeb servisní organizace uživatelskou účetní jednotkou, může být ovlivněno takovými záležitostmi jako:

- velikost uživatelské účetní jednotky a servisní organizace,
- složitost transakcí na straně uživatelské účetní jednotky a složitost služeb poskytovaných servisní organizací,
- umístění servisní organizace (např. auditor uživatelské účetní jednotky se může rozhodnout využít jiného auditora k provedení postupů v servisní organizaci za auditora uživatelské účetní jednotky, nachází-li se servisní organizace na vzdáleném místě),
- zda se dá očekávat, že postup poskytne auditorovi uživatelské účetní jednotky účinným způsobem dostatečné a vhodné důkazní informace, a
- povaha vztahu mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací.

A16. Servisní organizace může pověřit svého auditora, aby vydal zprávu o popisu a návrhu jejích kontrol (zpráva typu 1) nebo zprávu o popisu a návrhu jejích kontrol a provozní účinnosti těchto kontrol (zpráva typu 2). Zprávy typu 1 nebo typu 2 mohou být vydány dle mezinárodního standardu pro ověřovací zakázky (ISAE) 3402⁸ nebo dle standardů vydaných pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy (v nichž mohou být označeny různými názvy, např. jako zprávy typu A nebo typu B).

A17. Skutečnost, zda je zpráva typu 1 nebo typu 2 k dispozici, bude obecně záviset na tom, zda je poskytnutí takové zprávy servisní organizací dohodnuto ve smlouvě mezi servisní organizací a uživatelskou účetní jednotkou. Servisní organizace se také může rozhodnout, že poskytne zprávu typu 1 nebo typu 2 uživatelským účetním jednotkám z praktických důvodů. V některých případech však nemusí být zpráva typu 1 nebo typu 2 uživatelským účetním jednotkám k dispozici.

A18. Za určitých okolností může uživatelská účetní jednotka outsourcovat jednu nebo více důležitých podnikových divizí nebo oddělení, např. celé oddělení daňového plánování

⁷ ISA 315, odstavec 30.

⁸ Standard ISAE 3402 – Zprávy o ověření kontrol v servisních organizacích.

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY
VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

a dodržování daňových právních předpisů nebo finanční a účetní oddělení nebo oddělení kontrolingu, a využít služeb jedné či více servisních organizací. Vzhledem k tomu, že zpráva o kontrolách v servisní organizaci nemusí být za takových okolností k dispozici, může být nejúčinnějším postupem vedoucím k tomu, že se auditor uživatelské účetní jednotky seznámí s kontrolami v servisní organizaci, návštěva servisní organizace, neboť je pravděpodobné, že bude existovat přímá interakce mezi vedením uživatelské účetní jednotky a vedením servisní organizace.

- A19. K provedení postupů, které poskytnou potřebné informace o relevantních kontrolách v servisní organizaci, je možno využít jiného auditora. Jestliže byla vydána zpráva typu 1 nebo typu 2, může auditor uživatelské účetní jednotky využít k provedení těchto postupů auditora servisní organizace, neboť auditor servisní organizace již se servisní organizací navázal vztah. Auditor uživatelské účetní jednotky využívající práci jiného auditora najde užitečné pokyny týkající se poznatků o jiném auditorovi (včetně jeho nezávislosti a odborné způsobilosti), zapojení jiného auditora do práce při plánování povahy, načasování a rozsahu takových prací a vyhodnocení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací v ISA 600⁹.
- A20. Uživatelská účetní jednotka může využít služeb servisní organizace, která využívá k poskytování některých služeb uživatelské účetní jednotce, které jsou součástí informačního systému uživatelské účetní jednotky relevantního pro účetní výkaznictví, subservisní organizaci. Subservisní organizace může být samostatným subjektem nezávislým na servisní organizaci nebo může být se servisní organizací spřízněna. Může být nutné, aby auditor uživatelské účetní jednotky posoudil kontroly v subservisní organizaci. Je-li využívána jedna či více subservisních organizací, je interakce mezi činnostmi uživatelské účetní jednotky a činnostmi servisní organizace rozšířena o interakci mezi uživatelskou účetní jednotkou, servisní organizací a subservisní organizací. Nejdůležitějšími faktory, které auditor uživatelské účetní jednotky posuzuje při určování významu kontrol servisní organizace a subservisní organizace pro kontroly uživatelské účetní jednotky, je míra této interakce i povaha a významnost (materialita) transakcí zpracovávaných servisní organizací se subservisními organizacemi.

Použití zprávy typu 1 nebo typu 2 pro lepší seznámení auditora uživatelské účetní jednotky se servisní organizací (viz odstavce 13 – 14)

- A21. Auditor uživatelské účetní jednotky se může dotazováním informovat o auditorovi servisní organizace u jeho profesní organizace nebo u jiných auditorů a zjišťovat, zda se na auditora servisní organizace vztahuje regulační dohled. Auditor servisní organizace může působit v jurisdikci, kde jsou ve vztahu ke zprávám o kontrolách v servisní organizaci dodržovány odlišné standardy, a auditor uživatelské účetní jednotky může získat informace o standardech používaných auditorem servisní organizace od organizace odpovědné za vydávání standardů.
- A22. Zpráva typu 1 nebo typu 2 může spolu s informacemi o uživatelské účetní jednotce pomoci auditorovi uživatelské účetní jednotky obeznámit se:
- (a) s aspekty kontrol v servisní organizaci, které mohou ovlivnit zpracování transakcí uživatelské účetní jednotky, včetně využívání služeb subservisních organizací,

⁹ V ISA 600 se v odstavci 2 uvádí: „Tento standard, upravený podle potřeby, se použije v případech, kdy auditor bude spolupracovat s jinými auditory, kteří se budou podílet na ověřování účetních závěrek jednotlivých složek, nikoli však na ověřování konsolidované účetní závěrky. ...“ Viz též odstavec 19 standardu ISA 600.

- (b) s tokem významných transakcí v servisní organizaci k určení míst v transakčním toku, kde by se mohly vyskytnout významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky,
- (c) s kontrolními cíli servisní organizace, které jsou relevantní z pohledu tvrzení účetní závěrky uživatelské účetní jednotky, a
- (d) s tím, zda jsou kontroly v servisní organizaci navrženy a zavedeny vhodným způsobem pro účely prevence nebo odhalování chyb vznikajících při zpracování transakcí, které by mohly vést ke vzniku významných (materiálních) nesprávností v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky.

Zpráva typu 1 nebo typu 2 může auditorovi uživatelské účetní jednotky pomoci při získávání dostatečného přehledu za účelem identifikování a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti. Zpráva typu 1 však neposkytuje žádné důkazy o provozní účinnosti příslušných kontrol.

A23. Zpráva typu 1 nebo typu 2, která je sestavena k datu nebo za období, které nespadá do vykazovaného období uživatelské účetní jednotky, může jejímu auditorovi pomoci s předběžným seznamováním se s kontrolami zavedenými v servisní organizaci, je-li zpráva doplněna o další aktuální informace z jiných zdrojů. Jestliže je popis kontrol servisní organizace sestaven k datu nebo za období, které předchází začátku období, které je předmětem auditu, může auditor uživatelské účetní jednotky provést postupy sloužící k aktualizaci informací ve zprávě typu 1 nebo typu 2, např.:

- projednat změny v servisní organizaci s pracovníky uživatelské účetní jednotky, kteří by byli na takových pozicích, že by o takových změnách věděli,
- posoudit aktuální dokumentaci a korespondenci vydanou servisní organizací, nebo
- projednat změny s pracovníky servisní organizace.

Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 15)

A24. To, zda se využíváním služeb servisní organizace zvyšuje riziko, že účetní závěrka uživatelské účetní jednotky bude obsahovat významnou (materiální) nesprávnost, závisí na povaze poskytovaných služeb a na kontrolách vztahujících se na tyto služby. V některých případech může využívání služeb servisní organizace riziko významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky snížit, zejména pokud uživatelská účetní jednotka sama postrádá znalosti a zkušenosti potřebné k provádění určitých činností, jako je zahajování, zpracování a zaznamenávání transakcí, nebo nemá odpovídající zdroje (např. systém IT).

A25. Pokud servisní organizace vede důležité části účetních záznamů uživatelské účetní jednotky, může být nutný přímý přístup auditora uživatelské účetní jednotky k těmto záznamům, aby tento auditor mohl získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se fungování kontrol vztahujících se na tyto záznamy nebo řádně doložit zaznamenané transakce a zůstatky, případně obojí. Tento přístup může spočívat ve fyzické kontrole záznamů v servisní organizaci nebo v prověření záznamů vedených elektronicky z uživatelské účetní jednotky nebo jiného místa, případně obojí. Je-li k dispozici přímý elektronický přístup, může auditor uživatelské účetní jednotky získat jeho prostřednictvím důkazy o vhodnosti kontrol používaných servisní organizací ve vztahu k úplnosti a celistvosti dat uživatelské účetní jednotky, za něž odpovídá servisní organizace.

A26. Při určování povahy a rozsahu důkazních informací, které mají být získány ve spojitosti se zůstatky představujícími aktiva spravovaná servisní organizací nebo transakce realizované servisní organizací za uživatelskou účetní jednotku, může auditor uživatelské účetní jednotky zvážit provedení následujících postupů:

- (a) kontrola záznamů a dokumentů v držení uživatelské účetní jednotky – spolehlivost tohoto zdroje důkazů určuje povaha a rozsah účetních záznamů a podpůrné dokumentace, které vlastní uživatelská účetní jednotka. V některých případech nemusí uživatelská účetní jednotka vést nezávislé podrobné záznamy nebo dokumentaci o konkrétních transakcích, které jsou jejím jménem prováděny,
- (b) kontrola záznamů a dokumentů v držení servisní organizace – přístup auditora uživatelské účetní jednotky k záznamům servisní organizace může být zřízen v rámci smluvních ujednání mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací. Auditor uživatelské účetní jednotky může rovněž využít jiného auditora, aby jeho jménem získal přístup k záznamům uživatelské účetní jednotky vedeným servisní organizací,
- (c) získání potvrzení zůstatků a transakcí od servisní organizace – pokud uživatelská účetní jednotka vede nezávislé záznamy zůstatků a transakcí, může potvrzení vydané servisní organizací jako doplnění záznamů uživatelské účetní jednotky sloužit jako spolehlivá důkazní informace týkající se existence příslušných transakcí a aktiv. Jsou-li např. využívány služby většího počtu servisních organizací, jako je investiční manažer a správce, a tyto servisní organizace vedou nezávislé záznamy, auditor uživatelské účetní jednotky si může s těmito organizacemi potvrdit zůstatky za účelem porovnání těchto informací s nezávislými záznamy uživatelské účetní jednotky.

Pokud uživatelská účetní jednotka nevede nezávislé záznamy, představují informace získané z potvrzení od servisní organizace pouhé konstatování skutečnosti zohledněné v záznamech vedených servisní organizací. Taková potvrzení tudíž sama o sobě nepředstavují spolehlivé důkazní informace. V takových situacích může auditor uživatelské účetní jednotky zvážit, zda je možno identifikovat náhradní zdroj nezávislých důkazů.

- (d) provedení analytických postupů u záznamů vedených uživatelskou účetní jednotkou nebo u zpráv obdržných od servisní organizace – účinnost analytických postupů se bude zřejmě lišit od tvrzení a bude ovlivněna rozsahem a mírou podrobnosti dostupných informací.

A27. Jiný auditor může pro účely auditorů uživatelské účetní jednotky provést postupy, které jsou svou povahou testy věcné správnosti. Taková zakázka může spočívat v tom, že jiný auditor provede postupy dohodnuté mezi uživatelskou účetní jednotkou a jejím auditorem a mezi servisní organizací a jejím auditorem. Auditor uživatelské účetní jednotky posoudí zjištění vyplývající z postupů provedených jiným auditorem, aby určil, zda představují dostatečné a vhodné důkazní informace. V souladu s požadavky státních úřadů nebo se smluvními ujednáními může být navíc auditor servisní organizace povinen provést postupy, které jsou svou povahou testy věcné správnosti. Výsledky aplikace požadovaných postupů na zůstatky a transakce zpracované servisní organizací mohou auditoři uživatelské účetní jednotky využít jako důkazy potřebné k doložení jejich auditorských výroků. V takových případech je vhodné, aby se auditor uživatelské účetní jednotky dohodl před provedením postupů s auditorem servisní organizace na dokumentaci auditu, která bude poskytnuta auditorovi uživatelské účetní

jednotky, nebo na přístupu k ní, který bude pro auditora uživatelské účetní jednotky zřízen.

A28. V určitých případech, zejména pokud uživatelská účetní jednotka outsourcuje servisní organizaci některé nebo všechny činnosti svého finančního oddělení, se může auditor uživatelské účetní jednotky dostat do situace, kdy je značná část důkazních informací uložena v servisní organizaci. Auditor uživatelské účetní jednotky nebo jiný auditor jeho jménem mohou být nuceni provést testy věcné správnosti v servisní organizaci. Auditor servisní organizace může poskytnout zprávu typu 2 a kromě toho provést za auditora uživatelské účetní jednotky testy věcné správnosti. Zapojení jiného auditora nic nemění na odpovědnosti auditora uživatelské účetní jednotky za získání dostatečných a vhodných důkazních informací, které by tvořily přiměřený základ podporující výrok auditora uživatelské účetní jednotky. Jestliže tedy auditor uživatelské účetní jednotky posuzuje to, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace a zda musí provést další testy věcné správnosti, přihlíží rovněž ke svému zapojení do řízení a provádění testů věcné správnosti prováděných jiným auditorem nebo do dohledu nad jejich prováděním.

Testy kontrol (viz odstavec 16)

A29. Auditor uživatelské účetní jednotky musí v souladu se standardem ISA 330¹⁰ navrhnout a provést testy kontrol, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti příslušných kontrol za určitých okolností. Ve spojitosti se servisní organizací tento požadavek platí, jestliže:

(a) auditor uživatelské účetní jednotky při vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti předpokládá, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné (tzn. auditor uživatelské účetní jednotky se hodlá při určování povahy, načasování a rozsahu testů věcné správnosti spoléhat na kontroly v servisní organizaci), nebo

(b) testy věcné správnosti samy o sobě ani ve spojení s testy provozní účinnosti kontrol v uživatelské účetní jednotce nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení.

A30. Jestliže zpráva typu 2 není k dispozici, může se auditor uživatelské účetní jednotky spojit prostřednictvím uživatelské účetní jednotky se servisní organizací a požádat, aby bylo zajištěno, že auditor servisní organizace předloží zprávu typu 2, která zahrnuje testy provozní účinnosti příslušných kontrol, případně může auditor uživatelské účetní jednotky využít jiného auditora, který provede v servisní organizaci postupy, jejichž cílem bude otestování provozní účinnosti těchto kontrol. Auditor uživatelské účetní jednotky může rovněž navštívit servisní organizaci a s jejím souhlasem provést testy příslušných kontrol. Vyhodnocení rizik prováděné auditorem uživatelské účetní jednotky vychází z kombinovaných důkazů, které poskytla práce jiného auditora a vlastní postupy provedené auditorem uživatelské účetní jednotky.

Použití zprávy typu 2 jako důkazní informace, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné (viz odstavec 17)

A31. Účelem zprávy typu 2 může být uspokojení potřeb několika různých auditorů uživatelské účetní jednotky. Testy kontrol a výsledky popsané ve zprávě auditora uživatelské účetní jednotky tudíž nemusejí být relevantní z pohledu tvrzení, která jsou významná v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky. Cílem hodnocení příslušných

¹⁰ ISA 330, odstavec 8.

testů kontrol a jejich výsledků je určit, zda zpráva auditora servisní organizace poskytuje dostatečné a vhodné důkazní informace o účinnosti kontrol, které by podpořily vyhodnocení rizik provedené auditorem uživatelské účetní jednotky. Při tomto hodnocení může auditor uživatelské účetní jednotky přihlídnout k následujícím faktorům:

- (a) časové období, které testy kontrol pokrývají, a doba, která uběhla od okamžiku provedení testů kontrol,
- (b) rozsah práce auditora servisní organizace a pokryté služby a procesy, testované kontroly a testy, které byly provedeny, a způsob, jakým se testované kontroly vztahují ke kontrolám uživatelské účetní jednotky, a
- (c) výsledky těchto testů kontrol a výrok auditora servisní organizace k provozní účinnosti kontrol.

A32. U některých tvrzení platí, že čím je kratší období pokryté konkrétním testem a čím je delší doba, která uběhla od provedení testu, tím méně důkazních informací může test poskytnout. Při porovnávání období pokrytého zprávou typu 2 s vykazovaným obdobím uživatelské účetní jednotky může její auditor dojít k závěru, že zpráva typu 2 nabízí méně důkazních informací, jestliže se období pokryté zprávou typu 2 a období, za které bude auditor uživatelské účetní jednotky ze zprávy vycházet, málo překrývají. Jestliže se tato období překrývají, může další důkazní informace poskytnout zpráva typu 2 pokrývající předchozí nebo následné období. V ostatních případech může auditor uživatelské účetní jednotky dojít k názoru, že je nutné provést testy kontrol v servisní organizaci (nebo využít k jejich provedení jiného auditora), aby bylo možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol.

A33. Může být také nutné, aby auditor uživatelské účetní jednotky získal další důkazy o významných změnách příslušných kontrol v servisní organizaci, které nespádají do období pokrytého zprávou typu 2, nebo aby vymezil další auditorské postupy, které mají být provedeny. K relevantním faktorům při určování toho, jaké další důkazní informace je potřeba získat o kontrolách v servisní organizaci, které fungovaly mimo období pokryté zprávou auditora servisní organizace, patří:

- významnost vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení,
- konkrétní kontroly, které byly testovány během mezitímního období, a významné změny provedené v kontrolách od okamžiku, kdy byly testovány, včetně změn v informačním systému, procesech a personálu,
- míra, do jaké byly získány důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol,
- délka zbývajících částí období,
- rozsah, v jakém chce auditor uživatelské účetní jednotky omezit další testy věcné správnosti na základě spoléhání se na kontroly, a
- účinnost kontrolního prostředí a sledování kontrol v uživatelské účetní jednotce.

A34. Další důkazní informace mohou být získány např. tak, že je testování kontrol prodlouženo po zbývajícím období nebo že je testováno sledování kontrol ze strany uživatelské účetní jednotky.

A35. Jestliže testovací období auditora servisní organizace vůbec nezasahuje do

vykazovaného období uživatelské účetní jednotky, nebude auditor uživatelské účetní jednotky moci vycházet z těchto testů při posuzování toho, zda kontroly uživatelské účetní jednotky jsou provozně účinné, neboť tyto testy neposkytují důkazy o provozní účinnosti kontrol za běžné auditní období, pokud nejsou provedeny další postupy.

- A36. Za určitých okolností může služba poskytovaná servisní organizací vycházet z předpokladu, že uživatelská účetní jednotka zavede určité kontroly. Služba může např. vycházet z předpokladu, že uživatelská účetní jednotka bude mít zavedeny kontroly ke schvalování transakcí před jejich odesláním ke zpracování do servisní organizace. V takové situaci může popis kontrol servisní organizace zahrnovat popis těchto doplňkových kontrol uživatelské účetní jednotky. Auditor účetní uživatelské jednotky posoudí, zda jsou tyto doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky relevantní z pohledu služby poskytované uživatelské účetní jednotce.
- A37. Pokud se auditor uživatelské účetní jednotky domnívá, že zpráva auditora servisní organizace nemusí poskytovat dostatečné a vhodné důkazní informace, např. jestliže zpráva auditora servisní organizace neobsahuje popis testů kontrol auditora servisní organizace a jejich výsledky, může se auditor uživatelské účetní jednotky blíže obeznámit s postupy a závěry auditora servisní organizace tak, že se prostřednictvím uživatelské účetní jednotky spojí se servisní organizací a požádá auditora servisní organizace o projednání rozsahu a výsledků jeho práce. Považuje-li to auditor uživatelské účetní jednotky za nutné, může se prostřednictvím uživatelské účetní jednotky spojit se servisní organizací a požádat, aby auditor servisní organizace provedl postupy v servisní organizaci. Tyto postupy může případně provést auditor uživatelské účetní jednotky nebo jiný auditor na žádost auditora uživatelské účetní jednotky.
- A38. Zpráva auditora servisní organizace typu 2 obsahuje výsledky testů, včetně výjimek a dalších informací, které by mohly ovlivnit závěry auditora uživatelské účetní jednotky. Výjimky, na které upozorní auditor servisní organizace, nebo modifikovaný výrok ve zprávě auditora servisní organizace typu 2 automaticky neznamenají, že zpráva auditora servisní organizace typu 2 nebude užitečná v rámci auditu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky při vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti. K výjimkám a skutečnosti, která vedla k modifikaci výroku ve zprávě auditora servisní organizace typu 2, přihlíží auditor uživatelské účetní jednotky při vyhodnocování testů kontrol provedených auditorem servisní organizace. Při posuzování výjimek a skutečností, které vedly k modifikaci výroku, může auditor uživatelské účetní jednotky tyto skutečnosti projednat s auditorem servisní organizace. V takovém případě se uživatelská účetní jednotka spojí se servisní organizací a získá předem její svolení.

Informování o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému zjištěných během auditu

- A39. Auditor uživatelské účetní jednotky musí včas předat písemné informace o významných nedostacích zjištěných během auditu jak vedení, tak osobám pověřeným správou a řízením.¹¹ Auditor uživatelské účetní jednotky dále musí včas předat členům vedení s příslušnou úrovní odpovědnosti informace o ostatních nedostacích ve vnitřním kontrolním systému zjištěných během auditu, které jsou, dle jeho odborného úsudku, dostatečně důležité a zaslouží si pozornost vedení.¹² Níže jsou uvedeny skutečnosti,

¹¹ ISA 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřních kontrolách osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavce 9 – 10.

¹² ISA 265, odstavec 10.

kteř může auditor uživatelské účetní jednotky zjistit během auditu a může o nich předat informace jejímu vedení a osobám pověřeným správou a řízením:

- sledování kontrol, které by mohla uživatelská účetní jednotka zavést, včetně kontrol identifikovaných v návaznosti na získání zprávy typu 1 nebo typu 2,
- případy, kdy jsou ve zprávě typu 1 nebo typu 2 popsány doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky, které však nejsou v uživatelské účetní jednotce zavedeny, a
- kontroly, které by mohly být potřebné v servisní organizaci, ale zřejmě nebyly zavedeny nebo nejsou konkrétně pokryty zprávou typu 2.

Zprávy typu 1 a typu 2, které nezahrnují služby subservisní organizace (viz odstavec 18)

A40. Jestliže servisní organizace využívá služby subservisní organizace, může zpráva auditora servisní organizace buď zahrnovat, nebo nezahrnovat relevantní kontrolní cíle subservisní organizace a související kontroly v popisu systému servisní organizace a v rozsahu prací prováděných auditorem servisní organizace. Tyto dvě metody sestavování zpráv jsou známy jako metoda zahrnutí a metoda vyjmutí. Pokud zpráva typu 1 nebo typu 2 nezahrnuje kontroly v subservisní organizaci a služby poskytované subservisní organizací jsou relevantní pro audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky, musí auditor uživatelské účetní jednotky dodržet ve spojitosti se subservisní organizací požadavky tohoto standardu. Povaha a rozsah prací, které má provést auditor uživatelské účetní jednotky ve vztahu ke službám poskytovaným subservisní organizací, závisí na povaze a významnosti těchto služeb pro uživatelskou účetní jednotku a na relevantnosti těchto služeb vzhledem k auditu. Uplatnění požadavku uvedeného v odstavci 9 pomáhá auditorovi uživatelské účetní jednotky při určování vlivu subservisní organizace a povahy a rozsahu prací, které mají být provedeny.

Podvod, nedodržení právních předpisů a neopravené nesprávnosti ve vztahu k činnostem servisní organizace (viz odstavec 19)

A41. Servisní organizace může být v souladu se smlouvou uzavřenou s uživatelskými účetními jednotkami povinna informovat dotčené uživatelské účetní jednotky o všech případných podvodech, případech nedodržení právních předpisů či o neopravených nesprávnostech zapříčiněných vedením nebo zaměstnanci servisní organizace. Jak vyžaduje odstavec 19, auditor uživatelské účetní jednotky zjistí dotazováním jejího vedení, zda servisní organizace informovala uživatelskou účetní jednotku o takovýchto záležitostech, a vyhodnotí, jak tyto záležitosti oznámené servisní organizací ovlivňují povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů auditora uživatelské účetní jednotky. Za určitých okolností může auditor uživatelské účetní jednotky požadovat k provedení tohoto vyhodnocení další informace a může uživatelskou účetní jednotku požádat, aby kontaktovala servisní organizaci a potřebné informace získala.

Vydání zprávy auditorem uživatelské účetní jednotky (viz odstavec 20)

A42. Není-li auditor uživatelské účetní jednotky schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se služeb poskytovaných servisní organizací relevantních pro audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky, jedná se o omezení rozsahu auditu. K tomuto omezení dochází v případech, kdy:

- auditor uživatelské účetní jednotky není schopen získat dostatečný přehled o službách poskytovaných servisní organizací a nemá podklady k identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti,

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE ÚČETNÍ JEDNOTKY
VYUŽÍVAJÍCÍ SLUŽEB SERVISNÍ ORGANIZACE

- vyhodnocení rizik prováděné auditorem uživatelské účetní jednotky zahrnuje očekávání, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné, a auditor uživatelské účetní jednotky není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol, nebo
- dostatečné a vhodné důkazní informace jsou k dispozici pouze v záznamech držených servisní organizací a auditor uživatelské účetní jednotky není schopen získat přímý přístup k těmto záznamům.

To, zda auditor uživatelské účetní jednotky vydá výrok s výhradou nebo odmítne výrok vydat, závisí na auditorově závěru, zda možné dopady na účetní závěrku jsou významné (materiální) nebo rozsáhlé.

Odkaz na práci auditora servisní organizace (viz odstavce 21 – 22)

A43. V některých případech mohou právní předpisy vyžadovat, aby byl ve zprávě auditora uživatelské účetní jednotky uveden odkaz na práci auditora servisní organizace, např. za účelem zajištění transparentnosti ve veřejném sektoru. V takových situacích může auditor uživatelské účetní jednotky potřebovat souhlas auditora servisní organizace s uvedením takového odkazu.

A44. Skutečnost, že uživatelská účetní jednotka využívá služeb servisní organizace, nic nemění na odpovědnosti auditora uživatelské účetní jednotky dle standardů ISA za získání dostatečných a vhodných důkazních informací, které by tvořily přiměřený základ k podpoření výroku auditora uživatelské účetní jednotky. Auditor uživatelské účetní jednotky proto neodkazuje na zprávu auditora servisní organizace jako na částečné východisko svého výroku k účetní závěrce uživatelské účetní jednotky. Jestliže však auditor uživatelské účetní jednotky vydá z důvodu modifikovaného výroku ve zprávě auditora servisní organizace modifikovaný výrok, nemá zakázáno odkázat na zprávu auditora servisní organizace, jestliže takový odkaz pomůže objasnit důvod modifikovaného výroku auditora uživatelské účetní jednotky. V takových případech může auditor uživatelské účetní jednotky potřebovat předchozí souhlas auditora servisní organizace s uvedením takového odkazu.

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 450

VYHODNOCENÍ NESPRÁVNOSTÍ ZJIŠTĚNÝCH BĚHEM AUDITU

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Datum účinnosti	2
Cíl	3
Definice	4
Požadavky	
Shromáždění zjištěných nesprávností	5
Posouzení zjištěných nesprávností v průběhu auditu	6 – 7
Předávání informací o nesprávnostech a jejich opravy	8 – 9
Hodnocení dopadu neopravených nesprávností	10 – 13
Písemná prohlášení	14
Dokumentace	15
Aplikační a vysvětlující část	
Definice nesprávnosti	A1
Shromáždění zjištěných nesprávností	A2 – A3
Posouzení zjištěných nesprávností v průběhu auditu	A4 – A6
Předávání informací o nesprávnostech a jejich opravy	A7 – A10
Hodnocení dopadu neopravených nesprávností	A11 – A23
Písemná prohlášení	A24
Dokumentace	A25

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora vyhodnotit dopad zjištěných nesprávností na audit a případných neopravených nesprávností na účetní závěrku. ISA 700 upravuje povinnosti auditora posoudit při formulování výroku k účetní závěrce, zda byla získána přiměřená jistota, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Tento závěr auditora požadovaný ISA 700 bere v úvahu auditorovo vyhodnocení dopadu případných neopravených nesprávností na účetní závěrku v souladu s tímto ISA¹. ISA 320² upravuje povinnost auditora uplatňovat zásadu významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu účetní závěrky.

Datum účinnosti

2. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

3. Cílem auditora je vyhodnotit:
 - (a) dopad zjištěných nesprávností na audit a
 - (b) dopad případných neopravených nesprávností na účetní závěrku.

Definice

4. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají následující termíny níže uvedený význam:
 - (a) nesprávnost – rozdíl mezi částkou, klasifikací, vykázáním či zveřejněním položky vykázané v účetní závěrce a částkou, klasifikací, vykázáním nebo zveřejněním, které je pro danou položku požadováno v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nesprávnost může vzniknout v důsledku chyby nebo podvodu. (viz odstavec A1)

Když auditor vydává výrok, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz nebo zobrazuje věrně ve všech významných (materiálních) ohledech, pak nesprávnosti zahrnují i takové úpravy částek, klasifikací, vykázání a zveřejnění, jejichž provedení by dle úsudku auditora bylo nutné k tomu, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz nebo zobrazovala věrně ve všech významných (materiálních) ohledech,
 - (b) neopravené nesprávnosti – nesprávnosti, které auditor shromáždil v průběhu auditu a které nebyly opraveny.

Požadavky

Shromáždění zjištěných nesprávností

5. Auditor je povinen shromáždřit nesprávnosti zjištěné v průběhu auditu s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné. (viz odstavce A2 – A3)

¹ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavce 10 – 11.

² ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“.

Posouzení zjištěných nesprávností v průběhu auditu

6. Auditor je povinen zvážit, zda je třeba přehodnotit celkovou strategii auditu a plán auditu, pokud:
 - (a) povaha zjištěných nesprávností a okolnosti jejich výskytu naznačují, že mohou existovat další nesprávnosti, které by v součtu s nesprávnostmi shromážděnými v průběhu auditu mohly být významné (materiální), nebo (viz odstavec A4)
 - (b) součet nesprávností shromážděných v průběhu auditu se blíží významnosti (materialitě) stanovené v souladu s ISA 320. (viz odstavec A5)
7. Pokud vedení na žádost auditora prověří skupinu transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejňovaných údajů a opraví nesprávnosti, které byly zjištěny, pak auditor je povinen provést dodatečné auditorské postupy, aby zjistil, zda nesprávnosti nadále netrvají. (viz odstavec A6)

Předávání informací o nesprávnostech a jejich opravy

8. Auditor je povinen včas předat informace příslušné úrovni vedení o veškerých nesprávnostech shromážděných v průběhu auditu, pokud mu v tom nebrání právní předpisy³. Auditor je povinen požádat vedení o opravu těchto nesprávností. (viz odstavce A7 – A9)
9. Pokud vedení odmítne opravit některé nebo veškeré nesprávnosti, o kterých mu byly předány informace auditorem, auditor je povinen seznámit se s důvody, pro které vedení nehodlá tyto opravy provádět, a je povinen zvážit tyto důvody při hodnocení, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. (viz odstavec A10)

Hodnocení dopadu neopravených nesprávností

10. Před hodnocením dopadu neopravených nesprávností je auditor povinen opakovaně vyhodnotit významnost (materialitu) stanovenou v souladu s ISA 320 s cílem ujistit se, zda je i nadále přiměřená vzhledem ke skutečným finančním výsledkům účetní jednotky. (viz odstavce A11 – A12)
11. Auditor je povinen stanovit, zda jsou neopravené nesprávnosti významné (materiální), a to jednotlivě či v součtu. Přitom je auditor povinen zvážit:
 - (a) velikost a povahu nesprávností ve vztahu ke konkrétním skupinám transakcí, zůstatkům účtů či zveřejňovaným údajům i ve vztahu k účetní závěrce jako celku, a konkrétní okolnosti jejich výskytu a (viz odstavce A13 – A17, A19)
 - (b) dopad neopravených nesprávností týkajících se předchozích období na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejňované údaje a na účetní závěrku jako celek. (viz odstavec A18)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením

12. Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením informace o neopravených nesprávnostech a o dopadu, který by mohly mít, jednotlivě nebo v součtu, na výrok ve zprávě auditora, pokud tomu nebrání právní předpisy⁴. Ve svém sdělení je auditor povinen uvést významné (materiální) neopravené nesprávnosti jednotlivě. Auditor je povinen požádat, aby neopravené nesprávnosti byly opraveny. (viz odstavce A21 – A23)

³ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 7.

⁴ Viz poznámka pod čarou č. 3.

13. Auditor je rovněž povinen osobám pověřeným správou a řízením předat informace o dopadu neopravených nesprávností týkajících se předchozích období na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejňované údaje a na účetní závěrku jako celek.

Písemná prohlášení

14. Auditor je povinen požádat vedení a v odůvodněných případech osoby pověřené správou a řízením o písemné prohlášení, že jsou přesvědčeny, že dopad neopravených nesprávností na účetní závěrku jako celek je nevýznamný (nemateriální), a to jednotlivě i v součtu. Soupis takových položek musí být součástí nebo přílohou tohoto písemného prohlášení. (viz odstavec A24)

Dokumentace

15. Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést⁵ (viz odstavec A25):
- (a) hodnoty, do kterých budou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné, (odstavec 5)
 - (b) veškeré nesprávnosti shromážděné během auditu a zda byly opraveny (odstavce 5, 8 a 12) a
 - (c) závěr auditora, zda jsou neopravené nesprávnosti významné (materiální), a to jednotlivě nebo v součtu, a zdůvodnění tohoto závěru (odstavec 11).

Aplikační a vysvětlující část

Definice nesprávnosti (viz odstavec 4(a))

A1. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku:

- (a) chyby při shromažďování nebo zpracování údajů, z nichž je účetní závěrka sestavována,
- (b) opomenutí částky nebo zveřejňovaného údaje,
- (c) nesprávného účetního odhadu v důsledku přehlédnutí nebo jednoznačně chybného výkladu skutečností a
- (d) úsudků vedení, co se týče účetních odhadů, který auditor považuje za nepřiměřený, nebo výběru a použití účetních metod, které auditor považuje za nevhodné.

Příklady nesprávností způsobených podvodem uvádí ISA 240⁶.

Shromáždění zjištěných nesprávností (viz odstavec 5)

A2. Auditor může stanovit hodnotu, do které budou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné, a nebude třeba je shromažďovat, protože auditor předpokládá, že celková hodnota těchto částek evidentně nebude mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku. Termín „jednoznačně nepodstatný“ není jiný výraz pro „nevýznamný (nemateriální)“. Záležitosti, které jsou jednoznačně nepodstatné, jsou řádově zcela odlišné (menší), než je úroveň významnosti (materiality) stanovená v souladu s ISA 320, a jedná se o záležitosti evidentně bezvýznamné, ať už jednotlivě nebo v součtu, a

⁵ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 – 11 a A6.

⁶ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvodem při auditu účetní závěrky“, odstavce A1 – A6.

ať už jsou posuzovány podle jakýchkoliv kritérií co do velikosti, povahy nebo okolností. Panuje-li nejistota, zda je jedna položka nebo více položek jednoznačně nepodstatná, pak se má za to, že záležitost jednoznačně nepodstatná není.

- A3. Při vyhodnocování dopadu nesprávností shromážděných během auditu a při předávání informací o nesprávnostech vedení a osobám pověřeným správou a řízením může auditor považovat za užitečné rozlišovat mezi faktickými nesprávnostmi, nesprávnostmi v úsudku a předpokládanými nesprávnostmi.
- faktické nesprávnosti jsou nesprávnosti, o nichž není pochyb,
 - nesprávnosti v úsudku jsou rozdíly plynoucí z úsudku vedení ohledně účetních odhadů, který auditor považuje za nepřiměřený, nebo z výběru a použití účetních metod, které auditor považuje za nevhodné,
 - předpokládané nesprávnosti představují auditorův nejlepší odhad nesprávností v základním souboru na základě projekce nesprávností zjištěných v auditovaných vzorcích na celý základní soubor, z něž byly vzorky vybrány. Vodítko pro stanovení předpokládaných nesprávností a vyhodnocení výsledků obsahuje ISA 530⁷.

Posouzení zjištěných nesprávností v průběhu auditu (viz odstavce 6 – 7)

- A4. Nesprávnost nemusí být ojedinělá co do výskytu. Důkazem, že mohou existovat další nesprávnosti, je například, pokud auditor zjistí, že nesprávnost vznikla v důsledku selhání vnitřního kontrolního systému nebo nevhodných předpokladů nebo oceňovacích metod, které účetní jednotka v širší míře uplatňuje.
- A5. Pokud se součet nesprávností shromážděných během auditu blíží významnosti (materialitě) stanovené v souladu s ISA 320, pak může existovat vyšší než přijatelně nízké riziko, že by možné nezjištěné nesprávnosti v součtu s nesprávnostmi shromážděnými během auditu mohly přesáhnout významnost (materialitu). Nezjištěné nesprávnosti mohou existovat v důsledku výběrového rizika nebo jiného než výběrového rizika⁸.
- A6. Auditor může vedení požádat o přezkoumání skupiny transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů s cílem, aby vedení pochopilo příčiny nesprávností zjištěných auditorem, provedlo postupy ke stanovení výše skutečné nesprávnosti v dané skupině transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněném údaji a odpovídajícím způsobem upravilo účetní závěrku. Tento požadavek lze vznést například na základě auditorovy projekce nesprávností zjištěných v auditovaném vzorku na celý základní soubor, z něž byl vzorek vybrán.

Předávání informací o nesprávnostech a jejich opravy (viz odstavce 8 – 9)

- A7. Včasné předávání informací o nesprávnostech adekvátní úrovni vedení je důležité, protože umožňuje vedení vyhodnotit, zda se jedná o nesprávnosti, uvědomit auditora o svém nesouhlasu a přijmout nutná opatření. Obvykle je adekvátní úroveň vedení ta, která má odpovědnost a pravomoc vyhodnotit nesprávnost a přijmout nutná opatření.
- A8. Předávání informací o určitých nesprávnostech auditorem vedení nebo jiným osobám v rámci účetní jednotky může být omezeno právními předpisy. Právní předpisy mohou například specificky zakazovat předání informace, nebo provedení jiného kroku, který

⁷ ISA 530 „Výběr vzorků“, odstavec 14 – 15.

⁸ ISA 530, odstavec 5(c) – 5(d).

by mohl narušit vyšetřování skutečné nebo domnělé nezákonné činnosti příslušným orgánem. V některých případech může být potenciální kolize mezi povinností auditora zachovat důvěrnost informací a jeho povinností předávat informace poměrně složitý. V takových případech může auditor považovat za vhodné vyhledat právní poradenství.

- A9. Oprava veškerých nesprávností vedením, včetně těch, o kterých mu byly předány informace auditorem, umožňuje vedení vést správné účetní záznamy a snižuje riziko významných (materiálních) nesprávností v budoucích účetních závěrkách z titulu kumulativního dopadu nevýznamných (nemateriálních) neopravených nesprávností týkajících se předchozích období.
- A10. ISA 700 vyžaduje, aby auditor vyhodnotil, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena a prezentována v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Součástí takového hodnocení je i zvážení kvalitativních aspektů účetních praktik účetní jednotky, včetně skutečností naznačujících možnou předpojatost úsudku vedení⁹, které může být ovlivněno auditorovým porozuměním důvodů, pro které vedení nehodlá provést opravy.

Hodnocení dopadu neopravených nesprávností (viz odstavce 10 – 11)

- A11. Stanovení významnosti (materiality) auditorem v souladu s ISA 320 často vychází z odhadů finančních výsledků účetní jednotky, protože skutečné finanční výsledky ještě nejsou známy. Než tedy auditor přistoupí k hodnocení dopadu neopravených nesprávností, může být nutné přehodnotit významnost (materialitu) stanovenou v souladu s ISA 320 na základě skutečných finančních výsledků.
- A12. ISA 320 vysvětluje, že významnost (materialita) ve vztahu k účetní závěrce jako celku (a úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) ve vztahu ke konkrétním skupinám transakcí, zůstatkům účtů či zveřejňovaným údajům, jsou-li stanoveny) je v průběhu auditu přehodnocována, pokud auditor získá informace, které by jej bývaly vedly ke stanovení částky (částek) od počátku v jiné výši¹⁰. Je tedy pravděpodobné, že veškerá zásadní přehodnocení jsou provedena dříve, než auditor přistoupí k hodnocení dopadu neopravených nesprávností. Pokud však auditorovo přehodnocení významnosti (materiality) stanovené v souladu s ISA 320 (viz odstavec 10 tohoto ISA) vede ke stanovení nižší částky (částek), je znovu zvážena prováděcí významnost (materialita) a vhodnost povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů, s cílem získat dostatečné důkazní informace, na nichž by byl založen výrok auditora.
- A13. Každá jednotlivá nesprávnost je posuzována za účelem vyhodnocení jejího dopadu na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejňované údaje, včetně toho, zda byla překročena úroveň významnosti (materiality) pro danou konkrétní skupinu transakcí, zůstatek účtu či zveřejňovaný údaj, je-li stanovena.
- A14. Je-li jednotlivá nesprávnost vyhodnocena jako významná (materiální), není pravděpodobné, že by mohla být vyrovnána jinými nesprávnostmi. Pokud jsou například významně (materiálně) nadhodnoceny výnosy, bude významně (materiálně) zkeslena účetní závěrka jako celek, i když dopad nesprávnosti na zisk bude zcela vyrovnán odpovídajícím nadhodnocením nákladů. Někdy může být na místě provést vzájemné vyrovnání u nesprávností v rámci jednoho zůstatku účtu nebo skupiny transakcí; nicméně před vyvozením závěru, že je na místě vzájemné vyrovnání i nevýznamných

⁹ ISA 700, odstavec 12.

¹⁰ ISA 320, odstavec 12.

(nemateriálních) nesprávností, je vždy zvažováno riziko, že mohou existovat další, nezjištěné nesprávnosti¹¹.

A15. Při stanovení, zda je nesprávnost v klasifikaci významná (materiální), jsou hodnoceny kvalitativní aspekty jako dopad nesprávnosti v klasifikaci na úvěrové nebo jiné smluvní podmínky, dopad na jednotlivé položky rozvahy či mezisoučty nebo dopad na klíčové poměrové ukazatele. Za určitých okolností může auditor dojít k závěru, že nesprávnost v klasifikaci není významná (materiální) v kontextu účetní závěrky jako celku, i když překračuje úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) uplatňované při hodnocení jiných nesprávností. Například chybná klasifikace mezi jednotlivými položkami rozvahy nemusí být považována za významnou (materiální) v kontextu účetní závěrky jako celku, pokud je výše chybně klasifikovaných položek malá ve vztahu k velikosti příslušných položek rozvahy a chybná klasifikace nemá dopad na výsledovku ani na klíčové poměrové ukazatele.

A16. Okolnosti některých nesprávností mohou vést auditora k tomu, že dané nesprávnosti vyhodnotí jako významné (materiální), a to jednotlivě nebo společně s jinými nesprávnostmi shromážděnými během auditu, i když nedosahují významnosti (materiality) stanovené pro účetní závěrku jako celek. K okolnostem, které mohou ovlivnit hodnocení, patří i to, zda a do jaké míry daná nesprávnost:

- má dopad na soulad s regulatorními požadavky,
- má dopad na dodržení úvěrových nebo jiných smluvních podmínek,
- souvisí s nesprávným výběrem nebo uplatněním účetní metody, které sice má nevýznamný (nemateriální) dopad na účetní závěrku za běžné období, ale je pravděpodobné, že dopad na účetní závěrky za budoucí období bude významný (materiální),
- zakrývá změny v zisku či jiné trendy, zejména v kontextu celkových hospodářských podmínek a situace v odvětví,
- má dopad na poměrové ukazatele, které slouží k vyhodnocování finanční pozice, finanční výkonnosti či peněžních toků účetní jednotky,
- má dopad na informace o segmentech vykazované v účetní závěrce (například význam dané skutečnosti pro segment nebo jinou část obchodní činnosti účetní jednotky, jejíž úloha byla identifikována jako klíčová z hlediska provozu či ziskovosti účetní jednotky),
- má dopad na zvýšení odměny vedoucích pracovníků, například tím, že zajistí splnění podmínek pro přiznání bonusu nebo jiné motivační odměny,
- je významná s ohledem na auditorovo pochopení a znalost předchozích sdělení uživatelům, například co se týče prognózovaných zisků,
- souvisí s položkami, které se týkají konkrétních stran (například skutečnost, zda jsou externí strany transakce v určitém vztahu ke členům vedení účetní jednotky),
- představuje vynechání informace, která není specificky požadována příslušným rámcem účetního výkaznictví, ale která je dle úsudku auditora důležitá k tomu, aby

¹¹ Zjištění několika nevýznamných (nemateriálních) nesprávností v rámci jednoho zůstatku účtu nebo skupiny transakcí může mít za následek, že auditor bude muset přehodnotit riziko významné (materiální) nesprávnosti pro tento zůstatek účtu nebo skupiny transakcí.

uživatel porozuměl finanční pozici, finanční výkonnosti či peněžním tokům účetní jednotky, nebo

- má dopad na ostatní informace sdělované v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku (například informace, které budou uvedeny v materiálech „Zpráva vedení společnosti“ nebo v „Hodnocení provozních a finančních výsledků“), u nichž lze důvodně očekávat, že ovlivní ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. ISA 720¹² se zabývá postupy auditora při posuzování ostatních informací, k nimž auditor není povinen vydávat výrok a které jsou sdělovány v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku.

Tyto okolnosti jsou uvedeny pouze jako příklad; ne všechny se pravděpodobně vyskytnou ve všech auditech, a rovněž se nejedná o úplný výčet. Existence jakýchkoliv okolností jako jsou výše uvedené, nemusí nutně vést k závěru, že nesprávnost či zkreslení jsou významné (materiální).

A17. ISA 240¹³ vysvětluje, jak posuzovat důsledky nesprávnosti, která vznikla nebo mohla vzniknout v důsledku podvodu, ve vztahu k ostatním aspektům auditu, i když velikost nesprávnosti není významná (materiální) ve vztahu k účetní závěrce.

A18. Kumulativní dopad nevýznamných (nemateriálních) neopravených nesprávností týkajících se předchozích období může mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku za běžné období. Jsou různé přijatelné přístupy auditora k vyhodnocování dopadu takových neopravených nesprávností na účetní závěrku běžného účetního období. Použitím stejného přístupu k hodnocení je zajištěna konzistence mezi obdobími.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A19. V případě auditu účetní jednotky z veřejného sektoru může být posouzení, zda je nesprávnost významná (materiální), ovlivněno povinnostmi auditora stanovenými právními nebo jinými předpisy oznámit specifické záležitosti, například podvod.

A20. Posouzení, zda je položka svou povahou významná (materiální), mohou rovněž ovlivnit zejména takové otázky, jako je veřejný zájem, odpovědnost, bezúhonnost a zajištění účinného legislativního dohledu. To platí zejména pro položky, které mají vazbu na soulad s právními či jinými předpisy.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením (viz odstavec 12)

A21. Pokud informace o neopravených nesprávnostech byly předány vedení a tyto osoby jsou zároveň odpovědné za správu a řízení, není třeba informace opětovně předávat týmž osobám z titulu jejich funkce řízení účetní jednotky. Auditor se nicméně musí ujistit, že komunikací s osobami na úrovni vedení je zajištěna odpovídající informovanost všech osob, jimž by auditor jinak předával informace z titulu jejich funkce správy a řízení účetní jednotky¹⁴.

A22. V případě, kdy se jedná o velký počet jednotlivých nevýznamných (nemateriálních) neopravených nesprávností, může auditor informovat o počtu a celkovém peněžním dopadu neopravených nesprávností, a nikoli sdělovat podrobnosti o každé jednotlivé neopravené nesprávnosti.

¹² ISA 720 „Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“.

¹³ ISA 240, odstavec 35.

¹⁴ ISA 260, odstavec 13.

A23. ISA 260 požaduje, aby auditor předal osobám pověřeným správou a řízením informace o písemných prohlášeních, které auditor požaduje (viz odstavec 14 tohoto ISA)¹⁵. Auditor může s osobami pověřenými správou a řízením prodiskutovat důvody a dopady neopravení nesprávností, s ohledem na velikost a povahu nesprávností posuzovanou za daných okolností, a možné dopady ve vztahu k budoucím účetním závěrkám.

Písemná prohlášení (viz odstavec 14)

A24. Vzhledem k tomu, že sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení a případně osoby pověřené správou a řízením upravily účetní závěrku tak, aby opravily významné (materiální) nesprávnosti, je auditor povinen požadovat od nich písemné prohlášení o neopravených nesprávnostech. V některých případech se vedení a případně osoby pověřené správou a řízením mohou domnívat, že určité neopravené nesprávnosti nejsou nesprávnostmi. Z tohoto důvodu pak mohou chtít doplnit své písemné prohlášení například větou „Nesouhlasíme s tím, že položky ... a ... představují nesprávnosti, protože [popis důvodů].“ Získání takového prohlášení nicméně nezprošťuje auditora povinnosti utvořit si závěr ohledně dopadu neopravených nesprávností.

Dokumentace (viz odstavec 15)

A25. Dokumentace auditu neopravených nesprávností může zohledňovat:

- (a) zvážení celkového dopadu neopravených nesprávností,
- (b) vyhodnocení, zda došlo k překročení úrovně či úrovní významnosti (materiality) pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejňované údaje, byly-li stanoveny, a
- (c) vyhodnocení dopadu neopravených nesprávností na klíčové poměrové ukazatele nebo trendy, soulad s požadavky právních předpisů a smluvními požadavky (např. úvěrovými podmínkami).

¹⁵ ISA 260, odstavec 16(c)(ii).

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 500**

DŮKAZNÍ INFORMACE

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 2
Datum účinnosti	3
Cíl	4
Definice	5
Požadavky	
Dostatečné a vhodné důkazní informace.....	6
Informace, které mají být použity jako důkazní informace	7 – 9
Výběr položek pro testování s cílem získat důkazní informace.....	10
Nesoulad důkazních informací nebo pochybnosti o jejich spolehlivosti	11
Aplikační a vysvětlující část	
Dostatečné a vhodné důkazní informace.....	A1 – A25
Informace, které mají být použity jako důkazní informace	A26 – A51
Výběr položek pro testování s cílem získat důkazní informace.....	A52 – A56
Nesoulad v důkazních informacích nebo pochybnosti o jejich spolehlivosti	A57

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 500 „Důkazní informace“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.
--

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard vysvětluje, co tvoří při auditu účetní závěrky důkazní informace, a dále stanovuje odpovědnost auditora navrhnout a provést auditorské postupy takovým způsobem, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní dospět k přiměřeným závěrům, na nichž bude založen výrok auditora.
2. Tento standard se vztahuje na všechny důkazní informace získané během auditu. Ostatní mezinárodní auditorské standardy se zabývají konkrétními aspekty auditu (např. ISA 315¹), důkazními informacemi, které mají být získány v souvislosti s určitou oblastí (např. ISA 570²), konkrétními postupy pro získání důkazních informací (např. ISA 520³) a posouzením toho, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace. (ISA 200⁴ a ISA 330⁵)

Datum účinnosti

3. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

4. Cílem auditora je navrhnout a provést auditorské postupy takovým způsobem, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní dospět k přiměřeným závěrům, na nichž bude založen výrok auditora.

Definice

5. Pro účely standardů ISA jsou následujícím termínům přiřazeny níže uvedené významy:
 - (a) účetní záznamy zahrnují prvotní účetní zápisy a podpůrné záznamy, jako jsou šeky a záznamy elektronických převodů finančních prostředků, faktury, smlouvy, hlavní kniha a knihy analytické evidence, deníkové záznamy a další úpravy účetních výkazů, které se neprojeví v deníkových záznamech, a rovněž takové záznamy jako pracovní výkazy a tabulky dokládající přiřazení nákladů, přepočty, sesouhlasení údajů a zveřejněné údaje,
 - (b) vhodnost (důkazních informací) je měřítkem kvality důkazních informací, tedy toho, zda jsou tyto důkazní informace relevantní a spolehlivé natolik, aby podpořily závěry, na nichž je výrok auditora založen,
 - (c) důkazní informace jsou informace, které auditor použije, aby dospěl k závěrům, na nichž je výrok auditora založen. Důkazní informace zahrnují jak informace

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

² ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“.

³ ISA 520 „Analytické postupy“.

⁴ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

⁵ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

obsažené v účetních záznamech, které slouží jako východisko k sestavení účetní závěrky, tak i další informace,

- (d) expert vedení je osoba nebo organizace s odbornými znalostmi a zkušenostmi v jiné oblasti, než je účetnictví a audit, jejíž práci v této oblasti účetní jednotka používá při sestavování účetní závěrky,
- (e) dostatečnost (důkazních informací) je měřítkem pro množství důkazních informací. Množství potřebných důkazních informací je ovlivněno auditorovým posouzením rizik významné (materiální) nesprávnosti a také kvalitou těchto důkazních informací.

Požadavky

Dostatečné a vhodné důkazní informace

- 6. Auditor je povinen navrhnout a provést auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné pro účely získání dostatečných a vhodných důkazních informací. (viz odstavce A1 – A25)

Informace, které mají být použity jako důkazní informace

- 7. Při navrhování a provádění auditorských postupů je auditor povinen posoudit relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace. (viz odstavce A26 – A33)
- 8. Pokud byly informace, které mají být použity jako důkazní informace, vypracovány s využitím práce experta vedení, je auditor povinen v nezbytné míře a s ohledem na význam práce tohoto experta pro auditorovy účely: (viz odstavce A34 – A36)
 - (a) zhodnotit způsobilost, schopnosti a objektivitu tohoto experta, (viz odstavce A37 – A43)
 - (b) seznámit se s prací tohoto experta (viz odstavce A44 – A47) a
 - (c) posoudit vhodnost práce tohoto experta jakožto důkazních informací pro příslušná tvrzení. (viz odstavec A48)
- 9. Při použití informací generovaných uvnitř účetní jednotky je auditor povinen zhodnotit, zda jsou tyto informace pro auditorovy účely dostatečně spolehlivé, a bude-li to za daných okolností nezbytné:
 - (a) získat důkazní informace o správnosti a úplnosti informací, (viz odstavce A49 – A50)
 - (b) posoudit, zda jsou informace pro auditorovy účely dostatečně přesné a podrobné. (viz odstavec A51)

Výběr položek pro testování s cílem získat důkazní informace

- 10. Při navrhování testů kontrol a testů detailních údajů je auditor povinen určit takové způsoby výběru položek pro testování, které budou účinné pro účely auditorského postupu. (viz odstavce A52 – A56)

Nesoulad důkazních informací nebo pochybnosti o jejich spolehlivosti

11. Pokud:

- (a) nejsou důkazní informace získané z jednoho zdroje v souladu s informacemi získanými z jiného zdroje nebo
- (b) má auditor pochybnosti o spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní informace,

je auditor povinen určit, jaké úpravy nebo doplnění auditorských postupů jsou nezbytné pro řešení vzniklého stavu, a je povinen zvážit případný vliv vzniklého stavu na další aspekty auditu. (viz odstavec A57)

Aplikační a vysvětlující část**Dostatečné a vhodné důkazní informace** (viz odstavec 6)

- A1. Výrok a zpráva auditora musí být podloženy důkazními informacemi. Tyto informace mají souhrnnou povahu a primárně jsou výsledkem auditorských postupů provedených během auditu. Mohou však zahrnovat i informace získané z jiných zdrojů, jako jsou předchozí audity (pokud auditor stanovil, zda od předchozího auditu nedošlo ke změnám, které mohou ovlivnit relevanci těchto informací pro daný audit)⁶ nebo postupy společnosti pro řízení kvality v souvislosti s přijetím nového klienta a pokračováním spolupráce se stávajícím klientem. Kromě dalších interních a externích zdrojů jsou důležitým zdrojem důkazních informací účetní záznamy účetní jednotky. Informace, které mohou být použity jako důkazní informace, mohou být také připraveny s využitím práce experta vedení. Důkazní informace obsahují jak informace, které podporují a dokládají tvrzení vedení, tak informace, které těmto tvrzením odporují. V některých případech auditor využívá i absence informací (například pokud vedení odmítne poskytnout požadované prohlášení), a proto i ona představuje důkazní informace.
- A2. Většinu práce auditora při utváření výroku auditora tvoří získávání a hodnocení důkazních informací. Auditorské postupy sloužící k získání důkazních informací mohou zahrnovat kromě dotazování také inspekci, pozorování, konfirmaci, přepočty, opakované provedení a analytické postupy, často ve vzájemné kombinaci. Přestože dotazování může být zdrojem důležitých důkazních informací, a to dokonce i o významné nesprávnosti, samo o sobě obvykle neposkytuje dostatečné důkazní informace o neexistenci významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení ani o provozní účinnosti kontrol.
- A3. Jak je vysvětleno v ISA 200⁷, auditor získá přiměřenou jistotu, pokud shromáždí dostatečné a vhodné důkazní informace ke snížení auditorského rizika (tj. rizika, že auditor vydá nesprávný výrok k účetní závěrce, která obsahuje významnou (materiální) nesprávnost) na přijatelně nízkou úroveň.
- A4. Dostatečnost a vhodnost důkazních informací spolu vzájemně souvisí. Dostatečnost je měřítkem množství důkazních informací. Množství potřebných

⁶ ISA 315, odstavec 9.

⁷ ISA 200, odstavec 5.

důkazních informací je ovlivněno auditorovým vyhodnocením rizik nesprávnosti (čím jsou hodnocená rizika vyšší, tím více důkazních informací bude pravděpodobně potřeba) a také kvalitou takových důkazních informací (čím je jejich kvalita vyšší, tím méně jich je třeba). Pouhé získání velkého množství důkazních informací nenahradí jejich nízkou kvalitu.

- A5. Vhodnost je měřítkem kvality důkazních informací, tedy toho, zda jsou tyto informace relevantní a spolehlivé natolik, aby podpořily závěry, na nichž je výrok auditora založen. Spolehlivost důkazních informací je ovlivněna jejich zdrojem a povahou a závisí na individuálních podmínkách, za nichž jsou získány.
- A6. ISA 330 vyžaduje, aby auditor uvedl, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace⁸. Na základě odborného úsudku se posuzuje, zda jsou důkazní informace, jež byly získány, aby snížily auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň, dostatečné a vhodné, a umožňují tak auditorovi činit přiměřené závěry, na nichž je založen výrok auditora. ISA 200 obsahuje podrobnější popis skutečností, jako jsou povaha auditorských postupů, včasnost účetního výkaznictví a poměr mezi ekonomickým užitkem a náklady, jež jsou relevantními faktory v případě, kdy auditor používá k posouzení toho, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, odborný úsudek.

Zdroje důkazních informací

- A7. Některé důkazní informace jsou získávány prostřednictvím auditorských postupů určených k testování účetních záznamů, např. pomocí analýzy a posouzení, opakovaného provedení postupů v rámci procesu účetního výkaznictví a sesouhlasením souvisejících druhů informací či aplikací stejných informací. Provedením takovýchto auditorských postupů může auditor určit, zda jsou účetní záznamy vnitřně konzistentní a souhlasí s účetní závěrkou.
- A8. Auditor obvykle získá větší jistotu, pokud získá konzistentní důkazní informace z různých zdrojů nebo odlišné povahy než při individuálním posuzování jednotlivých důkazních informací. Např. potvrzující informace získané ze zdroje nezávislého na účetní jednotce mohou zvýšit jistotu, kterou auditor získal na základě důkazních informací generovaných interně, jako jsou informace obsažené v účetních záznamech, zápisech z jednání nebo prohlášení vedení.
- A9. K informacím ze zdrojů nezávislých na účetní jednotce, které auditor může použít jako důkazní informace, patří konfirmace třetích stran, zprávy analytiků a srovnatelné údaje o konkurenci (tzv. benchmarkingové údaje).

Auditorské postupy k získání důkazních informací

- A10. Jak požadují a dále vysvětlují ISA 315 a ISA 330, důkazní informace umožňující učinit auditorovi přiměřené závěry, na nichž bude založen výrok auditora, se získávají pomocí následujících postupů:
- (a) postupy vyhodnocení rizik a
 - (b) další auditorské postupy, k nimž patří:
 - (i) testy kontrol, pokud je vyžadují mezinárodní auditorské standardy nebo pokud se auditor rozhodl pro jejich provedení, a

⁸ ISA 330, odstavec 28.

- (ii) testy věcné správnosti, zahrnující testy detailních údajů a analytické testy věcné správnosti.
- A11. Auditorské postupy popsané níže v odstavcích A14 – A25 lze použít jako postupy vyhodnocení rizik, testy kontrol nebo testy věcné správnosti v závislosti na kontextu, v němž je auditor používá. Jak je vysvětleno v ISA 330, důkazní informace získané z předchozích auditů mohou, za určitých okolností, poskytnout vhodné důkazní informace, pokud auditor provede auditorské postupy s cílem potvrdit jejich trvalou platnost⁹.
- A12. Povaha a načasování auditorských postupů, které je třeba použít, mohou být ovlivněny skutečností, že některé účetní údaje a další informace mohou být dostupné pouze elektronicky nebo pouze v určitých dnech nebo obdobích. Například zdrojové dokumenty, jako jsou nákupní objednávky a faktury, mohou existovat pouze v elektronické podobě, pokud účetní jednotka uskutečňuje transakce elektronickou cestou, nebo mohou být po oskenování vyřazeny, pokud účetní jednotka používá systémy elektronického zpracování dat, které usnadňují jejich archivaci a pozdější použití.
- A13. Některé elektronické informace nelze po určité době znovu získat, například pokud dojde ke změně souborů a záložní soubory neexistují. S ohledem na postupy uchovávání dat určité účetní jednotky může auditor považovat za nutné požádat o zachování některých informací pro potřeby auditorova posouzení nebo provést auditorské postupy v době, kdy jsou dané informace k dispozici.

Inspekce

- A14. Inspekce zahrnuje prozkoumání záznamů nebo dokladů, interních i externích, uchovávaných v papírové nebo elektronické podobě nebo na jiných médiích, nebo fyzické prozkoumání určitého majetku. Inspekce záznamů nebo dokladů poskytuje důkazní informace různého stupně spolehlivosti v závislosti na jejich povaze a zdroji a v případě interních záznamů a dokladů také v závislosti na účinnosti kontrol při jejich pořízení. Příkladem inspekce, která je používána jako test kontrol, je ověření, zda záznamy nebo doklady obsahují důkaz o schválení příslušnou osobou.
- A15. Některé doklady představují přímé důkazní informace o existenci majetku, např. dokument, který představuje finanční nástroj jako akcie nebo dluhopis. Inspekce takových dokladů nemusí poskytnout důkazní informace o vlastnictví nebo hodnotě. Vedle toho inspekce uzavřené smlouvy může poskytnout důkazní informace o použití účetních pravidel, jako je uznání výnosu, danou účetní jednotkou.
- A16. Inspekce dlouhodobého hmotného majetku může být zdrojem spolehlivých důkazních informací, pokud jde o jeho existenci, ale nikoli pokud jde o vlastnická práva účetní jednotky nebo závazky nebo ocenění daného majetku. Inspekce jednotlivých položek zásob může doplnit pozorování fyzické inventury těchto zásob.

Pozorování

- A17. Pozorování představuje sledování procesu nebo postupu, který provádí někdo jiný, např. auditorovo pozorování fyzické inventury zásob prováděné pracovníky účetní

⁹ ISA 330, odstavec A35.

jednotky nebo výkonu kontrolních činností. Pozorování poskytuje důkazní informace o provedení procesu nebo postupu, avšak je omezeno na okamžik, kdy pozorování probíhá, a také skutečností, že vlastní pozorování může ovlivnit způsob, jakým je proces nebo postup vykonáván. Viz ISA 501¹⁰, který obsahuje další pokyny k pozorování fyzické inventury zásob.

Externí confirmace

A18. Externí confirmace představuje důkazní informace získané auditorem jako přímá písemná odpověď auditorovi od třetí strany (potvrzující strany) v papírové nebo elektronické podobě nebo na jiném médiu. Postupy získávání externích confirmací jsou často relevantní ve vztahu k tvrzením týkajícím se určitých zůstatků účtů a jejich složek. Externí confirmace se však nemusejí omezovat pouze na zůstatky účtů. Auditor může požadovat např. confirmaci podmínek smluv nebo transakcí účetní jednotky se třetími stranami. Žádost o confirmaci může být formulována jako otázka, zda došlo k nějaké úpravě smlouvy, a pokud ano, k jaké. Externí confirmace se rovněž používají k získání důkazních informací o absenci určitých podmínek, např. „vedlejších ujednání“, která by mohla ovlivnit uznání výnosů. Viz ISA 505, který obsahuje další pokyny¹¹.

Přepočet

A19. Přepočet představuje kontrolu matematické správnosti záznamů nebo dokladů. Přepočet se provádí ručně nebo elektronicky.

Opakované provedení

A20. Opakované provedení znamená, že auditor nezávisle provede postupy nebo kontroly, které původně provedla účetní jednotka v rámci svého vnitřního kontrolního systému.

Analytické postupy

A21. Analytické postupy představují vyhodnocení finančních informací na základě analýzy možných vztahů mezi finančními a nefinančními údaji. Analytické postupy rovněž zahrnují, pokud je to nutné, šetření zjištěných výkyvů a vztahů, které nejsou konzistentní s jinými relevantními informacemi nebo se významně odlišují od předpokládaných částek. Viz ISA 520, který obsahuje další pokyny.

Dotazování

A22. Dotazování představuje získávání finančních i nefinančních informací od dobře informovaných osob v rámci účetní jednotky i mimo ni. Dotazování je auditorský postup, který je během auditu velmi často využíván společně s dalšími auditorskými postupy. Dotazování může být v rozmezí od formálních písemných dotazů až po neformální ústní dotazy. Nedílnou součástí procesu dotazování je vyhodnocení odpovědí na dotazy.

A23. Odpovědi na dotazy mohou auditorovi poskytnout potvrzující důkazní informace nebo nové informace, které dříve neměl k dispozici. V jiném případě mohou být

¹⁰ ISA 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“.

¹¹ ISA 505 „Externí confirmace“.

odpovědi zdrojem informací, které se významně liší od ostatních informací, které auditor získal, např. informace o možnosti, že vedení obchází kontrolní mechanismy. V některých případech jsou odpovědi na dotazy důvodem pro to, aby auditor upravil nebo provedl doplňující auditorské postupy.

- A24. I když potvrzení důkazů získaných na základě dotazování je často velmi důležité, v případě dotazování ohledně záměru vedení mohou být k dispozici pouze omezené informace dokládající záměr vedení. Relevantní informace potvrzující důkazy získané dotazováním lze v takových případech získat na základě znalosti toho, jak vedení v minulosti plnilo své stanovené záměry, jaké důvody ho vedly k volbě určitých kroků a zda bylo vedení schopno zvolené kroky uskutečnit.
- A25. U některých záležitostí může auditor považovat za nutné získat písemné prohlášení vedení, popřípadě osob pověřených správou a řízením, které potvrdí odpovědi na ústní dotazy. Viz ISA 580, který obsahuje další pokyny¹².

Informace, které mají být použity jako důkazní informace

Relevantnost a spolehlivost (viz odstavec 7)

- A26. Jak je uvedeno v odstavci A1, důkazní informace jsou primárně výsledkem auditorských postupů provedených během auditu, ale mohou obsahovat i informace získané z jiných zdrojů, jako jsou za určitých okolností předchozí audity nebo postupy společnosti pro řízení kvality v souvislosti s přijetím nového klienta a pokračováním spolupráce se stávajícím klientem. Kvalita všech důkazních informací je ovlivněna relevantností a spolehlivostí informací, z nichž důkazní informace vycházejí.

Relevantnost

- A27. Relevantnost se týká logického vztahu nebo souvislosti s účelem auditorských postupů, popřípadě s posuzovaným tvrzením. Relevantnost informací, které mají být použity jako důkazní informace, může být ovlivněna směrem testování. Například je-li účelem auditorských postupů testování nadhodnocení v oblasti existence nebo ocenění závazků, může být relevantním auditorským postupem testování zaúčtovaných závazků. Naopak při testování podhodnocení v oblasti existence nebo ocenění závazků nebude relevantní testování zaúčtovaných závazků, ale relevantním bude například testování informací, jako jsou následné výdaje, nezaplacené faktury, prohlášení dodavatelů a nesouhlasící záznamy o převzetí.
- A28. Určitý soubor auditorských postupů může poskytnout důkazní informace, které jsou relevantní pro určitá tvrzení, ale pro jiná nikoli. Například inspekce dokumentů souvisejících s inkasem pohledávek po skončení období může poskytnout důkazní informace o existenci a ocenění, ale nikoli nutně o zaúčtování do správného účetního období. Podobně získání důkazních informací ohledně určitého tvrzení, např. o existenci zásob, nenahradí důkazní informace ohledně jiného tvrzení, např. ocenění těchto zásob. Na druhou stranu však důkazní informace z různých zdrojů nebo různé povahy mohou být často relevantní pro stejné tvrzení.
- A29. Testy kontrol mají hodnotit provozní účinnost kontrol při předcházení významným

¹² ISA 580 „Písemná prohlášení“.

(materiálním) nesprávnostem na úrovni tvrzení nebo při jejich odhalování a opravě. Návrh testů kontrol za účelem získání relevantních důkazních informací zahrnuje určení podmínek (charakteristik nebo vlastností), které naznačují, že kontrola je prováděna, a odlišných podmínek, které naznačují odchylku od přiměřeného provádění kontrol. Auditor pak může testovat přítomnost či nepřítomnost takovýchto podmínek.

- A30. Testy věcné správnosti mají odhalit významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení. Patří k nim testy detailních údajů a analytické testy věcné správnosti. Návrh testů věcné správnosti zahrnuje určení podmínek relevantních pro účel testu, které představují nesprávnost v relevantním tvrzení.

Spolehlivost

- A31. Spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace, a tudíž důkazních informací jako takových, je ovlivněna jejich zdrojem, povahou a okolnostmi, za nichž byly získány, včetně kontrol vypracování a správy těchto informací, je-li to relevantní. Jakákoli zobecnění spolehlivosti různých druhů důkazních informací proto platí vždy s řadou výjimek. I v případě, že jsou informace, které mají být použity jako důkazní informace, získány z externích zdrojů mimo účetní jednotku, mohou existovat okolnosti, které ovlivní spolehlivost těchto informací. Například informace získané z nezávislého externího zdroje nemusí být spolehlivé, pokud tento zdroj není dobře informován nebo pokud expert vedení není objektivní. Při vědomí existence výjimek může být nicméně použito následujícího zobecnění spolehlivosti důkazních informací:

- důkazní informace jsou spolehlivější, pokud jsou získány z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku,
- důkazní informace generované uvnitř účetní jednotky jsou spolehlivější, pokud účinně fungují příslušné kontroly používané účetní jednotkou, včetně kontrol vypracování a správy důkazních informací,
- důkazní informace získané přímo auditorem (např. pozorování kontroly v okamžiku jejího provádění) jsou spolehlivější než důkazní informace získané nepřímo nebo na základě předpokladů (např. dotazování ohledně provádění kontrol),
- důkazní informace jsou spolehlivější, pokud existují ve formě dokumentu, ať už v papírové nebo elektronické podobě nebo na jiném médiu, než důkazní informace získané pouze ústně (např. souběžně sepsaný zápis z jednání je spolehlivější než následné ústní prohlášení týkající se projednávaných záležitostí),
- důkazní informace získané z původních dokumentů jsou spolehlivější než důkazní informace získané z fotokopií nebo faxových kopií nebo z dokumentů, které byly zaznamenány na film, digitalizovány nebo jinak převedeny do elektronické podoby, jejichž spolehlivost může záviset na kontrolách při jejich vypracování a správě.

- A32. ISA 520 obsahuje další pokyny ohledně spolehlivosti údajů používaných pro účely navrhování analytických postupů sloužících jako testy věcné správnosti¹³.

¹³ ISA 520, odstavec 5(a).

- A33. ISA 240 se zabývá okolnostmi, za kterých má auditor důvod se domnívat, že dokument není původní nebo že mohl být upraven bez vědomí auditora¹⁴.

Spolehlivost informací sestavených expertem vedení (viz odstavec 8)

- A34. Sestavení účetní závěrky účetní jednotky může vyžadovat znalosti a zkušenosti z jiného oboru než účetnictví nebo audit, např. pojistněmatematické výpočty, ocenění nebo technické údaje. Účetní jednotka může zaměstnat nebo najmout experty v těchto oborech, aby získala potřebné znalosti a zkušenosti k sestavení účetní závěrky. Pokud tak neučiní, je-li daná odbornost třeba, zvyšuje se riziko významné (materiální) nesprávnosti.
- A35. Pokud byly informace, které mají být použity jako důkazní informace, vypracovány s využitím práce experta vedení, platí požadavek uvedený v odstavci 8 tohoto standardu. Například osoba nebo organizace může mít znalosti a zkušenosti z oblasti aplikace modelů při odhadu reálné hodnoty cenných papírů, pro něž neexistuje zjištělý trh. Pokud tato osoba nebo organizace tyto znalosti a zkušenosti použije k odhadu, který účetní jednotka využije při sestavování účetní závěrky, daná osoba nebo organizace je expertem vedení a platí odstavec 8. Avšak na druhou stranu, pokud osoba nebo organizace pouze poskytne cenové údaje ohledně soukromých transakcí, které jinak účetní jednotce nejsou dostupné a které pak účetní jednotka používá ve vlastních metodách odhadu, řídí se tyto informace, pokud jsou použity jako důkazní informace, odstavcem 7 tohoto standardu, ale nepředstavují využití práce experta vedení účetní jednotkou.
- A36. Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů ve vztahu k požadavku odstavce 8 tohoto standardu mohou být ovlivněny například následujícími skutečnostmi:
- povahou a složitostí záležitosti, k níž se vztahuje práce experta vedení,
 - riziky významné (materiální) nesprávnosti v dané záležitosti,
 - dostupností alternativních zdrojů důkazních informací,
 - povahou, rozsahem a cíli práce experta vedení,
 - tím, zda je expert vedení zaměstnán účetní jednotkou nebo zda si jej účetní jednotka najímá na konkrétní služby,
 - tím, do jaké míry může vedení provádět kontrolu práce experta vedení nebo ji ovlivňovat,
 - tím, zda se na experta vedení vztahují určitá pravidla pro výkon jeho činnosti nebo jiné odborné či oborové požadavky,
 - povahou a rozsahem všech případných kontrol vztahujících se na práci experta vedení v rámci účetní jednotky,
 - znalostmi auditora a zkušenostmi experta vedení v daném oboru,
 - předchozími zkušenostmi auditora s prací daného experta.

¹⁴ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavec 13.

Způsobilost, schopnosti a objektivita experta vedení (viz odstavec 8(a))

- A37. Způsobilost se vztahuje k povaze a úrovni odbornosti experta vedení. Schopností se rozumí dovednost experta vedení uplatnit svou způsobilost za daných okolností. Faktory, které schopnost ovlivňují, mohou například zahrnovat geografické umístění, dostatek času a dostupnost zdrojů. Objektivita se vztahuje k účinkům, které může mít předpojatost, střet zájmů nebo vliv jiných osob na odborný nebo obchodní úsudek experta vedení. Způsobilost, schopnosti a objektivita experta vedení a všechny kontroly vztahující se na práci experta v rámci účetní jednotky jsou důležitými faktory ve vztahu ke spolehlivosti všech informací generovaných expertem vedení.
- A38. Informace o způsobilosti, schopnostech a objektivitě experta vedení mohou pocházet z různých zdrojů, jako jsou např.:
- osobností zkušenosti s předchozí prací tohoto experta,
 - jednání s tímto expertem,
 - jednání s dalšími osobami, které znají práci tohoto experta,
 - znalost kvalifikačních předpokladů tohoto experta, jeho členství v profesních orgánech nebo oborových sdruženích, jeho licence k provádění činnosti nebo jiné formy externích osvědčení,
 - zveřejněné dokumenty nebo knihy, jejichž autorem je tento expert,
 - případný auditorův expert, který auditorovi asistuje při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací s ohledem na informace generované expertem vedení.
- A39. Mezi záležitosti, které se týkají hodnocení způsobilosti, schopností a objektivit experta vedení, patří to, zda práce tohoto experta podléhá určitým pravidlům pro výkon jeho činnosti nebo jiným odborným či oborovým nařízením, například etickým normám a jiným profesním nebo odborným požadavkům, akreditačním pravidlům orgánu udělujícího licenci nebo požadavkům danými právními předpisy.
- A40. K dalším relevantním skutečnostem patří:
- relevantnost způsobilosti experta vedení ve vztahu k záležitosti, u níž bude práce experta využita včetně všech oblastí specializace v rámci expertova oboru např. konkrétní pojistný matematik se může specializovat na majetkové a úrazové pojištění, ale může mít omezené zkušenosti s výpočty důchodů,
 - způsobilost experta vedení s ohledem na relevantní účetní požadavky, například znalost předpokladů a metod včetně modelů, je-li to relevantní, které jsou konzistentní s platným rámcem účetního výkaznictví,
 - nečekané události, změny podmínek nebo důkazní informace získané z výsledků auditorských postupů, které by naznačovaly, že je nutné přehodnotit původní posouzení způsobilosti, schopností a objektivit experta vedení v průběhu auditu.
- A41. Objektivitu experta může ohrozit celá řada okolností. Riziko představují např. jeho soukromé zájmy, nátlakové skupiny, důvěrné vztahy, kontrola vlastní práce nebo zastrasování experta. Tato rizika mohou být snížena zabezpečovacími

prvky vytvořenými externími strukturami (např. profesí experta vedení, právními předpisy) nebo pracovním prostředím experta vedení (např. pravidly a postupy řízení kvality).

- A42. Přestože zabezpečovací prvky nemohou eliminovat všechna rizika ohrožující objektivitu experta vedení, některá rizika jako například hrozba zastrašování mohou mít menší význam pro experta najatého účetní jednotkou než pro experta zaměstnaného účetní jednotkou a účinnost zabezpečovacích prvků, jako jsou pravidla a postupy řízení kvality, může být vyšší. Protože ohrožení objektivity v případě osoby zaměstnané účetní jednotkou je přítomno vždy, nelze zpravidla na experta zaměstnaného účetní jednotkou pohlížet jako na pravděpodobně objektivnější osobu, než jakými jsou ostatní zaměstnanci účetní jednotky.
- A43. Při hodnocení objektivity experta najatého účetní jednotkou může být vhodné projednat s vedením nebo s tímto expertem všechny zájmy a vztahy, které mohou ohrozit jeho objektivitu, a všechny použitelné zabezpečovací prvky, včetně odborných požadavků vztahujících se na daného experta, a posoudit, zda jsou zabezpečovací prvky adekvátní. Zájmy a vztahy, které mohou znamenat hrozbu, zahrnují:
- finanční zájmy,
 - obchodní a osobní vztahy,
 - poskytování dalších služeb.

Pochopení práce experta vedení (viz odstavec 8(b))

- A44. K pochopení práce experta vedení patří pochopení odpovídající oblasti odbornosti. Pochopení relevantní oblasti odbornosti lze propojit s auditorovým posouzením toho, zda má dostatečnou kvalifikaci k hodnocení práce experta vedení nebo zda k tomuto účelu potřebuje auditorova experta.¹⁵
- A45. K aspektům oboru experta vedení, které jsou relevantní pro auditorovo pochopení, může patřit:
- to, zda v rámci expertova oboru existují oblasti specializace, které jsou relevantní pro audit,
 - to, zda platí odborné a další normy a požadavky právních předpisů,
 - to, jaké předpoklady a metody používá expert vedení a zda jsou obecně akceptovány v expertově oboru a jestli jsou vhodné pro účely účetního výkaznictví,
 - povaha interních a externích údajů nebo informací, které expert vedení používá.
- A46. Pokud si účetní jednotka experta vedení najímá, zpravidla existuje mezi účetní jednotkou a expertem smluvní dopis nebo jiná forma písemné dohody. Posouzení této dohody při seznamování se s prací experta vedení může auditorovi pomoci při hodnocení vhodnosti následujících skutečností pro auditorovy účely:
- povaha, rozsah a cíle práce experta,

¹⁵ ISA 620 „Využití práce auditorova experta“, odstavec 7.

- příslušné role a povinnosti vedení a experta a
- povaha, načasování a rozsah komunikace mezi vedením a expertem, včetně formy všech zpráv vydaných tímto expertem.

A47. Pokud účetní jednotka experta vedení zaměstnává, je existence takovéto písemné dohody méně pravděpodobná. Nejlepší způsob, jak může auditor získat nezbytné pochopení, je dotazování experta a ostatních členů vedení.

Hodnocení vhodnosti práce experta vedení (viz odstavec 8(c))

A48. V rámci hodnocení vhodnosti práce experta vedení jakožto důkazních informací pro určité tvrzení je možné posoudit:

- relevantnost a odůvodněnost zjištění nebo závěrů tohoto experta, jejich konzistentnost s dalšími důkazními informacemi a jejich řádné zohlednění v účetní závěrce,
- pokud práce experta zahrnuje použití významných předpokladů a metod, relevantnost a odůvodněnost těchto předpokladů a metod a
- pokud práce experta zahrnuje významné užití zdrojových dat, relevantnost, úplnost a přesnost zdrojových dat.

Informace generované účetní jednotkou a použité pro auditorovy účely (viz odstavce 9(a) – (b))

A49. Aby auditor získal spolehlivé důkazní informace, musí být informace generované účetní jednotkou, které jsou použity při provádění auditorských postupů, dostatečně úplné a přesné. Například účinnost auditu výnosů pomocí aplikace standardních cen na záznamy objemu prodeje je ovlivněna přesností informací o cenách a úplností a přesností údajů o objemu prodeje. Podobně pokud má auditor v úmyslu testovat určitý soubor (například platby) na určitou charakteristiku (například schválení), budou výsledky testu méně spolehlivé, není-li soubor, ze kterého je vybírán vzorek, úplný.

A50. Získávání důkazních informací o přesnosti a úplnosti takových informací lze provádět současně s auditorským postupem uplatňovaným u těchto informací, je-li získávání důkazních informací nedílnou součástí samotného auditorského postupu. V ostatních situacích může auditor získat důkazní informace o přesnosti a úplnosti takových informací testováním kontrol vypracování a správy informací. V některých situacích však auditor může považovat za nutné provést další auditorské postupy.

A51. V některých případech může auditor použít informace generované účetní jednotkou pro jiné auditní účely. Auditor se například může rozhodnout využít měřítka výkonnosti účetní jednotky pro účely analytických postupů nebo využít informace účetní jednotky generované pro monitorovací činnosti, jako jsou např. zprávy interního auditora. V těchto případech je vhodnost získaných důkazních informací ovlivněna tím, zda jsou informace dostatečně přesné nebo podrobné pro auditorovy účely. Například měřítka výkonnosti používaná vedením nemusejí být dostatečně přesná k odhalení významných (materiálních) nesprávností.

Výběr položek pro testování s cílem získat důkazní informace (viz odstavec 10)

A52. Účinný test poskytuje vhodné důkazní informace takového rozsahu, který bude spolu s dalšími důkazními informacemi, jež byly nebo budou získány, dostatečný pro auditorovy účely. Při výběru položek k testování musí auditor na základě odstavce 7 posoudit relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace. Další aspekt účinnosti (dostatečnost) je důležitý při výběru položek k testování. Auditor může vybírat položky k testování následujícími způsoby:

- (a) výběr všech položek (stoprocentní test),
- (b) výběr specifických položek a
- (c) výběr vzorků pro účely auditu.

Použití kteréhokoli z uvedených způsobů nebo jejich kombinace mohou být vhodné v závislosti na konkrétních podmínkách, např. rizika významné (materiální) nesprávnosti související s testovaným tvrzením, a na proveditelnosti a efektivitě různých způsobů výběru.

Výběr všech položek

A53. Auditor se může rozhodnout, že nejvhodnější bude zkoumat celý soubor položek, které tvoří skupinu transakcí nebo zůstatek účtu (nebo vrstvu v tomto souboru). Stoprocentní test není pravděpodobný v případě testů kontrol, ale je běžnější pro testy detailních údajů. Stoprocentní testování může být vhodné např. v následujících případech:

- soubor představuje malé množství položek s vysokou hodnotou,
- existuje významné riziko a ostatní způsoby neposkytnou dostatečné a vhodné důkazní informace nebo
- opakující se povaha kalkulace nebo jiný proces prováděný automaticky informačním systémem činí ze stoprocentního testování postup s nejlepším poměrem přínosu vzhledem k nákladům.

Výběr specifických položek

A54. Auditor se může rozhodnout, že si ze souboru vybere specifické položky. Při tomto rozhodování patří mezi relevantní faktory auditorova znalost účetní jednotky, posouzená rizika významné (materiální) nesprávnosti a charakteristiky testovaného souboru. Posuzovaný výběr specifických položek podléhá jinému než výběrovému riziku. Vybrané specifické položky mohou zahrnovat:

- *položky s vysokou hodnotou nebo klíčové položky* – auditor se může rozhodnout, že si ze souboru vybere specifické položky, protože mají vysokou hodnotu nebo vykazují jinou vlastnost, například jsou podezřelé, neobvyklé, zvláště náchylné k riziku nebo jsou historicky chybové,
- *všechny položky nad určitou hodnotu* – auditor se může rozhodnout testovat položky, jejichž vykázaná hodnota převyšuje určitou částku, aby ověřil velkou část celkové hodnoty určité skupiny transakcí nebo zůstatku účtu,

- *položky k získání informací* – auditor může testovat položky za účelem získání informací o takových záležitostech, jako je povaha účetní jednotky nebo transakcí.

A55. Selektivní testování specifických položek ze skupiny transakcí nebo zůstatku účtu je sice často efektivním způsobem získávání důkazních informací, ale nepředstavuje výběr vzorků pro účely auditu. Výsledky auditorských postupů uplatněných ve vztahu k položkám vybraným tímto způsobem nemohou být vztaženy na celý soubor položek. Selektivní testování specifických položek tudíž neposkytuje důkazní informace pro zbývající část souboru položek.

Výběr vzorků pro účely auditu

A56. Výběr vzorků pro účely auditu má umožnit činit na základě testování souboru položek závěry o celém souboru položek. Výběr vzorků pro účely auditu je popsán v ISA 530¹⁶.

Nesoulad v důkazních informacích nebo pochybnosti o jejich spolehlivosti (viz odstavec 11)

A57. Získání důkazních informací z různých zdrojů nebo různé povahy může naznačit, že položka důkazních informací není spolehlivá, například když důkazní informace získané z jednoho zdroje nesouhlasí s důkazními informacemi získanými z jiného zdroje. Tento případ může nastat, např. pokud nejsou v souladu odpovědi vedení, interního auditu a dalších osob na vznesené dotazy nebo pokud odpovědi na dotazy osob pověřených správou a řízením učiněné za účelem potvrzení odpovědí na dotazy získané od vedení nejsou v souladu s těmito odpověďmi vedení. ISA 230 obsahuje požadavek na specifickou dokumentaci, pokud auditor získá informace, které nejsou konzistentní s jeho konečným závěrem ohledně významné skutečnosti¹⁷.

¹⁶ ISA 530 „Výběr vzorků“.

¹⁷ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavec 1.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 501**

DŮKAZNÍ INFORMACE – SPECIFICKÉ ASPEKTY VYBRANÝCH POLOŽEK

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Datum účinnosti.....	2
Cíl	3
Požadavky	
Zásoby	4 – 8
Soudní spory a nároky	9 – 12
Informace o segmentech.....	13
Aplikační a vysvětlující část	
Zásoby	A1 – A16
Soudní spory a nároky	A17 – A25
Informace o segmentech.....	A26 – A27

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard se zabývá specifickými záležitostmi, které auditor při auditu účetní závěrky zvažuje při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací v souladu s ISA 330¹ a ISA 500² a dalšími relevantními mezinárodními auditorskými standardy s ohledem na určité aspekty zásob, soudních sporů a nároků, které se týkají účetní jednotky, a informací o segmentech.

Datum účinnosti

2. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

3. Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o:
 - (a) existenci a stavu zásob,
 - (b) úplnosti soudních sporů a nároků, které se týkají účetní jednotky, a
 - (c) prezentaci a zveřejnění informací o segmentech v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.

Požadavky

Zásoby

4. Pokud jsou zásoby z pohledu účetní závěrky významné (materiální), auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob prostřednictvím:
 - (a) účasti při fyzické inventuře zásob, pokud je to možné, s cílem: (viz odstavce A1 – A3)
 - (i) zhodnotit pokyny a postupy vedení pro zaznamenávání a kontrolování výsledků fyzické inventury zásob účetní jednotky, (viz odstavec A4)
 - (ii) sledovat provádění pokynů vedení při inventuře, (viz odstavec A5)
 - (iii) provést inspekci zásob a (viz odstavec A6)
 - (iv) provést přepočítání fyzického stavu a (viz odstavce A7 – A8)
 - (b) auditorských postupů prověřujících finální inventurní záznamy účetní jednotky s cílem určit, zda přesně odrážejí skutečné výsledky inventury zásob.
5. Jestliže se fyzická inventura zásob provádí k datu, které se liší od data účetní závěrky, je auditor povinen provést kromě postupů stanovených v odstavci 4 auditorské postupy, aby získal důkazní informace o tom, že změny zásob mezi datem inventury a datem účetní závěrky jsou řádně zaznamenány. (viz odstavce A9 - A11)
6. Jestliže se auditor v důsledku nepředvídaných okolností nemůže fyzické inventury zúčastnit, je povinen ji provést nebo se zúčastnit určitých zjišťování skutečného stavu k jinému datu a provést auditorské postupy u transakcí, které se mezi oběma daty uskutečnily.

¹ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

² ISA 500 „Důkazní informace“.

7. Jestliže není účast auditora při fyzické inventuře zásob možná, je auditor povinen provést alternativní auditorské postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob. Pokud to není možné, je auditor povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705³. (viz odstavce A12 – A14)
8. Jestliže jsou zásoby, které jsou v úschově a pod kontrolou třetí osoby, z pohledu účetní závěrky významné (materiální), auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu těchto zásob provedením jednoho nebo obou následujících postupů:
 - (a) vyžádá si od dané třetí osoby confirmaci o množství a stavu zásob, které pro účetní jednotku drží, (viz odstavec A15)
 - (b) provede inspekci nebo další auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné. (viz odstavec A16)

Soudní spory a nároky

9. Auditor je povinen navrhnout a provést auditorské postupy, aby identifikoval soudní spory a nároky, které se týkají účetní jednotky a které by mohly vést k riziku významné (materiální) nesprávnosti, včetně: (viz odstavce A17 – A19)
 - (a) dotazování vedení, a je-li to relevantní, dalších osob uvnitř účetní jednotky, včetně interního právního poradce účetní jednotky,
 - (b) posouzení zápisů z jednání osob pověřených správou a řízením účetní jednotky a korespondence mezi účetní jednotkou a jejím externím právním poradcem a
 - (c) posouzení účtů nákladů na právní služby. (viz odstavec A20)
10. Pokud auditor vyhodnocuje riziko významné (materiální) nesprávnosti z důvodu identifikovaných soudních sporů nebo nároků nebo, pokud provedené auditorské postupy naznačují, že mohou existovat další významné (materiální) spory nebo nároky, je auditor povinen navázat, kromě postupů požadovaných ostatními mezinárodními auditorskými standardy, přímý kontakt s externím právním poradcem účetní jednotky. Auditor je povinen učinit tak prostřednictvím dopisu připraveného vedením a odeslaného auditorem s žádostí vůči externímu právnímu poradci účetní jednotky o přímou komunikaci s auditorem. Pokud právní předpisy nebo relevantní profesní orgán externího právního poradce přímou komunikaci externího právního poradce účetní jednotky s auditorem zakazují, je auditor povinen provést alternativní auditorské postupy. (viz odstavce A21 – A 25)
11. Jestliže:
 - (a) vedení odmítne dát auditorovi svolení ke kontaktování svého externího právního poradce nebo schůzce s ním nebo jestliže externí právní poradce účetní jednotky odmítne nebo nesmí náležitým způsobem reagovat na dopis se žádostí o komunikaci a
 - (b) auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace pomocí alternativních auditorských postupů,je auditor povinen upravit výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705.

³ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

Písemná prohlášení

12. Auditor je povinen požádat vedení a případně osoby pověřené správou a řízením jednotky o písemná prohlášení, že všechny známé skutečné nebo možné soudní spory a nároky, jejichž vliv by měl být zohledněn při sestavování účetní závěrky, byly auditorovi oznámeny a zaúčtovány a zveřejněny v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.

Informace o segmentech

13. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o prezentaci a zveřejnění informací o segmentech v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví, a to tak, že: (viz odstavec A26)
- (a) se seznámí s metodami používaným vedením při určování informací o segmentech a porozumí jim a (viz odstavec A27)
- (i) zhodnotí, zda je pravděpodobné, že tyto metody povedou ke zveřejnění informací v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví, a
- (ii) otestuje použití těchto metod, kde je to vhodné, a
- (b) provede analytické postupy nebo jiné auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné.

Aplikační a vysvětlující část**Zásoby**

Účast na fyzické inventuře (viz odstavec 4(a))

- A1. Vedení zpravidla zavádí postupy, podle nichž se nejméně jednou ročně provádí fyzická inventura zásob, která slouží jako podklad pro sestavení účetní závěrky, a je-li to použitelné, prokazuje spolehlivost systému průběžné evidence zásob účetní jednotky.
- A2. Účast na fyzické inventuře zahrnuje:
- inspekci zásob, která prokáže existenci zásob a zhodnotí jejich stav, a provedení kontrolních inventurních přepočtů,
 - sledování dodržování pokynů vedení a provádění postupů pro zaznamenávání a kontrolování výsledků fyzické inventury a
 - získání důkazních informací o spolehlivosti inventurních postupů vedení.
- Tyto postupy mohou sloužit jako testy kontrol nebo testy věcné správnosti v závislosti na auditorově vyhodnocení rizik, plánovaném přístupu a prováděných specifických postupech.
- A3. Ke skutečnostem relevantním při plánování účasti na fyzické inventuře (nebo na navrhování a provádění auditorských postupů v souladu s odstavci 4 – 8 tohoto standardu) patří například:
- rizika významné (materiální) nesprávnosti související se zásobami,
 - povaha interních kontrol souvisejících se zásobami,

- zda se očekává zavedení odpovídajících postupů a vydání řádných pokynů pro fyzickou inventuru zásob,
- načasování fyzické inventury zásob,
- zda účetní jednotka udržuje systém průběžné evidence zásob,
- místa, kde jsou zásoby skladovány, včetně významnosti (materiality) zásob a rizik významné (materiální) nesprávnosti na různých místech, při rozhodování, na jakých místech je účast na inventuře vhodná. ISA 600⁴ upravuje zapojení jiných auditorů, a může být tedy relevantní v případě, že toto zapojení spočívá v účasti jiného auditora na fyzické inventuře zásob na vzdáleném místě,
- zda je potřebná asistence auditorova experta. ISA 620⁵ upravuje využití auditorova experta k asistenci auditorovi při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací.

Hodnocení pokynů a postupů vedení (viz odstavec 4(a)(i))

A4. Ke skutečnostem relevantním při hodnocení pokynů a postupů vedení sloužících k zaznamenávání a kontrolování fyzické inventury zásob patří například to, zda se zaměřují na:

- uplatňování vhodných kontrolních činností, např. shromažďování použitých inventurních soupisů, evidování nepoužitých inventurních soupisů a postupy aplikované při počítání či při přepočítávání,
- přesnou identifikaci stupně rozpracovanosti nedokončené výroby a pomaluobrátkových, zastaralých nebo poškozených položek a zásob patřících třetí straně, např. zásob převzatých do konsignačních skladů,
- postupy používané k odhadu fyzického množství, je-li to relevantní, které jsou například potřebné při odhadu fyzického množství haldy uhlí,
- kontrolu pohybu zásob mezi oblastmi, vyskladnění a příjem zásob před určitým datem a po tomto datu.

Pozorování postupů vedení prováděných při inventuře (viz odstavec 4(a)(ii))

A5. Sledování postupů vedení prováděných při inventuře, například těch, které se týkají kontroly pohybu zásob před inventurou, během ní a po ní, pomáhá auditorovi získat důkazní informace o tom, že pokyny vedení a postupy provádění inventury jsou vhodně navrženy a implementovány. Auditor také může získat kopie informací k rozlišení zásob do správného období, například podrobnosti o pohybu zásob, které pomohou auditorovi později provádět auditorské postupy ve vztahu k účtování takových pohybů.

Inspekce zásob (viz odstavec 4(a)(iii))

A6. Inspekce zásob během účasti na fyzické inventuře zásob pomáhá auditorovi ověřit existenci zásob (nikoli nezbytně jejich vlastnictví) a určit např. zastaralé, poškozené nebo stárnoucí zásoby.

⁴ ISA 600 „Zvláštní aspekty- auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“.

⁵ ISA 620 „Využití práce auditorova experta“.

Provádění přepočítání fyzického stavu (viz odstavec 4(a)(iv))

- A7. Provádění přepočítání fyzického stavu, např. sesouhlasení vybraných položek z inventurních záznamů vedení s fyzickým stavem zásob a sesouhlasení vybraných položek z fyzického stavu zásob s inventurními záznamy vedení poskytuje důkazní informace o úplnosti a přesnosti těchto záznamů.
- A8. Při provádění následných auditorských postupů, které mají určit, zda finální inventurní záznamy účetní jednotky přesně odrážejí skutečné výsledky inventury zásob, pomáhá auditorovi kromě záznamů jeho přepočítání fyzického stavu zásob také pořizování kopií záznamů o dokončených fyzických inventurách zásob účetní jednotky, které připravilo vedení.

Fyzická inventura zásob prováděná k jinému datu než k datu účetní závěrky (viz odstavec 5)

- A9. Fyzická inventura může být z praktických důvodů provedena k jinému datu než k datu účetní závěrky, a to bez ohledu na to, zda vedení určuje množství zásob pomocí roční fyzické inventury zásob nebo používá systém průběžné inventury zásob. V obou případech určuje účinnost návrhu, zavedení a používání kontrol změn stavu zásob to, zda je provádění fyzické inventury zásob k jinému datu či jiným datům než k datu účetní závěrky vhodné pro účely auditu. ISA 330 obsahuje požadavky a pokyny týkající se testů věcné správnosti uskutečněných k mezitímnímu datu⁶.
- A10. Je-li používán systém průběžné inventury zásob, vedení může provádět fyzickou inventuru nebo jiné testy, které potvrdí spolehlivost informací o množství zásob obsažených v průběžných inventurních záznamech účetní jednotky. V některých případech může vedení nebo auditor zjistit rozdíly mezi průběžnými inventurními záznamy a skutečným množstvím fyzických zásob, což může naznačovat, že kontroly změn stavu zásob nefungují účinně.
- A11. K relevantním skutečnostem, které mají být posouzeny při navrhování auditorských postupů sloužících k získání důkazních informací o tom, zda jsou změny v množství zásob mezi datem inventury a konečnými inventurními záznamy řádně zaznamenány, patří:
- skutečnost, zda jsou průběžné inventurní záznamy řádně prováděny,
 - spolehlivost průběžných inventurních záznamů zásob účetní jednotky,
 - příčiny významných rozdílů mezi informacemi získanými během fyzické inventury a průběžnými inventurními záznamy.

Účast na fyzické inventuře zásob není prakticky možná (viz odstavec 7)

- A12. V některých případech může být účast na fyzické inventuře zásob prakticky nemožná. Důvodem může být povaha a místo uložení zásob, např. jsou-li zásoby skladovány na místě, které může ohrozit bezpečnost auditora. Existence obecné překážky však není pro auditora dostatečným důvodem pro auditorovo rozhodnutí, že účast na inventuře není prakticky možná. Jak je vysvětleno v ISA 200⁷, obtížnost, časové okolnosti nebo náklady nejsou samy o sobě dostatečným důvodem k tomu, aby auditor vynechal postup, pro nějž neexistuje alternativa, nebo aby se spokojil s důkazními

⁶ ISA 330, odstavce 22 – 23.

⁷ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec A48.

informacemi, které jsou méně než přesvědčivé.

- A13. V některých případech, kdy účast na inventuře není prakticky možná, mohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob alternativní auditorské postupy, např. inspekce dokumentace následného prodeje konkrétních položek zásob získaných nebo zakoupených před fyzickou inventurou zásob.
- A14. Existují však i případy, kdy není možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob ani pomocí alternativních auditorských postupů. V takových situacích ISA 705 požaduje, aby auditor modifikoval výrok ve zprávě auditora z důvodu omezení rozsahu⁸.

Zásoby v úschově a pod kontrolou třetí osoby

Konfirmace (viz odstavec 8(a))

- A15. ISA 505⁹ stanovuje požadavky a obsahuje pokyny týkající se provádění postupů při získávání externích konfirmací.

Jiné auditorské postupy (viz odstavec 8(b))

- A16. V závislosti na podmínkách, např. pokud získané informace vyvolávají pochybnosti o integritě a objektivitě třetí strany, může auditor pokládat za vhodné provést místo nebo kromě konfirmace třetích stran jiné auditorské postupy. Jiné auditorské postupy zahrnují například:

- účast nebo zajištění účasti jiného auditora na fyzické inventuře zásob třetí strany, je-li to možné,
- získání zprávy jiného auditora nebo zprávy spolupracujícího auditora o adekvátnosti interních kontrol třetí strany tak, aby se auditor mohl ujistit, že byla inventura zásob řádně provedena a zásoby jsou přiměřeně zabezpečeny,
- inspekce dokumentace k zásobám držným třetími osobami, například příjmové doklady,
- žádost o konfirmaci od jiných stran, pokud zásoby slouží jako zástava.

Soudní spory a nároky

Úplnost soudních sporů a nároků (viz odstavec 9)

- A17. Soudní spory a nároky, do nichž je zapojena účetní jednotka, mohou mít významný (materiální) vliv na účetní závěrku, a proto může být nutné, aby byly zveřejněny v příloze účetní závěrky nebo zachyceny v účetní závěrce.
- A18. Kromě postupů popsaných v odstavci 9 zahrnují další relevantní postupy, které pomáhají auditorovi seznámit se soudními spory a nároky, do nichž je zapojena účetní jednotka, např. využití informací získaných prostřednictvím postupů vyhodnocování rizik, které jsou prováděny při seznamování se s účetní jednotkou a jejím prostředím.
- A19. Důkazní informace získané pro účely identifikování soudních sporů a nároků, z nichž by mohlo vyplynout riziko významné (materiální) nesprávnosti, mohou rovněž poskytnout důkazní informace týkající se dalších relevantních záležitostí, jako je ocenění nebo výpočet související

⁸ ISA 705, odstavec 13.

⁹ ISA 505 „Externí konfirmace“.

se soudními spory a nároky. ISA 540¹⁰ vymezuje požadavky a obsahuje pokyny relevantní pro auditora při jeho posouzení soudních sporů a nároků, které vyžaduje použití účetních odhadů nebo zveřejnění souvisejících informací v účetní závěrce.

Kontrola účtů nákladů na právní služby (viz odstavec 9(c))

A20. V závislosti na okolnostech může auditor považovat za vhodné prověřit v rámci své kontroly účtů nákladů na právní služby i související zdrojové dokumenty, jako jsou faktury za náklady na právní služby.

Komunikace s externím právním poradcem účetní jednotky (viz odstavce 10 – 11)

A21. Při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, zda jsou známy potenciálně významné (materiální) soudní spory a nároky a zda vedení přiměřeným způsobem odhaduje jejich případné finanční dopady, včetně nákladů, pomáhá auditorovi přímá komunikace s externím právním poradcem účetní jednotky.

A22. V některých případech může auditor navázat s externím právním poradcem účetní jednotky přímou komunikaci prostřednictvím dopisu s obecně formulovanými dotazy. Pro tento účel požaduje dopis s obecně formulovanými dotazy po externím právním poradci účetní jednotky, aby auditora informoval o veškerých případných soudních sporech a nárocích, o nichž právní poradce ví, spolu s odhadem výsledku soudních sporů a nároků a odhadem finančních dopadů, včetně souvisejících nákladů.

A23. Pokud není považováno za pravděpodobné, že by externí právní poradce účetní jednotky reagoval na dopis s obecně formulovanými dotazy náležitým způsobem, např. jestliže profesní orgán, k němuž externí právní poradce náleží, zakazuje poskytování odpovědí na takové dopisy, může auditor navázat přímou komunikaci prostřednictvím dopisu s konkrétně formulovaným dotazem. Pro tento účel zahrnuje dopis s konkrétně formulovaným dotazem:

- (a) přehled soudních sporů a nároků,
- (b) odhad výsledku všech identifikovaných soudních sporů a nároků, včetně finančních dopadů a souvisejících nákladů, který připraví vedení, jsou-li tyto odhady k dispozici, a
- (c) žádost, aby externí právní poradce účetní jednotky potvrdil přiměřenost odhadu vedení a poskytl auditorovi další informace, jestliže externí právní poradce účetní jednotky považuje přehled za neúplný nebo nesprávný.

A24. Za určitých okolností může auditor rovněž považovat za nutné sejít se s externím právním poradcem účetní jednotky a projednat s ním pravděpodobný výsledek soudních sporů či nároků. Taková situace může nastat např. v případě, kdy:

- auditor stanoví, že záležitost představuje významné riziko,
- se jedná o složitou záležitost,
- mezi vedením a externím právním poradcem účetní jednotky panuje neshoda.

Takováto jednání vyžadují zpravidla svolení vedení a konají se za přítomnosti poradce vedení.

A25. V souladu s ISA 700¹¹ nesmí auditor opatřit zprávu auditora dřívějším datem, než je datum, k němuž auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, ze kterých bude vycházet jeho výrok k účetní závěrce. Důkazní informace o stavu soudních sporů a nároků k datu zprávy auditora mohou být získány pomocí dotazování vedení, včetně interního právního poradce,

¹⁰ ISA 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“.

¹¹ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavec 41.

odpovědného za řešení příslušných záležitostí. V určitých případech může být nutné, aby auditor získal aktualizované informace od externího právního poradce účetní jednotky.

Informace o segmentech (viz odstavec 13)

A26. V závislosti na platném rámci účetního výkaznictví může mít účetní jednotka povinnost nebo možnost zveřejnit v účetní závěrce informace o segmentech. Odpovědnost auditora za prezentaci a zveřejnění informací o segmentech se vztahuje na účetní závěrku jako celek. Auditor proto nemusí provádět auditorské postupy, které by byly nutné za účelem vyjádření výroku k informacím o segmentech vykázaných samostatně.

Pochopení metod používaných vedením (viz odstavec 13(a))

A27. V závislosti na okolnostech mohou k příkladům záležitostí, které mohou být relevantní při seznamování se s metodami používanými vedením při stanovování informací o segmentech a s tím, zda tyto metody povedou ke zveřejnění informací v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, patřit:

- prodeje, převody a poplatky mezi segmenty a eliminace mezisegmentových částek,
- porovnání s rozpočty a dalšími očekávanými výsledky, např. s provozními zisky jako procenty tržeb,
- rozdělení aktiv a nákladů mezi segmenty,
- konzistence s předchozími obdobími a vhodnost zveřejněných informací s ohledem na nekonzistence.

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 505

EXTERNÍ KONFIRMACE

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Postupy při využití externích konfirmací k získání důkazních informací	2 – 3
Datum účinnosti	4
Cíl	5
Definice	6
Požadavky	
Postupy při využití externích konfirmací	7
Odmítnutí vedení umožnit auditorovi poslat konfirmační žádost	8 – 9
Výsledky postupů získávání externích konfirmací	10 – 14
Negativní konfirmace	15
Vyhodnocení získaných důkazních informací	16
Aplikační a vysvětlující část	
Postupy při využití externích konfirmací	A1 – A7
Odmítnutí vedení povolit auditorovi poslat konfirmační žádost	A8 – A10
Výsledky postupů získávání externích konfirmací	A11 – A22
Negativní konfirmace	A23
Vyhodnocení získaných důkazních informací	A24 – A25

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 505 „Externí konfirmace“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje použití postupů auditorem při využití externích konfirmací k získání důkazních informací v souladu s požadavky ISA 330¹ a ISA 500². Standard neřeší dotazování týkající se soudních sporů a nároků, které jsou upraveny v ISA 501³.

Postupy při využití externích konfirmací k získání důkazních informací

2. ISA 500 uvádí, že spolehlivost důkazních informací je ovlivněna jejich zdrojem a povahou a závisí na jednotlivých okolnostech, za nichž byly získány⁴. Tento standard také zahrnuje tato obecná pravidla platná pro důkazní informace⁵:
 - důkazní informace jsou spolehlivější, pokud jsou získány z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku,
 - důkazní informace, které získá přímo auditor, jsou spolehlivější než důkazní informace získané nepřímo nebo vydedukované důkazní informace,
 - důkazní informace jsou spolehlivější, pokud jsou zdokumentovány, ať už v podobě listinné, elektronické nebo na jiném médiu.

Z toho vyplývá, v závislosti na okolnostech auditu, že důkazní informace v podobě externích konfirmací získané auditorem přímo od potvrzujících stran mohou být spolehlivější než důkazní informace vytvořené v rámci účetní jednotky. Tento standard má pomoci auditorovi při navrhování a provádění postupů souvisejících s externími konfirmacemi tak, aby získal relevantní a spolehlivé důkazní informace.

3. Ostatní standardy ISA přiznávají důležitost externím konfirmacím jako důkazním informacím, například:
 - ISA 330 definuje povinnost auditora navrhnout a zavést všeobecná opatření reagující na vyhodnocená rizika týkající se významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a navrhnout a provést další auditorské postupy, které budou svým charakterem, načasováním a rozsahem vycházet z vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a budou na toto riziko reagovat⁶. ISA 330 dále požaduje, aby auditor bez ohledu na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti navrhl a provedl testy věcné správnosti pro každou významnou (materiální) skupinu transakcí, zůstatek účtu a zveřejnění. Auditor je povinen zvážit, zda postupy související s externími konfirmacemi budou provedeny jako auditorské testy věcné správnosti⁷.
 - ISA 330 požaduje, aby auditor získal tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je podle auditorova hodnocení dané riziko⁸. Auditor tohoto docílí zvýšením

¹ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

² ISA 500 „Důkazní informace“.

³ ISA 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“.

⁴ ISA 500, odstavec A5.

⁵ ISA 500, odstavec A31.

⁶ ISA 330, odstavce 5 – 6.

⁷ ISA 330, odstavce 18 – 19.

⁸ ISA 330, odstavec 7(b).

množství důkazních informací nebo získáním relevantnějších nebo spolehlivějších důkazních informací nebo obojím. Auditor například klade větší důraz na získání důkazních informací přímo od třetích stran nebo získáním podpůrných důkazních informací několika nezávislých zdrojů. ISA 330 také uvádí, že postupy související s externími konfirmacemi mohou auditorovi pomoci při získávání důkazních informací s vysokou úrovní spolehlivosti, kterou auditor vyžaduje, aby mohl reagovat na rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou⁹.

- ISA 240 uvádí, že auditor navrhne konfirmační žádosti tak, aby získal další podpůrné důkazní informace jako reakci s cílem řešit posouzená rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem na úrovni tvrzení¹⁰.
- ISA 500 uvádí, že podpůrné důkazní informace získané ze zdroje nezávislého na účetní jednotce, jako jsou externí konfirmace, mohou zvýšit jistotu, kterou auditor získá z důkazních informací generovaných interně, jako jsou informace v účetních záznamech nebo v prohlášení vedení k auditu¹¹.

Datum účinnosti

4. Tento standard je účinný pro audit účetních závěrek za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

5. Cílem auditora při využití externích konfirmací je navrhnout a provést takové postupy, aby získal relevantní a spolehlivé důkazní informace.

Definice

6. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
 - (a) externí konfirmace – důkazní informace získané jako přímá písemná odpověď auditorovi od třetí strany (potvrzující strana) v podobě listinné, elektronické nebo na jiném médiu,
 - (b) žádost o pozitivní konfirmaci – žádost, na kterou potvrzující strana odpoví přímo auditorovi s uvedením, zda souhlasí nebo nesouhlasí s informacemi obsaženými v žádosti, nebo poskytne požadované informace,
 - (c) žádost o negativní konfirmaci – žádost, na kterou potvrzující strana odpoví přímo auditorovi, pouze pokud nesouhlasí s informacemi obsaženými v žádosti,
 - (d) neobdržení odpovědi – potvrzující strana neodpoví nebo odpoví neúplně na žádost o pozitivní konfirmaci, nebo je konfirmační žádost vrácena jako nedoručená,
 - (e) výjimka – odpověď, která naznačuje rozdíl mezi informacemi požadovanými k potvrzení nebo obsaženými v záznamech účetní jednotky a informacemi poskytnutými potvrzující stranou.

⁹ ISA 330, odstavec A53.

¹⁰ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavec A37.

¹¹ ISA 500, odstavec A8.

Požadavky

Postupy při využití externích konfirmací

7. Auditor je při použití postupů souvisejících s externími konfirmacemi povinen podržet si kontrolu nad externími konfirmačními žádostmi, včetně:
 - (a) určení informací, které mají být potvrzeny nebo vyžádány, (viz odstavec A1)
 - (b) výběru vhodné potvrzující strany, (viz odstavec A2)
 - (c) navrhování konfirmačních žádostí, včetně rozhodnutí, zda jsou žádosti náležitě adresovány a obsahují informace nezbytné k tomu, aby odpovědi byly zaslány přímo auditorovi, a (viz odstavce A3 – A6)
 - (d) rozeslání žádostí, včetně případných doplňujících žádostí, potvrzující straně. (viz odstavec A7)

Odmítnutí vedení umožnit auditorovi poslat konfirmační žádost

8. Pokud vedení odmítne umožnit auditorovi poslat konfirmační žádost, auditor je povinen:
 - (a) dotázat se na důvody odmítnutí vedením a požadovat důkazní informace z pohledu platnosti a přiměřenosti těchto důvodů, (viz odstavec A8)
 - (b) zhodnotit důsledky odmítnutí vedení z pohledu auditorova vyhodnocení relevantních rizik významné (materiální) nesprávnosti, včetně rizika podvodu, a povahy, načasování a rozsahu ostatních auditorských postupů a (viz odstavec A9)
 - (c) provést alternativní postupy stanovené k získání relevantních a spolehlivých důkazních informací. (viz odstavec A10)
9. Pokud auditor dojde k závěru, že odmítnutí vedení umožnit poslat konfirmační žádost není přiměřené nebo auditor nemůže získat relevantní a spolehlivé důkazní informace pomocí alternativních postupů, je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením v souladu s ISA 260¹². Auditor je také povinen určit dopady na audit a výrok auditora v souladu s ISA 705¹³.

Výsledky postupů získávání externích konfirmací

Spolehlivost odpovědí na konfirmační žádosti

10. Pokud auditor identifikuje faktory, které vznášejí pochybnosti o spolehlivosti odpovědi na konfirmační žádost, je povinen získat další důkazní informace k vyřešení takových pochybností. (viz odstavce A11 – A16)
11. Pokud auditor zhodnotí, že odpověď na konfirmační žádost není spolehlivá, je povinen vyhodnotit dopady na vyhodnocení relevantních rizik významné (materiální) nesprávnosti, včetně rizika podvodu, a na povahu, načasování a rozsah ostatních auditorských postupů. (viz odstavec A17)

¹² ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky,“ odstavec 16.

¹³ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

Neobdržení odpovědi

12. V každém jednotlivém případě neobdržení odpovědi je auditor povinen provést alternativní postupy k získání relevantních a spolehlivých důkazních informací. (viz odstavce A18 – A19)

Případy, ve kterých je odpověď na žádost o pozitivní confirmaci nezbytná k získání dostatečných a vhodných důkazních informací

13. Pokud auditor stanovil, že odpověď na žádost o pozitivní confirmaci je nezbytná k získání dostatečných a vhodných důkazních informací, pak alternativní postupy neposkytují takové důkazní informace, jaké auditor požaduje. Pokud auditor neobdrží takovou confirmaci, je povinen určit dopady na audit a výrok auditora v souladu s ISA 705. (viz odstavec A20)

Výjimky

14. Auditor je povinen zkoumat výjimky, aby určil, zda představují nesprávnosti, či nikoli. (viz odstavce A21 – A22)

Negativní confirmace

15. Negativní confirmace poskytují méně přesvědčivé důkazní informace než pozitivní confirmace. Auditor proto nesmí používat žádosti o negativní confirmace jako jediný auditorský test věcné správnosti k pokrytí vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení, pokud nejsou splněny všechny následující podmínky: (viz odstavec A23)
- (a) auditor vyhodnotil riziko významné (materiální) nesprávnosti jako nízké a získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti kontrol relevantních pro dané tvrzení,
 - (b) soubor položek pro negativní confirmace zahrnuje velký počet malých stejnorodých zůstatků účtů, transakcí nebo podmínek,
 - (c) je očekáván velmi nízký podíl výjimek a
 - (d) auditor si není vědom okolností nebo podmínek, které by způsobily, že adresáti žádostí o negativní confirmaci by tyto žádosti ignorovali.

Vyhodnocení získaných důkazních informací

16. Auditor je povinen vyhodnotit, zda výsledky postupů souvisejících s externími confirmacemi poskytují relevantní a spolehlivé důkazní informace, nebo zda jsou zapotřebí další důkazní informace. (viz odstavce A24 – A25)

Aplikační a vysvětlující část

Postupy při využití externích confirmací

Určení informací, které mají být potvrzeny nebo vyžádány (viz odstavec 7(a))

- A1. Postupy související s externími confirmacemi jsou často prováděny za účelem potvrzení nebo vyžádání informací týkajících se zůstatků účtů a jejich složek. Lze je též použít k potvrzení smluvních podmínek, smluv nebo transakcí mezi účetní jednotkou a ostatními stranami nebo k potvrzení absence určitých podmínek, jako

například uzavření neoficiální dohody.

Výběr vhodné potvrzující strany (viz odstavec 7(b))

A2. Odpovědi na konfirmační žádosti poskytují relevantnější a spolehlivější důkazní informace, pokud jsou konfirmační žádosti zaslány potvrzující straně, u níž je auditor přesvědčen, že zná informace, které má potvrdit. Například pracovník finanční instituce znalý transakcí nebo dohod, která jsou předmětem konfirmační žádosti, může být nejvhodnější osobou ve finanční instituci, od které si lze konfirmaci vyžádat.

Podoba konfirmačních žádostí (viz odstavec 7(c))

A3. Podoba konfirmačních žádostí přímo ovlivňuje podíl obdržených odpovědí, spolehlivost a povahu důkazních informací získaných z odpovědí.

A4. Faktory, které je třeba zvážit při navrhování konfirmačních žádostí, zahrnují:

- tvrzení, kterých se konfirmace týká,
- specifická identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti, včetně rizik podvodu,
- rozvržení a vzhled konfirmační žádosti,
- předchozí zkušenost při auditu nebo podobných zakázkách,
- způsob komunikace (například v listinné podobě nebo na elektronickém nebo jiném médiu),
- pověření nebo podpora od vedení potvrzujícím stranám, aby auditorovi odpověděli. Potvrzující strany mohou být ochotny odpovědět na konfirmační žádost, pouze pokud obsahuje souhlas vedení,
- schopnost určené potvrzující strany potvrdit nebo poskytnout požadované informace (například částku jedné faktury oproti celkovému zůstatku).

A5. Žádost o pozitivní externí konfirmaci požaduje po potvrzující straně odpovědět auditorovi v každém případě, a to buď tak, že vyjádří svůj souhlas s danými informacemi, nebo poskytne informace. U odpovědi na žádost o pozitivní konfirmaci se zpravidla očekává, že poskytne spolehlivé důkazní informace. Existuje však riziko, že potvrzující strana odpoví na konfirmační žádost bez ověření toho, zda jsou uvedené informace správné. Auditor může toto riziko snížit tím, že použije žádost o pozitivní konfirmaci, ve které není uvedena částka (nebo jiné informace), a žádá potvrzující stranu o vyplnění částky nebo o poskytnutí ostatních informací. Nevýhodou těchto „bianco“ konfirmačních žádostí je, že podíl obdržených odpovědí může být nižší, protože vyžadují větší úsilí od potvrzujících stran.

A6. Rozhodnutí, zda jsou žádosti náležitě adresovány, zahrnuje testování platnosti některých nebo všech adres na konfirmačních žádostech před jejich rozesláním.

Další zaslání konfirmačních žádostí (viz odstavec 7(d))

A7. Auditor může poslat dodatečnou konfirmační žádost, pokud nebyla předchozí žádost obdržena v přiměřeném čase. Například auditor pošle dodatečnou nebo další žádost poté, co znovu ověří přesnost původní adresy.

Odmítnutí vedení povolit auditorovi poslat konfirmační žádost

Přiměřenost odmítnutí vedení (viz odstavec 8(a))

A8. Odmítnutí vedení povolit auditorovi poslat konfirmační žádost představuje omezení důkazních informací, které by auditor požadoval. Auditor má tak povinnost dotázat se na důvody tohoto omezení. Běžným důvodem je existence právního sporu nebo pokračující vyjednávání s určenou potvrzující stranou, jejichž vyřešení může být ovlivněno konfirmační žádostí doručenou v nevhodný čas. Auditor je povinen ověřit důkazní informace k oprávněnosti a přiměřenosti takových důvodů z pohledu rizika, že vedení může usilovat o odepření přístupu auditorovi k důkazním informacím, které mohou odhalit podvod nebo chybu.

Dopady na vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 8(b))

A9. Auditor může z vyhodnocení dle odstavce 8(b) dojít k závěru, že by bylo vhodné revidovat hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a upravit plánované auditorské postupy v souladu s ISA 315¹⁴. Například pokud není požadavek vedení na neprovedení konfirmací přiměřený, může toto indikovat faktor rizika podvodu, který vyžaduje vyhodnocení v souladu s ISA 240¹⁵.

Alternativní auditorské postupy (viz odstavec 8(c))

A10. Provedené alternativní auditorské postupy jsou podobné vhodným postupům prováděným při neobdržení odpovědi, jak je uvedeno v odstavcích A18 – A19 tohoto standardu. Dané postupy zohledňují výsledky auditorova vyhodnocení v odstavci 8(b) tohoto standardu.

Výsledky postupů získávání externích konfirmací

Spolehlivost odpovědí na konfirmační žádosti (viz odstavec 10)

A11. ISA 500 uvádí, že mohou existovat okolnosti ovlivňující spolehlivost důkazních informací, přestože byly získány ze zdrojů mimo účetní jednotku¹⁶. Všechny odpovědi nesou určité riziko zadržení, pozměnění nebo podvodu. Takové riziko existuje bez ohledu na to, zda je odpověď získaná v listinné podobě nebo na elektronickém nebo jiném médiu. Faktory, které naznačují pochybnosti o spolehlivosti odpovědi, zahrnují následující:

- byla obdržena auditorem nepřímo nebo
- nevypadá, že přišla od původně určené potvrzující strany.

A12. Odpovědi obdržené elektronicky, například faxem nebo elektronickou poštou, zahrnují rizika spolehlivosti, protože může být obtížné opatřit důkaz o původu a pravomoci respondenta a změny mohou být stěží odhaleny. Proces použitý auditorem a respondentem, který vytvoří bezpečné prostředí pro odpovědi získané elektronicky, může snížit tato rizika. Pokud se auditor ujistí, že takový proces je bezpečný a řádně kontrolovaný, je spolehlivost příslušných odpovědí zvýšena. Elektronický proces potvrzování může zahrnovat různé techniky pro potvrzování identity odesílatele informací v elektronické podobě, například prostřednictvím použití šifrování,

¹⁴ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 31.

¹⁵ ISA 240, odstavec 24.

¹⁶ ISA 500, odstavec A31.

elektronických digitálních podpisů a postupů k potvrzení důvěryhodnosti webové stránky.

- A13. Pokud potvrzující strana používá třetí strany pro koordinaci a poskytnutí odpovědí na konfirmační žádosti, auditor provede postupy k zajištění rizika, že:
- odpověď nemusí být ze správného zdroje,
 - respondent nemá oprávnění k odpovědi a
 - integrita přenosu může být narušena.
- A14. Auditor má dle ISA 500 povinnost určit, zda má upravit nebo přidat postupy k vyřešení pochybností o spolehlivosti informací použitých jako důkazních informací¹⁷. Auditor může zvolit ověření zdroje a obsahu odpovědi na konfirmační žádost tím, že kontaktuje potvrzující stranu. Například když potvrzující strana odpoví elektronickou poštou, může auditor zatelefonovat potvrzující straně, aby určil, zda potvrzující strana skutečně odpověď odeslala. Pokud byla odpověď vrácena auditorovi nepřímo (například protože ji potvrzující strana chybně adresovala na účetní jednotku namísto auditora), může auditor požádat potvrzující stranu, aby mu odpověděla v písemné podobě přímo.
- A15. Ústní odpověď na konfirmační žádost sama o sobě nesplňuje definici externí konfirmace, protože není přímou písemnou odpovědí auditorovi. Při obdržení ústní odpovědi na konfirmační žádost však auditor může požádat potvrzující stranu, aby odpověděla v písemné podobě přímo jemu. Pokud takovou odpověď neobdrží, auditor požaduje v souladu s odstavcem 12 další důkazní informace k doložení informací poskytnutých ústní odpovědí.
- A16. Odpověď na konfirmační žádost může obsahovat restriktivní vyjádření týkající se jejího použití. Takové restrikce nezbytně nevyvrací spolehlivost odpovědi jako důkazní informace.

Nespolehlivé odpovědi (viz odstavec 11)

- A17. Pokud auditor dojde k závěru, že odpověď není spolehlivá, přehodnotí vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a příslušným způsobem upraví plánované auditorské postupy v souladu s ISA 315¹⁸. Například nespolehlivá odpověď může indikovat faktor rizika podvodu, který vyžaduje vyhodnocení v souladu s ISA 240¹⁹.

Neobdržení odpovědi (viz odstavec 12)

- A18. Příklady alternativních auditorských postupů, které auditor provede, jsou následující:
- pro zůstatky účtů pohledávek – otestování vybraných následných hotovostních plateb, dodací dokumentace a tržeb blízko konce účetního období,
 - pro zůstatky účtů závazků – otestování následných hotovostních úhrad nebo korespondence od třetích stran a ostatních záznamů, jako jsou příjemky.
- A19. Povaha a rozsah alternativních auditorských postupů je ovlivněna příslušným účtem a tvrzením. Neobdržení odpovědi na konfirmační žádost může indikovat dříve

¹⁷ ISA 500, odstavec 11.

¹⁸ ISA 315, odstavec 31.

¹⁹ ISA 240, odstavec 24.

neidentifikované riziko významné (materiální) nesprávnosti. V takových situacích auditor může uznat za nutné revidovat vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a upravit plánované auditorské postupy v souladu s ISA 315²⁰. Například menší nebo větší počet odpovědí na konfirmační žádosti, než bylo předpokládáno, může indikovat dříve neidentifikovaný faktor rizika podvodu, který vyžaduje vyhodnocení v souladu s ISA 240²¹.

Případy, ve kterých je odpověď na žádost o pozitivní konfirmaci nezbytná k získání dostatečných a vhodných důkazních informací (viz odstavec 13)

A20. Za určitých okolností může auditor identifikovat vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení, pro které je nezbytné dostat odpověď na žádost o pozitivní konfirmaci pro získání dostatečné a vhodné důkazní informace. Takové okolnosti mohou zahrnovat případy, kdy:

- informace k podpoření tvrzení vedení jsou dostupné pouze mimo účetní jednotku,
- specifické faktory rizika podvodu, jako je riziko potlačení kontrol vedením nebo riziko tajné dohody, která může zahrnovat zaměstnance anebo vedení, brání auditorovi, aby se spoléhal na důkazní informace od účetní jednotky.

Výjimky (viz odstavec 14)

A21. Výjimky zjištěné v odpovědích na konfirmační žádosti mohou indikovat nesprávnosti nebo potenciální nesprávnosti v účetní závěrce. Pokud je nesprávnost identifikována, auditor je dle ISA 240 povinen zvážit, zda nesprávnost naznačuje existenci podvodu²². Výjimky mohou poskytnout vodítko ke kvalitě odpovědí od podobných potvrzujících stran nebo pro podobné účty. Výjimky také mohou indikovat nedostatek nebo nedostatky ve vnitřní kontrole účetní jednotky zaměřené na účetní výkaznictví.

A22. Některé výjimky nepředstavují nesprávnosti. Například auditor může dojít k závěru, že rozdíly v odpovědích na konfirmační žádosti jsou způsobeny načasováním, měřením nebo administrativní chybou při postupech u externích konfirmacích.

Negativní konfirmace (viz odstavec 15)

A23. Neobdržení odpovědi k žádosti o negativní konfirmaci nemusí přímo znamenat přijetí konfirmační žádosti určenou potvrzující stranou ani ověření přesnosti informací v ní obsažených. Proto neobdržení odpovědi k žádosti o negativní konfirmaci od potvrzující strany poskytne významně méně přesvědčivé důkazní informace, než poskytne odpověď k žádosti o pozitivní konfirmaci. Potvrzující strany budou s vyšší mírou pravděpodobnosti odpovídat vyjádřením nesouhlasu s konfirmační žádostí, pokud informace v žádosti nejsou v jejich prospěch, zatímco v ostatních případech pravděpodobně budou odpovídat méně. Například držitelé vkladových bankovních účtů budou více odpovídat, pokud jsou přesvědčeni, že zůstatek na jejich účtech je podhodnocený v konfirmační žádosti, ale méně odpovídat, pokud jsou přesvědčeni, že zůstatek je nadhodnocený. Proto zaslání negativní konfirmace držitelům vkladových bankovních účtů lze považovat za vhodný postup při posuzování, zda je takový zůstatek podhodnocen, ale je pravděpodobně neúčinné v případě, že auditor zjišťuje důkazy o nadhodnocení.

²⁰ ISA 315, odstavec 31.

²¹ ISA 240, odstavec 24.

²² ISA 240, odstavec 35.

Vyhodnocení získaných důkazních informací (viz odstavec 16)

A24. Při vyhodnocení výsledků jednotlivých žádostí o externí konfirmace provede auditor jejich kategorizaci následujícím způsobem:

- (a) odpověď od vhodné potvrzující strany dávající souhlas s informacemi poskytnutými v konfirmační žádosti nebo poskytující požadované informace bez výjimky,
- (b) odpověď je považována za nespolehlivou,
- (c) neobdržení odpovědi nebo
- (d) odpověď naznačuje výjimku.

A25. Vyhodnocení auditorem, pokud je zohledněno spolu s ostatními auditorskými postupy, které auditor provede, přispěje k závěru, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, nebo zda jsou potřeba další důkazní informace, dle požadavku ISA 330²³.

²³ ISA 330, odstavce 28 – 29.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 510**

PRVNÍ AUDITNÍ ZAKÁZKA – POČÁTEČNÍ ZŮSTATKY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Datum účinnosti	2
Cíl	3
Definice	4
Požadavky	
Auditorské postupy	5 – 9
Závěry auditu a zpráva auditora	10 – 13
Aplikační a vysvětlující část	
Auditorské postupy	A1 – A7
Závěry auditu a zpráva auditora	A8 – A9
Příloha: Příklady modifikovaných výroků ve zprávách auditorů	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 510 „První auditní zakázka – počáteční zůstatky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorkými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora ve vztahu k počátečním zůstatkům při první auditní zakázce. Počáteční zůstatky zahrnují, nad rámec částek uvedených v účetní závěrce, skutečnosti vyžadující zveřejnění v účetní závěrce, které existovaly na počátku účetního období, jako jsou např. podmíněné a smluvní závazky. V případě, že účetní závěrka obsahuje srovnávací finanční informace, aplikují se též požadavky a návody obsažené v ISA 710¹. ISA 300² zahrnuje další požadavky a návody týkající se činností před zahájením první auditní zakázky.

Datum účinnosti

2. Tento mezinárodní auditorský standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

3. Při provádění první auditní zakázky je cílem auditora získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků, a to zda:
 - (a) počáteční zůstatky obsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku běžného období a
 - (b) vhodná účetní pravidla uplatněná pro počáteční zůstatky byla shodně aplikována pro účetní závěrku běžného období, respektive zda případné změny jsou řádně zaúčtovány a dostatečným způsobem prezentovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Definice

4. Pro účely těchto mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:
 - (a) první auditní zakázka – zakázka, ve které:
 - (i) účetní závěrka za minulé období nebyla auditována nebo
 - (ii) účetní závěrka za minulé období byla auditována předchozím auditorem.
 - (b) počáteční zůstatky – ty zůstatky účtů, které existují na začátku účetního období. Počáteční zůstatky jsou založeny na konečných zůstatcích předcházejícího období a vyjadřují důsledky transakcí a událostí uskutečněných v předcházejícím období a důsledky účetních pravidel použitých v předcházejícím období. Dále zahrnují skutečnosti vyžadující zveřejnění v účetní závěrce, které existovaly na počátku účetního období, jako jsou např. podmíněné a smluvní závazky,
 - (c) předchozí auditor – auditor z jiné auditorské společnosti, který auditoval účetní závěrku dané účetní jednotky v minulém období a byl nahrazen stávajícím auditorem.

¹ ISA 710 „Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka“.

² ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“.

Požadavky

Auditorské postupy

Počáteční zůstatky

5. Pro získání informací týkajících se počátečních zůstatků, včetně zveřejněných údajů, je auditor povinen posoudit případnou poslední účetní závěrku a případnou související zprávu předchozího auditora.
6. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda počáteční zůstatky obsahují nesprávnosti, které by významně (materiálně) ovlivnily účetní závěrku běžného období, tím že: (viz odstavce A1 – A2)
 - (a) určí, zda konečné zůstatky účetní závěrky minulého období byly správně převedeny do běžného období, nebo zda případně byly upraveny,
 - (b) určí, zda počáteční zůstatky zohledňují použití vhodných účetních pravidel a
 - (c) provede jednu nebo více následujících činností: (viz odstavce A3 – A7)
 - (i) v případě, že účetní závěrka minulého období byla auditována, posoudí auditní dokumentaci předchozího auditora, aby získal důkazní informace týkající se počátečních zůstatků,
 - (ii) zhodnotí, zda auditorské postupy prováděné v běžném období poskytují důkazní informace vztahující se k počátečním zůstatkům, nebo
 - (iii) provede zvláštní auditorské postupy, aby získal důkazní informace vztahující se k počátečním zůstatkům.
7. Pokud auditor získá důkazní informace, že počáteční zůstatky obsahují nesprávnosti, které by mohly významně (materiálně) ovlivnit účetní závěrku běžného období, je povinen provést takové dodatečné auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné pro zjištění dopadu na účetní závěrku běžného období. Pokud auditor dospěje k závěru, že takové nesprávnosti existují v účetní závěrce běžného období, je povinen tuto informaci předat vedení na odpovídající úrovni a osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky v souladu s ISA 450.³

Stálost účetních pravidel

8. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda účetní pravidla uplatněná pro počáteční zůstatky byla shodně aplikována pro účetní závěrku běžného období a zda byly změny účetních pravidel řádně zaúčtovány a dostatečným způsobem prezentovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Relevantní informace v auditorské zprávě předchozího auditora

9. Pokud byla účetní závěrka minulého období auditována předchozím auditorem a byla k ní vydána zpráva obsahující modifikovaný výrok, auditor je povinen v rámci vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce běžného období zhodnotit dopad skutečnosti, která byla důvodem pro modifikaci výroku,

³ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“, odstavce 8 a 12.

v souladu s ISA 315.⁴

Závěry auditu a zpráva auditora

Počáteční zůstatky

10. Pokud auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o počátečních zůstatcích, je povinen vydat výrok s výhradou, případně odmítnout výrok k účetní závěrce, v souladu s ISA 705.⁵ (viz odstavec A8)
11. Pokud auditor dojde k závěru, že počáteční zůstatky obsahují nesprávnost, která má významný (materiální) dopad na účetní závěrku běžného období, a dopad takové nesprávnosti není řádně zaúčtován nebo příslušným způsobem prezentován a zveřejněn, je povinen vydat výrok s výhradou, případně záporný výrok, v souladu s ISA 705.

Stálost účetních pravidel

12. Pokud auditor dojde k závěru, že:
 - (a) účetní pravidla běžného účetního období nejsou konzistentně aplikována ve vztahu k počátečním zůstatkům v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo
 - (b) změna v účetních pravidlech není řádně zaúčtována nebo dostatečným způsobem prezentována a zveřejněna v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
 je povinen vydat výrok s výhradou, případně záporný výrok, v souladu s ISA 705.

Modifikovaný výrok ve zprávě předchozího auditora

13. Pokud výrok předchozího auditora k účetní závěrce minulého období obsahoval modifikaci, jež je relevantní a významná (materiální) z pohledu účetní závěrky běžného období, je auditor povinen modifikovat výrok auditora k účetní závěrce běžného období v souladu s ISA 705 a ISA 710. (viz odstavec A9)

Aplikační a vysvětlující část

Auditorské postupy

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru (viz odstavec 6)

- A1. Ve veřejném sektoru mohou existovat omezení stanovená právními předpisy týkající se informací, které může stávající auditor obdržet od předchozího auditora. Například pokud účetní jednotka ve veřejném sektoru, kterou v předcházejících účetních obdobích auditoval statutární auditor (např. státní auditor nebo jiná odborná osoba jmenovaná namísto státního auditora), byla privatizována, může být přístup ke spisu auditora a k jiným informacím, které statutární auditor může nově jmenovanému auditorovi ze soukromého sektoru poskytnout, omezen právními předpisy o ochraně informací nebo mlčenlivosti. V případech, kde je taková komunikace omezena, je třeba získat důkazní

⁴ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

⁵ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

informace jiným způsobem, a pokud dostatečné a vhodné důkazní informace nemohou být získány, musí být zvážen dopad na výrok auditora.

- A2. Pokud statutární auditor, který provádí audit účetní jednotky v rámci veřejného sektoru prostřednictvím soukromé auditorské společnosti, pověří jinou auditorskou společnost než tu, která prováděla audit účetní závěrky této účetní jednotky v minulém období, není toto obvykle považováno pro statutárního auditora za změnu auditora. Přesto, v závislosti na povaze zadání subdodavatelské zakázky, z pohledu plnění povinností soukromých auditorských společností může být taková auditorská zakázka považována za audit v prvním účetním období zakázky, a proto se použije tento mezinárodní auditorský standard.

Počáteční zůstatky (viz odstavec 6(c))

- A3. Povaha a rozsah auditorských postupů, které jsou nezbytné k získání dostatečných a vhodných důkazních informací vztahujících se k počátečním zůstatkům, závisí na skutečnostech, jakými jsou:
- účetní pravidla účetní jednotky,
 - povaha zůstatků účtů, skupin transakcí a zveřejňovaných údajů a rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce běžného období,
 - významnost (materialita) počátečních zůstatků ve vztahu k účetní závěrce běžného období,
 - skutečnost, zda účetní závěrka minulého období byla auditována, a pokud ano, zda výrok předchozího auditora byl modifikován.
- A4. V případě, že účetní závěrka minulého období byla auditována předchozím auditorem, měl by být auditor schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace vztahující se k počátečním zůstatkům posouzením spisu předchozího auditora. Zda takové posouzení poskytne dostatečné a vhodné důkazní informace je ovlivněno odborností a nezávislostí předchozího auditora.
- A5. Komunikace mezi stávajícím a předchozím auditorem je vedena podle relevantních etických a odborných požadavků.
- A6. U krátkodobých aktiv a závazků mohou být některé důkazní informace o počátečních zůstatcích získány jako součást postupů při auditu běžného období. Například úhrada počátečních zůstatků pohledávek (závazků) v průběhu běžného období poskytne určitou důkazní informaci o existenci, právech a povinnosti, úplnosti a ocenění k počátku období. V případě zásob však postupy auditu v běžném období poskytnou málo důkazních informací týkajících se disponibilních zásob na počátku období. Proto mohou být nezbytné dodatečné auditorské postupy a dostatečné a vhodné důkazní informace mohou být získány provedením jednoho či více následujících postupů:
- pozorování řádné fyzické inventury zásob v běžném období a jejich sesouhlasení s počátečním množstvím zásob,
 - provedení auditorských postupů vztahujících se k ocenění počátečního stavu zásob,
 - provedení auditorských postupů týkajících se hrubého zisku a účtování do správného účetního období.

A7. Pro dlouhodobá aktiva a závazky, jako jsou dlouhodobý hmotný majetek, investice a dlouhodobé závazky, mohou být některé důkazní informace získány přezkoumáním účetních záznamů a ostatních informací, které jsou podkladem pro počáteční zůstatky. V určitých případech může být auditor schopen získat některé důkazní informace k počátečním zůstatkům prostřednictvím potvrzení třetích stran, například pro dlouhodobé závazky a investice. V jiných případech může být auditor nucen provést dodatečné auditorské postupy.

Závěry auditu a zpráva auditora

Počáteční zůstatky (viz odstavec 10)

A8. ISA 705 stanovuje požadavky a poskytuje návod při okolnostech, které mohou vést k modifikaci výroku auditora k účetní závěrce, typ výroku vhodného za daných okolností a obsah zprávy auditora v případě, že je výrok auditora modifikován. Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků auditorem může mít za následek jednu z následujících modifikací výroku ve zprávě auditora:

- (a) výrok s výhradou nebo odmítnutí výroku v závislosti na okolnostech nebo
- (b) pokud to není zakázáno právními předpisy, výrok s výhradou, případně odmítnutí výroku k finanční výkonnosti a k peněžním tokům, a výrok bez výhrad k finanční pozici.

Příloha zahrnuje příklady zpráv auditora.

Modifikace výroku v auditorské zprávě předchozího auditora (viz odstavec 13)

A9. V některých případech nemusí být modifikace výroku předchozího auditora relevantní a významná (materiální) pro výrok o účetní závěrce běžného období. Toto může být případ toho, kde například v minulém období existovalo omezení rozsahu, ale skutečnost pro omezení rozsahu byla vyřešena v běžném období.

Příklady modifikovaných výroků ve zprávách auditorů

Příklad 1:

Okolnosti uvedené v odstavci A8(a) zahrnují následující:

- auditor se nezúčastnil pozorování fyzické inventury na počátku běžného období a nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků zásob,
- potenciální důsledky nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků zásob jsou považovány za významné (materiální), ale bez rozsáhlého dopadu na finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky¹,
- finanční pozice na konci roku je věrně zobrazena,
- v tomto konkrétním právním řádu zakazují právní předpisy auditorovi, aby vydal výrok s výhradou vztahující se k finanční výkonnosti a k peněžním tokům a výrok bez výhrad vztahující se k finanční pozici.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce²

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky³ za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví⁴ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

¹ Pokud jsou, dle názoru auditora, potenciální důsledky považovány za významné (materiální) a s rozsáhlým dopadem na finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky, auditor odmítne výrok k finanční výkonnosti a peněžním tokům.

² Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

³ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

⁴ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový ...“

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení⁵ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky⁶. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Základ pro výrok s výhradou

Byli jsme jmenováni auditory společnosti dne 30. 6. 20X1, a tudíž jsme se nezúčastnili pozorování fyzické inventury na počátku roku. Nebyli jsme schopni se ujistit jiným způsobem o fyzickém množství zásob k 31. 12. 20X0. Protože počáteční stavy zásob ovlivňují jak finanční výkonnost, tak i peněžní toky, nejsme schopni určit, zda mohly být nezbytné úpravy v souvislosti se ziskem vykázaným ve výkazu o úplném výsledku a čistými peněžními toky z provozní činnosti vykázanými ve výkazu peněžních toků.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou vlivů skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

⁵ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 9 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.“

⁶ V případech, kdy má auditor zároveň povinnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta měla znít následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 9 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

Jiné skutečnosti

Účetní závěrka společnosti ABC k 31. 12. 20X0 byla auditována jiným auditorem, který k této účetní závěrce dne 31. 3. 20X1 vyjádřil výrok bez výhrad.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se budou lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Příklad 2:

Okolnosti uvedené v odstavci A8(b) zahrnují následující:

- **auditor se nezúčastnil pozorování fyzické inventury na počátku běžného období a nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků zásob,**
- **potenciální důsledky nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků zásob jsou považovány za významné (materiální), ale bez rozsáhlého dopadu na finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky⁷,**
- **finanční pozice na konci roku je věrně zobrazena,**
- **výrok s výhradou vztahující se k finanční výkonnosti a peněžním tokům účetní jednotky a výrok bez výhrad vztahující se k finanční pozici je považován za daných okolností za vhodný.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce⁸

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky⁹ za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví¹⁰ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

⁷ Pokud jsou, dle názoru auditora, potenciální důsledky považovány za významné (materiální) a s rozsáhlým dopadem na finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky, auditor odmítne vydat výrok k finanční výkonnosti a peněžním tokům.

⁸ Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

⁹ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

¹⁰ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový ...“

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení¹¹ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky¹². Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Základ pro výrok s výhradou k finanční výkonnosti a peněžním tokům

Byli jsme jmenováni auditory společnosti dne 30. 6. 20X1, a tudíž jsme se nezúčastnili pozorování fyzické inventury na počátku roku. Nebyli jsme schopni se ujistit jiným způsobem o fyzickém množství zásob k 31. 12. 20X0. Protože počáteční stavy zásob ovlivňují jak finanční výkonnost, tak i peněžní toky, nejsme schopni určit, zda mohly být nezbytné úpravy v souvislosti se ziskem vykázaným ve výkazu o úplném výsledku a čistými peněžními toky z provozní činnosti vykázanými ve výkazu peněžních toků.

Výrok s výhradou k finanční výkonnosti a peněžním tokům

Podle našeho názoru, s výhradou možných dopadů vyplývajících ze skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, výkaz o úplném výsledku a výkaz o peněžních tocích ve všech významných (materiálních) věrně zobrazují (nebo *podávají věrný a poctivý obraz*) finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *finanční výkonnosti a peněžních toků*) společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Výrok k finanční pozici

Podle našeho názoru výkaz o finanční pozici ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Jiné skutečnosti

Účetní závěrka společnosti ABC k 31. 12. 20X0 byla auditována jiným auditorem, který k této účetní závěrce dne 31. 3. 20X1 vyjádřil výrok bez výhrad.

¹¹ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 15 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky“.

¹² V případech, kdy má auditor zároveň odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta měla znít následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 15 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se budou lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 520**

ANALYTICKÉ POSTUPY

(Účinný pro audit účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Datum účinnosti	2
Cíle	3
Definice	4
Požadavky	
Analytické testy věcné správnosti.....	5
Analytické postupy, které auditorovi pomáhají při formulování celkových závěrů.....	6
Zkoumání výsledků analytických postupů	7
Aplikační a vysvětlující část	
Definice analytických postupů	A1 – A3
Analytické testy věcné správnosti.....	A4 – A16
Analytické postupy, které auditorovi pomáhají při formulování celkových závěrů.....	A17 – A19
Zkoumání výsledků analytických postupů	A20 – A21

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 520 „Analytické postupy“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá případy, kdy auditor používá analytické postupy pro účely testů věcné správnosti (tj. zabývá se „analytickými testy věcné správnosti“). Upravuje rovněž povinnost auditora provádět na konci auditu analytické postupy, které auditorovi pomáhají při formulování celkových závěrů o účetní závěrce. Používáním analytických postupů pro účely vyhodnocení rizik se zabývá ISA 315¹. Požadavky a vysvětlující informace týkající se charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v ISA 330; součástí těchto auditorských postupů mohou být i analytické testy věcné správnosti².

Datum účinnosti

2. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

3. Cílem auditora je:
 - (a) získat prostřednictvím analytických testů věcné správnosti relevantní a spolehlivé důkazní informace, a
 - (b) navrhnout a na konci auditu provést analytické postupy, které auditorovi pomohou při formulování celkových závěrů o tom, zda účetní závěrka odpovídá jeho poznatkům o účetní jednotce.

Definice

4. Pro účely mezinárodních auditorských standardů znamená výraz „analytické postupy“ vyhodnocení finančních informací prostřednictvím rozboru plausibilních vztahů mezi finančními a nefinančními údaji. Analytické postupy zahrnují rovněž zkoumání zjištěných výkyvů nebo vztahů, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od odhadovaných hodnot. (viz odstavce A1 – A3)

Požadavky

Analytické testy věcné správnosti

5. Při navrhování a provádění analytických postupů pro účely testů věcné správnosti v souladu s ISA 330³, ať už samostatně, nebo v kombinaci s testy detailních údajů, auditor je povinen: (viz odstavce A4 – A5)
 - (a) posoudit vhodnost konkrétních analytických testů věcné správnosti pro daná tvrzení, a to s ohledem na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti a případné testy detailních údajů provedené pro tato tvrzení, (viz odstavce A6 – A11)
 - (b) vyhodnotit spolehlivost údajů, z nichž vycházejí jeho odhady týkající se zaúčtovaných částek nebo poměrových ukazatelů, a to s ohledem na zdroj,

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 6(b).

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“, odstavec 6 a 18.

³ ISA 330, odstavec 18.

srovnatelnost, charakter a relevantnost dostupných informací a kontrol při jejich zpracování, (viz odstavce A12 – A14)

- (c) stanovit očekávané zaúčtované částky nebo poměrové ukazatele a posoudit, zda jsou tato očekávání natolik přesná, aby bylo možné odhalit nesprávnost, která by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohla mít za následek významné (materiální) zkreslení účetní závěrky, a (viz odstavec A15)
- (d) určit, jak velký rozdíl mezi zaúčtovanými částkami a odhadovanými hodnotami bude bez dalšího šetření provedeného v souladu s odstavcem 7 přijatelný. (viz odstavec A16)

Analytické postupy, které auditorovi pomáhají při formulování celkových závěrů

- 6. Auditor je povinen navrhnout a na konci auditu provést analytické postupy, které mu pomohou při formulování celkového závěru o tom, zda účetní závěrka odpovídá jeho poznatkům o účetní jednotce. (viz odstavce A17 – A19)

Zkoumání výsledků analytických postupů

- 7. Jestliže auditor provedením analytických postupů v souladu s tímto standardem odhalí výkyvy nebo vztahy, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od odhadovaných hodnot, je povinen tyto rozdíly vyšetřit:
 - (a) dotazováním vedení a získáním dostatečných a vhodných důkazních informací prokazujících odpovědi, které mu vedení poskytne, a
 - (b) provedením dalších auditorových postupů, které jsou za daných okolností nutné. (viz odstavce A20 – A21)

Aplikační a vysvětlující část

Definice analytických postupů (viz odstavec 4)

- A1. Analytické postupy zahrnují porovnání finančních informací týkajících se dané účetní jednotky například:
 - se srovnatelnými informacemi za předchozí období,
 - s předpokládanými výsledky účetní jednotky, jako např. s rozpočty nebo prognózami nebo s odhady auditora, jako je např. odhad odpisů,
 - s obdobnými informacemi v rámci odvětví, jako je např. porovnání poměru tržeb a pohledávek účetní jednotky s odvětvovým průměrem nebo s ostatními účetními jednotkami srovnatelné velikosti, které působí ve stejném odvětví.
- A2. Analytické postupy zahrnují také posuzování vztahů mezi:
 - jednotlivými prvky finančních informací, u kterých se očekává, že budou odpovídat hodnotám předvídatelným na základě dosavadních zkušeností účetní jednotky, jako je např. procento hrubé marže,
 - finančními informacemi a relevantními nefinančními informacemi, jako je např. porovnání mzdových nákladů s počty zaměstnanců.
- A3. Při provádění analytických postupů je možné použít různé metody, od jednoduchých srovnání až po komplexní analýzy využívající složité statistické techniky. Analytické postupy lze používat na konsolidované účetní závěrky, složky i jednotlivé prvky informací.

Analytické testy věcné správnosti (viz odstavec 5)

- A4. Testy věcné správnosti, které auditor provádí na úrovni tvrzení, mají buď podobu testů detailních údajů, nebo analytických testů věcné správnosti, nebo jsou kombinací obou typů. Rozhodnutí o tom, jaký auditorský postup použít, včetně rozhodnutí týkajícího se použití analytických testů věcné správnosti, je založeno na úsudku auditora. Tento úsudek se týká posouzení očekávané efektivnosti a účinnosti dostupných auditorských postupů při snižování auditorského rizika na úrovni tvrzení na přijatelnou úroveň.
- A5. Auditor se může vedení dotázat na dostupnost a spolehlivost informací, které potřebuje k provedení analytických testů věcné správnosti, a na případné výsledky analytických postupů, které provedla sama účetní jednotka. Pro auditora může být účinné používat analytické údaje připravené vedením za předpokladu, že se ujistí, že tyto údaje byly zpracovány správně.

Vhodnost určitých analytických postupů pro konkrétní tvrzení (viz odstavec 5(a))

- A6. Analytické testy věcné správnosti jsou obecně vhodnější pro velké objemy transakcí, které vykazují trend stát se postupem doby předvídatelnými. Jejich použití je založeno na očekávání, že není-li zjištěn opak, mezi údaji existují a přetrvávají určité vztahy. Avšak vhodnost konkrétního analytického postupu bude záviset na tom, jak auditor vyhodnotí jeho účinnost při odhalování nesprávnosti, která by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohla mít za následek významné (materiální) zkreslení účetní závěrky.
- A7. Jako účinný analytický postup může v některých případech sloužit dokonce i jednoduchý model odhadu. Jestliže účetní jednotka má například v daném účetním období určitý počet zaměstnanců s fixní mzdovou sazbou, může auditor na základě tohoto údaje s vysokou přesností odhadnout celkové mzdové náklady za toto účetní období, čímž získá důkazní informace pro významnou položku účetní závěrky a současně sníží potřebu provádět na mzdové agendě testy detailních údajů. Rovněž některé všeobecně uznávané obchodní ukazatele (jako je hrubá marže různých typů společností zabývajících se maloobchodem) lze často účinně využít pro analytické testy věcné správnosti k opatření důkazních informací prokazujících přiměřenost zaúčtovaných částek.
- A8. Různé typy analytických postupů poskytují různou míru ujištění. Například analytické postupy, v jejichž rámci auditor provádí odhad celkových příjmů z pronájmu budovy rozdělené na jednotlivé bytové jednotky, přičemž vychází z výše nájemného, počtu bytových jednotek a jejich obsazenosti, mohou poskytovat přesvědčivé důkazní informace a eliminovat nutnost provádět další ověření formou testů detailních údajů (jsou-li vstupní informace náležitě verifikovány). Naproti tomu výpočet hrubých marží spolu s jejich srovnáním poskytuje pro účely potvrzení výnosů méně přesvědčivé důkazní informace, nicméně může sloužit jako podpůrná informace, pokud je doplněn dalšími auditorskými postupy.
- A9. Při posuzování vhodnosti konkrétních analytických testů věcné správnosti auditor zohlední charakter příslušného tvrzení a své vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti. Například jestliže vnitřní kontroly zpracování objednávek jsou nedostatečné, může se auditor při ověřování tvrzení o pohledávkách spoléhat více na testy detailních údajů než na analytické testy věcné správnosti.
- A10. Analytické testy věcné správnosti mohou být vhodné i v případech, kdy u téhož tvrzení byly provedeny rovněž testy detailních údajů. Jestliže auditor například shromažďuje důkazní informace pro tvrzení o ocenění zůstatků pohledávek, použije

při posuzování návratnosti pohledávek analytické postupy pro analýzu věkové struktury pohledávek a testy detailních údajů pro následné peněžní příjmy.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A11. Vztahy mezi jednotlivými položkami účetní závěrky, které jsou tradičně předmětem auditu podnikatelských subjektů, nemusí být pro audit státních a jiných nepodnikatelských organizací působících ve veřejném sektoru vždy relevantní. U řady takovýchto organizací je např. často jen omezený přímý vztah mezi výnosy a náklady. Protože tyto subjekty navíc v mnoha případech neaktivují výdaje vzniklé v souvislosti s pořízením majetku, nemusí existovat vztah např. mezi výdaji vynaloženými na pořízení zásob a dlouhodobého majetku a výší těchto aktiv vykázanou v účetní závěrce. Veřejný sektor také nemusí mít k dispozici údaje z příslušných odvětví ani statistiky pro účely srovnání. Jiné vztahy naproti tomu relevantní být mohou. Platí to např. pro odchylky u nákladů na výstavbu jednoho kilometru komunikace nebo pro počet pořízených vozidel ve srovnání s počtem vyřazených vozidel.

Spolehlivost údajů (viz odstavec 5(b))

A12. Spolehlivost údajů je ovlivněna zdrojem, z něhož pocházejí, i jejich charakterem a závisí rovněž na okolnostech, za nichž byly údaje získány. Při rozhodování o tom, zda jsou údaje pro účely navržení analytických testů věcně správnosti spolehlivé, auditor zohlední:

- (a) zdroj, ze kterého informace, jež má k dispozici, pocházejí. Například informace získané z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku budou pravděpodobně spolehlivější⁴,
- (b) srovnatelnost informací, které má k dispozici. Například obecné údaje za odvětví musí být upraveny, aby byly srovnatelné s údaji účetní jednotky, která vyrábí a prodává specializované výrobky,
- (c) charakter a relevantnost informací, které má k dispozici. Například zda rozpočty byly stanoveny jako očekávané výsledky, nikoliv jako cíle, kterých má být dosaženo, a
- (d) kontroly v oblasti zpracování informací, jejichž cílem je zajistit úplnost, správnost a platnost informací. Například kontroly zaměřující se na přípravu, kontrolu a vedení rozpočtů.

A13. Auditor posoudí, zda je třeba otestovat provozní účinnost případných kontrol, jejichž předmětem je vypracování informací účetní jednotkou, které použije k provádění analytických testů věcně správnosti reagujících na vyhodnocená rizika. Jestliže jsou tyto kontroly účinné, auditor obvykle získá větší důvěru ve spolehlivost informací, a tudíž i ve výsledky analytických postupů. Provozní účinnost kontrol týkajících se nefinančních informací lze často testovat v rámci dalších testů kontrol. Například účetní jednotka může při zavádění kontrol zpracování vystavených faktur do nich zahrnout i kontroly zaznamenávání jednotkových tržeb. V takovém případě může auditor otestovat provozní účinnost kontroly zaznamenávání jednotkových tržeb spolu s provozní účinností kontrol zpracování vystavených faktur. Auditor může případně posoudit, zda byla předmětem testování v rámci auditu daná informace. Při rozhodování o tom, jaké auditorské postupy budou provedeny na informacích

⁴ ISA 500 „Důkazní informace“, odstavec A31.

používaných pro analytické testy věcné správnosti, se auditor řídí požadavky a návodnými informacemi uvedenými v ISA 500⁵.

A14. Záležitosti popisované v odstavcích A12(a) – A12(d) jsou relevantní bez ohledu na to, zda auditor provede analytické testy věcné správnosti až v souvislosti se sestavením účetní závěrky na konci účetního období účetní jednotky, nebo zda je provede již v rámci předauditu a plánuje je provést rovněž za zbývající období. Požadavky a návodné informace týkající se provádění analytických testů věcné správnosti v rámci předauditu jsou uvedeny v ISA 330⁶.

Posuzování dostatečné přesnosti odhadů (viz odstavec 5(c))

A15. Auditor při posuzování toho, zda jeho odhady mohou být natolik přesné, aby odhalily nesprávnost, která by v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohla mít za následek významné (materiální) zkreslení účetní závěrky, zváží následující faktory:

- přesnost, s níž lze předpovědět výsledky analytických testů věcné správnosti. Například auditor obvykle očekává větší konzistentnost při porovnání hrubé marže v jednotlivých obdobích než při porovnání specifických položek nákladů, jako jsou výzkum nebo reklama,
- do jaké míry je možné rozložit informace na menší prvky. Například analytické testy věcné správnosti mohou být efektivnější, jestliže se použijí na finanční informace o jednotlivých oblastech činnosti účetní jednotky nebo na účetní závěrku jednotlivých složek účetní jednotky, než kdyby se použily na účetní závěrku účetní jednotky jako celek,
- dostupnost informací, jak finančních, tak nefinančních. Auditor např. posoudí, zda má k dispozici finanční informace, jako jsou rozpočty a prognózy, a nefinanční informace, jako je počet prodaných nebo vyrobených jednotek, aby mohl navrhnout analytické testy věcné správnosti. Pokud má tyto informace k dispozici, posoudí rovněž jejich spolehlivost, jak je popsáno výše v odstavcích A12 – A13.

Přijatelná výše případných rozdílů mezi zaúčtovanými částkami a odhadovanými hodnotami (viz odstavec 5(d))

A16. Na posouzení výše rozdílu mezi zaúčtovanými částkami a odhadovanými hodnotami, který lze bez dalšího šetření akceptovat, má vliv významnost (materialita)⁷ a požadovaná úroveň jistoty, při zohlednění možnosti, že určitá nesprávnost by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohla mít za následek významné (materiální) zkreslení účetní závěrky. V souladu s ISA 330 je auditor povinen získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší riziko vyhodnotil⁸. Proto čím je vyhodnocené riziko vyšší, tím menší bude výše rozdílu, který bude bez dalšího šetření považován za přijatelný, aby byla dosažena požadovaná úroveň přesvědčivosti důkazních informací⁹.

⁵ ISA 500, odstavec 10.

⁶ ISA 330, odstavce 22 – 23.

⁷ ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“, odstavec A13.

⁸ ISA 330, odstavec 7(b).

⁹ ISA 330, odstavec A19.

Analytické postupy, které auditorovi pomáhají při formulování celkových závěrů (viz odstavec 6)

- A17. Závěry, k nimž auditor dospěje na základě výsledků analytických postupů navržených a provedených v souladu s odstavcem 6, mají sloužit jako podpora závěrů, které vyplynuly z auditu jednotlivých složek nebo prvků účetní závěrky, a pomoci auditorovi formulovat přiměřené závěry, z nichž by mohl vycházet výrok auditora.
- A18. Analytické postupy mohou odhalit dříve neznámé riziko významné (materiální) nesprávnosti. V takovém případě je auditor v souladu s ISA 315 povinen odpovídajícím způsobem revidovat vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti a upravit další naplánované auditorské postupy¹⁰.
- A19. Analytické postupy prováděné v souladu s odstavcem 6 mohou být podobné postupům použitým pro vyhodnocení rizik.

Zkoumání výsledků analytických postupů (viz odstavec 7)

- A20. Důkazní informace k odpovědím vedení lze získat vyhodnocením těchto odpovědí a jejich porovnáním s auditorovými poznatky o účetní jednotce a jejím prostředí a s dalšími důkazními informacemi shromážděnými v průběhu auditu.
- A21. Nutnost provést další auditorské postupy může nastat například tehdy, když vedení není schopno poskytnout vysvětlení nebo jestliže auditor jeho vysvětlení ani ve spojení s důkazními informacemi shromážděnými k odpovědím vedení nepovažuje za adekvátní.

¹⁰ ISA 315, odstavec 31.

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 530

VÝBĚR VZORKŮ

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 2
Datum účinnosti	3
Cíl	4
Definice	5
Požadavky	
Struktura a velikost vzorku a výběr položek pro testování	6 – 8
Provádění auditorských postupů	9 – 11
Charakter a příčiny odchylek a nesprávností	12 – 13
Projekce nesprávností	14
Hodnocení výsledků výběru vzorků	15
Aplikační a vysvětlující část	
Definice	A1 – A3
Struktura a velikost vzorku a výběr položek pro testování	A4 – A13
Provádění auditorských postupů	A14 – A16
Charakter a příčiny odchylek a nesprávností	A17
Projekce nesprávností	A18 – A20
Hodnocení výsledků výběru vzorků	A21 – A23
Příloha 1: Stratifikace a výběr na základě vážené hodnoty	
Příloha 2: Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy kontrol	
Příloha 3: Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy detailních údajů	
Příloha 4: Metody výběru vzorku	

VÝBĚR VZORKŮ

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 530 „Výběr vzorků“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard se týká případů, kdy se auditor rozhodl při provádění auditorských postupů používat výběr vzorků. Standard upravuje používání statistických a nestatistických metod výběru vzorků při navrhování jejich struktury a při jejich selekci, provádění testů kontrol a testů detailních údajů a hodnocení výsledků vzorku.
2. Tento standard je doplňkem ISA 500¹, který se zabývá odpovědností auditora za navrhování a provádění auditorských postupů, jejichž cílem je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které auditorovi umožní dospět k přiměřeným závěrům, z nichž bude vycházet jeho výrok. ISA 500 popisuje prostředky, které auditor může používat při výběru položek pro testování, přičemž výběr vzorků pro účely auditu je jedním z těchto prostředků.

Datum účinnosti

3. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

4. Cílem výběru vzorků pro účely auditu je vytvořit přiměřený základ, z něhož auditor bude moci vyvodit závěry platné pro základní soubor, ze kterého byl vzorek vybrán.

Definice

5. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
 - (a) výběr vzorků pro účely auditu (výběr vzorků) – použití auditorských postupů u méně než 100 % položek základního souboru relevantního z hlediska auditu (přičemž všechny jednotky základního souboru mají šanci být vybrány) s cílem vytvořit přiměřený základ, z něhož auditor bude moci vyvodit závěry platné pro celý základní soubor,
 - (b) základní soubor – souhrn všech údajů, z nichž auditor vybírá vzorek a o nichž chce formulovat závěry,
 - (c) výběrové riziko – riziko, že se závěr, který auditor vyvodí na základě vzorku, může lišit od závěru, k němuž by dospěl stejnými auditorskými postupy prováděnými na celém základním souboru. Výběrové riziko může vést ke dvěma typům chybných závěrů:
 - (i) v případě testu kontrol k závěru, že kontroly jsou účinnější, než je tomu ve skutečnosti, v případě testu detailních údajů k závěru, že významná (materiální) nesprávnost neexistuje, i když ve skutečnosti existuje; tento typ chybného závěru se auditora dotýká především, protože ovlivňuje účinnost auditu a je u něj vyšší pravděpodobnost, že v jeho důsledku auditor vydá nesprávný výrok,

¹ ISA 500 „Důkazní informace“

- (ii) v případě testu kontrol k závěru, že kontroly jsou méně účinné, než je tomu ve skutečnosti, v případě testu detailních údajů k závěru, že významná (materiální) nesprávnost existuje, i když ve skutečnosti neexistuje; tento typ chybného závěru ovlivňuje efektivitu auditu, protože auditor v jeho důsledku obvykle provede další práce, jejichž prostřednictvím zjistí, že původní závěry byly nesprávné.
- (d) jiné než výběrové riziko – riziko, že auditor vyvodí mylný závěr z jiného důvodu, než výběrové riziko, (viz odstavec A1)
- (e) neobvyklá chyba – nesprávnost nebo odchylka, která prokazatelně není pro daný základní soubor reprezentativní,
- (f) jednotka vzorku – jednotlivé položky, které tvoří základní soubor, (viz odstavec A2)
- (g) statistický výběr vzorků – metoda výběru vzorků, která se vyznačuje následujícími znaky:
 - (i) náhodný výběr položek vzorku a
 - (ii) uplatnění teorie pravděpodobnosti pro hodnocení výsledků vzorku, včetně stanovení úrovně výběrového rizika,

metoda výběru vzorku, která nemá znaky uvedené v bodech (i) ani (ii), se považuje za nestatistickou metodu výběru vzorku.
- (h) stratifikace – proces rozdělování základního souboru na podsoubory. Podsoubor je skupina jednotek vzorku, které mají podobné znaky (často peněžní částky),
- (i) přípustná nesprávnost – peněžní částka stanovaná auditorem, u níž se auditor snaží získat přiměřenou míru jistoty, že skutečná nesprávnost v základním souboru není vyšší než stanovená částka, (viz odstavec A3)
- (j) přípustná odchylka – míra odchylky od předepsaných postupů vnitřní kontroly stanovená auditorem, u níž se auditor snaží získat přiměřenou míru jistoty, že skutečná míra odchylky v základním souboru není větší než stanovená odchylka.

Požadavky

Struktura a velikost vzorku a výběr položek pro testování

6. Při navrhování vzorku je auditor povinen zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán. (viz odstavce A4 – A9)
7. Auditor je povinen vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň. (viz odstavce A10 – A11)
8. Auditor je povinen vybrat do vzorku položky tak, aby každá jednotka vzorku ze základního souboru měla šanci být vybrána. (viz odstavce A12 – A13)

Provádění auditorských postupů

9. Auditor je povinen u každé vybrané položky provést auditorské postupy vhodné z hlediska daného účelu.
10. Pokud vybraná položka není pro provedení daného auditorského postupu vhodná, auditor je povinen postup provést na náhradní položce. (viz odstavec A14)
11. Jestliže auditor nemůže u vybrané položky provést navržené auditorské postupy ani vhodné alternativní postupy, je povinen takovou položku v případě testů kontrol posoudit jako odchylku od předepsané kontroly, resp. v případě testů detailních údajů jako nesprávnost. (viz odstavce A15 – A16)

Charakter a příčiny odchylek a nesprávností

12. Auditor je povinen prozkoumat charakter a příčiny zjištěných odchylek a nesprávností a posoudit jejich možné důsledky pro účel auditorských postupů a další oblasti auditu. (viz odstavec A17)
13. Jestliže auditor ve výjimečném případě posoudí nesprávnost nebo odchylku zjištěnou ve vzorku jako neobvyklou chybu, je povinen získat vysoký stupeň jistoty, že taková nesprávnost nebo odchylka není pro daný základní soubor reprezentativní. Tuto jistotu je auditor povinen získat provedením dalších auditorských postupů, jejichž prostřednictvím získá dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že nesprávnost nebo odchylka nemá na zbytek základního souboru vliv.

Projekce nesprávností

14. U testů detailních údajů je auditor povinen provést projekci nesprávností zjištěných ve vzorku na základní soubor. (viz odstavce A18 – A20)

Hodnocení výsledků výběru vzorků

15. Auditor je povinen zhodnotit:
 - (a) výsledky vzorku a (viz odstavce A21 – A22)
 - (b) zda výběr vzorků poskytuje přiměřený základ pro závěry o základním souboru, který byl testován. (viz odstavec A23)

Aplikační a vysvětlující část

Definice

Jiné než výběrové riziko (viz odstavec 5(d))

- A1. Jiné než výběrové riziko plyne např. z použití nesprávných auditorských postupů nebo mylné interpretace důkazních informací a z neodhalené nesprávnosti nebo odchylky.

Jednotka vzorku (viz odstavec 5(f))

- A2. Jednotkami vzorku mohou být jednotky s fyzickým charakterem (např. šeky uvedené na soupisech přijatých šeků, kreditní položky na bankovních výpisech, vystavené prodejní faktury nebo zůstatky na účtech pohledávek) nebo peněžní jednotky.

Přípustná nesprávnost (viz odstavec 5(i))

- A3. Při navrhování vzorku auditor určí úroveň přípustné nesprávnosti, aby pokryl riziko, že účetní závěrka bude významně (materiálně) zkreslena v důsledku souhrnu více nesprávností, které jsou jednotlivě nevýznamné (nemateriální), a vytvořil si prostor pro možné nezjištěné nesprávnosti. Přípustná nesprávnost je dána uplatněním prováděcí významnosti (materiality), definované v ISA 320², na konkrétní postup výběru vzorku. Přípustná nesprávnost může být stejná nebo nižší, než je prováděcí významnost (materialita).

Struktura a velikost vzorku a výběr položek pro testování

Struktura vzorku (viz odstavec 6)

- A4. Výběr vzorků umožní auditorovi získat a zhodnotit důkazní informace o některých vlastnostech vybraných položek tak, aby mohl dospět k závěru o základním souboru, z něhož je vzorek vybrán. Výběr vzorků lze provádět s použitím statistických nebo nestatistických metod.
- A5. Auditor bere při navrhování vzorku v úvahu konkrétní účel, jehož chce dosáhnout, a kombinaci auditorských postupů, jejichž prostřednictvím bude pravděpodobně možné tohoto účelu nejlépe dosáhnout. Při definování toho, co je odchylkou nebo nesprávností a jaký základní soubor pro výběr vzorku použít, se auditor opírá o posouzení charakteru důkazních informací, které chce získat, podmínek představujících potenciální odchylky nebo nesprávnosti a dalších znaků důkazních informací. V souladu s požadavky odstavce 10 ISA 500 auditor při výběru vzorků provede auditorské postupy, jejichž prostřednictvím získá důkazní informace o tom, že základní soubor, ze kterého byl vzorek sestaven, je úplný.
- A6. Zohlednění účelu auditorského postupu v souladu s požadavkem odstavce 6 zahrnuje jednoznačné pochopení toho, co je odchylkou nebo nesprávností, aby do vyhodnocení odchylek či projekce nesprávností byly zahrnuty všechny podmínky, které jsou relevantní pro účel auditorského postupu, a pouze tyto relevantní podmínky. Například při provádění testů detailních údajů, jako jsou externí confirmace, jejichž prostřednictvím auditor ověřuje existenci účtu pohledávek, se platby uhrazené odběratelem před datem confirmace, které klient obdrží krátce po tomto datu, za nesprávnost nepovažují. Nesprávné účtování mezi jednotlivými účty rovněž nemá na celkový zůstatek účtu pohledávek vliv. Při vyhodnocování výsledků vzorku proto nemusí být vhodné považovat tyto případy za nesprávnost, a to ani v případě, že budou mít významný vliv na další oblasti auditu, jako je např. posouzení rizika podvodu nebo adekvátnosti opravných položek vytvořených k pochybným pohledávkám.
- A7. Při zohledňování charakteristik základního souboru pro účely testů kontrol auditor posoudí očekávanou četnost odchylek na základě své znalosti relevantních kontrol nebo prověřením malého počtu položek základního souboru. Cílem tohoto posouzení

² ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“, odstavec 9.

je navrhnout strukturu vzorku a stanovit jeho velikost. Pokud je očekávaná četnost odchylek nepřijatelně vysoká, auditor obvykle rozhodne, že testy kontrol nebude provádět. Podobně u testů detailních údajů auditor posoudí očekávanou výši nesprávností v základním souboru. Pokud je očekávaná nesprávnost vysoká, bude při provádění testů detailních údajů vhodné prověřit 100 % základního souboru nebo vzorek o velké velikosti.

- A8. V souvislosti se zohledňováním charakteristik základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán, může auditor rozhodnout o vhodnosti stratifikace nebo výběru na základě vážené hodnoty. Podrobnější informace o stratifikaci a výběru na základě vážené hodnoty jsou uvedeny v příloze 1.
- A9. Volba statistické, nebo nestatistické metody výběru vzorku závisí na odborném úsudku auditora. Velikost vzorku však pro rozhodnutí mezi statistickou a nestatistickou metodou není relevantním kritériem.

Velikost vzorku (viz odstavec 7)

- A10. Požadovaná velikost vzorku závisí na úrovni výběrového rizika, které je auditor ochoten akceptovat. Čím nižší riziko je auditor ochoten akceptovat, tím větší musí být velikost vzorku.
- A11. Velikost vzorku auditor stanoví s použitím statistického vzorce nebo na základě svého odborného úsudku. Faktory, které obvykle ovlivňují velikost vzorku, jsou uvedeny v příloze 2 a 3. Za obdobných okolností budou mít faktory uvedené v příloze 2 a 3 na velikost vzorku podobný dopad bez ohledu na to, zda byla zvolena statistická nebo nestatistická metoda.

Výběr položek pro testování (viz odstavec 8)

- A12. U statistického výběru vzorků jsou položky do vzorku vybírány tak, aby každá jednotka vzorku měla známou pravděpodobnost být vybrána. U nestatistického výběru vzorku auditor vybírá položky vzorku na základě vlastního odborného úsudku. Cílem výběru vzorků je vytvořit přiměřený základ pro závěry auditora platné pro základní soubor, ze kterého byl vzorek vybrán. Proto je důležité, aby auditor výběrem položek, jež vykazují znaky typické pro základní soubor, sestavil reprezentativní vzorek vylučující předpojatost.
- A13. Mezi hlavní metody výběru vzorků patří náhodný výběr, systematický výběr a namátkový výběr. Tyto metody jsou podrobněji popsány v příloze 4.

Provádění auditorských postupů (viz odstavec 10 – 11)

- A14. Příkladem situace, kdy je nutné provést auditorský postup na náhradní položce, je výběr neplatného šeku při testování důkazních informací týkajících se autorizace plateb. Pokud se auditor ujistí, že šek byl zneplatněn náležitým způsobem a že se nejedná o odchylku, prověří vhodným způsobem vybraný náhradní šek.
- A15. Příkladem situace, kdy auditor nemůže provést navržené auditorské postupy na vybrané položce, je ztráta dokumentace týkající se dané položky.
- A16. Příkladem vhodného alternativního auditorského postupu v případě, že auditor neobdrží žádnou odpověď na žádost o pozitivní confirmaci, může být prověření následných peněžních příjmů, společně s důkazy prokazujícími jejich zdroj a položkami, na jejichž vypořádání budou použity.

Charakter a příčiny odchylek a nesprávností (viz odstavec 12)

A17. Auditor může při analyzování identifikovaných odchylek a nesprávností zjistit, že řada z nich má společné rysy, např. typ transakce, místo, výrobovou řadu nebo období. V takovém případě se auditor může rozhodnout identifikovat všechny položky základního souboru, které se vyznačují těmito společnými rysy, a provést auditorské postupy na těchto položkách. Tyto odchylky a nesprávnosti mohou navíc být záměrné a mohou ukazovat na možnost výskytu podvodu.

Projekce nesprávností (viz odstavec 14)

A18. Auditor je povinen provést projekci nesprávností na základní soubor, aby získal představu o jejich velikosti. Avšak takováto projekce nemusí být dostatečná pro stanovení částky, která by se měla zaúčtovat.

A19. Jestliže auditor definoval nesprávnost jako neobvyklou chybu, je možné ji při projekci nesprávností na základní soubor vyloučit. Nicméně důsledky takové nesprávnosti, zůstane-li neopravena, je přesto nutné zohlednit společně projekce nesprávností, které nejsou posouzeny jako neobvyklé chyby.

A20. U testů kontrol není projekce odchylek nutná, protože jejich četnost ve vzorku odpovídá četnosti odchylek v celém základním souboru. Vodítka týkající se odchylek zjištěných u kontrol, na které auditor hodlá spoléhat, jsou uvedeny v ISA 330³.

Hodnocení výsledků výběru vzorků (viz odstavec 15)

A21. Pokud je u testů kontrol ve vzorku zjištěna neočekávaně vysoká četnost odchylek a auditor nezíská další důkazní informace podporující původní hodnocení rizika, může dojít ke zvýšení vyhodnocené úrovně rizika významné (materiální) nesprávnosti. Pokud je ve vzorku zjištěna neočekávaně vysoká nesprávnost při provádění testů detailních údajů a auditor nezíská další důkazní informace o tom, že k žádnému významnému (materiálnímu) zkreslení nedošlo, může to být pro auditora signálem, že skupina transakcí nebo zůstatek účtu jsou významně (materiálně) zkresleny.

A22. V případě testů detailních údajů je auditorovým nejlepším odhadem nesprávnosti v základním souboru součet projektované nesprávnosti a případné neobvyklé chyby. Jestliže je součet projektované nesprávnosti a případné neobvyklé chyby vyšší než přípustná nesprávnost, vzorek není přiměřeným základem pro závěry auditora o testovaném základním souboru. Čím více se součet projektované nesprávnosti a neobvyklé chyby blíží přípustné nesprávnosti, tím je pravděpodobnější, že skutečná nesprávnost v základním souboru převyšuje přípustnou nesprávnost. Zároveň jestliže je projektovaná nesprávnost vyšší než předpokládaná nesprávnost, kterou auditor použil pro stanovení velikosti vzorku, může auditor dojít k závěru, že existuje nepřijatelně vysoké výběrové riziko, že skutečná nesprávnost v základním souboru převyšuje přípustnou nesprávnost. Posouzení výsledků jiných auditorských postupů auditorovi pomáhá vyhodnotit riziko, že skutečná nesprávnost v základním souboru převyšuje přípustnou nesprávnost. Toto riziko je možné snížit získáním dalších důkazních informací.

A23. Jestliže auditor dojde k závěru, že výběr vzorků neposkytuje přiměřený základ pro jeho závěry o testovaném základním souboru, může:

³ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“, odstavec 17.

VÝBĚR VZORKŮ

- požádat vedení účetní jednotky, aby prověřilo zjištěné nesprávnosti i pravděpodobnost, že existují další takové nesprávnosti, a provedlo potřebné úpravy nebo
- upravit charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů tak, aby bylo možné získat požadovanou jistotu, například u testů kontrol auditor může zvětšit velikost vzorku, otestovat jinou kontrolu nebo modifikovat související testy věcné správnosti.

Stratifikace a výběr na základě vážené hodnoty

V souvislosti se zohledňováním znaků základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán, může auditor rozhodnout o vhodnosti stratifikace nebo výběru na základě vážené hodnoty. Používáním stratifikace a výběru na základě vážené hodnoty se podrobněji zabývá tato příloha.

Stratifikace

1. Efektivnost auditu lze zvýšit tím, že auditor rozdělí základní soubor na samostatné podsoubory vyznačující se určitými charakteristickými znaky. Cílem stratifikace je omezit variabilitu položek v jednotlivých podsouborech, a tím umožnit snížení velikosti vzorku, aniž by se zvýšilo výběrové riziko.
2. Při provádění testů detailních údajů je základní soubor často stratifikován na základě peněžní hodnoty. Díky tomu je možné zaměřit auditorské práce na položky s vyšší hodnotou, které mohou obsahovat největší potenciální nesprávnost vyplývající z jejich nadhodnocení. Základní soubor může být také rozdělen na jednotlivé podsoubory podle určitého charakteristického znaku, který svědčí o vyšším riziku nesprávnosti, např. při testování opravných položek vytvořených k pohledávkám je možné jednotlivé zůstatky stratifikovat podle stáří.
3. Výsledky auditorských postupů provedených na vzorku položek vybraných z určitého podsouboru lze přenést výhradně na ostatní položky daného podsouboru. Aby auditor mohl formulovat závěry pro základní soubor, musí posoudit riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti u daného podsouboru ve vztahu k ostatním podsouborům, jež tvoří základní soubor. Například 20 % položek určitého základního souboru tvoří 90 % celkového zůstatku účtu. Auditor se může rozhodnout prověřit pouze vzorek těchto položek. Vyhodnotí výsledky u daného vzorku a formuluje závěr samostatně pro 90 % hodnoty zůstatku účtu, tedy nikoli pro zbývajících 10 % (pro které sestaví další vzorek či použije jiné způsoby získání důkazních informací, nebo tato zbývajících část může být vyhodnocena jako nevýznamná (nemateriální)).
4. Jestliže byla skupina transakcí nebo zůstatek účtu rozdělena na podsoubory, nesprávnost se přenesla na každý podsoubor samostatně. Přenesené nesprávnosti u každého podsouboru budou při posuzování potenciálních důsledků nesprávností pro skupinu transakcí nebo zůstatek účtu posuzovány v souhrnu.

Výběr na základě vážené hodnoty

5. Při provádění testů detailních údajů je často účinné identifikovat jednotku vzorku jako samostatnou peněžní jednotku tvořící základní soubor. Auditor tedy nejprve vybere určité peněžní jednotky ze souboru, jímž je např. zůstatek účtu pohledávek, a prověří konkrétní položky, např. jednotlivé zůstatky, které obsahují dané peněžní jednotky. Výhodou této metody definování jednotky vzorku je, že se auditorské práce zaměří na položky s větší hodnotou, protože u nich je vyšší pravděpodobnost, že budou vybrány, přičemž velikost vzorku bude menší. Tato metoda se obvykle používá spolu se systematickou metodou výběru vzorku (která je popsána v příloze 4) a nejefektivnější je v případě, že výběr probíhá s použitím náhodného výběru.

Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy kontrol

Níže uvádíme faktory, které auditor zvažuje při stanovení velikosti vzorku pro testy kontrol. Tyto faktory je nutné posuzovat společně a jsou relevantní pouze za předpokladu, že auditor neupraví charakter ani načasování testů kontrol ani v reakci na vyhodnocená rizika nezmění přístup k testům věcné správnosti.

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
1. Větší zohlednění příslušných vnitřních kontrol při vyhodnocení rizik	Větší vzorek	Čím více se auditor hodlá spoléhat na provozní účinnost vnitřních kontrol, tím nižší riziko významné (materiální) nesprávnosti může vyhodnotit a tím větší musí být velikost vzorku. Jestliže auditor při vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení předpokládá, že vnitřní kontroly dané účetní jednotky účinně fungují, musí provést testy kontrol. Jsou-li ostatní podmínky stejné, pak platí, že čím více se bude auditor při vyhodnocení rizik spoléhat na účinné fungování kontrol, tím rozsáhlejší testy kontrol musí provést (čímž se zvýší velikost vzorku).
2. Zvýšení přípustné odchylky	Menší vzorek	Čím menší je přípustná odchylka, tím větší musí být vzorek.
3. Zvýšení očekávané četnosti odchylek v testovaném základním souboru	Větší vzorek	Čím větší je očekávaná četnost odchylek, tím větší musí být vzorek, aby auditor mohl provést přiměřený odhad skutečné četnosti odchylek. Faktory, které auditor zohledňuje při posuzování očekávané četnosti odchylek, zahrnují znalost podnikání dané účetní jednotky (především postupy vyhodnocování rizik zaměřující se na získání znalostí o vnitřních kontrolách), změny v personálním obsazení nebo ve vnitřních kontrolách, výsledky auditorských postupů provedených v předchozích účetních obdobích a výsledky ostatních

VÝBĚR VZORKŮ

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
		auditorských postupů. Vysoká očekávaná četnost odchylek je obvykle důvodem, aby auditor nesnižoval hodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti.
4. Zvýšení auditorem požadované míry jistoty, že skutečná míra odchylky v základním souboru není větší než přípustná odchylka	Větší vzorek	Čím vyšší je auditorem požadovaná míra jistoty, že výsledky vzorku svědčí o skutečném výskytu odchylek v základním souboru, tím větší musí být velikost vzorku.
5. Zvýšení počtu jednotek vzorku v základním souboru	Zanedbatelné důsledky	U velkých základních souborů má jejich velikost na velikost vzorku minimální nebo nulový dopad. Naproti tomu u malých základních souborů výběr vzorků pro účely auditu často není tak efektivní jako jiné způsoby získávání dostatečných a vhodných důkazních informací.

Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy detailních údajů

Níže uvádíme faktory, které auditor zvažuje při stanovení velikosti vzorku pro testy detailních údajů. Tyto faktory je nutné posuzovat společně a jsou relevantní pouze za předpokladu, že auditor neupraví charakter ani načasování testů kontrol, ani v reakci na vyhodnocená rizika nezmění přístup k testům věcné správnosti.

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
1. Vyšší vyhodnocená úroveň rizika významné (materiální) nesprávnosti	Větší vzorek	Čím vyšší je vyhodnocená úroveň rizika významné (materiální) nesprávnosti, tím větší musí být velikost vzorku. Na auditorovo vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti má vliv přirozené riziko a kontrolní riziko. Jestliže auditor například neprovádí testy kontrol, nemůže při vyhodnocení rizik zohlednit účinné fungování vnitřních kontrol u konkrétního tvrzení. Aby tedy mohl snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň, musí být nízké zjišťovací riziko, takže se auditor bude více spoléhat na testy věcné správnosti. Čím více důkazních informací auditor získává prostřednictvím testů detailních údajů (tj. čím nižší je zjišťovací riziko), tím větší musí být velikost vzorku.
2. Větší používání jiných testů věcné správnosti pro stejné tvrzení	Menší vzorek	Čím více auditor spoléhá na jiné testy věcné správnosti (tj. na testy detailních údajů nebo na analytické testy věcné správnosti), aby snížil zjišťovací riziko u určitého základního souboru na přijatelnou úroveň, tím menší jistotu bude chtít získat na základě výběru vzorků, a tím menší může být velikost vzorku.
3. Vyšší požadovaná míra jistoty, že skutečná nesprávnost v základním souboru není vyšší než	Větší vzorek	Čím vyšší je auditorem požadovaná míra jistoty, že výsledky vzorku svědčí o skutečné výši nesprávnosti v základním souboru, tím větší musí být velikost

VÝBĚR VZORKŮ

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
přípustná nesprávnost		vzorku.
4. Zvýšení přípustné nesprávnosti	Menší vzorek	Čím menší přípustnou nesprávnost je auditor ochoten akceptovat, tím větší musí vzorek být.
5. Zvýšení míry nesprávnosti, kterou auditor v základním souboru předpokládá	Větší vzorek	Čím větší je nesprávnost, kterou auditor v základním souboru očekává, tím větší musí být velikost vzorku, aby auditor mohl provést přiměřený odhad skutečné výše nesprávnosti v základním souboru. Faktory, které auditor zohlední při vyhodnocování výše očekávané nesprávnosti, zahrnují míru subjektivity při stanovení hodnoty položek, výsledky vyhodnocení rizik, výsledky testů kontrol, výsledky auditorských postupů provedených v předchozích účetních obdobích a výsledky jiných testů věcné správnosti.
6. Stratifikace základního souboru, pokud je vhodná	Menší vzorek	Jestliže základní soubor obsahuje celou řadu položek s různou peněžní hodnotou, může být vhodné jej stratifikovat, tj. rozdělit na podsoubory. Je-li soubor možné vhodně stratifikovat, celková velikost vzorků z podsouborů bude obvykle menší, než by byla – při stejné úrovni výběrového rizika – velikost jediného vzorku sestaveného ze základního souboru.
7. Počet jednotek vzorku v základním souboru	Zanedbatelné důsledky	U velkých základních souborů má jejich velikost na velikost vzorku minimální nebo nulový dopad. Naproti tomu u malých souborů výběr vzorků pro účely auditu často není tak efektivní jako jiné způsoby získávání dostatečných a vhodných důkazních informací. (Avšak jestliže je vzorek vybírán z peněžních jednotek, dojde v případě zvýšení peněžní hodnoty souboru ke zvětšení velikosti vzorku, kromě případů, kdy je to kompenzováno proporcionálním

VÝBĚR VZORKŮ

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
		zvýšením významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek (a pokud je to relevantní, rovněž úrovní významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo informace zveřejněné v příloze.)

Metody výběru vzorku

Existuje celá řada metod výběru vzorků. K nejvýznamnějším patří:

- (a) náhodný výběr (s použitím počítačového generátoru náhodných čísel, například tabulek náhodných čísel),
- (b) systematický výběr, kdy je počet jednotek v základním souboru vydělen velikostí vzorku, čímž dostaneme výběrový interval, např. 50, pak si určíme výchozí bod v rámci prvních 50 jednotek a vybereme každou následující 50. jednotku. I když je výchozí bod možné vybrat zcela libovolně, vzorek bude skutečně náhodný, pokud výchozí bod určíme pomocí počítačového generátoru náhodných čísel nebo tabulek náhodných čísel. Při používání systematického výběru si musí auditor ověřit, zda jednotky nejsou v rámci základního souboru strukturovány tak, že výběrový interval odpovídá určitému vnitřnímu opakujícímu se rysu základního souboru,
- (c) výběr podle peněžních jednotek (Monetary Unit Sampling, MUS) je typem výběru na základě vážené hodnoty (viz přílohu 1), u něhož se velikost vzorku, jeho výběr a vyhodnocení promítá do peněžních částek,
- (d) namátkový výběr, při němž auditor vybírá vzorek, aniž by se řídil nějakým systematickým postupem. I když auditor žádný systematický postup nepoužívá, musí se vyhnout záměrné předpojatosti nebo předvídatelnosti (nesmí se např. vyhýbat položkám, které je obtížné najít, nebo vždy vybírat první či poslední položku na stránce nebo ji naopak nikdy nevybrat) a musí se snažit zajistit, aby všechny položky základního souboru měly stejnou šanci být vybrány. Namátkový výběr není vhodný, pokud auditor používá statistický výběr vzorků,
- (e) blokový výběr, což je výběr určitého bloku (bloků) sousedních položek základního souboru. Výběr bloků není obvykle při výběru vzorků pro účely auditu možné použít, protože většina základních souborů je strukturována tak, že položky v řadě za sebou mají obdobné rysy, ale liší se od jiných položek, které se nacházejí jinde v základním souboru. I když v některých případech může být prověřování bloku položek vhodným auditorským postupem, patrně jen zřídka půjde o vhodný postup pro selekci vzorku, jestliže chce auditor na základě vzorku dojít k závěrům platným pro základní soubor.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 540**

**AUDIT ÚČETNÍCH ODHADŮ VČETNĚ ODHADŮ REÁLNÉ HODNOTY
A SOUVISEJÍCÍCH ZVEŘEJNĚNÝCH ÚDAJŮ**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Povaha účetních odhadů	2 – 4
Datum účinnosti	5
Cíl	6
Definice	7
Požadavky	
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	8 – 9
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti	10 – 11
Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti	12 – 14
Další testy věcné správnosti při reakci na významná rizika	15 – 17
Posouzení přiměřenosti účetních odhadů a určení nesprávností	18
Zveřejněné údaje související s účetními odhady	19 – 20
Indikátory předpojatosti vedení	21
Písemná prohlášení	22
Dokumentace	23
Aplikační a vysvětlující část	
Povaha účetních odhadů	A1 – A11
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	A12 – A44
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti	A45 – A51
Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti	A52 – A101
Další testy věcné správnosti při reakci na významná rizika	A102 – A115
Posouzení přiměřenosti účetních odhadů a určení nesprávností	A116 – A119
Zveřejněné údaje související s účetními odhady	A120 – A123
Indikátory předpojatosti vedení	A124 – A125
Písemná prohlášení	A126 – A127

AUDIT ÚČETNÍCH ODHADŮ VČETNĚ ODHADŮ REÁLNÉ HODNOTY
A SOUVISEJÍCÍCH ZVEŘEJNĚNÝCH ÚDAJŮ

Dokumentace..... A128

Příloha: Oceňování reálnou hodnotou a její zveřejnění v dle různých rámců účetního výkaznictví

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora, které se týkají účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů při auditu účetní závěrky. Tento standard konkrétně rozvádí použití ISA 315¹ a ISA 330² a dalších relevantních standardů ISA na účetní odhady. Obsahuje také požadavky a doporučení týkající se nesprávností jednotlivých účetních odhadů a indikátory možné předpojatosti vedení.

Povaha účetních odhadů

2. Některé položky účetní závěrky nemohou být oceněny přesně, ale pouze odhadnuty. Pro účely tohoto standardu jsou tyto položky účetní závěrky označeny jako účetní odhady. Povaha a spolehlivost informací, které má vedení k dispozici jako podklad při stanovování účetních odhadů, se velmi liší, což ovlivňuje míru nejistoty související s účetními odhady. Míra nejistoty odhadu následně ovlivňuje rizika významné (materiální) nesprávnosti účetních odhadů včetně jejich citlivosti k neúmyslné nebo úmyslné předpojatosti vedení. (viz odstavce A1 – A11)
3. Cíl stanovení účetních odhadů se může lišit v závislosti na příslušném rámci účetního výkaznictví a dané položce. Cílem stanovení některých účetních odhadů je předpověď výsledku jedné nebo více transakcí, událostí nebo podmínek, které jsou předmětem účetního odhadu. U jiných účetních odhadů, včetně řady účetních odhadů reálné hodnoty, je cíl jejich stanovení odlišný a má vyjadřovat hodnotu běžných transakcí nebo položek účetních výkazů vycházející z obvyklých podmínek v den ocenění, jako je například odhadovaná tržní cena pro určitý druh aktiva nebo závazku. Například příslušný rámec účetního výkaznictví může požadovat stanovení reálné hodnoty na základě předpokládané hypotetické běžné transakce mezi znalými, ochotnými a nespřízněnými stranami (někdy označovanými jako „účastníci trhu“) v transakci za obvyklých podmínek, spíše než vypořádání k určitému minulému nebo budoucímu datu³.
4. Rozdíl mezi výsledkem účetního odhadu a původně vykázanou nebo zveřejněnou částkou v účetní závěrce nepředstavuje nutně nesprávnost účetní závěrky. To platí zejména pro případ účetních odhadů reálné hodnoty, jelikož jakýkoliv zjištěný výsledek je neustále ovlivňován událostmi nebo podmínkami, které nastaly po datu, kdy bylo ocenění odhadováno pro účely účetní závěrky.

Datum účinnosti

5. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

³ V rámci různých rámců účetního výkaznictví mohou existovat různé definice reálné hodnoty.

C1

6. Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda:
- (a) účetní odhady včetně účetních odhadů reálné hodnoty v účetní závěrce, ať už vykázané nebo zveřejněné, jsou přiměřené a
 - (b) související zveřejněné údaje v účetní závěrce jsou adekvátní, dle příslušného rámce účetního výkaznictví.

Definice

7. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:
- (a) účetní odhad – přibližná výše peněžní částky v případech, kdy nejsou k dispozici přesné metody ke stanovení její výše. Tento pojem se používá pro částky oceněné reálnou hodnotou, pokud existuje nejistota v jejich ocenění, i pro ostatní částky, jejich ocenění vyžaduje odhad. V případech, kdy tento standard používá pojem „účetní odhad reálné hodnoty“, má se na mysli výhradně ocenění reálnou hodnotou za použití odhadu,
 - (b) bodový odhad nebo rozpětí odhadu auditora – částka nebo rozpětí částek zjištěných na základě důkazních informací za účelem posouzení bodového odhadu vedení,
 - (c) nejistota odhadu – citlivost účetního odhadu a souvisejících zveřejněných údajů na přirozený nedostatek přesnosti v jeho ocenění,
 - (d) předpojatost vedení – nedostatek nezájatosti v přístupu vedení při předkládání informací,
 - (e) bodový odhad vedení – částka zvolená vedením, vykázaná nebo zveřejněná v účetní závěrce jako účetní odhad,
 - (f) výsledek účetního odhadu – skutečná částka v peněžních jednotkách, která je výsledkem uskutečněných podkladových transakcí, událostí a podmínek, které byly předmětem účetního odhadu.

Požadavky

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

8. Při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností za účelem seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, jak vyžaduje ISA 315⁴, je auditor povinen za účelem identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetních odhadů se seznámit s:
- (a) požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantními pro účetní odhady včetně souvisejících zveřejněných údajů, (viz odstavce A13 – A15)
 - (b) tím, jak vedení identifikuje ty transakce, události a podmínky, které mohou vést k vykázaní nebo zveřejnění účetních odhadů v účetní závěrce. Při seznamování se s těmito záležitostmi je auditor povinen dotazovat se vedení na změny v okolnostech,

⁴ ISA 315, odstavce 5 – 6 a 11 – 12.

kteřé mohly způsobit vznik nových nebo potřeby revize existujících účetních odhadů, (viz odstavce A16 – A21)

- (c) tím, jak vedení stanovuje účetní odhady a seznamuje se s informacemi, na nichž jsou založeny, včetně: (viz odstavce A22 – A23)
- (i) metody, a kde je to relevantní, modelu použitého pro stanovení účetního odhadu, (viz odstavce A24 – A26)
 - (ii) relevantních kontrol, (viz odstavce A27 – A28)
 - (iii) toho, zda vedení využívá experta, (viz odstavce A29 – A30)
 - (iv) základních předpokladů stanovení účetních odhadů, (viz odstavce A31 – A36)
 - (v) toho, zda došlo nebo mělo dojít oproti minulému období ke změně metody stanovení účetních odhadů, a pokud ano, proč, a (viz odstavec A37)
 - (vi) toho, zda a jak vedení vyhodnotilo dopad nejistoty odhadu. (viz odstavec A38)

9. Auditor je povinen posoudit výsledek účetních odhadů uvedených v účetní závěrce za minulé účetní období nebo, je-li to relevantní, jejich změnu v běžné účetním období. Povaha a rozsah posouzení auditorem bere v úvahu povahu účetních odhadů a to, zda informace získané z tohoto posouzení jsou relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetních odhadů uvedených v účetní závěrce za běžné období. Toto posouzení však nemá za cíl zpochybnit přesnost úsudků vytvořených v minulém období, které byly založeny na informacích dostupných v té době. (viz odstavce A39 – A44)

Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti

10. Při identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, jak požaduje ISA 315⁵, je auditor povinen posoudit míru nejistoty odhadu související s účetním odhadem. (viz odstavce A45 – 46).
11. Auditor je povinen stanovit, zda dle jeho úsudku některé z účetních odhadů s vysokou nejistotou odhadu nezpůsobují významná rizika. (viz odstavce A47 – A51)

Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti

12. Na základě vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti je auditor povinen zjistit, zda: (viz odstavec A52)
- (a) vedení vhodně aplikovalo požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantní pro účetní odhady, a (viz odstavce A53 – A56)
 - (b) metody stanovení účetních odhadů jsou vhodné a byly používány konzistentně, a zda změny účetních odhadů nebo metod jejich stanovení oproti minulému období, pokud nastaly, jsou za daných okolností vhodné. (viz odstavce A57 – A58)
13. Při reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, jak vyžaduje ISA 330⁶, je auditor povinen provést jeden nebo více z následujících postupů a přitom vezme v úvahu povahu účetního odhadu: (viz odstavce A59 – A61)

⁵ ISA 315, odstavec 25.

⁶ ISA 330, odstavec 5.

- (a) stanovit, zda události, které nastaly do data zprávy auditora, poskytují důkazní informace týkající se účetních odhadů, (viz odstavce A62 – A67)
 - (b) testovat, jak vedení stanovuje účetní odhad a údaje, na kterých je založen. V rámci toho je auditor povinen posoudit, zda: (viz odstavce A68 – A70)
 - (i) použitá oceňovací metoda je za daných okolností vhodná a (viz odstavce A71 – A76)
 - (ii) předpoklady použité vedením jsou přiměřené z hlediska cílů, které pro oceňování stanovuje příslušný rámec účetního výkaznictví. (viz odstavce A77 – A83)
 - (c) testovat provozní účinnost kontrol, které se týkají stanovení účetních odhadů vedením spolu s vhodnými testy věcné správnosti, (viz odstavce A84 – A86)
 - (d) stanovit bodový odhad nebo rozpětí odhadu pro posouzení bodového odhadu vedení. Za tímto účelem: (viz odstavce A87 – A91)
 - (i) jestliže auditor používá předpoklady nebo metody, které se liší od těch, které použilo vedení, je auditor povinen dostatečně se seznámit s předpoklady a metodami použitými vedením tak, aby jeho bodový odhad nebo rozpětí odhadu braly v úvahu relevantní proměnné a mohl posoudit všechny významné rozdíly od bodového odhadu stanoveného vedením, (viz odstavce A92)
 - (ii) jestliže auditor usoudí, že je vhodné použít rozpětí odhadu, je povinen ho zúžit na základě dostupných důkazních informací do té míry, aby všechny výsledky v rámci rozpětí bylo možné považovat za přiměřené. (viz odstavce A93 – A95)
14. Při zjišťování záležitostí uvedených v odstavci 12 nebo v rámci reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti v souladu s odstavcem 13 je auditor povinen zvážit, zda je potřeba specializovaných dovedností nebo znalostí v souvislosti s jedním nebo více aspekty účetních odhadů pro to, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavce A96 – A101)

Další testy věcné správnosti při reakci na významná rizika

Nejistota odhadu

15. U účetních odhadů způsobujících významná rizika je auditor vedle testů věcné správnosti dle ISA 330⁷ povinen posoudit následující: (viz odstavec A102)
- (a) jak vedení zvážilo alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je odmítlo nebo jak jinak vedení řešilo nejistotu odhadu při stanovení účetního odhadu, (viz odstavce A103 – A106)
 - (b) zda jsou významné předpoklady použité vedením přiměřené, (viz odstavce A107 – A109)
 - (c) je-li to relevantní, pro přiměřenost významných předpokladů použitých vedením nebo vhodnou aplikaci příslušného rámce účetního výkaznictví, úmysl a schopnost vedení realizovat konkrétní opatření. (viz odstavec A110)
16. Jestliže podle auditorova úsudku vedení neřešilo adekvátně vliv nejistoty odhadu na

⁷ ISA 330, odstavec 18.

účetní odhady způsobující významná rizika, je auditor povinen, je-li to považováno za nutné, stanovit rozpětí, pomocí kterého posoudí přiměřenost účetního odhadu. (viz odstavce A111 – A112)

Kritéria pro účtování a ocenění

17. U účetních odhadů způsobujících významná rizika je auditor povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda:
- (a) rozhodnutí vedení o uvedení nebo neuvedení účetních odhadů v účetní závěrce a (viz odstavce A113 – A114)
 - (b) zvolená báze ocenění účetních odhadů (viz odstavec A115)
- jsou v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.

Posouzení přiměřenosti účetních odhadů a určení nesprávností

18. Auditor je povinen na základě důkazních informací posoudit, zda jsou účetní odhady uvedené v účetní závěrce přiměřené s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví, nebo jsou nesprávné. (viz odstavce A116 – A119)

Zveřejněné údaje související s účetními odhady

19. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda zveřejněné údaje v účetní závěrce související s účetními odhady jsou v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. (viz odstavce A120 – A121)
20. U účetních odhadů způsobujících významná rizika je auditor povinen posoudit také adekvátnost zveřejnění nejistoty odhadu v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. (viz odstavce A122 – A123)

Indikátory předpojatosti vedení

21. Auditor je povinen posoudit úsudky a rozhodnutí, ke kterým dospělo vedení při stanovování účetních odhadů, aby odhalil případné indikátory možné předpojatosti vedení. Indikátory předpojatosti vedení samy o sobě neznamenají nesprávnosti pro účely stanovení závěrů o přiměřenosti jednotlivých účetních odhadů. (viz odstavce A124 – A125)

Písemná prohlášení

22. Auditor je povinen získat písemné prohlášení vedení, a je-li to vhodné, osob pověřených správou a řízením, o tom, zda se domnívají, že významné předpoklady jimi použité při stanovení účetních odhadů jsou přiměřené.

Dokumentace

23. Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést⁸:

⁸ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 – 11, a A6.

- (a) podklady pro závěry auditora o přiměřenosti účetních odhadů a jejich zveřejnění, které způsobují vznik významných rizik, a
- (b) indikátory možné předpojatosti vedení, jsou-li nějaké. (viz odstavec A128)

Aplikační a vysvětlující část

Povaha účetních odhadů (viz odstavec 2)

- A1. Kvůli nejistotám, které jsou podnikatelské činnosti vlastní, mohou být některé položky účetní závěrky pouze odhadnuty. Navíc specifické vlastnosti aktiv, závazků nebo složek vlastního kapitálu, nebo báze nebo metoda ocenění stanovená rámcem účetního výkaznictví mohou způsobit vznik potřeby položku účetní závěrky odhadnout. Některé rámce účetního výkaznictví stanovují specifické metody ocenění a zveřejnění, které musí být součástí účetní závěrky, zatímco jiné rámce účetního výkaznictví jsou méně konkrétní. Příloha tohoto ISA pojednává o ocenění reálnou hodnotou a jejím zveřejnění podle různých rámců účetního výkaznictví.
- A2. Některé účetní odhady zahrnují relativně nízkou míru nejistoty odhadu a mohou s sebou nést nižší riziko významné (materiální) nesprávnosti, jako například:
- účetní odhady vznikající v účetních jednotkách, které se zabývají činnostmi, které nejsou složité,
 - účetní odhady, které jsou často stanovovány a aktualizovány, protože se týkají rutinních transakcí,
 - účetní odhady odvozené ze snadno dostupných údajů, jako např. zveřejněné údaje o úrokových mírách nebo ceny kotovaných cenných papírů. V souvislosti s účetním odhadem reálné hodnoty tyto údaje mohou být označovány jako „pozorovatelné“,
 - účetní odhady reálné hodnoty, u kterých je metoda ocenění stanovená příslušným rámcem účetního výkaznictví jednoduchá a snadno použitelná na aktiva nebo závazky vyžadující ocenění v reálné hodnotě,
 - účetní odhady reálné hodnoty, u kterých je model použitý k ocenění účetního odhadu dobře známý nebo všeobecně přijímaný, pokud jsou předpoklady nebo zdrojová data pozorovatelné.
- A3. U některých účetních odhadů však může být relativně vysoká nejistota odhadu, zvláště jsou-li založeny na významných předpokladech, například:
- účetní odhady související s výsledkem soudního sporu,
 - účetní odhady reálné hodnoty pro veřejně neobchodované derivátové finanční nástroje,
 - účetní odhady reálné hodnoty, pro které je použit vysoce specializovaný model vyvinutý účetní jednotkou nebo jejichž předpoklady nebo zdrojová data nemohou být zjištěny na trhu.
- A4. Míra nejistoty odhadu se liší podle povahy účetního odhadu, míry, v jaké je všeobecně přijímaná metoda nebo model použitý při jeho stanovení, a subjektivity předpokladů použitých k jeho stanovení. V některých případech může být nejistota odhadu spojená

s účetním odhadem tak velická, že kritéria příslušného rámce účetního výkaznictví pro jeho vykazání nejsou splněna a účetní odhad nemůže být stanoven.

- A5. Ne všech položek účetní závěrky vyžadujících ocenění v reálné hodnotě se týká nejistota odhadu. Může to být například případ některých položek účetní závěrky, které se obchodují na aktivním a otevřeném trhu, který poskytuje snadno dostupné a spolehlivé informace o cenách, za kterých dojde k obchodům, kdy v daném případě je existence zveřejněných cen zpravidla nejlepší důkazní informací reálné hodnoty. Avšak nejistota odhadu může existovat, i pokud jsou metoda a zdrojová data dobře definovány. Například, ocenění cenných papírů kotovaných na aktivním a otevřeném trhu za kotovanou cenu může vyžadovat úpravu, pokud je držba významná v poměru k trhu nebo pokud podléhá omezením obchodování. Navíc, všeobecné hospodářské poměry převládající v daném okamžiku, například nedostatečná likvidita na určitém trhu, mohou ovlivnit nejistotu odhadu.
- A6. Další příklady situací, kdy mohou být vyžadovány účetní odhady nezaložené na reálné hodnotě:
- opravná položka k pochybným pohledávkám,
 - opravná položka k zásobám,
 - závazky z poskytnutých záruk,
 - metoda odpisování nebo doba životnosti aktiv,
 - opravná položka k investici, existuje-li nejistota v souvislosti s její návratností,
 - výsledek smluv o zhotovení,
 - náklady vznikající v souvislosti s vypořádáním soudních sporů a s rozsudky.
- A7. Další příklady situací, kdy mohou být vyžadovány účetní odhady reálné hodnoty, zahrnují:
- složité finanční nástroje, se kterými se neobchoduje na aktivním a otevřeném trhu,
 - úhrady vázané na akcie,
 - dlouhodobý majetek držený k prodeji,
 - určitá aktiva nebo závazky nabyté v rámci podnikové kombinace, včetně goodwillu a nehmotných aktiv,
 - transakce zahrnující výměnu aktiv nebo závazků mezi nezávislými stranami bez finančního vyrovnání, například barterová směna strojních zařízení v různých oborech.
- A8. Odhad odráží úsudek založený na informacích dostupných při sestavení účetní závěrky. V mnoha případech to představuje stanovení předpokladů o záležitostech, které jsou v době odhadu nejisté. Auditor neodpovídá za předpovídání budoucích podmínek, transakcí nebo událostí, které by, pokud by byly známy v době auditu, mohly významně ovlivnit kroky vedení nebo předpoklady vedením použité.

Předpojatost vedení

- A9. Rámce účetního výkaznictví často vyžadují neutralitu, což znamená vyvarovat se předpojatosti. Účetní odhady jsou však nepřesné a mohou být tak ovlivněny úsudkem vedení. Tento úsudek může zahrnovat neúmyslnou nebo úmyslnou předpojatost vedení (například, v důsledku motivace dosáhnout vytouženého výsledku). Citlivost účetních odhadů na předpojatost vedení se zvyšuje se subjektivitou jejich stanovení. Neúmyslná předpojatost vedení a možnost případné úmyslné předpojatosti jsou přirozené subjektivním rozhodnutím, kterých je často třeba ke stanovení účetních odhadů. Při pokračujících auditech indikátory možné předpojatosti vedení objevené při auditech předchozích období ovlivňují plánování, identifikaci a vyhodnocení rizik auditorem v běžném období.
- A10. Předpojatost vedení může být těžké odhalit na úrovni účtů. Může být odhalena pouze tehdy, jsou-li posuzovány skupiny účetních odhadů nebo všechny účetní odhady, nebo když je sledována řada účetních období. I když nějaká předpojatost vedení je přirozenou součástí subjektivního rozhodování, nemusí se při něm jednat o záměr vedení uvést uživatele účetní závěrky v omyl. Ovšem pokud je úmysl uvést uživatele v omyl, je předpojatost vedení ve své podstatě podvodná.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A11. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou držet významná specializovaná aktiva, pro která nejsou snadno dostupné a spolehlivé zdroje informací pro účely ocenění v reálné hodnotě nebo na základě jiné běžné hodnoty, nebo kombinací obou. Držená specializovaná aktiva často nevytváří peněžní toky a nemají aktivní trh. Ocenění v reálné hodnotě proto obvykle vyžaduje odhad a může být složité a v některých vzácných případech nemusí být vůbec možné.

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti (viz odstavec 8)

- A12. Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti podle odstavce 8 tohoto ISA pomáhají auditorovi při tvorbě očekávání o povaze a typu účetních odhadů, které by účetní jednotka mohla mít. Prvotní úvaha auditora je, zda porozumění, které získal, je dostatečné k tomu, aby identifikoval a vyhodnotil rizika významné (materiální) nesprávnosti související s účetními odhady a navrhl povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů.

Seznámení se s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 8(a))

- A13. Seznámení se s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví pomáhá auditorovi, aby zjistil, zda rámec například:
- předepisuje určité podmínky pro vykázaní účetních odhadů⁹ nebo metody oceňování účetních odhadů,

⁹ Většina rámců účetního výkaznictví vyžaduje uvést v rozvaze nebo výkazu zisků a ztrát položky, které vyhovují jejich požadavkům na vykázaní. Zveřejnění účetních pravidel nebo rozšíření přílohy účetní závěrky nenapravuje pochybení spočívající v nevykázaní těchto položek včetně účetních odhadů.

- přesně stanovuje určité podmínky, které dovolují nebo vyžadují ocenění v reálné hodnotě, například s odvoláním na záměry vedení provést určité úkony ve vztahu k aktivu nebo závazku,
- stanovuje vyžadované nebo povolené zveřejnění.

Toto seznámení také poskytuje auditorovi podklad pro diskusi s vedením o tom, jak vedení aplikovalo tyto požadavky relevantní pro účetní odhad, a pro rozhodnutí o tom, zda byly aplikovány vhodně.

- A14. Rámce účetního výkaznictví mohou poskytnout vedení návod na stanovení bodových odhadů, pokud existují alternativy. Některé rámce účetního výkaznictví vyžadují například, aby byl zvolený bodový odhad tou alternativou, která podle úsudku vedení odráží nejpravděpodobnější výsledek¹⁰. Jiné mohou například vyžadovat použití diskontovaných očekávaných hodnot vážených pravděpodobnostmi. V některých případech může být vedení schopné stanovit bodový odhad přímo. V jiných případech je vedení schopné stanovit spolehlivý bodový odhad pouze po uvážení alternativních předpokladů nebo výsledků, z nichž je schopné tento bodový odhad stanovit.
- A15. Rámce účetního výkaznictví mohou vyžadovat zveřejnění informací týkajících se významných předpokladů, na které je účetní odhad zvlášť citlivý. Navíc pokud je vysoká míra nejistoty odhadu, některé rámce účetního výkaznictví nedovolí vykázaní účetního odhadu v účetní závěrce, ale může být vyžadováno určité zveřejnění v příloze účetní závěrky.

Seznámení se s tím, jak vedení identifikuje potřebu účetních odhadů (viz odstavec 8(b))

- A16. Sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení stanovilo, zda je potřeba v důsledku transakce, události nebo podmínky provést účetní odhady, a aby zajistilo, že všechny nezbytné účetní odhady byly zaúčtovány, oceněny a zveřejněny v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
- A17. Identifikace transakcí, událostí nebo podmínek vedením, které způsobí potřebu účetních odhadů, bývá založeno na:
- znalostech, které vedení má o podnikatelské činnosti účetní jednotky a odvětví, ve kterém účetní jednotka vyvíjí činnost,
 - znalostech, které vedení má o implementaci podnikatelských strategií v běžném období,
 - kumulované zkušenosti vedení ze sestavení účetní závěrky účetní jednotky v předcházejících obdobích, je-li to relevantní.

V těchto případech se auditor seznámí s tím, jak vedení identifikuje potřebu účetních odhadů zejména prostřednictvím dotazování se vedení. V jiných případech, kdy proces řízení je více strukturovaný, například vedení má formální funkci řízení rizik, auditor provede postupy vyhodnocení rizik zaměřené na metody a postupy, které vedení provádí při pravidelném posuzování okolností, které způsobují vznik účetních odhadů a

¹⁰ Různé rámce účetního výkaznictví mohou používat různou terminologii pro takto určené bodové odhady.

přehodnocení účetních odhadů, je-li to nutné. Úplnost účetních odhadů je často pro auditora významným předmětem úvah, zvláště u účetních odhadů týkajících se závazků.

A18. Auditorovo porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí získané během provádění postupů vyhodnocení rizik spolu s ostatními důkazními informacemi získanými při provádění auditu pomáhají auditorovi při identifikaci okolností nebo jejich změn, které by mohly vést k potřebě účetního odhadu.

A19. Dotazování vedení na změny okolností může zahrnovat například dotazy na to, zda:

- účetní jednotka uskutečnila nové typy transakcí, které mohly způsobit vznik účetních odhadů,
- se změnily podmínky transakcí, které způsobily vznik účetních odhadů,
- se účetní pravidla související s účetními odhady změnila vlivem změn požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví nebo se jinak změnila,
- se vyskytly regulační nebo jiné změny, které nejsou pod kontrolou vedení, jež mohou vyžadovat od vedení přehodnocení nebo stanovení nových účetních odhadů,
- se vyskytly nové podmínky nebo události, které mohou způsobit vznik potřeby nových nebo přehodnocení stávajících účetních odhadů.

A20. Během auditu může auditor odhalit transakce, události nebo podmínky, které způsobují vznik potřeby účetních odhadů, které vedení neodhalilo. ISA 315 upravuje případy, ve kterých auditor identifikuje rizika významné (materiální) nesprávnosti, která nebyla identifikována vedením včetně toho, zda existují významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému s ohledem na postupy vyhodnocení rizik účetní jednotkou¹¹.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A21. Průběh seznámení se se situací u menších účetních jednotek je často méně složitý, jelikož jejich podnikatelské činnosti jsou často omezené a transakce jsou méně složité. Navíc často jediná osoba, například vlastník-manažer, odhaluje potřeby stanovení účetních odhadů a auditor může zaměřit své dotazy podle toho.

Seznámení se s tím, jak vedení stanovuje účetní odhady (viz odstavec 8c))

A22. Sestavení účetní závěrky také vyžaduje, aby vedení vytvořilo postupy v rámci účetního výkaznictví pro stanovení účetních odhadů včetně adekvátního vnitřního kontrolního systému. Tyto postupy zahrnují následující:

- výběr vhodných účetních pravidel a stanovení postupů stanovení odhadů včetně vhodných metod stanovení odhadů nebo ocenění, včetně modelů, je-li to relevantní,
- rozvíjení nebo identifikace relevantních údajů a předpokladů, které ovlivňují účetní odhady,
- pravidelné posuzování okolností, které způsobují vznik účetních odhadů, a případné přehodnocení účetních odhadů.

¹¹ ISA 315, odstavec 16.

A23. Záležitosti, které může auditor zvážit v průběhu seznamování se s tím, jak vedení stanovuje účetní odhady, zahrnují například:

- typy účtů nebo transakcí, kterých se účetní odhady týkají (například zda účetní odhady vznikají z evidence běžných a opakujících se transakcí, nebo zda vznikají z jednorázových nebo neobvyklých transakcí),
- zda vedení použilo uznávané techniky ocenění pro stanovení zvláštních účetních odhadů, a pakliže ano, jak,
- zda byly účetní odhady stanoveny na základě informací dostupných k určitému datu uvnitř účetního období, a pakliže ano, zda a jak vedení vzalo v úvahu účinek událostí, transakcí a změn v okolnostech, které nastaly mezi tímto datem a koncem období.

Způsob ocenění včetně použití modelů (viz odstavec 8(c)(i))

A24. V některých případech může příslušný rámec účetního výkaznictví stanovovat metodu ocenění účetního odhadu, například konkrétní model, který má být použit při ocenění odhadu reálné hodnoty. V mnoha případech však příslušný rámec účetního výkaznictví nestanovuje metodu ocenění nebo může vysloveně uvádět alternativní metody ocenění.

A25. Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví nestanovuje konkrétní metodu, která má být použita za určitých okolností, záležitosti, které může auditor zvážit v rámci průběhu seznamování se s metodou, případně modelem, byl-li použit, použitými ke stanovení účetních odhadů, zahrnují například to:

- jak vedení při výběru konkrétní metody zvážilo povahu aktiva nebo závazku, jehož hodnota je odhadována,
- zda účetní jednotka působí v takové oblasti podnikatelské činnosti, odvětví nebo prostředí, ve kterém jsou běžně užívány metody stanovení specifických typů účetních odhadů.

A26. Vyšší riziko významné (materiální) nesprávnosti se může například vyskytovat v případech, kdy vedení interně vyvinulo model ke stanovení účetních odhadů nebo kdy se odklání od běžně užívané metody v konkrétním odvětví nebo prostředí.

Relevantní kontroly (viz odstavec 8(c)(ii))

A27. Záležitosti, které auditor zváží v průběhu seznámení se s relevantními kontrolami, zahrnují například zkušenost a schopnost těch, kteří stanovují účetní odhady, a kontroly související s:

- tím, jak vedení zjistí úplnost, relevanci a správnost informací použitých při vývoji účetních odhadů,
- posouzením a schválením účetních odhadů včetně předpokladů nebo vstupních údajů použitých při jejich vývoji příslušnou úrovní vedení a případně osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
- oddělením odpovědností mezi těmi, kteří začleňují účetní jednotku k souvisejícím transakcím, a těmi, kdo jsou odpovědní za stanovení účetních odhadů, včetně toho, zda při určení odpovědností byla přiměřeně vzata v úvahu povaha účetní jednotky

a jejich výrobků nebo služeb (například v případě velké finanční instituce relevantní rozdělení povinností může zahrnovat nezávislou funkci zodpovědnou za odhad a potvrzení ocenění reálnou hodnotou jedinečného finančního produktu obsazenou jedinci, jejichž odměny nejsou vázány na tyto produkty).

A28. V závislosti na daných okolnostech mohou pro stanovení účetních odhadů být relevantní další kontroly. Například používá-li účetní jednotka specifické modely pro stanovení účetních odhadů, vedení by mělo zavést pro tyto modely specifické pravidla a postupy. Relevantní kontroly by měly obsahovat například kontroly, které jsou založeny na:

- návrhu a vývoji nebo výběru určitého modelu za určitým účelem,
- použitím modelu,
- údržbě a pravidelném ověření integrity modelu.

Využívání práce expertů vedením (viz odstavec 8(c)(iii))

A29. Účetní jednotka může zaměstnávat jednotlivce se zkušeností a schopností nutnou ke stanovení potřebných bodových odhadů; tyto zkušenosti a schopnosti může mít vedení. V některých případech však vedení může potřebovat najmout experta, aby je stanovil nebo se na jejich stanovení podílel. Tato potřeba může vzniknout například kvůli:

- specifické povaze záležitosti vyžadující odhad, například ocenění nerostných nebo ropných zásob v těžebním průmyslu,
- technické vlastnosti modelů vyžadovaných ke splnění relevantních požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví, což se může týkat některých ocenění reálnou hodnotou,
- neobvyklé nebo vzácné povaze podmínky, transakce nebo události vyžadující účetní odhad.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A30. V menších účetních jednotkách je vlastník-manažer za okolností vyžadujících účetní odhad často schopen stanovení požadovaného bodového odhadu. V některých případech však bude experta třeba. Rozhovor na počátku auditu s vlastníkem-manažerem o povaze všech účetních odhadů, úplnosti vyžadovaných účetních odhadů a adekvátnosti procesu odhadu může pomoci vlastníkoví-manažerovi v určení potřeby použít experta.

Předpoklady (viz odstavec 8(c)(iv))

A31. Předpoklady jsou nedílnou součástí účetních odhadů. Záležitosti, které musí auditor zvážit v průběhu seznamování se zásadními předpoklady účetních odhadů, zahrnují například:

- povahu předpokladů včetně toho, které předpoklady jsou pravděpodobně významné,
- jak vedení hodnotí, zda předpoklady jsou relevantní a úplné (tím se má na mysli, zda všechny relevantní varianty byly vzaty v úvahu),

- v případě potřeby, jak vedení určí, že použité předpoklady jsou vnitřně konzistentní,
- zda předpoklady souvisí se záležitostmi, které jsou pod kontrolou vedení (například předpoklady o plánech údržby, které mohou ovlivnit odhad životnosti aktiva), a jak jsou v souladu s podnikatelským plánem účetní jednotky a vnějším prostředím nebo se záležitostmi, které jsou mimo jeho kontrolu (například předpoklady o úrokových mírách, úmrtnosti, potenciálních soudních sporech nebo regulačních opatřeních, variabilitě a načasování budoucích peněžních toků),
- povahu a rozsah případné dokumentace podporující předpoklady.

Předpoklady mohou být stanoveny nebo identifikovány expertem, aby pomohly vedení při stanovení účetních odhadů. Tyto předpoklady, jsou-li použity vedením, se stanou předpoklady vedení.

- A32. V některých případech mohou být předpoklady brány jako vstupní údaje, například pokud vedení používá model při stanovení účetních odhadů, ačkoli termín vstupní údaje může být také použit pro odkaz na podkladové informace, na které jsou použity specifické předpoklady.
- A33. Vedení může podporovat předpoklady čerpané z různých typů informací z interních a externích zdrojů, jejichž významnost a spolehlivost se bude lišit. V některých případech může být předpoklad spolehlivě založen na relevantních informacích buď z externích (například zveřejněná úroková sazba nebo jiná statistická data), nebo interních zdrojů (například historické informace nebo dřívější podmínky, kterými účetní jednotka prošla). V jiných případech může být předpoklad více subjektivní, například pokud účetní jednotka nemá žádnou zkušenost nebo externí zdroje, z kterých by mohla čerpat.
- A34. V případě účetních odhadů reálné hodnoty předpoklady odráží nebo jsou v souladu s tím, co by znalé, ochotné, nespřízněné strany (někdy označované jako „účastníci trhu“ nebo podobně) použily při určování reálné hodnoty při směně aktiv nebo úhradě závazku. Specifické předpoklady se také budou lišit od typických vlastností oceňovaného aktiva nebo závazku, použité metody ocenění (například tržní přístup nebo výnosový přístup) a požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví.
- A35. U odhadů reálné hodnoty se předpoklady nebo vstupní údaje liší, co se týče jejich zdroje a základů takto:
- (a) ty, které odráží to, co by účastníci trhu použili při ocenění aktiva nebo závazku založeném na tržních informacích získaných ze zdrojů nezávislých na vykazující účetní jednotce (někdy bývá označováno jako „pozorovatelné vstupní údaje“ nebo podobně),
 - (b) ty, které odráží vlastní úsudky účetní jednotky o tom, jaké předpoklady by účastníci trhu použili při ocenění aktiva nebo závazku založeného na nejlepších informacích dostupných za daných okolností (někdy bývá označováno jako „nepozorovatelné vstupní údaje“ nebo podobně).

V praxi však není vždy rozdíl mezi (a) a (b) zřejmý. Navíc může být pro vedení nutné vybrat z řady různých předpokladů použitých různými účastníky trhu.

A36. Míra subjektivity, např. zda je předpoklad nebo vstupní údaj pozorovatelný, ovlivňuje míru nejistoty odhadu a tím auditorovo vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti pro konkrétní účetní odhad.

Změny metod stanovení účetních odhadů (viz odstavec 8(c)(v))

A37. Při hodnocení toho, jak vedení stanovuje účetní odhady, auditor musí pochopit, zda od minulého období došlo nebo mělo dojít ke změně metod stanovení účetních odhadů. Specifická metoda stanovení odhadu může vyžadovat změnu v reakci na změny v prostředí nebo okolnosti ovlivňující účetní jednotku nebo v požadavcích kladených příslušným rámcem účetního výkaznictví. Jestliže vedení změnilo metodu stanovení účetních odhadů, je důležité, aby bylo vedení schopné prokázat, že nová metoda je vhodnější nebo je přímo reakcí na tyto změny. Například jestliže vedení změnilo základnu pro stanovení účetních odhadů z tržního přístupu na použití modelu, auditor zkontroluje, zda předpoklady vedení o trhu jsou ve světle ekonomických okolností přiměřené.

Nejistota odhadu (viz odstavec 8(c)(vi))

A38. Záležitosti, které auditor zváží v průběhu seznamování se s tím, zda, a pokud ano, jak vedení hodnotí vliv nejistoty odhadu, zahrnují například:

- zda, a pokud ano, jak vedení zvážilo alternativní předpoklady nebo závěry, například provádění analýzy citlivosti kvůli zjištění vlivu změn předpokladů na účetní odhady,
- jak vedení určí účetní odhady, když analýza ukáže více výsledných scénářů,
- zda vedení sleduje výsledky účetních odhadů stanovených v minulém období a zda vedení vhodně reagovalo na výsledky těchto monitorovacích procesů.

Posuzování účetních odhadů minulého období (viz odstavec 9)

A39. Výsledek účetního odhadu bude často jiný než účetní odhad zaúčtovaný v účetní závěrce minulého období. Prováděním postupů hodnocení rizika kvůli identifikaci a porozumění důvodům těchto rozdílů by měl auditor získat:

- informace související s účinností procesů účetních odhadů vedení v minulém období, z nichž může auditor posoudit pravděpodobný účinek řídicích procesů v běžném období,
- důkazní informace, které se týkají přecenění účetních odhadů minulého období v běžném období,
- důkazní informace o záležitostech, jako je nejistota odhadu, které mohou být vyžadovány, aby byly zveřejněny v účetní závěrce.

A40. Posouzení účetních odhadů minulého období v běžném období může také auditorovi pomoci odhalit okolnosti nebo podmínky, které zvyšují náchylnost účetních odhadů na možnou předpojatost vedení nebo naznačují možnou přítomnost této předpojatosti. Profesionální skepticismus by měl pomáhat auditorovi v jeho přístupu k identifikaci těchto okolností nebo podmínek a určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů.

- A41. Zpětné posouzení úsudků vedení a předpokladů souvisejících s významnými účetními odhady je požadováno také ISA 240¹². Toto posouzení je součástí požadavku kladeného na auditora navrhnout a provést postupy k posouzení účetních odhadů, za účelem vyhodnocení jejich předpojatosti, která by mohla představovat riziko významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, a to v reakci na rizika potlačení kontrol vedením. Prakticky, auditorovo posouzení účetních odhadů minulého období v rámci procesu vyhodnocení rizik v souladu s tímto ISA by mělo být provedeno současně s posouzením vyžadovaným ISA 240.
- A42. Auditor může usoudit, že je potřeba detailnější posouzení těch účetních odhadů, u kterých byla odhalena během auditu minulého období vysoká nejistota odhadu, nebo těch účetních odhadů, které se od minulého období významně změnilly. Na druhou stranu například u účetních odhadů, které vzniknou z účtování rutinních a opakujících se transakcí může auditor usoudit, že použití analytických postupů ve smyslu postupů vyhodnocení rizik je dostačující pro účely tohoto posouzení.
- A43. Pro účetní odhady reálné hodnoty a jiné účetní odhady založené na běžných podmínkách v den ocenění může existovat více rozdílů mezi účtovanou částkou reálné hodnoty v účetní závěrce minulého období a výsledkem nebo částkou přehodnocenou pro účely běžného období. Je to proto, že cíl ocenění těchto účetních odhadů se zabývá představami o hodnotě v určitém okamžiku, která se může výrazně a rychle změnit v souvislosti se změnou prostředí, ve kterém účetní jednotka funguje. Auditor se proto zaměří na posouzení získávání informací relevantních pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti. Například v některých případech průběh seznámení se změnami předpokladů účastníků trhu, které ovlivnily výsledek účetních odhadů reálné hodnoty v minulém období, pravděpodobně nemohou být zdrojem relevantních informací pro účely auditu. Pokud ano, pak může být auditorova úvaha o výsledku účetních odhadů reálné hodnoty minulého období více zaměřena na porozumění účinnosti procesu ocenění minulého období vedením, tedy souhrn úkonů vedení, ze kterého může auditor posoudit pravděpodobnou účinnost současného procesu vedení.
- A44. Rozdíl mezi výsledkem účetního odhadu a hodnotou vykázanou v účetní závěrce minulého období nemusí nutně znamenat nesprávnost účetní závěrky minulého období. Může to tak však být, jestliže je například rozdíl identifikován na základě informací, které mělo vedení k dispozici, když byla účetní závěrka minulého období dokončovaná, nebo o kterých se dá důvodně předpokládat, že byly získány a vzaty v úvahu při sestavení a vykázání této účetní závěrky. Mnoho rámců účetního výkaznictví obsahuje pokyny k rozlišení mezi změnami v účetních odhadech, které způsobují nesprávnosti a které ne, a jejich následné účetní řešení.

Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti

Nejistota odhadu (viz odstavec 10)

- A45. Míra nejistoty odhadu související s účetním odhadem může být ovlivněna takovými faktory, jako:

¹² ISA 240 „Postupy auditorů související s podvodem při auditu účetní závěrky“, odstavec 32 (b)(ii).

- míra, v jaké účetní odhad závisí na úsudku,
- citlivost účetních odhadů na změny v předpokladech,
- existence uznávaných technik účetního oceňování, které mohou zmírnit nejistotu odhadu (ačkoli subjektivita předpokladů použitých jako vstupní data přesto může způsobit vznik nejistoty odhadu),
- délka odhadovaného období a význam dat čerpaných z minulých událostí na odhad budoucích událostí,
- dostupnost spolehlivých dat z externích zdrojů,
- míra, v jaké je účetní odhad založen na pozorovatelných nebo nepozorovatelných zdrojových datech.

Míra nejistoty odhadu související s účetním odhadem může ovlivnit citlivost odhadu na předpojatost.

A46. Záležitosti, které auditor zvažuje při hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, mohou obsahovat také:

- skutečnou nebo očekávanou velikost účetního odhadu,
- zaúčtovanou částku účetního odhadu (což je bodový odhad vedení) ve vztahu k částce, jejíž zaúčtování auditor očekával,
- zda vedení využilo experta při stanovení účetního odhadu,
- výsledek posouzení účetních odhadů minulého období.

Vysoká míra nejistoty odhadu a významná rizika (viz odstavec 11)

A47. Příklady účetních odhadů, které mohou mít vysokou míru nejistoty odhadu, zahrnují následující:

- účetní odhady, které jsou vysoce závislé na úsudku, například úsudky o výsledcích dosud neukončených soudních sporů nebo částka a načasování budoucích peněžních toků závislých na nejistých událostech za mnoho let,
- účetní odhady, při jejichž stanovení nebyly použity uznávané techniky ocenění,
- účetní odhady, kdy výsledky auditorova posouzení podobných účetních odhadů stanovených v účetní závěrce minulého účetního období naznačují značný rozdíl mezi původním účetním odhadem a skutečným výsledkem,
- účetní odhady reálné hodnoty, pro které je použit vysoce specializovaný model vyvinutý účetní jednotkou nebo pro které nejsou pozorovatelné vstupní údaje.

A48. Zdánlivě nevýznamné (nemateriální) účetní odhady mohou potenciálně vést k významným (materiálním) nesprávnostem kvůli nejistotě odhadu související s odhadem; tím se má na mysli, že výše částky vykázané nebo zveřejněné v účetní závěrce jako účetní odhad nemusí být indikátorem nejistoty odhadu.

A49. Za některých okolností je nejistota odhadu tak vysoká, že nemůže být stanoven přiměřený účetní odhad. Příslušný rámec účetního výkaznictví proto může znemožnit je vykázat v účetní závěrce nebo oceněním je reálnou hodnotou. V těchto případech

nesouvisí významná rizika pouze s tím, zda by mělo být o účetním odhadu účtováno nebo zda by měl být oceněn v reálné hodnotě, ale také s adekvátností zveřejnění. Pro takové účetní odhady může příslušný rámec účetního výkaznictví vyžadovat zveřejnění účetních odhadů a s nimi související vysoké nejistoty odhadu (viz odstavce A120 – A123).

- A50. Jestliže auditor zjistí, že účetní odhad způsobuje vznik významného rizika, je po něm vyžadováno, aby porozuměl kontrolám účetní jednotky včetně jejich kontrolních činností¹³.
- A51. V některých případech může nejistota účetního odhadu vyvolat silné pochybnosti o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti za předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. ISA 570¹⁴ stanovuje požadavky a poskytuje návod pro takové případy.

Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 12)

A52. ISA 330 vyžaduje od auditora navrhnout a provést auditorské postupy, jejichž povaha, načasování a rozsah reagují na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti ve vztahu k účetním odhadům jak na úrovni účetní závěrky, tak na úrovni tvrzení¹⁵. Odstavce A53 – A115 jsou zaměřené na specifické reakce pouze na úrovni tvrzení.

Aplikace požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 12(a))

- A53. Mnoho rámců účetního výkaznictví stanovuje určité podmínky pro účtování o účetních odhadech a určuje metody pro jejich stanovení a požadované zveřejnění. Tyto požadavky mohou být složité a mohou vyžadovat použití úsudku. Na základě porozumění získaného při provádění postupů vyhodnocení rizik se požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví, které mohou být citlivé na nesprávné použití nebo odlišné vysvětlení, stanou středem zájmu pozornosti auditora.
- A54. Určení toho, zda vedení vhodně aplikovalo požadavky platného rámce účetního výkaznictví, je částečně založeno na auditorově porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí. Například ocenění reálné hodnoty některých položek, jako např. nehmotných aktiv získaných při podnikové kombinaci může zahrnovat zvláštní uvážení, která jsou ovlivněna povahou účetní jednotky a jejími činnostmi.
- A55. V některých situacích může být nutné provést další auditorské postupy, jako např. kontrola současného fyzického stavu aktiva, aby bylo možné určit, zda vedení vhodně použilo požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.
- A56. Aplikace požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví požaduje od vedení zvážit změny v prostředí nebo okolnostech, které ovlivňují účetní jednotku. Například zavedení aktivního trhu pro určitou skupinu aktiv nebo závazků může signalizovat, že použití diskontovaných peněžních toků ke zjištění reálné hodnoty tohoto aktiva nebo závazku už není vhodné.

¹³ ISA 315, odstavec 29.

¹⁴ ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“.

¹⁵ ISA 330, odstavce 5 – 6.

Stálost metod a důvodů pro změny (viz odstavec 12(b))

- A57. Auditorovo zvážení změn v účetním odhadu nebo v metodě jeho stanovení od minulého období je důležité, protože změna, která není založena na změně v okolnostech nebo na nových informacích, je brána jako svévolná. Svévolné změny v účetním odhadu mají za následek v čase nekonzistentní účetní závěrky a mohou způsobit vznik nesprávnosti účetních závěrek nebo být indikátorem možné předpojatosti vedení.
- A58. Vedení je často schopné předložit dobrý důvod pro změnu v účetním odhadu nebo metodě jeho stanovení mezi obdobími na základě změny okolností. To, co zakládá dobrý důvod a adekvátní podporu tvrzení vedení, že došlo ke změně v okolnostech, která opravňuje ke změně účetního odhadu nebo metody jeho stanovení, je otázkou úsudku.

Reakce na vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 13)

- A59. Rozhodnutí auditora, jak reagovat, individuálně nebo ve spojení, na rizika významné (materiální) nesprávnosti v odstavci 13, může být ovlivněno záležitostmi, jako jsou:
- povaha účetního odhadu včetně toho, zda vznikl z běžných nebo jednorázových transakcí,
 - zda se od daného postupu očekává, že účinně poskytne auditorovi dostatečné a vhodné důkazní informace,
 - vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti včetně toho, zda vyhodnocené riziko je významným rizikem.
- A60. Například při hodnocení přiměřenosti opravné položky k pohledávkám může být pro auditora účinným postupem kontrola následných přijatých plateb v kombinaci s dalšími postupy. Je-li nejistota odhadu související s účetním odhadem vysoká, například účetní odhad založený na vlastnickém modelu, pro který jsou vstupní údaje nepozorovatelné, může být kombinace reakcí na vyhodnocená rizika v odstavci 13 nutná, aby auditor získal dostatečně vhodné důkazní informace.
- A61. Další návod vysvětlující okolnosti, za kterých každá reakce může být vhodná, poskytují odstavce A62 – A95.

Události, které nastaly do data zprávy auditora (viz odstavec 13(a))

- A62. Určení, zda události, které nastaly do data zprávy auditora, poskytují důkazní informace související s účetním odhadem, může být vhodnou reakcí, očekává-li se, že tyto události:
- nastanou a
 - poskytnou důkazní informace, které potvrdí nebo vyvrátí účetní odhad.
- A63. Události, které nastaly do data zprávy auditora, mohou někdy poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace o účetním odhadu. Například prodej všech zásob zrušené výrokové řady krátce po konci období může poskytnout důkazní informace související s odhadem jejich čisté realizovatelné hodnoty. V těchto případech nemusí být potřeba provést další auditorské postupy kvůli účetnímu odhadu, pokud byly získány dostatečně

vhodné důkazní informace ohledně těchto událostí.

- A64. Pro některé účetní odhady platí, že události, které nastaly do data zprávy auditora, pravděpodobně neposkytnou důkazní informace pro účetní odhad. Například podmínky nebo události související s některými účetními odhady nastanou pouze za delší období. Kvůli nutnosti ocenění účetního odhadu reálné hodnoty informace po skončení období nemusí odrážet události nebo podmínky k datu účetní závěrky, a proto nemusí být relevantní pro ocenění účetního odhadu reálné hodnoty. Odstavec 13 ukazuje další reakce na rizika významné (materiální) nesprávnosti, které by auditor mohl provést.
- A65. V některých případech události, které popírají účetní odhad, mohou upozorňovat na to, že vedení má nefunkční postup stanovení účetních odhadů nebo že došlo k předpojatosti vedení při stanovení účetního odhadu.
- A66. I když se auditor může rozhodnout nezabývat se tímto přístupem s ohledem na specifické účetní odhady, je po něm vyžadováno, aby postupoval v souladu s ISA 560.¹⁶ Po auditorovi je vyžadováno, aby provedl auditorské postupy s cílem získat dostatečné a vhodné důkazní informace, že všechny události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, které vyžadují úpravu nebo zveřejnění v účetní závěrce, byly identifikovány¹⁷ a byly vhodně zachyceny v účetní závěrce¹⁸. Protože ocenění mnoha jiných účetních odhadů než účetních odhadů reálné hodnoty obvykle závisí na výsledku budoucích podmínek, transakcí nebo událostí, je auditorova práce podle ISA 560 zvláště relevantní.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A67. Je-li delší období mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, auditorova posouzení událostí v tomto období může být účinnou reakcí na účetní odhady kromě odhadů reálné hodnoty. Může to být zvláště případ některých menších účetních jednotek, kde je vlastník i manažerem, zvláště když vedení nemá formalizované kontrolní postupy pro účetní odhady.

Testování stanovení účetních odhadů vedením (viz odstavec 13(b))

- A68. Testování toho, jak vedení stanovuje účetní odhady, a dat, na kterých jsou založeny, může být vhodnou reakcí, je-li účetní odhad účetním odhadem reálné hodnoty založeným na modelu, který používá pozorovatelné i nepozorovatelné vstupní údaje. Může být také vhodné, když například:
- účetní odhad je odvozen z běžného zpracování dat účetním systémem účetní jednotky,
 - auditorovo posouzení podobných účetních odhadů stanovených v účetní závěrce minulého období naznačuje, že postup vedení v běžném období bude pravděpodobně funkční,
 - účetní odhad je založen na velkém množství položek podobné povahy, které nejsou jednotlivě významné.

¹⁶ ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“.

¹⁷ ISA 560, odstavec 6.

¹⁸ ISA 560, odstavec 7.

A69. Testování toho, jak vedení stanovuje účetní odhady, může zahrnovat například:

- testování míry, v jaké jsou data, na nichž je účetní odhad založen, přesná, úplná a relevantní a zda byl účetní odhad vhodně stanoven při použití těchto dat a předpokladů vedení,
- zvážení zdroje, relevance a spolehlivosti externích dat nebo informací včetně těch, která jsou od externích expertů najatých vedením kvůli pomoci při stanovení účetního odhadu,
- přepočítání účetního odhadu a posouzení informací o účetním odhadu ohledně vnitřní konzistence,
- zvážení posuzovacích a schvalovacích procesů používaných vedením.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A70. V menších účetních jednotkách je proces stanovení účetních odhadů pravděpodobně méně strukturovaný než ve větších účetních jednotkách. Menší účetní jednotky s aktivní účastí vedení možná nemají široký popis účetních postupů, propracované účetní záznamy nebo psaná pravidla. I když nemá účetní jednotka žádný formální zavedený postup, neznamená to, že vedení není schopné poskytnout podklad, na kterém může auditor otestovat účetní odhad.

Posouzení metody ocenění (viz odstavec 13(b)(i))

A71. Když příslušný rámec účetního výkaznictví nepředepisuje metodu ocenění, posouzení toho, zda použitá metoda včetně jakéhokoli vhodného modelu je vhodná za daných okolností, je otázkou odborného úsudku.

A72. Pro tyto účely zahrnují záležitosti, které auditor zváží, například zda:

- zdůvodnění vedení pro použitou metodu je přiměřené,
- vedení dostatečně posoudilo a vhodně aplikovalo případná kritéria stanovená v platném rámci účetního výkaznictví k podpoře zvolených metod,
- metoda je vhodná za daných okolností povahy oceňovaného aktiva nebo závazku a požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví relevantních pro účetními odhady,
- metoda je vhodná v souvislosti s obchodní činností, odvětvím průmyslu a prostředím, ve kterém účetní jednotka působí.

A73. V některých případech může vedení určit, že různé metody mají za následek řadu významně odlišných odhadů. V těchto případech se může průběh seznamování se s tím, jak účetní jednotka vyšetřila důvody těchto rozdílů při posouzení vhodnosti zvolené metody, pomoci auditorovi v posouzení vhodnosti zvolené metody.

Posouzení použití modelů

A74. V některých případech, zvláště při stanovení účetních odhadů reálné hodnoty, může vedení použít model. Zda je použitý model za daných okolností vhodný, může záležet

na řadě faktorů, jako povaze účetní jednotky a jejího prostředí, včetně odvětví, ve kterém působí, a konkrétních oceňovaných aktivech nebo závazcích.

- A75. Míra, v jaké jsou níže uvedené úvahy relevantní, závisí na okolnostech včetně toho, zda model je komerčně dostupným pro použití v určitém sektoru nebo odvětví, nebo se jedná o jedinečný model. V některých případech může účetní jednotka použít experta k vývoji a testování modelu.
- A76. V závislosti na okolnostech, záležitosti, které může auditor také zvážit při testování modelu, zahrnují, například zda:
- model je před svým použitím otestován včetně pravidelného posouzení za účelem ujištění, že je stále vhodný pro zamýšlené použití. Proces testování účetní jednotkou může zahrnovat posouzení:
 - teoretické bezvadnosti a matematické celistvosti modelu včetně přiměřenosti parametrů modelu,
 - konzistence a úplnosti vstupních údajů modelu s tržní praxí,
 - výsledků modelu v porovnání se skutečnými transakcemi.
 - existují vhodná pravidla a postupy pro kontroly změn,
 - model je pravidelně porovnáván a testován, zvláště když jsou vstupní údaje subjektivní,
 - jsou prováděny úpravy na výsledcích modelu, včetně v případě účetního odhadu reálné hodnoty, zda tyto úpravy odráží předpoklady, které by účastníci trhu použili za stejných okolností,
 - model je adekvátně zdokumentovaný, včetně zamýšleného použití modelu, jeho omezení a hlavních parametrů, vyžadovaných vstupních údajů a výsledcích provedených analýz platnosti.

Předpoklady použité vedením (viz odstavec 13(b)(ii))

- A77. Auditorovo posouzení předpokladů použitých vedením je založeno pouze na informacích dostupných auditorovi v době auditu. Postupy auditu týkající se předpokladů vedení jsou provedeny v souvislosti s auditem účetní závěrky účetní jednotky, a ne za účelem poskytnutí výroku k předpokladům samotným.
- A78. Záležitosti, které může auditor zvážit při hodnocení smysluplnosti předpokladů použitých vedením, zahrnují například:
- zda se individuální předpoklady zdají přiměřené,
 - zda jsou předpoklady nezávislé a vnitřně konzistentní,
 - zda se zdají předpoklady přiměřené, když jsou zvažovány souhrnně nebo v souvislosti s jinými předpoklady, buď pro tento účetní odhad, nebo pro jiné účetní odhady,
 - v případě účetních odhadů reálné hodnoty, zda předpoklady vhodně odráží pozorovatelné předpoklady trhu.

A79. Předpoklady, na kterých jsou účetní odhady založené, mohou odrážet, jaké očekává vedení výsledky zvláštních cílů a strategií. V těchto případech auditor může provést auditorské postupy hodnocení přiměřenosti těchto předpokladů uvážením, například, zda jsou předpoklady v souladu s:

- všeobecným ekonomickým prostředím a ekonomickými okolnostmi účetní jednotky,
- plány účetní jednotky,
- předpoklady stanovenými v minulém období, jsou-li relevantní,
- zkušeností nebo předchozími podmínkami dle zkušenosti účetní jednotky v míře, v jaké tyto historické informace mohou být považovány za reprezentativní pro budoucí podmínky nebo události,
- dalšími předpoklady použitými vedením souvisejícími s účetní závěrkou.

A80. Smysluplnost použitých předpokladů může záležet na úmyslu a schopnosti vedení provést určité způsoby jednání. Vedení často dokumentuje plány a záměry relevantní pro zvláštní aktiva nebo závazky, což může být vyžadováno i rámcem účetního výkaznictví. Ačkoliv rozsah důkazních informací, které mají být získány o úmyslu a schopnosti vedení, je záležitostí odborného úsudku, auditorské postupy mohou zahrnovat následující:

- prověření průběhu provádění uvedených záměrů vedení v minulosti,
- prověření písemných plánů a ostatní dokumentace, včetně případných formálně schválených rozpočtů, schválení nebo zápisů,
- dotazování vedení o jeho důvodech pro určité jednání,
- prověření událostí, které nastaly po datu účetní závěrky až do data zprávy auditora,
- posouzení schopnosti účetní jednotky provést určité jednání za daných ekonomických okolností, včetně následků existujících závazků.

Určité rámce účetního výkaznictví však nemusí dovolit, aby záměry nebo plány vedení byly vzaty v úvahu při stanovení účetního odhadu. Často je to případ účetních odhadů reálné hodnoty, protože jejich objektivní ocenění vyžaduje, aby předpoklady odrážely předpoklady použité účastníky trhu.

A81. Záležitosti, které může auditor zvážit při hodnocení přiměřenosti předpokladů použitých vedením jako základ účetních odhadů reálné hodnoty, kromě záležitostí popsaných výše, mohou zahrnovat, kde je to vhodné, například:

- kde je to relevantní, zda vedení zahrnuje specifické tržní vstupní údaje do vytváření předpokladů, a pakliže ano, jak,
- zda jsou předpoklady v souladu s pozorovatelnými tržními podmínkami a vlastnostmi aktiva nebo závazku oceňovaného v reálné hodnotě,
- zda jsou zdroje předpokladů účastníků trhu relevantní a spolehlivé a jak vedení vybralo předpoklady k použití, pokud existuje řada různých předpokladů účastníků trhu,
- kde je to vhodné, zda vedení zvážilo předpoklady nebo informace o srovnatelných transakcích, aktivech nebo závazcích, a pakliže ano, jak.

A82. Navíc mohou být účetní odhady reálné hodnoty založené jak na pozorovatelných, tak i nepozorovatelných vstupních údajích. Jsou-li účetní odhady reálné hodnoty založené na nepozorovatelných vstupních údajích, záležitosti, které auditor zváží, obsahují například to, jak vedení dokládá následující:

- identifikaci vlastností účastníků trhu relevantních pro účetní odhad,
- úpravy v předpokladech použitých vedením tak, aby odrážely názor na předpoklady, které by použili účastníci trhu,
- zda byly zpracovány za daných okolností nejlepší dostupné informace,
- kde je to možné, jak tyto předpoklady vzaly v úvahu podobné transakce, aktiva nebo závazky.

V případě nepozorovatelných vstupních údajů je více pravděpodobné, že bude třeba, aby auditorovo posouzení předpokladů bylo spojeno s dalšími reakcemi na vyhodnocená rizika v odstavci 13, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace. V těchto případech může být pro auditora nutné provést další auditorské postupy, například posouzení dokumentace podporující kontrolu a schválení účetního odhadu příslušnou úrovní vedení a případně osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.

A83. Při hodnocení přiměřenosti předpokladů podporujících účetní odhad auditor může odhalit jeden nebo více významných předpokladů. Pokud ano, může to naznačovat, že účetní odhad má vysokou nejistotu odhadu, a proto může způsobit vznik významného rizika. Další reakce na významná rizika jsou popsána v odstavcích A102 – A115.

Testování provozní účinnosti kontrol (viz odstavec 13(c))

A84. Testování provozní účinnosti kontrol, jak vedení stanovuje účetní odhad, může být vhodnou reakcí na to, že postup vedení byl dobře navržen, zaveden a udržován, například:

- existují kontroly pro posouzení a schválení účetních odhadů příslušnou úrovní vedení a případně osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
- účetní odhad je odvozen z běžného zpracování dat účetním systémem účetní jednotky.

A85. Testování provozní účinnosti kontrol je vyžadováno, když:

- (a) auditorovo vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení je ovlivněno očekáváním, že kontroly procesu stanovení účetních odhadů jsou prováděny účinně, nebo
- (b) testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení¹⁹.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A86. Kontroly procesu stanovení účetního odhadu mohou existovat i v menších účetních

¹⁹ ISA 330, odstavec 8.

jednotkách, ale formálnost, s kterou jsou prováděny, se liší. Navíc menší účetní jednotky mohou určit, že určité typy kontrol nejsou nutné kvůli aktivní účasti vedení na sestavení účetní závěrky. V případě menších účetních jednotek však nemusí být mnoho kontrol, které auditor může identifikovat. Z toho důvodu bude reakce auditora na hodnocená rizika pravděpodobně představovat testy věcné správnosti při tom, jak auditor provádí jednu nebo více dalších reakcí uvedených v odstavci 13.

Vytváření bodového odhadu nebo rozpětí odhadu (viz odstavec 13(d))

A87. Vytváření bodového odhadu nebo rozpětí odhadu k hodnocení bodového odhadu vedení může být vhodnou reakcí například v případech, kdy:

- účetní odhad není odvozen z běžného zpracování dat účetním systémem,
- auditorovo posouzení podobných účetních odhadů stanovených v účetní závěrce minulého období naznačí, že postup vedení v běžném období nebude nejspíše účinný,
- kontroly postupů vedení pro určení účetních odhadů nejsou dobře navrženy nebo správně zavedeny,
- události nebo transakce mezi koncem období a datem zprávy auditora odporují bodovému odhadu vedení,
- existují alternativní zdroje relevantních dat dostupných auditorovi, která mohou být použita při stanovení bodového odhadu nebo rozpětí odhadu.

A88. I v případech, kde jsou kontroly účetní jednotky dobře navrženy a vhodně zavedeny, může být stanovení bodového odhadu nebo rozpětí odhadu účinnou nebo efektivní reakcí na vyhodnocená rizika. V ostatních situacích může auditor zvážit tento přístup jako část určení, zda jsou nutné další postupy, a pakliže ano, jaká bude jejich povaha a rozsah.

A89. Přístup, který má auditor ke stanovení buď bodového odhadu nebo rozpětí odhadu, se může lišit na základě toho, co je považováno za nejúčinnější za daných okolností. Například auditor může nejprve stanovit předběžný bodový odhad a pak hodnotit jeho citlivost na změny v předpokladech, aby zjistil rozpětí, které použije na posouzení bodového odhadu vedení. Alternativně auditor může začít stanovením rozpětí za účelem určení bodového odhadu, je-li to možné.

A90. Schopnost auditora stanovit bodový odhad, na rozdíl od rozpětí odhadu, závisí na několika faktorech včetně použitého modelu, povaze a rozsahu dostupných dat a nejistotě odhadu týkající se účetního odhadu. Navíc rozhodnutí stanovit bodový odhad nebo rozpětí odhadu může být ovlivněno příslušným rámcem účetního výkaznictví, který může stanovovat, že bodový odhad má být použit po zvážení jiných výsledků a předpokladů nebo stanovuje specifické metody ocenění (například použití diskontovaných očekávaných hodnot vážených pravděpodobností).

A91. Auditor může stanovit bodový odhad nebo rozpětí odhadu řadou způsobů, například:

- použitím modelu, například takového, který je komerčně dostupný pro použití v daném sektoru nebo odvětví průmyslu, nebo jedinečným nebo auditorem vyvinutým modelem,

- dalším vývojem úvahy vedení o alternativních předpokladech nebo výsledcích, například zavedením odlišného souboru předpokladů,
- zaměstnáním nebo najmutím osoby se speciálními znalostmi k vývoji nebo stanovení modelu nebo poskytnutí relevantních předpokladů,
- odkazem na jiné srovnatelné podmínky, transakce nebo události nebo případně na trhy pro srovnatelná aktiva nebo závazky.

Porozumění předpokladům nebo metodám vedení (viz odstavec 13(d)(i))

A92. Když auditor stanoví bodový odhad nebo rozpětí odhadu a použije předpoklady nebo metodu odlišné od těch, které použilo vedení, vyžaduje odstavec 13(d)(i) po auditorovi, aby dostatečně porozuměl předpokladům nebo metodě použitými vedením při stanovení účetního odhadu. Toto porozumění poskytne auditorovi informace, které mohou být relevantní pro auditorovo stanovení vhodného bodového odhadu nebo rozpětí odhadu. Navíc pomůže auditorovi v porozumění a posouzení každého významného rozdílu od bodového odhadu vedení. Například může vzniknout rozdíl, protože auditor použil odlišné, ale stejně platné předpoklady v porovnání s těmi, které použilo vedení. To může ukázat, že účetní odhad je vysoce citlivý na určité předpoklady, a proto je vystaven vysoké nejistotě odhadu značící, že účetní odhad může představovat významné riziko. Nebo může vzniknout rozdíl jako výsledek skutečné chyby, kterou udělalo vedení. Podle okolností může auditor pokládat za vhodné pro vytvoření si závěru projednat s vedením východisko pro použité předpoklady a jejich platnost a případný rozdíl v přístupu, který mělo vedení ke stanovení účetního odhadu.

Zúžení rozpětí odhadu (viz odstavec 13(d)(ii))

A93. Když auditor usoudí, že je vhodné použít rozpětí k hodnocení přiměřenosti odhadu vedení (rozpětí odhadu auditora), odstavec 13(d)(ii) vyžaduje, aby rozpětí obsahovalo všechny „přiměřené výsledky“, nikoli všechny možné výsledky. Rozpětí nemůže obsahovat všechny možné výsledky, má-li být užitečné, jelikož by bylo příliš široké na to, aby bylo účinné pro účely auditu. Rozpětí odhadu auditora je užitečné a účinné, když je dostatečně úzké, aby umožnilo auditorovi usoudit, zda je účetní odhad nesprávný.

A94. Obvykle, je-li rozpětí odhadu zúženo tak, aby bylo stejné jako prováděcí významnost (materialita) nebo menší než prováděcí významnost (materialita), je vhodné pro účely posouzení přiměřenosti bodového odhadu vedení. Avšak zvláště v určitých odvětvích nemusí být možné zúžit rozpětí odhadu pod tuto úroveň. To nutně neznemožňuje vykazání účetního odhadu. Může to však naznačovat, že nejistota odhadu související s účetním odhadem je taková, že způsobuje vznik významného rizika. Další reakce na významná rizika jsou popsány v odstavcích A102 – A115.

A95. Zúžení rozpětí odhadu tak, aby všechny výsledky v rámci rozpětí odhadu byly považovány za přiměřené, může být dosaženo:

- (a) vyloučením těch výsledků, které jsou na kraji rozpětí, a auditor soudí, že jejich výskyt je nepravděpodobný, a
- (b) pokračováním v zužování rozpětí založeném na dostupných důkazních informacích, dokud auditor nedojde k závěru, že všechny výsledky v rámci rozpětí

jsou považovány za přiměřené. Ve vzácných případech může být auditor schopný zúžit rozpětí až tak, že důkazní informace naznačí přímo bodový odhad.

Zvážení, zda jsou vyžadovány speciální dovednosti nebo znalosti (viz odstavec 14)

A96. Při plánování auditu je po auditorovi vyžadováno zjistit povahu, načasování a rozsah potřebných zdrojů k provedení auditní zakázky²⁰. To může zahrnovat, je-li to nutné, účast jedinců se speciálními dovednostmi nebo znalostmi. Navíc ISA 220 vyžaduje, aby partner odpovědný za zakázku byl ujistěn, že auditorský tým a každý externí auditorský expert, který není členem auditorského týmu, mají společně vhodnou odbornost a schopnost provést auditní zakázku²¹. Během auditu účetních odhadů může auditor odhalit ve světle zkušeností z auditu a okolností zakázky potřebu použití speciálních dovedností nebo znalostí ve vztahu k jednomu nebo více aspektům účetních odhadů.

A97. Záležitosti, které mohou ovlivnit auditorovo uvážení, zda jsou potřebné speciální dovednosti nebo znalosti, zahrnuje například:

- povahu podkladového aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu v určitém oboru nebo odvětví (například, ložiska minerálních nerostů, zemědělská aktiva, složité finanční nástroje),
- vysokou úroveň nejistoty odhadu,
- jsou vyžadovány komplexní kalkulace nebo speciální modely, například při odhadech reálné hodnoty, pokud neexistuje pozorovatelný trh,
- komplexnost požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví relevantních pro účetní odhady včetně toho, zda jsou oblasti, o kterých se ví, že podléhají různému výkladu, nebo u nichž je různorodá nebo vyvíjející se praxe,
- postupy, které má auditor v úmyslu provést v reakci na hodnocená rizika.

A98. Pro většinu účetních odhadů, dokonce při nejistotě odhadu, je nepravděpodobné, že bude třeba využít speciální dovednosti nebo znalosti. Například je nepravděpodobné, že by byly speciální dovednosti nebo znalosti nutné pro auditora pro posouzení opravných položek k pohledávkám.

A99. Avšak auditor nemusí mít potřebné speciální dovednosti nebo znalosti, když se záležitost týká jiné oblasti než účetnictví nebo auditu, a může je potřebovat získat od experta. ISA 620²² stanovuje požadavky na určení potřeby zaměstnat nebo najmout experta a poskytuje návod na určení potřeby zaměstnat nebo najmout experta a zodpovědnost auditora při použití práce experta.

A100. Navíc v některých případech může auditor dojít k názoru, že je nutné získat speciální dovednosti nebo znalosti související se speciálními oblastmi účetnictví nebo auditu. Jednotlivci s těmito dovednostmi nebo vlastnostmi mohou být zaměstnání auditorskou společností nebo najati z externí organizace mimo auditorskou společnost. Když tito jednotlivci provádějí auditorské postupy při zakázce, jsou částí týmu provádějícího zakázku, a proto podléhají požadavkům uvedeným v ISA 220.

²⁰ ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“, odstavec 8(e).

²¹ ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavec 14.

²² ISA 620 „Využití práce auditorova experta“.

A101. V závislosti na auditorově porozumění a zkušenosti s prací experta nebo jinými jedinci se speciálními dovednostmi nebo znalostmi může auditor považovat za vhodné projednat záležitosti jako požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví se zapojenými jednotlivci, aby prokázal, že jejich práce je relevantní pro účely auditu.

Další testy věcné správnosti při reakci na významná rizika

A102. Při auditu účetních odhadů, které způsobují vznik významných rizik, jsou další testy věcné správnosti auditora zaměřeny na posouzení:

- (a) jak vedení posoudilo účinek nejistoty na účetní odhad a účinek, který tato nejistota může mít na správnost zaúčtování účetního odhadu v účetní závěrce, a
- (b) adekvátnost souvisejících zveřejnění.

Nejistota odhadu

Úvahy vedení o nejistotě odhadu (viz odstavec 15(a))

A103. Vedení může posoudit alternativní předpoklady nebo výsledky účetních odhadů prostřednictvím řady metod v závislosti na okolnostech. Jedna možná metoda použitá vedením by měla být provedení analýzy citlivosti. Může to zahrnovat zjištění, jak se peněžní částka účetního odhadu liší při různých předpokladech. Dokonce u účetních odhadů oceněných v reálné hodnotě mohou být odchylky, protože různí účastníci trhu použijí různé předpoklady. Analýza citlivosti může vést k vývoji řady výsledných scénářů, někdy vedení označovaných jako škála výsledků, jako například „pesimistické“ a „optimistické“ scénáře.

A104. Analýza citlivosti může ukázat, že účetní odhad není citlivý na změny v určitých předpokladech. Nebo může ukázat, že účetní odhad je citlivý na jeden nebo více předpokladů, které se pak stanou středem zájmu auditora.

A105. Tím se nechce naznačit, že jedna konkrétní metoda naložení s nejistotou odhadu (jako analýza citlivosti) je vhodnější než jiná, nebo že úvahy vedení o alternativních předpokladech nebo výsledcích musí být vedeny přes detailní postup podpořený rozsáhlou dokumentací. Jde o to, zda vedení posoudilo, jak může nejistota odhadu ovlivnit účetní odhad, nikoli o specifický způsob, kterým je toho dosaženo. Takže pokud vedení neuvážilo alternativní předpoklady nebo výsledky, může být pro auditora nutné projednat s vedením a žádat vysvětlení pro to, jak naložilo s účinkem nejistoty na účetní odhad.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A106. Menší účetní jednotky mohou použít jednoduché způsoby k hodnocení nejistoty odhadu. Vedle posouzení dostupné dokumentace může auditor získat další důkazní informace o úvaze vedení o alternativních předpokladech nebo výsledcích dotazováním vedení. Navíc vedení nemusí mít kvalifikaci zvážit alternativní výsledky nebo jinak naložit s nejistotou účetního odhadu. V těchto případech může auditor vysvětlit vedení postup nebo jiné dostupné metody a z toho pramenící dokumentaci. Toto by však nemělo změnit odpovědnost vedení za sestavení účetní závěrky.

Významné předpoklady (viz odstavec 15(b))

A107. Předpoklad použitý při stanovení účetního odhadu může být považován za významný, jestliže by přiměřená odchylka předpokladu významně (materiálně) ovlivnila ocenění účetního odhadu.

A108. Podpora pro významné předpoklady odvozené ze znalostí vedení může být získána z trvalého procesu vedení strategické analýzy a řízení rizik. Dokonce bez formálně stanovených postupů, jako může být případ menších účetních jednotek, auditor může být schopný posoudit předpoklady dotazováním a rozhovorem s vedením, spolu s dalšími auditorskými postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace.

A109. Úvahy auditora při hodnocení předpokladů stanovených vedením jsou popsány v odstavcích A77 – A83.

Úmysly a schopnosti vedení (viz odstavec 15(c))

A110. Auditorova uvážení v souvislosti s předpoklady stanovenými vedením a úmysly a schopnosti vedení jsou popsány v odstavcích A13 a A80.

Stanovení rozpětí odhadu (viz odstavec 16)

A111. Při sestavení účetní závěrky může být vedení přesvědčené, že adekvátně naložilo s účinky nejistoty odhadu na účetní odhady, které způsobují vznik významných rizik. Za určitých okolností však auditor může posuzovat snahy vedení jako neadekvátní. Může to být například v případech, kdy podle auditorova úsudku:

- nemohou být získány dostatečné a vhodné důkazní informace z auditorova hodnocení toho, jak vedení pojalo účinky nejistoty odhadu,
- je nutné více prozkoumat míru nejistoty odhadu související s účetním odhadem, například kde si je auditor vědom velkých rozdílů ve výsledcích podobných účetních odhadů za podobných okolností,
- je nepravděpodobné, že mohou být získány další důkazní informace, například posouzením událostí, které nastaly do data zprávy auditora,
- mohou existovat indikátory předpojatosti vedení při stanovení účetních odhadů.

A112. Uvážení auditora při stanovení rozpětí odhadu pro tyto účely jsou popsána v odstavcích A87 – A95.

Kritéria vykazování a ocenění

Vykazování účetních odhadů v účetní závěrce (viz odstavec 17(a))

A113. Pokud vedení vykazovalo účetní odhad v účetní závěrce, základem hodnocení auditora je, zda je ocenění účetního odhadu dostatečně spolehlivé ke splnění kritérií o účtování podle příslušného rámce účetního výkaznictví.

A114. Co se týče účetních odhadů, které nebyly vykázané, středem auditorova hodnocení je, zda ve skutečnosti nebyla splněna kritéria pro vykázaní dle příslušného rámce

účetního výkaznictví. Dokonce když nebylo o účetním odhadu účtováno a auditor dojde k závěru, že tomu tak má být, může vzniknout potřeba zveřejnění určitých okolností v příloze účetní závěrky. Auditor může také určit, že je třeba uživatele upozornit na významnou nejistotu přidáním odstavce obsahujícím zdůraznění skutečnosti do zprávy auditora. ISA 706²³ upravuje požadavky a poskytuje návod týkající se těchto odstavců.

Základ ocenění účetních odhadů (viz odstavec 17(b))

A115. Co se týče účetních odhadů reálné hodnoty, některé rámce účetního výkaznictví předpokládají, že nezbytným předpokladem buď k povinnému, nebo povolenému ocenění reálnou hodnotou a souvisejícího zveřejnění je to, že reálnou hodnotu lze spolehlivě stanovit. V některých případech může být tento předpoklad potlačen, když například není žádná vhodná metoda nebo základ pro ocenění. V těchto případech je středem hodnocení auditora, zda zdůvodnění vedení použité k potlačení předpokladu souvisejícího s použitím reálné hodnoty podle příslušného rámce účetního výkaznictví je vhodné.

Posouzení přiměřenosti účetních odhadů a určení nesprávností (viz odstavec 18)

A116. Na základě získaných důkazních informací může auditor usoudit, že důkazy ukazují na účetní odhad, který se liší od bodového odhadu vedení. Pokud důkazní informace podporují bodový odhad, rozdíl mezi auditorovým bodovým odhadem a bodovým odhadem vedení představuje nesprávnost. Pokud auditor usoudí, že použití rozpětí odhadu auditora poskytuje dostatečné a vhodné důkazní informace, bodový odhad vedení, který leží mimo rozpětí odhadu auditora, není podpořen důkazními informacemi. V těchto případech není zkreslení menší než rozdíl mezi bodovým odhadem vedení a nejbližším bodem rozpětí odhadu auditora.

A117. Pokud vedení změnilo účetní odhad nebo metodu jeho stanovení od minulého období na základě subjektivního hodnocení, že došlo ke změně v okolnostech, může auditor dojít k závěru založenému na důkazních informacích, že účetní odhad je uveden nesprávně jako důsledek svévolné změny vedením nebo to může pokládat za indikátor možné předpojatosti vedení (viz odstavce A124 – A125).

A118. ISA 450²⁴ poskytuje návod týkající se posouzení nesprávnosti za účelem auditorova posouzení účinku neopravených nesprávností na účetní závěrku. Ve spojitosti s účetními odhady, nesprávnosti, ať už zapříčiněné podvodem nebo chybou, mohou vzniknout jako výsledek:

- nesprávností, o kterých nejsou žádné pochyby (faktické nesprávnosti),
- rozdílů vznikajících z úsudků vedení týkajících se účetních odhadů, které auditor považuje za nepřiměřené, nebo výběr nebo použití účetních pravidel, která auditor považuje za nevhodná (nesprávnosti v úsudku),

²³ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“.

²⁴ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“.

- auditorova nejlepšího odhadu nesprávnosti v základním souboru, tedy promítnutí nesprávností odhalených ve vzorcích auditu na základní soubor, z kterého byly vzorky vybrány (předpokládané nesprávnosti).

V některých případech týkajících se účetních odhadů může vzniknout nesprávnost jako výsledek kombinace těchto okolností, což činí oddělené odhalení obtížným nebo nemožným.

A119. Posouzení přiměřenosti účetních odhadů a souvisejících zveřejnění uvedených v příloze účetní závěrky, ať už vyžadovaných příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo zveřejněných dobrovolně, zahrnuje v podstatě stejný druh použitých úvah při auditu účetního odhadu vykázaného v účetní závěrce.

Zveřejněné údaje související s účetními dohady

Zveřejněné údaje dle příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 19)

A120. Předkládání účetní závěrky v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví zahrnuje adekvátní zveřejnění významných (materiálních) skutečností. Příslušný rámec účetního výkaznictví může dovolit nebo nařídít zveřejnění související s účetními odhady a některé účetní jednotky mohou dobrovolně zveřejnit další informace v příloze účetní závěrky. Tyto zveřejněné údaje mohou obsahovat například:

- použité předpoklady,
- použitou metodu odhadu včetně každého použitelného modelu,
- základ pro výběr metody odhadu,
- účinek každé změny na metodu odhadu od minulého období,
- zdroje a důsledky nejistoty odhadu.

Tyto zveřejněné údaje jsou relevantní pro uživatele, aby pochopili účetní odhady, které byly vykázány nebo zveřejněny v účetní závěrce a je třeba získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda jsou zveřejněné údaje v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.

A121. V některých případech může příslušný rámec účetního výkaznictví vyžadovat specifické zveřejňování související s nejistotou. Například některé rámce účetního výkaznictví předepisují:

- zveřejnění klíčových předpokladů a ostatních zdrojů nejistoty odhadu, které mají významné riziko způsobující možné významné (materiální) úpravy hodnoty aktiv a závazků. Tyto požadavky mohou být popsány použitím termínů jako „Klíčové zdroje nejistoty odhadu“ nebo „Kritické účetní odhady“,
- zveřejnění rozpětí odhadu možných výsledků a použitých předpokladů použitých při určování rozpětí odhadu,
- zveřejnění informací týkajících se významu účetních odhadů reálné hodnoty pro finanční pozici a výkonnost účetní jednotky,

- kvalitativní zveřejnění údajů jako vystavení se riziku, a jak vzniká, plány účetní jednotky, pravidla a postupy pro řízení rizik a metod použitých k měření rizik a každé změny tohoto kvalitativního pojetí od minulého období,
- kvalitativní zveřejnění údajů jako míra, v jaké je účetní jednotka vystavena riziku, založené na informacích poskytnutých interně klíčovými osobám ve vedení účetní jednotky, včetně úvěrového rizika, likvidního rizika a tržního rizika.

Zveřejnění nejistoty odhadu účetních odhadů, které způsobují vznik významných rizik (viz odstavec 20)

A122. Co se týče účetních odhadů spojených s významným rizikem, dokonce i když jsou zveřejněné údaje v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, může auditor dojít k závěru, že zveřejnění nejistoty odhadu je neadekvátní vzhledem k souvisejícím okolnostem a skutečnostem. Auditorovo hodnocení adekvátnosti zveřejnění nejistoty odhadu vzroste na významu, čím větší je rozpětí odhadu možných výsledků účetního odhadu ve srovnání s významností (materialitou) (viz související pokyny v odstavci A94).

A123. V některých případech může auditor považovat za vhodné navrhnout vedení, aby popsalo v příloze účetní závěrky okolnosti související s nejistotou odhadu. ISA 705²⁵ obsahuje pokyny týkající se důsledků pro výrok auditora, když se auditor domnívá, že vedením zveřejněné údaje o nejistotě odhadu v účetní závěrce jsou neadekvátní nebo zavádějící.

Indikátory předpojatosti vedení (viz odstavec 21)

A124. Během auditu může auditor vzít v úvahu úsudky a rozhodnutí vedení, které způsobily vznik indikátorů možné předpojatosti vedení. Tyto indikátory mohou ovlivnit auditorův závěr ohledně toho, zda auditorovo hodnocení rizika a související reakce je přiměřené a auditor může považovat za nutné zvážit důsledky na zbytek auditu. Navíc mohou ovlivnit auditorovo hodnocení toho, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost, jak je řešeno v ISA 700²⁶.

A125. Příklady indikátorů možné předpojatosti vedení v souvislosti s účetními odhady obsahují:

- změny v účetním odhadu nebo metodě jeho stanovení, kde vedení přijalo subjektivní předpoklad, že došlo ke změně v okolnostech,
- použití vlastních předpokladů účetní jednotky pro účetní odhady reálné hodnoty, když jsou v rozporu s pozorovatelnými předpoklady trhu,
- výběr nebo stanovení významných předpokladů, ze kterých vyplyne bodový odhad příznivý pro cíle vedení,
- výběr bodového odhadu, který může naznačovat pesimismus nebo optimismus.

²⁵ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

²⁶ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“.

Písemná prohlášení (viz odstavec 22)

A126. ISA 580²⁷ řeší použití písemného prohlášení. V závislosti na povaze, významnosti (materialitě) a míře nejistoty odhadu, prohlášení vedení o účetních odhadech vykázáných nebo zveřejněných v účetní závěrce může zahrnovat prohlášení:

- o vhodnosti postupu ocenění včetně souvisejících předpokladů a modelů, které použilo vedení při určování účetních odhadů v souvislosti s příslušným rámcem účetního výkaznictví a konzistentnost při použití postupu,
- o tom, že předpoklady vhodně odrážejí záměr a schopnost vedení provést specifický postup kroků jménem účetní jednotky, je-li to relevantní pro účetní odhady a zveřejnění,
- že zveřejnění související s účetními odhady jsou úplná a vhodná podle příslušného rámce účetního výkaznictví,
- že žádné další události nevyžadují úpravy účetních odhadů a zveřejněných údajů v účetní závěrce.

A127. Pro účetní odhady nevykázané nebo nezveřejněné v účetní závěrce, písemné prohlášení může také obsahovat prohlášení o:

- vhodnosti podkladů použitých vedením pro určení, že kritéria pro vykázání nebo zveřejnění dle příslušného rámce účetního výkaznictví nebyla splněna, (viz odstavec A114)
- vhodnosti podkladů použitých vedením k potlačení předpokladu souvisejícího s použitím reálné hodnoty vysvětlené podle příslušného rámce účetního výkaznictví platného pro účetní jednotku, pro účetní odhady, které nebyly oceněny nebo zveřejněny v reálné hodnotě. (viz odstavec A115)

Dokumentace (viz odstavec 23)

A128. Dokumentace indikátorů možné předpojatosti vedení odhalených během auditu pomohou auditorovi při posuzování toho, zda auditorovo hodnocení rizika a související reakce jsou stále vhodné a při hodnocení, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Viz odstavec A125 pro příklady indikátorů možné předpojatosti vedení.

²⁷ ISA 580 „Písemná prohlášení“.

Oceňování reálnou hodnotou a její zveřejnění dle různých rámců účetního výkaznictví

Tato příloha obsahuje pouze obecné úvahy na téma oceňování reálnou hodnotou a jejího zveřejnění dle různých rámců účetního výkaznictví za účelem pochopení kontextu a prostředí problematiky upravené tímto standardem.

1. Různé rámce účetního výkaznictví vyžadují nebo povolují v účetní závěrce různé způsoby ocenění reálnou hodnotou a jejího zveřejnění. Liší se také ve stupni poskytnutých vodítek pro stanovení ocenění aktiv a závazků nebo souvisejícího zveřejnění v účetních závěrkách. Některé rámce účetního výkaznictví poskytují přesná, jiné pouze obecná vodítka a některé dokonce neposkytují vodítka žádná. Kromě toho existují postupy ocenění reálnou hodnotou a jejího zveřejnění, které jsou specifické pro určitá odvětví.
2. Definice reálné hodnoty se mohou lišit v rámci systémů účetního výkaznictví nebo pro různá aktiva, závazky nebo zveřejněné údaje v rámci téhož rámce. Například mezinárodní účetní standard (IAS) 39¹ definuje reálnou hodnotu jako „částku, za kterou by aktivum mohlo být směněno nebo pasivum zapláceno mezi znalými, ochotnými a nespřízněnými stranami v transakci za obvyklých podmínek“. Koncept reálné hodnoty obvykle dává před vypořádáním k určitému minulému nebo budoucímu datu přednost transakci probíhající v běžném období. V souladu s tím by proces ocenění reálnou hodnotou měl být hledáním odhadované ceny, za kterou by se taková transakce uskutečnila. Různé systémy účetního výkaznictví mohou navíc používat termíny jako „hodnota specifická pro účetní jednotku“, „hodnota z používání“ nebo podobné termíny, ale tyto termíny mohou stále spadat do rámce konceptu reálné hodnoty podle tohoto ISA.
3. Změny ocenění reálnou hodnotou v čase mohou být různými rámci účetního výkaznictví posuzovány odlišně. Určitý rámec účetního výkaznictví může například požadovat, aby se změny ocenění reálnou hodnotou některých aktiv nebo závazků promítly přímo do vlastního kapitálu, zatímco v rámci jiného se mohou takové změny promítnout do výkazu zisku a ztráty. V některých rámcích je stanovení toho, zda a jakým způsobem se použije účtování v reálné hodnotě, ovlivněno záměry vedení provést určitá opatření ve vztahu ke konkrétnímu aktivu nebo závazku.
4. Různé rámce účetního výkaznictví mohou v účetní závěrce vyžadovat určitý konkrétní způsob ocenění reálnou hodnotou a její zveřejnění a předepisují nebo povolují je v různé míře. Rámce účetního výkaznictví mohou:
 - předepisovat požadavky na ocenění, vykazání a zveřejnění pro určité informace obsažené v účetní závěrce nebo pro informace zveřejněné v příloze účetní závěrky nebo prezentované jako doplňkové informace,

¹ IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování.

AUDIT ÚČETNÍCH ODHADŮ VČETNĚ ODHADŮ REÁLNÉ HODNOTY
A SOUVISEJÍCÍCH ZVEŘEJNĚNÝCH ÚDAJŮ

- povolovat účetní jednotce použít některé způsoby ocenění používající reálnou hodnotu dle svého uvážení, nebo jsou-li splněna jistá kritéria,
 - předepisovat konkrétní metodu ocenění reálnou hodnotou, například prostřednictvím nezávislého odhadu hodnoty nebo specifikovaných způsobů použití diskontovaných peněžních toků,
 - povolovat volbu metody stanovení reálné hodnoty z několika alternativních metod (kritéria volby rámce účetního výkaznictví mohou a nemusejí stanovovat) nebo
 - neposkytovat žádná jiná vodítka týkající se ocenění nebo zveřejnění reálné hodnoty než to, že jejich použití je zřejmé ze zvyklostí nebo praxe, například praxe obvyklé pro dané odvětví.
5. Některé rámce účetního výkaznictví mají jako předpoklad pro povinné nebo dobrovolné ocenění či zveřejnění reálné hodnoty požadavek, aby ocenění reálné hodnoty aktiv nebo závazků bylo možné provést spolehlivým způsobem. V některých případech se tento předpoklad nemusí striktně dodržet, pokud aktivum nebo závazek nemá kotovanou tržní cenu na aktivním trhu a jiné metody přiměřeného odhadu reálné hodnoty jsou zjevně nevhodné nebo neproveditelné. Některé rámce účetního výkaznictví mohou přesně stanovovat hierarchii reálné hodnoty, která rozlišuje vstupní údaje pro použití vstupní reálné hodnoty pohybující se od těch, které obsahují čistě „pozorovatelné vstupní údaje“ založené na udaných cenách a aktivních trzích, až po „nepozorovatelné vstupní údaje“, které obsahují vlastní úsudek účetní jednotky o předpokladech, které by použili účastníci trhu.
6. Některé rámce účetního výkaznictví vyžadují určité konkrétní úpravy nebo změny oceňovacích údajů, případně určují jiné podmínky jedinečné pro konkrétní aktiva nebo závazky. Například účtování o investičním nemovitém majetku může vyžadovat provedení úprav tržní hodnoty dle odhadu znalce, jako je úprava o odhadované náklady na realizaci prodeje, úprava související se stavem a umístěním majetku a další. Obdobně, pokud není trh pro konkrétní aktivum aktivní, zveřejněné cenové kotace bude možná nutné upravit nebo změnit, aby se dospělo k vhodnějšímu ocenění reálnou hodnotou. Kotovaná tržní cena nemusí být vypovídající o reálné hodnotě například tehdy, když aktivita na trhu je nízká, trh není dostatečně etablován nebo pokud se v porovnání s celkovým objemem existujících obchodovatelných účetních jednotek obchoduje pouze jejich malý počet. V souladu s tím se pak musí tržní ceny upravit nebo pozměnit. Pro provedení takových úprav nebo změn mohou být nezbytné další zdroje tržních dat. Navíc v některých případech může být potřeba zvážit zaúčtování při určení reálné hodnoty nebo znehodnocení aktiva nebo závazku. Poslední věta není úplná
7. Ve většině rámců účetního výkaznictví, které jsou základem pojetí ocenění v reálné hodnotě, je předpoklad, že účetní jednotka funguje na principu nepřetržitého trvání bez úmyslu nebo potřeby likvidace, významného (materiálního) zmenšení rozsahu její činnosti nebo provedení transakce za nepříznivých podmínek. Proto by v tomto případě neměla být reálnou hodnotou částka, kterou by měla účetní jednotka obdržet nebo zaplatit ve vynucené transakci, nedobrovolné likvidaci nebo nouzovém prodeji. Na druhou stranu, obecné ekonomické podmínky nebo specifické ekonomické podmínky v určitých odvětvích průmyslu mohou zapříčinit nelikviditu na trhu a vyžadovat předpověď reálné hodnoty ve snížených cenách, potenciálně významně snížených cenách. Účetní jednotka však může potřebovat vzít v úvahu svoji běžnou ekonomickou nebo provozní situaci při určování reálných hodnot svých aktiv a závazků, je-li předepsáno nebo dovoleno to udělat

rámcem účetního výkaznictví a tento rámec může nebo nemusí upřesnit, jak to udělat. Například plán vedení urychleně se zbavit aktiva, aby splnilo specifický obchodní plán, může být relevantní pro určení reálné hodnoty tohoto aktiva.

Rozšiřování oceňování reálnou hodnotou

8. Ocenění a zveřejnění vycházející z reálné hodnoty se v rámci účetního výkaznictví stále více rozšiřuje. Reálné hodnoty se mohou objevit v účetní závěrce a ovlivnit její sestavení mnoha způsoby, například oceněním reálnou hodnotou u následujících položek:
- konkrétních aktiv nebo závazků, jako jsou veřejně obchodovatelné cenné papíry nebo závazky představující povinnost vypořádat závazek v rámci finančního nástroje, kontinuálně nebo periodicky vykazovaných v tržní hodnotě,
 - konkrétních složek vlastního kapitálu, například při účtování, ocenění a prezentaci některých finančních nástrojů s rysy vlastního kapitálu, například konvertibilní dluhopisy, které lze přeměnit v kmenové akcie emitenta,
 - konkrétních aktiv nebo závazků nabytých v rámci podnikové kombinace. Například výchozí stanovení goodwillu vzniklého z akvizice účetní jednotky při podnikové kombinaci obvykle vychází z ocenění reálnou hodnotou samostatně identifikovatelných aktiv a závazků získaných v rámci akvizice a z reálné hodnoty poskytnutého protiplnění,
 - konkrétních aktiv nebo závazků jednorázově upravených na reálnou hodnotu. Některé rámce účetního výkaznictví mohou vyžadovat použití ocenění reálnou hodnotou pro stanovení výše opravné položky aktiva nebo skupiny aktiv jako součást stanovení snížení hodnoty aktiva, například test snížení hodnoty goodwillu nabytého při podnikové kombinaci vycházející z reálné hodnoty určené provozní účetní jednotky nebo vykazující účetní jednotky. Při odvození implicitního goodwillu pro porovnání s vykázaným goodwillem se pak tato hodnota alokuje mezi skupinu aktiv a závazků účetní jednotky,
 - agregovaných aktiv a závazků. Za určitých okolností vyžaduje ocenění třídy nebo skupiny aktiv či závazků agregaci reálných hodnot některých jednotlivých aktiv nebo závazků z této třídy či skupiny. V rámci příslušného systému účetního výkaznictví účetní jednotky lze například ocenění diverzifikovaného úvěrového portfolia provést na základě reálné hodnoty některých kategorií úvěrů tvořících toto portfolio,
 - informací zveřejňovaných v příloze účetní závěrky nebo předkládaných jako doplňkové informace, ale nevykázaných v účetní závěrce.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 550**

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Povaha vztahů a transakcí se spřízněnými stranami.....	2
Povinnosti auditora.....	3 – 7
Datum účinnosti	8
Cíle	9
Definice	10
Požadavky	
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	11 – 17
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami.....	18 – 19
Reakce na rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami.....	20 – 24
Vyhodnocení účtování o identifikovaných vztazích a transakcích se spřízněnými stranami a zveřejnění údajů o nich	25
Písemná prohlášení	26
Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením.....	27
Dokumentace.....	28
Aplikační a vysvětlující část	
Povinnosti auditora	A1 – A3
Definice spřízněné strany	A4 – A7
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	A8 – A28
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami.....	A29 – A30
Reakce na rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami	A31 – A45
Vyhodnocení účtování o identifikovaných vztazích a transakcích se spřízněnými stranami a zveřejnění údajů o nich	A46 – A47

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

Písemná prohlášení.....	A48 – A49
Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením.....	A50

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 550 „Spřízněné strany“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora související se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami při provádění auditu účetní závěrky. Konkrétně standard popisuje způsob, jakým mají být uplatňovány ISA 315¹, ISA 330² a ISA 240³ ve vztahu k rizikům významné (materiální) nesprávnosti v souvislosti se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami.

Povaha vztahů a transakcí se spřízněnými stranami

2. Mnoho transakcí se spřízněnými stranami probíhá v rámci běžné obchodní činnosti. V takovém případě nemusejí být spojeny s významnějším rizikem významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce než podobné transakce s nespřízněnými stranami. Povaha vztahů a transakcí se spřízněnými stranami však za určitých okolností může vést ke vzniku vyššího rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce než u transakcí s nespřízněnými stranami. Např.:
 - spřízněné strany mohou být zapojeny do velkého počtu nejrůznějších vztahů a struktur, což odpovídajícím způsobem zvyšuje složitost transakcí se spřízněnými stranami,
 - informační systémy nemusejí být schopny identifikovat či sumarizovat transakce a nevyrovnané zůstatky mezi účetní jednotkou a jejími spřízněnými stranami,
 - transakce se spřízněnými stranami nemusejí být prováděny za běžných tržních podmínek, např. některé transakce se spřízněnými stranami mohou být uskutečňovány bez vzájemného plnění.

Povinnosti auditora

3. Vzhledem k tomu, že spřízněné strany na sobě nejsou nezávislé, vymezuje řada rámců účetního výkaznictví konkrétní požadavky na účtování a zveřejnění vztahů, transakcí a zůstatků týkajících se spřízněných osob, aby se tak uživatelé účetních závěrek mohli seznámit s povahou těchto vztahů, transakcí a zůstatků a s jejich skutečným nebo možným vlivem na účetní závěrku. Pokud příslušný rámeček účetního výkaznictví takové požadavky vymezuje, je auditor odpovědný za provedení auditorských postupů sloužících k identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti vyplývajících ze skutečnosti, že účetní jednotka vztahy a transakce se spřízněnými stranami nebo příslušné zůstatky správně nezaúčtovala a nezveřejnila v souladu s požadavky rámce a na tato rizika v souladu s ním nereagovala.
4. I v případě, že příslušný rámeček účetního výkaznictví vymezuje minimální požadavky týkající se spřízněných stran nebo nevymezuje v souvislosti s nimi požadavky žádné, musí se auditor seznámit se vztahy a transakcemi účetní jednotky se spřízněnými stranami v míře dostatečné k tomu, aby byl schopen dojít k závěru, zda účetní závěrka s ohledem na případný vliv těchto vztahů a transakcí: (viz odstavec A1)
 - (a) podává věrný obraz skutečnosti (u rámců věrného zobrazení) nebo (viz odstavec A2)
 - (b) není zavádějící (u rámců dodržení požadavků). (viz odstavec A3)

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

³ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“.

5. Seznámení se vztahy a transakcemi účetní jednotky se spřízněnými stranami je také důležité pro auditorovo posouzení toho, zda je přítomen jeden či více faktorů rizika podvodu, jak to požaduje ISA 240⁴, protože podvod může být mnohem jednodušší spáchat prostřednictvím spřízněných stran.
6. Vzhledem k vlastním omezením auditu, která vyplývají z jeho podstaty, existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce nemusejí být odhaleny i přesto, že je audit řádně naplánován a proveden v souladu se standardy ISA⁵. V kontextu spřízněných stran jsou případné dopady přirozených omezení na auditorovu schopnost odhalit významné (materiální) nesprávnosti ještě větší, mimo jiné z následujících důvodů:
 - vedení si nemusí být vědomo existence všech vztahů a transakcí se spřízněnými stranami, zejména v případě, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví nevynechává požadavky týkající se spřízněných stran,
 - vztahy se spřízněnými stranami mohou nabízet více příležitostí pro vedení k uzavírání tajných dohod, k zatajování skutečností nebo manipulaci.
7. Plánování a provádění auditu s profesním skepticizmem dle požadavků ISA 200⁶ je tudíž v této spojitosti a s ohledem na možnost neodhalení vztahů a transakcí se spřízněnými stranami velmi důležité. Cílem požadavků uvedených v tomto standardu je pomoci auditorovi při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami a při navrhování auditorských postupů v reakci na vyhodnocená rizika.

Datum účinnosti

8. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

9. Cílem auditora je:
 - (a) seznámit se se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami, a to bez ohledu na skutečnost, zda příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, v míře dostatečné k tomu, aby byl auditor schopen:
 - (i) rozpoznat případné faktory rizika podvodu vyplývající ze vztahů a transakcí se spřízněnými stranami, které jsou relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, a
 - (ii) dojít k závěru založenému na získaných důkazních informacích, zda účetní závěrka s ohledem na případný vliv těchto vztahů a transakcí:
 - a. podává věrný obraz skutečnosti (u rámců věrného zobrazení) nebo
 - b. není zavádějící (u rámců dodržení požadavků),
 - (b) a v případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda vztahy a

⁴ ISA 240, odstavec 24.

⁵ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavce A51 – A52.

⁶ ISA 200, odstavec 15

transakce se spřízněnými stranami byly správně identifikovány, zaúčtovány a zveřejněny v účetní závěrce v souladu s rámcem.

Definice

10. Pro účely standardů ISA mají následující termíny níže uvedený význam:

- (a) transakce za obvyklých tržních podmínek – transakce realizovaná za podmínek, které by si mezi sebou dohodli kupující a prodávající, kteří jsou ochotni transakci uzavřít a nejsou spřízněni, jednají nezávisle na sobě a hájí své vlastní zájmy,
- (b) spřízněná strana – strana, která: (viz odstavce A4 – A7)
 - (i) je spřízněnou stranou definovanou v příslušném rámci účetního výkaznictví, nebo
 - (ii) v případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje minimální požadavky týkající se spřízněných stran nebo nevymezuje v souvislosti s nimi požadavky žádné:
 - a. osoba nebo jiná účetní jednotka, která vykazující účetní jednotku ovládá nebo v ní má podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků,
 - b. jiná účetní jednotka, kterou vykazující jednotka ovládá nebo v ní uplatňuje podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků nebo
 - c. jiná účetní jednotka, která je ovládána společně s vykazující účetní jednotkou tím, že tyto jednotky mají:
 - i. tutéž ovládající osobu,
 - ii. vlastníky, kteří jsou blízkými rodinnými příslušníky, nebo
 - iii. společné klíčové členy vedení.

Účetní jednotky, které spoluovládá stát (tzn. státní, regionální či místní samospráva), ovšem nejsou považovány za spřízněné, pokud mezi sebou nerealizují významné transakce nebo se významným způsobem nedělí o zdroje.

Požadavky

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

11. Auditor je povinen provést v rámci postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností, které po něm během auditu požadují ISA 315 a ISA 240⁷, auditorské postupy a související činnosti popsané v odstavcích 12 – 17 s cílem získat informace důležité k identifikování rizik významné (materiální) nesprávnosti, která souvisejí se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami. (viz odstavec A8)

Porozumění vztahům a transakcím účetní jednotky se spřízněnými stranami

12. Během diskuze v rámci týmu provádějícího zakázku, které požadují ISA 315 a ISA 240⁸, musí být posouzena náchylnost účetní závěrky k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, které mohly vyplynout ze vztahů nebo transakcí účetní jednotky se spřízněnými stranami. (viz odstavce A9 – A10)

⁷ ISA 315, odstavec 5, a ISA 240, odstavec 16.

⁸ ISA 315, odstavec 10, a ISA 240, odstavec 15.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

13. Auditor je povinen dotazováním vedení zjistit:
- (a) totožnost spřízněných stran účetní jednotky, včetně změn oproti předchozímu období, (viz odstavce A11 – A14)
 - (b) povahu vztahů mezi účetní jednotkou a těmito spřízněnými stranami, a
 - (c) to, zda účetní jednotka uzavřela s těmito spřízněnými stranami během období nějaké transakce, a pokud ano, seznámit se s druhem a účelem transakce.
14. Auditor je povinen využít dotazování vedení a dalších zaměstnanců účetní jednotky a provést další postupy vyhodnocení rizik, které považuje za vhodné, s cílem seznámit se s případnými kontrolními mechanismy, které vedení zavedlo pro tyto účely: (viz odstavce A15 – A20)
- (a) identifikace, zaúčtování a zveřejnění vztahů a transakcí se spřízněnými stranami v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
 - (b) povolování a schvalování významných transakcí a ujednání se spřízněnými stranami a (viz odstavec A21)
 - (c) povolování a schvalování významných transakcí a ujednání nespádajících do běžné obchodní činnosti.

Zvýšená pozornost věnovaná informacím o spřízněných stranách při kontrole záznamů nebo dokumentů

15. V průběhu auditu je auditor povinen si při inspekci záznamů či dokumentů pozorně všimnout ujednání nebo dalších informací, které by mohly naznačovat existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nich auditora neinformovalo. (viz odstavce A22 – A23)

Auditor je povinen prověřit zejména následující materiály a zjistit, zda obsahují náznaky existence vztahů či transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nich auditora neinformovalo:

- (a) bankovní a právní confirmace získané v rámci auditorských postupů,
 - (b) zápisy z jednání akcionářů a osob pověřených správou a řízením, a
 - (c) další záznamy či dokumenty, které auditor považuje za nutné s ohledem na situaci v účetní jednotce.
16. Pokud auditor odhalí během provádění auditorských postupů vyžadovaných odstavcem 15 nebo pomocí jiných auditorských postupů významné transakce nespádající do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, je povinen zjistit prostřednictvím dotazování u vedení: (viz odstavce A24 – A25)
- (a) povahu těchto transakcí a (viz odstavec A26)
 - (b) to, zda by do těchto transakcí mohly být zapojeny spřízněné strany. (viz odstavec A27)

Sdílení informací o spřízněných stranách s týmem provádějícím zakázku

17. Auditor je povinen sdílet důležité informace získané o spřízněných stranách účetní jednotky s ostatními členy týmu provádějícího zakázku. (viz odstavec A28)

Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami

18. V zájmu splnění požadavku ISA 315 týkajícího se identifikace rizik významné (materiální) nesprávnosti⁹ je auditor povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami a určit, zda jsou některá z těchto rizik riziky významnými. Při tomto určování je auditor povinen nakládat s identifikovanými významnými transakcemi se spřízněnými stranami, které nespádají do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, jako s transakcemi, které vedou ke vzniku významných rizik.
19. Jestliže auditor identifikuje při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností ve spojitosti se spřízněnými stranami faktory rizika podvodu (včetně okolností týkajících se existence spřízněné strany s dominantním vlivem), je povinen přihlídnout k těmto informacím při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu v souladu s ISA 240. (viz odstavce A6, A29 – A30)

Reakce na rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami

20. V rámci plnění požadavku ISA 330, aby auditor reagoval na vyhodnocená rizika¹⁰, auditor navrhne a provede další auditorské postupy za účelem získání dostatečných a vhodných důkazních informací o vyhodnocených rizicích významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami. Tyto auditorské postupy musí zahrnovat postupy vyžadované odstavci 21 – 24. (viz odstavce A31 – A34)

Identifikace dříve neidentifikovaných nebo nezveřejněných spřízněných stran nebo významných transakcí s nimi

21. Pokud auditor identifikuje ujednání či informace naznačující existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, je auditor povinen určit, zda související okolnosti potvrzují existenci těchto vztahů nebo transakcí.
22. Jestliže auditor identifikuje spřízněné strany nebo významné transakce s nimi, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, je povinen:
- (a) urychleně poskytnout relevantní informace ostatním členům týmu provádějícího zakázku, (viz odstavec A35)
 - (b) v případě, že příslušný rámec účetního výkaznictví stanovuje požadavky týkající se spřízněných stran:
 - (i) požádat vedení, aby identifikovalo všechny transakce s nově identifikovanými spřízněnými stranami k auditorovu dalšímu vyhodnocení, a
 - (ii) dotazováním zjistit, proč kontroly účetní jednotky nad vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami neumožnily identifikaci nebo zveřejnění vztahů či transakcí se spřízněnými stranami,
 - (c) provést vhodné auditorské testy věcné správnosti týkající se těchto nově identifikovaných spřízněných stran nebo významných transakcí se spřízněnými stranami, (viz odstavec A36)

⁹ ISA 315, odstavec 25.

¹⁰ ISA 330, odstavce 5 – 6.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

- (d) znovu prověřit riziko, že mohou existovat další spřízněné strany nebo významné transakce se spřízněnými stranami, které vedení doposud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, a dle potřeby provést dodatečné auditorské postupy,
- (e) vyhodnotit dopady na audit, pokud bude zjevné, že vedení jej neinformovalo záměrně (což může naznačovat rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu). (viz odstavec A37)

Identifikované významné transakce se spřízněnými stranami mimo běžnou obchodní činnost účetní jednotky

23. U identifikovaných významných transakcí se spřízněnými stranami, které nespádají do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, je auditor povinen:
- (a) prověřit případné podkladové smlouvy či dohody a posoudit, zda:
 - (i) obchodní opodstatnění transakcí (nebo jeho absence) naznačuje, že transakce mohly být uzavřeny s cílem dopustit se podvodného účetního výkaznictví nebo maskovat zpronevěru majetku¹¹, (viz odstavce A38 – A39)
 - (ii) podmínky transakcí odpovídají vysvětlením vedení a
 - (iii) byly transakce řádně zaúčtovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, a
 - (b) získat důkazní informace o tom, že transakce byly řádně schváleny. (viz odstavce A40 – A41)

Tvrzení, že transakce se spřízněnými stranami byly realizovány za podmínek rovnocenných podmínkám transakcí uskutečněných za obvyklých tržních podmínek

24. Jestliže vedení zveřejnilo v účetní závěrce tvrzení, že transakce se spřízněnou stranou byla uskutečněna za podmínek rovnocenných podmínkám transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek, je auditor povinen získat o takovém tvrzení dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavce A42 – A45)

Vyhodnocení účtování o identifikovaných vztazích a transakcích se spřízněnými stranami a zveřejnění údajů o nich

25. Při formulování výroku k účetní závěrce v souladu s ISA 700¹² je auditor povinen vyhodnotit, zda: (viz odstavec A46)
- (a) byly identifikované vztahy a transakce se spřízněnými stranami řádně zaúčtovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a (viz odstavec A47)
 - (b) dopady vztahů a transakcí se spřízněnými stranami:
 - (i) brání tomu, aby účetní závěrka podávala věrný obraz skutečnosti (u rámců věrného zobrazení), nebo
 - (ii) vedou k tomu, že je účetní závěrka zavádějící (u rámců dodržení požadavků).

¹¹ ISA 240, odstavec 32(c).

¹² ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavce 10 – 15.

Písemná prohlášení

26. Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví stanovuje požadavky týkající se spřízněných stran, je auditor povinen získat písemná prohlášení vedení, případně osob pověřených správou a řízením, o tom, že vedení: (viz odstavce A48 – A49)
- (a) informovalo auditora o totožnosti spřízněných stran účetní jednotky a o všech vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, o nichž ví, a
 - (b) řádně zaúčtovalo a zveřejnilo tyto vztahy a transakce v souladu s požadavky rámce.

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením

27. Pokud se na řízení účetní jednotky nepodílejí všechny osoby pověřené správou a řízením¹³, je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o významných záležitostech zjištěných během auditu ve spojitosti se spřízněnými stranami účetní jednotky. (viz odstavec A50)

Dokumentace

28. Auditor je povinen v dokumentaci auditu uvést jména identifikovaných spřízněných stran a povahu jejich vztahů¹⁴.

Aplikační a vysvětlující část**Povinnosti auditora**

Rámce účetního výkaznictví, které vymezují minimální požadavky týkající se spřízněných osob (viz odstavec 4)

- A1. Příslušným rámcem účetního výkaznictví, který vymezuje minimální požadavky týkající se spřízněných stran, se rozumí rámec, který definuje význam spřízněné strany, ale tato definice má výrazně užší rozsah než definice uvedená v odstavci 10(b)(ii) tohoto standardu, takže požadavek rámce na zveřejnění vztahů a transakcí se spřízněnými stranami by se vztahoval na výrazně menší počet vztahů a transakcí se spřízněnými stranami.

Rámce věrného zobrazení (viz odstavec 4(a))

- A2. V kontextu rámce věrného zobrazení¹⁵ mohou být vztahy a transakce se spřízněnými stranami příčinou toho, že účetní závěrka nezobrazuje věrně skutečnosti, jestliže např. ekonomická realita takových vztahů a transakcí není v účetní závěrce správně zohledněna. Věrného zobrazení skutečnosti nemusí být například dosaženo v případě, kdy byl prodej majetku účetní jednotkou ovládajícímu akcionáři za cenu vyšší nebo nižší než jeho reálná tržní hodnota zaúčtován jako transakce, během níž vzniká účetní jednotce zisk či ztráta, pokud tento prodej mohl představovat kapitálový vklad nebo vrácení kapitálu nebo výplatu dividend.

Rámce dodržení požadavků (viz odstavec 4(b))

- A3. V kontextu rámce dodržení požadavků závisí to, zda vztahy a transakce se spřízněnými stranami zapříčiní skutečnost, že je účetní závěrka zavádějící, jak je popsáno v ISA 700, na konkrétních podmínkách zakázky. Např. i v případě, kdy je nezveřejnění transakcí

¹³ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13.

¹⁴ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 – 11, a odstavec A6.

¹⁵ ISA 200, odstavec 13(a), vymezuje význam rámce věrného zobrazení a dodržení požadavků.

se spřízněnými stranami v účetní závěrce v souladu s rámcem a příslušnými právními předpisy, mohla by být účetní závěrka zavádějící, jestliže účetní jednotka generuje převážnou část svých výnosů z transakcí se spřízněnými stranami a tato skutečnost není zveřejněna. Auditor však bude považovat účetní závěrku, která je sestavena a prezentována v souladu s rámcem dodržení požadavků, za zavádějící jen velice zřídka, jestliže v souladu s ISA 210¹⁶ stanovil, že rámec je akceptovatelný¹⁷.

Definice spřízněné strany (viz odstavec 10(b))

- A4. Řada rámců účetního výkaznictví rozebírá koncepcce ovládnání a podstatného vlivu. Přestože při těchto rozbořech používají různé pojmy, obecně vycházejí z toho, že:
- (a) ovládnání je pravomoc řídit finanční a provozní pravidla a postupy účetní jednotky tak, aby ovládajícímu subjektu plynul z její činnosti prospěch, a
 - (b) podstatným vlivem (který lze získat díky vlastnictví akcií nebo na základě stanov či dohody) se rozumí pravomoc podílet se na rozhodování o finančních a provozních pravidlech a postupech účetní jednotky, avšak bez ovládnání těchto pravidel a postupů.
- A5. Existence následujících vztahů může naznačovat přítomnost ovládnání nebo podstatného vlivu:
- (a) přímé či nepřímé vlastnictví podílů na vlastním kapitálu nebo jiných finančních účastí v účetní jednotce,
 - (b) přímé či nepřímé podíly na vlastním kapitálu nebo jiné finanční účasti vlastněné účetní jednotkou v jiných účetních jednotkách,
 - (c) příslušnost k osobám pověřeným správou a řízením nebo ke klíčovému vedení (tzn. členové vedení, kteří odpovídají za plánování, řízení a kontrolu činností účetní jednotky a mají v této spojitosti příslušná oprávnění),
 - (d) blízký příbuzný kterékoli z osob uvedených v pododstavci (c),
 - (e) významný obchodní vztah s některou z osob uvedených v pododstavci (c).

Spřízněné strany s dominantním vlivem

- A6. Spřízněné strany mohou mít, vzhledem ke své schopnosti ovládat nebo uplatňovat podstatný vliv, schopnost uplatňovat v účetní jednotce nebo v jejím vedení dominantní vliv. Přihlednutí k takovému chování je relevantní při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu, jak je popsáno v odstavcích A29 – A30 níže.

Jednotky zvláštního určení jako spřízněné strany

- A7. V některých případech může být spřízněnou stranou účetní jednotky jednotka zvláštního určení¹⁸, neboť účetní jednotka ji může v podstatě ovládat, a to i v situaci, kdy vlastní jen malý či žádný podíl na vlastním kapitálu účetní jednotky zvláštního určení.

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

Rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami (viz odstavec 11)

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A8. Na povinnosti auditora veřejného sektoru související se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami může mít vliv auditorský mandát nebo povinnosti jednotek z veřejného sektoru

¹⁶ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec 6(a).

¹⁷ ISA 700, odstavec A12.

¹⁸ ISA 315, odstavce A26 – A27, obsahuje pokyny týkající se povahy účetních jednotek zvláštního určení.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

vyplývající z právních předpisů nebo jiných nařízení. Povinnosti auditora veřejného sektoru tak nemusejí být omezeny na vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami, ale mohou zahrnovat rovněž širší povinnost věnovat se rizikům nedodržení právních předpisů nebo jiných nařízení vztahujících se na subjekty z veřejného sektoru, které obsahují konkrétní požadavky spojené s obchodováním se spřízněnými stranami. Je také možné, že auditor veřejného sektoru bude muset přihlídnout k požadavkům z oblasti účetního výkaznictví ve veřejném sektoru u vztahů a transakcí se spřízněnými stranami, které se mohou lišit od těch v soukromém sektoru.

Seznámení se vztahy a transakcemi účetní jednotky se spřízněnými stranami

Diskuze v rámci týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 12)

A9. K záležitostem, na které se může zaměřit diskuze v týmu provádějícím zakázku, patří:

- povaha a rozsah vztahů a transakcí účetní jednotky se spřízněnými stranami (např. s využitím záznamu auditora o identifikovaných spřízněných stranách aktualizovaného po každém auditu),
- důraz na význam zachování profesního skepticismu po celou dobu provádění auditu ve vztahu k možným významným (materiální) nesprávnostem spojeným se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami,
- okolnosti nebo podmínky panující v účetní jednotce, které mohou naznačovat existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, které vedení neidentifikovalo nebo o nichž neinformovalo auditora (např. složitá organizační struktura, využití jednotek zvláštního určení k transakcím, které nejsou zobrazovány v rozvaze, nebo nevhodný informační systém),
- záznamy nebo dokumenty, které mohou naznačovat existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami,
- důležitost, jakou vedení a osoby pověřené správou a řízením přikládají průběžné identifikaci, správnému účtování a zveřejnění vztahů a transakcí se spřízněnými stranami (pokud příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran), a související riziko, že vedení obchází příslušné kontrolní mechanismy.

A10. V souvislosti s podvody může tým provádějící zakázku diskutovat rovněž o konkrétních možnostech, jak by se spřízněné strany mohly podílet na podvodech. Např.:

- jak by mohly být jednotky zvláštního určení ovládané vedením využity k tomu, aby se usnadnilo řízení zisků,
- jak by mohly být transakce mezi účetní jednotkou a známým obchodním partnerem klíčového člena vedení zaranžovány k usnadnění zpronevěry majetku účetní jednotky.

Totožnost spřízněných stran účetní jednotky (viz odstavec 13(a))

A11. V případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, je pravděpodobné, že vedení bude mít k dispozici informace související s totožností spřízněných stran účetní jednotky, neboť informační systémy účetní jednotky budou muset zaznamenávat, zpracovávat a sumarizovat údaje o vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, aby mohla účetní jednotka plnit požadavky rámce týkající se účtování a zveřejnění takových údajů. Vedení bude mít tudíž pravděpodobně podrobný přehled spřízněných stran a změn oproti předchozímu období. U opakujících se zakázek je dotazování východiskem ke srovnávání informací

poskytnutých vedením s auditorovým záznamem o spřízněných stranách z předchozích auditů.

A12. Pokud ovšem rámec nevymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, nemusí mít účetní jednotka takové informační systémy zavedeny. V takových případech je možné, že vedení nebude informováno o existenci všech spřízněných stran. I v takových situacích však platí požadavek provádět dotazování uvedený v odstavci 13, protože vedení může vědět o osobách, které vyhovují definici spřízněných stran uvedené v tomto standardu. V takovém případě budou ale zřejmě dotazy auditora související s totožností spřízněných stran účetní jednotky součástí jeho postupů vyhodnocování rizik a souvisejících činností prováděných v souladu s ISA 315 s cílem získat informace týkající se:

- vlastnické a řídicí struktury účetní jednotky,
- druhů investic, které účetní jednotka realizuje a plánuje realizovat, a
- způsobu, jakým je účetní jednotka strukturována a financována.

V případě vztahů spoluovládání, kdy bude vedení pravděpodobně o takových vztazích vědět s ohledem na jejich ekonomický význam pro účetní jednotku, bude auditorovo dotazování pravděpodobně účinnější, jestliže se zaměří na zjištění toho, zda jsou osoby, s nimiž účetní jednotka uskutečňuje významné transakce nebo s nimiž se významným způsobem dělí o zdroje, stranami spřízněnými.

A13. V případě auditu skupiny vyžaduje ISA 600, aby tým provádějící zakázku skupiny předložil každému auditorovi složky seznam spřízněných stran sestavený vedením skupiny a všech případných dalších spřízněných stran, o nichž tým provádějící zakázku skupiny ví¹⁹. Je-li účetní jednotka složkou skupiny, jsou tyto informace pro auditora užitečným východiskem při dotazování vedení ve spojitosti s totožností spřízněných stran účetní jednotky.

A14. Auditor může rovněž získat informace týkající se totožností spřízněných stran účetní jednotky pomocí dotazování vedení během procesu přijímání zakázky nebo jejího prodlužování na další období.

Kontroly účetní jednotky v oblasti vztahů a transakcí se spřízněnými stranami (viz odstavec 14)

A15. Ostatními osobami v účetní jednotce se rozumějí osoby, které by mohly mít přehled o vztazích a transakcích účetní jednotky se spřízněnými stranami a o kontrolách účetní jednotky, jejichž předmětem jsou takové vztahy a transakce. K těmto osobám patří (pokud nejsou členy vedení):

- osoby pověřené správou a řízením,
- zaměstnanci, kteří jsou oprávněni zahájit, zpracovat nebo zaznamenat transakce, které jsou významné a nespádají do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, a osoby, které na takové zaměstnance dohlížejí nebo je kontrolují,
- interní auditoři,
- interní právní poradce a

¹⁹ ISA 600 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“, odstavec 40(e).

- vedoucí oddělení pro zajištění dodržování etických zásad nebo osoba v rovnocenném postavení.
- A16. Provádění auditu vychází z předpokladu, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznávají a chápou svou odpovědnost za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, včetně věrného zobrazení, je-li to relevantní, a za takový vnitřní kontrolní systém, který vedení, případně i osoby pověřené správou a řízením, určí jako nezbytný k tomu, aby bylo možné sestavit účetní závěrku, která by neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti, ať již z důvodu podvodu nebo chyby²⁰. Pokud rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, sestavení účetní závěrky vyžaduje na vedení, aby za dohledu osob pověřených správou a řízením navrhlo, implementovalo a používalo vhodné kontroly, jejichž předmětem budou vztahy a transakce se spřízněnými stranami. Tyto kontroly mají zajistit identifikaci a správné zaúčtování a zveřejnění těchto vztahů a transakcí v souladu s rámcem. Při plnění role orgánu dohledu osoby pověřené správou a řízením monitorují, jak vedení plní své povinnosti ve spojitosti se zmíněnými kontrolami. Bez ohledu na požadavky, které může rámec vymezovat ve vztahu k spřízněným stranám, mohou osoby pověřené správou a řízením získat v rámci své dozírající činnosti od vedení informace, které jim umožní obeznámit se s povahou a obchodním opodstatněním vztahů a transakcí účetní jednotky se spřízněnými stranami.
- A17. Při plnění požadavku ISA 315 týkajícího se obeznámení se s kontrolním prostředím²¹ může auditor posoudit rysy kontrolního prostředí důležité z pohledu snižování rizik významné (materiální) nesprávnosti ve spojitosti se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami, jako jsou:
- interní etické kodexy, o nichž jsou náležitě informováni pracovníci účetní jednotky, které jsou řádně vynucovány a kterými se řídí situace, kdy účetní jednotka může vstupovat do určitých typů transakcí se spřízněnými stranami,
 - pravidla a postupy zajišťující včasné zveřejnění zájmů, které má vedení a osoby pověřené správou a řízením na transakcích se spřízněnými stranami,
 - rozdělení povinností v rámci účetní jednotky ve vztahu k identifikaci, zaznamenávání, sumarizování a zveřejňování transakcí se spřízněnými stranami,
 - včasné zveřejnění a projednání významných transakcí nespádajících do běžné obchodní činnosti účetní jednotky vedením a osobami pověřenými správou a řízením, včetně toho, zda osoby pověřené správou a řízením dostatečně prověřily obchodní opodstatnění těchto transakcí (např. požádaly o vyjádření externí odborné poradce),
 - jasné pokyny ke schvalování transakcí se spřízněnými stranami, u kterých by mohlo jít o skutečný nebo zdánlivý střet zájmů, např. schválení podvýborem osob pověřených správou a řízením, jehož členy jsou osoby nezávislé na vedení,
 - pravidelné kontroly prováděné interními auditory,
 - proaktivní opatření přijímaná vedením v souvislosti s řešením problémů souvisejících se zveřejněním spřízněných stran, např. vyžádání si vyjádření auditora nebo externího právního poradce,

²⁰ ISA 200, odstavec A2

²¹ ISA 315, odstavec 14.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

- existence pravidel a postupů ohlášení protiprávního jednání.
- A18. Kontroly týkající se vztahů a transakcí se spřízněnými stranami mohou být v některých účetních jednotkách nedostatečné nebo nemusejí být zavedeny vůbec, a to z řady důvodů, např.:
- malý význam, který vedení přikládá identifikaci a zveřejňování vztahů a transakcí se spřízněnými stranami,
 - nedostatek náležitého dohledu ze strany osob pověřených správou a řízením,
 - záměrné ignorování těchto kontrol, neboť zveřejnění údajů o spřízněných stranách by mohlo odhalit skutečnosti, které vedení považuje za citlivé, např. existenci transakcí, do nichž jsou zapojeni rodinní příslušníci členů vedení,
 - nedostatečné obeznámení se s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví vztahujícími se na spřízněné strany ze strany vedení,
 - absence požadavků na zveřejnění informací v příslušném rámci účetního výkaznictví.

Pokud jsou tyto kontroly neúčinné nebo pokud nejsou zavedeny, může se stát, že auditor nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o vztazích a transakcích se spřízněnými stranami. V takovém případě auditor v souladu s ISA 705²² posoudí důsledky pro audit, včetně výroku uvedeného ve zprávě auditora.

- A19. Podvodné účetní výkaznictví je často spojeno s případy, kdy vedení nedodržuje používání kontrolních mechanismů, které mohou navenek fungovat účinně²³. Riziko toho, že vedení obejde kontroly, je vyšší, jestliže je vedení zapojeno do vztahů, které zahrnují ovládání nebo podstatný vliv, se stranami, s nimiž účetní jednotka realizuje podnikatelské činnosti, neboť tyto vztahy mohou vedení intenzivněji motivovat ke spáchání podvodu a přinášet mu větší příležitosti k jeho spáchání. Např. finanční účasti vedení v určitých spřízněných stranách mohou vedení motivovat k obcházení kontrolních mechanismů tak, že (a) vedení účetní jednotce v rozporu s jejími zájmy nařídí, aby uzavřela transakce výhodné pro tyto spřízněné strany, nebo (b) vedení uzavře se spřízněnými stranami tajné dohody nebo bude ovládat jejich činnosti. K příkladům možných podvodů patří:
- vytváření fiktivních podmínek transakcí se spřízněnými stranami s cílem zkreslit obchodní opodstatnění těchto transakcí,
 - podvodné organizování převodu majetku z vedení na jiné osoby nebo z jiných osob na vedení v částkách výrazně vyšších nebo nižších, než je tržní hodnota,
 - realizace složitých transakcí se spřízněnými stranami, např. jednotkami zvláštního určení, které jsou strukturovány tak, aby zkreslily finanční pozici nebo finanční výkonnost účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A20. Kontrolní činnosti v menších účetních jednotkách budou pravděpodobně méně formální a menší jednotky nemusejí mít zavedeny žádné zdokumentované procesy k řešení vztahů a transakcí se spřízněnými stranami. Vlastník-manažer může svým aktivním zapojením do všech významných aspektů transakcí některá rizika vyplývající

²² ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

²³ ISA 240, odstavce 31 a A4.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

z transakcí se spřízněnými stranami zmírnit, případně zvýšit. U takových účetních jednotek se může auditor obeznámit se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami a všemi případnými kontrolami, které se k nim pojí, prostřednictvím dotazování vedení v kombinaci s dalšími postupy, jako je sledování činností, jež ve spojitosti s dohledem a kontrolou vykonává vedení, a inspekce dostupné relevantní dokumentace.

Povolování a schvalování významných transakcí a ujednání (viz odstavec 14(b))

A21. Při povolování uděluje strana či strany s náležitým oprávněním (vedení, osoby pověřené správou a řízením nebo akcionáři účetní jednotky) souhlas s tím, aby účetní jednotka uzavřela konkrétní transakce v souladu s předem vymezenými kritérii, ať již tato kritéria vyžadují použití úsudku, či nikoli. Při schvalování akceptují tyto strany transakce, které účetní jednotka uzavřela, jako transakce splňující kritéria, ve spojitosti s nimiž byl udělen souhlas s transakcí. Níže jsou uvedeny příklady kontrolních mechanismů, které mohou být v účetní jednotce zavedeny pro účely povolování a schvalování významných transakcí a ujednání se spřízněnými stranami nebo významných transakcí a ujednání nespádajících do běžné obchodní činnosti:

- monitorovací kontroly, jejichž cílem je identifikovat takové transakce a ujednání k povolení a schválení,
- schválení podmínek transakcí a ujednání vedením, osobami pověřenými správou a řízením, případně akcionáři.

Zvýšená pozornost věnovaná informacím o spřízněných stranách při kontrole záznamů nebo dokumentů

Záznamy nebo dokumenty, které může auditor prověřit (viz odstavec 15)

A22. Během auditu může auditor prověřit záznamy nebo dokumenty, které mohou obsahovat informace o vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, např.

- potvrzení třetích stran, která auditor získal (kromě bankovních a právních konfirmací),
- přiznání účetní jednotky k dani z příjmů,
- informace poskytnuté účetní jednotkou regulačním orgánům,
- evidence akcionářů za účelem identifikace hlavních akcionářů účetní jednotky,
- prohlášení vedení a osob pověřených správou a řízením o střetu zájmů,
- záznamy o investicích účetní jednotky a o jejích penzijních plánech,
- smlouvy a dohody s klíčovými členy vedení a osobami pověřenými správou a řízením,
- významné smlouvy a dohody nespádající do běžné obchodní činnosti účetní jednotky,
- zvláštní faktury od odborných poradců účetní jednotky a korespondence s nimi,
- smlouvy o životním pojištění, které účetní jednotka uzavřela,
- významné smlouvy, které účetní jednotka během období znovu dojednala,
- zprávy interních auditorů,
- dokumenty předané účetní jednotkou regulátorovi trhu s cennými papíry (např. prospekty emitenta).

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

Ujednání, která mohou naznačovat existenci dříve neidentifikovaných nebo nezveřejněných vztahů či transakcí se spřízněnými stranami (viz odstavec 15)

A23. Ujednání představuje oficiální nebo neoficiální dohodu mezi účetní jednotkou a jednou či více dalšími stranami pro takové účely jako:

- vytvoření obchodního vztahu prostřednictvím vhodných prostředků nebo struktur,
- uskutečňování určitých druhů transakcí za konkrétních podmínek,
- poskytování určitých služeb nebo finanční podpory.

K příkladům ujednání, která by mohla naznačovat existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, jež vedení dříve neidentifikovalo nebo o nichž neinformovalo auditora, patří:

- zapojení do neoficiálního partnerství s dalšími stranami,
- dohody o poskytování služeb určitým stranám za podmínek, které nespadají do rámce běžné obchodní činnosti účetní jednotky,
- záruky nebo ručitelské vztahy.

Identifikace významných transakcí nespadajících do běžné obchodní činnosti (viz odstavec 16)

A24. Získání dalších informací o významných transakcích nespadajících do běžné obchodní činnosti účetní jednotky umožňuje auditorovi vyhodnotit, zda jsou přítomny případné faktory rizika podvodu, a v případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, identifikovat rizika významné (materiální) nesprávnosti.

A25. Níže jsou uvedeny příklady transakcí nespadajících do rámce běžné obchodní činnosti účetní jednotky:

- složité kapitálové transakce, např. podnikové restrukturalizace nebo akvizice,
- transakce s účetními jednotkami v daňově výhodných oblastech (offshore) s nedokonalými zákony o společnostech,
- bezplatný pronájem prostorů nebo poskytování manažerských služeb účetní jednotkou jiné straně,
- prodeje spojené s nezvykle vysokými slevami nebo reklamacemi,
- transakce s cyklickým ujednáním, např. prodeje se závazkem zpětného odkupu,
- transakce realizované na základě smluv, jejichž podmínky jsou změněny před ukončením platnosti.

Seznámení s povahou významných transakcí nespadajících do běžné obchodní činnosti (viz odst. 16(a))

A26. Obeznamování se s povahou významných transakcí nespadajících do rámce běžné obchodní činnosti účetní jednotky znamená seznamování se s obchodním opodstatněním transakcí a s podmínkami, za nichž byly transakce uzavřeny.

Zjišťování toho, zda mohly být do transakce zapojeny spřízněné strany (viz odstavec 16(b))

A27. Spřízněná strana by mohla být do významné transakce nespadající do rámce běžné obchodní činnosti účetní jednotky zapojena nejen prostřednictvím přímého ovlivňování transakce jako strana transakce, ale také formou nepřímého ovlivňování transakce přes

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

zprostředkovatele. Toto ovlivňování může naznačovat přítomnost faktoru rizika podvodu.

Sdílení informací o spřízněných stranách s týmem provádějícím zakázku (viz odstavec 17)

A28. Níže jsou popsány důležité informace získané o spřízněných stranách účetní jednotky, které je možno sdílet s ostatními členy týmu provádějícího zakázku:

- totožnost spřízněných stran účetní jednotky,
- povaha vztahů a transakcí se spřízněnými stranami,
- významné nebo složité vztahy či transakce se spřízněnými stranami, které by mohly během auditu vyžadovat zvláštní pozornost, především transakce, na nichž se finančně podílí vedení nebo osoby pověřené správou a řízením.

Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami

Faktory rizika podvodu spojené se spřízněnou stranou s dominantním vlivem (viz odstavec 19)

A29. Skutečnost, kdy má ve vedení dominantní postavení jediná osoba nebo malá skupina osob, aniž by tento stav byl kompenzován náležitými kontrolními mechanismy, představuje faktor rizika podvodu²⁴. Níže jsou popsány skutečnosti naznačující dominantní vliv uplatňovaný spřízněnou stranou:

- spřízněná strana vetovala důležitá podnikatelská rozhodnutí přijatá vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením,
- spřízněná strana uděluje konečný souhlas s významnými transakcemi,
- vedení a osoby pověřené správou a řízením mezi sebou téměř nebo vůbec nediskutují o podnikatelských návrzích předložených spřízněnou stranou,
- transakce, do nichž je zapojena spřízněná strana (nebo blízký rodinný příslušník spřízněné strany), jsou jen zřídka podrobeny nezávislé kontrole a procesu schvalování.

Dominantní vliv může být někdy uplatňován v situacích, kdy spřízněná strana hrála rozhodující úlohu při zakládání účetní jednotky a nadále hraje rozhodující roli při jejím řízení.

A30. Jsou-li přítomny další rizikové faktory, může existence spřízněné strany s dominantním vlivem naznačovat závažná rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu. Např.:

- nezvykle vysoká fluktuace členů užšího vedení nebo odborných poradců může svědčit o neetických nebo podvodných podnikatelských postupech, které slouží zájmům spřízněné strany,
- využívání obchodních zprostředkovatelů u významných transakcí, u nichž chybí jasné podnikatelské opodstatnění, může naznačovat, že spřízněná strana by mohla být do takových transakcí zapojena prostřednictvím ovládnutí takových zprostředkovatelů pro podvodné účely,
- důkazy o příliš rozsáhlém zapojení spřízněné strany do výběru účetních pravidel a postupů nebo do stanovení významných odhadů či její přílišný zájem o výběr

²⁴ ISA 240, příloha 1.

účetních pravidel a o stanovení odhadů mohou naznačovat možnou existenci podvodného účetního výkaznictví.

Reakce na rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami (viz odstavec 20)

- A31. Povaha, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, které auditor může zvolit v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami, závisejí na povaze těchto rizik a na konkrétních podmínkách účetní jednotky²⁵.
- A32. Níže jsou uvedeny příklady auditorských testů věcné správnosti, které může auditor provést, pokud vyhodnotil závažné riziko, že vedení nezaúčtovalo nebo nezveřejnilo správně transakce se spřízněnými stranami v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví (ať již z důvodu podvodu nebo chyby):
- potvrzení nebo projednání konkrétních aspektů transakcí se zprostředkovateli, jako jsou banky, právní kanceláře, ručitelé nebo zástupci, tam, kde je to prakticky možné a nezakazuje to právní předpis ani etická pravidla,
 - potvrzení účelu, konkrétních podmínek nebo částek transakcí se spřízněnými stranami (tento auditorský postup může být méně účinný, jestliže auditor usoudí, že účetní jednotka pravděpodobně ovlivní spřízněné strany při předkládání odpovědí auditorovi),
 - pročetí účetní závěrky nebo jiných důležitých finančních informací spřízněných stran, jsou-li k dispozici, za účelem získání důkazů o zaúčtování transakcí v účetních záznamech spřízněných stran.
- A33. Pokud auditor vyhodnotil závažné riziko významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu jako důsledek přítomnosti spřízněné strany s dominantním vlivem, může, kromě dodržení všeobecných požadavků ISA 240, provést např. následující auditorské postupy, aby se obeznámil s obchodními vztahy, které mohla spřízněná strana navázat přímo či nepřímo s účetní jednotkou, a určil, nakolik je nutné provést další vhodné auditorské testy věcné správnosti:
- dotazování vedení a osob pověřených správou a řízením a jednání s nimi,
 - dotazování spřízněné strany,
 - inspekce důležitých smluv se spřízněnou stranou,
 - vhodný průzkum základních informací, např. pomocí internetu nebo z externích databází obchodních údajů,
 - posouzení zpráv zaměstnanců, v nichž ohlašují protiprávní jednání, pokud jsou tyto zprávy archivovány.
- A34. V závislosti na výsledcích postupů vyhodnocení rizik provedených auditorem může auditor považovat za vhodné získat důkazní informace bez testování kontrolních mechanismů účetní jednotky, jejichž předmětem jsou vztahy a transakce se spřízněnými stranami. Za určitých okolností však nemusí být možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace ve spojitosti s riziky významné (materiální) nesprávnosti spojenými se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami pouze pomocí auditorských testů

²⁵ ISA 330 obsahuje další pokyny týkající se přihlížení k povaze, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů. V ISA 240 jsou vymezeny požadavky a uvedeny pokyny týkající se vhodných reakcí na vyhodnocená rizika významné nesprávnosti z důvodu podvodu.

věcné správnosti. Např. v situaci, kdy mezi účetní jednotkou a jejími složkami probíhá velké množství vnitropodnikových transakcí a o těchto transakcích existuje, je zaznamenán, zpracován nebo v uceleném systému elektronicky vykázan značný objem informací, může auditor dojít k závěru, že není možné navrhnout účinné auditorské testy věcné správnosti, které by samy o sobě snížily rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená s těmito transakcemi na přijatelně nízkou úroveň. V takovém případě musí auditor, v zájmu splnění požadavku ISA 330 týkajícího se získání dostatečných a vhodných důkazních informací o provozní účinnosti relevantních kontrol²⁶, otestovat kontrolní mechanismy účetní jednotky, jejichž předmětem je úplnost a správnost záznamů týkajících se vztahů a transakcí se spřízněnými stranami.

Identifikace dříve neidentifikovaných nebo nezveřejněných spřízněných stran nebo významných transakcí s nimi

Informování týmu provádějícího zakázku o nově identifikovaných spřízněných stranách (viz odstavec 22(a))

A35. Rychlé informování ostatních členů týmu provádějícího zakázku o veškerých nově identifikovaných spřízněných stranách pomáhá ostatním členům týmu při určování toho, zda tyto informace ovlivní výsledky již provedených postupů vyhodnocování rizik a závěry utvořené na jejich základě, včetně toho, zda rizika významné (materiální) nesprávnosti mají být vyhodnocena znovu.

Testy věcné správnosti týkající se nově identifikovaných spřízněných stran nebo významných transakcí se spřízněnými stranami (viz odstavec 22(c))

A36. Níže jsou uvedeny příklady auditorských testů věcné správnosti, které může auditor provést ve spojitosti s nově identifikovanými spřízněnými stranami nebo významnými transakcemi se spřízněnými stranami:

- dotazování týkající se povahy vztahů účetní jednotky s nově identifikovanými spřízněnými stranami, včetně (je-li to možné a nezakazuje-li to právní předpis ani etická pravidla) dotazování se stran mimo účetní jednotku, které by mohly mít podrobnou znalost účetní jednotky a jejího podnikání, jako jsou právní poradci, hlavní zprostředkovatelé a zástupci, konzultanti, ručitelé nebo jiní úzce spolupracující obchodní partneři,
- analýza účetních záznamů transakcí s nově identifikovanými spřízněnými stranami; tato analýza může být usnadněna pomocí auditorských technik s využitím počítače,
- ověření podmínek transakcí s nově identifikovanými spřízněnými stranami a vyhodnocení, zda jsou transakce správně zaúčtovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Záměrné nezveřejnění vedením (viz odstavec 22(e))

A37. Požadavky a pokyny uvedené v ISA 240 ve spojitosti s povinnostmi auditora týkajícími se podvodu při auditu účetní závěrky jsou relevantní, jestliže se zdá, že vedení záměrně auditora neinformovalo o spřízněných stranách nebo o významných transakcích s nimi. Auditor může též zvážit, je-li nutné znovu vyhodnotit spolehlivost odpovědí vedení na auditorovo dotazování a prohlášení, které mu vedení předložilo.

²⁶ ISA 330, odstavec 8(b).

Identifikované významné transakce se spřízněnými stranami nespádající do běžné obchodní činnosti účetní jednotky

Vyhodnocení obchodního opodstatnění významných transakcí se spřízněnými stranami (viz odstavec 23)

A38. Při vyhodnocování obchodního opodstatnění významných transakcí se spřízněnými stranami nespádajících do běžné obchodní činnosti účetní jednotky může auditor zvážit:

- jestli:
 - je transakce příliš složitá (např. je do ní zapojena řada spřízněných stran v rámci konsolidačního celku),
 - jsou podmínky transakce neobvyklé, např. nezvyklé ceny, úrokové sazby, záruky a platební podmínky,
 - transakce postrádá zřejmé logické opodstatnění,
 - jsou do transakce zapojeny dříve neidentifikované spřízněné strany,
 - je transakce zpracována neobvyklým způsobem,
- zda vedení projednalo povahu a zaúčtování takové transakce s osobami pověřenými správou a řízením,
- zda vedení klade větší důraz na konkrétní účetní ošetření než na náležité zohlednění souvisejících ekonomických aspektů transakce.

Pokud vysvětlení podané vedením zásadním (materiálním) způsobem nesouhlasí s podmínkami transakce se spřízněnými stranami, je auditor v souladu s ISA 500²⁷ povinen posoudit spolehlivost vysvětlení a prohlášení vedení i u ostatních důležitých záležitostí.

A39. Auditor se také může seznámit s obchodním opodstatněním takové transakce z pohledu spřízněné strany. To mu pomůže lépe pochopit ekonomickou podstatu transakce a důvod její realizace. Obchodní opodstatnění z pohledu spřízněné strany, které neodpovídá povaze jejího podnikání, může představovat faktor rizika podvodu.

Povolování a schvalování významných transakcí se spřízněnými stranami (viz odst. 23(b))

A40. Povolení a schválení významných transakcí se spřízněnými stranami nespádajících do běžné obchodní činnosti účetní jednotky vedením, osobami pověřenými správou a řízením, případně akcionáři může být zdrojem důkazních informací o tom, že tyto transakce byly na příslušných úrovních účetní jednotky řádně posouzeny a že jejich podmínky jsou náležitě zohledněny v účetní závěrce. Existence transakcí této povahy, které nebyly předmětem zmíněného povolování a schvalování, může při absenci racionálních vysvětlení vycházejících z rozhovorů s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením naznačovat rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu chyby nebo podvodu. V takové situaci bude auditor zřejmě nucen věnovat pozornost dalším transakcím podobné povahy. Samotné povolení a schválení transakce však nemusí stačit k tomu, aby auditor mohl vyloučit riziko významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu, protože povolování a schvalování mohou být neúčinné, pokud existuje tajná úmluva mezi spřízněnými stranami nebo pokud spřízněná strana uplatňuje v účetní jednotce dominantní vliv.

²⁷ ISA 500 „Důkazní informace“, odstavec 11.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A41. Menší účetní jednotka nemusí mít stejné kontrolní mechanismy, jaké poskytují různé úrovně povolování a schvalování ve větší účetní jednotce. Při auditu menší účetní jednotky se proto auditor pravděpodobně nebude moci v takové míře spoléhat na to, že mu postupy povolování a schvalování poskytnou důkazní informace prokazující platnost významných transakcí se spřízněnými stranami nespádajících do běžné obchodní činnosti účetní jednotky. Auditor by měl místo toho zvážit provedení jiných auditorských postupů, jako je inspekce relevantních dokumentů, potvrzení konkrétních aspektů transakce s příslušnými stranami nebo sledování zapojení vlastníka-manažera do transakcí.

Tvrzení, že transakce se spřízněnými stranami byly realizovány za podmínek rovnocenných podmínkám transakcí uskutečněných za obvyklých tržních podmínek (viz odstavec 24)

A42. Přestože důkazní informace o poměru mezi cenou účtovanou u transakce se spřízněnou stranou a cenou podobné transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek mohou být pohotově k dispozici, existují zpravidla praktické obtíže, které omezují schopnost auditora získat důkazní informace o tom, že všechny ostatní aspekty transakce odpovídají aspektům transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek. Přestože auditor může být např. schopen potvrdit, že transakce se spřízněnou stranou byla realizována v tržní ceně, nemusí být možné potvrdit, zda i ostatní podmínky transakce (např. úvěrové podmínky, podmíněné závazky a konkrétní poplatky) odpovídají podmínkám, které by za běžných okolností byly dohodnuty mezi nezávislými stranami. Může tudíž existovat riziko, že tvrzení vedení, že transakce se spřízněnou stranou byla uskutečněna za podmínek rovnocenných podmínkám transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek, bude významně (materiálně) nesprávné.

A43. Sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení dokázalo pravdivost tvrzení, že transakce se spřízněnou stranou byla realizována za podmínek odpovídajících podmínkám transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek. Vedení může podpořit své tvrzení následovně:

- porovnáním podmínek transakce se spřízněnou stranou s podmínkami stejné nebo podobné transakce s jednou či více nespřízněnými stranami,
- požádáním externího znalce o určení tržní ceny a potvrzení podmínek transakce,
- porovnáním podmínek transakce se známými tržními podmínkami podobných transakcí na otevřeném trhu.

A44. Vyhodnocování toho, jak vedení podpořilo své tvrzení, může zahrnovat jednu či více z následujících činností:

- posouzení vhodnosti procesu, který vedení využilo k podpoření tvrzení,
- ověření zdroje interních nebo externích dat, která podporují tvrzení, a otestování správnosti, úplnosti a relevantnosti těchto dat,
- vyhodnocení přiměřenosti významných předpokladů, ze kterých tvrzení vychází.

A45. Některé rámce účetního výkaznictví vyžadují zveřejnění transakcí se spřízněnými stranami, které nejsou realizovány za podmínek rovnocenných podmínkám, jaké platí pro transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek. Pokud v takové situaci vedení transakci se spřízněnými stranami v účetní závěrce nezveřejní, může to být implicitním tvrzením, že transakce byla uskutečněna za podmínek rovnocenných podmínkám transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek.

Vyhodnocení účtování o identifikovaných vztazích a transakcích se spřízněnými stranami a zveřejnění údajů o nich

Záležitosti týkající se významnosti (materiality), knimž je třeba přihlédnout při vyhodnocování nesprávností (viz odstavec 25)

A46. ISA 450 vyžaduje, aby auditor přihlédl při vyhodnocování toho, zda je nesprávnost významná (materiální), k velikosti i povaze nesprávnosti a ke konkrétním okolnostem jejího výskytu²⁸. Význam transakce pro uživatele účetní závěrky nemusí záviset výhradně na zaúčtované částce transakce, ale rovněž na dalších specifických faktorech, jako je povaha vztahu se spřízněnou stranou.

Vyhodnocování zveřejněných informací o spřízněných stranách (viz odstavec 25(a))

A47. Vyhodnocování informací zveřejněných o spřízněných stranách v návaznosti na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví znamená posouzení toho, zda jsou fakta a okolnosti týkající se vztahů a transakcí účetní jednotky se spřízněnými stranami náležitě sumarizovány a vykázány a zda jsou zveřejněné údaje srozumitelné. Údaje zveřejněné o transakcích se spřízněnými stranami nemusejí být srozumitelné, pokud:

- (a) jsou obchodní opodstatnění a dopady transakce na účetní závěrku nejasné nebo zkrácené nebo
- (b) nejsou náležitě zveřejněny klíčové podmínky transakcí či další jejich důležité prvky nutné k jejich pochopení.

Písemná prohlášení (viz odstavec 26)

A48. Níže jsou popsány okolnosti, za nichž může být vhodné získat písemná prohlášení osob pověřených správou a řízením:

- pokud tyto osoby schválily konkrétní transakce se spřízněnými stranami, které (a) významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku nebo (b) do kterých je zapojeno vedení,
- pokud tyto osoby poskytly auditorovi konkrétní ústní prohlášení o podrobnostech určitých transakcí se spřízněnými stranami,
- pokud mají finanční nebo jinou účast v spřízněných stranách nebo podíl na transakcích s nimi.

A49. Auditor se může rovněž rozhodnout, že získá písemná prohlášení týkající se konkrétních tvrzení, která učinilo vedení, např. tvrzení, že konkrétní transakce se spřízněnými stranami nejsou spojeny s nezveřejněnými vedlejšími úmluvami.

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením

A50. Informování o důležitých záležitostech, které se objeví během auditu²⁹ ve spojitosti se spřízněnými stranami účetní jednotky, pomáhá auditorovi dobrat se společného pochopení povahy a vyřešení těchto záležitostí s osobami pověřenými správou a řízením. K příkladům důležitých záležitostí týkajících se spřízněných stran patří:

- případy, kdy vedení neinformuje (ať již záměrně, či nikoli) auditora o spřízněných stranách nebo o významných transakcích s nimi, což může osoby pověřené správou

²⁸ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“, odstavec 11(a). Odstavec A16 ISA 450 obsahuje pokyny týkající se okolností, které mohou ovlivnit vyhodnocování nesprávností.

²⁹ ISA 230, odstavec A8, obsahuje další pokyny o povaze důležitých záležitostí, které se objeví během auditu.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

a řízením upozornit na významné vztahy a transakce se spřízněnými stranami, o kterých dříve nevěděly,

- identifikace významných transakcí se spřízněnými stranami, které nebyly řádně povoleny a schváleny a mohly by vést ke vzniku podezření na spáchání podvodu,
- neshoda s vedením ve spojitosti s účtováním o významných transakcích se spřízněnými stranami a jejich zveřejněním v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- nedodržení příslušných právních předpisů, které zakazují nebo omezují určité typy transakcí se spřízněnými stranami,
- obtíže při identifikování hierarchicky nejvyšší osoby, která skutečně ovládá účetní jednotku.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 560**

UDÁLOSTI PO DATU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Události po datu účetní závěrky.....	2
Datum účinnosti	3
Cíl	4
Definice	5
Požadavky	
Události nastalé mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora	6 – 9
Skutečnosti, s nimiž je auditor seznámen po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky	10 – 13
Skutečnosti, s nimiž je auditor seznámen po datu zveřejnění účetní závěrky	14 – 17
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět standardu.....	A1
Definice.....	A2 – A5
Události nastalé mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora	A6 – A10
Skutečnosti, s nimiž je auditor seznámen po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky	A11 – A16
Skutečnosti, s nimiž je auditor seznámen po datu zveřejnění účetní závěrky	A17 – A18

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 560 „Události po datu účetní závěrky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora ve vztahu k událostem po datu účetní závěrky.

Události po datu účetní závěrky

2. Účetní závěrka může být ovlivněna určitými událostmi, ke kterým dojde po datu této účetní závěrky. Řada rámců účetního výkaznictví má pro tyto události zvláštní úpravu¹. Tyto rámce zpravidla rozlišují dva typy událostí:

- (a) události, které jsou důkazem o podmínkách, jež existovaly k datu účetní závěrky, a
- (b) události, které svědčí o podmínkách vzniklých až po datu účetní závěrky.

ISA 700 vysvětluje, že datum zprávy auditora informuje uživatele této zprávy o tom, že auditor posoudil vliv událostí a transakcí, o kterých se dozvěděl a které nastaly do tohoto data².

Datum účinnosti

3. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

4. Cílem auditora je:
 - (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora a které vyžadují úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění v této účetní závěrce, byly do této účetní závěrky náležitě zahrnuty v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a
 - (b) náležitě reagovat na skutečnosti, o kterých se auditor dozvěděl po datu zprávy auditora a které, kdyby o nich auditor věděl k datu zprávy auditora, by mohly vést k úpravě této zprávy.

Definice

5. Pro účely mezinárodních auditorských standardů níže uvedené termíny jsou v textu použity v následujícím významu:
 - (a) datum účetní závěrky – datum posledního dne posledního účetního období, za něž je účetní závěrka sestavena,
 - (b) datum schválení účetní závěrky – datum, ke kterému byly sestaveny všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku včetně přílohy účetní závěrky, a odpovědní činitelé prohlásili, že za tuto účetní závěrku převzali odpovědnost, (viz odstavec A2)
 - (c) datum zprávy auditora – datum, které auditor uvede ve své zprávě k účetní závěrce v souladu s ISA 700, (viz odstavec A3)
 - (d) datum zveřejnění účetní závěrky – datum, kdy jsou zpráva auditora a auditorem ověřená účetní závěrka zpřístupněny třetím stranám, (viz odstavce A4 – A5)

¹ Například Mezinárodní účetní standard (IAS) 10 „Události po rozvahovém dni“ se zabývá úpravou událostí v účetní závěrce, ať příznivých či nepříznivých, ke kterým dochází mezi datem účetní závěrky (které se v IAS nazývá „rozvahový den“) a datem, kdy je účetní závěrka schválena ke zveřejnění.

² ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavec A38.

- (e) události po datu účetní závěrky – události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, a skutečnosti, o kterých se auditor dozvěděl po datu zprávy auditora.

Požadavky

Události nastalé se mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora

6. Auditor je povinen provést takové postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že byly zjištěny všechny události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, které vyžadují úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce. Nepředpokládá se však, že auditor bude provádět dodatečné ověření skutečností, u kterých dříve použité postupy poskytly uspokojivé závěry. (viz odstavec A6)
7. Auditor je povinen provést postupy požadované v odstavci 6 tak, aby zahrnovaly období počínající datem účetní závěrky a končící co nejbližší k datu zprávy auditora. Auditor je povinen vzít v úvahu vyhodnocení auditorského rizika při určení rozsahu a povahy těchto auditorských postupů, které obvykle zahrnují: (viz odstavce A7 – A8)
 - (a) seznámení se s postupy, které používá vedení účetní jednotky k identifikaci událostí po datu účetní závěrky,
 - (b) dotazování vedení, a popřípadě osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, zda po datu účetní závěrky nastaly události, které by mohly mít vliv na účetní závěrku, (viz odstavec A9)
 - (c) seznámení se s případnými zápisy z jednání vlastníků, porad vedení účetní jednotky nebo porad osob pověřených správou a řízením účetní jednotky konaných po datu účetní závěrky a dotazování se na záležitosti diskutované na jednáních, z nichž nejsou k dispozici zápisy, (viz odstavec A10)
 - (d) seznámení se s posledními mezitímními účetními výkazy sestavenými po datu řádné účetní závěrky, pokud jsou k dispozici.
8. Jestliže auditor na základě postupů požadovaných v odstavcích 6 a 7 zjistí události, které vyžadují úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce, je povinen posoudit, zda je každá z těchto událostí náležitě v účetní závěrce zobrazena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Písemné prohlášení

9. Auditor je povinen vyžádat si od vedení účetní jednotky, popřípadě od osob pověřených správou a řízením, písemné prohlášení podle ISA 580³, že u všech událostí po datu účetní závěrky, u kterých příslušný rámec účetního výkaznictví vyžaduje úpravu nebo zveřejnění údajů, došlo k úpravě nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce.

Skutečnosti, s nimiž je auditor seznámen po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky

10. Po datu zprávy auditora není auditor povinen provádět žádné auditorské postupy týkající se dané účetní závěrky. Nicméně, zjistí-li po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky skutečnosti, které by byly vyžadovaly úpravu zprávy auditora, kdyby o nich auditor k datu této zprávy věděl, auditor je povinen: (viz odstavec A 11)

³ ISA 580 „Písemná prohlášení“.

- (a) projednat tyto záležitosti s vedením účetní jednotky, případně s osobami pověřenými správou a řízením,
- (b) určit, zda účetní závěrka musí být upravena, a pokud ano,
- (c) vyžádat si informaci, jak se chce vedení vypořádat v účetní závěrce s těmito skutečnostmi.

11. Pokud vedení upraví účetní závěrku, auditor je povinen:

- (a) provést dle okolností nezbytné auditorské postupy týkající se provedených úprav účetní závěrky,
- (b) pokud se neuplatní okolnosti uvedené v odstavci 12, pak:
 - (i) rozšířit auditorské postupy uvedené v odstavcích 6 a 7 do data nové zprávy auditora a
 - (ii) vydat novou zprávu auditora k upravené účetní závěrce. Nová zpráva auditora nesmí být datována dříve, než je datum schválení upravené účetní závěrky.

12. Jestliže právní předpisy nebo rámec účetního výkaznictví nezakazují vedení účetní jednotky omezit úpravy účetní závěrky pouze na dopady těch událostí po datu účetní závěrky, které vyvolaly nutnost úpravy účetní závěrky, a osobám odpovědným za schválení účetní závěrky není zakázáno omezit své schválení pouze na provedené úpravy, pak auditor může omezit auditorské postupy týkající se událostí po datu účetní závěrky požadované v odstavci 11 b (i) jen na provedené úpravy. V tom případě auditor je povinen:

- (a) upravit zprávu auditora tak, aby obsahovala dodatečné datum vztahující se pouze k provedené úpravě účetní závěrky, a tím poukázat na to, že auditorské postupy týkající se událostí po datu účetní závěrky jsou omezeny jen na úpravu účetní závěrky popsanou v příslušné části přílohy účetní závěrky, nebo (viz A12)
- (b) vydat novou nebo upravenou zprávu auditora, která bude zahrnovat v odstavci obsahujícím zdůraznění skutečnosti⁴ nebo v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti prohlášení, že auditorské postupy týkající se událostí po datu účetní závěrky jsou omezeny jen na úpravu účetní závěrky popsanou v příslušné části přílohy účetní závěrky.

13. V některých jurisdikcích právní předpisy nebo rámec účetního výkaznictví nemusí vyžadovat, aby vedení účetní jednotky zveřejnilo upravenou účetní závěrku, a tedy auditor nemusí vydávat upravenou nebo novou zprávu auditora. Nicméně jestliže vedení neupraví účetní závěrku, přestože se auditor domnívá, že by měla být upravena, pak: (viz odstavce A13 – A14)

- (a) pokud zpráva auditora nebyla dosud předána účetní jednotce, auditor je povinen modifikovat svůj výrok v souladu s ISA 705⁵ a poté předat zprávu auditora, nebo
- (b) pokud byla zpráva auditora již předána účetní jednotce, auditor je povinen informovat vedení, a pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky ve vedení této jednotky, pak i všechny osoby pověřené řízením, aby nezveřejňovaly účetní závěrku třetím stranám, dokud nebudou provedeny příslušné úpravy. Pokud účetní závěrka byla přesto následně zveřejněna bez nezbytných úprav, auditor je povinen podniknout vhodné kroky, aby se pokusil zabránit tomu, že třetí strany budou spoléhat

⁴ Viz ISA 706, „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“.

⁵ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

na zprávu auditora. (viz odstavce A13 – A14)

Skutečnosti, s nimiž je auditor seznámen po datu zveřejnění účetní závěrky

14. Po zveřejnění účetní závěrky není auditor povinen provádět žádné další auditorské postupy týkající se dané účetní závěrky. Jestliže se však auditor dozví o skutečnosti, která existovala k datu zprávy auditora a která, pokud by mu v té době byla známa, by byla mohla vést k vydání modifikované zprávy, je auditor povinen učinit následující:
- (a) projednat záležitost s vedením účetní jednotky, a pokud je to vhodné, i s osobami pověřenými správou a řízením,
 - (b) posoudit, zda účetní závěrka má být upravena, a pokud ano,
 - (c) vyžádat si informaci, jak se chce vedení vypořádat v účetní závěrce s těmito skutečnostmi.
15. Pokud vedení upraví účetní závěrku, pak je auditor povinen učinit toto: (viz odstavec A17)
- (a) vykonat dle okolností nezbytné auditorské postupy týkající se provedených úprav účetní závěrky,
 - (b) ověřit kroky vedení účetní jednotky k zajištění toho, aby kdokoli, kdo obdržel dříve zveřejněnou účetní závěrku se zprávou auditora k této účetní závěrce, byl o vzniklé situaci informován.
 - (c) pokud se neuplatní okolnosti uvedené v odstavci 12:
 - (i) rozšířit auditorské postupy uvedené v odstavcích 6 a 7 až do data vydání nové zprávy auditora, přičemž datum vydání nové zprávy auditora je nejdříve k datu schválení upravené účetní závěrky, a
 - (ii) vydat novou zprávu auditora k upravené účetní závěrce,
 - (d) pokud se uplatní okolnosti v odstavci 12, upravit zprávu auditora nebo vydat novou zprávu auditora, jak je požadováno v odstavci 12.
16. Auditor je povinen zahrnout do nové nebo upravené zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, kde odkáže na příslušnou část přílohy účetní závěrky, která podrobněji rozvádí důvody k úpravě dříve vydané účetní závěrky, a na dříve vydanou zprávu auditora.
17. Pokud vedení účetní jednotky neučiní nezbytné kroky k zajištění toho, aby kdokoli, kdo obdržel dříve zveřejněnou účetní závěrku, byl informován o dané situaci, a neupraví účetní závěrku, když se auditor domnívá, že by měla být upravena, pak je auditor povinen informovat vedení, a pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením ve vedení⁶, pak i všechny osoby pověřené správou a řízením, že má v úmyslu podniknout kroky k tomu, aby se třetí strany nespolečaly na zprávu auditora. Pokud ani po této informaci vedení nebo osoby pověřené správou a řízením neučiní příslušné kroky, auditor je povinen podniknout vhodné kroky, aby se pokusil zabránit tomu, že třetí strany budou spoléhat na zprávu auditora. (viz odstavec 18)

Aplikační a vysvětlující část

Předmět standardu (viz odstavec 1)

A1. V případě, že auditovaná účetní závěrka je začleněna do jiných dokumentů po jejím

⁶ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13.

zveřejnění, auditor zváží případné dodatečné povinnosti ve vztahu k událostem po datu účetní závěrky, jako například požadavky právních předpisů na něj kladené v těch jurisdikcích, v nichž se provádí veřejná nabídka cenných papírů. Povinností auditora může například být, aby k datu vydání prospektu emitenta provedl další auditorské postupy. Tyto postupy obvykle zahrnují provedení postupů uvedených v odstavcích 6 a 7 k datu maximálně se blížícímu datu účinnosti prospektu emitenta a analýzu tohoto prospektu s cílem posoudit, zda ostatní informace v prospektu obsažené jsou v souladu s finančními informacemi, s nimiž je auditor spojován⁷.

Definice

Datum schválení účetní závěrky (viz odstavec 5(b))

A2. V některých jurisdikcích právní předpisy definují osoby nebo orgány (např. vedení účetní jednotky nebo osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky), které nesou zodpovědnost za to, že byly sestaveny všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku včetně přílohy účetní závěrky, a je přesně vymezen postup schvalování účetní závěrky. V jiných jurisdikcích není takový schvalovací proces právními předpisy stanoven a daná účetní jednotka se při sestavování a finalizaci účetní závěrky řídí vlastními postupy s ohledem na svou strukturu vedení a řízení. V jiných jurisdikcích musí účetní závěrku před jejím zveřejněním schválit rovněž akcionáři. V těchto jurisdikcích není jejich souhlas potřebný k tomu, aby auditor mohl dojít k závěru, že získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na nichž je založen výrok auditora k účetní závěrce. Pro účely mezinárodních auditorských standardů se za datum schválení účetní závěrky považuje datum, ke kterému orgán s příslušnou pravomocí rozhodne, že byly vypracovány všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku včetně přílohy účetní závěrky, nebo datum, ke kterému orgán s příslušnou pravomocí prohlásí, že převzal odpovědnost za tuto účetní závěrku, nastane-li dříve.

Datum zprávy auditora (viz odstavec 5(c))

A3. Zpráva auditora může být datována nejdříve dnem, kdy auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě formuluje svůj výrok k účetní závěrce včetně důkazů o tom, že daná účetní jednotka sestavila všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku včetně přílohy účetní závěrky, a že orgán s příslušnou pravomocí prohlásil, že převzal odpovědnost za tuto účetní závěrku.⁸ Datum zprávy auditora proto nemůže předcházet datu schválení účetní závěrky, jak je definováno v odstavci 5 (b). Vlivem administrativních kroků může nastat určité časové prodloužení mezi datem zprávy auditora dle definice v odstavci 5 (c) a datem, kdy auditor předá zprávu auditora účetní jednotce.

Datum zveřejnění účetní závěrky (viz odstavec 5(d))

A4. Datum zveřejnění účetní závěrky obecně závisí na právním prostředí, v kterém se účetní jednotka pohybuje. Za některých okolností datem zveřejnění účetní závěrky může být datum předání příslušnému právem stanovenému orgánu. Protože auditovaná účetní závěrka nemůže být zveřejněna bez zprávy auditora, datum zveřejnění auditované účetní závěrky musí být nejen stejné jako datum zprávy auditora či pozdější, ale zároveň musí být stejné jako datum předání zprávy auditora účetní jednotce či pozdější.

⁷ Viz ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 2.

⁸ ISA 700, odstavec 41. Za některých okolností právní předpisy určují okamžik, ke kterému má být audit účetní závěrky hotový.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A5. V případě veřejného sektoru může být datem zveřejnění účetní závěrky datum, kdy účetní závěrka a zpráva auditora k této účetní závěrce jsou předány zákonodárnému sboru nebo jinak zveřejněny.

Události mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora (viz odstavce 6 – 9)

- A6. V závislosti na vyhodnocení auditorského rizika auditorské postupy vyžadované v odstavci 6 mohou zahrnovat postupy nezbytné pro získání přiměřených a vhodných důkazních informací zahrnující ověření a testování účetních záznamů a transakcí mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora. Auditorské postupy požadované v odstavcích 6 a 7 provede auditor nad rámec běžných postupů, které provádí u některých operací vyskytujících se po datu účetní závěrky, proto, aby získal důkazní informace o událostech po datu účetní závěrky (například aby získal důkazní informace vztahující se k zůstatkům vykázaným v účetní závěrce jako např. nakládání s časovým rozlišením nebo následná inkasa pohledávek).
- A7. Odstavec 7 definuje určité auditorské postupy, které auditor podle odstavce 6 musí provést. Postupy, které auditor provádí u událostí po datu účetní závěrky, mohou nicméně záviset na dostupných informacích a zejména na rozsahu provedených účetních zápisů od data účetní závěrky. Pokud účetní zápisy nejsou aktuální a nebyly zpracovány mezitímní účetní výkazy (ať už pro vnitřní nebo vnější potřeby) nebo nejsou k dispozici zápisy z jednání vedení účetní jednotky nebo osob pověřených správou a řízením, mohou příslušné auditorské postupy mít formu kontroly dostupných knih a záznamů včetně bankovních výpisů. Odstavec A8 uvádí příklady některých záležitostí, které auditor může vzít do úvahy při dotazování.
- A8. Navíc k auditorským postupům požadovaným v odstavci 7 zváží auditor, zda je nezbytné a vhodné:
- seznámení se s aktuálními rozpočty, prognózami peněžních toků a s dalšími souvisejícími zprávami vedení účetní jednotky týkajícími se období po datu účetní závěrky,
 - dotazování nebo rozšíření ústních či písemných dotazů položených právním poradcům účetní jednotky ohledně soudních sporů a vznesených nároků nebo
 - posouzení, zda je nutné si vyžádat písemné prohlášení ohledně některých událostí po datu účetní závěrky na podporu jiných důkazních informací a získat tak dostatečné a vhodné důkazní informace.

Dotazování (viz odstavec 7(b))

- A9. Při dotazování vedení účetní jednotky a případně osob pověřených správou a řízením účetní jednotky ohledně toho, zda se vyskytly události po datu účetní závěrky, které by mohly závěrku ovlivnit, se auditor může dotazovat na současný stav položek, které byly zaúčtovány na základě předběžných nebo nepřesvědčivých dat, a může vznést specifické dotazy k následujícím záležitostem:
- zda účetní jednotce přibyly nové závazky, půjčky nebo poskytla nové záruky,
 - zda se uskutečnil nebo se plánuje prodej nebo nákup majetku,
 - zda se uskutečnila, nebo se plánuje, nová emise akcií nebo dluhopisů, zda byla uzavřena dohoda o fúzi či likvidaci nebo se uzavření takové dohody plánuje,
 - zda byl nějaký majetek účetní jednotky zestátněn nebo zničen např. požárem nebo povodní,

- zda došlo k nějakému vývoji týkajícímu se podmíněných závazků,
- zda byly provedeny neobvyklé účetní úpravy nebo zda účetní jednotka takové úpravy má v úmyslu provést,
- zda nastaly, nebo zda je pravděpodobné, že nastanou události, které by zpochybnilly vhodnost účetních postupů použitých při sestavování účetní závěrky. Takovými událostmi by byly např. události zpochybňující předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky,
- zda nastaly události, které se vztahují k odhadům a rezervám uvedeným v účetní závěrce,
- zda nastaly události, které se vztahují k předpokladu ekonomické návratnosti majetku.

Analýza zápisů z jednání (viz odstavec 7(c))

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A10. Ve veřejném sektoru může auditor pročíst oficiální záznamy příslušných jednání zákonodárných orgánů a dotazovat se na projednávané záležitosti, pro které ještě nejsou oficiální záznamy k dispozici.

Skutečnosti, s nimiž je auditor seznámen po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky

Zodpovědnost vedení vůči auditorovi (viz odstavec 10)

A11. Jak je uvedeno v ISA 210, smluvní podmínky auditní zakázky obsahují souhlas vedení účetní jednotky s tím, že vedení bude informovat auditora o skutečnostech, které mohou ovlivnit účetní závěrku, o kterých se vedení dozví během období od data zprávy auditora do data, kdy je účetní závěrka zveřejněna⁹.

Uvedení dvojího data (viz odst.12(a))

A12. Pokud, za okolností popsaných v odstavci 12(a), auditor upraví zprávu auditora tak, aby obsahovala dodatečné datum vztahující se pouze k této úpravě, datum zprávy auditora k účetní závěrce před její následnou úpravou vedením účetní jednotky zůstává nezměněno, protože toto datum informuje uživatele účetní závěrky o tom, k jakému datu byly ukončeny práce auditora na této účetní závěrce. Nicméně dodatečné datum je uvedeno ve zprávě auditora, aby informovalo čtenáře, že auditorské postupy po tomto datu byly omezeny na následnou úpravu účetní závěrky. Následující příklad ilustruje použití dvojího data:

„(datum zprávy auditora), s výjimkou vztahující se k části Y přílohy účetní závěrky, pro kterou toto datum je (datum dokončení auditorských postupů omezených na úpravu popsanou v části Y přílohy účetní závěrky)“

Vedení účetní jednotky neupraví účetní závěrku (viz odstavec 13)

A13. V některých jurisdikcích právní předpisy nebo rámec účetního výkaznictví nevyžadují od vedení účetní jednotky, aby zveřejňovalo upravenou účetní závěrku. To je často případ, kdy zveřejnění účetní závěrky pro následné období je bezprostředně blízko, a za předpokladu, že se v této účetní závěrce příslušná fakta zveřejní.

⁹ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec A23.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A14. Ve veřejném sektoru mohou kroky podniknuté podle odstavce 13, kdy vedení neupraví účetní závěrku, také zahrnovat samostatnou zprávu určenou zákonodárnému sboru nebo jinému orgánu podle příslušné hierarchie a týkající se dopadů událostí po datu účetní závěrky na tuto účetní závěrku a na zprávu auditora k této závěrce.

Kroky auditora vedoucí k tomu, aby se třetí strany nespolehaly na zprávu auditora (viz odstavec 13(b))

A15. Je možné, že auditor bude muset splnit i další požadavky právních předpisů, i když informoval vedení o nutnosti nezveřejňovat účetní závěrku a vedení účetní jednotky s požadavkem souhlasilo.

A16. Jestliže vedení účetní jednotky zveřejnilo účetní závěrku, přestože bylo informováno auditorem, aby tuto účetní závěrku nezveřejňovalo, pak budou kroky auditora vedoucí k tomu, aby třetí strany nespolehaly na zprávu auditora k dané účetní závěrce, záviset na právech a povinnostech auditora plynoucích z právních předpisů. Z tohoto důvodu může auditor považovat za vhodné vyhledání právní rady.

Skutečnosti, s nimiž je auditor seznámen po datu zveřejnění účetní závěrky

Vedení neupraví účetní závěrku (viz odstavec 15)

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A17. V některých jurisdikcích účetní jednotky ve veřejném sektoru podle právních předpisů nesmí zveřejňovat upravené účetní závěrky. Za těchto okolností může být vhodným krokem oznámit stav příslušnému statutárnímu orgánu.

Kroky auditora vedoucí k tomu, aby se třetí strany nespolehaly na zprávu auditora (viz odstavec 17)

A18. Pokud se auditor domnívá, že vedení účetní jednotky nebo osoby pověřené správou a řízením neučinily nezbytné kroky k zajištění toho, aby se třetí strany nespolehaly na zprávu auditora k účetní závěrce, kterou účetní jednotka zveřejnila i přes oznámení auditora, že bude uživatele informovat o tom, aby se nespolehali na vydanou zprávu auditora, pak budou další jeho kroky záviset na právech a povinnostech auditora plynoucích z právních předpisů. Z tohoto důvodu může auditor považovat za vhodné vyhledání právní rady.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 570**

PŘEDPOKLAD NEPŘETRŽITÉHO TRVÁNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	2
Odpovědnost za posouzení schopnosti nepřetržitého trvání účetní jednotky.....	3 - 7
Datum účinnosti	8
Cíle	9
Požadavky	
Postupy při vyhodnocování rizik a související činnosti	10 - 11
Posouzení vyhodnocení provedeného vedením.....	12 - 14
Budoucí období vedením nevyhodnocené.....	15
Dodatečné auditorské postupy prováděné v případě zjištění událostí nebo okolností.....	16
Závěry auditora a zpráva	17
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je správný, ale existuje významná (materiální) nejistota	18 - 20
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není správný	21
Vedení není ochotno provést nebo rozšířit své vyhodnocení	22
Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky	23
Významná prodleva se schválením účetní závěrky.....	24
Aplikační a vysvětlující část	
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	A1
Postupy při vyhodnocování rizik a související činnosti	A2 - A6
Posouzení vyhodnocení provedeného vedením.....	A7 - A12
Budoucí období vedením nevyhodnocené.....	A13 - A14
Dodatečné auditorské postupy prováděné v případě zjištění událostí nebo okolností.....	A15 - A18
Závěry auditora a zpráva	A19
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je správný, ale existuje významná (materiální) nejistota	A20 - A24

PŘEDPOKLAD NEPŘETRŽITÉHO TRVÁNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není správný	A25 - A26
Vedení není ochotno provést nebo rozšířit své vyhodnocení	A27

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora, který v rámci ověřování účetní závěrky posuzuje, jakým způsobem vedení účetní jednotky při sestavování účetní závěrky uplatňuje předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky

2. Při uplatnění předpokladu nepřetržitého trvání se na účetní jednotku pohlíží jako na subjekt, který bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. Na základě předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky se sestavuje účetní závěrka k všeobecným účelům s výjimkou případů, kdy vedení má v úmyslu účetní jednotku zlikvidovat nebo ukončit její provoz, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit. Účetní závěrka určená pro zvláštní účely může či nemusí být sestavena v souladu s účetním rámcem, pro který je předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky relevantní (předpoklad nepřetržitého trvání např. nemusí být v některých jurisdikcích relevantní pro účetní závěrky sestavené pro daňové účely). Je-li použit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, jsou aktiva a pasiva zaúčtována způsobem, který předpokládá, že účetní jednotka bude schopna v rámci své běžné činnosti realizovat svá aktiva a uhradit své závazky. (viz odstavec A1)

Odpovědnost za posouzení schopnosti nepřetržitého trvání účetní jednotky

3. Některé rámce účetního výkaznictví výslovně požadují, aby vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a vymezují záležitosti, jež je nutné v souvislosti s předpokladem nepřetržitého trvání posoudit, a údaje, jež je nutné zveřejnit. Povinnost vedení vyhodnotit schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky je definována například mezinárodním účetním standardem (IAS) ¹. Podrobné požadavky týkající se povinnosti vedení vyhodnotit schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky a informace, které je v souvislosti s tím nutné zveřejnit v účetní závěrce, mohou rovněž být stanoveny právními předpisy.
4. Některé jiné rámce účetního výkaznictví neobsahují výslovný požadavek, aby vedení zhodnotilo schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky. Nicméně protože předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je, jak je uvedeno v odstavci 2, základním principem při sestavování účetní závěrky, sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení účetní jednotky zhodnotilo její schopnost nepřetržitého trvání i v případě, že příslušný rámec účetního výkaznictví tento požadavek výslovně nestanoví.
5. Při vyhodnocování schopnosti nepřetržitého trvání účetní jednotky vedení v určitém okamžiku uplatňuje úsudek ohledně budoucích výsledků událostí nebo okolností, které jsou svou podstatnou nejisté. Při tomto posuzování jsou relevantní následující faktory:
 - míra nejistoty týkající se výsledku události nebo okolnosti se významně zvyšuje tím, čím vzdálenější budoucnosti se událost nebo okolnost, resp. jejich výsledek týká. Z tohoto důvodu většina rámců účetního výkaznictví, které výslovně požadují, aby vedení vyhodnotilo schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky, současně také specifikuje období, po které musí vedení všechny dostupné informace brát v úvahu,

¹ IAS 1 „Sestavování a zveřejňování účetní závěrky“ k 1. 1. 2009, odstavce 25 – 26.

- na posuzování výsledků událostí a okolností má vliv také velikost a složitost účetní jednotky, charakter její činnosti a podmínky, ve kterých ji provádí, a to, do jaké míry ji ovlivňují externí faktory,
- veškeré posuzování týkající se budoucnosti vycházejí z informací, jež jsou k dispozici v okamžiku posuzování. Události po datu účetní závěrky mohou vést k výsledkům, jež nebudou v souladu s původním úsudkem, který byl ve své době přiměřený.

Povinnosti auditora

6. Povinností auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda vedení při sestavení účetní závěrky správně použilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, a rozhodnout, zda neexistuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat. Auditor má tuto povinnost i v případě, že rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky výslovně nepožaduje, aby vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
7. Avšak jak je popsáno v ISA 200², případný efekt přirozených omezení auditorovy schopnosti zjistit významné (materiální) nesprávnosti je větší u budoucích událostí nebo okolností, v jejichž důsledku by účetní jednotka nadále nemusela být schopna nepřetržitého trvání. Auditor tyto budoucí události nebo okolnosti nemůže předvídat. Pokud tedy ve zprávě auditora není uvedena žádná informace týkající se nejistoty, zda účetní jednotka bude schopna nepřetržitého trvání, nelze to chápat jako záruku, že účetní jednotka je nepřetržitého trvání schopna.

Datum účinnosti

8. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

9. Cílem auditora je:
 - (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se toho, zda vedení při sestavování účetní závěrky správně použilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky,
 - (b) na základě získaných důkazních informací rozhodnout, zda neexistuje významná (materiální) nejistota v souvislosti s událostmi nebo okolnostmi, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat, a
 - (c) určit dopady na zprávu auditora.

Požadavky

Postupy při vyhodnocování rizik a související činnosti

10. Při provádění postupů zaměřujících se na vyhodnocování rizik v souladu s ISA 315³ je auditor povinen posoudit, zda existují události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. V této souvislosti je auditor povinen zjistit, zda vedení již předběžně vyhodnotilo schopnost dané účetní jednotky

² ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavce A51-A52.

³ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 5.

nepřetržitě trvat a: (viz odstavce A2-A5)

- (a) jestliže takové vyhodnocení bylo provedeno, je auditor povinen vyhodnocení prodiskutovat s vedením a zjistit, zda vedení identifikovalo události a okolnosti, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat, a pokud tomu tak je, jak vedení hodlá tuto situaci řešit, nebo
- (b) jestliže takové vyhodnocení ještě provedeno nebylo, auditor je povinen projednat s vedením odůvodnění pro zamýšlené použití předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky a dotázat se, zda existují nějaké události nebo okolnosti, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat.

11. Auditor je povinen věnovat během auditu pozornost důkazním informacím o událostech nebo okolnostech, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. (viz odstavec A6)

Posouzení vyhodnocení provedeného vedením

12. Auditor je povinen posoudit vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat provedené jejím vedením. (viz odstavce A7 – A9, A11 – A12)

13. Při posuzování vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, které provedlo vedení, je auditor povinen vycházet ze stejného období, jaké při vyhodnocení použilo vedení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo v souladu s právními předpisy, je-li jimi stanovené období delší. Jestliže vedení při posuzování schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat použilo období kratší než dvanáct měsíců od data účetní závěrky, které je definováno v ISA 560⁴, auditor je povinen vyzvat vedení, aby období použité při vyhodnocování prodloužilo minimálně na dvanáct měsíců od tohoto data. (viz odstavce A10 - A12)

14. Při posuzování vyhodnocení provedeného vedením je auditor povinen posoudit, zda vedení při vyhodnocování zohlednilo veškeré relevantní informace, které jsou auditorovi na základě auditu známy.

Budoucí období vedením nevyhodnocené

15. Auditor je povinen dotázat se vedení, zda jsou mu známy nějaké události nebo okolnosti týkající se budoucího, vedením již nevyhodnocovaného období, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. (viz odstavce A13–A14)

Dodatečné auditorské postupy prováděné v případě zjištění událostí nebo okolností

16. Jestliže byly zjištěny události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl určit, zda existuje významná (materiální) nejistota, a to prostřednictvím dalších auditorských postupů, zahrnujících i posouzení faktorů snižujících příslušnou nejistotu. Tyto další postupy zahrnují následující: (viz odstavec A15)

- (a) jestliže vedení ještě nevyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor vedení vyzve, aby toto vyhodnocení provedlo,
- (b) auditor vyhodnotí plány vedení na budoucí opatření v souvislosti s vyhodnocením schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, a posoudí, zda je pravděpodobné, že realizace těchto plánů přinese zlepšení, a zda jsou plány vedení za dané situace realizovatelné, (viz odstavec A16)

⁴ ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavec 5(a).

- (c) jestliže účetní jednotka zpracovala prognózu peněžních toků a analýza této prognózy hraje významnou roli při posuzování budoucích výsledků událostí a okolností v souvislosti s vyhodnocováním plánů vedení na budoucí opatření, auditor: (viz odstavce A17 – A18).
- (i) vyhodnotí spolehlivost podkladových údajů vygenerovaných k vypracování prognózy a
 - (ii) zjistí, zda existuje dostatečná podpora pro předpoklady, z nichž prognóza vychází;
- (d) auditor posoudí, zda od data, kdy vedení vyhodnocení provedlo, se neobjevila nějaká další fakta nebo informace,
- (e) auditor si od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky vyžádá písemná prohlášení týkající se jejich plánů na budoucí opatření a proveditelnosti těchto plánů.

Závěry auditora a zpráva

17. Auditor je povinen na základě shromážděných důkazních informací rozhodnout, zda podle jeho názoru existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o události nebo okolnosti, které by mohly jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. O významnou (materiální) nejistotu se jedná v případě, kdy míra jejího potenciálního dopadu a pravděpodobnost výskytu je taková, že je podle auditorova názoru nutné zveřejnit údaje o charakteru a důsledcích této nejistoty, tak aby:
- (a) v případě rámce věrného zobrazení účetní závěrka věrně zobrazovala skutečnost, nebo
 - (b) v případě rámce dodržení požadavků účetní závěrka nebyla zavádějící. (viz odstavec A19)

Předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky je správný, ale existuje významná (materiální) nejistota

18. Jestliže auditor dojde k závěru, že předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky je v dané situaci uplatněn správně, ale existuje významná (materiální) nejistota, je povinen zjistit, zda:
- (a) účetní závěrka přiměřeně popisuje hlavní události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a plány vedení na řešení těchto událostí nebo okolností a
 - (b) je v účetní závěrce jasně zveřejněno, že existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a že účetní jednotka proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům. (viz odstavec A20)
19. Jestliže údaje zveřejněné v účetní závěrce jsou přiměřené, auditor je povinen vydat nemodifikovaný výrok a zprávu auditora doplnit o odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který:
- (a) zdůrazní existenci významné (materiální) nejistoty, jež souvisí s událostí nebo okolností, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a
 - (b) odkáže na bod přílohy účetní závěrky, v němž jsou zveřejněny údaje popsané v odstavci 18.⁵ (viz odstavce A21 – A22)
20. Jestliže údaje zveřejněné v účetní závěrce nejsou dostatečné, auditor je povinen vydat výrok

⁵ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“.

s výhradou, nebo záporný výrok v souladu s ISA 705⁶. Auditor je ve zprávě povinen uvést, že existuje významná (materiální) nejistota, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. (viz odstavce A23 –A24)

Předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky není správný

21. Pokud byla účetní závěrka sestavena na základě předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky, ale použití tohoto předpokladu vedením bylo podle auditorova názoru nepřiměřené, je auditor povinen vydat záporný výrok. (viz odstavce A25 – A26)

Vedení není ochotno provést nebo rozšířit své vyhodnocení

22. Jestliže vedení není ochotno na auditorovu žádost provést nebo rozšířit své vyhodnocení, auditor je povinen zvážit důsledky, které má tato skutečnost pro jeho zprávu. (viz odstavec A27)

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky

23. Pokud se všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nepodílejí na jejím vedení⁷, auditor je povinen tyto osoby informovat o zjištěných událostech a okolnostech, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky musí zahrnovat informace o tom:

- (a) zda tyto události nebo okolnosti představují významnou (materiální) nejistotu,
- (b) zda je použití předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky při sestavení její účetní závěrky správné a
- (c) zda jsou související údaje zveřejněné v účetní závěrce dostatečné.

Významná prodleva se schválením účetní závěrky

24. Pokud nastane mezi datem účetní závěrky a datem jejího schválení vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky významná prodleva, auditor je povinen posoudit důvody, které ji způsobily. Jestliže se auditor domnívá, že prodleva souvisí s událostmi nebo okolnostmi týkajícími se hodnocení schopnosti účetní jednotky pokračovat v nepřetržitosti trvání, je povinen provést dodatečné auditorské postupy definované v odstavci 16 a posoudit důsledky pro jeho závěry týkající se existence významné (materiální) nejistoty popisované v odstavci 17.

Aplikační a vysvětlující část

Předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky (viz odstavec 2)

Zvláštní úprava pro účetní jednotky ve veřejném sektoru

- A1. Uplatňování předpokladu nepřetržitosti trvání vedením platí rovněž pro účetní jednotky ve veřejném sektoru. Otázkou schopnosti nepřetržitosti trvání u účetních jednotek ve veřejném sektoru se zabývá například mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor č. 1 (IPSAS 1)⁸. Rizika z hlediska schopnosti účetní jednotky ve veřejném sektoru nepřetržitě trvat se

⁶ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

⁷ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13

⁸ IPSAS 1 „Sestavování a zveřejňování účetní závěrky“ k 1. 1. 2009, odstavce 38 – 41.

objevují mimo jiné v případech, kdy jsou tyto účetní jednotky ziskovými organizacemi, kdy jim může být snížena nebo odňata státní podpora nebo v případě jejich privatizace.

K událostem nebo okolnostem, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost nepřetržitého trvání u účetní jednotky ve veřejném sektoru, patří případy, kdy taková účetní jednotka nemá zajištěné financování své další existence nebo byla přijata politická rozhodnutí, jež ovlivňují služby poskytované účetní jednotkou ve veřejném sektoru.

Postupy při vyhodnocování rizik a související činnosti

Události nebo okolnosti, které mohou zásadním způsobem zpochybnit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky (viz odstavec 10)

- A2. Níže uvádíme příklady událostí nebo okolností, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Tento seznam není taxativní a současně ani existence jednoho či několika takovýchto faktorů nemusí vždy znamenat, že existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o nepřetržité trvání účetní jednotky.

Finanční

- závazky nebo krátkodobé závazky jsou vyšší než aktiva,
- termínované cizí zdroje s blížící se splatností bez reálné vyhlídky na její prodloužení či úhradu nebo rozsáhlé použití krátkodobých cizích zdrojů na financování dlouhodobých aktiv,
- náznaky, že věřitelé ukončí svou finanční podporu,
- záporné provozní peněžní toky, na které ukazují minulé nebo prospektivní účetní výkazy,
- nepříznivé klíčové finanční ukazatele,
- značné ztráty z provozní činnosti nebo významné zhoršení hodnoty aktiv používaných k tvorbě peněžních toků,
- opožděné nebo pozastavené výplaty dividend,
- neschopnost hradit závazky vůči věřitelům ve lhůtě splatnosti,
- neschopnost dodržovat podmínky úvěrových smluv,
- přechod dodavatelů od dodavatelského úvěru k prodeji za hotové,
- neschopnost zajistit financování vývoje nových důležitých produktů nebo jiných důležitých investic.

Provozní

- záměr vedení účetní jednotku zlikvidovat nebo ukončit její provoz,
- ztráta klíčových členů vedení bez náhrady,
- ztráta důležitého trhu, klíčového odběratele (odběratelů), franšizingových smluv, licencí nebo klíčového dodavatele (dodavatelů),
- potíže s pracovní silou,
- nedostatek důležitých dodávek,
- nástup nového, velmi úspěšného konkurenta.

Ostatní

- nedodržení ustanovení týkajících se kapitálu nebo nesplnění jiných důležitých legislativních požadavků,
- probíhající právní spory nebo správní řízení proti účetní jednotce, které mohou vyústit v nároky, jež účetní jednotka pravděpodobně nebude schopna uspokojit,
- změny v právních předpisech nebo státní politice, u kterých se předpokládá, že budou mít na účetní jednotku negativní vliv,
- katastrofy, proti nimž účetní jednotka není pojištěna, resp. není pojištěna dostatečně.

Důležitost těchto událostí nebo okolností může být často zmírněna jinými faktory. Například neschopnost účetní jednotky hradit v termínu splátky úvěrů může být vykompenzována úmyslem vedení zajistit adekvátní peněžní toky jiným způsobem, např. prodejem aktiv, úpravou splátkového kalendáře nebo získáním dalšího kapitálu. Podobně ztráta klíčového dodavatele může být kompenzována vhodným náhradním zdrojem dodávek.

- A3. Postupy při vyhodnocování rizik uvedené v odstavci 10 auditorovi pomáhají určit, zda způsob, jímž vedení uplatňuje předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, bude pravděpodobně představovat významný problém, a jaký bude jeho dopad na plánování auditu. Tyto postupy rovněž napomáhají včasnému projednání těchto otázek s vedením, včetně projednání plánů vedení, a vyřešení identifikovaných problémů v oblasti nepřetržitosti trvání účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A4. Na schopnost účetní jednotky překonat nepříznivé podmínky má vliv i její velikost. Malé účetní jednotky někdy dokážou rychleji reagovat na nové příležitosti, ale mohou jim chybět rezervní zdroje, z nichž by financovaly svůj další provoz.
- A5. K aspektům zvláště významným pro malé účetní jednotky patří riziko, že banky nebo jiní věřitelé přestanou takovou jednotku podporovat, dále potenciální ztráta hlavního dodavatele, významného odběratele či klíčového zaměstnance nebo ztráta provozní licence, franšízy nebo jiné právní dohody, na jejímž základě účetní jednotka provozuje svou činnost.

Pozornost věnovaná během auditu důkazním informacím o událostech nebo okolnostech (viz odstavec 11)

- A6. V souladu s ISA 315 je auditor povinen upravit vyhodnocení rizik, které provedl, a odpovídajícím způsobem upravit plánované auditorské postupy, jestliže během provádění auditu získá dodatečné důkazní informace, které mají na jeho vyhodnocení rizik vliv⁹. Jestliže jsou poté, co auditor vyhodnotí rizika, zjištěny události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, bude auditor muset v některých případech, kromě provedení postupů popsanych v odstavci 16, upravit své vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti. Existence těchto událostí nebo okolností může ovlivnit rovněž charakter, načasování a rozsah dalších postupů, které auditor v reakci na vyhodnocená rizika provede. Požadavky a podrobnější návodné informace k této problematice jsou uvedeny v ISA 330¹⁰.

⁹ ISA 315 odstavec 31.

¹⁰ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

Posouzení vyhodnocení provedeného vedením

Vyhodnocení provedené vedením a podkladová analýza a auditorovo posouzení (viz odstavec 12)

- A7. Hodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, které provedlo vedení, je pro auditora při posuzování předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky klíčovým východiskem.
- A8. Auditor není povinen suplovat nedostatečnou analýzu provedenou vedením. V některých případech však ani fakt, že vedení neprovedlo podrobnou analýzu, kterou by podložilo svoje hodnocení, auditorovi nebrání posoudit, zda uplatnilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky v dané situaci správně. Například pokud účetní jednotka byla v minulosti ve své činnosti zisková a má pohotový přístup k finančním zdrojům, může vedení své hodnocení provést bez podrobné analýzy. V tomto případě auditor může posoudit správnost vyhodnocení provedeného vedením i bez provedení podrobných vyhodnocovacích postupů, a to za předpokladu, že ostatní auditorské postupy auditorovi umožňují posoudit, zda vedení při sestavování účetní závěrky v dané situaci správně použilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.
- A9. V jiných případech bude auditorovo posouzení provedené v souladu s odstavcem 12, jehož předmětem je vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat provedené vedením, zahrnovat posouzení procesu, podle něhož vedení postupovalo, předpokladů, z nichž vycházelo, plánů vedení týkajících se budoucích opatření a jejich proveditelnosti v dané situaci.

Období, jehož se vyhodnocení provedené vedením týká (viz odstavec 13)

- A10. Většina rámců účetního výkaznictví, které výslovně požadují, aby vedení vyhodnotilo schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky, současně také specifikuje období, po které musí vedení všechny dostupné informace vzít v úvahu¹¹.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky (viz odstavce 12 – 13)

- A11. Vedení malých účetních jednotek v řadě případů žádné podrobné vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat neprovádí, ale spoléhá se na zevrubnou znalost svého podniku a jeho perspektiv. Nicméně v souladu s požadavky tohoto standardu musí auditor posoudit, jak vedení vyhodnotilo schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat. U menších účetních jednotek může být vhodné prodiskutovat s vedením jejich střednědobé a dlouhodobé financování, a to za předpokladu, že stanovisko vedení lze potvrdit dostatečnými důkazními informacemi, a pokud toto stanovisko není v rozporu s auditorovými poznatky o dané účetní jednotce. Požadavek odstavce 13, v souladu s nímž auditor vyzve vedení, aby prodloužilo období, pro které vyhodnocení provedlo, může být splněn mimo jiné diskusí, dotazováním a inspekcí podkladové dokumentace, například objednávek přijatých na budoucí dodávky, u nichž je posouzena proveditelnost, nebo jsou jinak doloženy.
- A12. Pro schopnost menších účetních jednotek nepřetržitě trvat je často důležitá další podpora vlastníků-manažerů. Jestliže je malá účetní jednotka z velké míry financována formou půjčky poskytnuté vlastníkem-manažerem, bude důležité, aby jí tyto finanční prostředky nebyly odňaty. Další trvání malé účetní jednotky, která se ocitla ve finančních obtížích, bude záviset například na tom, zda vlastník-manažer podřídí svou půjčku úvěrům a půjčkám poskytnutým bankami a jinými věřiteli, nebo na tom, zda úvěr poskytnutý dané účetní jednotce zajistí svým osobním majetkem. Za této situace může auditor získat vhodné důkazní informace o tom, že vlastník-manažer podřídil svou půjčku nebo že poskytl

¹¹ IAS 1 například vymezuje toto období jako minimálně dvanáct měsíců od konce účetního období.

zajištění. Jestliže účetní jednotka závisí na další podpoře poskytnuté vlastníkem-manažerem, může auditor posoudit jeho schopnost dostát závazkům vyplývajícím z této podpory. Dále si auditor může vyžádat písemné potvrzení smluvních podmínek, za nichž bude tato podpora poskytnuta, a písemné potvrzení vlastníkov-manažerova záměru či stanoviska.

Budoucí období vedením nevyhodnocené (viz odstavec 15)

- A13. V souladu s odstavcem 11 věnuje auditor pozornost tomu, že mohou existovat známé události, plánované i jiné, nebo okolnosti, které nastanou po uplynutí období vyhodnocovaného vedením, jež by mohly zpochybnit otázku vhodnosti předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky použitého vedením při sestavování účetní závěrky. Protože míra nejistoty související s výsledkem události nebo okolnosti je tím vyšší, čím je taková událost nebo okolnost vzdálenější, musí být signály o tom, že tyto události nebo okolnosti představují problém z hlediska schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, významné, aby auditor musel zvážit podniknutí dalších kroků. Jsou-li takové události nebo okolnosti zjištěny, může auditor vyzvat vedení, aby posoudilo potenciální významnost této události nebo okolnosti v souvislosti s jeho vyhodnocením schopnosti dané účetní jednotky nepřetržitě trvat. V takové situaci se použijí postupy vymezené v odstavci 16.
- A14. Auditor není povinen pro identifikaci událostí nebo okolností, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat a které spadají do budoucího, vedením již nevyhodnocovaného období, provádět jiné auditorské postupy než dotazování vedení. Jak je uvedeno v odstavci 13, vedení musí vyhodnotit minimálně období dvanácti měsíců od data účetní závěrky.

Dodatečné auditorské postupy prováděné v případě zjištění událostí nebo okolností (viz odstavec 16)

- A15. Auditorské postupy, které jsou relevantní pro plnění požadavků odstavce 16, mohou zahrnovat:
- analýzu peněžních toků, výsledku hospodaření a dalších relevantních prognóz a jejich projednání s vedením,
 - analýzu posledních mezitímních účetních výkazů a její projednání s vedením,
 - seznámení se s podmínkami vydaných dluhopisů a úvěrových smluv a určení toho, zda některé z nich nebyly porušeny,
 - prostudování zápisů z jednání valné hromady, ze schůzí osob pověřených správou a řízením a relevantních výborů, zda neobsahují zmínky o finančních obtížích,
 - dotazování právních poradců účetní jednotky ohledně existence soudních sporů a nároků na to, zda jsou vyhodnocení jejich výsledků a odhady jejich finančních dopadů, které provedlo vedení, přiměřené,
 - potvrzení existence, zákonnosti a právní vynutitelnosti dohod, které mají zajistit novou či pokračující finanční podporu od spřízněných nebo třetích stran, a posouzení toho, zda jsou tyto strany schopny další finanční podporu poskytovat,
 - posouzení plánů účetní jednotky na řešení nesplněných zákaznických objednávek,
 - provedení auditorských postupů zaměřujících se na události po datu účetní závěrky a identifikace těch událostí, které omezují nebo jinak ovlivňují schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat,
 - potvrzení existence, podmínek a přiměřenosti úvěrů a půjček,

- získání a posouzení zpráv o regulatorních opatřeních,
- posouzení přiměřenosti podpory případného plánovaného prodeje aktiv.

Posouzení plánů vedení týkajících se budoucích opatření (viz odstavec 16(b))

A16. Plány vedení týkající se budoucích opatření může auditor posuzovat tak, že se vedení dotáže na jeho plány týkající se opatření, která v budoucnu hodlá podniknout, např. na plány na prodej aktiv, vypůjčení finančních prostředků nebo restrukturalizaci úvěrů, snížení nebo odložení výdajů nebo zvýšení kapitálu.

Období, jehož se vyhodnocení provedené vedením týká (viz odstavec (16c))

A17. Kromě postupů vymezených v odstavci 16(c) může auditor porovnat:

- předpokládané finanční informace za nedávná předchozí období se skutečně dosaženými výsledky a
- předpokládané finanční informace za běžné období s dosud dosaženými výsledky.

A18. Jestliže vedení předpokládá další podporu od třetích stran, ať už prostřednictvím jimi poskytnutých půjček, přijetím závazku zachovat stávající nebo poskytnout další financování nebo prostřednictvím poskytnutých záruk, a jestliže je tato podpora pro schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat významná, auditor může zvážit, zda si od těchto třetích stran nevyžádá písemné potvrzení (včetně potvrzení smluvních podmínek) a zda nezíská důkazy o jejich schopnosti tuto podporu poskytnout.

Závěry auditora a zpráva (viz odstavec 17)

A19. Spojení „významná (materiální) nejistota“ se v IAS 1 používá pro nejistotu týkající se událostí a okolností, které mohou významně zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat a které je nutné zveřejnit v účetní závěrce. Toto spojení se za podobných okolností používá i v některých dalších rámcích účetního výkaznictví.

Předpoklad nepřetržitěho trvání účetní jednotky je správný, ale existuje významná (materiální) nejistota

Přiměřenost zveřejnění významné (materiální) nejistoty (viz odstavec 18)

A20. Posuzování přiměřenosti údajů zveřejněných v účetní závěrce může zahrnovat posouzení toho, zda tyto informace uživatele účetní závěrky výslovně upozorňují na možnost, že účetní jednotka nemusí být v rámci běžného podnikání schopna pokračovat v realizaci svých aktiv a plnění svých závazků.

Zpráva auditora v případě, že je zveřejnění významné (materiální) nejistoty přiměřené (viz odstavec 19)

A21. Níže uvádíme příklad odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti, který auditor použije v případě, že bude údaje zveřejněné v účetní závěrce považovat za přiměřené:

Zdůraznění skutečnosti

Aniž bychom vydávali výrok s výhradou, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky. Z informací v něm uvedených vyplývá, že společnost dosáhla k 31. 12. 20X1 ztráty ve výši ZZZ a její krátkodobé závazky ke stejnému datu převýšily celková aktiva o YYY. Tyto skutečnosti spolu s dalšími informacemi uvedenými v bodě X ukazují na významnou (materiální) nejistotu, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost

společnosti nepřetržitě trvat.

- A22. Ve zcela výjimečném případě, pokud existuje několik významných (materiálních) nejistot, které mají na účetní závěrku jako celek důležitý dopad, může auditor místo odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti považovat za přiměřené odmítnutí výroku. Návodné informace k této problematice jsou uvedeny v ISA 705.

Zpráva auditora v případě, že zveřejnění významné (materiální) nejistoty není přiměřené (viz odstavec 20)

- A23. Níže uvádíme příklad odstavců, které auditor použije v případě, že vydá výrok s výhradou:

Základ pro výrok s výhradou

Platnost úvěrových smluv společnosti končí a lhůta pro úhradu nesplacené části úvěrů vyprší 19. 3. 20X1. Společnosti se nepodařilo dojednat změnu splatnosti přijatých úvěrů ani získat náhradní financování. Tato skutečnost svědčí o tom, že existuje významná (materiální) nejistota, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat, a že společnost proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům. V účetní závěrce (ani v její příloze) není tato skutečnost zveřejněna v plném rozsahu.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou týkající se neúplnosti údajů zveřejněných v účetní závěrce, jak je popsáno v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti k 31. 12. 20X0 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok 20X0 v souladu s.....

- A24. Níže uvádíme příklad odstavců, které auditor použije v případě, že vydá záporný výrok:

Základ pro záporný výrok

Platnost úvěrových smluv společnosti skončila a lhůta pro úhradu nesplacené části úvěrů měla společnost do 31. 12. 20X0. Společnosti se nepodařilo dojednat změnu splatnosti přijatých úvěrů ani získat náhradní financování a zvažuje, že podá návrh na konkurz. Tyto skutečnosti svědčí o tom, že existuje významná (materiální) nejistota, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat, a že společnost proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům. V účetní závěrce (ani v její příloze) není tato skutečnost zveřejněna.

Záporný výrok

Podle našeho názoru vzhledem k neuvedení informací popisovaných v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok, účetní závěrka věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti k 31. 12. 20X0 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok 20X0 v souladu s.....

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není správný (viz odstavec 21)

- A25. Jestliže byla účetní závěrka sestavena na základě předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, ale použití tohoto předpokladu vedením bylo podle auditorova názoru nepřiměřené, auditor v souladu s požadavkem odstavce 21 vydá k účetní závěrce záporný výrok, a to i v případě, že v účetní závěrce je zveřejněn údaj o tom, že vedení použilo předpoklad nepřetržitého trvání nesprávně.
- A26. Jestliže je vedení povinno sestavit účetní závěrku za situace, kdy předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není správný, nebo pokud se tak samo rozhodne, bude účetní závěrka sestavena na alternativním základě (např. pro účely likvidace). Auditor bude moci provést audit takové účetní závěrky, pokud dojde k závěru, že tento alternativní základ je za dané situace akceptovatelným rámcem účetního výkaznictví. Auditor bude moci vydat k této účetní závěrce nemodifikovaný výrok, pokud v ní budou zveřejněny přiměřené údaje, ale může považovat za vhodné nebo nezbytné doplnit do zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, jímž uživatelé účetní závěrky upozorní na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena na alternativním základě, a vysvětlí důvody jeho použití.

Vedení není ochotno provést nebo rozšířit své vyhodnocení (viz odstavec 22)

- A27. V některých případech se může auditor domnívat, že je nutné požádat vedení, aby provedlo hodnocení nebo aby své hodnocení rozšířilo. Jestliže vedení není ochotno tak učinit, může být vhodné vydat zprávu auditora s výrokem s výhradou nebo odmítnout výrok, protože auditor nemusí být schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení účetní závěrky, např. důkazní informace týkající se existence plánů realizovaných vedením nebo jiných faktorů snižujících nejistotu.

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 580

PÍSEMNÁ PROHLÁŠENÍ

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 2
Písemná prohlášení jako důkazní informace auditora.....	3 – 4
Datum účinnosti	5
Cíle	6
Definice	7 – 8
Požadavky	
Vedení, od kterého jsou písemná prohlášení požadována.....	9
Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení	10 – 12
Další písemná prohlášení	13
Datum a období pokryté/(á) písemnými prohlášeními.....	14
Podoba písemných prohlášení	15
Pochybnost o spolehlivosti písemných prohlášení a neposkytnutí požadovaných písemných prohlášení	16 – 20
Aplikační a vysvětlující část	
Písemná prohlášení jako důkazní informace auditora.....	A1
Vedení, od kterého jsou písemná prohlášení požadována.....	A2 – A6
Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení	A7 – A9
Další písemná prohlášení	A10 – A13
Oznámení částky hranice	A14
Datum a období pokryté/(á) písemnými prohlášeními.....	A15 – A18
Podoba písemných prohlášení	A19 – A21
Jednání s osobami pověřenými správou a řízením.....	A22
Pochybnost o spolehlivosti písemných prohlášení a neposkytnutí požadovaných písemných prohlášení k auditu	A23 – A27

Příloha 1: Seznam mezinárodních auditorských standardů obsahujících požadavky na písemná prohlášení

Příloha 2: Příklad písemného prohlášení

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 580 „Písemná prohlášení“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora získat při provádění auditu účetní závěrky písemná prohlášení od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.
2. V příloze 1 jsou uvedeny ostatní standardy ISA obsahující specifické požadavky na písemná prohlášení. Specifické požadavky na písemná prohlášení uvedené v jiných standardech ISA neomezují aplikaci tohoto mezinárodního auditorského standardu.

Písemná prohlášení jako důkazní informace auditora

3. Důkazní informace jsou informace, které auditor použije, aby dospěl k závěrům, na základě kterých je založen výrok auditora.¹ Písemná prohlášení představují nezbytnou informaci, kterou auditor požaduje v souvislosti s auditem účetní závěrky účetní jednotky. Podobně jako odpovědi na dotazování jsou písemná prohlášení důkazní informací. (viz odstavec A1)
4. Přestože písemná prohlášení poskytují nezbytné důkazní informace, sama o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace pro jakoukoli záležitost, o které pojednávají. Navíc skutečnost, že vedení poskytlo spolehlivá písemná prohlášení, nemá vliv na povahu nebo rozsah ostatních důkazních informací, které auditor získá o plnění odpovědností vedením nebo o zvláštních tvrzeních.

Datum účinnosti

5. Tento mezinárodní auditorský standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

6. Cílem auditora je:
 - (a) získat písemná prohlášení od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením o tom, že jsou přesvědčeny, že splnily své povinnosti týkající se sestavení účetní závěrky a úplnosti informací poskytnutých auditorovi,
 - (b) podpořit jiné důkazní informace významné pro účetní závěrku nebo specifická tvrzení v účetní závěrce prostřednictvím písemných prohlášení, pokud je toto auditorem považováno za nezbytné nebo je tak požadováno ostatními standardy ISA, a
 - (c) vhodně zareagovat na písemná prohlášení poskytnutá vedením a případně osobami pověřenými správou a řízením, nebo vhodně zareagovat v situaci, kdy vedení a případně osoby pověřené správou a řízením písemná prohlášení vyžadovaná auditorem neposkytnou.

¹ ISA 500 „Důkazní informace“, odstavec 5(c)

Definice

7. Pro účely mezinárodních auditorských standardů má níže uvedený výraz následující význam:

písemné prohlášení – písemné stanovisko vedení poskytnuté auditorovi jako potvrzení určitých skutečností nebo k podpoření jiných důkazních informací. Písemná prohlášení v tomto kontextu nezahrnují účetní závěrku, tvrzení v ní obsažená, nebo podpůrné knihy a záznamy.

8. Pro účely tohoto standardu ISA se pojmem „vedení“ rozumí „vedení a případně osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky“. Dále v případě rámce věrného zobrazení, vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která vede k *věrnému zobrazení* v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, nebo za sestavení účetní závěrky, *kteřa poskytuje věrný a poctivý obraz* v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Požadavky

Vedení, od kterého jsou písemná prohlášení požadována

9. Auditor je povinen požadovat písemná prohlášení od vedení s příslušnou odpovědností za účetní uzávěrku a znalostmi předmětných skutečností. (viz odstavce A2 – A6)

Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení

Sestavení účetní závěrky

10. Auditor je povinen vyžadovat od vedení poskytnutí písemného prohlášení o tom, že byla splněna jeho povinnost sestavit účetní závěrku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, včetně toho, že účetní závěrka vede k věrnému zobrazení, pokud je to relevantní, jak je uvedeno v podmínkách auditní zakázky². (viz odstavce A7 – A9, A14, A22)

Poskytnuté informace a úplnost informací

11. Auditor je povinen si od vedení vyžádat písemné prohlášení o tom, že:
- (a) mu byly poskytnuty veškeré relevantní informace a přístup k informacím, jak bylo dohodnuto v podmínkách auditní zakázky³ a
 - (b) všechny transakce byly zaúčtovány a jsou zohledněny v účetní závěrce. (viz odstavce A7 – A9, A14, A22)

Popis odpovědností vedení v písemných prohlášeních

12. Odpovědnosti vedení musí být popsány v písemných prohlášeních, jak je požadováno dle odstavců 10 a 11 způsobem, jakým jsou tyto odpovědnosti uvedeny v podmínkách auditní zakázky.

² ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec 6(b)(i).

³ ISA 210, odstavec 6(b)(ii)

Další písemná prohlášení

13. Ostatní mezinárodní auditorské standardy stanovují auditorovi povinnost vyžádat si písemná prohlášení. Pokud auditor zhodnotí, že nad rámec těchto vyžádaných písemných prohlášení je nezbytné získat jedno či více písemných prohlášení, aby podpořil jiné důkazní informace významné pro účetní závěrku nebo pro jedno či více specifických tvrzení v účetní závěrce, auditor je povinen požadovat další taková písemná prohlášení. (viz odstavce A10 – A13, A14, A22)

Datum a období pokryté/(á) písemnými prohlášeními

14. Datum písemných prohlášení musí být co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, ne však pozdější. Písemná prohlášení musí být pro všechny účetní závěrky a období uvedené/(á) ve zprávě auditora. (viz odstavce A15 – A18)

Podoba písemných prohlášení

15. Písemná prohlášení musí mít podobu dopisu obsahujícího prohlášení vedení účetní jednotky adresovaného auditorovi. Pokud právní předpisy vyžadují od vedení, aby vyhotovilo veřejná písemná prohlášení o svých odpovědnostech, a auditor určí, že taková veřejná prohlášení poskytují některá nebo všechna prohlášení požadovaná dle odstavců 10 nebo 11, nemusí být předmětné oblasti veřejného prohlášení součástí dopisu obsahujícího prohlášení. (viz odstavce A19 – A21)

Pochybnost o spolehlivosti písemných prohlášení a neposkytnutí požadovaných písemných prohlášení

Pochybnost o spolehlivosti písemných prohlášení

16. Pokud má auditor pochybnosti o odborné způsobilosti, integritě, etických hodnotách a řádné péči vedení nebo o přístupu vedení k jejich uplatňování či vymáhání, je povinen zhodnotit dopady takových případů na spolehlivost prohlášení (ústní či písemná) a důkazní informace obecně. (viz odstavce A24 – A25)
17. Zejména v případech, kdy písemná prohlášení nejsou v souladu s jinými důkazními informacemi, je auditor povinen provést auditorské postupy, aby se pokusil rozpor vyřešit. Pokud zůstane rozpor nevyřešen, auditor je povinen znovu zvážit hodnocení odborné způsobilosti, integrity, etických hodnot nebo řádné péče vedení nebo přístupu vedení k jejich uplatňování či vymáhání a zhodnotit dopad na spolehlivost prohlášení (ústní či písemná) a na důkazní informace obecně. (viz odstavec A23)
18. Pokud auditor dojde k závěru, že písemná prohlášení nejsou spolehlivá, je povinen podniknout vhodné kroky včetně určení možného dopadu na výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705⁴, při zohlednění požadavku dle odstavce 20 tohoto standardu ISA.

Neposkytnutí požadovaných písemných prohlášení

19. Pokud vedení neposkytne jedno nebo více požadovaných písemných prohlášení, auditor je povinen provést následující:

- (a) projednat záležitost s vedením,

⁴ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

- (b) znovu posoudit integritu vedení a vyhodnotit dopad, který toto může mít na spolehlivost prohlášení (ústní či písemná) a důkazní informace obecně, a
- (c) podniknout vhodné kroky včetně určení možného dopadu na výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705, při zohlednění požadavku dle odstavce 20 tohoto ISA.

Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení

20. Auditor je povinen odmítnout vydat výrok k účetní závěrce v souladu s ISA 705, pokud:
- (a) dojde k závěru, že existuje natolik velká pochybnost o integritě vedení, že na písemná prohlášení požadovaná dle odstavce 10 a 11 nelze spoléhat, nebo
 - (b) vedení neposkytne písemná prohlášení vyžadovaná dle odstavců 10 a 11. (viz odstavce A26 – A27)

Aplikační a vysvětlující část

Písemná prohlášení jako důkazní informace auditora (viz odstavec 3)

- A1. Písemná prohlášení jsou důležitým zdrojem důkazních informací. Pokud vedení pozmění nebo neposkytne požadovaná písemná prohlášení, upozorní to auditora na možnost, že může existovat jeden či více významných problémů. V mnoha případech může dále požadavek na prohlášení v písemné, a nikoli v ústní podobě, přimět vedení k přísnějšímu zhodnocení těchto skutečností, což vede ke zvýšení kvality takových prohlášení.

Vedení, od kterého jsou písemná prohlášení požadována (viz odstavec 9)

- A2. Písemná prohlášení jsou vyžadována od osob odpovědných za sestavení účetní závěrky. Tyto osoby se mohou lišit v závislosti na struktuře řízení dané účetní jednotky a příslušných právních předpisech; nicméně vedení (a nikoli osoby pověřené správou a řízením) je často danou odpovědnou stranou. Písemná prohlášení jsou proto vyžadována od generálního ředitele a finančního ředitele nebo, v těch účetních jednotkách, které takové názvy pozic nepoužívají, od jiných stejně postavených osob. V některých případech však existují další strany, které jsou rovněž odpovědné za sestavení účetní závěrky, jako například osoby pověřené správou a řízením.
- A3. Od vedení se očekává, že na základě své odpovědnosti za sestavení účetní závěrky a odpovědnosti za provozování hospodářské činnosti účetní jednotky má dostatečnou znalost o procesu sestavování účetní závěrky a o tvrzeních v ní obsažených, což tvoří základ písemných prohlášení.
- A4. V některých případech se však může vedení rozhodnout dotázat se jiných osob, které se podílejí na sestavení a zveřejnění účetní závěrky a v ní obsažených tvrzeních, včetně jednotlivců, kteří mají specifickou znalost o záležitostech, k nimž jsou písemná prohlášení vyžadována. Těmito jednotlivci mohou být:
- pojistný matematik odpovědný za účetní ocenění určené pojistněmatematickými výpočty,

- techničtí zaměstnanci, kteří mají odpovědnost a specifické znalosti pro vyčíslování závazků z oblasti životního prostředí,
 - interní právník, který poskytuje nezbytné informace k rezervám na právní nároky.
- A5. V některých případech může vedení do písemných prohlášení uvést výhradu v tom smyslu, že prohlášení jsou vyhotovena dle jeho nejlepších znalostí a vědomí. Pro auditora je rozumné uznat takovou formulaci, pokud se přesvědčí, že prohlášení jsou vyhotovena osobami s příslušnými odpovědnostmi a znalostmi oblastí zahrnutých v takových prohlášeních.
- A6. K podpoření požadavku, aby vedení poskytlo kvalifikovaná prohlášení, požádá auditor vedení, aby do písemných prohlášení zahrnulo potvrzení, že provedlo takové dotazování dalších osob, které považovalo za vhodné pro to, aby bylo schopné vydat požadovaná písemná prohlášení. Neočekává se, že by tato dotazování obvykle vyžadovala vnitřní formální proces nad rámec procesů, které jsou již v účetní jednotce zavedeny.

Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení (viz odstavce 10 – 11)

- A7. Důkazní informace získané v průběhu auditu o tom, že vedení splnilo povinnosti uvedené v odstavcích 10 a 11, nejsou dostatečné bez získání potvrzení od vedení, že je přesvědčeno o splnění takových povinností. Je tomu tak proto, že auditor není schopen pouze na základě jiných důkazních informací posoudit, zda vedení sestavilo a prezentovalo účetní závěrku a poskytlo auditorovi informace na základě odsouhlaseného uznání a pochopení svých odpovědností. Například auditor nemůže dojít k závěru, že vedení mu poskytlo veškeré relevantní informace dohodnuté v podmínkách auditní zakázky, aniž by se na to dotázal a obdržel potvrzení o tom, že byly tyto informace poskytnuty.
- A8. Písemná prohlášení vyžadovaná dle odstavců 10 a 11 jsou založena na odsouhlaseném uznání a pochopení povinností vedení dle podmínek auditní zakázky s tím, že je vyžadováno potvrzení o jejich splnění. Auditor zároveň může požádat vedení o opakované potvrzení jeho uznání a pochopení odpovědností formou písemných prohlášení. Toto je běžné v některých právních rádech, ale v každém případě to může být vhodné, zejména pokud:
- ti, kteří podepsali podmínky auditní zakázky v zastoupení účetní jednotky, již nadále nemají příslušné odpovědnosti,
 - podmínky auditní zakázky byly stanoveny v předchozím roce,
 - existuje náznak, že vedení nerozumí svým odpovědnostem, nebo
 - změny v okolnostech způsobí, že je vhodné tak učinit.

V souladu s požadavkem ISA 210⁵ takové opakované potvrzení o uznání a pochopení odpovědností ze strany vedení není podmíněno nejlepšími znalostmi a vědomím vedení (jak je uvedeno v odstavci A5 tohoto standardu ISA).

⁵ ISA 210, odstavec 6(b).

Zvláštní úprava pro účetní jednotky ve veřejném sektoru

A9. Pověření pro audity účetní závěrky účetních jednotek ve veřejném sektoru mohou být širší než pro ostatní účetní jednotky. V důsledku toho může předpoklad vztahující se k odpovědnostem vedení, na základě kterého je audit účetní závěrky účetní jednotky ve veřejném sektoru prováděn, dát vzniknout dodatečným písemným prohlášením. Ta mohou zahrnovat písemná prohlášení potvrzující, že transakce a případy byly provedeny v souladu s právními nebo jinými předpisy.

Další písemná prohlášení (viz odstavec 13)*Dodatečná písemná prohlášení k účetní závěrce*

A10. Nad rámec písemného prohlášení požadovaného v odstavci 10 může auditor považovat za nezbytné vyžadovat další písemná prohlášení k účetní závěrce. Taková písemná prohlášení mohou doplňovat písemné prohlášení požadované v odstavci 10, i když v něm nemusí být obsažena. Taková prohlášení mohou zahrnovat prohlášení o následujícím:

- zda byla vhodně vybrána a použita účetní pravidla a
- zda skutečnosti, jako jsou níže uvedené, pokud je to vhodné podle daného rámce účetního výkaznictví, byly uznány, oceněny, vykázány nebo zveřejněny v souladu s tímto rámcem:
 - plány nebo záměry, které mohou ovlivnit účetní hodnotu nebo klasifikaci aktiv a závazků,
 - skutečné i podmíněné závazky,
 - právní nárok nebo kontrola nad aktivy, zástavní práva nebo věcná břemena na aktivech a aktiva poskytnutá jako zástava (záruka) a
 - aspekty právních předpisů a smluvních dohod, které mohou mít dopad na účetní závěrku, včetně nesouladu s takovými předpisy či dohodami.

Dodatečná písemná prohlášení k informacím poskytnutým auditorovi

A11. Nad rámec písemného prohlášení požadovaného v odstavci 11 může auditor považovat za nezbytné vyžadovat po vedení, aby poskytlo písemné prohlášení o tom, že oznámilo auditorovi všechny nedostatky ve vnitřní kontrole, kterých si je vědomo.

Písemná prohlášení ke specifickým tvrzením

A12. Při získávání důkazních informací o úsudcích a záměrech, nebo při jejich hodnocení, zváží auditor jednu či více následujících okolností:

- uskutečňování vyhlášených záměrů účetní jednotkou v minulosti,
- důvody účetní jednotky pro zvolení určitého postupu,
- schopnost účetní jednotky provést konkrétní postup,
- existence nebo nedostatek jakýchkoli jiných informací, které by mohly být získány v průběhu auditu, jež mohou být v rozporu s úsudkem nebo záměrem vedení.

A13. Auditor může navíc považovat za nezbytné vyžadovat od vedení poskytnutí

písemných prohlášení o určitých tvrzeních v účetní závěrce; zejména k podpoření pochopení (znalostí), které auditor získal z jiných důkazních informací, jako jsou úsudek nebo záměr vedení ve vztahu k určitému tvrzení nebo jeho úplnosti. Například pokud je záměr vedení důležitý pro stanovení základu pro ocenění investic, není možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace bez písemného prohlášení od vedení o jeho záměrech. Přestože taková písemná prohlášení poskytují nezbytné důkazní informace, samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace pro dané tvrzení.

Oznámení částky hranice (viz odstavce 10 – 11, 13)

A14. ISA 450 požaduje, aby auditor shromažďoval nesprávnosti zjištěné během auditu kromě těch, které jsou jednoznačně bezvýznamné.⁶ Auditor určí hranici, nad kterou nemohou být nesprávnosti považovány za jednoznačně bezvýznamné. Stejně auditor zváží, zdali vedení nesdělí hranici pro účely vyžadovaných písemných prohlášení.

Datum a období pokryté/(á) písemnými prohlášeními (viz odstavec 14)

A15. Vzhledem k tomu, že písemná prohlášení jsou nezbytnou důkazní informací, nemůže být výrok auditora vyjádřen před datem písemných prohlášení a datum zprávy auditora nemůže být dřívější než datum písemných prohlášení. Navíc z důvodu, že se auditor zabývá událostmi, které nastaly do data zprávy auditora a které mohou vyžadovat úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce, je datum písemných prohlášení co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, ne však pozdější.

A16. V některých případech může být vhodné pro auditora získat písemné prohlášení o konkrétním tvrzení v účetní závěrce v průběhu auditu. Pokud se jedná o takový případ, může být nezbytné vyžádat si aktualizované písemné prohlášení.

A17. Písemná prohlášení pokrývají všechna období uvedená ve zprávě auditora, neboť je nutné, aby vedení opakovaně potvrdilo, že předchozí písemná prohlášení k minulým obdobím jsou stále vyhovující. Auditor a vedení se mohou dohodnout na podobě písemného prohlášení, které aktualizuje písemná prohlášení vztahující se k předchozím obdobím tak, že uvede, zda došlo k nějakým změnám oproti předchozím písemným prohlášením, a pokud ano, uvede, k jakým.

A18. Mohou nastat situace, kdy stávající osoby ve vedení nebyly ve vedení během všech období uvedených ve zprávě auditora. Tyto osoby mohou tvrdit, že nejsou v pozici, aby poskytly některá nebo všechna písemná prohlášení, protože nezastávaly pozici během daného období. Tato skutečnost však nesnižuje odpovědnosti takových osob za účetní závěrku jako celek. Proto také stále platí požadavek na auditora, aby vyžadoval od těchto osob písemná prohlášení, která pokrývají celé příslušné období.

Podoba písemných prohlášení (viz odstavec 15)

A19. Je požadováno, aby písemná prohlášení byla zahrnuta v dopisu adresovaném auditorovi. V některých právních rádech může být právními předpisy požadováno, aby vedení vyhotovilo veřejné písemné prohlášení o svých odpovědnostech. Přestože se jedná o prohlášení pro uživatele účetní závěrky nebo příslušné orgány, auditor může

⁶ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu,“ odstavec 5

zhodnotit, že se jedná o vhodnou podobu písemného prohlášení pro některá nebo všechna prohlášení požadovaná dle odstavce 10 nebo 11. Následně tak nemusí být předmětné oblasti veřejného prohlášení součástí dopisu obsahujícího prohlášení. Faktory, které ovlivňují takové rozhodnutí auditora, zahrnují:

- zda prohlášení zahrnuje potvrzení o splnění povinností uvedených v odstavcích 10 a 11,
- zda prohlášení bylo poskytnuto nebo schváleno těmi, od nichž auditor požaduje příslušné písemné prohlášení,
- zda je kopie prohlášení poskytnuta auditorovi co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, ne však později (viz odstavec 14).

A20. Formální prohlášení o souladu s právními předpisy nebo o schválení účetní závěrky nepředstavuje dostatečnou informaci pro auditora, aby se ujistil, že všechna nezbytná prohlášení byla vědomě provedena. Uvedení odpovědností vedení v právních předpisech není též náhradou pro požadovaná písemná prohlášení.

A21. Příloha 2 poskytuje názorný příklad písemného prohlášení.

Jednání s osobami pověřenými správou a řízením (viz odstavce 10 – 11, 13)

A22. ISA 260 vyžaduje, aby auditor projednal s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky písemná prohlášení, která si vyžádal od vedení.⁷

Pochybnost o spolehlivosti písemných prohlášení a neposkytnutí požadovaných písemných prohlášení

Pochybnosti o spolehlivosti písemných prohlášení (viz odstavce 16 – 17)

A23. V případě identifikace nesouladu mezi jedním nebo více písemnými prohlášeními a důkazními informacemi získanými z jiného zdroje auditor zváží, zda vyhodnocení rizika je stále vhodné, a pokud ne, upraví jej a stanoví povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů k pokrytí vyhodnocených rizik.

A24. Obavy o odborné způsobilosti, integritě, etických hodnotách nebo řádné péči vedení, nebo o přístupu vedení k jejich uplatnění nebo vymáhání, mohou přimět auditora dojít k závěru, že riziko zkreslení v účetní závěrce způsobené vedením je takové, že audit nemůže být proveden. V takovém případě, umožňují-li takové odstoupení právní předpisy, auditor může zvážit odstoupení od zakázky, pokud osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky neprovedou vhodná nápravná opatření. Taková opatření však nemusí být dostatečná, aby umožnila auditorovi vydat nemodifikovaný výrok auditora.

A25. ISA 230 vyžaduje, aby auditor zdokumentoval významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při tvoření těchto závěrů⁸. Auditor mohl identifikovat významné záležitosti vztahující se k problémům týkajícím se odborné způsobilosti, integrity, etických hodnot nebo řádné péče vedení nebo k přístupu vedení k jejich uplatnění nebo vymáhání, ale došel k závěru, že písemná prohlášení jsou přesto spolehlivá.

⁷ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 16(c)(ii).

⁸ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8(c) a 10.

V takovém případě je tato významná záležitost zdokumentována v souladu s ISA 230.

Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení (viz odstavec 20)

A26. Jak je uvedeno v odstavci A7, auditor nemůže posoudit, zda vedení splnilo povinnosti uvedené v odstavcích 10 a 11, pouze na základě jiných důkazních informací. Proto, jak je uvedeno v odstavci 20(a), pokud auditor dojde k závěru, že písemná prohlášení o těchto skutečnostech nejsou spolehlivá nebo pokud vedení neposkytne tato písemná prohlášení, není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Možné důsledky této neschopnosti se nevztahují pouze na specifické části, účty nebo položky účetní závěrky a mají tedy rozsáhlý vliv na účetní závěrku. ISA 705 v takových případech požaduje, aby auditor odmítl vydat výrok k účetní závěrce⁹.

A27. Skutečnost, že text písemného prohlášení o tom, že vedení splnilo svoje povinnosti týkající se sestavení účetní závěrky, požadovaný auditorem, byl vedením pozměněn, nezbytně neznamená, že vedení neposkytlo písemné prohlášení. Avšak důvod pro takové pozměnění může ovlivnit výrok ve zprávě auditora. Například:

- písemné prohlášení o plnění povinnosti vedení sestavit účetní závěrku může uvádět, že vedení je přesvědčeno o tom, že s výjimkou významného (materiálního) nesouladu se specifickým požadavkem příslušného rámce účetního výkaznictví je účetní závěrka sestavena v souladu s tímto rámcem. Požadavek v odstavci 20 se neuplatní, protože auditor došel k závěru, že vedení poskytlo spolehlivá písemná prohlášení. Avšak auditor má povinnost zvážit dopad tohoto nesouladu na výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705,
- písemné prohlášení o odpovědnosti vedení poskytnout auditorovi veškeré příslušné informace dohodnuté v podmínkách auditní zakázky může uvádět, že je vedení přesvědčeno o tom, že s výjimkou informací zničených při požáru poskytlo auditorovi příslušné informace. Požadavek v odstavci 20 se neuplatní, protože auditor došel k závěru, že vedení poskytlo spolehlivá písemná prohlášení. Avšak auditor má povinnost zvážit rozsáhlost vlivu informací zničených při požáru na účetní závěrku a následný dopad na výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705.

⁹ ISA 705, odstavec 9.

Seznam mezinárodních auditorských standardů obsahujících požadavky na písemná prohlášení

Tato příloha uvádí odstavce v ostatních standardech ISA účinných pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu, které požadují specifická písemná prohlášení. Tento seznam nenahrazuje zvážení požadavků, příslušné aplikace a ostatní vysvětlení v mezinárodních auditorských standardech.

- ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“ – odstavec 39
- ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“ – odstavec 16
- ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“ – odstavec 14
- ISA 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“ – odstavec 12
- ISA 540 „Audit účetních odhadů, včetně odhadů reálné hodnoty, a souvisejících zveřejněných údajů“ – odstavec 22
- ISA 550 „Spřízněné strany“ – odstavec 26
- ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“ – odstavec 9
- ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“ – odstavec 16(e)
- ISA 710 „Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka“ – odstavec 9

Příklad písemného prohlášení

Následující příklad zahrnuje písemná prohlášení, která jsou vyžadována tímto a jinými standardy ISA účinnými pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo později. V tomto příkladu se předpokládá, že příslušným rámcem účetního výkaznictví jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví; požadavek ISA 570¹ k získání písemného prohlášení není relevantní; a neexistují výjimky k vyžadovaným písemným prohlášením. Pokud by existovaly, toto prohlášení by muselo být upraveno tak, aby takové výjimky zohledňovalo.

(hlavičkový papír účetní jednotky)

(Auditorovi)

(Datum)

Tento dopis obsahující prohlášení je poskytnut v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20XX² za účelem vyjádření výroku o tom, zda účetní závěrka, ve všech významných (materiálních) ohledech, vede k věrnému zobrazení (nebo *podává věrný a poctivý obraz*), v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Potvrzujeme (*dle našich nejlepších znalostí a vědomí, po příslušných dotazováních, která považujeme za nezbytná, abychom byli vhodně informováni*):

Účetní závěrka

- splnili jsme naše povinnosti uvedené v podmínkách auditní zakázky ze dne [vložit datum] týkající se sestavení účetní závěrky podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a zejména to, že účetní závěrka vede k věrnému zobrazení (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) v souladu s těmito standardy,
- významné předpoklady použité při stanovování účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou, jsou přiměřené, (ISA 540)
- vztahy a transakce se spřízněnými stranami byly vhodným způsobem zaúčtovány a zveřejněny v souladu s požadavky mezinárodních standardů účetního výkaznictví, (ISA 550)
- všechny události po datu účetní závěrky, u kterých mezinárodní standardy účetního výkaznictví vyžadují úpravu nebo zveřejnění, byly upraveny nebo zveřejněny, (ISA 560)
- dopad neopravených nesprávností není ani samostatně, ani v úhrnu významný (materiální) z pohledu účetní závěrky jako celku. Seznam neopravených nesprávností je přiložen k tomuto prohlášení, (ISA 450)
- [jakékoli ostatní skutečnosti, které auditor považuje za vhodné (viz odstavec A10 tohoto standardu ISA),]

¹ ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“.

² Pokud auditor vydává zprávu za více než jedno období, upraví datum tak, aby se prohlášení vedení k auditu vztahovalo ke všem obdobím zahrnutým ve zprávě auditora.

Poskytnuté informace

- poskytl jsme Vám:
 - přístup k veškerým informacím, o nichž jsme si vědomi, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako jsou účetní záznamy, doklady a ostatní materiály,
 - dodatečné informace, které jste od nás požadovali pro účely provedení auditu, a
 - neomezený přístup k osobám v rámci účetní jednotky, od kterých je podle Vás nezbytné získat důkazní informace.
- veškeré transakce byly zohledněny v účetních záznamech a zobrazeny v účetní závěrce,
- poskytl jsme Vám výsledky našeho vyhodnocení rizika, že účetní závěrka může obsahovat významnou (materiální) nesprávnost v důsledku podvodu, (ISA 240)
- poskytl jsme Vám veškeré informace ve vztahu k podvodu nebo podezření na podvod, které jsou nám známy a které mají dopad na účetní jednotku a týkají se:
 - vedení,
 - zaměstnanců, kteří mají významnou roli ve vnitřní kontrole, nebo
 - ostatních, pokud by podvod mohl mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku. (ISA 240)
- poskytl jsme Vám veškeré informace týkající se tvrzení o podvodu nebo podezření na podvod s dopadem na účetní závěrku účetní jednotky, oznámené zaměstnanci, bývalými zaměstnanci, analytiky, regulátory nebo ostatními, (ISA 240)
- sdělili jsme Vám veškeré známé případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jejichž dopady by měly být zváženy při sestavování účetní závěrky, (ISA 250)
- sdělili jsme Vám identitu spřízněných stran účetní jednotky a veškeré vztahy a transakce se spřízněnými stranami, kterých si jsme vědomi, (ISA 550)
- [jakékoli ostatní skutečnosti, které auditor považuje za nezbytné (viz odstavec A11 tohoto standardu ISA).]

Vedení

Vedení

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 600

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY (VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 6
Datum účinnosti	7
Cíle	8
Definice	9 – 10
Požadavky	
Odpovědnost.....	11
Přijetí zakázky a pokračování v ní	12 – 14
Obecná strategie a plán auditu	15 – 16
Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí.....	17 – 18
Znalosti o auditorovi složky	19 – 20
Významnost (materialita).....	21 – 23
Reakce na vyhodnocená rizika	24 – 31
Proces sestavení účetní závěrky skupiny	32 – 37
Události po datu účetní závěrky	38 – 39
Předávání informací auditorovi složky	40 – 41
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací.....	42 – 4
Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny Dokumentace.....	50
Aplikační a vysvětlující část	
Složky, které musí být auditovány ze zákona či podle jiného předpisu nebo z jiného Důvodu	A1
Definice	A2 – A7

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

Odpovědnost.....	A8 – A9
Přijetí zakázky a pokračování v ní	A10 – A21
Obecná strategie a plán auditu	A22
Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí.....	A23 – A31
Znalosti o auditorovi složky	A32 – A41
Významnost (materialita).....	A42 – A46
Reakce na vyhodnocená rizika.....	A47 – A55
Proces sestavení účetní závěrky skupiny	A56
Předávání informací auditorovi složky	A57 – A60
Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací.....	A61 – A63
Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny	
Příloha 1: Příklad výroku s výhradou v případě, že auditorský tým skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na nichž založí výrok k účetní závěrce skupiny	
Příloha 2: Příklady záležitostí, s nimiž se auditorský tým skupiny seznamuje	
Příloha 3: Příklady podmínek nebo událostí, které mohou svědčit o riziku významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny	
Příloha 4: Příklad potvrzení zasílaného auditorem složky	
Příloha 5: Povinné a doplňující záležitosti uvedené v instrukčním dopise auditorského týmu skupiny	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 600 „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“.
--

Úvod

Předmět standardu

1. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) upravují audity účetních závěrek skupiny. Předmětem tohoto standardu jsou specifické aspekty auditů účetních závěrek skupiny, zejména těch, na nichž se podílejí auditoři jednotlivých složek skupiny.
2. Tento standard, náležitě přizpůsobený okolnostem, se pro auditora může ukázat užitečným, když auditor bude spolupracovat s jinými auditory při svém ověřování účetní závěrky, která není účetní závěrkou skupiny. Úkolem jiných auditorů může být např. přítomnost při fyzické inventuře zásob nebo inspekce dlouhodobého majetku, který se nachází na detašovaném pracovišti.
3. V souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu může být požadováno, aby auditor složky vydal výrok k účetní závěrce složky. Auditorský tým skupiny se může rozhodnout použít důkazní informace, z nichž jeho výrok k účetní závěrce složky vychází, pro účely auditu skupiny, nicméně požadavky tohoto standardu zůstávají i nadále v platnosti. (viz odstavec A1)
4. V souladu s ISA 220¹ je auditor skupiny povinen přesvědčit se, zda subjekty podílející se na auditu skupiny, včetně auditorů jednotlivých složek, mají v souhrnu odpovídající schopnosti a odborné předpoklady. Auditor skupiny zodpovídá rovněž za řízení auditu skupiny a dohled nad ním a za jeho provedení.
5. Auditor skupiny bude postupovat v souladu s ustanoveními ISA 220 bez ohledu na to, zda finanční informace týkající se složky ověřuje auditorský tým skupiny nebo auditor složky. Smyslem tohoto standardu je pomoci auditorovi skupiny s naplňováním požadavků ISA 220 v těch případech, kdy finanční informace týkající se složek skupiny ověřují auditoři těchto složek.
6. Auditorské riziko je funkcí rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce a rizika, že auditor tyto nesprávnosti neodhalí². V případě auditu skupiny je relevantní rovněž riziko, že auditor složky neodhalí ve finančních informacích složky nesprávnosti, v jejichž důsledku budou významně nesprávné údaje v účetní závěrce skupiny, resp. riziko, že tyto nesprávnosti neodhalí ani auditorský tým skupiny. Tento standard popisuje aspekty, které auditorský tým skupiny zohledňuje při rozhodování o tom, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude podílet na postupu odhadu rizik a na dalších auditorských postupech, jež provádí auditoři jednotlivých složek v rámci ověřování finančních informací týkajících se těchto složek. Auditorský tým skupiny se na těchto pracích podílí proto, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě vydá výrok auditora k účetní závěrce skupiny.

Datum účinnosti

7. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek skupin sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

¹ ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavce 14 a 15.

² ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec A32.

Cíle

8. Cílem auditora je:
- (a) rozhodnout, zda přijme pověření stát se auditorem účetní závěrky skupiny a
 - (b) jestliže se stane auditorem účetní závěrky skupiny:
 - (i) jasně si sdělovat s auditory složek informace o rozsahu a časovém rámci jimi prováděného ověřování finančních informací týkajících se jednotlivých složek a o zjištěných skutečnostech a
 - (ii) získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se finančních informací jednotlivých složek a procesu sestavení účetní závěrky skupiny, na jejichž základě bude možné formulovat výrok o tom, zda účetní závěrka skupiny je sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Definice

9. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:
- (a) složka – účetní jednotka nebo podnikatelská činnost, za kterou vedení skupiny nebo této složky sestavuje finanční informace, které by měly být zahrnuty do účetní závěrky skupiny, (viz odstavce A2 – A4)
 - (b) auditor složky – auditor, který na základě žádosti auditorského týmu skupiny, provádí auditorské práce na finančních informacích vztahujících se ke složce, (viz odstavec A7)
 - (c) vedení složky – vedení odpovědné za sestavení finančních informací této složky,
 - (d) významnost (materialita) složky – úroveň významnosti (materiality) relevantní pro složku určená auditorským týmem skupiny,
 - (e) skupina – všechny složky, jejichž finanční informace jsou součástí účetní závěrky skupiny. Skupina má vždy více než jednu složku,
 - (f) audit skupiny – audit účetní závěrky skupiny,
 - (g) výrok auditora skupiny – výrok auditora k účetní závěrce skupiny,
 - (h) auditor skupiny – partner nebo jiná osoba v auditorské společnosti zodpovědný za auditní zakázku skupiny a jeho provedení a za výrok auditora k účetní závěrce skupiny vydaný jménem auditorské společnosti. Pokud provádí audit skupiny více auditorů (spoluauditoři v případech tzv. společných auditů - joint audits), vedoucí partneři odpovědní za zakázku a jejich auditorské týmy společně vytvářejí auditor a skupiny a auditorský tým skupiny. Tento standard se nicméně nezabývá vztahem mezi spoluauditorem ani ověřováním, které spoluauditor provádí ve vztahu k práci jiného spoluauditora,
 - (i) auditorský tým skupiny – partneři, včetně auditora skupiny, a zaměstnanci, kteří vytvářejí celkovou strategii auditu skupiny, komunikují s auditory složek, provádějí práce týkající se procesu sestavení účetní závěrky skupiny a vyhodnocují závěry vyvozené z důkazních informací auditora jako základu pro výrok auditora k účetní závěrce skupiny,

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- (j) účetní závěrka skupiny – účetní závěrka, která zahrnuje finanční informace za více než jednu složku. Termín „účetní závěrka skupiny“ se rovněž týká účetní závěrky, kde jsou agregovány finanční informace sestavené jednotlivými složkami, které nemají mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou,
 - (k) vedení skupiny – vedení odpovědné za sestavení účetní závěrky skupiny,
 - (l) skupinové kontroly – kontroly navržené, zavedené a udržované vedením skupiny v oblasti skupinového účetního výkaznictví,
 - (m) významná složka – složka identifikovaná auditorským týmem skupiny s tím,
 - (i) že je samostatně finančně významná pro skupinu nebo
 - (ii) že z důvodu specifických podmínek a okolností by mohla obsahovat významná rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce skupiny. (viz odstavce A5 – A6)
10. Výraz „platný rámec účetního výkaznictví“ označuje rámec účetního výkaznictví, v souladu s nímž se sestavuje účetní závěrka skupiny. Výraz „proces sestavení účetní závěrky skupiny“ zahrnuje:
- (a) rozeznávání, oceňování, prezentaci a zveřejňování finančních informací jednotlivých složek v účetní závěrce skupiny metodou plné konsolidace, poměrné konsolidace, metodou ekvivalence nebo pořizovací cenou a
 - (b) agregaci finančních informací ve společné účetní závěrce složek, které nemají mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou.

Požadavky

Odpovědnost

11. Auditor skupiny zodpovídá za řízení auditu skupiny a dohled nad ním a za jeho provedení v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů. Dále zodpovídá za to, že vydaná zpráva auditora bude s ohledem na dané okolnosti vhodná³. Pokud to tedy nevyžadují právní předpisy, auditor složky nebude ve zprávě auditora k účetní závěrce skupiny zmiňován. Jestliže právní předpisy vyžadují, aby byl ve zprávě auditora skupiny zmíněn i auditor složky, musí být ve zprávě uvedeno, že se tím nesnižuje odpovědnost auditora skupiny ani jeho auditorské společnosti za výrok auditora skupiny. (viz odstavce A8 – A9)

Přijetí zakázky a pokračování v ní

12. V rámci uplatňování ISA 220 je auditor skupiny povinen posoudit, zda lze reálně očekávat, že k procesu sestavení účetní závěrky skupiny a k finančním informacím týkajícím se složek budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny. Pro tyto účely je auditorský tým skupiny povinen získat takové znalosti o skupině, jejích jednotlivých složkách a prostředí, v němž působí, které mu umožní identifikovat složky, které budou pravděpodobně významné. Jestliže finanční informace týkající se jednotlivých složek budou ověřovat jiní auditoři, auditor skupiny je povinen posoudit, zda auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na jejich práci způsobem, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací. (viz odstavce A10 – A12)
13. Jestliže auditor skupiny dojde k závěru, že:

³ ISA 220, odstavec 15.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- (a) auditorský tým skupiny nebude kvůli omezením uvaleným vedením skupiny moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace a
- (b) potenciální důsledky této nemožnosti povedou k odmítnutí výroku k účetní závěrce skupiny⁴,

auditor skupiny buď:

- (a) zakázku nepřijme, jedná-li se o novou zakázku, nebo od zakázky odstoupí, jedná-li se o již probíhající zakázku, je-li odstoupení povoleno příslušnými právními předpisy, nebo
- (b) jestliže právní předpisy auditorovi neumožňují zakázku odmítnout nebo od zakázky nelze z jakýchkoli důvodů odstoupit, odmítne výrok poté, co bude účetní závěrka skupiny ověřena v rozsahu, který daná situace umožňuje. (viz odstavce A13 –A19)

Podmínky zakázky

14. Auditor skupiny je v souladu s ISA 210 povinen sjednat podmínky auditu účetní závěrky skupiny⁵. (viz odstavce A20 – A21)

Obecná strategie a plán auditu

15. Auditorský tým skupiny je v souladu s ISA 300 povinen určit obecnou strategii auditu účetní závěrky skupiny a vytvořit plán auditu účetní závěrky skupiny⁶.
16. Auditor skupiny je povinen tuto obecnou strategii a plán auditu účetní závěrky skupiny posoudit. (viz odstavec A22)

Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí

17. Auditor je povinen na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti⁷. Auditorský tým skupiny je povinen:
- (a) prohloubit si znalosti o skupině, jejích složkách a prostředí, v němž působí, včetně skupinových kontrol, které získal při rozhodování o přijetí, resp. pokračování zakázky a
 - (b) získat znalosti o procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně pokynů vydaných vedením skupiny jednotlivým složkám. (viz odstavce A23 – A29)
18. Auditorský tým skupiny je povinen získat takové znalosti, které mu umožní:
- (a) potvrdit, resp. revidovat jeho původní názor na to, které složky budou pravděpodobně významné, a
 - (b) posoudit rizika, že účetní závěrka skupiny obsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou⁸. (viz odstavce A30 – A31)

Znalosti o auditorovi složky

19. Jestliže auditorský tým skupiny hodlá požádat auditora složky, aby provedl práce týkající

⁴ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

⁵ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“.

⁶ ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky,“ odstavce 7 – 12.

⁷ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

⁸ ISA 315.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

se finančních informací složky pro účely auditu skupiny, zjistí následující skutečnosti: (viz odstavce A32 – A35)

- (a) zda auditor složky zná etické požadavky relevantní pro audit skupiny, zda je bude dodržovat, a především zda je nezávislý, (viz odstavec A37)
- (b) zda auditor složky má odpovídající odbornou kvalifikaci, (viz odstavec A38)
- (c) zda auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na práci auditora složky způsobem rozsahu, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací,
- (d) zda auditor složky působí v regulovaném prostředí, v němž je profese auditora předmětem aktivního dohledu. (viz odstavec A36)

20. Jestliže auditor složky nesplňuje požadavky na nezávislost, které jsou stanovené pro audit účetní závěrky skupiny, nebo jestliže má auditorský tým skupiny vážné pochybnosti týkající se dalších záležitostí uvedených v odstavcích 19(a) – (c), auditorský tým skupiny je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních informacích složky, aniž by po auditorovi uvedené složky požadoval provedení prací týkajících se finančních informací složky. (viz odstavce A39 – A41)

Významnost (materialita)

21. Auditorský tým skupiny je povinen určit: (viz odstavec A42)

- (a) při určování obecné strategie auditu skupiny významnost (materialitu) pro účetní závěrku skupiny jako celku,
- (b) jestliže v konkrétních podmínkách dané skupiny existují v účetní závěrce skupiny transakce, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje, u nichž by zkreslení nižších částek, než je významnost (materialita) stanovená pro účetní závěrku skupiny jako celku, mohlo reálně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky skupiny, úroveň nebo úroveň významnosti (materiality) pro tyto skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje,
- (c) úroveň významnosti (materiality) pro ty složky, u nichž budou audit nebo prověrku pro účely auditu skupiny provádět auditoři jednotlivých složek. Aby došlo ke snížení pravděpodobnosti, že celkový objem neopravených a nezjištěných nesprávností v účetní závěrce skupiny nepřekročí úroveň významnosti (materiality) stanovenou pro účetní závěrku skupiny jako celek, na přiměřeně nízkou úroveň, musí být významnost (materialita) pro jednotlivé složky nižší, než je významnost (materialita) pro účetní závěrku skupiny jako celek, (viz odstavce A43 – A44)
- (d) hranici, nad níž nemohou být nesprávnosti považovány za jednoznačně bezvýznamné z hlediska účetní závěrky skupiny (viz odstavec A45)

22. Jestliže budou auditoři složek provádět audit pro účely auditu skupiny, auditorský tým skupiny je povinen posoudit přiměřenost prováděcí významnosti (materiality), která byla stanoveny na úrovni složky. (viz odstavec A46)

23. Jestliže účetní závěrka složky musí být v souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu ověřena auditorem a auditorský tým skupiny se rozhodne použít důkazní informace z tohoto auditu pro účely auditu skupiny, auditorský tým skupiny je povinen určit, zda:

- (a) významnost (materialita) použitá pro účetní závěrku složky jako celku a

(b) prováděcí významnost (materialita) na úrovni složky

jsou v souladu s požadavky tohoto standardu.

Reakce na vyhodnocená rizika

24. Auditor je povinen navrhnout a zavést vhodné postupy, jejichž prostřednictvím bude reagovat na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce⁹. Auditorský tým skupiny je povinen určit, jaké typy prací budou ve vztahu k finančním informacím složek provedeny, a to buď jím samotným, nebo auditory složek v jeho zastoupení (viz odstavce 26 – 29). Auditorský tým skupiny je dále povinen určit, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude podílet na práci auditorů jednotlivých složek. (viz odstavce 30 – 31).
25. Jestliže charakter, načasování a rozsah prací ve vztahu k sestavení účetní závěrky skupiny nebo na finančních informacích týkajících se jednotlivých složek skupiny vychází z předpokladu, že skupinové kontroly fungují účinně, nebo jestliže testy věcné správnosti samy o sobě nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení, auditorský tým skupiny je povinen otestovat nebo požádat auditora složky, aby otestoval provozní účinnost těchto kontrol.

Výběr typu prací, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek

Významné složky

26. Pokud je složka významná kvůli svému individuálnímu finančnímu významu pro skupinu, je auditorský tým skupiny, resp. auditor složky v jeho zastoupení, s použitím úrovně významnosti (materiality) stanovené pro danou složku, povinen provést audit finančních informací týkající se této složky.
27. V případě složky, která je významnou složkou proto, že vzhledem k jejímu specifickému charakteru nebo okolnostem existuje významné riziko, že účetní závěrka skupiny bude obsahovat významné (materiální) nesprávnosti, auditorský tým skupiny, resp. auditor složky v jeho zastoupení, je povinen provést některé z následujících úkonů:
- (a) s použitím úrovně významnosti (materiality) stanovené pro danou složku audit jejich finančních informací,
 - (b) audit jedné nebo několika skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů, které souvisí s pravděpodobným rizikem významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny, (viz odstavec A48)
 - (c) specifické auditorské postupy týkající se pravděpodobného rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny. (viz odstavec A49)

Složky, které nejsou významné

28. V případě složek, které nejsou významné, je auditorský tým skupiny povinen provést analytické postupy na úrovni skupiny. (viz odstavec A50)
29. Jestliže auditorský tým skupiny dojde k závěru, že prostřednictvím:
- (a) prací provedených ve vztahu k finančním informacím významné složky,

⁹ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

(b) prací provedených ve vztahu ke skupinovým kontrolám a procesu sestavení účetní závěrky skupiny a

(c) analytických postupů provedených na úrovni skupiny

nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny, je povinen vybrat složky, které nejsou významné, a na jejich finančních informacích provést, resp. požádat auditora složky, aby provedl některé z následujících úkonů: (viz odstavce A51 – A53)

- audit finančních informací dané složky, a to s použitím úrovně významnosti (materiality) stanovené pro danou složku,
- audit jedné nebo několika skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů,
- prověrku finančních informací dané složky, a to s použitím úrovně významnosti (materiality) stanovené pro danou složku,
- specifické postupy.

Výběr složek je auditorský tým skupiny po určité době povinen obměnit.

Zapojení se do prací prováděných auditory jednotlivých složek (viz odstavce A54 – A55)

Významné složky — vyhodnocení rizika

30. Jestliže audit finančních informací významné složky provádí auditor složky, auditorský tým skupiny se musí podílet na vyhodnocení rizik prováděném auditorem složky, aby identifikoval riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny. To, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny na vyhodnocení rizik podílet, bude záviset na jeho znalosti auditora složky. Minimálně ale musí provést následující úkony:

- (a) prodiskutovat s auditorem nebo vedením složky tu podnikatelskou činnost složky, která je z hlediska skupiny významná,
- (b) prodiskutovat s auditorem složky, do jaké míry je daná složka náchylná k riziku významné (materiální) nesprávnosti finančních informací způsobené podvodem nebo chybou, a
- (c) prověřit dokumentaci, kterou auditor složky vede k identifikovaným rizikům významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. Tato dokumentace může mít formu informačního memoranda shrnujícího závěry auditora složky týkající se identifikovaných významných rizik.

Identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny – další auditorské postupy

31. Jestliže byla u složky skupiny, kde práce provádí auditor složky, identifikována rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda bude v reakci na tato identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny vhodné provést další auditorské postupy. Na základě své znalosti auditora složky je auditorský tým skupiny povinen určit, zda je třeba, aby se na provádění těchto dalších auditorských postupů podílel.

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

32. V souladu s odstavcem 17 je auditorský tým skupiny povinen získat znalosti o skupinových kontrolách a o procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně pokynů,

kteřé vedení skupiny vydalo jednotlivým složkám. Jestliže charakter, načasování a rozsah prací, které mají být provedeny v souvislosti s procesem sestavení účetní závěrky skupiny, vychází z předpokladu, že skupinové kontroly fungují účinně, nebo jestliže testy věcné správnosti samy o sobě nejsou schopny poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení, je auditorský tým skupiny, resp. na jeho žádost auditor složky, v souladu s odstavcem 25 povinen otestovat provozní účinnost skupinových kontrol.

33. Auditorský tým skupiny je povinen v souvislosti s procesem sestavení účetní závěrky skupiny navrhnout a provést další auditorské postupy, které budou reagovat na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny vyplývající z procesu sestavení účetní závěrky skupiny. V rámci těchto postupů musí být posouzeno rovněž to, zda byly do účetní závěrky skupiny zahrnuty všechny složky.
34. Auditorský tým skupiny je povinen posoudit vhodnost, úplnost a správnost konsolidačních úprav a reklasifikací a dále to, zda existují nějaké faktory či indikátory svědčící o riziku podvodu nebo o předpojatosti vedení. (viz odstavec A56)
35. Pokud finanční informace týkající se složky nejsou zpracovány podle týchž účetních pravidel jako účetní závěrka skupiny, auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda byly finanční informace týkající se dané složky pro účely sestavení a vykázání účetní závěrky skupiny náležitě upraveny.
36. Auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda finanční informace, identifikované auditorem složky v jeho sdělení (viz odstavec 41(c)), jsou finančními informacemi, které byly zahrnuty do účetní závěrky skupiny.
37. Jestliže je do účetní závěrky skupiny zahrnuta účetní závěrka složky sestavená k jinému datu, než je datum, ke kterému byla sestavena účetní závěrka skupiny, auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda byly v účetní závěrce složky provedeny odpovídající úpravy v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.

Události po datu účetní závěrky

38. Při ověřování finančních informací složek je auditorský tým skupiny nebo auditor složky povinen provést postupy zaměřené na identifikaci událostí, které u těchto složek nastaly mezi datem finančních informací složek a datem zprávy auditora k účetní závěrce skupiny a v souvislosti s nimiž může být nutné v účetní závěrce skupiny provést úpravy nebo v ní zveřejnit určité údaje.
39. Jestliže auditoři složek provádějí jiné práce, než je audit finančních informací složky, auditorský tým 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.

Předávání informací auditorovi složky

40. Auditorský tým skupiny je povinen sdělovat své požadavky auditorovi složky včas. Informace, které auditorský tým skupiny auditorovi složky poskytne, musí zahrnovat určení prací, které má auditor složky provést, způsob použití těchto prací a formu a obsah sdělení, které bude auditor složky předkládat auditorskému týmu skupiny. Dále musí být předány tyto informace: (viz odstavce A57, A58, A60)
 - (a) požadavek, aby auditor složky, jemuž jsou známy širší souvislosti, za nichž bude auditorský tým skupiny práci auditora složky používat, potvrdil, že bude s auditorským týmem skupiny spolupracovat, (viz odstavec A59)

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- (b) etické požadavky relevantní skupiny, především požadavky na nezávislost auditora,
 - (c) v případě auditu nebo prověrky finančních informací složky její významnost (materialita) (a pokud je to relevantní, úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) a hranici, nad níž nesprávnosti nelze z hlediska účetní závěrky skupiny považovat za jednoznačně bezvýznamné,
 - (d) identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež jsou relevantní pro práci auditora složky. Auditorský tým skupiny je povinen vyzvat auditora složky, aby ho včas informoval o veškerých dalších identifikovaných rizicích významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež u složky zjistí, a o způsobu, jak na tato rizika reagoval,
 - (e) seznam spřízněných stran zpracovaný vedením skupiny doplněný o veškeré další spřízněné strany, které jsou auditorskému týmu skupiny známy. Auditorský tým skupiny je povinen vyzvat auditora složky, aby ho včas informoval o spřízněných stranách, které nebyly identifikovány vedením skupiny ani auditorským týmem skupiny. Auditorský tým skupiny je povinen rozhodnout, zda budou o těchto dodatečně zjištěných spřízněných stranách informováni i auditoři ostatních složek.
41. Auditorský tým skupiny je povinen vyzvat auditora složky, aby ho informoval o záležitostech, které jsou relevantní pro závěry auditorského týmu skupiny týkající se auditu skupiny. Sdělení auditora složky musí obsahovat: (viz odstavec A60)
- (a) potvrzení toho, že auditor složky dodržoval etické požadavky relevantní pro audit skupiny, včetně požadavků na nezávislost a odbornou kvalifikaci,
 - (b) potvrzení toho, že auditor složky dodržoval požadavky stanovené auditorským týmem skupiny,
 - (c) vymezení finančních informací složky, které jsou předmětem zprávy auditora složky,
 - (d) informace o případech porušování právních předpisů, které by mohly vést k významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny,
 - (e) soupis neopravených nesprávností ve finančních informacích složky (do tohoto soupisu se nezahrnují nesprávnosti, které jsou pod hranicí jednoznačně bezvýznamných nesprávností, o níž auditorský tým skupiny auditora složky informoval, (viz odstavec 40 (c))
 - (f) faktory svědčící o možné předpojatosti vedení,
 - (g) popis případných významných nedostatků identifikovaných ve vnitřním kontrolním systému na úrovni složky,
 - (h) další významné záležitosti, o nichž auditor složky informoval nebo hodlá informovat osoby pověřené správou a řízením složky, včetně podvodu nebo podezření z podvodu, na němž se podílí vedení složky, její zaměstnanci zastávající ve složce významnou funkci v oblasti vnitřního kontrolního systému nebo jiné osoby, pokud podvod vede k významné (materiální) nesprávnosti ve finančních informacích složky,
 - (i) veškeré další záležitosti, které by mohly být relevantní pro audit skupiny nebo na které chce auditor složky upozornit auditorský tým skupiny, včetně výjimek

uvedených v písemných prohlášeních, která si auditor složky od vedení složky vyžádal, a

- (j) celková zjištění, závěry nebo výrok auditora složky.

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací

Posouzení sdělení poskytnutých auditorem složky a adekvátnosti jím provedených prací

42. Auditorský tým skupiny je povinen posoudit sdělení poskytnutá auditorem složky. (viz odstavec 41) Auditorský tým skupiny je povinen:
- (a) prodiskutovat s auditorem složky, vedením složky, případně s vedením skupiny významné skutečnosti, které z tohoto posouzení vyplynuly, a
 - (b) rozhodnout, zda je nutné posoudit další relevantní části auditní dokumentace zpracované auditorem složky. (viz odstavec A61)
43. Jestliže auditorský tým dojde k závěru, že práce provedené auditorem složky jsou nedostatečné, je povinen rozhodnout, jaké další postupy je třeba provést a zda je bude provádět auditor složky, nebo auditorský tým skupiny.

Dostatečnost a vhodnost důkazních informací

44. Povinností auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace za účelem snížení auditorského rizika na přijatelnou úroveň, což mu umožní dospět k přiměřeným závěrům, na jejichž základě vydá výrok auditora¹⁰. Auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda byly prostřednictvím auditorských postupů provedených v rámci procesu sestavení účetní závěrky skupiny a prostřednictvím prací provedených auditorským týmem skupiny a auditory jednotlivých složek ve vztahu k finančním informacím těchto složek získány dostatečné a vhodné důkazní informace, které budou sloužit jako základ pro formulování výroku auditora skupiny. (viz odstavec A62)
45. Auditor skupiny je povinen posoudit důsledky, které budou pro výrok auditora skupiny mít neopravené nesprávnosti (identifikované auditorským týmem skupiny nebo auditory složek) a všechny případy, v nichž nebylo možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavec A63)

Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny

Předávání informací vedení skupiny

46. Auditorský tým skupiny je povinen určit, o kterých identifikovaných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému budou předány informace osobám pověřeným správou a řízením a vedení skupiny podle ISA 265¹¹. Auditorský tým skupiny je při tomto určení povinen vzít v úvahu:
- (a) nedostatky ve skupinovém vnitřním kontrolním systému zjištěné auditorským týmem skupiny,
 - (b) nedostatky ve vnitřním kontrolním systému jednotlivých složek zjištěné auditorským týmem skupiny a
 - (c) nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, na které auditoři jednotlivých složek upozornili auditorský tým skupiny.

¹⁰ ISA 200, odstavec 17.

¹¹ ISA 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení“.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

47. Jestliže auditorský tým skupiny odhalil případ podvodu nebo byl na takový případ upozorněn auditorem složky (viz odstavec 41(h)) nebo pokud nějaké informace svědčí o možnosti existence podvodu, auditorský tým skupiny je povinen na tuto skutečnost včas upozornit vedení skupiny na příslušné úrovni, aby bylo možné uvědomit osoby odpovědné za prevenci a odhalování podvodů. (viz odstavec A64)
48. V některých případech bude auditor složky v souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu povinen vydat k účetní závěrce složky výrok auditora. V takovém případě je auditorský tým skupiny povinen vyzvat vedení skupiny, aby informovalo vedení složky o veškerých záležitostech, které auditorský tým skupiny zjistil a které by mohly být významné pro účetní závěrku složky, o nichž ale nemusí vedení složky vědět. Jestliže vedení skupiny odmítne o takové záležitosti vedení složky informovat, auditorský tým skupiny je povinen záležitost prodiskutovat s osobami pověřenými správou a řízením skupiny. Pokud záležitost nebude vyřešena, auditorský tým 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, dokud záležitost nebude vyřešena. (viz odstavec A65)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením skupiny

49. Kromě informací stanovených v ISA 260¹² a v dalších mezinárodních auditorských standardech je auditorský tým skupiny povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením skupiny následující skutečnosti: (viz odstavec A66)
- (a) přehled typů prací, které budou prováděny na finančních informacích složek,
 - (b) jakým způsobem se hodlá auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek ve vztahu k finančním informacím významných složek,
 - (c) případy, u nichž má auditorský tým skupiny na základě svého posouzení pochyby o kvalitě práce auditora složky,
 - (d) případná omezení auditu skupiny, např. v případech, kdy byl omezen přístup auditorskému týmu skupiny k informacím,
 - (e) případy podvodu nebo podezření z podvodu, na němž se podílí vedení skupiny, vedení složky, zaměstnanci zastávající významnou funkci v oblasti skupinových kontrol nebo jiné osoby, pokud podvod vede k významné nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.

Dokumentace

50. Auditorský tým skupiny je povinen do dokumentace auditu uvést následující skutečnosti¹³:
- (a) analýzu složek s uvedením těch složek, které jsou významné, a typu prací provedených ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek,
 - (b) jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek na významných složkách, včetně, pokud je to relevantní, jeho prověrky dokumentace vedené auditory jednotlivých složek a jejich závěrů,

¹² ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“.

¹³ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 – 11 a A6.

- (c) písemná sdělení mezi auditorským týmem skupiny a auditory jednotlivých složek týkající se požadavků stanovených auditorským týmem skupiny.

Aplikační a vysvětlující část

Složky, které musí být auditovány ze zákona či podle jiného předpisu nebo z jiného důvodu (viz odstavec 3)

- A1. Při rozhodování o tom, zda pro účely auditu skupiny použít důkazní informace shromážděné při auditu účetní závěrky složky, který je požadován stanovami, jiným předpisem či z jiného důvodu, může auditorský tým skupiny zohlednit následující faktory:
- rozdíly mezi rámcem účetního výkaznictví, v souladu s nímž se sestavuje účetní závěrka složky, a rámcem účetního výkaznictví, v souladu s nímž se sestavuje účetní závěrka skupiny,
 - rozdíly mezi auditorskými a jinými standardy, jimiž se řídí auditor složky, a standardy, jimiž se řídí audit účetní závěrky skupiny,
 - zda bude audit účetní závěrky složky dokončen v termínu, který odpovídá časovému harmonogramu auditu skupiny.

Definice

Složka (viz odstavec 9(a))

- A2. Vymezení složek skupiny závisí na její struktuře. Systém skupinového účetního výkaznictví může například vycházet z organizační struktury, která je nastavena tak, že finanční informace zpracovává mateřská společnost spolu s jednou nebo několika dceřinými společnostmi, společnými podniky nebo jinými subjekty, v nichž má skupina podíl a které jsou zahrnuty do skupiny metodou ekvivalence nebo nákladovou metodou. Jindy finanční informace zpracovává centrála a jedna nebo několik divizí nebo poboček, případně se oba způsoby kombinují. Některé skupiny naproti tomu organizují systém účetního výkaznictví podle oddělení, procesů, produktů nebo služeb (resp. podle skupin produktů a služeb), případně na geografickém principu. V těchto případech budou účetní jednotkou nebo podnikatelskou aktivitou, jejíž finanční informace, zpracované vedením skupiny nebo vedením složky, jsou zahrnuty do účetní závěrky skupiny, oddělení, proces, produkt nebo služba (resp. skupina produktů nebo služeb) nebo geografická lokalita.
- A3. V rámci systému účetního výkaznictví skupiny mohou existovat složky různých úrovní. V takovém případě bude patrně vhodnější vymezovat složky v dílčích souhrnech, nikoli jednotlivě.
- A4. Několik složek určité úrovně může pro účely auditu skupiny společně plnit funkci jedné složky. Taková složka může přitom sama sestavovat účetní závěrku skupiny, do níž budou zahrnuty finanční informace jednotlivých složek, z nichž se tato složka skládá. V rámci jedné větší skupiny tedy podle tohoto standardu může postupovat několik auditorů odpovědných za audit dílčí skupiny a několik auditorských týmů pro audit dílčí skupiny.

Významná složka (viz odstavec 9(m))

- A5. Riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny je obvykle tím vyšší, čím větší je finanční význam dané složky. Pro pomoc při identifikaci složek, které jsou individuálně významné, si auditorský tým skupiny může stanovit procentuální podíl na zvolené základně. Volba základny i stanovení procentuálního podílu vyžaduje odborný úsudek. Jako vhodná základna pro posuzování významnosti (materiality) mohou v závislosti na charakteru skupiny a konkrétních okolnostech sloužit např. celková aktiva, závazky, peněžní toky, zisk nebo obrát skupiny. Auditorský tým skupiny si např. může určit, že za významné budou považovány všechny složky přesahující 15 % hodnoty zvolené základny. V konkrétní situaci může být tento procentuální limit vyšší nebo nižší.
- A6. U některé složky může auditorský tým skupiny vyhodnotit riziko významné (materiální) nesprávnosti z hlediska účetní závěrky skupiny jako pravděpodobné kvůli specifickému charakteru této složky nebo okolnostem, které se jí týkají (tj. jedná se o rizika vyžadující zvláštní posouzení ze strany auditora¹⁴). Příkladem může být složka, která má na starosti devizové obchody, čímž vystavuje skupinu riziku významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, i když sama o sobě není finančně významná.

Auditor složky (viz odstavec 9(b))

- A7. Na žádost auditorského týmu skupiny může práce týkající se finančních informací složky pro účely auditu skupiny provádět některý z členů tohoto auditorského týmu. V takovém případě bude tento člen auditorského týmu skupiny rovněž auditorem složky.

Odpovědnost (viz odstavec 11)

- A8. Auditóři jednotlivých složek sice mohou ověřovat finanční informace těchto složek pro účely auditu skupiny a jako takoví nesou odpovědnost za svá zjištění, závěry a výroky, nicméně za výrok auditora skupiny nese odpovědnost auditor skupiny nebo jeho auditorská společnost.
- A9. Je-li vydán výrok auditora skupiny s výhradou, protože auditorský tým 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 obsahovat zdůvodnění, proč nebylo možné důkazní informace získat, aniž by auditora složky zmiňoval. Odkaz na auditora složky bude ve výroku auditora skupiny pouze v případě, že je to nutné pro náležité vysvětlení okolností¹⁵.

Přijetí zakázky a pokračování v ní

Získání znalostí o předmětu zakázky před jejím přijetím, resp. pokračováním (viz odstavec 12)

- A10. V případě nové zakázky může auditorský tým skupiny získat znalosti o skupině, jejích složkách a prostředí, ve kterém působí, z následujících zdrojů:
- informace poskytnuté vedením skupiny.
 - komunikace s vedením skupiny a
 - pokud je to relevantní, komunikace s předchozím auditorským týmem skupiny, vedením složky nebo auditorem složky.

¹⁴ ISA 315, odstavec 27 – 29.

¹⁵ ISA 705, odstavec 20.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- A11. Znalosti o skupině auditorského týmu skupiny mohou zahrnovat mimo jiné:
- strukturu skupiny, včetně právní a organizační struktury (tj. způsob organizace systému účetního výkaznictví v rámci skupiny),
 - podnikatelskou činnost jednotlivých složek, která je významná z hlediska skupiny, včetně hospodářského odvětví a regulatorního, ekonomického a politického prostředí, v němž je tato činnost realizována,
 - využívání servisních organizací, včetně středisek sdílených služeb,
 - charakteristiku skupinových kontrol,
 - složitost procesu sestavení účetní závěrky skupiny,
 - zda práce v souvislosti s finančními informacemi některé ze složek budou provedeny auditory jednotlivých složek, kteří nepocházejí z auditorské společnosti ani sítě auditorských společností, do níž patří auditorský tým skupiny, a důvody, které vedení skupiny vedly ke jmenování více auditorů,
 - zda auditorský tým 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, k informacím týkajícím se jednotlivých složek a k auditorům jednotlivých složek (včetně relevantní auditní dokumentace, kterou bude auditorský tým skupiny požadovat) a
 - bude moci provádět nezbytné práce ve vztahu k finančním informacím týkajícím se jednotlivých složek.
- A12. U probíhajících zakázek může být možnost auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné důkazní informace ovlivněna významnými změnami, mimo jiné:
- změnami ve struktuře skupiny (např. akvizicemi, prodeji, reorganizacemi nebo změnami ve způsobu organizace systému účetního výkaznictví),
 - změnami podnikatelské činnosti složek, které jsou pro skupinu významné,
 - změnami ve složení osob pověřených správou a řízením skupiny, ve složení vedení skupiny nebo klíčového vedení významných složek,
 - pochybnostmi, které má auditorský tým skupiny, pokud jde o integritu a odbornou kvalifikaci vedení skupiny nebo vedení složky,
 - změnami ve skupinových kontrolách,
 - změnami platného rámce účetního výkaznictví.

Předpoklad získání dostatečných a vhodných důkazních informací (viz odstavec 13)

- A13. Jestliže žádná ze složek skupiny není považována za složku významnou, auditor skupiny může reálně předpokládat, že budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude formulován výrok auditora skupiny, pokud jsou splněny následující podmínky:
- (a) auditorský tým skupiny bude moci provádět práce v souvislosti s finančními informacemi některých těchto složek a

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

(b) u finančních informací jiných složek, v rámci kterých jsou práce prováděny auditory složek, se auditorský tým skupiny bude moci podílet na těchto pracích způsobem, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací.

Přístup k informacím (viz odstavec 13)

- A14. Přístup auditorského týmu skupiny k informacím může být omezen okolnostmi, které vedení skupiny nemůže ovlivnit, např. legislativou upravující důvěrnost informací a ochranu dat nebo rozhodnutím auditora složky, který auditorskému týmu skupiny odmítne zpřístupnit požadovanou dokumentaci auditu. Přístup k informacím může auditorskému týmu skupiny ale omezit i samo vedení skupiny.
- A15. I v případech, kdy je přístup k informacím omezen okolnostmi, které vedení skupiny nemůže ovlivnit, může auditorský tým skupiny získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Je to však tím méně pravděpodobné, čím větší je význam dané složky. Auditorský tým skupiny například nemusí mít přístup k osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, k vedení nebo auditorovi složky (včetně dokumentace auditu požadované auditorským týmem skupiny), která je do skupiny zahrnuta metodou ekvivalence. Jestliže daná složka není významnou složkou a auditorský tým skupiny má k dispozici úplnou účetní závěrku dané složky, včetně zprávy auditora k ní, a má přístup k informacím, které vedení skupiny o dané složce vede, může auditorský tým skupiny dojít k závěru, že dostupné informace jsou z hlediska dané složky dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi. Jestliže je však daná složka složkou významnou, auditorský tým skupiny nebude moci splnit požadavky tohoto standardu platné pro audit skupiny, například požadavek definovaný v odstavcích 30 – 31, týkající se podílu na pracích prováděných auditorem složky. Auditorský tým skupiny tudíž nebude o dané složce moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Důsledky, které má nemožnost auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné informace, se zabývá ISA 705.
- A16. Pokud bude přístup auditorského týmu skupiny nebo přístup auditora složky k informacím týkajícím se významné složky omezen vedením skupiny, auditorský tým skupiny nebude moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace.
- A17. I když auditorský tým skupiny bude moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace, protože omezení přístupu k informacím se týkají složky, která není složkou významnou, důvody omezení přístupu k informacím mohou ovlivnit výrok auditora skupiny. Mohou mít například vliv na spolehlivost odpovědí poskytovaných vedením skupiny na dotazy auditorského týmu skupiny a prohlášení poskytovaných vedením skupiny k auditu auditorskému týmu skupiny.
- A18. Právní předpisy někdy neumožňují auditorovi 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 má nemožnost auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné informace, se zabývá ISA 705.
- A19. Příklad zprávy auditora obsahující výrok s výhradou z důvodu nemožnosti auditorského týmu skupiny získat dostatečné a vhodné důkazní informace o významné složce zahrnuté do skupiny metodou ekvivalence, kdy je podle názoru auditorského týmu skupiny tento dopad významný, ale nemá rozsáhlý dopad na účetní závěrku, je

uveden v příloze 1.

Podmínky zakázky (viz odstavec 14)

A20. Podmínky zakázky vymezují příslušný rámec účetního výkaznictví¹⁶. Další záležitosti mohou být upraveny podmínkami provádění auditu skupiny, jako např.:

- komunikace mezi auditorským týmem skupiny a auditory jednotlivých složek nesmí být omezena jinými faktory než právními předpisy,
- významná sdělení mezi auditory jednotlivých složek, osobami pověřenými správou a řízením složek a vedením složek, včetně sdělení týkajících se významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, musí být poskytována rovněž auditorskému týmu skupiny,
- významná sdělení mezi regulačními orgány a složkami týkajícími se záležitostí účetního výkaznictví musí být poskytována rovněž auditorskému týmu skupiny a
- jestliže to auditorský tým skupiny považuje za nezbytné, musí mít:
 - přístup k informacím týkajícím se složek, k osobám pověřeným správou a řízením složek, k vedení složek a auditorům složek (a rovněž k dokumentaci auditu, kterou auditorský tým skupiny požaduje) a
 - možnost provádět práce nebo požádat auditora složky, aby provedl práce v rámci finančních informací jednotlivých složek.

A21. V důsledku omezení týkajících se:

- přístupu auditorského týmu skupiny k informacím týkajícím se složek, k osobám pověřeným správou a řízením složek, k vedení složek nebo auditorům složek (a rovněž k dokumentaci auditu, kterou auditorský tým skupiny požaduje) nebo
- prací prováděných v souvislosti s finančními informacemi jednotlivých složek,

která nastala poté, co auditor skupiny přijme danou zakázku, nemůže auditorský tým získat dostatečné a vhodné důkazní informace, což může mít vliv na výrok auditora skupiny. Ve výjimečných případech mohou tato omezení vést k odstoupení auditora od zakázky, je-li to umožněno příslušnými právními předpisy.

Obecná strategie a plán auditu (viz odstavec 16)

A22. Posouzení obecné strategie a plánu auditu skupiny, prováděné auditorem skupiny, představuje důležitou součást jeho povinností při řízení auditu skupiny.

Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí

Záležitosti, s nimiž se seznamuje auditorský tým skupiny (viz odstavec 17)

A23. Záležitosti, které auditor posuzuje při seznamování se s odvětvím ekonomiky, regulatorním rámcem a dalšími vnějšími faktory, jež mají na účetní jednotku vliv, mimo jiné s platným rámcem účetního výkaznictví, charakterem účetní jednotky, jejími cíli a strategií a souvisejícími podnikatelskými riziky a se způsobem hodnocení a ověření její finanční výkonnosti, upravuje ISA 315¹⁷. Návodné informace k záležitostem specifickým pro skupinu, včetně procesu sestavení účetní závěrky skupiny, jsou uvedeny v příloze 2 tohoto standardu.

¹⁶ ISA 210, odstavec 8.

¹⁷ ISA 315, odstavce A17 – A41.

Pokyny vydávané vedením skupiny jednotlivým složkám (viz odstavec 17)

- A24. V zájmu jednotnosti a srovnatelnosti finančních informací vydává vedení skupiny složkám obvykle pokyny specifikující požadavky na finanční informace jednotlivých složek, jež budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny. Tyto pokyny mají často podobu manuálů obsahujících postupy účetního výkaznictví a požadavky na sestavení souboru výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny. Soubor výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny zpravidla obsahuje standardní výkazy s finančními informacemi, které budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny. Obvykle však nemá podobu úplné účetní závěrky sestavené a prezentované v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví
- A25. Pokyny vydávané vedením skupiny jednotlivým složkám obvykle zahrnují:
- platná účetní pravidla,
 - zákonné a další požadavky týkající se údajů, které musí být zveřejněny v účetní závěrce skupiny, včetně:
 - vymezení segmentů a způsobu jejich vykazování,
 - vztahů se spřízněnými stranami a transakcí s nimi,
 - transakcí v rámci skupiny a nerealizovaných zisků,
 - zůstatků účtů v rámci skupiny a
 - časový harmonogram účetního výkaznictví.
- A26. Při analýze pokynů, které vedení skupiny dává jednotlivým složkám, se auditorský tým skupiny může zaměřit na následující skutečnosti:
- na srozumitelnost a praktickou proveditelnost pokynů týkajících se sestavování souboru výkazů pro sestavení účetní závěrky skupiny,
 - na to, zda pokyny:
 - odpovídajícím způsobem popisují rysy příslušného rámce účetního výkaznictví,
 - požadují zveřejnění údajů, které vyhovují požadavkům příslušného rámce účetního výkaznictví, např. informací týkajících se vztahů a transakcí se spřízněnými stranami a informací o segmentech,
 - definují konsolidační úpravy, např. transakce v rámci skupiny a nerealizované zisky nebo zůstatky účtů v rámci skupiny, a
 - požadují schválení finančních informací vedením složky.

Podvod (viz odstavec 17)

- A27. Auditor je povinen identifikovat a posoudit riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce způsobené podvodem a navrhnout a provést vhodné postupy, jejichž prostřednictvím bude na vyhodnocená rizika reagovat.¹⁸ Informace, z nichž se vychází při identifikaci rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem, zahrnují:
- to, jak riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem hodnotí vedení skupiny,

¹⁸ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvodem při auditu účetní závěrky“.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- postup vedení skupiny při identifikaci rizika podvodu a při reakci na něj, včetně konkrétních rizik podvodu identifikovaných vedením skupiny nebo skupin transakcí, zůstatků účtů či zveřejněných údajů, u nichž je podvod pravděpodobný,
- zda existují určité složky, u nichž je riziko podvodu pravděpodobné,
- způsob, jakým osoby pověřené správou a řízením skupiny monitorují postupy prováděné vedením skupiny při identifikaci rizik podvodu a reagování na ně a kontroly zavedené vedením skupiny s cílem tato rizika snížit,
- reakce osob pověřených správou a řízením skupiny, vedení skupiny a interního auditu (a pokud je to relevantní, rovněž vedení složky, auditorů složky a dalších subjektů) na dotazy ze strany auditorského týmu skupiny ohledně toho, zda je jim znám případ spáchaného podvodu týkajícího se některé složky nebo skupiny, podezření na takový podvod nebo tvrzení o něm.

Diskuze členů auditorského týmu skupiny s auditory složek o rizicích významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, včetně rizika podvodu (viz odstavec 17)

A28. Klíčoví členové auditorského týmu skupiny jsou povinni prodiskutovat, do jaké míry je u účetní jednotky pravděpodobné riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou, se zvláštním důrazem na riziko podvodu. V případě auditu skupiny je možné tyto záležitosti prodiskutovat rovněž s auditory složek¹⁹. Na rozhodnutí auditora skupiny týkající se toho, s kým bude o těchto záležitostech diskutovat, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu, budou mít vliv skutečnosti jako např. jeho předchozí zkušenosti s danou skupinou.

A29. Tyto diskuse jsou příležitostí k:

- výměně znalostí o složkách a o prostředí, ve kterém působí, včetně znalostí o skupinových kontrolách,
- výměně informací o podnikatelských rizicích, jimž jsou jednotlivé složky nebo skupina vystaveny,
- výměně názorů na to, jakým způsobem a kde hrozí v účetní závěrce skupiny riziko významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, jakým způsobem by vedení skupiny nebo vedení jednotlivých složek mohlo páchat a zastírat podvodné účetní výkaznictví a jak by mohlo docházet ke zpronevěře majetku jednotlivých složek,
- identifikaci postupů používaných vedením skupiny nebo vedením jednotlivých složek, které by mohly být předpojaté nebo navržené způsobem, který by mohl vést k podvodnému účetnímu výkaznictví, např. postupů uznání výnosů, které nejsou v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví,
- posouzení známých vnějších i vnitřních faktorů, které by mohly motivovat nebo nutit vedení skupiny, vedení jednotlivých složek nebo jiné osoby k páčání podvodů, 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,

¹⁹ ISA 240, odstavec 15, a ISA 315, odstavec 10.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- posouzení rizika, že vedení skupiny nebo vedení jednotlivých složek obchází kontroly,
- 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),
- diskusi o případech podvodů, které byly u jednotlivých složek odhaleny, nebo o informacích, které svědčí o existenci takových podvodů,
- výměně informací, které mohou svědčit o nedodržování právních předpisů daného státu, např. o poskytování úplatků nebo o nesprávném účtování převodních cen mezi propojenými osobami.

Rizikové faktory (viz odstavec 18)

A30. Příklady podmínek nebo událostí, které jednotlivě nebo v souhrnu svědčí o potenciální existenci rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, včetně rizika podvodu, jsou uvedeny v příloze 3.

Vyhodnocení rizik (viz odstavec 18)

A31. Vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, které na úrovni skupiny provádí auditorův tým skupiny, vychází mimo jiné z následujících informací:

- z informací, které auditorův tým skupiny získá při analýze skupiny, jejích složek a prostředí, ve kterém působí, a procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně důkazních informací získaných při vyhodnocování návrhu a zavedení skupinových kontrol a kontrol, které jsou relevantní pro proces sestavení účetní závěrky skupiny,
- z informací získaných od auditorů jednotlivých složek.

Znalosti o auditorovi složky (viz odstavec 19)

A32. Auditorův tým skupiny získá znalosti o auditorovi složky pouze v případě, že hodlá tohoto auditora vyzvat, aby ověřil finanční informace dané složky pro účely auditu skupiny. Pokud tedy auditorův tým skupiny u některých složek například plánuje provést pouze analytické postupy na úrovni skupiny, nemusí se s auditory těchto složek seznamovat.

Postupy používané auditorůvým týmem skupiny k získání znalostí o auditorovi složky a zdroje důkazních informací (viz odstavec 19)

A33. Na charakter, načasování a rozsah postupů, které auditorův tým skupiny provádí, aby se seznámil s auditorem složky, mají vliv takové faktory, jako jsou předchozí zkušenosti s auditorem složky a znalosti o něm, a to, do jaké míry mají auditorův tým skupiny a auditor složky společné zásady a postupy. Bude záležet, mimo jiné:

- na tom, zda auditorův tým skupiny a auditor složky dodržují:
 - společné zásady a postupy provádění auditorůvých prací (např. metodiku auditu),
 - společné zásady a postupy pro řízení kvality nebo

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- společné zásady a postupy monitoringu.
 - na jednotnosti nebo podobnosti:
 - právních předpisů nebo právního systému,
 - odborného dohledu, disciplíny a externího zajištění kvality,
 - vzdělávání a školení,
 - profesních organizací a standardů nebo
 - jazyka a kultury.
- A34. Tyto faktory na sebe vzájemně působí a nevylučují se. Například jestliže auditor složky A důsledně uplatňuje obvyklé zásady a postupy v oblasti řízení kvality, zásady a postupy monitoringu a jednotnou metodiku auditu nebo působí ve stejném státě jako auditor skupiny, postupy, které bude auditorský tým skupiny provádět, aby se seznámil s tímto auditorem, budou patrně méně rozsáhlé než postupy, které bude auditorský tým skupiny provádět, aby se seznámil s auditorem složky B, který neuplatňuje důsledně zásady a postupy v oblasti řízení kvality, zásady a postupy monitoringu a jednotnou metodiku auditu nebo působí v jiném právním prostředí. Rovněž charakter postupů prováděných u auditora složky A a B se může lišit.
- A35. Existuje celá řada způsobů, jak auditorský tým skupiny může znalosti o auditorovi složky získávat. V prvním roce spolupráce s auditorem složky může auditorský tým skupiny například:
- posoudit výsledky systému monitorování řízení kvality, jestliže auditorský tým skupiny a auditor složky pocházejí z auditorské firmy nebo sítě firem, která uplatňuje a dodržuje jednotné monitorovací zásady a postupy²⁰,
 - navštívit auditora složky a projednat s ním záležitosti popsané v odstavcích 19(a) – (c),
 - vyzvat auditora složky, aby písemně potvrdil záležitosti popsané v odstavcích 19(a) – (c); příklad písemného potvrzení zasílaného auditorem složky je uveden v příloze 4,
 - vyzvat auditora složky, aby vyplnil dotazníky týkající se záležitostí v odstavcích 19(a) – (c),
 - získat informace o auditorovi složky od kolegů ve firmě, v níž auditor skupiny působí, nebo od renomovaného externího subjektu, který daného auditora zná, nebo
 - získat potvrzení od profesního orgánu nebo orgánů, jichž je tento auditor členem, od orgánů, které tomuto auditorovi udělily licenci, nebo od jiných externích subjektů.

V následujících letech budou znalosti o auditorovi složky vycházet z předchozích zkušeností auditorského týmu skupiny s daným auditorem. Auditorský tým skupiny může vyzvat auditora složky, aby potvrdil, zda oproti předchozímu roku nastaly v záležitostech uvedených v odstavcích 19(a) – (c) nějaké změny.

²⁰ Jak je vyžadováno mezinárodním standardem pro řízení kvality (ISQC 1), „Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“, odstavec 54, nebo takovou národní úpravou, která klade stejné nebo vyšší požadavky.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

A36. Jestliže v daném státě existují orgány vykonávající nezávislý dohled nad auditorskou profesí a monitorující kvalitu prováděných auditů, auditorskému týmu skupiny může při posuzování nezávislosti a odborné kvalifikace auditora složky pomoci znalost regulatorního prostředí daného státu. Informace o regulatorním prostředí daného státu získá auditorský tým skupiny od auditora složky nebo od orgánů vykonávajících nezávislý dohled.

Etické požadavky relevantní pro audit skupiny (viz odstavec 19(a))

A37. Při ověřování finančních informací složky pro účely auditu skupiny platí pro auditora složky stejné etické požadavky, které platí pro audit skupiny. Tyto požadavky mohou být jiné, případně širší než požadavky, jimiž se auditor složky musí ve svém státě řídit při provádění statutárního auditu složky. Auditorský tým skupiny proto musí zjistit, zda se auditor složky seznámil s etickými požadavky relevantními pro audit skupiny a zda je bude dodržovat tak, aby mohl plnit povinnosti auditora složky pro účely auditu skupiny.

Odborná kvalifikace auditora složky (viz odstavec 19(b))

A38. Při seznamování se s odbornou kvalifikací auditora složky se auditorský tým skupiny, mimo jiné, může zaměřit na to, zda auditor složky:

- zná auditorské a další standardy, které jsou relevantní pro audit skupiny, tak aby mohl plnit povinnosti auditora složky pro účely auditu skupiny,
- má příslušnou odbornou způsobilost (např. znalost konkrétního odvětví ekonomiky), která je předpokladem ověřování finančních informací dané složky a
- pokud je to relevantní, je seznámen s příslušným rámcem účetního výkaznictví tak, aby mohl plnit povinnosti auditora složky pro účely auditu skupiny (příslušný rámec účetního výkaznictví obvykle vymezují pokyny vydané vedením skupiny jednotlivým složkám).

Využívání znalostí auditorského týmu skupiny o auditorovi složky (viz odstavec 20)

A39. Jestliže auditor složky není nezávislý, auditorský tým skupiny nemůže eliminovat tento nedostatek tím, že se bude podílet na pracích prováděných auditorem složky, vyhodnotí další rizika nebo provede další auditorské postupy na finančních informacích složky.

A40. Nicméně auditorský tým skupiny může odstranit své nikoli závažné pochyby o odborné kvalifikaci auditora složky (např. nedostatečnou znalost konkrétního odvětví ekonomiky) nebo skutečnost, že auditor složky nepůsobí v prostředí s aktivním dohledem nad auditory, a to tím, že se bude podílet na pracích prováděných auditorem složky, vyhodnotí další rizika nebo provede další auditorské postupy ve vztahu k finančním informacím složky.

A41. Jestliže má auditorský tým skupiny právními předpisy zakázán přístup k určité části auditní dokumentace zpracované auditorem složky, může auditora složky vyzvat, aby mu předložil informační memorandum, které bude tyto informace obsahovat.

Významnost (materialita) (viz odstavce 21 – 23)

A42. Povinností auditora je²¹:

(a) při definování obecné strategie auditu stanovit:

- (i) významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek a
- (ii) jestliže v konkrétních podmínkách dané účetní jednotky existují skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje, u nichž lze reálně očekávat, že ekonomická rozhodnutí, k nimž uživatelé dojdou na základě účetní závěrky jako celku, mohou být ovlivněna zkreslením nižších částek, než je úroveň významnosti (materiality) stanovená pro účetní závěrku jako celek, úroveň nebo úroveň významnosti (materiality) pro tyto skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje a

(b) určit prováděcí významnost (materialitu).

V případě auditu skupiny se významnost (materialita) stanoví jednak pro účetní závěrku skupiny a jednak pro finanční informace jednotlivých složek. Při definování obecné strategie auditu skupiny se používá významnost (materialita) stanovená pro účetní závěrku skupiny jako celek.

- A43. Aby došlo ke snížení pravděpodobnosti toho, že celkové neopravené a nezjištěné nesprávnosti v účetní závěrce skupiny překročí úroveň významnosti (materiality) stanovenou pro účetní závěrku skupiny jako celek, na přiměřeně nízkou úroveň, musí být významnost (materialita) pro jednotlivé složky stanovena nižší, než je významnost (materialita) pro účetní závěrku skupiny jako celek. Pro jednotlivé složky mohou být stanoveny různé hladiny významnosti (materiality). Hladina významnosti (materiality) složky nemusí představovat poměrnou část hladiny významnosti (materiality) účetní závěrky skupiny jako celku, a součet významností (materialit) jednotlivých složek může být tudíž vyšší, než je významnost (materialita) účetní závěrky skupiny jako celku. Významnost (materialita) složky se používá při definování celkové strategie auditu složky.
- A44. Významnost (materialita) se stanoví u těch složek, jejichž finanční informace budou ověřovány nebo prověřovány v rámci auditu skupiny v souladu s odstavci 26, 27(a) a 29. Významnost (materialita) složky používá auditor složky pro posouzení toho, zda zjištěné neopravené nesprávnosti jsou jednotlivě nebo v souhrnu významné (materiální).
- A45. Kromě významnosti (materiality) složky se stanoví hranice nesprávnosti. Pokud jsou ve finančních informacích složky zjištěny nesprávnosti, které tuto hranici převyšují, je o nich informován auditorský tým skupiny.
- A46. Při ověřování finančních informací složky auditor složky (nebo auditorský tým skupiny) určí prováděcí významnost (materialitu) na úrovni složky. To je nezbytné ke snížení pravděpodobnosti na přiměřeně nízkou úroveň, že celkový objem neopravených a nezjištěných nesprávností ve finančních informacích složky překročí významnost (materialitu) složky. V praxi může auditorský tým skupiny stanovit míru významnosti (materiality) složky na této nižší úrovni. V takovém případě použije auditor složky úroveň významnosti (materiality) složky stanovenou pro účely vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti jejích finančních informací a navržení dalších auditorských postupů reagujících na vyhodnocená rizika a pro

²¹ ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“, odstavce 10 - 11.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

posouzení toho, zda zjištěné nesprávnosti jsou významné (materiální) jednotlivě nebo v souhrnu.

Reakce na vyhodnocená rizika

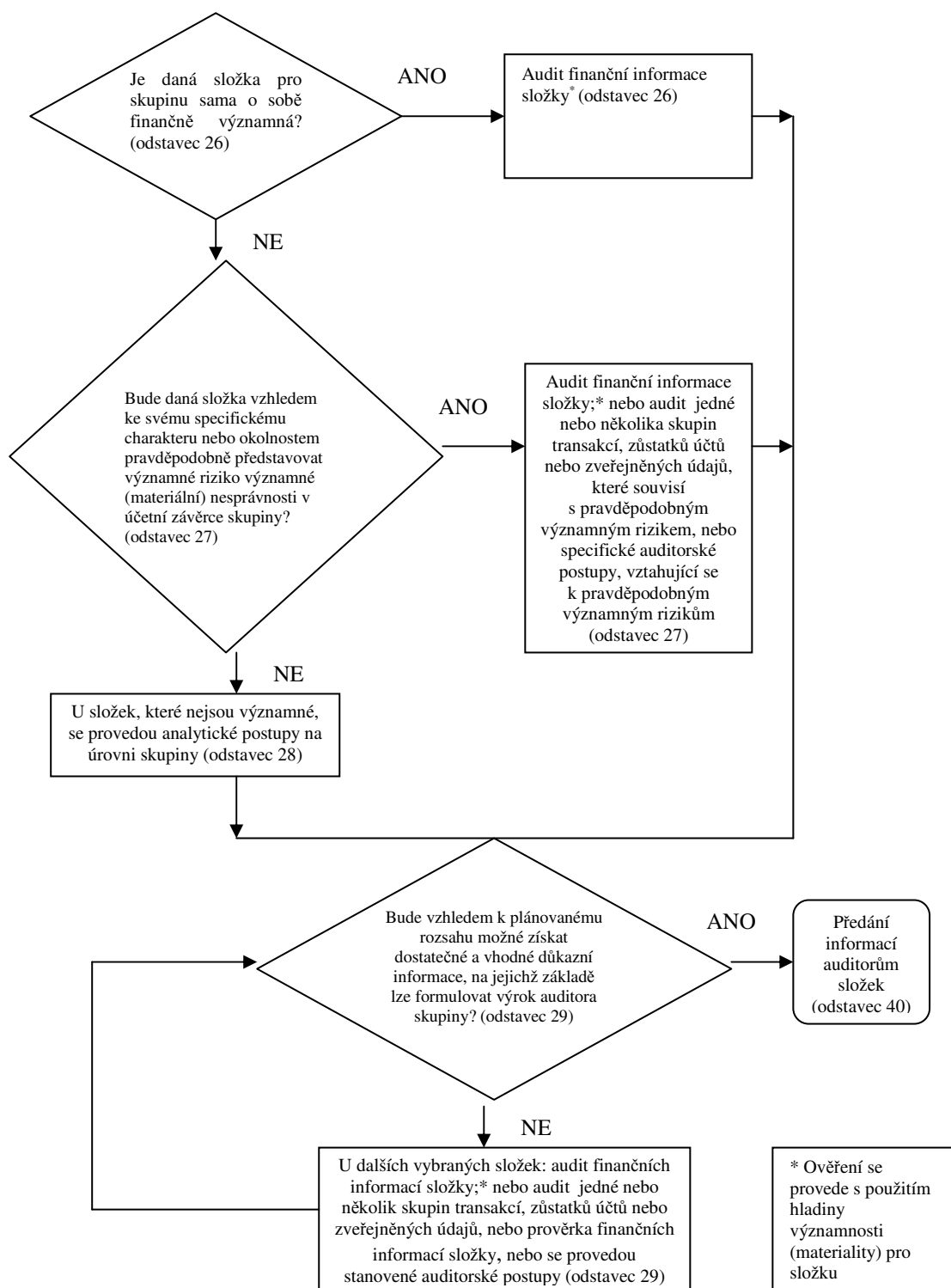
Výběr typu prací, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek (viz odstavce 26 – 27)

A47. Výběr typu prací, které budou ve vztahu k finančním informacím složky provedeny, a míra zapojení auditorského týmu skupiny do ověřování prováděného auditorem složky závisí na následujících faktorech:

- (a) významnost složky,
- (b) identifikované riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny,
- (c) hodnocení struktury skupinových kontrol auditorským týmem skupiny a posouzení, zda byly zavedeny a
- (d) znalosti auditorského týmu skupiny o auditorovi složky.

Následující diagram znázorňuje, jak významnost složky ovlivňuje výběr typu prací, které budou ve vztahu k finančním informacím složky provedeny, auditorským týmem skupiny.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)



Významné složky (viz odstavce 27(b) – (c))

- A48. Určitá složka může být auditorským týmem skupiny identifikována jako významná proto, že vzhledem ke svému specifickému charakteru nebo okolnostem bude pravděpodobně představovat riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. U takových složek bude auditorský tým skupiny moci identifikovat konkrétní zůstatky účtů, skupiny transakcí nebo zveřejněné údaje, na které bude mít toto významné riziko dopad. V takovém případě může ověřit nebo požádat auditora složky, aby ověřil, pouze tyto zůstatky účtů, skupiny transakcí nebo zveřejněné údaje. Například v situaci popisované v odstavci A6 bude možné práce ve vztahu k finančním informacím složky omezit na ověření zůstatků účtů, skupin transakcí nebo zveřejněných údajů, které souvisejí s devizovými obchody realizovanými danou složkou. Jestliže auditorský tým skupiny požádá auditora složky, aby ověřil jeden nebo několik konkrétních zůstatků účtů, skupin transakcí nebo zveřejněných údajů, auditorský tým skupiny ve své komunikaci (viz odstavec 40) zohlední skutečnost, že řada položek účetních výkazů je vzájemně propojena.
- A49. Auditorský tým skupiny může navrhnout auditorské postupy reagující na pravděpodobné riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. Například pokud pravděpodobně hrozí významné riziko zastaralosti zásob, může auditorský tým skupiny provést nebo požádat auditora složky, aby provedl, specifické auditorské postupy, v oblasti ocenění zásob složky, která vlastní velké objemy potenciálně zastaralých zásob, ale jinak sama o sobě není významná.

Složky, které nejsou významné (viz odstavce 28 – 29)

- A50. Pro účely analytických postupů lze finanční informace týkající se jednotlivých složek v závislosti na okolnostech zakázky na různých úrovních sdružovat. Výsledky analytických postupů slouží k potvrzení závěrů auditorského týmu skupiny, pokud jde o existenci rizika významné (materiální) nesprávnosti agregovaných finančních informací složek, které nejsou významné.
- A51. Rozhodnutí auditorského týmu skupiny o tom, kolik složek v souladu s ustanoveními odstavce 29 vybere, které složky vybere a jaké práce ve vztahu k finančním informacím vybraných složek provede, může být ovlivněno, mimo jiné, následujícími faktory:
- rozsahem důkazních informací, které auditorský tým skupiny podle svého očekávání získá z finančních informací významných složek,
 - tím, zda se jedná o nově vytvořenou nebo nově pořízenou složku,
 - tím, zda u složky nastaly významné změny,
 - tím, zda u složky prováděl ověření interní audit, a důsledky, jež toto ověření má pro audit skupiny,
 - tím, zda složky používají jednotné systémy a postupy,
 - účinností fungování skupinových kontrol,
 - neobvyklými fluktuacemi, které byly odhaleny analytickými postupy provedenými na úrovni skupiny,
 - finanční významností jednotlivých složek nebo rizikem, které tyto složky představují ve srovnání s ostatními složkami své kategorie,

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- tím, zda účetní závěrka složky musí být auditorem ověřena ze zákona či podle jiného předpisu nebo z jiného důvodu.

Jestliže se při výběru složek této kategorie uplatní prvek nepředvídatelnosti, může to zvýšit pravděpodobnost identifikace významných (materiálních) nesprávností ve finančních informacích složky. Výběr složek je často pravidelně obměňován.

- A52. Provedení finančních informací složky je možné provádět v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400²² nebo ISRE 2410²³, případně přizpůsobeným okolnostem. Auditorský tým skupiny může určit další postupy, jimiž budou tyto práce doplněny.
- A53. Jak je vysvětleno v odstavci A13, skupina se může skládat výhradně ze složek, které nejsou významné. V takovém případě bude auditorský tým skupiny moci získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny určením typu prací, které budou provedeny ve vztahu k finančním informacím složek v souladu s odstavcem 29. Auditorský tým skupiny pravděpodobně nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny, jestliže auditorský tým skupiny, resp. auditor složky, pouze otestuje skupinové kontroly a provede analytické postupy ve vztahu k finančním informacím složek.

Zapojení se do prací prováděných auditory jednotlivých složek (viz odstavce 30 – 31)

- A54. Rozsah zapojení auditorského týmu skupiny do prací prováděných auditorem složky závisí na následujících faktorech:
- (a) významnost složky,
 - (b) identifikované rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny a
 - (c) znalost auditorského týmu skupiny o auditorovi složky.

V případě významné složky nebo identifikovaných významných rizik provede auditorský tým skupiny postupy popsané v odstavcích 30 – 31. V případě složky, která není významnou, se bude to, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek, lišit podle míry znalostí auditorského týmu skupiny o daném auditorovi složky. Skutečnost, že se jedná o složku, která není významná, přitom bude až druhořadá. Auditorský tým skupiny se například může do vyhodnocení rizik prováděného auditorem složky zapojit i v případě, že se jedná o složku, která není významná, jestliže má určité, nikoli závažné pochyby o odborné kvalifikaci auditora složky (auditor má např. nedostatečnou znalost konkrétního odvětví ekonomiky) nebo když auditor složky nepůsobí v prostředí, v němž je profese auditora předmětem aktivního dohledu.

- A55. V závislosti na znalostech auditorského týmu skupiny o auditorovi složky může mít zapojení auditorského týmu skupiny do práce auditora složky kromě způsobů popsaných v odstavcích 30 – 31 a 42 jednu nebo více z těchto forem:
- (a) schůzka s vedením nebo auditory jednotlivých složek, jejímž cílem je seznámit se se složkou a prostředím, ve kterém působí,

²² ISRE 2400 „Zakázky spočívající v prověření účetní závěrky“.

²³ ISRE 2410 „Prověrka mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky“.

- (b) prověrka obecné strategie a plánů auditu auditorů jednotlivých složek,
- (c) provedení postupů vyhodnocování rizik s cílem identifikovat a posoudit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni složky. Tyto postupy mohou být provedeny spolu s auditory jednotlivých složek nebo auditorským týmem skupiny,
- (d) navržení a provedení dalších auditorských postupů. Tyto postupy mohou být navrženy a provedeny spolu s auditory jednotlivých složek nebo auditorským týmem skupiny,
- (e) účast na závěrečné schůzce a dalších klíčových schůzkách auditorů složek s vedením složek,
- (f) prověrka jiných relevantních částí dokumentace auditu vedené auditory jednotlivých složek.

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

Konsolidační úpravy a reklasifikace (viz odstavec 34)

A56. Částky vykázané v účetní závěrečné skupiny mohou během procesu sestavení účetní závěrky skupiny procházet úpravami, které se neprovádějí obvyklými systémy zpracování transakcí a nepodléhají stejnému vnitřnímu kontrolnímu systému, jež se uplatňuje u ostatních finančních informací. Posuzování vhodnosti, úplnosti a správnosti těchto úprav auditorským týmem skupiny, mimo jiné, zahrnuje:

- posouzení toho, zda významné úpravy správně zachycují související události a transakce,
- 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 a
- kontrolu sesouhlasení a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny.

Předávání informací auditorovi složky (viz odstavce 40 – 41)

A57. Jestliže mezi auditorským týmem skupiny a auditory jednotlivých složek nefunguje účinná oboustranná komunikace, existuje riziko, že auditorský tým skupiny nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny. Základem účinné oboustranné komunikace mezi auditorským týmem skupiny a auditorem složky je to, že auditorský tým skupiny sděluje auditorovi své požadavky srozumitelně a včas.

A58. Auditorský tým skupiny obvykle sděluje auditorovi složky své požadavky formou instrukčního dopisu. Soupis tímto standardem předepsaných požadavků a dalších požadavků, které takovýto instrukční dopis může obsahovat, je uveden v příloze 5. Komunikace auditora složky s auditorským týmem skupiny má obvykle podobu informačního memoranda nebo zprávy o provedených pracích. Nicméně komunikace mezi auditorským týmem skupiny a auditorem složky nemusí mít nutně písemnou podobu. Auditorský tým skupiny může například auditora složky navštívit a prodiskutovat s ním identifikovaná významná rizika nebo prověřit relevantní části dokumentace auditu vedené auditorem složky. Přitom je však nutné dodržovat požadavky na vedení dokumentace stanovené tímto standardem a dalšími standardy ISA.

- A59. V rámci spolupráce s auditorským týmem skupiny auditor složky tomuto týmu například zpřístupní relevantní auditní dokumentaci, pokud to není zakázáno právními předpisy.
- A60. V případech, kdy je člen auditorského týmu skupiny současně auditorem složky, lze cíl srozumitelného sdělování požadavků auditorovi složky v řadě případů splnit jinou formou než písemnou komunikací, např.:
- ke sdělení požadavků auditorskému týmu skupiny definovaných v odstavci 40 může být dostatečné, pokud má auditor složky přístup k obecné strategii a plánu auditu a
 - ke sdělení záležitostí relevantních pro závěry auditorského týmu skupiny, které jsou definovány v odstavci 41, může být dostatečná prověrka auditní dokumentace vedené auditorem složky.

Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací

Posouzení dokumentace vedené auditorem složky (viz odstavec 42(b))

- A61. To, které části dokumentace auditu vedené auditorem složky budou relevantní pro audit skupiny, se bude lišit podle konkrétních okolností. Obvykle se klade důraz na dokumentaci auditu, která je relevantní pro posouzení rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny. Na rozsah posouzení může mít vliv i to, zda dokumentace auditu vedená auditorem složky byla předmětem postupů kontroly kvality provedených firmou auditora složky.

Dostatečnost a vhodnost důkazních informací (viz odstavce 44 – 45)

- A62. Jestliže auditorský tým skupiny dojde k závěru, že nebyly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě lze formulovat výrok auditora skupiny, může vyzvat auditora složky, aby provedl další auditorské postupy. Pokud to není možné, auditorský tým skupiny může ve vztahu k finančním informacím složky provést vlastní postupy.
- A63. Posouzení souhrnného dopadu nesprávností (které buď zjistil auditorský tým skupiny nebo které mu oznámili auditoři jednotlivých složek) umožňuje auditorovi skupiny určit, zda je účetní závěrka skupiny jako celek významně (materiálně) zkreslená.

Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny

Předávání informací vedením skupiny (viz odstavce 46 – 48)

- A64. Požadavky a návodné informace týkající se toho, jak o podvodech informovat vedení a, pokud je vedení podezřelé ze spáchání podvodu, osoby pověřené správou a řízením skupiny, upravuje ISA 240²⁴.
- A65. 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 významných (materiálních) provozních aktiv,
 - události po datu účetní závěrky,

²⁴ ISA 240, odstavce 40 – 42.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- významná právní ujednání.

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením skupiny (viz odstavec 49)

A66. Auditorský tým skupiny informuje osoby pověřené správou a řízením skupiny, mimo jiné, o záležitostech, na něž byl upozorněn auditory 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 popsáných v odstavcích 49(a) – (b) může auditorský tým 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 popsáných v odstavci 49(c) lze informovat až na konci auditu a o záležitostech popsáných v odstavci 49(d)–(e) tehdy, když nastanou.

Příloha 1

(viz odstavec A19)

Příklad výroku s výhradou v případě, že auditorský tým skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na nichž založí výrok k účetní závěrce skupiny

V tomto příkladě auditorský tým skupiny nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace o významné složce zahrnuté do skupiny metodou ekvivalence (částka zaúčtovaná ve výkazu finanční pozice činí 15 mil. USD, což odpovídá celkovým aktivům složky v hodnotě 60 mil. USD), protože neměl přístup k účetním záznamům složky, jejímu vedení nebo auditorovi.

Auditorský tým 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 auditora skupiny je dopad této skutečnosti, tj. nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na účetní závěrku skupiny významný (materiální), nemá na ni však rozsáhlý dopad.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o konsolidované účetní závěrce¹

Provedli jsme audit příložené konsolidované účetní závěrky společnosti ABC a jejích dceřiných společností, která se skládá z konsolidovaného výkazu finanční pozice k 31. 12. 20X1 a konsolidovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, konsolidovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, konsolidovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení² účetní jednotky za konsolidovanou účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví³ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení konsolidované účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

¹ Dílčí nadpis „Zpráva o konsolidované účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

² Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

³ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení konsolidované účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může znít tato věta takto: „Vedení je odpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový...“

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této konsolidované účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že konsolidovaná účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v konsolidované účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v konsolidované účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní⁴. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky⁵. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace konsolidované účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Základ pro výrok s výhradou

V konsolidovaném výkazu finanční pozice k 31. 12. 20X1 činí hodnota investice společnosti ABC do zahraniční přidružené společnosti XYZ, která byla pořízena v průběhu roku a do konsolidačního celku 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.

Výrok auditora s výhradou

Podle našeho názoru konsolidovaná účetní závěrka, s výhradou možných dopadů skutečnosti popsané výše v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (*nebo „podává věrný a poctivý obraz“*) finanční pozici (*nebo finanční pozice*) společnosti ABC a jejích dceřiných společností k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (*nebo její*

⁴ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 27 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.“

⁵ V případech, kdy má auditor zároveň povinnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem konsolidované účetní závěrky, by tato věta měla následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je vypracovat za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 27 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

finanční výkonnosti a peněžních toků) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Jestliže je podle stanoviska auditora skupiny dopad nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace na konsolidovanou účetní závěrku významný (materiální) a má rozsáhlý dopad na účetní závěrku, auditor skupiny v souladu s ISA 705 odmítne výrok vydat.

Příloha 2

(viz odstavec A23)

Příklady záležitostí, s nimiž se auditorský tým skupiny seznamuje

V příkladech níže je uvedena řada záležitostí. Všechny ale nebudou relevantní pro každý audit skupiny a jejich seznam současně není vyčerpávající.

Skupinové kontroly

1. Součástí skupinových kontrol mohou být mimo jiné:

- pravidelné schůzky vedení skupiny s vedením složky, na nichž se projednává hospodářský vývoj a kontrolují se dosažené výsledky,
- monitorování provozní činnosti složek a jejich finančních výsledků, včetně pravidelných způsobů vykazování výsledků, které vedení skupiny umožňuje sledovat hospodářské výsledky složek, porovnávat je s plány a podnikat příslušná opatření,
- proces používaný vedením skupiny v oblasti vyhodnocování rizik, tj. proces identifikace, analýzy a řízení podnikatelských rizik, včetně rizika podvodu, v jehož důsledku může dojít k uvedení významně (materiálně) nesprávných údajů v účetní závěrce skupiny,
- 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 složek,
- centrální IT systém, který pro celou skupinu nebo její část podléhá stejným obecným IT kontrolám,
- kontrolní činnost v rámci IT systému, který je společný pro všechny složky nebo pro některé z nich,
- monitorování kontrol, včetně činností interního auditu a samohodnotících programů,
- jednotné zásady a postupy, včetně manuálu obsahujícího postupy skupinového účetního výkaznictví,
- skupinové programy, např. etické kodexy a programy prevence podvodů,
- mechanismy pro přidělování kompetencí a odpovědnosti vedení složky.

2. Za součást skupinových kontrol může být v některých případech, např. je-li centralizován, považován také interní audit. Posouzení odborné způsobilosti a objektivnosti interních auditorů, které auditorský tým skupiny provádí v případě, kdy hodlá použít jejich práci pro účely auditu skupiny, upravuje ISA 610.¹

Proces sestavení účetní závěrky skupiny

3. Znalosti auditorského týmu skupiny o procesu sestavení účetní závěrky skupiny zahrnují, mimo jiné:

¹ ISA 610 „Využití práce interních auditorů“, odstavec 9.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

záležitosti týkající se platného rámce účetního výkaznictví:

- úroveň znalostí vedení složky o platném rámci účetního výkaznictví,
- proces identifikace a účtování jednotlivých složek v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví,
- proces identifikace vykazovaných segmentů pro účely vykazování podle segmentů v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví,
- proces identifikace vztahů a transakcí se spřízněnými stranami pro účely jejich vykazování v souladu s platným 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 novelizovaných standardů, které jsou součástí daného rámce účetního výkaznictví,
- postupy používané u složek, 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 složkami a, pokud je to relevantní, rovněž zajišťování jednotnosti účetních pravidel a postupů uplatňovaných při sestavování finančních informací jednotlivých složek pro účely účetní závěrky skupiny a identifikace rozdílů v používaných účetních pravidlech a v případě potřeby jejich úpravy v souladu s podmínkami platného rámce účetního výkaznictví. Jednotná účetní pravidla a postupy jsou konkrétní principy, oceňovací báze, pravidla a postupy přijaté na základě platného rámce účetního výkaznictví skupinou, které složky používají k jednotnému vykazování obdobných transakcí. Tyto pravidla a postupy 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 složek pro účely sestavení účetní závěrky skupiny bude úplné, správné a v termínu,
- proces přepočtu finančních informací zahraničních složek na měnu účetní závěrky skupiny,
- způsob organizace informačních technologií pro účely sestavení účetní závěrky skupiny, včetně manuálních i automatizovaných fází procesu konsolidace, a manuální a programové kontroly používané v různých fázích tohoto procesu,
- 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 platným rámcem účetního výkaznictví,
- ekonomické zdůvodnění událostí a transakcí, z nichž vyplývají konsolidační úpravy,
- četnost, charakter a objem transakcí mezi složkami,
- postupy ke sledování, controllingu, sesouhlasování a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny,

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

- způsoby stanovování reálné hodnoty pořízených aktiv a závazků, postupy při odepisování goodwillu (pokud je to relevantní) a testování snížení hodnoty goodwillu v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví,
- ujednání s většinovými vlastníky nebo s vlastníky menšinových podílů týkající se ztrát, které složce vznikly (např. povinnost vlastníků menšinových podílů ztráty kompenzovat).

Příloha 3

(viz odstavec A30)

Příklady podmínek nebo událostí, které mohou svědčit o riziku významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny

V příkladech níže je uvedena celá řada podmínek nebo událostí. Tyto podmínky nebo události ale nebudou relevantní pro každý audit skupiny a jejich seznam současně není vyčerpávající.

- složitá struktura skupiny, především časté případy akvizic, prodeje a reorganizací,
- nedostatečné a netransparentní struktury správy a řízení a proces rozhodování,
- neexistující nebo neúčinné skupinové kontroly, včetně nedostatečných informací pro vedení skupiny o sledování provozní činnosti složek a jejich hospodářských výsledcích,
- zahraniční složky vystavené negativním faktorům, jako jsou mimořádné zásahy státu do takových oblastí, jako je obchod nebo fiskální politika, omezování pohybu měn a dividend nebo kolísání směnných kurzů,
- obchodní činnost složek, která je výrazně riziková, např. dlouhodobé smlouvy nebo obchodování s novými nebo složitými finančními nástroji,
- nejistota, pokud jde o to, které finanční informace kterých složek mají být v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví zahrnuty do účetní závěrky skupiny, např. zda existují nějaké jednotky zvláštního určení nebo subjekty nevykonávající obchodní činnost a zda mají být zahrnuty do skupiny,
- neobvyklé vztahy se spřízněnými stranami a transakce s nimi realizované,
- předchozí výskyt zůstatků účtů v rámci skupiny, které nebyly při procesu sestavení účetní závěrky skupiny uzavřeny nebo sesouhlaseny,
- existence složitých transakcí, o nichž účtuje více složek skupiny,
- případy, kdy složka uplatňuje jiná účetní pravidla, než jsou pravidla použitá v účetní závěrce skupiny,
- některé složky sestavují účetní závěrku k jinému datu, čehož může být využito k manipulaci s načasováním transakcí,
- předchozí výskyt neschválených nebo neúplných konsolidačních úprav,
- agresivní daňové plánování v rámci skupiny nebo velké finanční transakce se subjekty sídlícími v daňových rájích,
- časté střídání auditorů ověřujících účetní závěrky složek.

Příloha 4

(viz odstavec A35)

Příklad potvrzení zasílaného auditorem složky

Níže uvedený dopis zasílaný auditorem složky slouží pouze pro ilustraci. Text potvrzení bude různý u různých auditorů složek i v různých obdobích.

Auditor složky zasílá obvykle potvrzení před tím, než zahájí ověřování finančních informací složky.

[Hlavičkový papír auditora složky]

[Datum]

[K rukám auditora skupiny]

Obracíme se na Vás v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky skupiny [název mateřské společnosti] za rok končící [datum], jehož cílem je vydat výrok o tom, zda tato účetní závěrka skupiny ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo „podává věrný a poctivý obraz“) finanční situaci (situace) skupiny k [datum] a finanční výkonnost a peněžní toky (výsledků jejich hospodaření a peněžních toků) za rok končící ... v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví].

Potvrzujeme, že jsme obdrželi Vaše pokyny ze dne [datum], v nichž nás žádáte, abychom ověřili uvedené finanční informace [název složky] za rok končící ... [datum].

Potvrzujeme, že:

1. Vaše pokyny můžeme splnit. / s politováním Vám musíme oznámit, že nebudeme moci splnit Vaše pokyny týkající se [upřesněte], a to z následujících důvodů [upřesněte],
2. Vaše pokyny jsou jasné a srozumitelné. / Ocenili bychom, kdybyste nám blíže vysvětlili následující pokyny [upřesněte],
3. s Vámi budeme spolupracovat a zpřístupníme Vám požadovanou dokumentaci.

Potvrzujeme, že bereme na vědomí následující skutečnosti:

1. Finanční informace [název složky] budou zahrnuty do účetní závěrky skupiny [název mateřské společnosti].
2. Pokud to budete považovat za nezbytné, můžete se podílet na ověřování finančních informací [název složky] za rok končící [datum], které máme podle Vašich pokynů provádět.
3. Naši práci vyhodnotíte a, pokud to uznáte za vhodné, použijete ji pro účely auditu účetní závěrky skupiny [název mateřské společnosti].

V souvislosti s naším ověřováním finančních informací s [název složky], která je [charakterizujte složku, např. 100% dceřinou společností, dceřinou společností, společným podnikem, finanční investicí zahrnutou do konsolidace metodou ekvivalence nebo nákladovou metodou] [název mateřské společnosti], potvrzujeme následující skutečnosti:

1. Jsou nám známy [uved'te příslušné etické požadavky], které musíme dodržovat při plnění povinností v souvislosti s auditem účetní závěrky skupiny, a tyto požadavky se zavazujeme dodržovat. V souladu s [uved'te příslušné etické požadavky] jsme vzhledem ke společnosti [název mateřské společnosti] i k ostatním složkám skupiny nezávislí a dodržujeme relevantní požadavky stanovené [uved'te příslušné předpisy] přijaté

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

[uved'te název regulačního orgánu].

2. Jsme obeznámeni s mezinárodními auditorskými standardy a [uved'te příslušné národní standardy upravující audit účetní závěrky skupiny], které musíme dodržovat při plnění povinností v souvislosti s auditem této účetní závěrky skupiny, a finanční informace [název složky] za rok končící [datum] budeme ověřovat v souladu s těmito standardy,
3. Máme příslušnou odbornou způsobilost (např. znalost konkrétního odvětví ekonomiky), která je předpokladem ověřování finančních informací dané složky.
4. Jsme obeznámeni s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví nebo manuál obsahující postupy konsolidovaného účetního výkaznictví], které musíme dodržovat při plnění povinností v souvislosti s auditem účetní závěrky skupiny.

Pokud v průběhu ověřování finančních informací [název složky] dojde k jakékoliv změně některých výše uvedených skutečností, budeme Vás o tom neprodleně informovat.

[Podpis auditora]

[Datum]

[Adresa auditora]

Příloha 5

(viz odstavec A58)

Povinné a doplňující záležitosti uvedené v instrukčním dopise auditorského týmu skupiny

Požadavky, které musejí být v souladu s tímto standardem sděleny auditorovi složky, jsou psány kurzívou.

záležitosti, které jsou relevantní pro plánování práce auditora složky:

- *žádost, aby auditor složky, jemuž jsou známy širší souvislosti, za nichž bude auditorský tým skupiny práci auditora složky používat, potvrdil, že bude spolupracovat s auditorským týmem skupiny,*
- časový harmonogram auditu,
- data plánovaných návštěv vedení skupiny a auditorského týmu skupiny a data plánovaných schůzek s vedením složky a s auditorem složky,
- seznam klíčových kontaktních osob,
- *práce, které má auditor složky provést, způsob jejich využití a dohoda o koordinaci prací v počáteční fázi auditu i v jeho dalších fázích, včetně plánovaného zapojení auditorského týmu skupiny do prací prováděných auditorem složky,*
- *etické požadavky relevantní pro audit skupiny, především požadavky na nezávislost auditora,*
- *v případě auditu nebo jiné prověrky finančních informací složky její významnost (materialita) (a pokud je to relevantní, úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů) a hranici, nad kterou již nelze nesprávnosti z hlediska konsolidované účetní závěrky skupiny považovat za jednoznačně bezvýznamné,*
- *seznam propojených osob zpracovaný vedením složky doplněný o veškeré další propojené osoby, které jsou auditorskému týmu skupiny známy, a žádost, aby auditor složky včas auditorský tým skupiny informoval o propojených osobách, které původně nebyly vedením skupiny ani auditorským týmem skupiny identifikovány,*
- práce, které mají být provedeny ve vztahu k transakcím, nerealizovaným ziskům a zůstatkům účtů v rámci skupiny,
- pokyny k dalším povinnostem v rámci statutárního výkaznictví, např. k předkládání zpráv o tvrzeních vedení skupiny týkajících se účinnosti vnitřních kontrol,
- jestliže mezi datem, kdy bude dokončeno ověřování finančních informací složky, a jejich zahrnutím do účetní závěrky skupiny pravděpodobně vznikne časová prodleva, konkrétní pokyny k ověření událostí, které nastanou po datu účetní závěrky,

záležitosti, které jsou relevantní pro realizaci prací auditora složky:

- zjištění, k nimž auditorský tým skupiny dospěl při provádění testů kontrol, jejichž předmětem byly systémy společné všem nebo některým složkám skupiny, a informace o tom, které testy kontrol má provést auditor složky,
- *identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež jsou relevantní pro práci auditora složky, a žádost,*

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SKUPINY
(VČETNĚ PRACÍ PROVEDENÝCH AUDITORY SLOŽEK)

aby auditor složky včas informoval auditorský tým skupiny o veškerých dalších identifikovaných rizicích významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež u složky zjistí, a o způsobu, jak na tato rizika reagoval,

- zjištění interního auditu, která vyplynula z testování vnitřních kontrol dané složky nebo kontrol týkajících se dané složky,
- žádost o včasné sdělení důkazních informací, které auditor složky získá při ověřování finančních informací složky a které jsou v rozporu s důkazními informacemi, z nichž auditorský tým skupiny původně vycházel při vyhodnocení rizik provedeném na úrovni skupiny,
- žádost o písemné prohlášení o tom, že vedení složky dodržuje příslušný rámec účetního výkaznictví, nebo prohlášení o tom, že rozdíl mezi účetními pravidly, v souladu s nimiž byly zpracovány finanční informace složky, a účetními pravidly používanými v účetní závěrce skupiny byly zveřejněny,
- záležitosti, které má auditor složky zdokumentovat.

ostatní informace

- žádost, aby auditor složky včas informoval auditorský tým skupiny o následujících skutečnostech:
 - významných záležitostech týkajících se účetnictví, účetního výkaznictví a ověřování účetní závěrky, včetně účetních odhadů a souvisejících úsudků,
 - záležitostech týkajících se předpokladu nepřetržitého trvání složky,
 - záležitostech týkajících se soudních sporů a jiných nároků,
 - významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které identifikoval auditor složky při ověřování finančních informací složky, a o skutečnostech, které svědčí o existenci podvodu.
- žádost, aby byl auditorský tým skupiny co nejdříve upozorněn na veškeré významné nebo neobvyklé události,
- *žádost, aby byl auditorský tým skupiny informován o záležitostech uvedených v odstavci 41, jakmile bude dokončeno ověřování finančních informací složky.*

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 610 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)**

VYUŽITÍ PRÁCE INTERNÍCH AUDITORŮ

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1– 4
Vztah mezi ISA 315 (revidované znění) a ISA 610 (revidované znění)	5– 8
Odpovědnost externího auditora za audit.....	9
Datum účinnosti	10
Cíle	11
Definice	12
Požadavky	
Rozhodnutí, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	13–18
Využití práce interního auditu.....	19–23
Dokumentace.....	24
Aplikační a vysvětlující část	
Definice interního auditu.....	A1–A4
Rozhodnutí, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	A5–A23
Využití práce interního auditu.....	A24–A30

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 610 (revidované znění) „Využití práce interních auditorů“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.
--

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti, které má externí auditor v případě, že při získávání důkazních informací využívá práci interního auditu účetní jednotky.
2. Jestliže účetní jednotka nemá interní audit, tento standard se nepoužije. (viz odstavec A2)
3. I když účetní jednotka má interní audit, ustanovení tohoto standardu se nepoužijí v následujících případech:
 - (a) povinnosti interního auditu a činnosti, které vykonává, nejsou pro audit relevantní,
 - (b) externí auditor s ohledem na předběžné poznatky, které o interním auditu získal provedením postupů podle ISA 315 (revidované znění),¹ nepředpokládá, že by práci interního auditu využil při získávání důkazních informací.

Externí auditor není podle žádného ustanovení tohoto standardu povinen na základě práce interního auditu upravit charakter či načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, ani omezit jejich rozsah. Je to výhradně jeho rozhodnutí, vyplývající z celkové strategie auditu.

4. Právní předpisy některých zemí externímu auditorovi zakazují využívat práci interního auditu, případně její využívání do určité míry omezují. Vzhledem k tomu, že standardy ISA nemají přednost před právními předpisy upravujícími audit účetní závěrky,² existence takového zákazu nebo omezení nepředstavuje pro externího auditora překážku v dodržování standardů ISA. (viz odstavec A31)

Vztah mezi ISA 315 (revidované znění) a ISA 610 (revidované znění)

5. Řada účetních jednotek zřizuje oddělení interního auditu jako součást svého vnitřního kontrolního systému a struktur správy a řízení. Cíle, předmět činnosti a charakter povinností interního auditu i jeho postavení v rámci účetní jednotky, včetně jeho kompetencí a odpovědností, se výrazně liší v závislosti na velikosti a struktuře účetní jednotky a na požadavcích jejího vedení a případně osob pověřených správou a řízením.
6. ISA 315 (revidované znění) se zabývá tím, jak mohou poznatky a zkušenosti interního auditu přispět ke znalostem, které má externí auditor o účetní jednotce a jejím prostředí, a tím i k identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti. ISA 315 (revidované znění)³ také vysvětluje, jaký význam má efektivní komunikace mezi interními a externími auditory pro pěstování vzájemných vztahů, díky nimž bude externí auditor informován o významných záležitostech, které by mohly ovlivnit jeho práci.
7. Jestliže postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy dostatečně svědčí o objektivitě interních auditorů, má-li interní audit

¹ ISA 315 (revidované znění) „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

² ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec A55.

³ ISA 315 (revidované znění), odstavec A116.

dostatečnou odbornou způsobilost a pokud je jeho přístup systematický a disciplinovaný a zahrnuje rovněž řízení kvality, může externí auditor využít jeho práci konstruktivním způsobem jako doplněk svých auditorských postupů. Tento standard proto upravuje povinnosti, které má externí auditor v případě, že na základě svých předběžných poznatků o interním auditu účetní jednotky, získaných provedením auditorských postupů podle ISA 315 (revidované znění), předpokládá, že pro účely důkazních informací využije také práci interního auditu.⁴ Na základě toho pak upraví charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezí jejich rozsah.

8. Účetní jednotka může mít pracovníky vykonávající obdobné práce, jaké provádí interní audit. Nicméně pokud tyto práce nevykonává oddělení interního auditu, které je objektivní, odborně způsobilé a které uplatňuje systematický a disciplinovaný přístup, včetně řízení kvality, bude je externí auditor považovat pouze za vnitřní kontroly a shromáždění důkazních informací o účinnosti těchto vnitřních kontrol bude v souladu s ISA 330⁵ součástí reakce auditora na vyhodnocená rizika.

Odpovědnost externího auditora za audit

9. Externí auditor nese výhradní odpovědnost za výrok auditora a tuto odpovědnost nijak neomezuje fakt, že při realizaci auditní zakázky využil práci interního auditu. I když interní audit může provádět auditorské postupy obdobné těm, které provádí externí auditor, tato funkce jako taková ani interní auditoři nejsou nezávislí na účetní jednotce, což je požadavek, který v souvislosti s auditem účetní závěrky klade na externího auditora ISA 200.⁶ Tento standard proto vymezuje podmínky, které musí být splněny, aby externí auditor mohl využít práci interních auditorů. Dále standard definuje práce, které externí auditor musí nezbytně provést, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace prokazující, že práce interního auditu je pro účely auditu adekvátní. Smyslem těchto požadavků je vymezit rámec pro odborné úsudky externího auditora týkající se využití práce interního auditu tak, aby nedošlo k nadměrnému či nevhodnému využití této práce.

Datum účinnosti

10. Tento standard je účinný pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu.

Cíle

11. Jestliže účetní jednotka má interní audit a externí auditor předpokládá, že jeho práci využije a podle toho upraví charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezí jejich rozsah, je cílem externího auditora:
 - (a) určit, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu,
 - a v návaznosti na toto rozhodnutí:
 - (b) určit, zda je práce interního auditu v případě, že bude využita, pro účely auditu adekvátní.

Definice

⁴ Viz odstavce 13–23.

⁵ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

⁶ ISA 200, odstavec 14.

12. Níže uvedený výraz se ve standardech ISA používá v následujícím významu:

Interní audit – funkce účetní jednotky interně zajišťující auditorskou a poradenskou činnost, jejímž cílem je posoudit účinnost procesů účetní jednotky v oblasti správy a řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a tyto procesy zkvalitnit. (viz odstavce A1–A4)

Požadavky

Rozhodnutí, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu

Posouzení interního auditu účetní jednotky

13. Při rozhodování o tom, zda lze práci interního auditu využít pro účely auditu, posuzuje externí auditor následující aspekty:

- (a) do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, (viz odstavce A5–A9)
- (b) úroveň odborné způsobilosti interního auditu, (viz odstavce A5–A9)
- (a) zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný a zahrnuje i řízení kvality. (viz odstavce A10–A11)

14. Externí auditor nevyužije práci interního auditu, pokud dojde k závěru, že:

- (a) postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy dostatečně nesvědčí o objektivitě interních auditorů,
- (b) interní audit není dostatečně odborně způsobilý,
- (c) přístup interního auditu není systematický a disciplinovaný, případně nezahrnuje řízení kvality. (viz odstavce A12–A14)

Určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít

15. Při určování charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou bude možné využít, posuzuje externí auditor charakter a rozsah prací, které interní audit provedl nebo které plánuje provést, a jejich relevantnost z hlediska celkové strategie a plánu auditu. (viz odstavce A15–A17)

16. Externí auditor provede všechny významné úsudky týkající se auditní zakázky, a aby nedošlo k neadekvátnímu využití práce interního auditu, naplánuje si, že ji využije tím méně, resp. že sám provede tím více prací: (viz odstavce A15–A17)

- (a) čím větší míra úsudku byla uplatněna:
 - (i) při plánování a provádění příslušných auditorských postupů,
 - (ii) při posuzování shromážděných důkazních informací, (viz odstavce A18–A19)
- (b) čím větší je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení, zvláště se zřetelem na rizika vyhodnocená jako významná, (viz odstavce A20–A22)
- (c) čím méně svědčí postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů,
- (d) čím menší je úroveň odborné způsobilosti interního auditu.

17. Externí auditor rovněž posoudí, zda i v případě, že bude práce interního auditu využita v plánovaném rozsahu, zůstane jeho podíl na provedení auditu dostatečný s ohledem na jeho odpovědnost za výrok auditora. (viz odstavce A15–A22)

18. V souvislosti s poskytováním informací o plánovaném rozsahu a načasování auditu osobám pověřeným správou a řízením, jak vyžaduje ISA 260,⁷ externí auditor uvědomí tyto osoby o tom, jak naplánoval využívání práce interního auditu. (viz odstavec A23)

Využití práce interního auditu

19. Jestliže externí auditor hodlá využít práci interního auditu, projedná s ním, v jakém rozsahu to plánuje udělat, aby bylo možné aktivity obou subjektů koordinovat. (viz odstavce A24–A26)
20. Externí auditor se seznámí se zprávami zpracovanými interním auditem k práci, kterou hodlá využít pro získání poznatků o charakteru a rozsahu auditorských postupů provedených interním auditem a o souvisejících zjištěních.
21. Externí auditor podrobí veškerou práci interního auditu, kterou hodlá využít, dostatečným auditorským postupům, aby mohl posoudit její adekvátnost pro účely auditu, včetně následujících záležitostí:
- (a) zda byla práce interního auditu náležitě naplánována, provedena, dozorována, kontrolována a zdokumentována,
 - (b) zda interní audit shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožňují dospět k přiměřeným závěrům,
 - (c) zda jsou závěry, k nimž interní audit dospěl, správné s ohledem na dané okolnosti a zda jsou jím zpracované zprávy v souladu s výsledky provedených prací. (viz odstavce A27–A30)
22. Charakter a rozsah auditorských postupů, které externí auditor provede, musí vycházet z jeho posouzení:
- (a) míry odborného úsudku, kterou je třeba uplatnit,
 - (b) vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti,
 - (c) toho, do jaké míry postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů,
 - (d) úrovně odborné způsobilosti interního auditu,⁸ (viz odstavce A27–A29)
- a tyto auditorské postupy budou zahrnovat i opakované provedení některých postupů interního auditu. (viz odstavec A30)
23. Externí auditor dále posoudí, zda jsou závěry, k nimž dospěl ohledně interního auditu účetní jednotky podle odstavce 13 tohoto standardu, stále správné a zda je charakter a rozsah práce interního auditu, kterou se rozhodl podle odstavců 16–17 tohoto standardu využít, vhodný.

Dokumentace

24. Jestliže externí auditor využije práci interního auditu, do dokumentace auditu zahrne:
- (a) posouzení:
 - (i) zda postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy dostatečně svědčí o objektivitě interních auditorů,
 - (ii) úroveň odborné způsobilosti interního auditu,

⁷ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 15.

⁸ Viz odstavec 16.

- (iii) zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný a zda zahrnuje i řízení kvality,
- (b) charakter a rozsah práce interního auditu, kterou se rozhodl využít, a důvody tohoto rozhodnutí,
- (c) auditorské postupy, které provedl s cílem posoudit adekvátnost použité práce interního auditu.

Aplikační a vysvětlující část

Definice interního auditu (viz odstavce 2, 12)

A1. Cílem a předmětem činnosti interního auditu je obvykle auditorská a poradenská činnost zaměřující se na posouzení účinnosti procesů účetní jednotky v oblasti správy a řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a na zkvalitnění těchto procesů. Interní audit zajišťuje například následující činnosti:

Činnosti v oblasti správy a řízení

- Interní audit mívá na starosti posuzování úrovně správy a řízení z hlediska plnění cílů v oblasti etických zásad a hodnot, řízení výkonnosti a odpovědnosti, informování příslušných oblastí organizace o rizicích a kontrolách a hodnocení účinnosti komunikace mezi osobami pověřenými správou a řízením, externími a interními auditory a vedením.

Činnosti v oblasti řízení rizik

- Interní audit se podílí na identifikaci a posuzování významných rizik a přispívá ke kvalitnějšímu řízení rizik i ke zkvalitnění vnitřního kontrolního systému (včetně zvýšení účinnosti procesu účetního výkaznictví).
- V kompetenci interního auditu mohou být rovněž postupy zaměřující se na odhalování podvodů v rámci účetní jednotky.

Činnosti v oblasti vnitřního kontrolního systému

- Vyhodnocení vnitřního kontrolního systému. Interní audit může plnit konkrétní úkoly při prověřování vnitřních kontrol, posuzování jejich fungování a navrhování doporučení zaměřujících se na jejich zlepšení. Tím interní audit poskytuje jistotu, pokud jde o určitou konkrétní kontrolu. Může například naplánovat a provést testy nebo jiné auditorské postupy s cílem poskytnout vedení a osobám pověřeným správou a řízením ujištění o tom, že určitá kontrola byla správně navržena, zavedena a že účinně funguje, což se týká i kontrol relevantních pro audit.
- Prověřování finančních a provozních informací. Interní audit může mít na starosti kontrolu prostředků používaných k identifikaci, účtování, oceňování, klasifikaci a vykazování finančních a provozních informací a zkoumat jednotlivé položky, včetně detailního testování transakcí, zůstatků účtů a postupů.
- Kontrola provozní činnosti. Interní audit může být pověřen kontrolou hospodárnosti, efektivity a účinnosti provozních činností účetní jednotky, včetně činností nefinančních.
- Kontrola dodržování právních předpisů. Interní audit může mít za úkol kontrolovat dodržování právních předpisů a dalších externích požadavků, jakož i

pravidel a směrnic stanovených vedením a dalších interních požadavků.

- A2. Činnosti obdobné činnostem v kompetenci interního auditu mohou vykonávat i jinak označená oddělení účetní jednotky, případně je může zajišťovat třetí strana formou outsourcingu. Název příslušného oddělení ani okolnost, zda je daná činnost vykonávána v rámci účetní jednotky, nebo zda ji zajišťuje třetí strana, nejsou samy o sobě rozhodujícím faktorem určujícím, zda externí auditor může práci interního auditu využít, či nikoli. Relevantní pro toto rozhodnutí je charakter vykonávaných činností, dále to, do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, úroveň odborné způsobilosti, a konečně to, zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný. Spojení „práce interního auditu“, používané v tomto standardu, zahrnuje tedy i činnosti jiných oddělení, resp. třetích stran, vykazující výše uvedené znaky.
- A3. Objektivita osob, které v rámci účetní jednotky plní provozní a řídicí povinnosti a úkoly nespádající do kompetence interního auditu, bude obvykle ohrožena, takže je pro účely tohoto standardu nebude možné považovat za součást interního auditu, i když budou vykonávat kontrolní činnosti, které lze testovat v souladu s ISA 330.⁹ Ze stejného důvodu se ani monitorovací kontroly prováděné vlastníkem-manažerem nepovažují za rovnocenné internímu auditu.
- A4. I když se cíle interního auditu účetní jednotky a externího auditora liší, některé auditorské postupy prováděné interním auditem jsou obdobné těm, které provádí externí auditor během auditu účetní závěrky. Jestliže interní audit takové postupy provádí, může externí auditor jeho práci využít pro účely auditu některým z následujících způsobů:
- K získání informací relevantních pro vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky z důvodu chyby nebo podvodu. V této souvislosti se externí auditor v souladu s ISA 315 (revidované znění)¹⁰ musí seznámit s povahou povinností interního auditu, způsobem jeho začlenění do organizační struktury účetní jednotky a s činnostmi, které provádí nebo bude provádět, a provést dotazování příslušných pracovníků interního auditu (pokud účetní jednotka toto oddělení má).
 - V případě, že to není zakázáno ani omezeno právními předpisy, externí auditor se – po náležitém posouzení – může rozhodnout, že využije práci, kterou interní audit provedl v daném účetním období jako částečnou náhradu za důkazní informace, které měl sám shromáždit.¹¹

Rozhodnutí, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu

Posouzení interního auditu účetní jednotky

Objektivita a odborná způsobilost (viz odstavec 13(a)–(b))

- A5. Při rozhodování o tom, zda lze práci interního auditu využít pro účely auditu, a rovněž při rozhodování o charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze takto za daných okolností využít, uplatňuje externí auditor odborný úsudek.
- A6. Při rozhodování o tom, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, práce jakého charakteru a v jakém rozsahu je za daných okolností vhodná k využití, hraje rozhodující roli

⁹ Viz odstavec 8.

¹⁰ ISA 315 (revidované znění), odstavec 6(a).

¹¹ Viz odstavce 13–23.

jednak to, do jaké míry postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, a jednak úroveň odborné způsobilosti interního auditu.

A7. Objektivita je schopnost plnit úkoly bez předpojatosti, střetu zájmů či bez přílišného ovlivňování ze strany jiných osob, jehož cílem je potlačit odborný úsudek. Při posuzování objektivitě interního auditu účetní jednotky zohledňuje externí auditor mimo jiné následující faktory:

- Zda postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, včetně jeho pravomocí a odpovědností, svědčí o jeho schopnosti jednat bez předpojatosti, střetu zájmů či bez přílišného ovlivňování ze strany jiných osob, jehož cílem je potlačit odborný úsudek. Například, zda je interní audit podřízen osobám pověřeným správou a řízením nebo orgánu s odpovídajícími pravomocemi, či zda je podřízen vedení a zda mají interní auditoři přímý přístup k osobám pověřeným správou a řízením.
- Zda interní audit nemá povinnosti, které vzájemně kolidují, například, zda nevykonává manažerské či provozní povinnosti nebo úkoly, které nespádají do náplně práce interního auditu.
- Zda osoby pověřené správou a řízením dohlížejí na pracovněprávní rozhodnutí týkající se interního auditu, například na vhodné zásady jeho odměňování.
- Zda vedení nebo osoby pověřené správou a řízením uložily internímu auditu nějaká omezení, například omezení týkající možnosti informovat externího auditora o zjištěních, k nimž interní audit dospěl.
- Zda jsou interní auditoři členy příslušných profesních orgánů a zda je členství v těchto orgánech zavazuje k dodržování profesních norem týkajících se objektivitě, případně zda interní pravidla v této oblasti vedou ke stejným cílům.

A8. Odborná způsobilost interního auditu znamená osvojování a udržování znalostí a dovedností interního auditu jako celku na úrovni nutné k tomu, aby mohl zadané úkoly plnit svědomitě a v souladu s příslušnými profesními normami. Při posuzování odborné způsobilosti interního auditu účetní jednotky zohledňuje externí auditor mimo jiné následující faktory:

- Zda je interní audit dostatečně a vhodně personálně zajištěn s ohledem na velikost účetní jednotky a charakter její provozní činnosti.
- Zda účetní jednotka zavedla pravidla pro nábor interních auditorů, jejich školení a přidělování na jednotlivé zakázky, které interní audit realizuje.
- Zda interní auditoři absolvovali odpovídající odborná školení a mají náležitou odbornost v oblasti auditu. Mezi relevantní kritéria, která externí auditor v této souvislosti posuzuje, patří například to, zda interní auditoři mají odpovídající odbornou kvalifikaci a praxi.
- Zda interní auditoři mají požadované znalosti účetního výkaznictví účetní jednotky a příslušného rámce účetního výkaznictví a zda interní audit jako celek disponuje potřebnými dovednostmi (např. znalostmi konkrétní odvětvové problematiky), aby mohl provádět práce na účetní závěrce.
- Zda jsou interní auditoři členy příslušných profesních orgánů, členství v nichž je zavazuje k dodržování profesních norem, definujících mimo jiné požadavky na průběžné odborné vzdělávání.

A9. Objektivitu a odbornou způsobilost lze chápat jako spojité funkce. Platí, že čím více svědčí postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů a čím vyšší je úroveň odborné způsobilosti interního auditu, tím je pravděpodobnější, že externí auditor práci interního auditu využije, a tím větší bude počet oblastí, kde tuto práci bude moci využít. Avšak silné postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy výrazně svědčící o objektivitě interních auditorů nemohou kompenzovat nedostatek odborné způsobilosti interního auditu. A stejně tak vysoká úroveň odborné způsobilosti interního auditu nemůže vyvážit slabou pozici interního auditu a zásady a postupy nesevěčící dostatečně o objektivitě interních auditorů.

Uplatňování systematického a disciplinovaného přístupu (viz odstavec 13(c))

A10. Uplatňování systematického a disciplinovaného přístupu k plánování, provádění, dozorování, kontrolování a dokumentování vlastní činnosti odlišuje práci interního auditu od aktivit v oblasti monitorovacích kontrol, které mohou rovněž v rámci účetní jednotky probíhat.

A11. Při posuzování toho, zda interní audit účetní jednotky uplatňuje systematický a disciplinovaný přístup, zohledňuje externí auditor mimo jiné následující faktory:

- Zda existují zdokumentované interní auditorské postupy nebo směrnice upravující např. oblast vyhodnocení rizik, pracovní programy, dokumentace a reporting, jež svým charakterem a rozsahem odpovídají velikosti účetní jednotky a její situaci, zda jsou tyto materiály adekvátní a zda jsou účetní jednotkou používány.
- Zda interní audit zavedl vhodné zásady a postupy v oblasti řízení kvality, například zásady a postupy definované v ISQC 1,¹² které by upravovaly interní audit (mimo jiné oblast jeho řízení, lidských zdrojů a realizaci zakázek), případně požadavky na řízení kvality definované ve standardech přijatých profesními orgány pro interní auditory. Tyto orgány mohou stanovit i jiné požadavky, například požadavek na provádění pravidelné externí prověrky kvality.

Případy, kdy nelze práci interního auditu využít (viz odstavec 14)

A12. Posouzení toho, zda postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, posouzení úrovně odborné způsobilosti interního auditu, případně posouzení toho, zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný, mohou externímu auditorovi ukázat, že rizika týkající se kvality práce interního auditu jsou příliš významná, a že tudíž nelze žádnou práci interního auditu použít jako důkazní informace.

A13. Je důležité, aby externí auditor posuzoval faktory uvedené v odstavcích A7, A8 a A11 tohoto standardu nejen jednotlivě, ale i v souhrnu, protože jeden faktor sám o sobě obvykle není dostatečným důvodem pro rozhodnutí o tom, že práci interního auditu nelze pro účely auditu použít. Například při posuzování rizik ohrožujících objektivitu interních auditorů je důležitým faktorem postavení interního auditu v rámci účetní jednotky. Jestliže je interní audit podřízen vedení, považuje se to za významnou hrozbu ohrožující objektivitu interního auditu. Nebude to ale platit v případě, že jiné faktory, např. faktory popisované v odstavci A7 tohoto standardu, společně poskytují dostatečné záruky snižující toto riziko na přijatelnou úroveň.

¹² Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1 Řízení kvalit u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby.

A14. Podle Etického kodexu IESBA¹³ vzniká v případě, že externí auditor přijme od svého auditního klienta zakázku na poskytování služeb interního auditu, přičemž výsledky interního auditu budou použity při provádění auditu, hrozba prověrky po sobě samém. Je totiž pravděpodobné, že tým provádějící externí audit použije výsledky interního auditu, aniž by je náležitě vyhodnotil, resp. aniž by uplatnil stejnou míru profesního skepticismu, jakou by uplatnil, pokud by interní audit prováděly osoby, které nejsou pracovníky dané auditorské společnosti. Etický kodex IESBA¹⁴ popisuje případy, kdy je takový postup zakázán, související rizika i opatření, jejichž prostřednictvím lze v jiných případech tato rizika snížit na přijatelnou úroveň.

Určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít

Faktory ovlivňující určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít (viz odstavce 15–17)

A15. Jakmile externí auditor rozhodne, že práci interního auditu bude možné pro účely auditu využít, v prvním kroku posoudí, zda charakter a rozsah práce, kterou interní audit provedl nebo plánuje provést, je relevantní z hlediska celkové strategie a plánu auditu, jež externí auditor definoval v souladu s ISA 300.¹⁵

A16. Příklady práce interního auditu, kterou může externí auditor využít:

- testování provozní účinnosti kontrol,
- testy věcné správnosti nezahrnující významný odborný úsudek,
- pozorování fyzické inventury zásob,
- sledování průběhu transakcí týkajících se účetního výkaznictví v informačním systému,
- ověřování souladu s požadavky právních předpisů,
- v některých případech rovněž audity nebo prověrky finančních informací dceřiných společností, které nejsou významnou složkou skupiny (pokud takový postup není v rozporu s požadavky ISA 600).¹⁶

A17. Rozhodnutí externího auditora ohledně toho, jaká práce interního auditu bude využita a v jakém rozsahu, bude záviset na tom, jak externí auditor v souladu s odstavcem 16 tohoto standardu posoudí, do jaké míry postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, a jak posoudí úroveň odborné způsobilosti interního auditu. Dalšími faktory ovlivňujícími rozhodnutí externího auditora jsou míra odborného úsudku, kterou je nutné uplatnit při plánování, provádění a posuzování této práce, a vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení. V některých případech externí auditor nemůže práci interního auditu využít pro účely auditu – související okolnosti popisuje odstavec 14 tohoto standardu.

Odborný úsudek uplatněný při plánování a provádění auditorských postupů a posuzování jejich výsledků (viz odstavec 16(a))

¹³ Etický kodex pro auditory a účetní znalce vydaný Mezinárodní radou pro etické standardy pro účetní odborníky (Etický kodex IESBA), bod 290.199.

¹⁴ Etický kodex IESBA, body 290.195–290.200.

¹⁵ ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“.

¹⁶ ISA 600 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“.

A18. V souladu s odstavcem 16 tohoto standardu platí, že čím větší míru odborného úsudku je nutné uplatnit při plánování a provádění auditorských postupů a vyhodnocování důkazních informací, tím více auditorských postupů musí provést sám externí auditor, protože mu využití samotné práce interního auditu neposkytne dostatečné a vhodné důkazní informace.

A19. Vzhledem k tomu, že externí auditor nese výhradní odpovědnost za výrok auditora, musí v souladu s odstavcem 16 provést při realizaci auditní zakázky významné odborné úsudky, mimo jiné:

- vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti,
- posouzení dostatečnosti provedených testů,
- posouzení správnosti předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, uplatněného vedením,
- posouzení významných účetních odhadů,
- posouzení adekvátnosti informací zveřejněných v příloze účetní závěrky a dalších záležitostí ovlivňujících zprávu auditora.

Vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 16(b))

A20. Čím je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení, týkající se konkrétního zůstatku účtu, skupiny transakcí nebo zveřejněného údaje, vyšší, tím větší míru odborného úsudku je obvykle nutné uplatnit při plánování a provádění auditorských postupů a při posuzování jejich výsledků. Externí auditor musí v těchto případech v souladu s odstavcem 16 tohoto standardu provést více auditorských postupů sám, a tudíž méně využívá práci interního auditu pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací. Jak vysvětluje ISA 200,¹⁷ čím je vyšší vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, tím přesvědčivější důkazní informace externí auditor potřebuje, a tím větší objem práce bude tudíž muset provést sám.

A21. Podle ISA 315 (revidované znění)¹⁸ vyžadují významná rizika při auditu zvláštní pozornost, což znamená, že možnost externího auditora využívat práci interního auditu se bude v případě významných rizik omezovat pouze na auditorské postupy nezahrnující významný odborný úsudek. Navíc, je-li riziko významné (materiální) nesprávnosti jiné než nízké, nebude pravděpodobné, že by sama práce interního auditu snížila auditorské riziko na přijatelnou úroveň a že by externí auditor žádné testy provádět nemusel.

A22. Externí auditor může na základě auditorských postupů provedených podle tohoto standardu své původní vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti přehodnotit, což může následně ovlivnit jeho rozhodnutí ohledně toho, zda využije práci interního auditu a zda bude dále postupovat podle tohoto standardu.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením (viz odstavec 18)

A23. V souladu s ISA 260¹⁹ je externí auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o plánovaném rozsahu a načasování auditu. Informace o tom, v jakém rozsahu hodlá využít práci interního auditu, je nedílnou součástí celkové strategie

¹⁷ ISA 200, odstavec A29.

¹⁸ ISA 315 (revidované znění), odstavec 4(e).

¹⁹ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 15.

auditu, kterou si externí auditor stanovil, a je proto důležitá i pro osoby pověřené správou a řízením, aby správně chápaly navrhovaný přístup externího auditora k auditu.

Využití práce interního auditu

Diskuse a koordinace s interním auditem (viz odstavec 19)

A24. Je vhodné, když se externí auditor při jednáních s interním auditem o plánovaném využití jeho práce s cílem koordinovat aktivity obou subjektů zaměří na následující záležitosti:

- termín provedení prací, které externí auditor hodlá využít,
- charakter těchto prací,
- rozsah těchto prací,
- významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek (a v případě potřeby úroveň významnosti (materiality) stanovená pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje) a prováděcí významnost (materialita),
- navrhované metody výběru položek a velikost vzorků,
- dokumentace těchto prací,
- kontrolní postupy a postupy prováděné v souvislosti se zprávou auditora.

A25. K efektivní koordinaci práce externího auditora a interního auditu přispívají např. následující opatření:

- Diskuse externího auditora s interním auditem se konají ve vhodných intervalech během celého účetního období.
- Externí auditor informuje interní audit o všech důležitých skutečnostech, které by mohly interní audit ovlivnit.
- Externí auditor je informován o všech relevantních zprávách interního auditu a má k nim přístup. Je rovněž informován o všech významných skutečnostech zjištěných interním auditem, které by mohly mít na jeho práci vliv, tak aby mohl posoudit jejich dopady na auditní zakázku.

A26. Auditor je v souladu s ISA 200²⁰ povinen naplánovat a provést audit s profesním skepticismem a pozorně si všímat informací zpochybňujících spolehlivost dokumentů a odpovědí na dotazy, které mu slouží jako důkazní informace. Komunikace s interním auditem během realizace auditní zakázky je příležitostí, aby interní auditoři upozornili externího auditora na záležitosti, které by mohly ovlivnit jeho práci.²¹ Externí auditor může poté tyto informace zohlednit při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti. Jestliže tyto informace svědčí o zvýšeném riziku významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky, případně se týkají faktického nebo údajného podvodu či podezření na podvod, externí auditor je zohlední při identifikaci rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem v souladu s ISA 240.²²

Postupy prováděné při posuzování adekvátnosti práce interního auditu (viz odstavce 21–22)

²⁰ ISA 200, odstavce 15 a A18.

²¹ ISA 315 (revidované znění), odstavec A116.

²² ISA 315 (revidované znění), odstavec A11 v souvislosti s ISA 240 „Postupy auditorů související s podvodem při auditu účetní závěrky“.

A27. Auditorské postupy prováděné externím auditorem, jejichž předmětem je práce interního auditu, kterou externí auditor hodlá využít, jsou východiskem pro posouzení celkové kvality práce interního auditu a objektivity, s níž danou práci provedl.

A28. Auditorské postupy, které externí auditor provádí s cílem posoudit kvalitu práce interního auditu a jeho závěry, zahrnují vedle opakovaného provedení práce interního auditu podle odstavce 22 rovněž následující:

- dotazování příslušných pracovníků interního auditu,
- pozorování postupů prováděných interním auditem,
- analýzu pracovního programu interního auditu a jeho auditních dokumentů.

A29. Čím vyšší je míra uplatněného odborného úsudku, čím vyšší je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, čím méně svědčí postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů a čím menší je úroveň odborné způsobilosti interního auditu, tím větší objem auditorských postupů bude muset externí auditor provést, aby mohl rozhodnout, zda práci interního auditu použije pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací, na nichž založí výrok auditora.

Opakované provedení práce interního auditu (viz odstavec 22)

A30. Pro účely tohoto standardu opakované provedení znamená, že externí auditor nezávisle provede auditorské postupy s cílem ověřit platnost závěrů, k nimž dospěl interní audit. Tohoto cíle dosáhne externí auditor buď tím, že prověří tytéž položky, které již prověřil interní audit, nebo pokud to již není možné, tím, že prověří jiné položky, které interní audit neprověřoval, ale které jsou jemu ověřeným položkám dostatečně podobné. Opakované provedení poskytuje přesvědčivější důkazní informace o práci interního auditu než jiné auditorské postupy prováděné externím auditorem podle odstavce A28. Není nutné, aby externí auditor opakoval práci interního auditu ve všech oblastech, jež využívá jako důkazní informace. Nicméně je třeba zopakovat některé auditorské postupy, jejichž předmětem je práce interního auditu jako celek, kterou externí auditor hodlá využít podle odstavce 22. Externí auditor se při opakovaném provádění pravděpodobně více zaměří na ty oblasti, v nichž interní audit uplatňoval při plánování, provádění a posuzování výsledků auditorských postupů větší míru odborného úsudku, a na oblasti s vyšším rizikem významné (materiální) nesprávnosti.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 620**

VYUŽITÍ PRÁCE AUDITOROVA EXPERTA

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1 – 2
Odpovědnost auditora za výrok auditora.....	3
Datum účinnosti.....	4
Cíl	5
Definice	6
Požadavky	
Stanovení nutnosti využít práci auditorova experta.....	7
Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů.....	8
Způsobilost, schopnosti a objektivnost auditorova experta	9
Seznámení se s oblastí specializace auditorova experta	10
Dohoda s auditorovým expertem.....	11
Posuzování vhodnosti práce auditorova experta	12 – 13
Odkazy na auditorova experta ve zprávě auditora	14 – 15
Aplikační a vysvětlující část	
Definice auditorova experta.....	A1 – A3
Stanovení nutnosti využít práci auditorova experta	A4 – A9
Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů	A10 – A13
Způsobilost, schopnosti a objektivnost auditorova experta	A14 – A20
Seznámení se s oblastí specializace auditorova experta	A21 – A22
Dohoda s auditorovým expertem	A23 – A31
Posuzování vhodnosti práce auditorova experta	A32 – A40
Odkazy na auditorova experta ve zprávě auditora	A41 – A42
Příloha – Skutečnosti, které mohou být zahrnuty do dohody mezi auditorem a jeho externím expertem	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 620 „Využití práce auditorova experta“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provedení auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard popisuje povinnosti auditora vztahující se k práci jednotlivce nebo organizace v oboru jiném než účetnictví či audit v případech, kdy tato práce pomáhá auditorovi při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací.
2. Tento standard ISA se nevěnuje:
 - (a) situacím, kdy některý z členů týmu provádějícího zakázku má znalosti a zkušenosti ze specializované oblasti účetnictví nebo auditu, nebo kdy auditorský tým provádí konzultace s osobou či organizací s takovými znalostmi a zkušenostmi, které popisuje ISA 220¹, nebo
 - (b) případům, kdy auditor využije práci jednotlivce či organizace se znalostmi a zkušenostmi v oboru jiném než účetnictví či audit, jejichž práce v tomto oboru pomáhá účetní jednotce při sestavení účetní závěrky (expert vedení); tyto případy popisuje ISA 500².

Odpovědnost auditora za výrok auditora

3. Auditor má výhradní odpovědnost za vyjádřený výrok a tuto odpovědnost nikterak neomezuje skutečnost, že auditor využil práce auditorova experta. Pokud ovšem dojde auditor, který využije práce auditorova experta v souladu s tímto standardem, k závěru, že práce daného experta je pro jeho účely vhodná, může považovat zjištění či závěry tohoto experta z jeho oboru za vhodné důkazní informace.

Datum účinnosti

4. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

5. Cílem auditu je:
 - (a) posoudit, zda využít práci auditorova experta, a
 - (b) v případě využití práce auditorova experta určit, zda je tato práce pro auditorovy účely vhodná.

Definice

6. Pro účely standardů ISA jsou následujícím termínům přiřazeny níže uvedené významy:
 - (a) auditorův expert – jednatel nebo organizace se znalostmi a zkušenostmi v oboru jiném než účetnictví či audit, jejichž práci v tomto oboru využije auditor při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací. Auditorovým expertem může být auditorův interní expert (který je partnerem³ nebo zaměstnancem auditorovy společnosti nebo společnosti v síti, včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru) nebo jeho externí expert, (viz odstavce A1 – A3)
 - (b) znalosti a zkušenosti – dovednosti, vědomosti a zkušenosti z příslušného oboru,

¹ ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavce A10 a A20 – A22.

² ISA 500 „Důkazní informace“, odstavce A34 – A48.

³ Pojmy „partner“ a „společnost“ odkazují v příslušných případech na ekvivalenty z veřejného sektoru.

- (c) expert vedení – jednotlivec nebo organizace se znalostmi a zkušenostmi z oboru jiného než účetnictví či audit, jejichž práce využije účetní jednotka při sestavování účetní závěrky.

Požadavky

Stanovení nutnosti využít práci auditorova experta

7. Jsou-li k získání dostatečných a vhodných důkazních informací nutné znalosti a zkušenosti z oboru jiného než účetnictví či audit, je auditor povinen zvážit, zda využije práci auditorova experta. (viz odstavce A4 – A9)

Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů

8. Povaha, načasování a rozsah postupů auditora ve spojitosti s požadavky uvedenými v odstavcích 9 – 13 tohoto standardu se budou lišit v závislosti na konkrétních okolnostech. Při určování povahy, načasování a rozsahu těchto postupů je auditor povinen přihlídnout mimo jiné k následujícím skutečnostem: (viz odstavec A10)
- (a) povaha skutečností, k níž se práce daného experta vztahuje,
 - (b) rizika významné (materiální) nesprávnosti u skutečnosti, k níž se práce experta vztahuje,
 - (c) důležitost práce experta v souvislosti s auditem,
 - (d) auditorova znalost předchozí práce provedené expertem a zkušenosti s ní a
 - (e) zda se na daného experta vztahují pravidla a postupy z oblasti řízení kvality, která platí v auditorské společnosti. (viz odstavce A11 – A13)

Způsobilost, schopnosti a objektivnost auditorova experta

9. Auditor je povinen vyhodnotit, zda má auditorův expert pro účely auditora potřebné schopnosti a zda je objektivní a způsobilý. V případě auditorova externího experta musí hodnocení objektivity zahrnovat dotazování týkající se zájmů a vztahů, které by mohly expertovu objektivitu ohrozit. (viz odstavce A14 – A20)

Seznámení se s oblastí specializace auditorova experta

10. Auditor je povinen se v dostatečné míře seznámit s oblastí specializace auditorova experta, aby mohl: (viz odstavce A21 – A22)
- (a) určit povahu, rozsah a cíl práce daného experta pro účely auditora a
 - (b) posoudit vhodnost této práce pro účely auditora.

Dohoda s auditorovým expertem

11. Auditor je povinen se s auditorovým expertem dohodnout, a to písemně, je-li to vhodné, na následujícím: (viz odstavce A23 – A26)
- (a) povaze, rozsahu a cíli expertovy práce, (viz odstavec A27)
 - (b) rolích a povinnostech auditora a experta, (viz odstavce A28 – A29)
 - (c) povaze, načasování a rozsahu komunikace mezi auditorem a daným expertem, včetně podoby zprávy, kterou má expert předložit, a (viz odstavec A30)
 - (d) nutnosti toho, aby auditorův expert dodržoval důvěrnost informací. (viz odstavec A31)

Posuzování vhodnosti práce auditorova experta

12. Auditor je povinen posoudit vhodnost práce auditorova experta pro účely auditora, včetně: (viz odstavec A32)
 - (a) relevantnosti a přiměřenosti zjištění a závěrů daného experta a jejich konzistentnosti s ostatními důkazními informacemi, (viz odstavce A33 – A34)
 - (b) relevantnosti a přiměřenosti předpokladů a metod vzhledem k okolnostem, jestliže expertova práce zahrnuje využití významných předpokladů a metod, a (viz odstavce A35 – A37)
 - (c) relevantnosti, úplnosti a správnosti zdrojových dat, jestliže expertova práce zahrnuje využití zdrojových dat, která jsou z pohledu expertovy práce významná. (viz odstavce A38 – A39)
13. Jestliže auditor usoudí, že práce auditorova experta není pro jeho účely vhodná, je povinen: (viz odstavec A40)
 - (a) dohodnout se s daným expertem na povaze a rozsahu dalších prací, které má expert provést, nebo
 - (b) provést dodatečné auditorské postupy vhodné vzhledem k okolnostem.

Odkazy na auditorova experta ve zprávě auditora

14. Auditor nesmí odkazovat na práci auditorova experta ve zprávě auditora obsahující nemodifikovaný výrok, ledaže to vyžadují právní předpisy. Pokud je takový odkaz vyžadován právními předpisy, auditor je povinen ve zprávě auditora uvést, že odkaz nesnižuje jeho odpovědnost za výrok auditora. (viz odstavec A41)
15. Jestliže auditor odkazuje na práci auditorova experta ve zprávě auditora proto, že takový odkaz je relevantní pro pochopení modifikace ve výroku auditora, je povinen ve zprávě auditora uvést, že tento odkaz nesnižuje odpovědnost auditora za výrok. (viz odstavec A42)

Aplikační a vysvětlující část

Definice auditorova experta (viz odstavec 6(a))

- A1. Znalosti a zkušenosti z jiného oboru než účetnictví nebo audit mohou zahrnovat znalosti a zkušenosti týkající se takových skutečností, jako jsou:
 - oceňování složitých finančních nástrojů, pozemků a budov, strojního vybavení, klenotů, uměleckých děl, starožitností, nehmotných aktiv, aktiv nabytých a závazků převzatých v rámci podnikových kombinací a aktiv, jejichž hodnota by mohla být snížena,
 - pojistněmatematické výpočty závazků spojených s pojistnými smlouvami nebo plány zaměstnaneckých požitků,
 - odhady zásob rezerv nebo plynu,
 - oceňování ekologických závazků a sanačních nákladů,
 - výklad smluv, právních předpisů,

- analýzy složitých nebo neobvyklých záležitostí spojených s dodržováním daňových zákonů a předpisů.
- A2. V řadě případů bude rozlišování mezi znalostmi a zkušenostmi z účetnictví nebo auditu a znalostmi a zkušenostmi z jiného oboru velmi jednoduché a jasné, a to i v případech, kdy se znalosti a zkušenosti týkají specializované oblasti účetnictví nebo auditu. Např. osobu se znalostmi a zkušenostmi z oblasti uplatňování účetních metod při účtování o odložené dani z příjmů lze často snadno odlišit např. od experta na daňové právo. První osoba není expertem pro účely tohoto standardu, neboť její znalosti a zkušenosti souvisejí s účetnictvím. Naproti tomu druhá osoba expertem pro účely tohoto standardu je, neboť má znalosti a zkušenosti z oblasti práva. Podobné rozlišování je možné i v dalších oblastech, např. mezi znalostmi a zkušenostmi v oblasti metod účtování finančních nástrojů a znalostmi a zkušenostmi v oblasti komplexního modelování pro účely ocenění finančních nástrojů. V některých případech, zejména zahrnují-li nově se profilující oblast účetnictví či auditu, však bude rozlišování mezi specializovanými oblastmi účetnictví nebo auditu a jinou oblastí vyžadovat odborný úsudek. Při jeho uplatnění mohou auditorovi pomoci příslušná profesní pravidla a standardy popisující požadavky na vzdělání a odborné předpoklady účetních a auditorů⁴.
- A3. Při posuzování způsobu, jakým jsou požadavky tohoto standardu ovlivněny skutečností, že auditorův expert může být fyzická osoba nebo organizace, je nutné uplatnit úsudek. Např. při vyhodnocování způsobilosti, schopností a objektivitu auditorova experta může nastat situace, kdy je expert organizací, jejichž služeb auditor v minulosti již využil, ale nemá žádné zkušenosti s konkrétním expertem, kterého organizace na danou zakázku přidělila. Nebo naopak bude auditor obeznámen s prací konkrétního experta, nikoli však s organizací, k níž expert patří. V obou případech mohou být při auditorově posuzování důležité jak osobnostní rysy jednotlivce, tak manažerské zázemí organizace (jako jsou systémy řízení kvality zavedené organizací).

Stanovení nutnosti využít práci auditorova experta (viz odstavec 7)

- A4. Auditorům expert může auditorovi pomoci v některé z následujících situací:
- seznamování se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně jejího vnitřního kontrolního systému,
 - vymezení a vyhodnocování rizika významné (materiální) nesprávnosti,
 - určování a zavedení opatření v návaznosti na vyhodnocená rizika na úrovni účetní závěrky,
 - navrhování a provádění dalších auditorských postupů v reakci na vyhodnocená rizika na úrovni tvrzení, včetně testů kontrol nebo testů věcné správnosti,
 - vyhodnocování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací získaných při formulování výroku k účetní závěrce.
- A5. Rizika významné (materiální) nesprávnosti se mohou zvýšit v případě, kdy např. vedení potřebuje při sestavování účetní závěrky znalosti a zkušenosti z jiné oblasti než účetnictví, neboť tato skutečnost by mohla naznačovat jistou složitost nebo to, že vedení může postrádat vědomosti z oblasti specializace. Pokud vedení postrádá při sestavování účetní závěrky potřebné znalosti a zkušenosti, může být v souvislosti s ochranou před těmito riziky využita práce experta vedení. Riziko významné (materiální) nesprávnosti mohou rovněž snížit odpovídající kontroly, včetně případných kontrol vztahujících se na

⁴ Pomoci může například mezinárodní vzdělávací standard 8 „Požadavky na odbornou způsobilost auditorů“.

práci experta vedení.

- A6. Jestliže sestavování účetní závěrky zahrnuje využití znalostí a zkušeností v jiné oblasti než účetnictví, nemusí mít auditor, který má potřebné dovednosti z oboru účetnictví a auditu, potřebné znalosti a zkušenosti k tomu, aby provedl audit takové účetní závěrky. Partner odpovědný za zakázku se musí ujistit, že tým provádějící zakázku a všichni případní auditorovi experti, kteří nejsou součástí týmu provádějícího zakázku, mají kolektivně vhodné schopnosti a jsou způsobilí provést auditní zakázku⁵. Auditor je navíc povinen stanovit povahu, načasování a rozsah zdrojů potřebných k provedení zakázky⁶. Posoudí-li auditor, zda využít práci auditorova experta, případně kdy a do jaké míry, pomůže mu to vyhovět těmto požadavkům. S tím, jak bude probíhat audit, nebo v případě, že dojde ke změně okolností, může auditor případně přehodnotit dřívější rozhodnutí o využití práce auditorova experta.
- A7. Auditor, který není expertem v jiné relevantní oblasti než účetnictví nebo audit, může být i tak schopen seznámit se s daným oborem v míře dostatečné k provedení auditu i bez auditorova experta. S daným oborem se může seznámit např. díky:
- zkušenostem z provádění auditů účetních jednotek, které při sestavování účetních závěrek vyžadují stejné znalosti a zkušenosti,
 - vzdělání nebo profesní rozvoj v příslušném oboru, např. formou oficiálních kurzů nebo diskuzí s osobami, které mají znalosti a zkušenosti v příslušné oblasti, za účelem rozšíření si vlastního přehledu nutného k řešení záležitostí z dané oblasti. Takováto diskuze se liší od konzultace s auditorovým expertem týkající se konkrétního souboru okolností existujících během zakázky, kdy je expert obeznámen se všemi relevantními skutečnostmi, jež mu umožní předložit náležitě podložená doporučení týkající se určité záležitosti⁷,
 - diskuzi s auditory, kteří již realizovali podobné zakázky.
- A8. V ostatních případech však může auditor dojít k závěru, že je nutné využít při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací pomoci auditorova experta, nebo se může takové pomoci rozhodnout využít. Níže jsou popsány skutečnosti, k nimž je potřeba přihlídnout při rozhodování o tom, zda využít práce auditorova experta:
- skutečnost, zda vedení využívá při sestavování účetní závěrky práci experta vedení, (viz odstavec A9)
 - povaha a význam skutečností, včetně její složitosti,
 - rizika významné (materiální) nesprávnosti ve spojitosti s určitou skutečností,
 - očekávaná povaha postupů, které mají být reakcí na zjištěná rizika, včetně auditorovy znalosti práce expertů a jeho zkušenosti s ní ve spojitosti s takovými záležitostmi, a skutečnost, zda jsou k dispozici náhradní zdroje důkazních informací.
- A9. Jestliže vedení využívá při sestavování účetní závěrky experta vedení, může být rozhodnutí auditora o tom, zda využít práce auditorova experta, ovlivněno také následujícími faktory:
- povaha, rozsah a cíl práce experta vedení,

⁵ ISA 220, odstavec 14.

⁶ ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“, odstavec 7(e).

⁷ ISA 220, odstavec A21.

- skutečnost, zda je expert vedení zaměstnancem účetní jednotky nebo je účetní jednotkou najat k poskytování příslušných služeb,
- rozsah, do jakého může vedení ovládat či ovlivňovat práci experta vedení,
- způsobilost a schopnosti experta vedení,
- skutečnost, zda se na experta vedení vztahují normy odborné způsobilosti nebo jiné profesní požadavky či požadavky platící pro dané odvětví,
- veškeré kontroly v rámci účetní jednotky nad prací experta vedení.

ISA 500⁸ obsahuje požadavky a pokyny týkající se dopadu způsobilosti, schopností a objektivit expertů vedení na spolehlivost důkazních informací.

Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů (viz odstavec 8)

A10. Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů ve vztahu k požadavkům uvedeným v odstavcích 9 – 13 tohoto standardu se budou lišit v závislosti na okolnostech. Následující skutečnosti mohou např. naznačovat potřebu uplatnění jiných nebo podrobnějších postupů, než jaké by byly použity za jiných okolností:

- práce auditorova experta se vztahuje k významné skutečnosti, která je spojena se subjektivními a složitými úsudky,
- auditor doposud nevyužil práci auditorova experta a nemá předchozí znalosti o jeho způsobilosti, schopnostech a objektivitě,
- auditorův expert neposkytuje doporučení týkající se jednotlivých skutečností, ale provádí postupy, které jsou nedílnou součástí auditu,
- expert je externím auditorovým expertem, a tudíž se na něj nevztahují pravidla a postupy společnosti týkající se řízení kvality.

Pravidla a postupy auditorské společnosti týkající se řízení kvality (viz odstavec 8(e))

A11. Auditorův interní expert může být partnerem nebo zaměstnancem auditorské společnosti, včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru, a tudíž se na něj vztahují pravidla a postupy této společnosti týkající se řízení kvality v souladu s ISQC 1⁹ nebo národními požadavky, které jsou minimálně stejně náročné¹⁰. Auditorův interní expert může být případně partnerem nebo zaměstnancem, včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru, společnosti v síti, která může mít zavedena stejná pravidla a postupy řízení kvality jako auditorova společnost.

A12. Auditorův externí expert není členem týmu provádějícího zakázku a nevztahují se na něj pravidla a postupy řízení kvality v souladu s ISQC 1¹¹. V některých zemích však mohou právní předpisy požadovat, aby auditorův externí expert byl považován za člena týmu provádějícího zakázku, a tudíž by se na tohoto experta vztahovaly příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti a další profesní požadavky, dle vymezení v daných právních předpisech.

A13. Týmy provádějící zakázku jsou oprávněny spoléhat se na systém řízení kvality

⁸ ISA 500, odstavec 8.

⁹ ISQC 1 „Řízení kvality ve společnostech provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“, odstavec 12(f).

¹⁰ ISA 220, odstavec 2

¹¹ ISQC 1, odstavec 12(f).

společnosti, pokud informace poskytnuté společností nebo jinými stranami nenaznačují něco jiného¹². Míra, do jaké se budou na tento systém řízení kvality spoléhat, se bude lišit v závislosti na okolnostech a může mít vliv na povahu, načasování a rozsah auditorských postupů ve spojitosti s takovými skutečnostmi jako:

- způsobilost a schopnosti, prostřednictvím náborových a vzdělávacích programů,
- objektivita – na auditorovy interní experty se vztahují příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti,
- auditorovo posouzení vhodnosti práce auditorova experta – např. školicí programy společnosti mohou auditorovým interním expertům pomoci náležitě se obeznámit se vzájemnými vztahy mezi jejich znalostmi a zkušenostmi a procesem auditu. Spoléhání se na taková školení a další procesy ve společnosti, jako jsou protokoly k zaznamenání rozsahu práce auditorových interních expertů, může ovlivnit povahu, načasování a rozsah postupů, které auditor provede s cílem posoudit vhodnost práce auditorova experta,
- dodržování regulačních a zákonných požadavků prostřednictvím monitorovacích procesů,
- dohoda s auditorovým expertem.

Toto spoléhání se nesnižuje odpovědnost auditora za splnění požadavků tohoto standardu.

Způsobilost, schopnosti a objektivnost auditorova experta (viz odstavec 9)

A14. Způsobilost, schopnosti a objektivita auditorova experta představují faktory, které významným způsobem ovlivňují to, zda bude práce auditorova experta pro účely auditora vhodná. Způsobilost souvisí s povahou a úrovní znalostí a zkušeností auditorova experta. Schopnosti souvisejí s tím, zda auditorův expert dovede tuto způsobilost uplatnit v podmínkách zakázky. K faktorům, které ovlivňují schopnosti, může patřit např. zeměpisná poloha a dostatek času a zdrojů. Objektivita souvisí s možnými dopady předpojatosti, střetu zájmů či vlivu jiných osob na odborný nebo obchodní úsudek auditorova experta.

A15. Informace o způsobilosti, schopnostech a objektivitě auditorova experta mohou pocházet z různých zdrojů, jako jsou:

- osobní zkušenosti s předchozí prací experta,
- diskuze s expertem,
- diskuze s jinými auditory nebo ostatními osobami, které jsou obeznámeny s prací experta,
- vědomosti o kvalifikaci experta, o jeho členství v profesním orgánu nebo sdružení, o osvědčeních k výkonu profese nebo jiné druhy externích potvrzení,
- publikované přednášky či knihy, jejichž autorem je expert,
- pravidla a postupy auditorské společnosti týkající se řízení kvality (viz odstavce A11 – A13).

A16. K záležitostem důležitým při posuzování způsobilosti, schopností a objektivitě auditorova experta patří to, zda se na práci experta vztahují standardy na výkon odborné

¹² ISA 220, odstavec 4.

činnosti nebo jiné profesní požadavky nebo požadavky platné v příslušném odvětví, např. etické standardy a další požadavky vyplývající z členství v profesním orgánu či odvětvovém sdružení, akreditační standardy orgánu udělujícího licence či požadavky vyplývající z právních předpisů.

A17. Níže jsou uvedeny další skutečnosti, které by mohly být relevantní:

- relevantnost způsobilosti auditorova experta vzhledem k záležitosti, ve spojitosti s níž bude práce experta využita, včetně všech oblastí specializace v rámci expertova oboru. Např. určitý pojistný matematik se může specializovat na pojištění nemovitostí a úrazové pojištění, ale může mít jen omezený přehled o výpočtu penzí,
- způsobilost auditorova experta v souvislosti s příslušnými účetními a auditorskými požadavky, např. znalost předpokladů a metod, včetně případných modelů, které jsou konzistentní s příslušnými rámci účetního výkaznictví,
- skutečnost, zda neočekávané události, změny podmínek nebo důkazní informace získané na základě výsledků auditorských postupů naznačují, že během auditu bude možná nutné přehodnotit úvodní hodnocení způsobilosti, schopností a objektivitu auditorova experta.

A18. Objektivitu experta může ohrozit celá řada okolností. Riziko představují např. jeho soukromé zájmy, nátlakové skupiny, důvěrné vztahy, kontrola vlastní práce nebo zastrahování. Tato rizika mohou být eliminována nebo snížena zabezpečovacími prvky vytvořenými externími strukturami (např. profesí auditorova experta, legislativou nebo nařízením) nebo pracovním prostředím auditorova experta (např. pravidly a postupy řízení kvality). Existovat mohou také zabezpečovací prvky specifické pro danou auditní zakázku.

A19. Vyhodnocení významu rizik ohrožujících objektivitu a toho, zda je nutné uplatnit zabezpečovací prvky, může záviset na roli auditorova experta a významu jeho práce v kontextu auditu. Za určitých okolností nemohou zabezpečovací prvky snížit rizika na přijatelnou úroveň, např. v situaci, kdy je navržený auditorův expert osobou, která hraje důležitou roli při sestavení informací, které jsou předmětem auditu, tzn. kdy je auditorův expert expertem vedení.

A20. Při posuzování objektivitu auditorova externího experta může být relevantní:

- (a) informovat se v účetní jednotce o všech známých zájmech či vztazích, které má účetní jednotka s auditorovým externím expertem a které by mohly ovlivnit expertovu objektivitu,
- (b) projednat s expertem veškeré vhodné zabezpečovací prvky, včetně všech profesních požadavků, které se na experta vztahují, a posoudit, zda jsou zabezpečovací prvky vhodné ke snížení rizik na přijatelnou míru. Níže jsou uvedeny zájmy a vztahy, které by mohlo být vhodné projednat s auditorovým expertem:
 - finanční účasti,
 - obchodní a osobní vztahy,
 - další služby poskytované expertem nebo organizací, je-li externím expertem organizace.

V některých případech může být rovněž vhodné, aby auditor získal písemné prohlášení auditorova externího experta o veškerých zájmech či vztazích s účetní jednotkou, o

nichž expert ví.

Seznámení se s oblastí specializace auditorova experta (viz odstavec 10)

A21. Auditor se může s oblastí specializace auditorova experta seznámit způsoby popsanými v odstavci A7 nebo prostřednictvím diskuzí s expertem.

A22. K aspektům oboru auditorova experta relevantním pro auditorovo seznámení se s oblastí expertovy specializace může patřit:

- skutečnost, zda expertův obor zahrnuje speciální podoblasti, které jsou relevantní pro audit, (viz odstavec A17)
- skutečnost, zda se na tuto situaci vztahují profesní či jiné standardy nebo požadavky právních předpisů,
- předpoklady a metody, včetně případných modelů, používané auditorovým expertem a skutečnost, zda jsou v expertově oboru obecně akceptovány a zda jsou vhodné pro účely účetního výkaznictví,
- povaha interních a externích údajů nebo informací, které auditorův expert používá.

Dohoda s auditorovým expertem (viz odstavec 11)

A23. Povaha, rozsah a cíl práce auditorova experta se mohou výrazně lišit v závislosti na okolnostech, stejně jako příslušné role a povinnosti auditora a auditorova experta a povaha, načasování a rozsah komunikace mezi auditorem a auditorovým expertem. Je proto nutné, aby se auditor a auditorův expert na těchto záležitostech dohodli bez ohledu na to, zda je expert auditorovým externím expertem nebo interním expertem.

A24. Záležitosti popsané v odstavci 8 mohou ovlivnit míru podrobností a oficiální povahu dohody mezi auditorem a auditorovým expertem i posouzení toho, zda bude vhodné uzavřít písemnou dohodu. Potřebu uzavření podrobnější dohody, než jaká by byla uzavřena za jiných okolností, nebo uzavření písemné dohody mohou naznačovat např. následující skutečnosti:

- auditorův expert bude mít přístup k citlivým nebo důvěrným informacím účetní jednotky,
- role nebo povinnosti auditora a auditorova experta se liší od rolí nebo povinností očekávaných za běžných okolností,
- na situaci se vztahují zákonné nebo regulační požadavky více zemí,
- záležitost, k níž se práce auditorova experta vztahuje, je velmi složitá,
- auditor v minulosti nikdy nevyužil práci provedenou tímto expertem,
- značný rozsah práce auditorova experta a její význam v kontextu auditu.

A25. Dohoda mezi auditorem a auditorovým externím expertem má často podobu smluvního dopisu. V příloze je uveden přehled skutečností, které může auditor zahrnout do takového smluvního dopisu nebo do jakékoli jiné formy dohody s auditorovým externím expertem.

A26. Pokud neexistuje žádná písemná dohoda mezi auditorem a auditorovým expertem, mohou být důkazy o dohodě zahrnuty např. do:

- plánovacího memoranda nebo související auditní dokumentace, jako je program auditu,
- pravidel a postupů auditorské společnosti. V případě auditorova interního experta mohou zavedená pravidla a postupy, které se vztahují na experta, zahrnovat konkrétní pravidla a postupy týkající se práce experta. Rozsah dokumentace v auditorově auditních dokumentech závisí na povaze takových pravidel a postupů. V auditorově auditních dokumentech nemusí být např. požadována žádná dokumentace, má-li auditorská společnost k dispozici podrobné protokoly pokrývající okolnosti, za nichž je práce experta využita.

Povaha, rozsah a cíl práce (viz odstavec 11(a))

A27. Při uzavírání dohody o povaze, rozsahu a cíli práce auditorova experta může být často relevantní projednat všechny relevantní standardy vztahující se na výkon odborné činnosti nebo jiné profesní nebo jiné požadavky platné v příslušném odvětví, které bude expert dodržovat.

Role a povinnosti (viz odstavec 11(b))

A28. Dohoda o rolích a povinnostech auditora a auditorova experta může zahrnovat:

- skutečnost, zda auditor nebo auditorův expert bude provádět podrobné testování zdrojových dat,
- svolení s tím, aby auditor projednával zjištění nebo závěry auditorova experta s účetní jednotkou a dalšími osobami a aby v případě nutnosti uvedl podrobnosti o zjištěních či závěrech experta v základu pro modifikovaný výrok ve zprávě auditora, (viz odstavec A42)
- všechny případné dohody o tom, že auditorův expert bude informován o závěrech auditora týkajících se práce experta.

Auditní dokumenty

A29. Dohoda o rolích a povinnostech auditora a auditorova experta může zahrnovat také dohodu o vzájemném přístupu k auditním dokumentům a o jejich ponechání si. Je-li auditorův expert členem týmu provádějícího zakázku, tvoří auditní dokumenty takového experta součást dokumentace auditu. Pokud nebude v jakékoli dohodě stanoveno jinak, jsou auditní dokumenty auditorova externího experta jeho výhradním vlastnictvím a nejsou součástí dokumentace auditu.

Komunikace (viz odstavec 11(c))

A30. Náležitě propojení povahy, načasování a rozsahu postupů auditorova experta s dalšími pracemi na auditu a správné upravení cílů auditorova experta v průběhu auditu usnadňuje efektivní obousměrná komunikace. Pokud se např. práce auditorova experta vztahuje k závěrům auditora souvisejícím s významným rizikem, bude vhodné jak vypracování oficiální písemné zprávy při dokončení práce experta, tak předkládání ústních hlášení v průběhu prací. K včasné a efektivní komunikaci, zejména u velkých zakázek, může přispět určení konkrétních partnerů nebo zaměstnanců, kteří budou v kontaktu s auditorovým expertem, a postupů uplatňovaných při komunikaci mezi expertem a účetní jednotkou.

Důvěrnost informací (viz odstavec 11(c))

A31. Je nezbytné, aby se ustanovení příslušných etických požadavků o zachování důvěrnosti informací, která se vztahují na auditora, vztahovala rovněž na auditorova experta. Další

požadavky mohou vymezovat právní předpisy. Účetní jednotka může také požadovat, aby byla s auditorovými externími experty dohodnuta konkrétní ustanovení týkající se důvěrnosti informací.

Posuzování vhodnosti práce auditorova experta (viz odstavec 12)

A32. Povahu, načasování a rozsah auditorských postupů sloužících k posouzení vhodnosti práce experta pro účely auditora ovlivňuje auditorovo vyhodnocení způsobilosti auditorova experta, jeho schopností a objektivitu, obeznámení auditora s oblastí specializace auditorova experta a povahou práce prováděné auditorovým expertem.

Zjištění a závěry auditorova experta (viz odstavec 12(a))

A33. Níže jsou uvedeny příklady konkrétních postupů sloužících k posouzení vhodnosti práce auditorova experta pro auditorovy účely:

- dotazování auditorova experta,
- kontrola auditních dokumentů a zpráv auditorova experta,
- doplňkové postupy, jako jsou:
 - sledování práce auditorova experta,
 - prověření zveřejněných údajů, např. statistických hlášení z důvěryhodných a závazných zdrojů,
 - potvrzení si důležitých záležitostí třetími stranami,
 - provedení podrobných analytických postupů, a
 - opakované provedení výpočtů,
- diskuze s jiným expertem s odpovídajícími znalostmi a zkušenostmi v případech, kdy např. zjištění či závěry auditorova experta nesouhlasí s dalšími důkazními informacemi,
- projednání zprávy auditorova experta s vedením.

A34. K faktorům relevantním pro posuzování relevantnosti a přiměřenosti zjištění či závěrů auditorova experta, ať již předkládaných v podobě zpráv nebo jinou formou, mohou patřit následující skutečnosti:

- zda jsou tato zjištění či tyto závěry prezentovány způsobem, který je v souladu s veškerými odbornými či profesními standardy vztahujícími se na auditorova experta,
- zda jsou zjištění či závěry jasně formulovány, včetně odkazu na cíle dohodnuté s auditorem, rozsah prováděné práce a platné standardy,
- zda zjištění či závěry vycházejí ze správného období a přihlížejí k událostem po datu účetní závěrky, je-li to relevantní,
- zda se na zjištění či závěry vztahují jakékoli výhrady, omezení nebo omezení při jejich použití; pokud ano, zda z této skutečnosti plynou nějaké důsledky pro auditora, a
- zda byly při jejich sestavení v náležitý potaz vzaty chyby nebo odchýlení, kterých si auditorův expert povšiml.

Předpoklady, metody a zdrojová data

Předpoklady a metody (viz odstavec 12(b))

- A35. Je-li účelem práce auditorova experta vyhodnocení výchozích předpokladů a metod, včetně případných modelů, které vedení použilo při vypracování účetního odhadu, zaměří se auditorovy postupy pravděpodobně zejména na vyhodnocení toho, zda auditorův expert tyto předpoklady a metody správně zkontroloval. Je-li účelem práce auditorova experta vypracování bodového odhadu nebo rozmezí odhadu auditora ke srovnání s bodovým odhadem vedení, zaměří se auditorovy postupy zřejmě především na vyhodnocení předpokladů a metod, včetně případných modelů, použitých auditorovým expertem.
- A36. V ISA 540¹³ jsou popsány předpoklady a metody používané vedením při tvorbě účetních odhadů, včetně vysoce specializovaných modelů sestavených účetní jednotkou, které jsou v některých případech používány. Přestože je tento popis spojen se situací, kdy auditor získává dostatečné a vhodné důkazní informace o předpokladech a metodách vedení, může auditorovi pomoci i při vyhodnocování předpokladů a metod auditorova experta.
- A37. Jestliže je součástí práce auditorova experta použití významných předpokladů a metod, patří k faktorům relevantním pro auditorovo vyhodnocení těchto předpokladů a metod skutečnost, zda jsou tyto předpoklady a metody:
- obecně akceptovány v oboru, v němž auditorův expert působí,
 - v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví,
 - závislé na použití speciálního modelu a
 - v souladu s předpoklady a metodami vedení; pokud ne, jaký je důvod odlišností a jejich dopad.

Zdrojová data používaná auditorovým expertem (viz odstavec 12(c))

- A38. Jestliže auditorův expert používá v rámci své práce zdrojová data, která jsou z pohledu expertovy práce významná, mohou být k testování těchto dat použity např. následující postupy:
- ověření původu dat, včetně seznámení se s vnitřními kontrolami vztahujícími se na tato data, případně na jejich přenos expertovi, a je-li to relevantní, také testování těchto kontrol,
 - posouzení úplnosti a interní konzistence dat.
- A39. V mnoha případech může auditor zdrojová data testovat. V některých případech, kdy je povaha zdrojových dat používaných auditorovým expertem vysoce odborná a data úzce souvisejí s oborem experta, však může zdrojová data testovat expert. Pokud auditorův expert zdrojová data testuje, může být vhodným postupem, který auditorovi pomůže posoudit relevantnost, úplnost a správnost těchto dat, dotazování experta nebo dohled nad jeho testy či jejich kontrola.

Nevhodná práce (viz odstavec 13)

- A40. Dojde-li auditor k závěru, že práce auditorova experta není pro jeho účely vhodná, a auditor není schopen vyřešit záležitost pomocí dodatečných auditorských postupů

¹³ ISA 540 „Audit účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou, a související zveřejňování“, odstavce 8, 13 a 15.

vyžadovaných v odstavci 13, které mohou zahrnovat provedení dalších prací expertem i auditorem nebo zaměstnání či najmutí dalšího experta, bude možná nutné vydat ve zprávě auditora modifikovaný výrok v souladu s ISA 705, neboť auditor ne získal dostatečné a vhodné důkazní informace¹⁴.

Odkazy na auditorova experta ve zprávě auditora (viz odstavec 14 – 15)

- A41. V některých případech mohou právní předpisy vyžadovat odkaz na práci auditorova experta, např. pro účely transparentnosti ve veřejném sektoru.
- A42. V určitých případech může být vhodné odkázat na auditorova experta ve zprávě auditora, která obsahuje modifikovaný výrok, v zájmu objasnění povahy modifikace. Za těchto okolností bude auditor před uvedením takového odkazu zřejmě potřebovat svolení auditorova experta.

¹⁴ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 6(b).

Příloha

(viz odstavec A25)

Skutečnosti, které mohou být zahrnuty do dohody mezi auditorem a jeho externím expertem

Tato příloha obsahuje přehled skutečností, které může auditor zahrnout do dohody s auditorovým externím expertem. Následující přehled je pouze ilustrativní, nikoli vyčerpávající. Jeho účelem je sloužit jen jako vodítko, kterého je možno se přidržit ve spojitosti se zvažováním skutečností popsaných v tomto standardu. Zahrnutí konkrétních skutečností do dohody závisí na okolnostech zakázky. Tento přehled může rovněž pomoci při posuzování skutečností, které mají být zahrnuty do dohody s auditorovým interním expertem.

Povaha, rozsah a cíl práce auditorova externího experta

- povaha a rozsah postupů, které má provádět auditorův externí expert,
- cíl práce auditorova externího experta v kontextu skutečností, k nimž je nutno přihlížet z pohledu významnosti (materiality) a rizik ve spojitosti se skutečností, ke kterým se vztahuje práce auditorova externího experta a, je-li to relevantní, příslušného rámce účetního výkaznictví,
- veškeré relevantní standardy vztahující se na výkon odborné činnosti nebo jiné profesní či jiné požadavky platné v příslušném odvětví, které bude auditorův externí expert dodržovat,
- předpoklady a metody, včetně případných modelů, které bude auditorův externí expert používat, a jejich závaznost,
- datum účinnosti předmětu práce auditorova externího experta, případně testovací období vztahující se na tento předmět, a požadavky týkající se událostí po datu účetní závěrky.

Role a povinnosti auditora a auditorova externího experta

- příslušné auditorské a účetní standardy a regulační či zákonné požadavky,
- souhlas auditorova externího experta se zamýšleným využitím expertovy zprávy ze strany auditora, včetně souhlasu se všemi případnými odkazy na ni nebo jejím zveřejněním dalším osobám, např. s odkazy na tuto zprávu v základu pro modifikovaný výrok ve zprávě auditora nebo se zveřejněním zprávy vedení nebo výboru pro audit,
- povaha a rozsah auditorovy kontroly práce auditorova externího experta,
- skutečnost, zda auditor nebo auditorův externí expert bude testovat zdrojová data,
- přístup auditorova externího experta k záznamům, souborům a zaměstnancům účetní jednotky a k expertům najatým účetní jednotkou,
- postupy komunikace mezi auditorovým externím expertem a účetní jednotkou,
- vzájemný přístup auditora a auditorova externího experta k auditním dokumentům,
- vlastnictví a kontrola auditních dokumentů během zakázky a po jejím dokončení, včetně všech případných požadavků na archivaci souborů,
- odpovědnost auditorova externího experta za provádění práce s vynaložením náležitých schopností a péče,
- způsobilost auditorova externího experta a jeho schopnost provádět práci,

- očekávání, že auditorův externí expert využije veškeré své znalosti relevantní pro audit nebo, nebude-li tomu tak, že o tom informuje auditora,
- veškerá omezení týkající se spojení auditorova externího experta se zprávou auditora,
- veškeré dohody informovat auditorova externího experta o auditorově závěru týkajícím se práce experta.

Komunikace a zprávy

- metody a frekvence komunikace, včetně:
 - způsobu, jakým bude probíhat informování o zjištěních či závěrech auditorova externího experta (písemná zpráva, ústní hlášení, průběžné informování týmu provádějícího zakázku apod.),
 - vymezení konkrétních členů týmu provádějícího zakázku, kteří budou v kontaktu s auditorovým externím expertem.
- termín, k němuž auditorův externí expert dokončí práce a bude informovat auditora o zjištěních či závěrech,
- povinnost auditorova externího experta informovat bezodkladně o veškerých možných zpožděních při dokončování práce a o všech potenciálních výhradách či omezeních týkajících se expertových zjištěních či závěrů,
- povinnost auditorova externího experta informovat bezodkladně o případech, kdy účetní jednotka neumožnila expertovi přístup ke svým záznamům, souborům a zaměstnancům nebo k expertům najatým účetní jednotkou,
- povinnost auditorova externího experta upozornit auditora na všechny informace, které by mohly být dle experta relevantní pro audit, včetně všech změn v okolnostech, o nichž informoval dříve,
- povinnost auditorova externího experta informovat o okolnostech, které by mohly ohrozit expertovu objektivitu, a o všech vhodných zabezpečovacích prvcích, které by mohly tato rizika eliminovat nebo snížit na přijatelnou úroveň.

Důvěrnost informací

- nutnost, aby auditorův expert dodržoval požadavky týkající se důvěrnosti informací, včetně:
 - ustanovení relevantních etických požadavků týkající se důvěrnosti informací, které se vztahují na auditora,
 - dalších případných požadavků vyplývajících z právních předpisů,
 - případných zvláštních ustanovení o důvěrnosti informací požadovaných účetní jednotkou.

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 700

FORMULACE VÝROKU A ZPRÁVY AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1 - 4
Datum účinnosti.....	5
Cíle	6
Definice	7 – 9
Požadavky	
Formulace výroku k účetní závěrce	10 – 15
Forma výroku.....	16 – 19
Zpráva auditora	20 – 45
Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou	46 – 47
Aplikační a vysvětlující část	
Kvalitativní aspekty účetních pravidel účetní jednotky.....	A1 – A3
Zveřejnění vlivu významných (materiálních) transakcí a událostí na údaje poskytnuté v účetní závěrce	A4
Popis příslušného rámce účetního výkaznictví.....	A5 – A10
Forma výroku.....	A11 – A12
Zpráva auditora	A13 – A44
Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou.....	A45 – A51
Příloha: Příklady zpráv auditora k účetní závěrce	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá odpovědností auditora za formulaci výroku k účetní závěrce. Dále se tento standard zabývá formou a obsahem zprávy auditora vydané na základě auditu účetní závěrky.
2. ISA 705¹ a ISA 706² se zabývají tím, jaký vliv má na formu a obsah zprávy auditora skutečnost, že auditor vyjádří modifikovaný výrok nebo do zprávy auditora zahrne odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti.
3. Tento standard je vytvořen v kontextu kompletní účetní závěrky určené k všeobecným účelům. ISA 800³ se zabývá zvláštními aspekty, pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely. ISA 805⁴ se zabývá zvláštními aspekty, pokud je předmětem auditu jednotlivý účetní výkaz, specifický prvek, účet nebo položka účetního výkazu.
4. Tento standard napomáhá konzistenci zprávy auditora. Konzistence zprávy auditora, pokud byl audit proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, má za účel zvýšit důvěryhodnost na globálním trhu takovým způsobem, aby byly snadněji rozpoznatelné audity provedené v souladu s celosvětově uznávanými standardy. Konzistence dále napomáhá uživatelům v porozumění a pomáhá rozpoznat neobvyklé okolnosti v případě, že se tyto okolnosti vyskytnou.

Datum účinnosti

5. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

6. Cíle auditora jsou:
 - (a) zformulovat výrok k účetní závěrce na základě zhodnocení závěrů vyvozených ze shromážděných důkazních informací a
 - (b) jasně tento výrok vyjádřit pomocí písemné zprávy, která rovněž popisuje, na jakém základě je výrok založen.

Definice

7. Níže uvedené výrazy se v mezinárodních auditorských standardech (ISA) používají v následujícím významu:
 - (a) účetní závěrka k všeobecným účelům – účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro všeobecné účely,
 - (b) rámec pro všeobecné účely – rámec účetního výkaznictví, jehož cílem je splnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů týkající se finančních informací.

¹ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

² ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“.

³ ISA 800 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“.

⁴ ISA 805 „Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu“.

Rámec účetního výkaznictví může být rámcem věrného zobrazení nebo rámcem dodržení požadavků.

Termín „rámec věrného zobrazení“ se používá jako odkaz na rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje soulad s požadavky rámce a:

- (i) výslovně nebo nepřímou potvrzuje, že pro dosažení věrného zobrazení údajů v účetní závěrce může být pro vedení účetní jednotky nezbytné zveřejnit více údajů, než vyžaduje rámec, nebo
- (ii) výslovně potvrzuje, že může být nezbytné, aby se vedení účetní jednotky s cílem splnit požadavek věrného zobrazení účetní závěrky odklonilo od požadavků rámce. Očekává se, že se vedení účetní jednotky odkloní od požadavků pouze ve velmi výjimečných případech.

Pojem „rámec dodržení požadavků“ se používá jako odkaz na rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje soulad s požadavky rámce, ale neobsahuje potvrzení (i) nebo (ii), viz výše⁵.

- (c) nemodifikovaný výrok – výrok, který je auditorem vyjádřen v případě, že auditor usoudí, že účetní závěrka je sestavena, ve všech významných (materiálních) ohledech, v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví⁶.
8. Pojem „účetní závěrka“ v tomto standardu znamená „kompletní účetní závěrku k všeobecným účelům, včetně příslušné přílohy“. Příloha účetní závěrky běžně obsahuje souhrn významných účetních pravidel a další vysvětlující informace. Požadavky rámce účetního výkaznictví určují formu a obsah účetní závěrky a zároveň součástí kompletní účetní závěrky.
 9. Pojem „mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ v tomto standardu znamená mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board), a pojem „mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor“ znamená mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board).

Požadavky

Formulace výroku k účetní závěrce

10. Auditor je povinen zformulovat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví^{7, 8}.
11. Při formulaci výroku k účetní závěrce je auditor povinen učinit závěr, zda získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Přitom musí vzít v úvahu:

⁵ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 13(a).

⁶ Odstavce 35 – 36 se zabývají slovními spojeními, která je možné použít k vyjádření výroku v případě rámce věrného zobrazení nebo rámce dodržení požadavků.

⁷ ISA 200, odstavec 11.

⁸ Odstavce 35 – 36 upravují slovní spojení, které je možné použít v případě rámce věrného zobrazení nebo rámce dodržení požadavků.

- (a) závěr auditora v souladu s ISA 330 o tom, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace⁹,
 - (b) závěr auditora v souladu s ISA 450 o tom, zda jsou neopravené nesprávnosti jednotlivě nebo souhrnně významné¹⁰ (materiální), a
 - (c) hodnocení vyžadované v odstavcích 12 – 15.
12. Auditor je povinen zhodnotit, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. Toto zhodnocení musí zahrnovat zvážení kvalitativních aspektů účetních pravidel účetní jednotky, včetně ukazatelů možné předpojatosti v úsudcích vedení účetní jednotky. (viz odstavce A1 – A3)
13. Auditor je zejména povinen zhodnotit, zda s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví:
- (a) jsou v účetní závěrce odpovídajícím způsobem zveřejněna vybraná a použitá podstatná účetní pravidla,
 - (b) jsou vybraná a použitá účetní pravidla v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou v dané situaci vhodná,
 - (c) jsou účetní odhady provedené vedením účetní jednotky přiměřené,
 - (d) jsou informace prezentované v účetní závěrce relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné,
 - (e) účetní závěrka obsahuje dostatek zveřejněných údajů, aby její uživatelé mohli posoudit důsledky významných (materiálních) transakcí a událostí na údaje uvedené v účetní závěrce, a (viz odstavec A4)
 - (f) je terminologie použitá v účetní závěrce, včetně názvů jednotlivých výkazů, vhodná.
14. Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, musí zhodnocení, které je vyžadováno dle odstavců 12–13, obsahovat zároveň informaci o tom, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení. Hodnocení auditora, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení, musí zahrnovat posouzení:
- (a) celkové prezentace, členění a obsahu účetní závěrky a
 - (b) toho, zda účetní závěrka, včetně příslušné přílohy, představuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.
15. Auditor je povinen zhodnotit, zda účetní závěrka vhodně odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví nebo jej vhodně popisuje. (viz odstavce A5 – A10)

Forma výroku

16. Auditor je povinen vyjádřit nemodifikovaný výrok v případě, že dojde k závěru, že účetní závěrka je sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
17. V případě, že auditor:

⁹ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“, odstavec 26.

¹⁰ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“, odstavec 11.

- (a) usoudí na základě získaných důkazních informací, že účetní závěrka jako celek obsahuje významné (materiální) nesprávnosti, nebo
 - (b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby zhodnotil, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti,
- je povinen modifikovat výrok v auditorské zprávě v souladu s ISA 705.
18. V případě, že účetní závěrka sestavená v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení nedosahuje věrného zobrazení, je auditor povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na požadavcích příslušného rámce účetního výkaznictví a způsobu vyřešení záležitosti rozhodnout, zda je nezbytné výrok ve zprávě auditora modifikovat v souladu s ISA 705. (viz odstavec A11)
19. Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s požadavky rámce dodržení požadavků, není nutné, aby auditor zhodnotil, zda účetní závěrka dosahuje věrného zobrazení. Přesto, za velmi ojedinělých okolností, kdy auditor usoudí, že taková účetní závěrka je zavádějící, je povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na tom, jak byla záležitost vyřešena, určit, zda a jakým způsobem tuto záležitost uvede ve zprávě auditora. (viz odstavec A12)

Zpráva auditora

20. Zpráva auditora musí být vyhotovena v písemné formě. (viz odstavce A13 – A14)

Zpráva auditora pro audity provedené v souladu s mezinárodními auditorskými standardy

Název

21. Zpráva auditora musí mít název, z něhož jednoznačně vyplývá, že se jedná o zprávu nezávislého auditora. (viz odstavec A15)

Příjemce

22. Příjemce zprávy auditora závisí na konkrétních okolnostech dané zakázky. (viz odstavec A16)

Úvodní odstavec

23. Úvodní odstavec zprávy auditora musí: (viz odstavce A17 – A19)
- (a) vymezit účetní jednotku, jejíž účetní závěrka byla auditována,
 - (b) uvést, že byl proveden audit účetní závěrky,
 - (c) uvést název každého výkazu, který je součástí účetní závěrky,
 - (d) odkázat na souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací a
 - (e) specifikovat datum, ke kterému, nebo období, za které byl každý výkaz v účetní závěrce sestaven.

Odpovědnost vedení za účetní závěrku

24. Tato část zprávy auditora popisuje odpovědnosti těch osob v organizaci, které jsou odpovědné za sestavení účetní závěrky. Zpráva auditora nemusí odkazovat konkrétně na „vedení“, ale musí používat termín, který je vhodný v kontextu právního rámce konkrétní jurisdikce. V některých jurisdikcích je vhodné odkazovat na osoby pověřené

správou a řízením účetní jednotky.

25. Zpráva auditora musí obsahovat část s nadpisem „Odpovědnost vedení účetní jednotky (nebo jiný vhodný výraz) za účetní závěrku“.
26. Ve zprávě auditora musí být popsána odpovědnost vedení za sestavení účetní závěrky. V textu musí být uvedeno vysvětlení, že vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. (viz odstavce A20 – A23)
27. Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, musí vysvětlení odpovědnosti vedení za sestavení účetní závěrky obsažené ve zprávě auditora odkazovat na „sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní“ nebo „sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz“, podle toho, co je za daných okolností vhodné.

Odpovědnost auditora

28. Zpráva auditora musí obsahovat část s nadpisem „Odpovědnost auditora“.
29. Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že odpovědností auditora je vyjádřit na základě provedeného auditu výrok k účetní závěrce. (viz odstavec A24)
30. Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Také zde musí být vysvětleno, že tyto standardy vyžadují, aby auditor dodržoval etické požadavky a naplánoval a prováděl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. (viz odstavce A25 – A26)
31. Ve zprávě auditora musí být popsán audit, a to tím, že je v ní uvedeno, že:
 - (a) audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce,
 - (b) výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. V těch případech, kdy má auditor ve spojení s auditem účetní závěrky odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému, musí být věta o tom, že cílem tohoto posouzení není, aby se auditor vyjádřil k účinnosti vnitřního kontrolního systému, vynechána, a
 - (c) audit zahrnuje též posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením a dále posouzení celkové prezentace účetní závěrky.
32. Pokud je účetní závěrka sestavována v souladu s rámcem věrného zobrazení, měl by popis auditu ve zprávě auditora odkazovat na „sestavení účetní závěrky účetní jednotkou a věrné zobrazení skutečností v ní“ nebo na to, že „účetní jednotka sestavila účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz“, podle toho, co je za daných okolností vhodné.

33. Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že auditor je přesvědčen, že důkazní informace, které získal, jsou dostatečné a vhodné, aby poskytovaly základ pro vyjádření výroku auditora.

Výrok auditora

34. Zpráva auditora musí obsahovat část s nadpisem „Výrok auditora“.
35. Při vyjádření nemodifikovaného výroku k účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení je auditor povinen použít, pokud není právními předpisy stanoveno jinak, jedno z následujících spojení, která se považují za rovnocenná:
- (a) účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje, ... v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví], nebo
 - (b) účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz ... v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]. (viz odstavce A27 - A33)
36. Při vyjádření nemodifikovaného výroku k účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků musí výrok auditora obsahovat informaci, že účetní závěrka je sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]. (viz odstavce A27, A29 – A33)
37. Pokud odkaz na rámec účetního výkaznictví nepředstavuje odkaz na mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) nebo na mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB), musí být ve výroku auditora uvedena jurisdikce, ve které je daný rámec platný.

Jiné odpovědnosti auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv

38. Jestliže auditor ve zprávě auditora k účetní závěrce uvádí jiné odpovědnosti ve spojitosti s vydáváním zpráv, které jsou nad rámec odpovědnosti za vydání zprávy auditora k účetní závěrce v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, musí být tyto další odpovědnosti popsány v oddělené části zprávy auditora, která musí být nazvána „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ nebo jiným vhodným způsobem vztahujícím se k obsahu dané části. (viz odstavce A34 – A35)
39. Jestliže zpráva auditora obsahuje oddělenou část popisující jiné odpovědnosti auditora, musí být nadpis, výkazy a vysvětlení popsané v odstavcích 23 – 37 uvedeny pod nadpisem „Zpráva k účetní závěrce“. „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ musí následovat za částí „Zpráva k účetní závěrce“. (viz odstavce A36)

Podpis auditora

40. Zpráva auditora musí být podepsána. (viz odstavec A37)

Datum zprávy auditora

41. Auditor datuje svou zprávu k účetní závěrce nejdříve dnem, kdy získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě formuluje svůj výrok k účetní závěrce. Součástí dostatečných a vhodných důkazních informací musí být i důkazy o tom, že:
- (a) všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku, včetně příslušné přílohy, byly

sestaveny a

- (b) osoby, které jsou za sestavení účetní závěrky odpovědné, tuto odpovědnost uznaly.

Adresa auditora

- 42. Ve zprávě auditora musí být uvedeno místo v rámci jurisdikce, kde auditor vykonává svou praxi.

Zpráva auditora předepsaná právními předpisy

- 43. Jestliže dle právních předpisů zvláštní jurisdikce má auditor povinnost vyhotovit zprávu auditora ve zvláštním formátu nebo znění, lze ve zprávě auditora uvést odkaz na mezinárodní auditorské standardy pouze v případě, že zpráva auditora obsahuje minimálně následující části: (viz odstavec A42)

- (a) název,
- (b) příjemce relevantního pro daný typ zakázky,
- (c) úvodní odstavec vymezující účetní závěrku, která je předmětem auditu,
- (d) popis odpovědnosti vedení (nebo jiný vhodný název, viz odstavec 24) za sestavení účetní závěrky,
- (e) popis odpovědnosti auditora vyjádřit výrok k účetní závěrce a vymezení rozsahu auditu včetně:
 - odkazu na mezinárodní auditorské standardy a právní předpisy a
 - popisu auditu v souladu s těmito standardy.
- (f) odstavec obsahující výrok auditora k účetní závěrce a odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky (včetně uvedení jurisdikce pro rámec účetního výkaznictví, pokud jím nejsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví nebo mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, viz odstavec 37).
- (g) podpis auditora,
- (h) datum zprávy auditora a
- (i) adresa auditora.

Zpráva auditora pro audity provedené v souladu s auditorskými standardy specifické jurisdikce a zároveň mezinárodními auditorskými standardy

- 44. Auditor může být povinen provést audit v souladu s auditorskými standardy specifické jurisdikce („národními auditorskými standardy“), ale zároveň má provést audit v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. V takovém případě může zpráva auditora odkazovat na mezinárodní auditorské standardy spolu s odkazem na národní auditorské standardy. Takto však může auditor postupovat pouze v případě, že: (viz odstavce A43 – A44)

- (a) nevzniká kolize mezi požadavky národních auditorských standardů a mezinárodních auditorských standardů, která by auditora vedla k (i) odlišné formulaci výroku nebo (ii) nezahrnutí odstavce zdůrazňujícího skutečnost, který je při zvláštních okolnostech požadován mezinárodními auditorskými standardy,

- (b) zpráva auditora obsahuje minimálně každou složku definovanou v odstavcích 43(a)(i), pokud auditor použije formát nebo znění specifikované národními auditorskými standardy. Odkaz na právní předpisy v odstavci 43(e) musí být interpretován jako odkaz na národní auditorské standardy. Zpráva auditora proto musí identifikovat tyto národní auditorské standardy.
45. Jestliže zpráva auditora odkazuje zároveň odkaz na národní auditorské standardy a na mezinárodní auditorské standardy, musí specifikovat jurisdikci platnou pro národní auditorské standardy.

Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou (viz odstavce A45 – A51)

46. U doplňujících informací, které jsou prezentovány společně s auditovanou účetní závěrkou a nejsou vyžadovány příslušným rámcem účetního výkaznictví, auditor zhodnotí, zda jsou dané doplňující informace zřetelně odlišeny od auditované účetní závěrky. V případě, že tyto doplňující informace nejsou zřetelně odlišeny od auditované účetní závěrky, auditor je povinen vyzvat vedení, aby změnilo způsob prezentace neauditovaných doplňujících informací. Pokud vedení odmítne způsob prezentace změnit, auditor musí ve zprávě auditora vysvětlit, že tyto doplňující informace nebyly předmětem auditu.
47. Doplňující informace, které nejsou vyžadovány příslušným rámcem účetního výkaznictví, ale přesto jsou nedílnou součástí účetní závěrky, neboť nemohou být zřetelně odlišeny od auditované části účetní závěrky z důvodu své povahy a způsobu prezentace, musí být pokryty výrokem auditora.

Aplikační a vysvětlující část

Kvalitativní aspekty účetních pravidel účetní jednotky (viz odstavec 12)

- A1. Vedení účetní jednotky činí řadu úsudků týkajících se částek a údajů zveřejněných v účetní závěrci.
- A2. ISA 260 obsahuje diskuzi o kvalitativních aspektech účetních postupů¹¹. Při zvažování kvalitativních aspektů účetních postupů účetní jednotky může auditor zjistit možnou předpojatost v úsudcích vedení. Auditor může dojít k závěru, že kumulativní účinek nedostatečné nestrannosti společně s účinkem neopravených nesprávností způsobí celkové významné (materiální) zkreslení účetní závěrky. K ukazatelům nedostatečné nestrannosti, které mohou ovlivnit hodnocení auditora, zda je účetní závěrka jako celek významně (materiálně) zkreslena, patří:
- selektivní opravy nesprávností, které byly sděleny vedení účetní jednotky v průběhu auditu (např. provedení oprav nesprávností, které působí zvýšení vykazovaných zisků, a neprovedení oprav nesprávností, které působí snížení vykazovaných zisků),
 - možná předpojatost vedení účetní jednotky při provádění účetních odhadů.
- A3. ISA 540 se zabývá možností předpojatosti vedení při provádění účetních odhadů¹².

¹¹ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, příloha 2.

¹² ISA 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“, odstavec 21.

Ukazatele možné předpojatosti vedení nepředstavují nesprávnosti pro účely hodnocení přiměřenosti jednotlivých účetních odhadů. Mohou však ovlivnit auditorovo hodnocení, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Zveřejnění vlivu významných (materiálních) transakcí a událostí na údaje poskytnuté v účetní závěrce (viz odstavec 13(e))

- A4. Účetní závěrky sestavené v souladu se všeobecným rámcem obvykle zobrazují finanční pozici účetní jednotky, její finanční výkonnost a peněžní toky. V takových případech auditor zhodnotí, zda účetní závěrka obsahuje vhodné zveřejněné údaje, které umožní zamýšleným uživatelům porozumět dopadům významných (materiálních) transakcí a událostí na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky.

Popis příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 15)

- A5. Jak je vysvětleno v ISA 200, sestavení účetní závěrky vedením a případně osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky vyžaduje zahrnutí popisu příslušného rámce účetního výkaznictví do účetní závěrky¹³. Tento popis je důležitý, jelikož dává uživatelům účetní závěrky informaci o rámci účetního výkaznictví, na kterém je účetní závěrka založena.
- A6. Popisovat účetní závěrku jako sestavenou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví je vhodné, pouze pokud účetní závěrka splňuje všechny požadavky příslušného rámce, které jsou účinné v období, k němuž se účetní závěrka vztahuje.
- A7. Popis příslušného rámce účetního výkaznictví, který obsahuje neurčitě podmiňující či omezující formulaci (např. „účetní závěrka je v podstatné míře v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“), není adekvátním popisem uvedeného rámce, jelikož může uživatele účetní závěrky uvést v omyl.

Odkaz na více než jeden rámec účetního výkaznictví

- A8. V některých případech může být v účetní závěrce uvedeno, že je sestavena v souladu se dvěma rámci účetního výkaznictví (např. národní rámec a mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Tato situace může nastat v případech, kdy vedení musí nebo chce sestavit účetní závěrku v souladu s oběma rámci. V takovém případě jsou příslušné oba rámce účetního výkaznictví. Takovýto popis je vhodný, pouze pokud je účetní závěrka v souladu s každým účetním rámcem zvlášť. Aby bylo možné považovat účetní závěrku za závěrku v souladu s oběma rámci, musí být účetní závěrka sestavena v souladu s oběma rámci zároveň, a to bez nutnosti sesouhlasení výkazů. V praxi je soulad více rámců nepravděpodobný, ledaže jurisdikce přijala jiný rámec (např. mezinárodní standardy účetního výkaznictví) jako národní rámec nebo odstranila veškeré bariéry souladu s tímto rámcem.
- A9. Účetní závěrka sestavená v souladu s jedním rámcem účetního výkaznictví, která obsahuje poznámku nebo doplňující výkaz pro sesouhlasení výsledků s výsledky, které by byly vykázány dle jiného rámce, není s tímto jiným rámcem v souladu. Důvodem je skutečnost, že účetní závěrka nezahrnuje veškeré informace v takové podobě, v jaké jsou vyžadovány tímto jiným rámcem.

¹³ ISA 200, odstavce A2 – A3.

- A10. Účetní závěrka však může být sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zároveň popisovat v příloze účetní závěrky, do jaké míry je účetní závěrka v souladu s jiným rámcem (např. účetní závěrka sestavená v souladu s národním rámcem zároveň popisuje, do jaké míry je v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví). Takový popis je doplňující finanční informací, a jak je uvedeno v odstavci 47, je považován za nedílnou součást účetní závěrky a je pokryt výrokem auditora.

Forma výroku (viz odstavce 18 – 19)

- A11. Mohou nastat případy, kdy přestože je účetní závěrka sestavena v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení, věrného zobrazení nedosáhne. V takovém případě vedení může do účetní závěrky zahrnout doplňující zveřejněné údaje nad rámec informací specificky vyžadovaných tímto rámcem, nebo se ve velmi ojedinělých případech od požadavku rámce odklonit za účelem dosažení věrného zobrazení.
- A12. Jen ve velmi ojedinělých případech bude auditor považovat účetní závěrku sestavenou ve shodě s rámcem dodržení požadavků za zavádějící, pokud v souladu s ISA 210 rozhodl, že je tento rámec přijatelný¹⁴.

Zpráva auditora (viz odstavec 20)

- A13. Písemná zpráva zahrnuje zprávy vydané v tištěné verzi a zprávy s využitím elektronického média.
- A14. Příloha obsahuje příklady zpráv auditora k účetní závěrce zahrnující části uvedené v odstavcích 21 – 42.

Zpráva auditora pro audity provedené v souladu s mezinárodními auditorskými standardy

Název (viz odstavec 21)

- A15. Název zprávy určuje, že se jedná o zprávu nezávislého auditora, například název „Zpráva nezávislého auditora“ potvrzuje, že auditor splnil veškeré relevantní etické požadavky týkající se nezávislosti, a tím odlišuje zprávu nezávislého auditora od zpráv vydaných jinými osobami.

Příjemce (viz odstavec 22)

- A16. Právní předpisy v dané jurisdikci často specifikují, komu je zpráva auditora určena. Zpráva auditora je běžně určena těm, pro něž je vypracována, často akcionářům nebo osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, jejíž účetní závěrka je auditována.

Úvodní odstavec (viz odstavec 23)

- A17. V úvodním odstavci se například uvádí, že auditor ověřil přiloženou účetní závěrku účetní jednotky, která se skládá z [uveďte název každého účetního výkazu, který tvoří kompletní účetní závěrku, jak požaduje příslušný rámec účetního výkaznictví, s uvedením data nebo období, k němuž se jednotlivé účetní výkazy vztahují], a připojuje se odkaz na souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

¹⁴ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec 6(a).

- A18. Pokud si je auditor vědom toho, že auditovaná účetní závěrka bude součástí dokumentu, který obsahuje další informace, jako je výroční zpráva, může zvážit, zda forma prezentace umožňuje uvést čísla stránek, na kterých je uvedena auditovaná účetní závěrka. Toto napomáhá uživatelům identifikovat účetní závěrku, ke které se zpráva auditora vztahuje.
- A19. Výrok auditora se vztahuje na kompletní účetní závěrku, jak je definována příslušným rámcem účetního výkaznictví. Například v případě mnoha rámců pro všeobecné účely účetní závěrka obsahuje: výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a souhrn podstatných účetních pravidel a další vysvětlující informace. V některých jurisdikcích mohou být také považovány za součást účetní závěrky další informace.

Odpovědnost vedení za účetní závěrku (viz odstavec 26)

- A20. ISA 200 vysvětluje předpoklad vztahující se k odpovědnostem vedení a případně osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, na jehož základě je audit v souladu s mezinárodními auditorskými standardy prováděn¹⁵. Vedení a případně osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky přijímají odpovědnost za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, případně za věrné zobrazení skutečností v ní. Vedení dále přijímá odpovědnost za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Popis odpovědností vedení ve zprávě auditora obsahuje odkaz na obě odpovědnosti, což napomáhá k vysvětlení předpokladu, na jehož základě je audit proveden, uživatelům zprávy auditora.
- A21. Mohou existovat okolnosti, kdy je vhodné, aby auditor rozšířil popis odpovědnosti vedení v odstavci 26 tak, aby zohlednil další odpovědnosti, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky v kontextu příslušné jurisdikce nebo s ohledem na povahu účetní jednotky.
- A22. Odstavec 26 je konzistentní s formou, v jaké jsou odpovědnosti odsouhlaseny ve smluvním dopisu nebo jiné vhodné podobě písemné smlouvy, jak požaduje ISA 210¹⁶. ISA 210 poskytuje jistou volnost, když uvádí, že pokud právní předpisy předepisují odpovědnosti vedení a případně osob pověřených správou a řízením ve vztahu k účetnímu výkaznictví, auditor rozhodne, zda tyto právní předpisy obsahují odpovědnosti, které dle auditorova názoru mají rovnocenný účinek k účinku odpovědností podle ISA 210. Takovéto rovnocenné odpovědnosti může auditor popsat ve smluvním dopisu nebo jiné vhodné podobě písemné smlouvy za použití znění právních předpisů. V těchto případech může být toto znění použito i ve zprávě auditora k popsání odpovědností vedení v souladu s požadavky odstavce 26. V ostatních případech, včetně těch, kdy se auditor rozhodne nevyužít znění právních předpisů uvedených ve smluvním dopisu, se používá znění uvedené v odstavci 26.
- A23. V některých jurisdikcích mohou právní předpisy předepisující odpovědnost vedení specificky odkazovat na odpovědnost za přiměřenost účetních knih a záznamů nebo účetního systému. Jelikož knihy, záznamy a systémy jsou nedílnou součástí vnitřního

¹⁵ ISA 200, odstavec 13(j).

¹⁶ ISA 210, odstavce 6(b)(i) – (ii).

kontrolního systému (podle definice ISA 315¹⁷), popisy v ISA 210 a v odstavci 26 na ně specificky neodkazují.

Odpovědnost auditora (viz odstavce 29 – 30)

- A24. Zpráva auditora uvádí, že odpovědnost auditora spočívá ve vydání výroku k účetní závěrce na základě auditu ve srovnání s odpovědností vedení za sestavení účetní závěrky.
- A25. Odkaz na použité standardy sdělí uživatelům zprávy auditora, že audit byl proveden v souladu se stanovenými standardy.
- A26. V souladu s ISA 200 auditor ve zprávě auditora neuvede soulad s mezinárodními auditorskými standardy, pokud nejsou splněny požadavky ISA 200 a všech ostatních mezinárodních auditorských standardů relevantních pro audit¹⁸.

Výrok auditora (viz odstavce 35 – 37)

Formulace výroku auditora předepsána právními předpisy

- A27. ISA 210 uvádí, že v některých případech právní předpisy příslušné jurisdikce předepisují znění zprávy auditora (která zejména zahrnuje výrok auditora), které je výrazně odlišné od požadavků mezinárodních auditorských standardů. V těchto případech ISA 210 vyžaduje, aby auditor zhodnotil:
 - (a) zda mohou uživatelé špatně pochopit ujištění získané z auditu účetní závěrky, a pokud se tak stane,
 - (b) zda dodatečné vysvětlení ve zprávě auditora může zmírnit možné nedorozumění.

Pokud auditor dojde k závěru, že dodatečné vysvětlení ve zprávě auditora možné nedorozumění zmírnit nemůže, vyžaduje ISA 210, aby auditor auditní zakázku nepřijal, pokud tak není povinen učinit dle právních předpisů. Dle ISA 210 není audit provedený v souladu s takovými právními předpisy v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Auditor proto ve zprávě auditora neuvede jakýkoli odkaz na to, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy¹⁹.

„Ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazovat“ nebo „podávat věrný a poctivý obraz“

- A28. O použití slovního spojení „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazovat“, nebo spojení „podávat věrný a poctivý obraz“ rozhodují právní předpisy upravující audit účetní závěrky v příslušné jurisdikci nebo všeobecně přijímaná praxe v příslušné jurisdikci. Pokud právní předpisy požadují použití jiné formulace, zůstává nedotčen požadavek dle odstavce 14 tohoto standardu ISA, aby auditor zhodnotil věrné zobrazení v účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení.

¹⁷ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 4(c).

¹⁸ ISA 200, odstavec 20.

¹⁹ ISA 210, odstavec 21.

Popis informací, které obsahuje účetní závěrka

A29. V případě, že je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, se ve výroku auditora uvádí, že účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje nebo podává věrný a poctivý obraz skutečností, které má sestavená účetní závěrka prezentovat, například u mnoha rámců pro všeobecné účely finanční pozici účetní jednotky ke konci období a finanční výkonnost účetní jednotky a peněžní toky za období končící uvedeným dnem.

Popis příslušného rámce účetního výkaznictví a způsob, jakým může ovlivnit výrok auditora

A30. Identifikace příslušného rámce účetního výkaznictví ve výroku auditora má přiblížit uživatelům zprávy auditora kontext, ve kterém byl auditorův výrok vydán, nikoli omezovat zhodnocení vyžadované dle odstavce 14. Příslušný rámec účetního výkaznictví je určen například slovním spojením:

„... v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“ nebo

„... v souladu s obecně uznávanými účetními pravidly jurisdikce X ...“

A31. Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví zahrnuje standardy účetního výkaznictví a požadavky právních předpisů, je takový rámec určen například následujícím slovním spojením: „... v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a požadavky zákona o společnostech jurisdikce X“. ISA 210 se zabývá okolnostmi, kde existují kolize mezi standardy účetního výkaznictví a požadavky právních předpisů²⁰.

A32. Jak je uvedeno v odstavci A8, účetní závěrka může být sestavena v souladu se dvěma rámci účetního výkaznictví a jedná se tedy o dva příslušné rámce účetního výkaznictví. Každý rámec je následně při sestavení výroku auditora k účetní závěrce posuzován samostatně a výrok auditora v souladu s odstavci 35 – 36 odkazuje na oba rámce následovně:

(a) pokud je účetní závěrka v souladu s každým rámcem zvlášť, jsou vyjádřeny dva výroky: výrok o tom, že účetní závěrka je sestavena v souladu s jedním z příslušných rámců účetního výkaznictví (např. národním rámcem) a výrok o tom, že účetní závěrka je sestavena v souladu s druhým příslušným rámcem účetního výkaznictví (např. mezinárodními standardy účetního výkaznictví). Tyto výroky mohou být vyjádřeny zvlášť nebo v jedné větě (např. účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje skutečnosti, v souladu s všeobecně uznávanými účetními pravidly jurisdikce X a v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví),

(b) pokud je účetní závěrka v souladu s jedním rámcem, ale není v souladu s druhým rámcem, může být vydán nemodifikovaný výrok o tom, že účetní závěrka je v souladu s daným jedním rámcem (např. národním rámcem), ale výrok o souladu s druhým rámcem (např. mezinárodními standardy účetního výkaznictví) bude modifikovaný v souladu s ISA 705.

A33. Jak je uvedeno v odstavci A10, účetní závěrka může být v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a kromě toho v ní může být zveřejněno, do jaké míry je v souladu s jiným rámcem účetního výkaznictví. Podle odstavce A46 jsou tyto doplňující informace pokryty výrokiem auditora, jelikož nemohou být jasně odděleny od účetní závěrky.

²⁰ ISA 210, odstavec 18.

- (a) Pokud jsou zveřejněné údaje o souladu s jiným rámcem zavádějící, je vydán modifikovaný výrok v souladu s ISA 705.
- (b) Pokud zveřejněné údaje zavádějící nejsou, avšak auditor usoudí, že jsou natolik důležité a rozhodující pro porozumění uživatelů účetní závěrky, je v souladu s ISA 706 přidán odstavce zdůrazňující skutečnost upozorňující na tyto zveřejněné údaje.

Jiné odpovědnosti auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv (viz odstavce 38 – 39)

- A34. V některých jurisdikcích může mít auditor, nad rámec odpovědnosti auditora za zprávu k účetní závěrce podle mezinárodních auditorských standardů, další odpovědnost vyjádřit se k jiným skutečnostem. Auditor může být například požádán, aby se vyjádřil k určitým skutečnostem, které se vyskytly při provádění auditu účetní závěrky. Může být také požádán, aby provedl další specifikované postupy a vydal o nich zprávu nebo aby vyjádřil výrok ke specifickým skutečnostem, například k přiměřenosti účetních knih a záznamů. Auditorské standardy příslušné jurisdikce často obsahují pokyny k odpovědnostem auditora ve vztahu ke specifickým jiným odpovědnostem ve spojitosti s vydáváním zpráv dle dané jurisdikce.
- A35. V některých případech mohou příslušné právní předpisy požadovat po auditorovi nebo mu povolovat vyjádřit se k těmto jiným odpovědnostem ve zprávě auditora k účetní závěrce. V jiných případech může být po auditorovi požadováno nebo mu povoleno vyjádřit se k nim ve zvláštní zprávě.
- A36. Těmto jiným odpovědnostem auditora se věnuje oddělená část zprávy auditora tak, aby je bylo možno zřetelně odlišit od odpovědnosti auditora vyjádřit výrok k účetní závěrce dle mezinárodních auditorských standardů. Tam, kde je to vhodné, může tato část obsahovat dílčí nadpisy, které popíší obsah odstavců o jiných odpovědnostech auditora.

Podpis auditora (viz odstavec 40)

- A37. Podpis auditora je v závislosti na příslušné jurisdikci buď ve jménu auditorské firmy nebo v osobním jménu auditora nebo v obou jménech. Kromě podpisu auditora může být v některých jurisdikcích od auditora vyžadováno, aby ve zprávě auditora uvedl prohlášení o své odborné účetní specializaci nebo o tom, že auditor nebo společnost, je-li to relevantní, je uznáván příslušným úřadem udělujícím licenci podle dané jurisdikce.

Datum zprávy auditora (viz odstavec 41)

- A38. Datum zprávy auditora informuje uživatele zprávy o tom, že auditor zvážil dopad událostí a transakcí, o kterých se dozvěděl a které nastaly do tohoto data. Odpovědností auditora za události a transakce po datu zprávy auditora se zabývá ISA 560²¹.
- A39. Jelikož je výrok auditora vydán k účetní závěrce a za účetní závěrku je odpovědné vedení, auditor nemůže dospět k závěru, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, dokud nejsou získány důkazní informace o tom, že veškeré výkazy včetně příslušné přílohy, ze kterých se účetní závěrka skládá, byly sestaveny a vedení za ně převzalo odpovědnost.

²¹ ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavce 10 – 17.

- A40. V některých jurisdikcích určí právní předpisy, které osoby nebo orgány (např. představenstvo), jsou odpovědné za posouzení, zda byly sestaveny veškeré výkazy včetně příslušné přílohy, ze kterých se účetní závěrka skládá, a stanoví nezbytný schvalovací proces. V takových případech jsou důkazní informace o schválení získány před datem zprávy auditora k účetní závěrce. V jiných jurisdikcích však schvalovací proces není právními předpisy předepsán. V takových případech jsou zvaženy kroky, podle kterých účetní jednotka postupuje při sestavování a dokončování své účetní závěrky z pohledu vedení účetní jednotky, za účelem identifikace osob nebo orgánů s pravomocí posoudit, zda byly sestaveny veškeré výkazy a příslušná příloha, ze kterých se skládá účetní závěrka. V některých případech určí právní předpisy okamžik v procesu účetního výkaznictví, v němž se předpokládá dokončení auditu.
- A41. V některých jurisdikcích je před zveřejněním účetní závěrky požadováno konečné schválení účetní závěrky akcionáři. V těchto jurisdikcích není konečné schválení akcionářů nezbytné k tomu, aby auditor došel k závěru, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace. Datum schválení účetní závěrky pro účely mezinárodních auditorských standardů je dřívější datum, ke kterému osoby s danou pravomocí určí, že veškeré výkazy včetně příslušné přílohy byly sestaveny a že osoby s danou pravomocí potvrdily, že za ně převzaly odpovědnost.

Zpráva auditora předepsaná právními předpisy (viz odstavec 43)

- A42. ISA 200 vysvětluje, že může být požadováno, aby auditor vyhověl požadavkům právních předpisů nad rámec mezinárodních auditorských standardů²². V takových případech může být auditor povinen použít ve zprávě auditora strukturu nebo formulace, které jsou odlišné od těch, jež jsou popsány v tomto standardu. Jak je uvedeno v odstavci 4, konzistence zprávy auditora, pokud byl audit proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, zvyšuje důvěryhodnost na globálním trhu tím, že jsou snadněji rozpoznatelné audity provedené v souladu s celosvětově uznávanými standardy. Pokud se rozdíl mezi požadavky právních předpisů a požadavky mezinárodních auditorských standardů vztahuje pouze na strukturu a formulace použité ve zprávě auditora a zpráva auditora obsahuje přinejmenším všechny části popsané v odstavci 43(a)(i), může auditor odkazovat na mezinárodní auditorské standardy. V takových případech se má za to, že auditor jednal v souladu s požadavky mezinárodních auditorských standardů i přesto, že struktura a formulace použité ve zprávě auditora jsou specifikovány požadavky právních předpisů. Tam, kde konkrétní požadavky příslušné jurisdikce nekolidují s mezinárodními auditorskými standardy, pomáhá struktura a formulace použité v tomto mezinárodním auditorském standardu uživatelům zprávy auditora snadněji rozeznat zprávu auditora, která byla sestavena k auditu provedenému v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. (ISA 210 se zabývá okolnostmi, kdy právní předpisy předepisují strukturu zprávy auditora nebo slovní spojení použitá v ní, která jsou významně odlišná od požadavků mezinárodních auditorských standardů.)

Zpráva auditora pro audity provedené v souladu s auditorskými standardy specifické jurisdikce a mezinárodními auditorskými standardy (viz odstavec 44)

- A43. Auditor může ve zprávě auditora uvádět, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a zároveň národními auditorskými standardy, pokud kromě souladu s příslušnými národními auditorskými standardy

²² ISA 200, odstavec A55.

auditor vyhoví i všem mezinárodním auditorským standardům, které jsou pro audit relevantní²³.

- A44. Odkaz na mezinárodní auditorské standardy a zároveň na národní auditorské standardy není vhodný v případě, pokud nastává kolize mezi požadavky mezinárodních auditorských standardů a národních auditorských standardů, která by vedla auditora k vydání odlišného výroku nebo k nezahrnutí odstavce zdůrazňujícího skutečnost, který je v konkrétních případech vyžadován mezinárodními auditorskými standardy. Například některé národní auditorské standardy zakazují auditorovi, aby uvedl odstavec zdůrazňující skutečnost a zdůraznil tak problematiku předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, zatímco ISA 570 požaduje, aby odstavec zdůrazňující skutečnost za daných okolností uveden byl²⁴. V takovém případě bude zpráva auditora odkazovat pouze na ty auditorské standardy (buď na mezinárodní auditorské standardy, nebo na národní auditorské standardy), podle nichž byla zpráva auditora sestavena.

Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou (viz odstavce 46 – 47)

- A45. V některých případech mohou právní předpisy nebo standardy po účetní jednotce požadovat, nebo si účetní jednotka dobrovolně zvolí, uvedení doplňujících informací prezentovaných společně s účetní závěrkou, které nejsou požadovány příslušným rámcem účetního výkaznictví. Doplnující informace mohou být například prezentovány proto, aby uživatel lépe pochopil příslušný rámec účetního výkaznictví nebo aby byly blíže vysvětleny specifické položky účetní závěrky. Tyto informace jsou zpravidla prezentovány jako doplňující výkazy nebo doplňující přílohy.
- A46. Výrok auditora pokrývá doplňující informace, které nemohou být zřetelně odlišeny od účetní závěrky kvůli své povaze a způsobu prezentace. Příkladem by mohl být případ, kdy příloha účetní závěrky obsahuje vysvětlení toho, do jaké míry je účetní závěrka v souladu s jiným rámcem účetního výkaznictví. Výrok auditora by se také vztahoval na přílohu nebo doplňující výkazy, na něž se odkazuje z účetní závěrky.
- A47. Doplnující informace, na které se vztahuje výrok auditora, nemusí být specificky označeny v úvodním odstavci zprávy auditora v případě, kdy je odkaz na přílohu účetní závěrky v popisu výkazů, z nichž se účetní závěrka skládá, dostatečný.
- A48. Právní předpisy nemusí vyžadovat, aby byly doplňující informace předmětem auditu, a vedení se může rozhodnout nepožádat auditora o zahrnutí doplňujících informací do rozsahu auditu účetní závěrky.
- A49. Zhodnocení auditora, zda doplňující informace, které nejsou předmětem auditu, jsou prezentovány takovým způsobem, aby mohly být považovány za informace, na něž se vztahuje výrok auditora, zahrnuje například v situaci, kdy jsou tyto informace prezentovány společně s účetní závěrkou a všemi doplňujícími informacemi, které jsou předmětem auditu, posouzení toho, zda jsou zřetelně označeny jako informace, které „nejsou předmětem auditu“.
- A50. Vedení může změnit prezentaci doplňujících informací, které nejsou předmětem auditu a které mohou být považovány za informace, na něž se vztahuje výrok auditora, například následovně:
- odstraněním všech odkazů z účetní závěrky na doplňující informace nebo

²³ ISA 200, odstavec A56.

²⁴ ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“, odstavec 19.

přílohu, které nebyly předmětem auditu, tak, aby rozhraní mezi informacemi, které jsou předmětem auditu, a informacemi, které předmětem auditu nejsou, byla dostatečně zřetelná,

- umístěním doplňujících informací, které nejsou předmětem auditu, mimo účetní závěrku, nebo pokud to není za daných okolností možné, alespoň umístěním části přílohy, která není předmětem auditu, na konec požadované přílohy účetní závěrky a jejich zřetelným označením jako neauditovaných informací. Příloha, která není předmětem auditu a která je propojena s auditovanou přílohou, může být chybně považována za auditovanou.

A51. Skutečnost, že doplňující informace nejsou předmětem auditu, nezbavuje auditora odpovědnosti si tyto informace prostudovat za účelem identifikace významných (materiálních) nesrovnalostí s auditovanou účetní závěrkou. Odpovědnosti auditora ve vztahu k doplňujícím informacím, které nejsou předmětem auditu, jsou shodné s odpovědnostmi popsanými v ISA 720²⁵.

²⁵ ISA 720 „Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“.

Příloha

(viz odstavec A14)

Příklady zpráv auditora k účetní závěrce

- **Příklad 1:** Zpráva auditora o účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení za účelem splnění běžných potřeb širokého spektra uživatelů týkajících se finančních informací (např. mezinárodní standardy účetního výkaznictví).
- **Příklad 2:** Zpráva auditora o účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků za účelem splnění běžných potřeb širokého spektra uživatelů týkajících se finančních informací.
- **Příklad 3:** Zpráva auditora o konsolidované účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení za účelem splnění běžných potřeb širokého spektra uživatelů týkajících se finančních informací (např. mezinárodní standardy účetního výkaznictví).

Příklad 1:**Okolnosti zahrnují následující:**

- **audit kompletní účetní závěrky,**
- **účetní závěrka je sestavena k všeobecným účelům vedením účetní jednotky v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce¹

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky² za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví³ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení⁴ skutečností v ní.

¹ Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

² Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

³ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový...“

⁴ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 28 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.“

Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky⁵. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

⁵ V případech, kdy má auditor zároveň odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta měla znít následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 28 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

Příklad 2:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit kompletní účetní závěrky vyžadovaný právními předpisy,**
- **účetní závěrka je sestavena k všeobecným účelům vedením účetní jednotky v souladu s rámcem účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X (např. rámec účetního výkaznictví zahrnující právní předpisy, vytvořený za účelem splnění běžných potřeb širokého spektra uživatelů týkajících se finančních informací, který však není rámcem věrného zobrazení),**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky⁶ za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky⁷. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný

⁶ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

⁷ V případech, kdy má auditor zároveň odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta zněla následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru je účetní závěrka společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Příklad 3:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit konsolidované účetní závěrky sestavené k všeobecným účelům vedením účetní jednotky mateřské společnosti v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,**
- **podmínky skupinové auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení účetní jednotky za účetní závěrku podle ISA 210,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky skupiny má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o konsolidované účetní závěrce⁸

Provedli jsme audit přiložené konsolidované účetní závěrky společnosti ABC a jejích dceřiných společností, která se skládá z konsolidovaného výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1 a konsolidovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, konsolidovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a konsolidovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky⁹ za konsolidovanou účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví¹⁰ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení konsolidované účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této konsolidované účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že konsolidovaná účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

⁸ Dílčí nadpis „Zpráva o konsolidované účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

⁹ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

¹⁰ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení konsolidované účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový...“

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v konsolidované účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v konsolidované účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení¹¹ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky¹². Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace konsolidované účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru konsolidovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC a jejích dceřiných společností k 31. 12. 20X1 a jejich finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *jejich finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

¹¹ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 35 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.“

¹² V případech, kdy má auditor zároveň odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem konsolidované účetní závěrky, by tato věta zněla následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 35 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 705

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Druhy modifikovaných výroků	2
Datum účinnosti	3
Cíle	4
Definice	5
Požadavky	
Okolnosti, za nichž je vyžadována modifikace výroku auditora	6
Určení druhu modifikace výroku auditora	7 – 15
Forma a obsah zprávy auditora obsahující modifikovaný výrok	16 – 27
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	28
Aplikační a vysvětlující část	
Druhy modifikovaných výroků	A1
Podstata významných (materiálních) nesprávností	A2 – A7
Podstata nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace	A8 – A12
Důsledky nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace vyplývající z omezení ze strany vedení poté, co auditor přijal zakázku	A13 – A15
Ostatní okolnosti vztahující se k zápornému výroku nebo k odmítnutí výroku.....	A16
Forma a obsah auditorské zprávy obsahující modifikovaný výrok.....	A17 – A24
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	A25
Příloha: Příklady zpráv auditora s modifikovaným výrokem	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá odpovědností auditora za vydání odpovídající zprávy za okolností, kdy při formulaci výroku v souladu s ISA 700¹ auditor dojde k závěru, že je nezbytná modifikace výroku auditora k účetní závěrce.

Druhy modifikovaných výroků

2. Tento standard stanovuje tři druhy modifikovaných výroků, jmenovitě výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku. Rozhodnutí o tom, který typ modifikovaného výroku je vhodný, záleží na: (viz odstavec A1)
 - (a) podstatě skutečností, které způsobují modifikaci, tedy zda účetní závěrka obsahuje významnou (materiální) nesprávnost nebo, v případě nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazné informace, zda může být významně (materiálně) nesprávná, a
 - (b) auditorově úsudku o tom, jak rozsáhlý je dopad vlivů nebo možných vlivů těchto skutečností na účetní závěrku.

Datum účinnosti

3. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

4. Cílem auditora je jasně vyjádřit přiměřeně modifikovaný výrok k účetní závěrce, který je nezbytný, pokud:
 - (a) auditor na základě získaných důkazných informací usoudí, že účetní závěrka jako celek obsahuje významnou (materiální) nesprávnost, nebo
 - (b) auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazné informace, aby učinil závěr, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost.

Definice

5. Níže uvedené výrazy se v mezinárodních auditorských standardech používají v následujícím významu:
 - (a) rozsáhlý – pojem je užíváný v souvislosti s nesprávnostmi, aby popsal vlivy nesprávností na účetní závěrku nebo možné vlivy případných nesprávností na účetní závěrku, které jsou neodhaleny v důsledku neschopnosti získat dostatečné a vhodné důkazné informace. Vlivy s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku jsou takové, které podle úsudku auditora:
 - (i) nejsou omezeny na specifické prvky, účty nebo položky účetní závěrky,

¹ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“.

- (ii) pokud však jsou omezeny, představují nebo mohou představovat podstatnou část účetní závěrky, nebo
 - (iii) ve vztahu ke zveřejnění údajů v účetní závěrce jsou pro uživatele zásadní pro porozumění účetní závěrce.
- (b) modifikovaný výrok – výrok s výhradou, záporný výrok nebo odmítnutí výroku.

Požadavky

Okolnosti, za nichž je vyžadována modifikace výroku auditora

6. Auditor je povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora, pokud:
- (a) na základě získaných důkazních informací usoudí, že účetní závěrka jako celek obsahuje významnou (materiální) nesprávnost nebo (viz odstavce A2 – A7)
 - (b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby učinil závěr, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost. (viz odstavce A8 – A12)

Určení druhu modifikace výroku auditora

Výrok s výhradou

7. Auditor je povinen vyjádřit výrok s výhradou, pokud:
- (a) poté, co získá dostatečné a vhodné důkazní informace, usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jednotlivě nebo kumulovaně jsou významné (materiální), nemají však rozsáhlý dopad na účetní závěrku, nebo
 - (b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých je možné založit výrok, ale usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální), nemají však rozsáhlý dopad na účetní závěrku.

Záporný výrok

8. Auditor je povinen vyjádřit záporný výrok, pokud získá dostatečné a vhodné důkazní informace a usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jednotlivě nebo kumulovaně jsou významné (materiální) a zároveň mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku.

Odmítnutí výroku

9. Auditor je povinen odmítnout výrok, pokud není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých je možné založit výrok, a usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku, mohou být významné (materiální) a zároveň mohou mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku.
10. Auditor je povinen odmítnout výrok, pokud, ve zcela výjimečných případech zahrnujících vícenásobnou nejistotu, usoudí, že přestože získal dostatečné a vhodné důkazní informace vztahující se ke každé jednotlivé nejistotě, není možné naformulovat výrok k účetní závěrce vzhledem k potenciálním vzájemným vztahům mezi nejistotami a jejich možnému kumulovanému vlivu na účetní závěrku.

Důsledek nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace vzhledem k omezení ze strany vedení poté, co auditor přijal zakázku

11. Pokud po přijetí zakázky auditor zjistí, že vedení omezilo rozsah auditu, a toto omezení podle auditora pravděpodobně povede k potřebě vyjádřit výrok s výhradou nebo odmítnout výrok k účetní závěrce, auditor je povinen požádat vedení, aby odstranilo toto omezení.
12. Pokud vedení odmítne odstranit omezení uvedené v odstavci 11, auditor je povinen projednat záležitost s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, pokud nejsou všechny tyto osoby zároveň zapojeny do vedení², a určit, zda je možné uskutečnit alternativní postupy s cílem získat dostatečné a vhodné důkazní informace.
13. Pokud auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen určit důsledky takto:
 - (a) pokud auditor usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální), ale nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku, je povinen vyjádřit výrok s výhradou, nebo
 - (b) pokud auditor usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální) a zároveň mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku, takže vyjádření výroku s výhradou by nebylo adekvátní pro popis závažnosti situace, pak je povinen: (viz odstavce A13 – A14)
 - (i) odstoupit od auditu, pokud je to proveditelné a možné podle příslušných právních předpisů, nebo
 - (ii) odmítnout výrok k účetní závěrce, pokud odstoupení z auditu bez vydání auditorské zprávy není proveditelné nebo možné.
14. Pokud auditor odstoupí, jak je stanoveno v odstavci 13 (b)(i), je povinen ještě před odstoupením informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o všech záležitostech, které se vztahují k nesprávnostem zjištěným v průběhu auditu a které by byly bývaly vedly k modifikaci výroku. (viz odstavec A15)

Ostatní okolnosti vztahující se k zápornému výroku nebo k odmítnutí výroku

15. Pokud auditor považuje za nezbytné vyjádřit záporný výrok nebo odmítnout výrok k účetní závěrce jako celku, zpráva auditora nemůže obsahovat nemodifikovaný výrok k jednotlivému výkazu nebo jednomu či více specifickým základním prvkům, účtům nebo položkám účetního výkazu v rámci téhož rámce účetního výkaznictví. Zahrnutí takového nemodifikovaného výroku do téže zprávy³ by za těchto podmínek bylo v rozporu s auditorem vyjádřeným záporným výrokiem nebo odmítnutím výroku k účetní závěrce jako celku. (viz odstavec A16)

² ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13.

³ ISA 805 „Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu“, se týká okolností, kdy je auditor pověřen, aby vyjádřil zvláštní výrok k jednomu nebo více specifickým prvkům, účtům nebo položkám účetního výkazu.

Forma a obsah zprávy auditora obsahující modifikovaný výrok*Odstavec obsahující základ pro modifikaci výroku*

16. Pokud auditor modifikuje výrok k účetní závěrce, pak je povinen nad rámec specifických základních prvků požadovaných ISA 700 zahrnout do zprávy auditora odstavec, který popisuje skutečnosti vedoucí k modifikaci. Auditor tento odstavec ve zprávě auditora umístí bezprostředně před odstavec s výrokem a dle potřeby použije nadpis „Základ pro výrok s výhradou“, „Základ pro záporný výrok“ nebo „Základ pro odmítnutí výroku“. (viz odstavec A17)
17. Pokud v účetní závěrce existuje významná (materiální) nesprávnost, která se vztahuje ke specifickým částkám uvedeným v účetní závěrce (včetně zveřejňovaných kvantitativních údajů), auditor je povinen uvést do odstavce obsahujícího základ pro modifikaci výroku popis, a pokud je to proveditelné, kvantifikaci finančních vlivů nesprávností. Pokud není proveditelné kvantifikovat finanční vlivy, auditor je povinen toto uvést v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci. (viz odstavec A18)
18. Pokud v účetní závěrce existuje významná (materiální) nesprávnost, která se vztahuje k nekvantitativním zveřejňovaným údajům v účetní závěrce, auditor je povinen uvést do odstavce obsahujícího základ pro modifikaci výroku vysvětlení toho, v čem jsou zveřejněné údaje nesprávné.
19. Pokud v účetní závěrce existuje významná (materiální) nesprávnost, která se vztahuje k nezveřejnění údajů, které měly být v účetní závěrce zveřejněny, auditor je povinen:
 - (a) projednat toto nezveřejnění s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
 - (b) popsat v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku podstatu chybějících údajů a
 - (c) pokud to není zakázáno právními předpisy, uvést chybějící zveřejněné údaje, pokud je to proveditelné, a získat dostatečné a vhodné důkazní informace o chybějících údajích. (viz odstavec A19)
20. Pokud je modifikace výsledkem nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je auditor povinen uvést v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku důvody této nemožnosti.
21. Dokonce i tehdy, pokud auditor vyjádří záporný výrok či odmítne výrok k účetní závěrce, je povinen popsat v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku důvody jakýchkoli dalších skutečností, kterých si je vědom a které by byly bývaly vyžadovaly modifikaci a z nich vyplývající důsledky. (viz odstavec A20)

Odstavec s výrokem

22. Pokud auditor modifikuje výrok, je povinen použít podle okolností pro odstavec s výrokem nadpis „Výrok s výhradou“, „Záporný výrok“ nebo „Odmítnutí výroku“. (viz odstavce A21, A23 – A24)
23. Pokud auditor vyjadřuje výrok s výhradou v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, v odstavci s výrokem je povinen uvést, že podle jeho názoru, s výhradou skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou:

- (a) účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje skutečnost (nebo podává její věrný a poctivý obraz) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud je vykazováno v souladu s rámcem věrného zobrazení, nebo
- (b) účetní závěrka byla ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud je vykazováno v souladu s rámcem dodržení požadavků.

Pokud modifikace vyplývá z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, auditor použije pro modifikovaný výrok odpovídající frázi „s výhradou možných vlivů skutečnosti(i)...“ (viz odstavec A22)

24. Pokud auditor vyjadřuje záporný výrok, je povinen v odstavci s výrokem uvést, že podle jeho názoru, z důvodu významnosti skutečností uvedených v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok:
- (a) účetní závěrka nezobrazuje věrně skutečnost (nebo nepodává její věrný a poctivý obraz) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud je vykazováno v souladu s rámcem věrného zobrazení, nebo
 - (b) účetní závěrka nebyla ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud je vykazováno v souladu s rámcem dodržení požadavků.
25. Pokud auditor odmítne výrok v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen v odstavci s výrokem uvést, že:
- (a) z důvodu významnosti skutečnosti(i) popsané(ých) v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které poskytují základ pro výrok auditora, a proto
 - (b) nevyjadřuje výrok k účetní závěrce.

Popis odpovědnosti auditora, pokud auditor vyjadřuje výrok s výhradou nebo záporný výrok

26. Pokud auditor vyjádří výrok s výhradou nebo záporný výrok, je povinen pozměnit popis odpovědnosti auditora vyjádřením, že auditor je přesvědčen o tom, že důkazní informace, které získal, jsou dostatečné a vhodné, aby přiměřeně zdůvodnily modifikovaný výrok.

Popis odpovědnosti auditora, pokud auditor odmítne výrok

27. Pokud auditor odmítne výrok v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen pozměnit úvodní odstavec auditorské zprávy vyjádřením, že auditor byl pověřen, aby provedl audit účetní závěrky. Auditor je rovněž povinen pozměnit popis odpovědnosti auditora a popis rozsahu auditu tím, že uvede pouze následující: „Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu provedeného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy výrok k této účetní závěrce. Avšak z důvodů popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro výrok auditora.“

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

28. Pokud auditor předpokládá, že bude modifikovat výrok v auditorské zprávě, je povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky okolnosti, které jej vedou k předpokládané modifikaci, a navrženou formulaci této modifikace. (viz odstavec A25)

Aplikační a vysvětlující část

Druhy modifikovaných výroků (viz odstavec 2)

- A1. Níže uvedená tabulka ilustruje, jak auditorův úsudek o podstatě skutečností vedoucích k modifikaci a o tom, jak rozsáhlý je dopad jejich vlivů nebo možných vlivů na účetní závěrku, ovlivňuje druh výroku, který má být vyjádřen.

<i>Podstata skutečností vedoucích k modifikaci</i>	<i>Auditorův úsudek o tom, jak rozsáhlý je dopad vlivů nebo možných vlivů na účetní závěrku</i>	
	<i>Významný, nikoli s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku</i>	<i>Významný a rozsáhlý dopad na účetní závěrku</i>
Účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslena	Výrok s výhradou	Záporný výrok
Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

Podstata významných (materiálních) nesprávností (viz odstavec 6(a))

- A2. ISA 700 požaduje, aby auditor při formulování výroku o účetní závěrce usoudil, zda získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti⁴. Tento závěr bere v úvahu auditorovo vyhodnocení případných neopravených nesprávností v účetní závěrce v souladu s ISA 450⁵.
- A3. ISA 450 definuje nesprávnost jako rozdíl mezi částkou, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním položky vykázané v účetní závěrce a částkou, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním, které je vyžadováno pro tuto položku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Tudiž významná (materiální) nesprávnost v účetní závěrce může vzniknout ve spojitosti s:
- (a) výběrem vhodných účetních pravidel,
 - (b) použitím vybraných účetních pravidel nebo
 - (c) přiměřeností nebo vhodností údajů zveřejněných v účetní závěrce.

⁴ ISA 700, odstavec 11.

⁵ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“, odstavec 11.

Vhodnost vybraných účetních pravidel

- A4. Ve vztahu k vhodnosti účetních pravidel, která vedení vybralo, mohou vzniknout významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, pokud:
- (a) vybraná účetní pravidla nejsou konzistentní s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo
 - (b) účetní závěrka včetně související přílohy nezobrazuje základní transakce a události způsobem, kterým by bylo dosaženo věrného zobrazení.
- A5. Rámce účetního výkaznictví často obsahují požadavky pro zaúčtování a zveřejnění změn v účetních pravidlech. V případech, kdy účetní jednotka změni výběr podstatných účetních pravidel, může situace, kdy si účetní jednotka nepočíná v souladu s těmito požadavky vést k tomu, že se v účetní závěrce objeví významná (materiální) nesprávnost.

Použití vybraných účetních pravidel

- A6. Ve vztahu k použití vybraných účetních pravidel mohou významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce vzniknout:
- (a) pokud vedení nepoužívá vybraná účetní pravidla konzistentně s rámcem účetního výkaznictví, včetně nepoužívání vybraných účetních pravidel konzistentně mezi obdobími nebo pro obdobné transakce a události (konzistence v používání pravidel) nebo
 - (b) v důsledku způsobu použití vybraných účetních pravidel (jako například neúmyslná chyba v použití).

Přiměřenost nebo vhodnost údajů zveřejněných v účetní závěrce

- A7. Ve vztahu k přiměřenosti nebo vhodnosti údajů zveřejněných v účetní závěrce mohou významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce vzniknout, když:
- (a) v účetní závěrce nejsou zveřejněny veškeré údaje požadované příslušným rámcem účetního výkaznictví,
 - (b) údaje zveřejněné v účetní závěrce nejsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo
 - (c) v účetní závěrce nejsou zveřejněny údaje nezbytné k dosažení věrného zobrazení.

Podstata nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace (viz odstavec 6(b))

- A8. Nemožnost získání dostatečných a vhodných důkazních informací auditorem (rovněž označováno jako omezení v rozsahu auditu) může vzniknout z:
- (a) okolností, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky,
 - (b) okolností vztahujících se k podstatě nebo načasování práce auditora nebo
 - (c) omezení způsobených vedením.
- A9. Nemožnost uskutečnit konkrétní postupy ještě neznamená omezení v rozsahu auditu, pokud je auditor schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace uskutečněním alternativních postupů. Pokud není možné provést alternativní postupy, použijí se přiměřeně požadavky odstavců 7(b) a 10. Omezení způsobené vedením může mít

další vliv na audit, například na auditorovo posouzení rizika podvodu a na zvážení pokračování v zakázce.

A10. Příklady okolností, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky, zahrnují případy, kdy:

- účetní záznamy účetní jednotky byly zničeny,
- účetní záznamy byly z významné části na určitou dobu zadrženy státními orgány.

A11. Příklady okolností, které se vztahují k podstatě nebo načasování auditorské práce, zahrnují případy, kdy:

- je požadováno, aby účetní jednotka použila metodu ekvivalence pro přidružené podniky, ale auditor není s to získat dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních informacích tohoto přidruženého podniku, aby vyhodnotil, zda metoda ekvivalence byla vhodně použita,
- auditor je jmenován tehdy, kdy již není schopen se zúčastnit fyzické inventury zásob,
- auditor rozhodne, že uskutečnění testů věcné správnosti samo o sobě není dostatečné, ale kontrolní systém účetní jednotky není účinný.

A12. Příklady nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace vyplývající z omezení v rozsahu auditu způsobené vedením zahrnují případy, kdy:

- vedení zabráňuje auditorovi zúčastnit se fyzické inventury zásob,
- vedení zabráňuje auditorovi vyžádat si externí confirmace konkrétních zůstatků účtů.

Důsledky nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace vyplývající z omezení ze strany vedení poté, co auditor přijal zakázku (viz odstavce 13(b) – 14)

A13. Účelnost odstoupení od auditu může záviset na stupni dokončení zakázky v okamžiku, kdy vedení omezí rozsah auditu. Pokud auditor již téměř dokončil audit, může se místo odstoupení rozhodnout dokončit audit v rozsahu, v jakém je to možné, odmítnout výrok a vysvětlit omezení v rozsahu auditu v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku.

A14. Za určitých okolností může být odstoupení od auditu nemožné, pokud je auditor nucen pokračovat v auditní zakázce právními předpisy. K této situaci může dojít v případě, kdy je auditor jmenován pro provedení auditu účetních závěrek účetních jednotek ve veřejném sektoru. Taková situace může nastat i v případě takových jurisdikcí, kde je auditor jmenován pro provedení auditu účetních závěrek zahrnující konkrétní účetní období nebo je jmenován na určité období a je zakázáno odstoupit, dokud není dokončeno provádění auditu účetních závěrek nebo dokud nenastal konec vymezeného období. Auditor může rovněž zvážit nezbytnost použití odstavce obsahujícího jiné skutečnosti ve své zprávě auditora⁶.

A15. Pokud auditor usoudí, že odstoupení od auditu je nezbytné s ohledem na omezení v rozsahu, může existovat požadavek právních či regulačních předpisů, aby auditor

⁶ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec A5.

skutečnosti týkající se odstoupení od zakázky oznámil regulačním orgánům nebo vlastníkům účetní jednotky.

Ostatní okolnosti vztahující se k zápornému výroku nebo k odmítnutí výroku (viz odstavec 15)

A16. Následují příklady okolností ve vydávání zpráv, které nejsou v rozporu se záporným výrokiem nebo odmítnutím výroku:

- vyjádření nemodifikovaného výroku k účetní závěrce sestavené podle daného rámce účetního výkaznictví a zároveň ve stejné zprávě vyjádření záporného výroku ke stejné účetní závěrce podle odlišného rámce účetního výkaznictví⁷,
- vyjádření odmítnutí výroku k výsledku hospodaření a peněžním tokům, a nemodifikovaného výroku k finanční pozici (viz ISA 510⁸). V tomto případě auditor nevyjadřuje odmítnutí výroku k účetní závěrce jako celku.

Forma a obsah auditorské zprávy obsahující modifikovaný výrok

Odstavec obsahující základ pro modifikace výroku (viz odstavce 16 – 17, 19, 21)

A17. Konzistence auditorské zprávy napomáhá a podporuje porozumění uživatelů a identifikaci neobvyklých okolností, pokud se objeví. Obdobně, ačkoli naprostá shoda v textu modifikovaného výroku a základu pro modifikaci výroku není možná, je žádoucí konzistence jak ve formě, tak i v obsahu auditorské zprávy.

A18. Příkladem finančních vlivů významných (materiálních) nesprávností, které auditor může popsat v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku ve zprávě auditora, je kvantifikace vlivů na daň z příjmů, zisk před zdaněním, čistý zisk a vlastní kapitál, pokud jsou nadhodnoceny zásoby.

A19. Zveřejnění chybějících údajů v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku může být neproveditelné, pokud:

- (a) chybějící zveřejněné údaje nebyly vedením připraveny nebo nejsou jinak ihned dostupné auditorovi nebo
- (b) podle auditorova úsudku by zveřejnění chybějících údajů bylo nadměrně obsáhlé ve vztahu ke zprávě auditora.

A20. Záporný výrok nebo odmítnutí výroku vztahující se k určité skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku neospravedlňuje vynechání popisu jiných zjištěných skutečností, které by byly bývaly vyžadovaly modifikaci výroku auditora. V takových případech zveřejnění těchto dalších skutečností, jichž si je auditor vědom, může být relevantní pro uživatele účetní závěrky.

Odstavec s výrokiem (viz odstavce 22 – 23)

A21. Zahrnutí nadpisu tohoto odstavce objasňuje uživatelům, že výrok auditora je modifikován a určuje druh modifikace.

⁷ Viz ISA 700, odstavec A 32 pro popis této okolnosti.

⁸ ISA 510 „První auditní zakázka – počáteční zůstatky“, odstavec 10.

A22. Pokud auditor vyjadřuje výrok s výhradou, není vhodné používat v odstavci s výrokem takové fráze, jako „s již dříve zmíněným vysvětlením“ nebo „s podmínkou, že“, neboť tyto jsou nedostatečně jasné a působivé.

Příklady zpráv auditora

A23. Příklady 1 a 2 v Příloze obsahují zprávu auditora s výrokem s výhradou, respektive se záporným výrokem, z důvodu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.

A24. Příklad 3 v Příloze obsahuje zprávu auditora s výrokem s výhradou z důvodu nemožnosti auditora získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Příklad 4 obsahuje odmítnutí výroku vzhledem k nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o jednom prvku účetní závěrky. Příklad 5 obsahuje odmítnutí výroku vzhledem k nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o mnoha prvcích účetní závěrky. Ve dvou posledních příkladech jsou možné vlivy na účetní závěrku významné (materiální) a zároveň na ni mají rozsáhlý dopad.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky (viz odstavec 28)

A25. Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky o okolnostech, které vedou k očekávané modifikaci výroku auditora a o navrženém textu této modifikace umožňuje:

- (a) auditorovi oznámit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky zamýšlenou modifikaci(e) a důvody (nebo okolnosti) pro danou modifikaci(e),
- (b) auditorovi vyžádat si souhlas osob pověřených správou a řízením účetní jednotky týkající se skutečností, které vedou k očekávané modifikaci, nebo si potvrdit nesouhlas s vedením jako takový a
- (c) osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky mít případně možnost poskytnout auditorovi další informace a vysvětlení související se skutečností (skutečnostmi), která(é) vede(ou) k očekávané modifikaci (modifikacím).

Příloha

(viz odstavce A23 – 24)

Příklady zpráv auditora s modifikovaným výrokem

- **Příklad 1:** Zpráva auditora obsahující výrok s výhradou v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.
- **Příklad 2:** Zpráva auditora obsahující záporný výrok v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.
- **Příklad 3:** Zpráva auditora obsahující výrok s výhradou v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace.
- **Příklad 4:** Zpráva auditora obsahující odmítnutí výroku v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o určitém prvku účetní závěrky.
- **Příklad 5:** Zpráva auditora obsahující odmítnutí výroku v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o více prvcích účetní závěrky.

Příklad 1:**Okolnosti zahrnují následující:**

- **audit kompletní účetní závěrky sestavené k všeobecným účelům vedením účetní jednotky v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210¹,**
- **zásoby jsou zkresleny. Nesprávnost se považuje za významnou (materiální), nemá však rozsáhlý dopad na účetní závěrku,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce²

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky³ za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví⁴ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce

¹ ISA 210 „Sjednávní podmínek auditních zakázek“.

² Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

³ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

⁴ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a za takový ...“

způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení⁵ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky⁶. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Základ pro výrok s výhradou

Společnost vykazuje ve výkazu o finanční pozici zásoby v hodnotě xxx. Vedení společnosti neocenilo zásoby nižší z hodnot na úrovni nákladů na jejich pořízení či čisté realizovatelné hodnoty, ale ocenilo je pouze na úrovni nákladů na jejich pořízení, což představuje odchylení se od mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Záznamy společnosti nasvědčují, že pokud by vedení společnosti ocenilo zásoby na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty, vyžadovalo by to snížit ocenění zásob o částku xxx na jejich čistou realizovatelnou hodnotu. V souladu s tím by se měly zvýšit náklady na prodané zásoby o částku xxx a daň z příjmů, čistý zisk a vlastní kapitál by se byl snížil o xxx, xxx, respektive o xxx.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou vlivů skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

⁵ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 12 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky“.

⁶ V případech, kdy má auditor zároveň odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta měla znít následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 12 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

Příklad 2:**Okolnosti zahrnují následující:**

- **audit konsolidované účetní závěrky sestavené k všeobecným účelům vedením účetní jednotky mateřské společnosti v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,**
- **podmínky skupinové auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení účetní jednotky za účetní závěrku podle ISA 210,**
- **účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslena díky nezahrnutí dceřiného podniku do konsolidace. Usuzuje se, že významná (materiální) nesprávnost má rozsáhlý dopad na účetní závěrku. Vlivy této nesprávnosti na účetní závěrku nebyly určeny, neboť to není proveditelné,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky skupiny má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o konsolidované účetní závěrce⁷

Provedli jsme audit přiložené konsolidované účetní závěrky společnosti ABC a jejích dceřiných společností, která se skládá z konsolidovaného výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1 a konsolidovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, konsolidovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a konsolidovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky⁸ za konsolidovanou účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví⁹ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení konsolidované účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této konsolidované účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak,

⁷ Dílčí nadpis „Zpráva o konsolidované účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

⁸ Nebo jiný vhodný výraz v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

⁹ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení konsolidované účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový ...“

abychom získali přiměřenou jistotu, že konsolidovaná účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v konsolidované účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v konsolidované účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení¹⁰ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky¹¹. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace konsolidované účetní závěrky.

Jsmo přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho záporného výroku.

Základ pro záporný výrok

Jak je vysvětleno v bodě X přílohy, společnost nezahrnula do konsolidace účetní závěrku dceřiné společnosti XYZ nabyté v průběhu roku 20X1, neboť nebyla doposud schopna zjistit reálné hodnoty určitých významných (materiálních) aktiv a závazků dceřiné společnosti k datu akvizice. Z tohoto důvodu je investice do dceřiného podniku zaúčtována na základě nákladů na pořízení. Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví by měla být dceřiná společnost konsolidována, neboť je ovládána společností. Pokud by byla bývala společnost XYZ konsolidována, mnoho částí přiložené účetní závěrky by bylo významně (materiálně) ovlivněno. Vliv neprovedené konsolidace na účetní závěrku nebyl určen.

Záporný výrok

Podle našeho názoru, vzhledem k významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok, konsolidovaná účetní závěrka nezobrazuje věrně (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC a jejich dceřiných společností k 31. 12. 20X1 a jejich finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *jejich finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

¹⁰ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 17 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.“

¹¹ V případech, kdy má auditor zároveň odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem konsolidované účetní závěrky, by tato věta zněla následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 17 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Příklad 3:**Okolnosti zahrnují následující:**

- **audit kompletní účetní závěrky sestavené k všeobecným účelům vedením účetní jednotky v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210,**
- **auditor nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se investice v zahraničním přidruženém podniku. Možné důsledky plynoucí z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace se považují za významné, avšak bez rozsáhlého dopadu na účetní závěrku,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce¹²

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky¹³ za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví¹⁴ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím

¹² Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

¹³ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

¹⁴ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový ...“

i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení¹⁵ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.¹⁶ Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Základ pro výrok s výhradou

Investice společnosti ABC do společnosti XYZ, zahraničního přidruženého podniku nabytého v průběhu roku, zaúčtovaná metodou ekvivalence je vykázána v hodnotě xxx ve výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1 a podíl společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ v hodnotě xxx je zahrnut do zisku společnosti ABC za rok 20X1. Nebyli jsme schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace o vykázané části investice společnosti ABC ve společnosti XYZ k 31. 12. 20X1 a podílu společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ za daný rok, neboť nám byl odepřen přístup k finančním informacím, vedení společnosti XYZ a auditorům společnosti XYZ. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda jsou nutné nějaké úpravy těchto částek.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou možných vlivů skutečností popsanych v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

¹⁵ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 22 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky“.

¹⁶ V případech, kdy má auditor zároveň povinnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta měla znít následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 22 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

Příklad 4:**Okolnosti zahrnují následující:**

- **audit kompletní účetní závěrky sestavené k všeobecným účelům vedením účetní jednotky v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210,**
- **auditor nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o jednom prvku účetní závěrky. Auditor totiž nebyl schopen získat důkazy o finančních informacích o investici do společného podniku, která představuje více než 90 % čistých aktiv společnosti. Možné důsledky plynoucí z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace se zdají být jak významné (materiální), tak s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce¹⁷

Byli jsme pověřeni provést audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky¹⁸ za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví¹⁹ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu provedeného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy výrok k této účetní závěrce. Z důvodů popsanych v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku.

¹⁷ Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

¹⁸ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

¹⁹ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový ...“

Základ pro odmítnutí výroku

Investice společnosti do jejího společného podniku XYZ (země X) je vykázána ve výkazu o finanční pozici společnosti v částce xxx, což představuje více než 90 % čistých aktiv společnosti k 31. 12. 20X1. Nebyl nám dovolen přístup k vedení společnosti ani auditorům společnosti XYZ, včetně auditní dokumentace auditorů společnosti XYZ. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda byly nutné nějaké úpravy poměrného podílu společnosti na aktivech společnosti XYZ, která jsou společně ovládána, poměrného podílu společnosti na závazcích společnosti XYZ, za které jsou společně odpovědni, poměrného podílu společnosti na výnosech a nákladech roku 20X1 a základních prvků tvořících přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.

Odmítnutí výroku

V důsledku významnosti skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku. Proto výrok k účetní závěrce nevyjadřujeme.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Příklad 5:**Okolnosti zahrnují následující:**

- **audit kompletní účetní závěrky sestavené k všeobecným účelům vedením účetní jednotky v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210,**
- **auditor nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o více prvcích účetní závěrky. Auditor nebyl schopen získat důkazní informace o zásobách a pohledávkách účetní jednotky. Možné důsledky plynoucí z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace se považují jak za významné (materiální), tak s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce²⁰

Byli jsme pověřeni provést audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky²¹ za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví²² a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu provedeného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy výrok k této účetní závěrce. Z důvodů popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku.

²⁰ Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní

²¹ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

²² Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový ...“

Základ pro odmítnutí výroku

Nebyli jsme jmenováni auditory společnosti před 31. 12. 20X1, a proto jsme se nezúčastnili fyzické inventury zásob na začátku ani na konci roku. Nebyli jsme schopni jiným způsobem získat přiměřenou jistotu o výši těchto zásob k 31. 12. 20X0 a 31. 12. 20X1, které jsou vykázány ve výkazu o finanční pozici v hodnotě xxx, respektive xxx. Navíc zavedení nového počítačového systému na správu pohledávek v září 20X1 vedlo k četným chybám v účtech pohledávek. K datu naší zprávy auditora vedení společnosti stále odstraňovalo nedostatky systému a provádělo opravy chyb. Nebyli jsme schopni jiným způsobem potvrdit či ověřit účty pohledávek vykázaných ve výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1 v hodnotě xxx. V důsledku těchto skutečností jsme nebyli schopni určit, zda by bylo nezbytné provést úpravy zaúčtovaných a nezaúčtovaných zásob, pohledávek a také prvků tvořících výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.

Odmítnutí výroku

V důsledku významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku. Proto výrok k účetní závěrce nevyjadřujeme.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 706**

**ODSTAVCE OBSAHUJÍCÍ ZDŮRAZNĚNÍ SKUTEČNOSTI A ODSTAVCE
OBSAHUJÍCÍ JINÉ SKUTEČNOSTI VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1 – 2
Datum účinnosti	3
Cíl	4
Definice	5
Požadavky	
Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora	6 – 7
Odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora.....	8
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	9
Aplikační a vysvětlující část	
Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora	A1 – A4
Odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora.....	A5 – A11
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	A12
Příloha 1: Seznam standardů ISA zahrnujících požadavky na odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti	
Příloha 2: Seznam standardů ISA zahrnujících požadavky na odstavec obsahující jiné skutečnosti	
<u>Příloha 3: Příklad zprávy auditora, která zahrnuje odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti</u>	

ODSTAVCE OBSAHUJÍCÍ ZDŮRAZNĚNÍ SKUTEČNOSTI A ODSTAVCE OBSAHUJÍCÍ JINÉ
SKUTEČNOSTI VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá dodatečným sdělením skutečností ve zprávě auditora, pokud auditor považuje za nezbytné:
 - (a) upozornit uživatele na skutečnost nebo skutečnosti uvedené nebo zveřejněné v účetní závěrce, které jsou natolik důležité, že jsou zásadní, aby uživatel pochopil účetní závěrku, nebo
 - (b) upozornit uživatele na skutečnost nebo skutečnosti, které nejsou prezentovány nebo zveřejněny v účetní závěrce, které jsou však relevantní pro uživatele k pochopení auditu, odpovědností auditora nebo zprávy auditora.
2. Přílohy 1 a 2 obsahují standardy ISA, které definují konkrétní požadavky na zahrnutí odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti nebo odstavců obsahujících jiné skutečnosti ve zprávě auditora. Za těchto okolností platí požadavky v tomto standardu týkající se formy a umístění těchto odstavců.

Datum účinnosti

3. Tento standard je účinný pro auditu účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

4. Při formulaci výroku k účetní závěrce je cílem auditora upozornit uživatele účetní závěrky, považuje-li to auditor za nezbytné, prostřednictvím jasného dodatečného sdělení ve zprávě auditora, na:
 - (a) skutečnost, která ačkoli je náležitě prezentována nebo zveřejněna v účetní závěrce, je natolik důležitá, že je zásadní pro pochopení účetní závěrky jejím uživatelem, nebo
 - (b) jakoukoliv další skutečnost, která je relevantní pro uživatele k pochopení auditu, odpovědností auditora nebo zprávy auditora.

Definice

5. Níže uvedené výrazy se v mezinárodních auditorských standardech používají v následujícím významu:
 - (a) odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti – odstavec ve zprávě auditora, který upozorňuje na skutečnost náležitě prezentovanou nebo zveřejněnou v účetní závěrce, která je dle úsudku auditora natolik důležitá, že je zásadní pro pochopení účetní závěrky jejím uživatelem,

ODSTAVCE OBSAHUJÍCÍ ZDŮRAZNĚNÍ SKUTEČNOSTI A ODSTAVCE OBSAHUJÍCÍ JINÉ SKUTEČNOSTI VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

- (b) odstavec obsahující jinou skutečnost – odstavec ve zprávě auditora, který upozorňuje na skutečnost, která není prezentována nebo zveřejněna v účetní závěrce, avšak je dle úsudku auditora relevantní pro uživatele k pochopení auditu, odpovědností auditora nebo zprávy auditora.

Požadavky

Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora

- 6. Pokud auditor považuje za nezbytné upozornit uživatele na skutečnost prezentovanou nebo zveřejněnou v účetní závěrce, která je, dle úsudku auditora, natolik důležitá, že je zásadní pro pochopení účetní závěrky jejím uživatelem, je auditor povinen použít odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora, za předpokladu, že získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že tato skutečnost není v účetní závěrce významně (materiálně) zkreslena. Tento odstavec smí odkazovat pouze na informace uvedené nebo zveřejněné v účetní závěrce. (viz odstavce A1 – A2)
- 7. Pokud auditor použije odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora, pak je povinen:
 - (a) umístit jej ihned za odstavec obsahující výrok auditora ve zprávě auditora,
 - (b) použít nadpis „zdůraznění skutečnosti“ nebo jiný vhodný nadpis,
 - (c) použít v tomto odstavci jasný odkaz na skutečnost, která je zdůrazňována, a kde lze v účetní závěrce nalézt relevantní zveřejnění plně popisující danou skutečnost, a
 - (d) uvést, že výrok auditora není modifikován v souvislosti se skutečností, která je zdůrazněna. (viz odstavce A3 – A4)

Odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora

- 8. Pokud auditor považuje za nezbytné sdělit skutečnost, která není prezentována nebo zveřejněna v účetní závěrce, avšak je, dle úsudku auditora, relevantní pro uživatele k pochopení auditu, odpovědností auditora nebo zprávy auditora a tento postup není právními předpisy zakázán, auditor je povinen tak učinit v odstavci ve zprávě auditora s nadpisem „jiná skutečnost“ nebo s jiným vhodným nadpisem. Auditor je povinen umístit tento odstavec ihned za odstavec obsahující výrok auditora a případně za odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo na jiné místo ve zprávě auditora, pokud je obsah odstavce obsahujícího jinou skutečnost relevantní pro sekci jiné odpovědnosti v souvislosti s vydáváním zpráv. (viz odstavce A5 – A11)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

- 9. Pokud auditor hodlá použít odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jinou skutečnost ve zprávě auditora, je povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky tento záměr a navrhované znění tohoto odstavce. (viz odstavec A12)

Aplikační a vysvětlující část

Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora

Situace, v nichž může být nezbytné použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti (viz odstavec 6)

A1. Příklady situací, kde auditor může považovat za nezbytné použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti:

- nejistota vztahující se k budoucímu výsledku výjimečného soudního sporu nebo regulačního opatření,
- dřívější aplikace (kde je povolena) nového účetního standardu (například nového mezinárodního standardu účetního výkaznictví), která má rozsáhlý dopad na účetní závěrku před datem jeho účinnosti,
- závažná katastrofa, která měla nebo stále má významný dopad na finanční pozici účetní jednotky.

A2. Časté používání odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti snižuje účinnost sdělování takových skutečností auditorem. Navíc zahrnutí většího množství informací v odstavci obsahujícím zdůraznění skutečnosti než v účetní závěrce může svědčit o tom, že tyto skutečnosti nebyly řádně prezentovány nebo zveřejněny v účetní závěrce; z tohoto důvodu odstavec 6 omezuje použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti na skutečnosti uvedené nebo zveřejněné v účetní závěrce.

Použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora (viz odstavec 7)

A3. Použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora neovlivňuje výrok auditora. Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nenahrazuje:

- (a) situace, kdy auditor vyjadřuje výrok s výhradou, záporný výrok nebo odmítne výrok, pokud to vyžadují okolnosti konkrétní auditní zakázky (viz ISA 705¹), nebo
- (b) údaje zveřejněné v účetní závěrce, které jsou vyžadovány od vedení společnosti v souladu s příslušným účetním rámcem.

A4. V příkladu zprávy auditora v příloze 3 je zahrnut odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora, která obsahuje výrok s výhradou.

Odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora (viz odstavec 8)

Situace, v nichž může být nezbytné použít odstavec obsahující jinou skutečnost

¹ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

Relevantní pro uživatele k pochopení auditu

A5. Ve výjimečných situacích, kdy auditor není schopen odstoupit od zakázky, i když možný dopad neschopnosti získat dostatečné důkazní informace kvůli omezení rozsahu auditu vedením společností je rozsáhlý², může auditor zvážit použití odstavce obsahujícího jinou skutečnost ve zprávě auditora s cílem vysvětlit, proč nemůže odstoupit od zakázky.

Relevantní pro uživatele k pochopení odpovědností auditora nebo zprávy auditora

A6. Právní předpisy nebo všeobecně přijímaná praxe v jurisdikci může od auditora vyžadovat nebo mu umožňuje komentovat skutečnosti, které blíže vysvětlují odpovědnosti auditora v rámci auditu účetní závěrky nebo zprávy auditora. Pokud je to relevantní, může se použít jeden nebo více nadpisů, které popisují obsah odstavce obsahujícího jinou skutečnost.

A7. Odstavec obsahující jinou skutečnost se nezabývá okolnostmi, při nichž má auditor další odpovědnosti nad rámec odpovědnosti auditora vydat zprávu k účetní závěrce (viz sekce „Jiné odpovědnosti auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv“ v ISA 700³), nebo pokud byl auditor požádán o provedení konkrétních, dodatečných postupů a vydání zprávy o těchto postupech nebo o vyjádření výroku ke konkrétním skutečnostem.

Ověření více než jedné účetní závěrky

A8. Účetní jednotka může sestavit jednu účetní závěrku v souladu s obecným rámcem účetního výkaznictví (např. národními standardy) a jinou účetní závěrku v souladu s jiným obecným rámcem (např. mezinárodními standardy účetního výkaznictví) a požádat auditora o ověření obou účetních závěrek. Pokud auditor určí, že dané rámce jsou přijatelné v konkrétní situaci, může použít odstavec obsahující jinou skutečnost ve zprávě auditora, popisující skutečnost, že jiná účetní závěrka byla sestavena stejnou účetní jednotkou v souladu s jiným obecným rámcem účetního výkaznictví a že auditor vydal zprávu o této účetní závěrce.

Omezení distribuce nebo použití zprávy auditora

A9. Účetní závěrka sestavená pro zvláštní účely může být sestavena v souladu s všeobecným rámcem účetního výkaznictví, jelikož její předpokládaní uživatelé určili, že tato účetní závěrka splňuje jejich potřeby týkající se finančních informací. Jelikož je zpráva auditora určena konkrétním uživatelům, auditor může v určité situaci zvážit použití odstavce obsahujícího jinou skutečnost, který uvádí, že zpráva auditora je určena výhradně předpokládaným uživatelům a nesmí být distribuována jiným osobám nebo používána jinými osobami.

² ISA 705, odstavec 13(b)(ii), kde je tato situace diskutována.

³ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavce 38 – 39.

Použití odstavce obsahujícího jinou skutečnost ve zprávě auditora

- A10. Obsah odstavce obsahující jinou skutečnost jasně zohledňuje, že tato jiná skutečnost nemusí být prezentována a zveřejněna v účetní závěrce. Odstavec obsahující jinou skutečnost nezahrnuje informace, které auditor nesmí poskytovat dle právních předpisů nebo jiných profesních standardů, například etických standardů týkajících se důvěrnosti informací. Odstavec obsahující jinou skutečnost také neobsahuje informace, jejichž poskytnutí je vyžadováno od vedení společnosti.
- A11. Umístění odstavce obsahujícího jinou skutečnost závisí na povaze informace, která má být sdělena. Pokud je použit odstavec obsahující jinou skutečnost proto, aby upozornil uživatele na skutečnost relevantní pro jejich pochopení auditu účetní závěrky, je tento odstavec umístěn bezprostředně za odstavce obsahující výrok auditora a případný odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti. Pokud je použit odstavec obsahující jinou skutečnost, který upozorňuje uživatele na skutečnost týkající se jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv, které jsou obsaženy ve zprávě auditora, odstavec může být použit v sekci s podtitulkem „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“. Další možností je, pokud je to relevantní, v rámci všech odpovědností auditora nebo k pochopení zprávy auditora uživateli, použít odstavec obsahující jinou skutečnost jako zvláštní sekci, která následuje zprávu o účetní závěrce a zprávu o jiných požadavcích stanovených právními předpisy.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky (viz odstavec 9)

- A12. Takové předávání informací umožňuje osobám, které jsou pověřeny správou a řízením účetní jednotky, získat informace o povaze konkrétních skutečností, které auditor zamýšlí zdůraznit ve zprávě auditora a poskytuje jim příležitost získat od auditora případná další vyjasnění. Pokud je odstavec obsahující jinou skutečnost používán ve zprávě auditora při každé následné zakázce, může auditor rozhodnout, že toto předávání informací při každé následné zakázce není nutné.

Příloha 1
(viz odstavec 2)

**Seznam standardů ISA zahrnujících požadavky na odstavce obsahující
zdůraznění skutečnosti**

Tato příloha identifikuje odstavce v jiných standardech ISA sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu, které vyžadují, aby auditor v určitých situacích použil odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora. Seznam nenahrazuje požadavky a příslušnou aplikační a vysvětlující část v jiných standardech ISA.

- ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“ – odstavec 19(b).
- ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“ – odstavce 12(b) a 16.
- ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“ – odstavec 19.
- ISA 800 „Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“ – odstavec 14.

Příloha 2
(viz odstavec 2)

Seznam standardů ISA zahrnujících požadavky na odstavce obsahující jiné skutečnosti

Tato příloha identifikuje odstavce v jiných standardech ISA sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu, které vyžadují, aby auditor v určitých situacích použil odstavec obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora. Seznam nenahrazuje požadavky a příslušnou aplikační a vysvětlující část v jiných standardech ISA.

- ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“ – odstavce 12(b) a 16.
- ISA 710 „Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka“ – odstavce 13 – 14, 16 – 17 a 19.
- ISA 720 „Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“ – odstavec 10(a).

Příklad zprávy auditora, která zahrnuje odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit kompletní účetní závěrky určené k všeobecným účelům sestavené vedením účetní jednotky v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení účetní jednotky za účetní závěrku podle ISA 210¹,**
- **existuje nejistota týkající se nevyřešeného výjimečného soudního sporu,**
- **odchylka od použití příslušného účetního rámce má za následek vyjádření výroku s výhradou,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce²

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky³ za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví⁴ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

¹ ISA 210, „Sjednávání podmínek auditních zakázek“.

² Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

³ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci

⁴ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a za takový....“

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení⁵ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky⁶. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro náš výrok s výhradou.

Základ pro výrok s výhradou

Krátkodobé obchodovatelné cenné papíry společnosti jsou oceněny v rozvaze ve výši xxx. Vedení neocenilo tyto cenné papíry v tržní hodnotě, místo toho je ocenilo v pořizovací ceně, což představuje odchylku od mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Záznamy společnosti indikují, že kdyby vedení ocenilo tyto obchodovatelné cenné papíry v tržní hodnotě, společnost by vykázala nerealizovanou ztrátu ve výši xxx ve výkazu zisku a ztráty za dané období. Účetní hodnota těchto cenných papírů ve výkazu finanční pozice by byla snížena o stejnou částku k 31. 12. 20X1, a daň z příjmů, čistý zisk a vlastní kapitál by byl snížen o xxx, xxx a xxx.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou vlivu skutečnosti uvedené v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

⁵ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 7 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.“

⁶ V případech, kdy má auditor zároveň povinnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta zněla následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 7 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

ODSTAVCE OBSAHUJÍCÍ ZDŮRAZNĚNÍ SKUTEČNOSTI A ODSTAVCE OBSAHUJÍCÍ JINÉ
SKUTEČNOSTI VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Zdůraznění skutečnosti

Upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy účetní závěrky, která popisuje nejistotu⁷ týkající se výsledku soudního sporu, který proti společnosti vede Společnost XYZ. Tato skutečnost nepředstavuje výhradu.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora v oblasti výkaznictví.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

⁷ Při vyjádření nejistoty používá auditor stejnou terminologii, která je používána v příloze k účetní závěrce.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 710**

**SROVNÁVACÍ INFORMACE – SROVNÁVACÍ ÚDAJE A SROVNÁVACÍ ÚČETNÍ
ZÁVĚRKA**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Povaha srovnávacích informací	2 – 3
Datum účinnosti	4
Cíle	5
Definice	6
Požadavky	
Auditorské postupy	7 – 9
Zpráva auditora	10 – 19
Aplikační a vysvětlující část	
Auditorské postupy	A1
Zpráva auditora	A2 – A11
Příloha: Příklady zpráv auditora	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 710 „Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.
--

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá odpovědností auditora týkající se srovnávacích informací při auditu účetní závěrky. V případech, kdy byl proveden audit účetní závěrky za předchozí období předchozím auditorem nebo tento audit nebyl proveden, použijí se také požadavky a vodítka obsažená v ISA 510¹ týkající se počátečních zůstatků.

Povaha srovnávacích informací

2. Povaha srovnávacích informací, které jsou uvedené v účetní závěrce účetní jednotky, závisí na požadavcích příslušného rámce účetního výkaznictví. Existují dva odlišné obecné přístupy k povinnostem auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv: srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka. Přístup, který má být použit, je často určen právními předpisy, ale může být také specifikován přímo v podmínkách zakázky.
3. Základní rozdíly zpráv auditora mezi oběma přístupy jsou:
 - (a) v případě srovnávacích údajů se výrok auditora k účetní závěrce odkazuje pouze na běžné období, zatímco
 - (b) v případě srovnávací účetní závěrky se výrok auditora odkazuje na každé období, za něž je účetní závěrka prezentována.

Tento mezinárodní auditorský standard uvádí požadavky na auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv odděleně pro každý přístup.

Datum účinnosti

4. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

5. Cíle auditora jsou:
 - (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda srovnávací informace obsažené v účetní závěrce byly prezentovány ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví na srovnávací informace, a
 - (b) vydat zprávu v souladu s příslušnými povinnostmi auditora.

Definice

6. Pro mezinárodní auditorské standardy (ISA) mají níže uvedené výrazy následující význam:
 - (a) srovnávací informace – hodnoty a jiné zveřejňované údaje obsažené v účetní závěrce za jedno nebo více předchozích období v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
 - (b) srovnávací údaje – srovnávací informace, jimiž se rozumí hodnoty a jiné zveřejňované údaje za předchozí období, které jsou uváděny jako nedílná součást účetní závěrky běžného období a které mají být interpretovány pouze ve vztahu

¹ ISA 510 „První auditní zakázka – počáteční zůstatky“.

k částkám a jiným zveřejňovaným údajům za běžné období (dále jen „údaje běžného období“). Míra podrobnosti srovnávacích částek a zveřejňovaných údajů je určována zejména jejich důležitostmi pro údaje běžného období,

- (c) srovnávací účetní závěrka – srovnávací informace, jimiž se rozumí hodnoty a jiné zveřejňované údaje za předchozí období, které jsou uváděny pro účely srovnání s účetní závěrkou běžného období, ale na které, jsou-li auditovány, se odkazuje výrok auditora. Rozsah informací obsažených v této srovnávací účetní závěrce je obdobný rozsahu informací v účetní závěrce za běžné období.

Pokud srovnávací informace obsahují částky a zveřejňované údaje za více než jedno období, je nutné pro účely tohoto mezinárodního auditorského standardu chápat odkazy na „předchozí období“ jako „více předchozích období“.

Požadavky

Auditorské postupy

7. Auditor je povinen stanovit, zda účetní závěrka obsahuje srovnávací informace požadované příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou tyto informace vhodně klasifikovány. Pro tento účel je auditor povinen vyhodnotit, zda:
 - (a) se srovnávací informace shodují s částkami a jinými zveřejňovanými údaji vykázanými v předchozím období, případně byly přepracované a
 - (b) účetní pravidla použitá ve srovnávacích informacích jsou konzistentní s účetními pravidly aplikovanými v běžném období nebo, jestliže došlo ke změnám účetních pravidel, byly tyto změny řádně zaúčtovány a přiměřeně prezentovány a zveřejněny.
8. Jestliže se při provádění auditu běžného období auditor dozví o možné významné (materiální) nesprávnosti ve srovnávacích informacích, je povinen provést takové dodatečné auditorské postupy, jež jsou v daných okolnostech nezbytné k získání dostatečných a vhodných důkazních informací, aby mohl určit, zda existuje významná (materiální) nesprávnost. Prováděl-li auditor audit účetní závěrky za předchozí období, je povinen se řídit také příslušnými požadavky ISA 560². Je-li účetní závěrka za předchozí období opravena, auditor je povinen se přesvědčit, že srovnávací informace se shodují s opravenou účetní závěrkou.
9. V souladu s požadavky ISA 580³ je auditor povinen požádat o písemná prohlášení za všechna období uvedená ve výroku auditora. Auditor je rovněž povinen obdržet specifická písemná prohlášení týkající se přepracování provedených z důvodu opravy významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce za předchozí období, jež ovlivňuje srovnávací informace. (viz odstavec A1)

Zpráva auditora

Srovnávací údaje

10. Pokud jsou uvedeny srovnávací údaje, výrok auditora neodkazuje na srovnávací údaje s výjimkou okolností popsanych v odstavcích 11, 12 a 14. (viz odstavec A2)
11. Jestliže dříve vydaná zpráva auditora za předchozí období obsahovala výrok s výhradou, odmítnutí výroku nebo záporný výrok a skutečnost, která vedla k modifikaci, zůstala

² ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavce 14–17.

³ ISA 580 „Písemná prohlášení“, odstavec 14.

nevyřešena, auditor je povinen modifikovat svůj výrok k účetní závěrce za běžné období. Ve zprávě auditora, v odstavci obsahujícím základ pro modifikovaný výrok, je auditor povinen buď:

- (a) odkázat jak na údaje běžného období, tak i na srovnávací údaje v popisu skutečnosti, která vedla k modifikaci, a to tehdy, když účinky nebo možné vlivy skutečnosti na údaje běžného období jsou významné (materiální), nebo
 - (b) v jiných případech vysvětlit, že výrok auditora je modifikován kvůli vlivům nebo možným vlivům nevyřešené skutečnosti na porovnatelnost údajů běžného období a srovnávacích údajů. (viz odstavce A3 – A5)
12. Získá-li auditor důkazní informace o tom, že existuje významná (materiální) nesprávnost v účetní závěrce za předchozí období, ke které byl dříve vydán nemodifikovaný výrok, a srovnávací údaje nebyly řádně přepracovány nebo příslušné zveřejňované údaje nebyly uvedeny, je auditor povinen vyjádřit ve zprávě auditora k účetní závěrce za běžné období výrok s výhradou nebo záporný výrok, který je modifikován vzhledem k srovnávacím údajům obsaženým v této účetní závěrce. (viz odstavec A6)

Účetní závěrka za předchozí účetní období byla auditována předchozím auditorem

13. Jestliže účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem a právní předpisy nezakazují auditorovi, aby se odkázal na zprávu předchozího auditora vztahující se k srovnávacím údajům, a auditor se tak rozhodne učinit, je povinen uvést ve své zprávě v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti:
- (a) že účetní závěrka za předchozí období byla auditovaná předchozím auditorem,
 - (b) druh výroku vydaného předchozím auditorem a, byl-li jeho výrok modifikován, důvody jeho modifikace a
 - (c) datum vydání zprávy předchozího auditora. (viz odstavec A7)

Účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována

14. Jestliže účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována, auditor je povinen uvést ve zprávě auditora v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, že srovnávací údaje nejsou auditované. Takové vyjádření však nezbavuje auditora povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku za běžné období⁴.

Srovnávací účetní závěrka

15. Pokud je uvedena srovnávací účetní závěrka, výrok auditora se odkazuje na každé období, za něž je účetní závěrka prezentována a k němuž je vyjádřen výrok auditora. (viz odstavce A8 – A9)
16. Jestliže se výrok auditora k účetní závěrce za předchozí období liší od výroku, který auditor dříve vydal, je auditor při vydání zprávy k účetní závěrce za předchozí období v souvislosti s auditem běžného období povinen v souladu s ISA 706⁵ uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti věcné důvody pro odlišný výrok. (viz odstavec A10)

Účetní závěrka za předchozí účetní období byla auditovaná předchozím auditorem

17. Byla-li účetní závěrka za předchozí období auditována předchozím auditorem, auditor

⁴ ISA 510, odstavec 6.

⁵ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 8.

uvede, kromě vyjádření výroku k účetní závěrce za běžné účetní období, v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti:

- (a) že účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem,
- (b) druh výroku vydaného předchozím auditorem a, byl-li výrok modifikován, důvody jeho modifikace a
- (c) datum této zprávy,

ledaže by zpráva předchozího auditora k účetní závěrce za předchozí období byla znovu vydána spolu s účetní závěrkou.

18. Zjistí-li auditor významnou (materiální) nesprávnost, které ovlivňuje účetní závěrku za předchozí období, k níž předchozí auditor vydal nemodifikovaný výrok, je povinen předat informaci o této nesprávnosti příslušnému stupni vedení, a jestliže všechny osoby pověřené správou a řízením nejsou zapojeny do vedení účetní jednotky⁶, i osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a požádat je, aby informovaly předchozího auditora. Je-li účetní závěrka za předchozí období opravena a předchozí auditor souhlasí s vydáním nové zprávy auditora k opravené účetní závěrce za předchozí účetní období, je auditor povinen vydat zprávu vztahující se pouze k běžnému období. (viz odstavec A11)

Účetní závěrka za předchozí účetní období nebyla auditována

19. Jestliže účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována, auditor je povinen uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, že srovnávací účetní závěrka nebyla auditována. Takové vyjádření však auditora nezavazuje povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku za běžné období⁷.

Aplikační a vysvětlující část

Auditorské postupy

Písemná prohlášení (viz odstavec 9)

- A1. V případě srovnávací účetní závěrky jsou požadována písemná prohlášení k auditu za všechna účetní období, na která se odkazuje výrok auditora, protože je nutné, aby členové vedení opětovně potvrdili, že písemná prohlášení, která dříve učinili ve vztahu k předchozím obdobím, zůstávají relevantní. V případě srovnávacích údajů jsou požadována písemná prohlášení pouze k účetní závěrce za běžné období, protože výrok auditora je vyjadřován k účetní závěrce, která obsahuje srovnávací údaje. Přesto auditor požaduje specifická písemná prohlášení týkající se jakýchkoliv přepracování srovnatelných informací provedených s cílem opravit významnou (materiální) nesprávnost v účetní závěrce za předchozí období.

⁶ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13.

⁷ ISA 510, odstavec 6.

Zpráva auditora*Srovnávací údaje*

Žádný odkaz ve výroku auditora (viz odstavec 10)

- A2. Výrok auditora se neodkazuje na srovnávací údaje, protože výrok auditora je vyjadřován k účetní závěrce za běžné období jako celku, včetně srovnávacích údajů.

Modifikace zprávy auditora k předchozímu období, dosud nevyřešená (viz odstavec 11)

- A3. Jestliže dříve vydaná zpráva auditora k předchozímu období obsahovala výrok s výhradou, odmítnutí výroku auditora či záporný výrok a skutečnost, která vedla k modifikaci výroku, byla vyřešena a řádně zaúčtována či zveřejněna v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, nemusí výrok auditora k běžnému období odkazovat na předchozí modifikaci.
- A4. Jestliže dříve vydaná zpráva auditora byla modifikovaná, nevyřešená skutečnost, která vedla k modifikaci, nemusí být relevantní pro údaje za běžné období. Nicméně, výrok s výhradou, odmítnutí výroku či záporný výrok (pokud je relevantní) může být vyžadován k účetní závěrce za běžné období kvůli účinkům nebo možným účinkům nevyřešené skutečnosti na porovnatelnost údajů za běžné období a srovnávacích údajů.
- A5. Názorné příklady zprávy auditora, jestliže zpráva auditora za předchozí období obsahovala modifikovaný výrok a skutečnost, která způsobila modifikaci, není vyřešená, jsou uvedeny v příkladech 1 a 2 přílohy.

Nesprávnost v účetní závěrce za předchozí období (viz odstavec 12)

- A6. Jestliže účetní závěrka za předchozí období, která byla zkreslená, nebyla opravena a zpráva auditora nebyla opětovně vydána, ale srovnávací údaje byly řádně přepracovány nebo byly v účetní závěrce za běžné období zveřejněny příslušné údaje, pak může auditor připojit do zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti popisující okolnosti a odkazující, kde je to relevantní, na zveřejňované údaje, jež plně popisují skutečnost, kterou lze nalézt v účetní závěrce. (viz ISA 706)

Účetní závěrka za předchozí období auditovaná předchozím auditorem (viz odstavec 13)

- A7. Názorný příklad zprávy auditora, jestliže účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem a právní předpisy nezakazují auditorovi, aby odkázal na zprávu předchozího auditora k srovnávacím údajům, je uveden v příkladu 3 přílohy.

Srovnávací účetní závěrka

Odkaz ve výroku auditora (viz odstavec 15)

- A8. Protože zpráva auditora k srovnávací účetní závěrce se odkazuje na jednotlivé účetní závěrky za každé vykázané období, může auditor vydat výrok s výhradou nebo záporný výrok, může výrok odmítnout nebo může připojit odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti vztahující se k jednomu nebo více obdobím, přičemž k účetní závěrce za jiné období může vydat jiný druh výroku.
- A9. Názorný příklad zprávy auditora, jestliže se požaduje, aby auditor vydal zprávu jak k účetní závěrce za běžné období, tak i za předchozí období v návaznosti na audit běžného období a zpráva za předchozí období obsahovala modifikovaný výrok auditora a skutečnost, která způsobila modifikaci výroku, není vyřešená, je uveden v příkladu 4 přílohy.

Výrok auditora k účetní závěrce za předchozí období odlišný od dříve vydaného výroku (viz odstavec 16)

A10. Jestliže auditor vydává zprávu k účetní závěrce za předchozí období v návaznosti na audit běžného období, může se výrok k účetní závěrce za předchozí období lišit od dříve vydaného výroku, jestliže se auditor při provádění auditu běžného období dozví o okolnostech či událostech, které významným způsobem ovlivňují účetní závěrku za předchozí období. V některých jurisdikcích může mít auditor navíc další povinnosti stanovené s cílem zabránit spoléhání se na dříve vydanou zprávu auditora k účetní závěrce za předchozí období.

Účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem (viz odstavec 18)

A11. Předchozí auditor nemusí být schopen či ochoten nově vydat zprávu auditora k účetní závěrce za předchozí období. V odstavci zprávy auditora obsahujícím jinou skutečnost může být uvedeno, že předchozí auditor vydal svou zprávu k účetní závěrce za předchozí období před provedením oprav. Kromě toho, jestliže je auditor pověřen provést audit a obdrží dostatečné a vhodné důkazní informace, aby se ujistil o správnosti provedených oprav, může navíc ve své zprávě uvést následující odstavec:

Jako součást našeho auditu účetní závěrky za rok 20X2 jsme rovněž provedli ověření úprav popsanych v bodu X přílohy, které byly provedeny za účelem opravy účetní závěrky za rok 20X1. Podle našeho názoru jsou tyto úpravy vhodné a byly provedeny náležitým způsobem. Neprováděli jsme audit, prověrku a ani jsme neprovedli žádné další postupy ve vztahu k účetní závěrce společnosti za rok 20X1, kromě těch, které se týkají výše uvedených úprav, a proto nevydáváme výrok ani žádnou jinou formu ujištění k účetní závěrce za rok 20X1 jako celku.

Příklady zpráv auditora**Příklad 1 – srovnávací údaje** (viz odstavec A5)**Vzorová zpráva za okolností uvedených v odstavci 11(a), viz následující:**

- **dříve vydaná zpráva auditora k předchozímu období obsahovala výrok s výhradou,**
- **skutečnost, která způsobila modifikaci, nebyla vyřešena,**
- **účinky či možné účinky této skutečnosti na údaje běžného období jsou významné (materiální) a vyžadují modifikaci výroku auditora ve vztahu k údajům běžného období.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce¹

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení² účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví³ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení⁴ skutečností v ní.

¹ Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není nutný za okolností, když druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

² Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

³ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a za takový ...“

⁴ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 10 může znít věta takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz.“

Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky⁵. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Základ pro výrok s výhradou

V bodu X přílohy je uvedeno, že v účetní závěrce nejsou vykázány odpisy, což není v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Toto je výsledek rozhodnutí vedení společnosti přijatého na začátku předchozího účetního období a v jeho důsledku jsme k účetní závěrce za zmíněné období vydali výrok s výhradou. Při použití lineárních odpisů při roční odpisové sazbě 5 % u budov a staveb a 20 % u movitého majetku je třeba roční ztrátu zvýšit o xxx za rok 20X1 a o xxx za rok 20X0. Hodnotu dlouhodobého hmotného majetku je třeba snížit o oprávkou ve výši xxx v roce 20X1 a o xxx v roce 20X0 a neuhrazenou ztrátu minulých let je třeba zvýšit o xxx v roce 20X1 a o xxx v roce 20X0.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou vlivu, který má na účetní závěrku skutečnost uvedená v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se budou lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky“.

⁵ V případech, kdy má auditor zároveň povinnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta měla znít následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 10 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

Příklad 2 – Srovnávací údaje (viz odstavec A5)

Vzorová zpráva za okolností uvedených v odstavci 11(b), viz následující:

- **dříve vydaná zpráva auditora k předchozímu období obsahovala výrok s výhradou, skutečnost, která způsobila modifikaci, nebyla vyřešena,**
- **účinky či možné účinky této skutečnosti na údaje běžného období jsou nevýznamné (nemateriální), ale vyžadují modifikaci výroku auditora kvůli účinkům nebo možným účinkům nevyřešené skutečnosti na srovnatelnost údajů běžného období a srovnávacích údajů.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce⁶

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení⁷ účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví⁸ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení⁹ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k

⁶ Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

⁷ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

⁸ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový ...“

⁹ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 15 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.“

účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky¹⁰. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro náš výrok s výhradou.

Základ pro výrok s výhradou

Protože jsme byli jmenováni auditory společnosti ABC v průběhu roku 20X0, neměli jsme možnost zúčastnit se fyzické inventury zásob na začátku účetního období ani získat přiměřenou jistotu o výši těchto zásob jiným způsobem. Vzhledem k tomu, že počáteční stav zásob ovlivňuje výsledek hospodaření, nemohli jsme ověřit, zda není nutné upravit výsledek hospodaření a počáteční stav nerozděleného zisku za rok 20X0. Náš výrok auditora k účetní závěrce za účetní období končící 31. 12. 20X0 byl proto odpovídajícím způsobem modifikován. Náš výrok k účetní závěrce za běžné období je rovněž modifikován a to kvůli možným účinkům této záležitosti na srovnatelnost údajů běžného období a srovnávacích údajů.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou případného vlivu, který má na srovnávací údaje skutečnost uvedená v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

¹⁰ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 15 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.“

Příklad 3 – Srovnávací údaje (viz odstavec A7)

Vzorová zpráva za okolností uvedených v odstavci 13, viz následující:

- **účetní závěrka za předchozí období byla ověřena předchozím auditorem,**
- **auditorovi právní předpisy nezakazují odkázat se ve své zprávě na zprávu předchozího auditora k srovnávacím údajům a on se tak rozhodne učinit.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce¹¹

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení¹² účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví¹³ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení¹⁴ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli

¹¹ Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není nutný za okolností, když druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není použitelný.

¹² Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

¹³ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a za takový ...“

¹⁴ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 20 může věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky“.

vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky¹⁵. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Jiné skutečnosti

Účetní závěrku společnosti k 31. 12. 20X0 ověřoval jiný auditor, který ve své zprávě ze dne 31. 3. 20X1 vydal k této závěrce výrok bez výhrad.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

¹⁵ V případech, kdy má auditor zároveň povinnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta měla znít následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 20 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

Příklad 4 – Srovnávací účetní závěrka (viz odstavec A9)

Vzorová zpráva za okolností uvedených v odstavci 15, viz následující:

- v souvislosti s auditem za běžné období se požaduje, aby auditor vydal zprávu jak k účetní závěrce za běžné období, tak i k účetní závěrce za předchozí období,
- dříve vydaná zpráva auditora k předchozímu období obsahovala výrok s výhradou,
- skutečnost, která způsobila modifikaci, nebyla vyřešena,
- účinky či možné účinky této skutečnosti na údaje běžného období jsou významné (materiální) jak ve vztahu k účetní závěrce za běžné období, tak i k účetní závěrce za předchozí období a vyžadují modifikaci výroku auditora.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce¹⁶

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazů o finanční pozici k 31. 12. 20X1 a 20X0, výkazů o úplném výsledku za roky končící 31. 12. 20X1 a 20X0, výkazů změn vlastního kapitálu za roky končící 31. 12. 20X1 a 20X0 a výkazů o peněžních tocích za roky končící 31. 12. 20X1 a 20X0, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení¹⁷ účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví¹⁸ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní

¹⁶ Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených zákony nebo předpisy“ není relevantní.

¹⁷ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

¹⁸ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový ...“

kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení¹⁹ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky²⁰. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Základ pro výrok s výhradou

V bodu X přílohy je uvedeno, že v účetní závěrce nejsou vykázány odpisy, a tento postup podle našeho názoru není v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Při použití lineárních odpisů při roční odpisové sazbě ve výši 5 % u budov a staveb a 20 % u movitého majetku je třeba roční ztrátu zvýšit o xxx za rok 20X1a za rok 20X0 o xxx. Hodnotu dlouhodobého hmotného majetku je třeba snížit o oprávky ve výši xxx v roce 20X1 a o xxx v roce 20X0 a neuhrazenou ztrátu minulých let je třeba zvýšit o xxx v roce 20X1 a o xxx v roce 20X0.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou vlivu, který má na účetní závěrku skutečnost uvedená v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a 20X0 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za roky končící 31. 12. 20X1 a 20X0 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se budou lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

¹⁹ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 25 může znít věta takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky“.

²⁰ V případech, kdy má auditor zároveň povinnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta měla znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 25 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 720**

**ODPOVĚDNOST AUDITORA VE VZTAHU
K OSTATNÍM INFORMACÍM V DOKUMENTECH OBSAHUJÍCÍCH
AUDITOVANOU ÚČETNÍ ZÁVĚRKU**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 2
Datum účinnosti	3
Cíl	4
Definice	5
Požadavky	
Seznámení se s ostatními informacemi	6 – 7
Významné (materiální) nesoulady	8 – 13
Významná (materiální) zkreslení skutečnosti	14 – 16
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět standardu	A1 – A2
Definice ostatních informací	A3 – A4
Seznámení se s ostatními informacemi	A5
Významné (materiální) nesoulady	A6 – A9
Významná (materiální) zkreslení skutečnosti	A10 – A11

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 720 „Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá odpovědností auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora. V případě, že neexistují zvláštní požadavky v jednotlivých podmínkách zakázek, výrok auditora se nevztahuje na ostatní informace a auditor nemá zvláštní odpovědnost za určování toho, zda ostatní informace jsou či nejsou správně uvedeny. Nicméně auditor se seznámí s ostatními informacemi, neboť důvěryhodnost auditované účetní závěrky může být zpochybněna významnými (materiálními) nesoulady mezi auditovanou účetní závěrkou a ostatními informacemi. (viz odstavec A1)
2. V tomto mezinárodním auditorském standardu „dokumenty obsahující auditovanou účetní závěrku“ se týkají výroční zprávy (nebo obdobných dokumentů), které jsou vydávány pro vlastníky (nebo jiné uživatele účetních informací) a obsahují auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora. Tento standard může být rovněž použit a přizpůsoben, pokud je to nezbytné za situace, kdy jiné dokumenty obsahují auditovanou účetní závěrku, jako například ty, které jsou používány při nabídce cenných papírů¹. (viz odstavec A2)

Datum účinnosti

3. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

4. Cílem auditora je vhodně reagovat v situaci, kdy dokumenty obsahující auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora zahrnují ostatní informace, které by mohly zpochybnit důvěryhodnost této účetní závěrky a zprávy auditora.

Definice

5. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:
 - (a) ostatní informace – finanční a nefinanční informace (jiné než účetní závěrka a zpráva auditora k ní) obsažené, na základě právních předpisů nebo zvyklostí, v dokumentu obsahujícím auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora k ní, (viz odstavce A3 – A4)
 - (b) nesoulad – jiná informace, která není v souladu s informací obsaženou v auditované účetní závěrce. Významný (materiální) nesoulad může zpochybnit závěry učiněné

¹ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“ odstavec 2.

ODPOVĚDNOST AUDITORA VE VZTAHU
K OSTATNÍM INFORMACÍM V DOKUMENTECH OBSAHUJÍCÍCH AUDITOVANOU ÚČETNÍ
ZÁVĚRKU

z dříve zjištěných důkazních informací auditora, případně i základ pro výrok auditora k účetní závěrce,

- (c) zkreslení skutečnosti – ke zkreslení skutečnosti dochází u ostatních informací, pokud jsou tyto informace, které nesouvisí s údaji v auditované účetní závěrce, nesprávně uvedeny nebo prezentovány. Významné (materiální) zkreslení skutečnosti může ohrozit věrohodnost dokumentu obsahujícího auditovanou účetní závěrku.

Požadavky

Seznámení se s ostatními informacemi

6. Auditor je povinen seznámit se s ostatními informacemi, aby identifikoval případné významné (materiální) nesoulady s auditovanou účetní závěrkou.
7. Auditor je povinen učinit vhodná ujednání s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky s cílem získat ostatní informace ještě před datem zprávy auditora. Pokud není možné získat veškeré ostatní informace ještě před datem zprávy auditora, je auditor povinen seznámit se s ostatními informacemi co možná nejdříve. (viz odstavec A5)

Významné (materiální) nesoulady

8. Pokud při seznámení se s ostatními informacemi auditor identifikuje významné (materiální) nesoulady, je povinen určit, zda auditovaná účetní závěrka nebo ostatní informace vyžadují úpravu.

Zjištění významných (materiálních) nesouladů ostatních informací získaných před datem zprávy auditora

9. Pokud je nezbytná úprava auditované účetní závěrky a vedení odmítá tuto úpravu provést, auditor je povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705².
10. Pokud je nezbytná úprava ostatních informací, a vedení odmítá tuto úpravu provést, auditor je povinen tuto záležitost projednat s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, pokud všechny tyto osoby nejsou členy vedení³ a:
 - (a) popsat významný (materiální) nesoulad v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti ve zprávě auditora v souladu s ISA 706⁴,
 - (b) nevydat zprávu auditora nebo
 - (c) odstoupit od zakázky, pokud je odstoupení umožněné příslušnými právními předpisy. (viz odstavce A6 – A7)

² ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

³ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“ odstavec 13.

⁴ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 8.

ODPOVĚDNOST AUDITORA VE VZTAHU
K OSTATNÍM INFORMACÍM V DOKUMENTECH OBSAHUJÍCÍCH AUDITOVANOU ÚČETNÍ
ZÁVĚRKU

Zjištění významných (materiálních) nesouladů ostatních informací získaných po datu zprávy auditora

11. Pokud je nezbytná oprava auditované účetní závěrky, auditor je povinen postupovat podle odpovídajících požadavků uvedených v ISA 560⁵.
12. Pokud je nezbytná oprava ostatních informací a vedení s touto úpravou souhlasí, auditor je povinen provést nezbytné postupy, přičemž přihlédne k existujícím okolnostem. (viz odstavec A8)
13. Pokud je nezbytná oprava ostatních informací, ale vedení ji odmítá provést, auditor je povinen své pochybnosti týkající se ostatních informací oznámit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, pokud všechny tyto osoby nejsou členy vedení, a uskutečnit další odpovídající kroky. (viz odstavec A9)

Významná (materiální) zkreslení skutečnosti

14. Pokud se při seznámení s ostatními informacemi za účelem identifikace významných (materiálních) nesouladů auditor setká se zjevným významným (materiálním) zkreslením skutečnosti, je povinen tuto skutečnost projednat s vedením. (viz odstavec A10)
15. Když se ani po takovéto diskusi auditor nepřestane domnívat, že existuje zjevné významné (materiální) zkreslení skutečnosti, je povinen požádat vedení, aby toto konzultovalo s kvalifikovanou třetí stranou, jakou může být například právní poradce účetní jednotky, přičemž auditor posoudí obdržené stanovisko.
16. Pokud auditor dospěje k závěru, že existuje významné (materiální) zkreslení skutečnosti v ostatních informacích, které vedení odmítá opravit, je povinen své pochybnosti týkající se ostatních informací oznámit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, pokud ovšem veškeré osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nejsou členy vedení, a uskutečnit další odpovídající kroky. (viz odstavec A11)

Aplikační a vysvětlující část

Předmět standardu

Další povinnosti vyplývající z požadavků právních předpisů ve vztahu k ostatním informacím (viz odst. 1)

- A1. Auditor může mít i určité povinnosti vyplývající z požadavků právních předpisů ve vztahu k ostatním informacím, přičemž tyto požadavky jdou nad rámec rozsahu tohoto mezinárodního auditorského standardu. Například některé jurisdikce mohou vyžadovat,

⁵ ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavce 10–17.

ODPOVĚDNOST AUDITORA VE VZTAHU
K OSTATNÍM INFORMACÍM V DOKUMENTECH OBSAHUJÍCÍCH AUDITOVANOU ÚČETNÍ
ZÁVĚRKU

aby auditor uskutečnil specifické procedury v oblasti určitých ostatních informací, jako jsou vyžadovaná dodatečná data, nebo vyjádřil názor na spolehlivost ukazatelů výkonnosti popsaných v ostatních informacích. Pokud existují takovéto povinnosti, auditorova dodatečná odpovědnost je určena povahou zakázky a právními předpisy a profesními standardy. Pokud nejsou takové ostatní informace uvedeny nebo jsou neúplné, auditor může být povinen na základě požadavků právních předpisů tuto skutečnost uvést ve zprávě auditora.

Dokumenty obsahující auditovanou účetní závěrku (viz odstavec 2)

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A2. Není-li vyžadováno právními předpisy, malé účetní jednotky jen málokdy vydávají dokumenty obsahující auditovanou účetní závěrku. Nicméně příkladem takového dokumentu může být zákonem vyžadovaná zpráva osob pověřených správou a řízením. Dalším příkladem ostatních informací, které mohou být zahrnuty v dokumentu obsahujícím auditovanou účetní závěrku malé účetní jednotky, může být podrobný výkaz zisku a ztráty a zpráva vedení.

Definice ostatních informací (viz odst. 5(a))

A3. Ostatní informace mohou například zahrnovat:

- zprávy vedení nebo osob pověřených správou a řízením o provozních záležitostech,
- finanční souhrny nebo nejdůležitější údaje,
- data o zaměstnancích,
- plánované kapitálové výdaje,
- finanční ukazatele,
- jména vrcholových pracovníků a ředitelů,
- vybraná čtvrtletní data.

A4. Pro účely mezinárodních auditorských standardů ostatní informace nezahrnují například:

- tiskové zprávy a průvodní memoranda, jako například průvodní dopis přiložený k dokumentu obsahujícímu auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora,
- informace obsažené v přehledech analytiků,
- informace na webových stránkách účetní jednotky.

Seznámení se s ostatními informacemi (viz odstavec 7)

A5. Získání ostatních informací před datem zprávy auditora umožňuje auditorovi včas řešit případné významné (materiální) nesoulady a zjevná významná (materiální) zkreslení skutečnosti s vedením. Napomoci může i dohoda s vedením o tom, kdy budou ostatní informace k dispozici.

Významné (materiální) nesoulady

Zjištění významných (materiálních) nesouladů ostatních informací získaných před datem zprávy auditora (viz odstavec 10)

A6. Pokud vedení odmítá upravit ostatní informace, auditor může založit své další rozhodnutí o tom, jak dále postupovat, na výsledcích konzultací s právním poradcem.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A7. Ve veřejném sektoru nemusí být možné odstoupit od zakázky nebo odmítnout zprávu auditora. V těchto případech může auditor vydat zprávu, která popisuje podrobnosti nesouladů a předá ji statutárnímu orgánu.

Zjištění významných (materiálních) nesouladů ostatních informací získaných po datu zprávy auditora (viz odstavce 12 – 13)

A8. Pokud vedení souhlasí s opravou ostatních informací, auditorské postupy mohou zahrnovat kontrolu kroků učiněných vedením, které zajistí, že ti, kteří obdrželi původně vydanou účetní závěrku a s ní související auditorskou zprávu a ostatní informace, jsou informováni o opravě.

A9. Pokud vedení odmítne opravu ostatních informací, o které auditor usoudí, že je nezbytná, odpovídající následné kroky auditora mohou zahrnovat radu od právního poradce.

Významná (materiální) zkreslení skutečnosti (viz odstavce 14 – 16)

A10. Při diskuzi s vedením o zřejmém významném (materiálním) zkreslení skutečnosti auditor nemusí být schopen vyhodnotit platnost některých údajů zveřejněných v rámci ostatních informací a odpovědí vedení na své dotazy a může učinit závěr, že existují opodstatněné rozdíly v úsudcích nebo názorech.

A11. Pokud auditor učiní závěr, že existují významná (materiální) zkreslení skutečnosti, které vedení odmítá opravit, odpovídající následné kroky auditora mohou zahrnovat radu od právního poradce.

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 800**

**ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH
V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1 – 3
Datum účinnosti	4
Cíl	5
Definice	6 – 7
Požadavky	
Aspekty týkající se přijetí zakázky	8
Aspekty týkající se plánování a provádění auditu	9 – 10
Aspekty týkající se formulování výroku a zpráv auditora	11 – 14
Aplikační a vysvětlující část	
Definice rámce pro zvláštní účely.....	A1 – A4
Aspekty týkající se přijetí zakázky	A5 – A8
Aspekty týkající se plánování a provádění auditu	A9 – A12
Aspekty týkající se formulování výroku a zpráv auditora.....	A13 – A15
Příloha: Příklady zpráv auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 800 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) číselné řady 100 – 700 upravují audit účetních závěrek. Tento standard se zabývá zvláštními aspekty uplatňování těchto standardů ISA na audity účetních závěrek sestavených v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely.
2. Tento standard se týká auditu kompletní účetní závěrky sestavené v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely. Zvláštní aspekty relevantní pro audit jednotlivých účetních výkazů nebo jejich specifických prvků, účtů nebo položek upravuje ISA 805.¹
3. Požadavky tohoto standardu nemají přednost před požadavky ostatních standardů ISA a tento standard se ani nezabývá veškerými zvláštními aspekty, které by za daných okolností zakázky mohly být relevantní.

Datum účinnosti

4. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

5. Cílem auditora při uplatňování standardů ISA při auditu účetní závěrky sestavené v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely je odpovídajícím způsobem pokrýt specifické aspekty týkající se:
 - (a) přijetí zakázky,
 - (b) plánování a provedení zakázky a
 - (c) formulování výroku a zpráv auditora k účetní závěrce.

Definice

6. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujících významech:
 - (a) účetní závěrka pro zvláštní účely – účetní závěrka sestavená v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely, (viz odstavec A4)
 - (b) rámec pro zvláštní účely – rámec účetního výkaznictví splňující potřeby specifických uživatelů účetní závěrky týkající se finančních informací. Rámec účetního výkaznictví může mít charakter rámce věrného zobrazení, nebo rámce dodržení požadavků² (viz odstavce A1 – A4)
7. Výraz „účetní závěrka“ používaný v tomto standardu znamená „kompletní účetní závěrku pro zvláštní účely včetně související přílohy“. Příloha obvykle obsahuje souhrn podstatných účetních pravidel a další vysvětlující informace. Formu a obsah účetní závěrky i složky tvořící kompletní účetní závěrku stanoví požadavky

¹ ISA 805 „Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu“.

² ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 13(a).

příslušného rámce účetního výkaznictví.

Požadavky

Aspekty týkající se přijetí zakázky

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví

8. V souladu s ISA 210 musí auditor určit, zda je rámec účetního výkaznictví, který bude použit pro sestavení účetní závěrky, přijatelný³. V případě auditu účetní závěrky pro zvláštní účely se auditor musí seznámit: (viz odstavce A5 – A8)
 - (a) s účelem, k němuž je účetní závěrka určena,
 - (b) s uživateli, jimž je určena a
 - (c) s opatřeními, která vedení přijalo k posouzení toho, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví za daných okolností přijatelný.

Aspekty týkající se plánování a provádění auditu

9. V souladu s ISA 200 musí auditor dodržovat všechny standardy ISA relevantní pro daný audit.⁴ Při plánování a provádění auditu účetní závěrky pro zvláštní účely musí auditor určit, zda uplatňování standardů ISA vyžaduje brát na zřetel zvláštní aspekty vzhledem k okolnostem dané zakázky. (viz odstavce A9 – A12)
10. V souladu s ISA 315 se auditor musí seznámit s tím, jaká účetní pravidla účetní jednotka zvolila a používá.⁵ V případě účetní závěrky sestavené v souladu se smluvními ustanoveními se auditor musí seznámit se všemi významnými interpretacemi příslušné smlouvy použitými vedením při sestavování účetní závěrky. Interpretace je významná, jestliže by použití jiné přiměřené interpretace vedlo k významně (materiálně) odlišným informacím prezentovaným v účetní závěrce.

Aspekty týkající se formulování výroku a zpráv auditora

11. Při formulování výroku a zpracování zprávy auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely musí auditor uplatnit požadavky ISA 700⁶. (viz odstavec A13)

Vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví

12. V souladu s ISA 700 musí auditor posoudit, zda účetní závěrka odpovídajícím způsobem odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví nebo jej vymezuje.⁷ V případě účetní závěrky sestavené v souladu se smluvními ustanoveními musí auditor posoudit, zda účetní závěrka odpovídajícím způsobem popisuje významné interpretace smlouvy, na které je účetní závěrka založena.

³ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec 6(a).

⁴ ISA 200, odstavec 18.

⁵ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 11(c).

⁶ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“.

⁷ ISA 700, odstavec 15.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM
PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

13. Formu a obsah zprávy auditora upravuje ISA 700. V případě zprávy auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely:
- musí zpráva auditora vymezovat rovněž účel, k němuž je účetní závěrka sestavena, a pokud je to nutné, i uživatele, jimž je určena; zpráva případně může odkazovat na bod přílohy k účetní závěrce pro zvláštní účely, kde jsou tyto informace uvedeny, a
 - pokud má vedení při sestavování této účetní závěrky na výběr z více účetních rámců, ve vymezení odpovědnosti vedení⁸ za sestavení účetní závěrky musí být zmíněna i jeho odpovědnost za posouzení toho, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví za daných okolností přijatelný.

Upozornění uživatelů na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely

14. Zpráva auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely musí obsahovat odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který uživatele zprávy upozorní na to, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely, a tudíž nemusí být pro jiné účely vhodná. Tento odstavec musí být uvozen vhodným nadpisem. (viz odstavce A14 – A15)

Aplikační a vysvětlující část

Definice rámce pro zvláštní účely (viz odstavec 6)

A1. Příklady rámců pro zvláštní účely:

- daňové účetnictví, které účetní jednotka používá pro sestavení účetní závěrky tvořící přílohu přiznání k dani z příjmů,
- příjmové a výdajové účetnictví, které účetní jednotka používá pro zpracování informací o peněžních tocích poskytované věřitelům,
- požadavky v oblasti účetního výkaznictví, které jsou definovány regulačním orgánem pro účely plnění jeho požadavků, nebo
- požadavky v oblasti účetního výkaznictví definované smlouvou, například smlouvou o emisi dluhopisů, úvěrovou smlouvou nebo dotačními podmínkami.

- A2. Mohou nastat případy, kdy rámec pro zvláštní účely vychází z rámce účetního výkaznictví definovaného oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či právními předpisy, ale není v souladu se všemi jeho požadavky. Příkladem je smlouva, která požaduje, aby účetní závěrka byla sestavena v souladu s většinou, ale ne se všemi standardy účetního výkaznictví platnými v jurisdikci X. Pokud je to s ohledem na okolnosti dané zakázky přijatelné, není správné, aby z vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví v účetní závěrce pro zvláštní účely vyplývalo, že závěrka je plně v souladu s rámcem účetního výkaznictví definovaným oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či

⁸ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM
PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

právními předpisy. Ve výše uvedeném případě bude vhodné, aby vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví odkazovalo na účetní ustanovení, která jsou definována touto smlouvou, a nikoli na standardy účetního výkaznictví platné v jurisdikci X.

- A3. V situacích popisovaných v odstavci A2 nemusí mít rámec pro zvláštní účely charakter rámce věrného zobrazení, i když rámec účetního výkaznictví, ze kterého vychází, takový charakter má. Důvodem je skutečnost, že rámec pro zvláštní účely nemusí splňovat všechny požadavky rámce účetního výkaznictví definovaného oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či právními předpisy, které jsou nezbytné pro dosažení věrného zobrazení v účetní závěrce.
- A4. Účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro zvláštní účely může být jedinou účetní závěrkou, kterou daná účetní jednotka sestavuje. V takovém případě budou tuto závěrku pravděpodobně používat i jiní uživatelé než pouze ti, pro které byl tento zvláštní účetní rámec vymezen. I když v těchto podmínkách slouží taková účetní závěrka širšímu okruhu uživatelů, pro účely standardů ISA se tato účetní závěrka považuje za účetní závěrku pro zvláštní účely. Ustanovení odstavců 13 – 14 jsou navržena tak, aby předešla případným nedorozuměním, pokud jde o účel, pro který byla účetní závěrka sestavena.

Aspekty týkající se přijetí zakázky

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 8)

- A5. V případě účetní závěrky pro zvláštní účely jsou rozhodujícím faktorem určujícím to, zda je rámec účetního výkaznictví použitý pro její sestavení přijatelný, potřeby jejich předpokládaných uživatelů týkající se finančních informací.
- A6. Příslušný rámec účetního výkaznictví může být tvořen standardy účetního výkaznictví, které byly zpracovány orgánem, jenž je pověřen vydáváním standardů upravujících sestavování účetní závěrky pro zvláštní účely, resp. orgánem, který je pro tyto účely všeobecně uznáván. V tomto případě budou tyto standardy považovány za přijatelné pro daný účel, jestliže daný orgán při přijímání standardů respektuje zavedený transparentní proces, jehož součástí je zevrubná diskuse a zohlednění názorů relevantních zainteresovaných subjektů. V některých jurisdikcích může být rámec účetního výkaznictví, který má vedení účetní jednotky určitého typu použít pro sestavení účetní závěrky pro zvláštní účely, dán právními předpisy. Například regulační orgán může definovat účetní ustanovení pro účely plnění jím daných požadavků. Takový rámec účetního výkaznictví se považuje za přijatelný pro sestavení účetní závěrky pro zvláštní účely, nejsou –li důvody pro opak.
- A7. Jestliže jsou požadavky standardů účetního výkaznictví podle odstavce A6 doplněny požadavky danými zákonem nebo jiným předpisem, auditor musí v souladu s ISA 210 posoudit, zda mezi standardy účetního výkaznictví a jinými požadavky neexistují nějaké rozpory. ISA 210 stanoví rovněž opatření, která musí auditor podniknout, pokud takové rozpory existují⁹.

⁹ ISA 210, odstavec 18.

A8. Příslušný rámec účetního výkaznictví může být tvořen požadavky v oblasti účetního výkaznictví, které jsou definovány smlouvou, nebo jinými, v odstavcích A6 a A7 neuvedenými zdroji. V tomto případě se přijatelnost rámce účetního výkaznictví s ohledem na danou zakázku posuzuje podle toho, zda daný rámec vykazuje rysy obvykle vykazované přijatelnými rámci účetního výkaznictví, tak jak jsou popsány v příloze 2 k ISA 210. V případě rámce pro zvláštní účely je posouzení relativní důležitosti jednotlivých rysů obvykle vykazovaných přijatelnými rámci účetního výkaznictví věcí odborného úsudku. Například pro účely určení hodnoty vlastního kapitálu účetní jednotky k datu jejího prodeje se prodávající a kupující mohou dohodnout, že jejich potřebám odpovídají mnohem přísnější kritéria pro tvorbu opravných položek k nedobytným pohledávkám, i když takové finanční informace budou mít oproti finančním informacím připraveným podle rámce pro všeobecné účely jiný dopad.

Aspekty týkající se plánování a provádění auditu (viz odstavec 9)

- A9. V souladu s ISA 200 musí auditor dodržovat (a) všechny etické požadavky relevantní pro auditní zakázky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti auditora, a (b) všechny standardy ISA relevantní pro daný audit. Tento standard také požaduje, aby auditor dodržoval všechny požadavky určitého standardu ISA, s výjimkou případů, kdy s ohledem na podmínky daného auditu žádné ustanovení daného standardu ISA není relevantní nebo kdy nějaký konkrétní požadavek není relevantní, protože je podmíněn existencí určité podmínky a ta neexistuje. Ve výjimečném případě může auditor považovat za nutné odchýlit se od relevantního požadavku určitého standardu ISA. V takové situaci musí provést alternativní auditorské postupy, jejichž prostřednictvím splní cíl tohoto požadavku.¹⁰
- A10. Uplatňování některých požadavků standardů ISA na audit účetní závěrky pro zvláštní účely vyžaduje od auditora zvláštní zřetel k některým aspektům. Například podle ISA 320 musí úsudek o záležitostech, které jsou významné (materiální) pro uživatele účetní závěrky, vycházet z posouzení běžných potřeb uživatelů jako skupiny týkajících se finančních informací.¹¹ Nicméně v případě auditu účetní závěrky pro zvláštní účely vychází tento úsudek z posouzení potřeb předpokládaných uživatelů týkajících se finančních informací.
- A11. V případě účetní závěrky pro zvláštní účely, např. na základě požadavků smlouvy, si vedení může s předpokládanými uživateli závěrky dohodnout hranici s tím, že nesprávnosti zjištěné během auditu, které této hranice nedosáhnou, nebudou opravovány ani jinak upravovány. Stanovení této hranice nezbavuje auditora povinnosti stanovit pro účely plánování a provádění auditu účetní závěrky pro zvláštní účely hranici významnosti (materiality) podle ISA 320.
- A12. Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky v souladu se standardy ISA je založeno na vztahu mezi osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a účetní závěrkou, která je předmětem auditu, především na tom, zda osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nesou odpovědnost za dohled nad jejím sestavením. V případě účetní závěrky pro zvláštní

¹⁰ ISA 200, odstavce 14, 18 a 22 – 23.

¹¹ ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“, odstavec 2.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM
PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

účely nemusí osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky tuto odpovědnost mít, například v případě, že se účetní závěrka sestavuje výhradně pro potřeby vedení. V takové situaci nemusí být požadavky ISA 260¹² pro audit účetní závěrky pro zvláštní účely relevantní. Výjimkou jsou případy, kdy je auditor pověřen provést rovněž audit účetní závěrky k všeobecným účelům nebo např. když se s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky dohodne, že je bude informovat o důležitých záležitostech, které v průběhu auditu účetní závěrky pro zvláštní účely zjistí.

Aspekty týkající se formulování výroku a zpráv auditora (viz odstavec 11)

A13. Příklady zprávy auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely jsou uvedeny v příloze tohoto standardu.

Upozornění uživatelů na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely (viz odstavec 14)

A14. Účetní závěrku pro zvláštní účely lze používat i k jiným účelům, než pro které byla původně určena. Regulační orgán například může u některých účetních jednotek požadovat zveřejnění účetní závěrky pro zvláštní účely. Aby se předešlo nedorozuměním, auditor ve své zprávě upozorní její uživatele na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely, a nemusí být tudíž pro jiné účely vhodná.

Omezení šíření nebo užívání (viz odstavec 14)

A15. Kromě upozornění podle odstavce 14 může auditor také považovat za vhodné uvést ve své zprávě, že je určena výhradně konkrétním uživatelům. V závislosti na právních předpisech platných v dané jurisdikci to lze udělat omezením šíření nebo užívání zprávy auditora. V takovém případě lze v odstavci zprávy auditora zmíněném výše v odstavci 14 uvést i tyto další skutečnosti a odpovídajícím způsobem upravit jeho podpis.

¹² ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“.

Příloha

(viz odstavec A13)

Příklady zpráv auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely

- **Příklad 1:** Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví definovanými smlouvou (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec dodržení požadavků).
- **Příklad 2:** Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s daňovým účetnictvím jurisdikce X (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec dodržení požadavků).
- **Příklad 3:** Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví, které jsou definovány regulačním orgánem (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec věrného zobrazení).

Příklad 1:

Okolnosti zahrnují následující:

- **vedení účetní jednotky sestavilo účetní závěrku v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví definovanými smlouvou (tj. v souladu s rámcem pro zvláštní účely), aby splnilo smluvní podmínky. Nemá možnost volby jiného rámce účetního výkaznictví,**
- **příslušný rámec účetního výkaznictví má charakter rámce dodržení požadavků,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení účetní jednotky za účetní závěrku podle ISA 210,**
- **šíření a užívání zprávy auditora jsou omezeny.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Vedení společnosti ABC sestavilo účetní závěrku na základě ustanovení článku Z smlouvy uzavřené dne 1. 1. 20X1 mezi společnostmi ABC a společnostmi DEF („smlouva“).

Odpovědnost vedení¹ účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví článku Z smlouvy a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných

¹ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM
PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru je účetní závěrka společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví článku Z smlouvy.

Báze účetnictví a šíření a užívání zprávy auditora

Aniž bychom vyjadřovali výhradu, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky vymezující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka byla sestavena v souvislosti s plněním požadavků v oblasti účetního výkaznictví výše uvedené smlouvy, kterou společnost ABC uzavřela, a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu. Naše zpráva je určena výhradně společností ABC a DEF a neměla by být zpřístupněna jiným subjektům ani jimi používána.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Příklad 2:

Okolnosti zahrnují následující:

- **vedení společnosti sestavilo účetní závěrku v souladu s předpisy pro daňové účetnictví jurisdikce X (tj. v souladu s rámcem pro zvláštní účely). Účetní závěrka má sloužit pro přípravu přiznání k dani z příjmů fyzických osob jednotlivých společníků. Vedení nemá možnost volby jiného rámce účetního výkaznictví,**
- **příslušný rámec účetního výkaznictví má charakter rámce dodržení požadavků,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210,**
- **šíření zprávy auditora je omezeno.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Vedení společnosti ABC sestavilo účetní závěrku na základě předpisů daňového účetnictví jurisdikce X.

Odpovědnost vedení² účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s předpisy pro daňové účetnictví jurisdikce X a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

² Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM
PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru je účetní závěrka společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s [uveďte příslušný daňový zákon] jurisdikce X.

Báze účetnictví a šíření a užívání zprávy auditora

Aniž bychom vyjadřovali výhradu, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky vymezující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka slouží jako podklad pro přípravu přiznání k dani z příjmů fyzických osob společníků společnosti ABC a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu. Naše zpráva je určena výhradně společnosti ABC a jejím společníkům a neměla by být zpřístupněna jiným subjektům ani jimi používána.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Příklad 3:

Okolnosti zahrnují následující:

- vedení účetní jednotky sestavilo účetní závěrku v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví, které jsou definovány regulačním orgánem (tj. v souladu s rámcem pro zvláštní účely). Účetní závěrka má sloužit k plnění požadavků tohoto regulačního orgánu. Vedení nemá možnost volby jiného rámce účetního výkaznictví,
- příslušný rámec účetního výkaznictví má charakter rámce věrného zobrazení,
- podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210,
- šíření a užívání zprávy auditora nejsou omezeny,
- v odstavci obsahujícím další skutečnosti upozorňuje auditor na to, že pro stejné účetní období vydal také zprávu auditora k účetní závěrce této společnosti sestavené v souladu se všeobecným rámcem účetního výkaznictví.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Vedení společnosti ABC sestavilo účetní závěrku na základě požadavků v oblasti účetního výkaznictví paragrafu Y nařízení Z.

Odpovědnost vedení³ účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení společnosti je odpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví paragrafu Y nařízení Z⁴ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

³ Nebo jiný vhodný výraz v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

⁴ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví paragrafu Y nařízení Z, a za takový...“

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní.⁵ Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky⁶. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví paragrafu Y nařízení Z.

Báze účetnictví

Aniž bychom vyjadřovali výhradu, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky vymezující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka byla sestavena s cílem napomoci společnosti ABC k splnění požadavků regulačního orgánu společnosti DEF, a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu.

Jiná skutečnost

Společnost ABC sestavila k 31. 12. 20X1 nekonsolidovanou účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, k níž jsme pro akcionáře společnosti ABC vydali zprávu auditora dne 31. 3. 20X2.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

⁵ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 16 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému.“

⁶ V případech, kdy má auditor zároveň povinnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta zněla následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 16 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 805

**ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A
SPECIFICKÝCH PRVKŮ, ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 3
Datum účinnosti	4
Cíl	5
Definice	6
Požadavky	
Aspekty ke zvážení při přijímání zakázky	7 – 9
Aspekty ke zvážení při plánování a provádění auditu	10
Aspekty ke zvážení při formulaci výroku a vydávání zprávy	11 – 17
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět standardu.....	A1 – A4
Aspekty ke zvážení při přijímání zakázky	A5 – A9
Aspekty ke zvážení při plánování a provádění auditu	A10 – A14
Aspekty ke zvážení při formulaci výroku a vydávání zprávy	A15 – A18
Příloha 1: Příklady specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu	
Příloha 2: Příklady zpráv auditora o jednotlivém účetním výkazu a o specifickém prvku účetního výkazu	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 805 „Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) řady 100 – 700 platí pro audit účetní závěrky a je třeba je odpovídajícím způsobem upravit v případě, že jsou uplatňovány na audity jiných historických finančních informací. Tento standard se zabývá zvláštními aspekty při aplikaci standardů ISA na audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku, účtu či položky účetního výkazu. Jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek, účet či položka účetního výkazu mohou být sestaveny v souladu s rámcem pro všeobecné nebo zvláštní účely. Jsou-li sestaveny v souladu s rámcem pro zvláštní účely, uplatní se při auditu rovněž ISA 800¹. (viz odstavce A1 – A4)
2. Tento standard se nevztahuje na zprávu auditora složky, vydanou na základě práce provedené na finančních informacích složky, které jsou zahrnuty do účetní závěrky skupiny na žádost auditorského týmu skupiny. (viz ISA 600²)
3. Tento standard nenahrazuje požadavky jiných standardů ISA ani nepokrývá veškeré zvláštní aspekty, které mohou na zakázce nastat.

Datum účinnosti

4. Tento standard platí pro audity jednotlivých účetních výkazů nebo specifických prvků, účtů či položek za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. V případě auditů jednotlivých účetních výkazů nebo specifických prvků, účtů či položek účetního výkazu sestavených ke konkrétnímu datu je tento ISA účinný pro audit těchto informací sestavených k datu 14. prosince 2010 nebo po tomto datu.

Cíl

5. Cílem auditora při uplatňování standardů ISA na audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku, účtu či položky účetního výkazu je řádně ošetřit zvláštní aspekty týkající se:
 - (a) přijímání zakázky,
 - (b) plánování a provedení zakázky a
 - (c) formulace výroku a vydávání zprávy o jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku, účtu či položce účetního výkazu.

Definice

6. Pro účely tohoto standardu ISA:
 - (a) „prvek účetního výkazu“ nebo „prvek“ znamená „prvek, účet nebo položku účetního výkazu“;
 - (b) „mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ znamenají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy a

¹ ISA 800 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“.

² ISA 600 „Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“.

- (c) jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek, účet či položka účetního výkazu zahrnují i související přílohu. Související příloha obvykle tvoří popis významných účetních pravidel a další vysvětlující informace týkající se účetního výkazu nebo prvku.

Požadavky

Aspekty ke zvážení při přijímání zakázky

Uplatnění ISA

7. ISA 200 vyžaduje, aby auditor postupoval v souladu se všemi ISA relevantními pro audit.³ V případě auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu tento požadavek platí bez ohledu na to, zda je auditor pověřen provedením auditu kompletní účetní závěrky účetní jednotky. Pokud auditor zároveň není pověřen provedením auditu kompletní účetní závěrky, pak je povinen stanovit, zda je audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu v souladu s ISA proveditelný. (viz odstavce A5 – A6)

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví

8. ISA 210 vyžaduje, aby auditor určil přijatelnost rámce účetního výkaznictví uplatněného při sestavení účetní závěrky⁴. V případě auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu to musí zahrnovat i posouzení, zda uplatnění daného rámce účetního výkaznictví povede k vykázání, které poskytne odpovídající informace umožňující zamýšleným uživatelům porozumět informacím sdělovaným v jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku účetního výkazu a posoudit dopady významných (materiálních) transakcí a skutečností na informace uvedené v jednotlivém účetním výkazu nebo prvku. (viz odstavec A7)

Forma výroku

9. ISA 210 vyžaduje, aby součástí dohodnutých podmínek auditní zakázky byla i předpokládaná forma veškerých zpráv, které bude auditor vydávat⁵. V případě auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu je auditor povinen zvážit, zda je předpokládaná forma výroku za daných okolností vhodná. (viz odstavce A8 – A9)

Aspekty ke zvážení při plánování a provádění auditu

10. ISA 200 uvádí, že standardy ISA jsou psány v kontextu auditu účetní závěrky; je tedy třeba je odpovídajícím způsobem upravit v případě, že jsou uplatňovány na audity jiných historických finančních informací.⁶ ⁷ Při plánování a provádění auditu

³ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 18.

⁴ ISA 210, „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec 6(a).

⁵ ISA 210, odstavec 10(e).

⁶ ISA 200, odstavec 2.

⁷ ISA 200, odstavec 13(f), vysvětluje, že termín „účetní závěrka“ obvykle označuje celý soubor účetních výkazů, vymezený požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.

jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu je auditor povinen nezbytně přizpůsobit veškeré standardy ISA relevantní pro daný audit okolnostem zakázky. (viz odstavce A10 – A14)

Aspekty ke zvážení při formulaci výroku a vydávání zprávy

11. Auditor je při formulaci výroku a vydávání zprávy k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu povinen uplatnit požadavky dle standardu ISA 700⁸, nezbytně přizpůsobené okolnostem dané zakázky. (viz odstavce A15 – A16)

Vydávání zprávy o kompletní účetní závěrce účetní jednotky a o jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku této účetní závěrky

12. Pokud auditor provádí zakázku na vydání zprávy o jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku účetního výkazu společně se zakázkou na provedení auditu kompletní účetní závěrky, pak auditor vyjádří samostatný výrok pro každou zakázku.
13. Auditovaný jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu mohou být zveřejněny spolu s kompletní účetní závěrkou účetní jednotky. Pokud auditor usoudí, že prezentace jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu jej dostatečně neodlišuje od kompletní účetní závěrky, je povinen požádat vedení o nápravu této situace. S ohledem na ustanovení odstavce 15 a 16 je auditor rovněž povinen odlišit výrok k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu od výroku ke kompletní účetní závěrce. Dokud auditor nebude s provedením odlišení spokojen, nesmí vydat zprávu auditora obsahující výrok k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu.

Modifikace výroku, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora o kompletní účetní závěrce.

14. Pokud je výrok ve zprávě auditora o kompletní účetní závěrce účetní jednotky modifikován nebo pokud zpráva zahrnuje odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, je auditor povinen určit, jaký dopad tato skutečnost má na zprávu auditora o jednotlivém účetnímu výkazu nebo specifickém prvku této účetní závěrky. Je-li to přiměřené, je auditor povinen modifikovat výrok k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu, resp. uvést do zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavce obsahující jiné skutečnosti. (viz odstavec A17)
15. Pokud auditor dojde k závěru, že je nutné vydat záporný výrok nebo odmítnout výrok ke kompletní účetní závěrce jako celku, standard ISA 705 neumožňuje auditorovi zahrnout do téže zprávy nemodifikovaný výrok k jednotlivému účetnímu výkazu, který je součástí této účetní závěrky, nebo specifickému prvku, který je součástí této účetní závěrky.⁹ Důvodem je, že nemodifikovaný výrok by si protirečnil se záporným výrokiem nebo odmítnutím výroku ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky jako celku. (viz odstavec A18)
16. Pokud auditor dojde k závěru, že je nutné vydat záporný výrok nebo odmítnout výrok

⁸ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“.

⁹ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 15.

ke kompletní účetní závěrce jako celku, nicméně v kontextu samostatného auditu specifického prvku, který tato účetní závěrka zahrnuje, přesto považuje za vhodné vydat nemodifikovaný výrok k tomuto prvku, pak auditor smí takto učinit pouze, pokud:

- (a) v tom auditorovi nebrání zákony nebo předpisy,
- (b) tento výrok je vydán ve zprávě auditora, která není zveřejněna společně se zprávou auditora obsahující záporný výrok nebo odmítnutí výroku, a
- (c) specifický prvek tvoří podstatnou část kompletní účetní závěrky účetní jednotky.

17. Auditor nesmí vydat nemodifikovaný výrok k jednotlivému účetnímu výkazu z kompletní účetní závěrky, pokud auditor vydal záporný výrok nebo odmítl vydat výrok ke kompletní účetní závěrce jako celku. To platí i v případě, že zpráva auditora k jednotlivému účetnímu výkazu není vydávána společně se zprávou auditora obsahující záporný výrok nebo odmítnutí výroku. Důvodem je, že se má za to, že jednotlivý účetní výkaz tvoří podstatnou část této účetní závěrky.

Aplikační a vysvětlující část

Rozsah tohoto ISA (viz odstavec 1)

- A1. ISA 200 definuje termín „historické finanční informace“ jako číselně vyjádřené informace týkající se určité účetní jednotky pocházející především z jejího účetního systému a reflektující ekonomické události, jež se udály v minulých obdobích, nebo ekonomické podmínky či okolnosti, které existovaly k určitému datu v minulosti¹⁰.
- A2. ISA 200 definuje termín „účetní závěrka“ jako strukturované zobrazení historických finančních informací, včetně přílohy, jehož cílem je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví informovat o ekonomických zdrojích účetní jednotky nebo o jejích závazcích k určitému datu nebo o změnách těchto zdrojů a závazků během určitého období. Tento termín obvykle označuje kompletní účetní závěrku, jak je vymezena požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.¹¹
- A3. Standardy ISA jsou psány v kontextu auditu účetní závěrky¹²; je tedy třeba je odpovídajícím způsobem upravit v případě, že jsou uplatňovány na audity jiných historických finančních informací, například jednotlivého účetního finančního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu. K tomu napomáhá tento standard ISA. (Příloha 1 uvádí seznam příkladů jiných historických finančních informací.)
- A4. Zakázky poskytující přiměřenou jistotu, které nejsou auditem historických finančních informací, se provádějí v souladu s Mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky (ISAE) 3000¹³.

¹⁰ ISA 200, odstavec 13(g).

¹¹ ISA 200, odstavec 13(f).

¹² ISA 200, odstavec 2.

¹³ ISAE 3000 „Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací“.

Aspekty ke zvážení při přijímání zakázky

Uplatnění standardů ISA (viz odstavec 7)

- A5. ISA 200 požaduje, aby auditor dodržoval (a) požadavky příslušných etických norem, včetně těch týkajících se nezávislosti, které souvisejí se zakázkami auditu účetní závěrky, a (b) všechny mezinárodní auditorské standardy ISA, které jsou relevantní pro daný audit. Rovněž požaduje, aby auditor dodržoval veškeré požadavky každého standardu ISA, s výjimkou případů, kdy v situaci daného auditu celý standard ISA není relevantní nebo není relevantní určitý požadavek z toho důvodu, že se jedná o požadavek podmíněný a daná podmínka nenastala. Ve výjimečných případech může auditor usoudit, že je nutné se odchýlit od relevantního požadavku standardu ISA provedením alternativních auditních postupů, které povedou ke splnění cílů takového požadavku¹⁴.
- A6. Dodržení požadavků ISA relevantních pro audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu nemusí být proveditelné, pokud se auditor rovněž nezavázal k provedení auditu celé účetní závěrky účetní jednotky. V těchto případech auditor často nemá takovou znalost účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřních kontrolních mechanismů jako auditor, který audituje i kompletní účetní závěrku účetní jednotky. Auditor rovněž nemá k dispozici důkazní informace o celkové kvalitě účetních záznamů a jiných účetních informací, které by získal při auditu kompletní účetní závěrky účetní jednotky. Auditor tedy může potřebovat další důkazní informace k potvrzení důkazních informací získaných z účetních záznamů. V případě auditu specifického prvku účetního výkazu může být práce požadovaná některými ISA v nepoměru k auditovanému prvku. Například požadavky standardu ISA 570¹⁵ sice pravděpodobně budou relevantní v případě auditu soupisu pohledávek, nicméně splnění těchto požadavků nemusí být prakticky proveditelné vzhledem k objemu požadované auditní práce. Pokud auditor dospěje k závěru, že audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy ISA není proveditelný, může s vedením projednat, zda by nebyl schůdnější jiný typ zakázky.

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 8)

- A7. Jednotlivý účetní výkaz může být sestaven nebo specifický prvek účetního výkazu vykázan v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, který vychází z rámce účetního výkaznictví stanoveného organizací, která je oprávněným nebo uznávaným vyhlášovatelem standardů pro sestavování kompletní účetní závěrky (např. mezinárodní standardy účetního výkaznictví). V takovém případě může být při určení přijatelnosti příslušného rámce zvažováno i to, zda tento rámec zahrnuje veškeré požadavky výchozího rámce, které jsou relevantní z hlediska sestavení jednotlivého účetního výkazu nebo vykázaní specifického prvku účetního výkazu, které zajistí odpovídající zveřejnění informací.

¹⁴ ISA 200, odstavce 4, 18, 22 – 23.

¹⁵ ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“.

Forma výroku (viz odstavec 9)

A8. Forma výroku vyjádřeného auditorem závisí na příslušném rámci účetního výkaznictví a veškerých platných zákonech nebo předpisech¹⁶. V souladu s ISA 700¹⁷:

- (a) jestliže auditor vydává nemodifikovaný výrok ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení, použije se ve výroku auditora jedna z následujících formulací, není-li auditor na základě zákona nebo jiných předpisů povinen použít odlišnou formulaci:
 - (i) účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje, v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]; nebo
 - (ii) účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]; a
- (b) jestliže auditor vydává nemodifikovaný výrok ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků, uvede se ve výroku auditora, že účetní závěrka je ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví].

A9. V případě jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu nemusí příslušný rámec účetního výkaznictví výslovně upravovat sestavení daného účetního výkazu nebo vykázání prvku. To může nastat například tehdy, pokud příslušný rámec účetního výkaznictví vychází z rámce účetního výkaznictví stanoveného organizací, která je oprávněným nebo uznávaným vyhlášovatelem standardů pro sestavování kompletní účetní závěrky (např. mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Auditor tedy posoudí, zda s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví je předpokládaná forma výroku vhodná. K faktorům, které mohou mít vliv na rozhodnutí auditora, zda ve výroku použít formulaci „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“ nebo „podává věrný a poctivý obraz“ patří:

- skutečnost, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví výslovně nebo implicitně omezen na přípravu kompletní účetní závěrky,
- skutečnost, zda daný jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu:
 - je plně v souladu se všemi požadavky daného rámce relevantními pro konkrétní výkaz nebo konkrétní prvek, a zda prezentace účetního výkazu nebo prvku zahrnuje i související přílohu,
 - je-li to nutné k zajištění věrného zobrazení, poskytuje i informace nad rámec těch specificky požadovaných příslušným rámcem nebo se, ve výjimečných případech, odchyluje od požadavků rámce.

Rozhodnutí auditora ohledně očekávané formy výroku je předmětem odborného úsudku. Může být ovlivněno i tím, zda je v dané jurisdikci obecně akceptováno použití formulace „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“

¹⁶ ISA 200, odstavec 8.

¹⁷ ISA 700, odstavce 35 – 36.

nebo „podává věrný a poctivý obraz“ ve výroku auditora k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu sestavenému v souladu s rámcem, jehož cílem je věrné zobrazení.

Aspekty ke zvážení při plánování a provádění auditu (viz odstavec 10)

- A10. Relevanci každého standardu ISA je třeba pečlivě zvážit. I když je předmětem auditu pouze specifický prvek účetního výkazu, mezinárodní auditorské standardy jako ISA 240¹⁸, ISA 550¹⁹ a ISA 570 jsou v zásadě relevantní. Důvodem je, že daný prvek může obsahovat nesprávnost v důsledku podvodu, dopadu transakcí s propojenými osobami nebo nesprávného uplatnění předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky podle příslušného rámce účetního výkaznictví.
- A11. Rovněž platí, že mezinárodní auditorské standardy jsou psány v kontextu auditu účetní závěrky; je tedy třeba je odpovídajícím způsobem upravit v případech, kdy jsou uplatňovány na audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu²⁰. Například písemná prohlášení vedení o kompletní účetní závěrce by byla nahrazena písemnými prohlášeními o sestavení účetního výkazu nebo vykázání prvku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
- A12. V případě provádění auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu spolu s auditem kompletní účetní závěrky účetní jednotky může auditor využít důkazních informací získaných v rámci auditu kompletní účetní závěrky účetní jednotky při auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu. Mezinárodní auditorské standardy nicméně požadují, aby auditor naplánoval a provedl audit účetního výkazu nebo prvku tak, aby získal dostatečné důkazní informace jako základ k vyjádření výroku o účetním výkazu nebo prvku.
- A13. Jednotlivé účetní výkazy, které tvoří kompletní účetní závěrku, a řada prvků těchto účetních výkazů, včetně související přílohy, spolu navzájem souvisejí. Proto při provádění auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu nemusí být auditor schopen posoudit daný účetní výkaz nebo prvek izolovaně. Aby splnil cíl auditu, musí tedy auditor někdy provést i postupy týkající se souvisejících položek.
- A14. Dále platí, že úroveň významnosti (materiality) stanovená pro jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu může být nižší než úroveň významnosti (materiality) stanovená pro kompletní účetní závěrku účetní jednotky; to má vliv na povahu, načasování a rozsah auditorských postupů a na vyhodnocení neopravených nesprávností.

Aspekty ke zvážení při formulaci výroku a vydávání zprávy (viz odstavce 11, 14)

- A15. ISA 700 požaduje, aby auditor při formulaci výroku vyhodnotil, zda účetní závěrka obsahuje dostatek informací, aby její uživatelé mohli posoudit dopad významných

¹⁸ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“

¹⁹ ISA 550 „Propojené osoby“.

²⁰ ISA 200, odstavec 2.

(materiálních) transakcí nebo událostí na údaje uvedené v účetní závěrce²¹. V případě jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu je důležité, aby účetní výkaz nebo prvek včetně související přílohy s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví obsahoval dostatek informací, aby jeho uživatelé mohli porozumět informacím sdělovaným v účetním výkazu nebo prvku a posoudit dopad významných (materiálních) transakcí nebo událostí na údaje uvedené v účetním výkazu nebo prvku.

A16. Příloha 2 tohoto mezinárodního auditorského standardu obsahuje příklady zpráv auditora o jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku účetní závěrky.

Modifikace výroku, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora o kompletní účetní závěrce (viz odstavce 14 – 15)

A17. I v případě, kdy se modifikace výroku ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, netýká auditovaného účetního výkazu nebo auditovaného prvku, může auditor považovat za vhodné zmínit se o této modifikaci výroku v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti ve zprávě auditora o daném účetním výkazu nebo prvku, protože považuje tuto skutečnost za relevantní k tomu, aby uživatelé mohli porozumět auditovanému účetnímu výkazu nebo auditovanému prvku nebo související zprávě auditora. (viz ISA 706²²)

A18. Ve zprávě auditora o kompletní účetní závěrce účetní jednotky je přípustné odmítnout výrok o výsledku hospodaření a peněžních tocích, je-li to relevantní, a vydat nemodifikovaný výrok o finanční pozici, protože odmítnutí výroku se týká pouze výsledku hospodaření a peněžních toků, a nikoliv účetní závěrky jako celku²³.

²¹ ISA 700, odstavec 13(e).

²² ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 6.

²³ ISA 510 „První auditní zakázka – počáteční zůstatky“, odstavec A8, a ISA 705, odstavec A16.

Příloha 1

(viz odstavec A3)

Příklady specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu

- Pohledávky, opravné položky k pochybným pohledávkám, zásoby, závazky z požitků ze soukromých penzijních plánů, účetní hodnota identifikovaného nehmotného majetku nebo rezerv na vzniklé, ale nenahlášené pojistné události v pojistném kmeni, včetně související přílohy.
- Soupis externě spravovaného majetku a výnosů ze soukromého penzijního plánu, včetně související přílohy.
- Soupis netto hodnoty hmotného majetku, včetně související přílohy.
- Soupis plateb v souvislosti s pronájmem majetku, včetně vysvětlivek.
- Soupis podílů na zisku nebo odměn zaměstnanců, včetně vysvětlivek.

Příloha 2

(viz odstavec A16)

Příklady zpráv auditora o jednotlivém účetním výkazu a o specifickém prvku účetního výkazu

- Příklad 1: Zpráva auditora o jednotlivém účetním výkazu sestaveném v souladu s rámcem pro všeobecné účely (pro účely tohoto příkladu rámeček věrného zobrazení).
- Příklad 2: Zpráva auditora o jednotlivém účetním výkazu sestaveném v souladu s rámcem pro zvláštní účely (pro účely tohoto příkladu rámeček věrného zobrazení).
- Příklad 3: Zpráva auditora o specifickém prvku, účtu či položce účetního výkazu sestaveném v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely (pro účely tohoto příkladu rámeček dodržení požadavků).

Příklad 1:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit rozvahy (tj. jednotlivého účetního výkazu),**
- **rozvaha byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví platného v jurisdikci X pro sestavování rozvahy,**
- **příslušným rámcem účetního výkaznictví je rámec věrného zobrazení, jehož účelem je zohlednění potřeby finančních informací společné širokému okruhu uživatelů,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení účetní jednotky za účetní závěrku podle ISA 210,**
- **auditor se rozhodl, že je na místě použít ve výroku formulaci „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené rozvahy společnosti ABC k 31. 12. 20XI a souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací (společně dále jen „účetní výkaz“).

Odpovědnost vedení¹ za účetní výkaz

Vedení je odpovědné za sestavení tohoto účetního výkazu a za věrné zobrazení skutečností v něm v souladu s požadavky rámce účetního výkaznictví platného v jurisdikci X pro sestavení takového účetního výkazu a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetního výkazu tak, aby neobsahoval významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k tomuto účetnímu výkazu. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní výkaz neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetním výkazu. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetním výkazu způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetního výkazu a pro věrné zobrazení skutečností v něm. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy,

¹ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky². Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetního výkazu.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní výkaz ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 v souladu s požadavky rámce účetního výkaznictví platného v jurisdikci X pro sestavení takového účetního výkazu.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

² V případech, kdy má auditor zároveň povinnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta zněla následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní.”

Příklad 2:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit výkazu peněžních příjmů a výdajů (tj. jednotlivého účetního výkazu),**
- **účetní výkaz byl sestaven vedením účetní jednotky v souladu se zásadami účetnictví založeného na peněžních příjmech a výdajích, za účelem zohlednění požadavku věřitele na informace o peněžních tocích. Vedení si mohlo vybrat z několika rámců účetního výkaznictví,**
- **příslušným rámcem účetního výkaznictví je rámec věrného zobrazení, jehož účelem je zohlednění potřeby finančních informací specifických uživatelů³,**
- **auditor stanovil, že je na místě použít ve výroku formulaci „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“,**
- **šíření a použití zprávy auditora není omezeno.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiloženého výkazu peněžních příjmů a výdajů společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20XI a souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací (společně dále jen „účetní výkaz“). Účetní výkaz byl sestaven vedením účetní jednotky v souladu se zásadami účetnictví založeného na peněžních příjmech a výdajích popsanými bodě X přílohy k účetnímu výkazu.

Odpovědnost vedení⁴ za účetní výkaz

Vedení je odpovědné za sestavení tohoto účetního výkazu a za věrné zobrazení skutečností v něm v souladu se zásadami účetnictví založeného na peněžních příjmech a výdajích popsanými bodě X přílohy k účetnímu výkazu, za rozhodnutí, že zásady účetnictví založeného na peněžních příjmech a výdajích jsou za daných okolností vhodným východiskem pro sestavení účetního výkazu, a dále za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení výkazu tak, aby neobsahoval významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k tomuto účetnímu výkazu. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní výkaz neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetním výkazu. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v

³ ISA 800 obsahuje požadavky a pokyny co se týče formy a obsahu účetních výkazů sestavovaných v souladu s rámcem pro zvláštní účely.

⁴ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

účetním výkazu způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetního výkazu a věrné zobrazení skutečností v něm. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti případných účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetního výkazu.

Jsmo přesvědčeni, že důkazní informace, které jsmo získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní výkaz ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) peněžní příjmy (nebo *peněžních příjmů*) výdaje (nebo *výdajů*) společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu se zásadami účetnictví založeného na peněžních příjmech a výdajích popsány v bodě X přílohy k účetnímu výkazu.

Účetní východisko pro sestavení

Aniž bychom vyjadřovali výrok s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy k účetnímu výkazu, která popisuje účetní východisko. Výkaz byl sestaven za účelem poskytnutí informací věřiteli XYZ. Z tohoto důvodu nemusí být vhodný pro jiný účel.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Příklad 3:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit rezerv na vzniklé, ale nenahlášené pojistné události v pojistném kmeni (tj. prvku, účtu nebo položky účetního výkazu),**
- **finanční informace byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s pravidly účetního výkaznictví stanovenými regulátorem za účelem splnění požadavků tohoto orgánu. Vedení nemá možnost výběru rámce účetního výkaznictví,**
- **příslušným rámcem účetního výkaznictví je rámec dodržení požadavků, jehož účelem je zohlednění potřeb finančních informací specifických uživatelů⁵,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210,**
- **šíření a použití zprávy auditora je omezeno.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiloženého soupisu rezerv na vzniklé, ale nenahlášené pojistné události pojišťovny ABC k 31. 12. 20XI (dále jen „soupis“). Soupis byl sestaven vedením účetní jednotky v souladu s [popište pravidla účetního výkaznictví stanovené regulátorem].

Odpovědnost vedení účetní jednotky⁶ za soupis

Vedení je odpovědné za sestavení tohoto soupisu v souladu s [popište pravidla účetního výkaznictví stanovená regulátorem] a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení soupisu, aby neobsahoval významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k tomuto soupisu. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a plánovali a prováděli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že soupis neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v soupisu. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v soupisu způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení soupisu. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením a posouzení celkové

⁵ ISA 800 obsahuje požadavky a pokyny co se týče formy a obsahu účetních výkazů sestavovaných v souladu s rámcem pro zvláštní účely.

⁶ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

prezentace soupisu.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru jsou finanční informace v soupisu rezerv na „vzniklé, ale nenahlášené“ pojistné události pojišťovny ABC za rok končící 31. 12. 20X1 sestaveny ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s [popište pravidla účetního výkaznictví stanovené regulátorem].

Účetní východisko a omezení šíření

Aniž bychom vyjadřovali výrok s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy k soupisu, která popisuje účetní východiska. Soupis byl sestaven za účelem plnění požadavků regulátora DEF pojišťovnou ABC a nemusí být vhodný pro jiný účel. Naše zpráva je určena výhradně pro pojišťovnu ABC a regulátora DEF a nesmí být distribuována jiným stranám než pojišťovně ABC a regulátorovi DEF.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 810**

ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Datum účinnosti	2
Cíl	3
Definice	4
Požadavky	
Přijetí zakázky	5 – 7
Povaha postupů	8
Forma výroku	9 – 11
Načasování prací a události po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce	12 – 13
Zpráva auditora o agregované účetní závěrce	14 – 19
Omezení distribuce nebo použití zprávy či upozornění jejích uživatelů na účetní východiska	20
Srovnávací informace	21 – 22
Neověřené doplňující informace vykázané spolu s agregovanou účetní závěrkou	23
Další informace v dokumentech obsahujících agregovanou účetní závěrku	24
Spojování auditora s agregovanou účetní závěrkou	25-26
Aplikační a vysvětlující část	
Přijetí zakázky	A1 – A7
Vyhodnocení dostupnosti auditované účetní závěrky	A8
Forma výroku	A9
Načasování prací a události po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce	A10
Zpráva auditora o agregované účetní závěrce	A11 – A15
Srovnávací informace	A16 – A17
Neověřené doplňující informace vykázané spolu s agregovanou účetní závěrkou	A18

ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

Další informace v dokumentech obsahujících agregovanou účetní závěrku .	A19
Spojování auditora s agregovanou účetní závěrkou	A20
Příloha – Vzorové příklady zpráv o agregované účetní závěrci	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 810 „Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrci“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá povinnostmi auditora týkajícími se zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce sestavené na základě účetní závěrky ověřené v souladu s mezinárodními standardy ISA stejným auditorem.

Datum účinnosti

2. Tento standard je účinný pro auditu účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

3. Cílem auditora je:
 - (a) určit, zda je vhodné přijmout zakázku na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce, a
 - (b) pokud je pověřen, aby vydal zprávu o agregované účetní závěrce:
 - (i) připravit výrok k agregované účetní závěrce na základě vyhodnocení závěrů vyvozených ze získaných důkazů, a
 - (ii) vydat jasný a srozumitelný výrok v podobě písemné zprávy, která popisuje rovněž východisko přípravy tohoto výroku.

Definice

4. Pro účely tohoto standardu jsou následujícím termínům přiřazeny níže uvedené významy:
 - (a) použitá kritéria – kritéria použitá vedením při sestavení agregované účetní závěrky,
 - (b) auditovaná účetní závěrka – účetní závěrka¹ ověřená auditorem v souladu se standardy ISA, z níž vychází agregovaná účetní závěrka,
 - (c) agregovaná účetní závěrka – historické účetní informace získané z účetní závěrky, ale méně podrobné než údaje v účetní závěrce; agregovaná účetní závěrka prezentuje stejně strukturovaným způsobem jako účetní závěrka² údaje o ekonomických zdrojích účetní jednotky nebo o jejích závazcích v určitém okamžiku nebo o změnách v nich za určité období. V různých jurisdikcích může být k označení těchto historických účetních informací používána různá terminologie.

¹ Termín „účetní závěrka“ je definován v odstavci 13(f) ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

² ISA 200, odstavec 13(f).

Požadavky

Přijetí zakázky

5. Auditor přijme zakázku na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce v souladu s tímto standardem jedině v případě, že byl pověřen, aby v souladu se standardy ISA provedl audit účetní závěrky, z níž vychází agregovaná účetní závěrka. (viz odstavec A1)
6. Před přijetím zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce je auditor povinen: (viz odstavec A2)
 - (a) určit, zda jsou použítá kritéria přijatelná, (viz odstavce A3 – A7)
 - (b) získat potvrzení, v němž vedení uznává a uvědomuje si svou odpovědnost za:
 - (i). sestavení agregované účetní závěrky v souladu s použitými kritérii,
 - (ii). za zpřístupnění auditované účetní závěrky zamýšleným uživatelům agregované účetní závěrky bez zbytečných obtíží (nebo za to, že v agregované účetní závěrce budou zmíněny právní předpisy stanovující, že auditovaná účetní závěrka nemusí být zpřístupněna zamýšleným uživatelům agregované účetní závěrky, a vymezující kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky), a
 - (iii). začlenění zprávy auditora o agregované účetní závěrce do všech případných dokumentů, které obsahují agregovanou účetní závěrku a v nichž je zmíněno, že auditor vydal o agregované účetní závěrce zprávu,
 - (c) dohodnout s vedením podobu výroku, který má být vydán k agregované účetní závěrce (viz odstavce 9 – 11).
7. Dojde-li auditor k závěru, že použítá kritéria jsou nepřijatelná nebo že není schopen získat potvrzení vedení uvedené v odstavci 6(b), je povinen zakázku na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce nepřijmout. Výjimkou bude jedině případ, kdy bude přijetí takové zakázky vyžadováno právními předpisy. Zakázka prováděná v souladu s takovým právním předpisem nespĺňuje požadavky tohoto standardu. Ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce proto musí být uvedeno, že zakázka nebyla provedena v souladu s tímto standardem. Auditor je povinen uvést náležitý odkaz na tuto skutečnost v podmínkách zakázky. Auditor je rovněž povinen určit, jaký dopad může tato skutečnost mít na zakázku spočívající v auditu účetní závěrky, z níž agregovaná účetní závěrka vychází.

Povaha postupů

8. Za účelem vytvoření východiska k vyjádření výroku auditora k agregované účetní závěrce je auditor povinen provést následující postupy a veškeré případné další postupy, které bude považovat za potřebné:
 - (a) vyhodnotit, zda je v agregované účetní závěrce správně popsána její agregovaná povaha a zmíněna auditovaná účetní závěrka,
 - (b) pokud k agregované účetní závěrce není připojena auditovaná účetní závěrka, vyhodnotit, zda jsou v agregované účetní závěrce přesně popsány následující skutečnosti:
 - (i) u koho nebo kde je auditovaná účetní závěrka k dispozici, nebo

- (ii) právní předpisy určující, že auditovaná účetní závěrka nemusí být zpřístupněna zamýšleným uživatelům agregované účetní závěrky, a vymezující kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky,
- (c) vyhodnotit, zda jsou v agregované účetní závěrce správně popsána použitá kritéria,
- (d) porovnat agregovanou účetní závěrku se souvisejícími informacemi obsaženými v auditované účetní závěrce za účelem určení toho, zda agregovaná účetní závěrka souhlasí se souvisejícími informacemi obsaženými v auditované účetní závěrce nebo zda může být na jejich základě znovu vypočtena,
- (e) vyhodnotit, zda je agregovaná účetní závěrka sestavena v souladu s použitými kritérii,
- (f) s přihlédnutím k účelu agregované účetní závěrky vyhodnotit, zda agregovaná účetní závěrka obsahuje potřebné informace a zda byla při jejím sestavení uplatněna náležitá míra agregace, aby agregovaná účetní závěrka nebyla za daných okolností zavádějící,
- (g) vyhodnotit, zda je auditovaná účetní závěrka bez zbytečných obtíží k dispozici zamýšleným uživatelům agregované účetní závěrky, s výjimkou případů, kdy právní předpisy stanovují, že auditovaná účetní závěrka nemusí být zpřístupněna, a vymezují kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky. (viz odstavec A8)

Forma výroku

9. Dojde-li auditor k závěru, že je vhodné vydat k agregované účetní závěrce nemodifikovaný výrok, je povinen použít ve svém výroku jednu z následujících formulací, nevyžaduje-li právní předpis jinak: (viz odstavec A9)
 - (a) agregovaná účetní závěrka je ve všech významných ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou v souladu s [použitými kritérii], nebo
 - (b) agregovaná účetní závěrka představuje věrné shrnutí auditované účetní závěrky v souladu s [použitými kritérii],
10. Pokud právní předpisy předepisují odlišné znění výroku k agregované účetní závěrce, než jaké je uvedeno v odstavci 9, auditor je povinen:
 - (a) uplatnit postupy popsané v odstavci 8 a všechny případné další postupy, které mu umožní vyjádřit předepsaný výrok, a
 - (b) posoudit, zda by uživatelé agregované účetní závěrky mohli špatně pochopit výrok auditora k agregované účetní závěrce, a pokud ano, zda by mohlo další objasnění ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce možnost špatného pochopení omezit.
11. Jestliže v případě, že nastane situace popsaná v odstavci 10(b), dojde auditor k závěru, že další objasnění ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce nemůže omezit možnost špatného pochopení, je jeho povinností zakázku nepřijmout, pakliže to nevyžadují právní předpisy. Zakázka prováděná v souladu s takovými právními předpisy nesplňuje požadavky tohoto standardu. Ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce proto musí být uvedeno, že zakázka nebyla provedena v souladu s tímto standardem.

Načasování prací a události po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce

12. Zpráva auditora o agregované účetní závěrce může být vydána k datu pozdějšímu, než je datum zprávy auditora o auditované účetní závěrce. V takovém případě musí být ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce uvedeno, že agregovaná účetní závěrka ani auditovaná účetní závěrka nezohledňují dopady událostí, k nimž došlo po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce a které by mohly vyžadovat úpravu údajů vykázaných v auditované účetní závěrce nebo doplnění informací do přílohy. (viz odstavec A10)
13. Auditor může zjistit skutečnosti, které existovaly k datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce, ale o nichž dříve nevěděl. V takových případech nevydá zprávu o agregované účetní závěrce, dokud v úplnosti neposoudí tyto skutečnosti ve vztahu k auditované účetní závěrce v souladu se standardem ISA 560³.

Zpráva auditora o agregované účetní závěrce*Prvky zprávy auditora*

14. Zpráva auditora o agregované účetní závěrce musí obsahovat následující prvky⁴: (viz odstavec A15)
- (a) název, který zprávu jasně označuje jako zprávu nezávislého auditora, (viz odstavec A11)
 - (b) adresáta, (viz odstavec A12)
 - (c) úvodní odstavec, v němž:
 - (i) je identifikována agregovaná účetní závěrka, o níž auditor vydává zprávu, včetně názvu všech výkazů obsažených v agregované účetní závěrce, (viz odstavec A13)
 - (ii) je identifikována auditovaná účetní závěrka,
 - (iii) je uveden odkaz na zprávu auditora o auditované účetní závěrce, datum této zprávy a, v návaznosti na odstavce 17 – 18, skutečnost, že o auditované účetní závěrce je vydáván nemodifikovaný výrok,
 - (iv) je uvedeno, že agregovaná účetní závěrka ani auditovaná účetní závěrka nezohledňují dopady událostí, k nimž došlo po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce, jestliže je zpráva auditora o agregované účetní závěrce vydána k datu pozdějšímu, než je datum zprávy auditora o auditované účetní závěrce, a
 - (v) je uvedeno, že agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny informace, jejichž zveřejnění vyžaduje rámec účetního výkaznictví uplatněný při sestavování auditované účetní závěrky, a že seznámení se s agregovanou účetní závěrkou nemůže nahradit seznámení se s auditovanou účetní závěrkou,
 - (d) popis odpovědnosti vedení⁵ za agregovanou účetní závěrku a vysvětlení, že vedení⁶

³ ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“.

⁴ Odstavce 17 – 18, které se věnují situacím, kdy došlo k modifikaci zprávy auditora o auditované účetní závěrce, vyžadují kromě prvků vyjmenovaných v tomto odstavci ještě další prvky.

⁵ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

⁶ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

odpovídá za sestavení agregované účetní závěrky v souladu s použitými kritérii,

- (e) prohlášení, že auditor odpovídá za vyjádření výroku k agregované účetní závěrce na základě postupů vyžadovaných tímto standardem,
- (f) odstavec s jasným a přesně vyjádřeným výrokem, (viz odstavce 9 – 11)
- (g) podpis auditora,
- (h) datum zprávy auditora, (viz odstavec A14)
- (i) adresa auditora.

15. Pokud se adresát agregované účetní závěrky neshoduje s adresátem zprávy auditora o auditované účetní závěrce, je auditor povinen vyhodnotit vhodnost použití odlišného adresáta. (viz odstavec A12)

16. Auditor je povinen opatřit zprávu auditora o agregované účetní závěrce datem, které nebude předcházet: (viz odstavec A14)

- (a) datu, k němuž auditor získá dostatečné a vhodné důkazy sloužící jako východisko k vyjádření výroku, včetně důkazů o tom, že byla sestavena agregovaná účetní závěrka a osoby s příslušnými pravomocemi převzaly za ni svou odpovědnost,
- (b) datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce.

Modifikace výroku, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora o auditované účetní závěrce (viz odstavec A15)

17. Zahrnuje-li zpráva auditora o auditované účetní závěrce výrok s výhradou, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, ale auditor ověřil, že agregovaná účetní závěrka je ve všech významných ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou nebo je věrným shrnutím auditované účetní závěrky v souladu s použitými kritérii, je auditor ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce kromě prvků vyjmenovaných v odstavci 14 povinen:

- (a) uvést, že zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje výrok s výhradou, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti,
 - a
- (b) uvést popis:
 - (i) východiska pro vyjádření výroku s výhradou k auditované účetní závěrce spolu s daným výrokem s výhradou, odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti či odstavce o jiných skutečnostech ze zprávy auditora o auditované účetní závěrce,
 - a
 - (ii) případného dopadu výroku s výhradou a odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti či odstavce o jiných skutečnostech na agregovanou účetní závěrku, pokud nějaký je.

18. Jestliže zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje záporný výrok nebo odmítnutí výroku, je auditor ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce kromě prvků vyjmenovaných v odstavci 14 povinen:

- (a) uvést, že zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje záporný výrok nebo

odmítnutí výroku,

- (b) popsáno východisko pro vyjádření záporného výroku nebo odmítnutí výroku, a
- (c) uvedeno, že v důsledku záporného výroku nebo odmítnutí výroku není vhodné vyjadřovat výrok k agregované účetní závěrce.

Modifikovaný výrok k agregované účetní závěrce

- 19. Není-li agregovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou nebo není-li věrným shrnutím auditované účetní závěrky v souladu s použitými kritérii a vedení nechce provést potřebné změny, auditor je povinen vyjádřit k agregované účetní závěrce záporný výrok. (viz odstavec A15)

Omezení distribuce nebo použití zprávy či upozornění jejích uživatelů na účetní východiska

- 20. Pokud jsou distribuce nebo použití zprávy auditora o auditované účetní závěrce omezeny nebo pokud zpráva auditora o auditované účetní závěrce upozorňuje uživatele na to, že auditovaná účetní závěrka je sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely, je auditor povinen zahrnout podobné omezení nebo upozornit na něj ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce.

Srovnávací informace

- 21. Obsahuje-li auditovaná účetní závěrka srovnávací informace a agregovaná účetní závěrka nikoli, je auditor povinen určit, zda je takové opomenutí s ohledem na podmínky zakázky přiměřené. V případě nepřiměřeného opomenutí je auditor povinen stanovit jeho dopad na zprávu auditora o agregované účetní závěrce. (viz odstavec A16)
- 22. Jestliže agregovaná účetní závěrka obsahuje srovnávací informace, o kterých vydal zprávu jiný auditor, musí zpráva auditora o agregované účetní závěrce také obsahovat náležitosti, které musí auditor uvést ve zprávě auditora o auditované účetní závěrce v souladu s požadavky ISA 710⁷. (viz odstavec A17)

Neověřené doplňující informace vykázané spolu s agregovanou účetní závěrkou

- 23. Auditor je povinen posoudit, zda jsou případné neověřené doplňující informace vykázané spolu s agregovanou účetní závěrkou jasně odlišeny od agregované účetní závěrky. Dojde-li auditor k závěru, že vykázané neověřené doplňující informace nejsou jasně odlišeny od agregované účetní závěrky, je povinen požádat vedení, aby změnilo způsob vykazování neověřených doplňujících informací. Pokud to vedení odmítne učinit, je auditor povinen vysvětlit ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce, že jeho zpráva tyto informace nepokrývá. (viz odstavec A18)

Další informace v dokumentech obsahujících agregovanou účetní závěrku

- 24. Auditor je povinen seznámit se s dalšími informacemi uvedenými v dokumentu, který obsahuje agregovanou účetní závěrku a související zprávu auditora, aby mohl odhalit případné významné nesrovnalosti v porovnání s agregovanou účetní závěrkou. Jestliže auditor při seznamování s ostatními informacemi objeví významné nesrovnalosti, je povinen určit, zda je nutné agregovanou účetní závěrku nebo ostatní informace

⁷ ISA 710 „Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka“.

zrevidovat. Jestliže auditor při seznamování s ostatními informacemi objeví zjevné významné zkreslení skutečnosti, je povinen projednat záležitost s vedením. (viz odstavec A19)

Spojování auditora s agregovanou účetní závěrkou

25. Zjistí-li auditor, že účetní jednotka se chystá uvést v dokumentu obsahujícím agregovanou účetní závěrku skutečnost, že auditor vydal o agregované účetní závěrce zprávu, avšak nechystá se zahrnout do dokumentu související zprávu auditora, je povinen požádat vedení, aby zprávu auditora do dokumentu zahrnulo. Pokud tak vedení neučiní, auditor je povinen stanovit a přijmout další vhodná opatření, jejichž cílem bude zabránit vedení v tom, aby auditora v dokumentu nevhodným způsobem spojovalo s agregovanou účetní závěrkou. (viz odstavec A20)
26. Auditor může být požádán o vydání zprávy o účetní závěrce účetní jednotky, nikoli však o agregované účetní závěrce. Jestliže v takovém případě auditor zjistí, že účetní jednotka se chystá uvést v dokumentu odkaz na auditora a zmínit skutečnost, že agregovaná účetní závěrka vychází z účetní závěrky ověřené auditorem, je povinen ověřit si, zda:
- (a) je odkaz na něj uváděn ve spojitosti se zprávou auditora o auditované účetní závěrce, a
 - (b) informace v dokumentu nevyvolají dojem, že auditor vydal zprávu o agregované účetní závěrce.

Pokud není jedna z podmínek popsaných v bodech a) a b) splněna, je auditor povinen požádat vedení o změnu textu, která zajistí jejich splnění, nebo o odstranění odkazu na auditora z dokumentu. Účetní jednotka může případně požádat auditora o vydání zprávy o agregované účetní závěrce a zahrnout do dokumentu související zprávu auditora. Jestliže vedení informace v dokumentu nezmění, neodstraní odkaz na auditora ani nezahrne do dokumentu obsahujícího agregovanou účetní závěrku zprávu auditora o agregované účetní závěrce, je auditor povinen informovat vedení o tom, že nesouhlasí s uvedením odkazu na auditora, a stanovit a přijmout další vhodná opatření, jejichž cílem bude zabránit vedení v tom, aby na auditora v dokumentu nevhodným způsobem odkazovalo. (viz odstavec A20)

Aplikační a vysvětlující část

Přijetí zakázky (viz odstavce 5 – 6)

- A1. Audit účetní závěrky, ze které vychází agregovaná účetní závěrka, je pro auditora zdrojem znalostí potřebných k plnění jeho povinností ve vztahu k agregované účetní závěrce v souladu s tímto standardem. Uplatnění tohoto standardu neposkytne dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by bylo možné vyjádřit výrok k agregované účetní závěrce, jestliže auditor neověřil také účetní závěrku, z níž agregovaná účetní závěrka vychází.
- A2. Jako doklad o souhlasu vedení se záležitostmi popsanými v odstavci 6 může sloužit jeho písemné přijetí podmínek zakázky.

Kritéria (viz odstavec 6(a))

- A3. Sestavení agregované účetní závěrky vyžaduje, aby vedení vymezilo informace, které

musejí být v agregované účetní závěrce zohledněny v zájmu zajištění toho, aby byla ve všech významných ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou nebo byla jejím věrným shrnutím. Vzhledem k tomu, že agregovaná účetní závěrka ze své povahy obsahuje agregované informace a údaje zveřejňované v omezeném rozsahu, existuje zvýšené riziko, že nebude obsahovat informace potřebné k zajištění toho, aby nebyla za daných okolností zavádějící. Toto riziko se zvyšuje ve chvíli, kdy nejsou stanovena přesná kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky.

- A4. K faktorům, které mohou ovlivnit auditorovo posuzování přijatelnosti použitých kritérií, patří:
- povaha účetní jednotky,
 - účel agregované účetní závěrky,
 - informační potřeby zamýšlených uživatelů agregované účetní závěrky, a
 - skutečnost, zda použitá kritéria zajistí sestavení agregované účetní závěrky, která nebude za daných okolností zavádějící.
- A5. Kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky může stanovit pověřený nebo všeobecně uznávaný orgán vydávající standardy, případně právní předpisy. Podobně jako u účetní závěrky platí, že v souladu se standardem ISA 210⁸ může auditor v řadě takovýchto případů předpokládat, že tato kritéria jsou přijatelná.
- A6. V případech, kdy přesná kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky neexistují, je může navrhnout vedení, např. na základě postupů dodržovaných v příslušném odvětví. Kritéria, která jsou za daných okolností přijatelná, povedou k sestavení agregované účetní závěrky:
- (a) z níž bude náležitě patrná její souhrnná povaha a ve které bude identifikována auditovaná účetní závěrka,
 - (b) ve které bude jasně uvedeno, u koho nebo kde je k dispozici auditovaná účetní závěrka, nebo popsány právní předpisy stanovující, že auditovaná účetní závěrka nemusí být zpřístupněna zamýšleným uživatelům agregované účetní závěrky, a vymezující kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky,
 - (c) v níž budou náležitě zveřejněna použitá kritéria,
 - (d) která souhlasí se souvisejícími informacemi v auditované účetní závěrce nebo může být na jejich základě přepočítána, a
 - (e) která s ohledem na účel agregované účetní závěrky obsahuje potřebné informace a byla sestavena za dodržení vhodné míry agregace zajišťující, že není za daných okolností zavádějící.
- A7. Náležité označení souhrnné povahy agregované účetní závěrky a identifikaci auditované účetní závěrky dle odstavce A6(a) může zajistit např. použití názvu „Agregovaná účetní závěrka sestavená na základě auditované účetní závěrky za rok 20X1“.

⁸ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavce A3 a A8 – A9.

Vyhodnocení dostupnosti auditované účetní závěrky (viz odstavec 8(g))

A8. Auditorovo posouzení toho, zda je auditovaná účetní závěrka bez zbytečných obtíží dostupná zamýšleným uživatelům agregované účetní závěrky, ovlivňují takové faktory, jako to, zda:

- je v agregované účetní závěrce přesně popsáno, u koho nebo kde je auditovaná účetní závěrka k dispozici,
- je auditovaná účetní závěrka veřejně přístupná, nebo
- vedení zavedlo proces, díky němuž mohou zamýšlení uživatelé agregované účetní závěrky získat přímý přístup k auditované účetní závěrce.

Forma výroku (viz odstavec 9)

A9. Závěr, který vychází z vyhodnocení důkazů získaných provedením postupů popsaných v odstavci 8, že je vhodné vydat k agregované účetní závěrce nemodifikovaný výrok, umožňuje auditorovi vyjádřit výrok obsahující jednu z formulací uvedených v odstavci 9. Rozhodnutí auditora o tom, kterou formulaci použije, může být ovlivněno postupy obecně závaznými v příslušné zemi.

Načasování prací a události po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce (viz odstavec 12)

A10. Postupy popsané v odstavci 8 jsou často prováděny během auditu účetní závěrky nebo bezprostředně po něm. Pokud auditor vydává zprávu o agregované účetní závěrce po dokončení auditu účetní závěrky, není povinen získávat o auditované účetní závěrce další důkazní informace ani vydávat zprávu o dopadech událostí, k nimž došlo po datu zprávy auditora, na auditovanou účetní závěrku, neboť agregovaná účetní závěrka vychází z auditované účetní závěrky a tuto závěrku neaktualizuje.

Zpráva auditora o agregované účetní závěrce

Prvky zprávy auditora

Název (viz odstavec 14(a))

A11. Název označující zprávu jako zprávu nezávislého auditora, např. „Zpráva nezávislého auditora“, potvrzuje, že auditor splnil všechny relevantní etické požadavky týkající se nezávislosti. Tím se zpráva nezávislého auditora odlišuje od zpráv vydaných jinými osobami.

Adresát (viz odstavce 14(b), 15)

A12. K faktorům, které mohou ovlivnit auditorovo vyhodnocení vhodnosti adresáta agregované účetní závěrky, se řadí podmínky zakázky, povaha účetní jednotky a účel agregované účetní závěrky.

Úvodní odstavec (viz odstavec 14(c)(i))

A13. Jestliže auditor ví, že agregovaná účetní závěrka bude součástí dokumentu, který obsahuje další informace, může, dovoluje-li to forma prezentace, označit, na jakých stránkách dokumentu je uvedena agregovaná účetní závěrka. To uživatelům zprávy auditora pomůže identifikovat agregovanou účetní závěrku, k níž se zpráva vztahuje.

Datum zprávy auditora (viz odstavce 14(h), 16)

A14. To, která osoba či které osoby mají pravomoc prohlásit, že agregovaná účetní závěrka byla sestavena, a přebírají za ni odpovědnost, závisí na podmínkách zakázky, povaze účetní jednotky a na účelu agregované účetní závěrky.

Vzorové příklady (viz odstavce 14, 17 – 18, 19)

A15. V příloze tohoto standardu jsou uvedeny vzorové příklady zpráv auditora o agregované účetní závěrce, které:

- (a) obsahují nemodifikované výroky,
- (b) vycházejí z auditované účetní závěrky, o níž auditor vydal modifikované výroky, a
- (c) obsahují modifikovaný výrok.

Srovnávací informace (viz odstavce 21 – 22)

A16. Obsahuje-li auditovaná účetní závěrka srovnávací informace, lze předpokládat, že agregovaná účetní závěrka je bude rovněž obsahovat. Srovnávací informace v auditované účetní závěrce mohou mít buď podobu srovnávacích údajů, nebo podobu srovnávací účetní závěrky. ISA 710 popisuje, jakým způsobem tento rozdíl ovlivňuje zprávu auditora o účetní závěrce, zejména pak odkaz na jiné auditory, kteří provedli audit účetní závěrky za předchozí období.

A17. Auditorovo určení toho, zda je neuvedení srovnávacích informací přiměřené, může ovlivnit povaha a cíl agregované účetní závěrky, použitá kritéria a informační potřeby zamýšlených uživatelů agregované účetní závěrky.

Neověřené doplňující informace vykázané spolu s agregovanou účetní závěrkou (viz odstavec 23)

A18. ISA 700⁹ obsahuje požadavky a pokyny, které mají být dodrženy, jsou-li spolu s auditovanou účetní závěrkou vykazovány neověřené doplňující informace, které po přizpůsobení okolnostem mohou pomoci při plnění požadavku uvedeného v odstavci 23.

Další informace v dokumentech obsahujících agregovanou účetní závěrku (viz odstavec 24)

A19. ISA 720¹⁰ obsahuje požadavky a pokyny týkající se seznamování se s dalšími informacemi uvedenými v dokumentu, který obsahuje auditovanou účetní závěrku a související zprávu auditora, a reagování na významné nesrovnalosti a významné zkreslení skutečnosti. Jestliže jsou tyto požadavky a pokyny přizpůsobeny okolnostem, mohou pomoci při plnění požadavku uvedeného v odstavci 24.

Spojování auditora s agregovanou účetní závěrkou (viz odstavce 25 – 26)

A20. K dalším vhodným opatřením, jaká může auditor přijmout, pokud vedení nepodnikne požadovaný krok, může patřit informování zamýšlených uživatelů a dalších známých uživatelů, kteří jsou třetími stranami, o nevhodně uvedeném odkazu na auditora. Opatření, která auditor přijme, závisí na jeho právech a povinnostech. Auditor tudíž může považovat za vhodné vyhledání právní konzultace.

⁹ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavce 46 – 47.

¹⁰ ISA 720 „Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“.

Vzorové zprávy o agregované účetní závěrce

- Příklad 1 – zpráva auditora o agregované účetní závěrce sestavené v souladu se stanovenými kritérii. K auditované účetní závěrce je vydán nemodifikovaný výrok. Zpráva auditora o agregované účetní závěrce je opatřena datem pozdějším, než je datum zprávy auditora o účetní závěrce, z níž vychází agregovaná účetní závěrka.
- Příklad 2 – zpráva auditora o agregované účetní závěrce sestavené v souladu s kritérii navrženými vedením, která jsou v agregované účetní závěrce řádně zveřejněna. Auditor došel k závěru, že použitá kritéria jsou za daných okolností přijatelná. K auditované účetní závěrce je vydán nemodifikovaný výrok.
- Příklad 3 – zpráva auditora o agregované účetní závěrce sestavené v souladu s kritérii navrženými vedením, která jsou v agregované účetní závěrce řádně zveřejněna. Auditor došel k závěru, že použitá kritéria jsou za daných okolností přijatelná. K auditované účetní závěrce je vydán modifikovaný výrok.
- Příklad 4 – zpráva auditora o agregované účetní závěrce sestavené v souladu s kritérii navrženými vedením, která jsou v agregované účetní závěrce řádně zveřejněna. Auditor došel k závěru, že použitá kritéria jsou za daných okolností přijatelná. K auditované účetní závěrce je vydán záporný výrok.
- Příklad 5 – zpráva auditora o agregované účetní závěrce sestavené v souladu se stanovenými kritérii. K auditované účetní závěrce je vydán nemodifikovaný výrok. Auditor došel k závěru, že k agregované účetní závěrce není možné vydat nemodifikovaný výrok.

Příklad 1:**Okolnosti zahrnují následující:**

- k auditované účetní závěrce je vydán nemodifikovaný výrok,
- jsou vymezena kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky,
- zpráva auditora o agregované účetní závěrce je opatřena datem pozdějším, než je datum zprávy auditora o účetní závěrce, z níž vychází agregovaná účetní závěrka.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Přiložená agregovaná účetní závěrka, která je složena z agregovaného výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, z agregovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31.12. 20X1 a ze související přílohy, vychází z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1. Ve své zprávě ze dne 15. 2. 20X2 jsme k této účetní závěrce vyjádřili nemodifikovaný výrok. Tato účetní závěrka ani agregovaná účetní závěrka nezohledňují dopady událostí, k nimž došlo po datu naší zprávy o této účetní závěrce.

Agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny údaje, jejichž zveřejnění vyžaduje [doplňte rámec účetního výkaznictví použitý při sestavování auditované účetní závěrky společnosti ABC]. Seznámení se s agregovanou účetní závěrkou proto nemůže být náhradou za seznámení se s auditovanou účetní závěrkou společnosti ABC.

Odpovědnost vedení účetní jednotky¹ za agregovanou účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení agregované účetní závěrky vycházející z auditované účetní závěrky (*resp. věrně shrnující auditovanou účetní závěrku*) v souladu s [doplňte stanovená kritéria].

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit výrok o agregované účetní závěrce na základě našich postupů, které byly provedeny v souladu s mezinárodním auditorským standardem (ISA) 810 „Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce“.

Výrok auditora

Podle našeho názoru je agregovaná účetní závěrka vycházející z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok 20X1 ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s touto účetní závěrkou (případně *je věrným shrnutím této účetní závěrky*) v souladu s [doplňte stanovená kritéria].

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

¹ Případně jiný termín vhodný v kontextu právního rámce uplatňovaného v příslušné zemi.

Příklad 2:**Okolnosti zahrnují následující:**

- k auditované účetní závěrce je vydán nemodifikovaný výrok,
- vedení navrhlo kritéria, která jsou řádně zveřejněna v bodě X přílohy účetní závěrky. Auditor došel k závěru, že použítá kritéria jsou za daných okolností přijatelná.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Přiložená agregovaná účetní závěrka, která je složena z agregovaného výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, z agregovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a ze související přílohy, vychází z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1. Ve své zprávě ze dne 15. 2. 20X2 jsme k této účetní závěrce vyjádřili nemodifikovaný výrok².

Agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny údaje, jejichž zveřejnění vyžaduje [doplňte rámec účetního výkaznictví použitý při sestavování auditované účetní závěrky společnosti ABC]. Seznámení se s agregovanou účetní závěrkou proto nemůže být náhradou za seznámení se s auditovanou účetní závěrkou společnosti ABC.

Odpovědnost vedení účetní jednotky³ za agregovanou účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení agregované účetní závěrky vycházející z auditované účetní závěrky (*resp. věrně shrnující auditovanou účetní závěrku*) v souladu s postupem popsaným v bodě X přílohy účetní závěrky.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit výrok k agregované účetní závěrce na základě našich postupů, které byly provedeny v souladu s mezinárodním auditorským standardem (ISA) 810 „Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce“.

Výrok auditora

Podle našeho názoru je agregovaná účetní závěrka vycházející z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s touto účetní závěrkou (případně *je věrným shrnutím této účetní závěrky*) v souladu s postupem popsaným v bodě X přílohy účetní závěrky.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

² Je-li zpráva auditora o agregované účetní závěrce opatřena datem pozdějším, než je datum zprávy auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází, je k tomuto odstavci připojena následující věta: „Tato účetní závěrka ani agregovaná účetní závěrka nezohledňují dopady událostí, k nimž došlo po datu naší zprávy o této účetní závěrce.“

³ Nebo jiný vhodný výraz v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

[Adresa auditora]

Příklad 3:**Okolnosti zahrnují následující:**

- k auditované účetní závěrce je vydán výrok s výhradou,
- vedení navrhlo kritéria, která jsou řádně zveřejněna v bodě X přílohy účetní závěrky. Auditor došel k závěru, že použítá kritéria jsou za daných okolností přijatelná.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Přiložená agregovaná účetní závěrka, která je složena z agregovaného výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, z agregovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a ze související přílohy, vychází z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1⁴. Ve své zprávě ze dne 15. 2. 20X2 jsme k této účetní závěrce vyjádřili výrok s výhradou (viz níže).

Agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny údaje, jejichž zveřejnění vyžaduje [doplňte rámec účetního výkaznictví použitý při sestavování auditované účetní závěrky společnosti ABC]. Seznámení se s agregovanou účetní závěrkou proto nemůže být náhradou za seznámení se s auditovanou účetní závěrkou společnosti ABC.

Odpovědnost vedení účetní jednotky⁵ za agregovanou účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení agregované účetní závěrky vycházející z auditované účetní závěrky (*resp. věrně shrnující auditovanou účetní závěrku*) v souladu s postupem popsáním v bodě X přílohy účetní závěrky.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit výrok o agregované účetní závěrce na základě našich postupů, které byly provedeny v souladu s mezinárodním auditorským standardem (ISA) 810 „Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce“.

Výrok auditora

Podle našeho názoru je agregovaná účetní závěrka vycházející z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s touto účetní závěrkou (případně *je věrným shrnutím této účetní závěrky*) v souladu s postupem popsáním v bodě X přílohy účetní závěrky. Agregovaná účetní závěrka však obsahuje nesprávnosti obdobného rozsahu jako auditovaná účetní závěrka společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1.

Nesprávnosti v auditované účetní závěrce jsou popsány v našem výroku s výhradou uvedeném v naší zprávě ze dne 15. 2. 20X2. Náš výrok s výhradou vychází ze skutečnosti, že

⁴ Je-li zpráva auditora o agregované účetní závěrce opatřena datem pozdějším, než je datum zprávy auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází, je k tomuto odstavci připojena následující věta: „Tato účetní závěrka ani agregovaná účetní závěrka nezohledňují dopady událostí, k nimž došlo po datu naší zprávy o této účetní závěrce.“

⁵ Nebo jiný vhodný výraz v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

společnosti vykazuje ve výkazu o finanční pozici této účetní závěrky zásoby v hodnotě xxx. Vedení společnosti neocenilo zásoby nižší z hodnot na úrovni nákladů na jejich pořízení či čisté realizovatelné hodnoty, ale ocenilo je pouze na úrovni nákladů na jejich pořízení, což představuje odchýlení se od mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Záznamy společnosti nasvědčují, že pokud by vedení společnosti ocenilo zásoby na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty, vyžadovalo by to snížit ocenění zásob o částku xxx na jejich čistou realizovatelnou hodnotu. V souladu s tím by se měly zvýšit náklady na prodané zásoby o částku xxx a daň z příjmů, čistý zisk a vlastní kapitál by se byl snížil o xxx, xxx, respektive o xxx. Ve výroku s výhradou uvádíme, že s výjimkou dopadů výše zmíněných záležitostí účetní závěrka věrně (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) zobrazuje ve všech významných (materiálních) ohledech finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Příklad 4:**Okolnosti zahrnují následující:**

- k auditované účetní závěrce je vydán záporný výrok,
- vedení navrhlo kritéria, která jsou řádně zveřejněna v bodě X přílohy účetní závěrky. Auditor došel k závěru, že použitá kritéria jsou za daných okolností přijatelná.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Přiložená agregovaná účetní závěrka, která je složena z agregovaného výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, z agregovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a ze související přílohy, vychází z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1⁶.

Agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny údaje, jejichž zveřejnění vyžaduje [doplňte rámec účetního výkaznictví použitý při sestavování auditované účetní závěrky společnosti ABC]. Seznámení se s agregovanou účetní závěrkou proto nemůže být náhradou za seznámení se s auditovanou účetní závěrkou společnosti ABC.

Odpovědnost vedení účetní jednotky⁷ za agregovanou účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení agregované účetní závěrky vycházející z auditované účetní závěrky (*resp. věrně shrnující auditovanou účetní závěrku*) v souladu s postupem popsáním v bodě X přílohy účetní závěrky.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit výrok k agregované účetní závěrce na základě našich postupů, které byly provedeny v souladu s mezinárodním auditorským standardem (ISA) 810 „Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce“.

Odmítnutí výroku

Ve zprávě ze dne 15. 2. 20X2 jsme vyjádřili k účetní závěrce společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 záporný výrok, který vycházel z [popište východisko pro vyjádření záporného výroku]. V záporném výroku je uvedeno, že [popište záporný výrok].

S ohledem na význam záležitosti zmíněné výše není vhodné, abychom vyjadřovali výrok k agregované účetní závěrce společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

⁶ Je-li zpráva auditora o agregované účetní závěrce opatřena datem pozdějším, než je datum zprávy auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází, je k tomuto odstavci připojena následující věta: „Tato účetní závěrka ani agregovaná účetní závěrka nezohledňují dopady událostí, k nimž došlo po datu naší zprávy o této účetní závěrce.“

⁷ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

[Adresa auditora]

Příklad 5:**Okolnosti zahrnují následující:**

- k auditované účetní závěrce je vydán nemodifikovaný výrok,
- jsou vymezena kritéria pro přípravu agregované účetní závěrky,
- auditor došel k závěru, že k agregované účetní závěrce není možné vydat nemodifikovaný výrok.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Přiložená agregovaná účetní závěrka, která je složena z agregovaného výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, z agregovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a ze související přílohy, vychází z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1. Ve své zprávě ze dne 15. 2. 20X2 jsme k této účetní závěrce vyjádřili nemodifikovaný výrok⁸.

Agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny údaje, jejichž zveřejnění vyžaduje [doplňte rámec účetního výkaznictví použitý při sestavování auditované účetní závěrky společnosti ABC]. Seznámení se s agregovanou účetní závěrkou proto nemůže být náhradou za seznámení se s auditovanou účetní závěrkou společnosti ABC.

Odpovědnost vedení účetní jednotky⁹ za agregovanou účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení agregované účetní závěrky vycházející z auditované účetní závěrky (*resp. věrně shrnující auditovanou účetní závěrku*) v souladu s [popište stanovená kritéria].

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit výrok k agregované účetní závěrce na základě našich postupů, které byly provedeny v souladu s mezinárodním auditorským standardem (ISA) 810 „Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce“.

Východisko záporného výroku

[Popište záležitost, která byla příčinou toho, že agregovaná účetní závěrka není ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s ověřenou účetní závěrkou (případně není jejím věrným shrnutím) v souladu s použitými kritérii.]

Záporný výrok

Podle našeho názoru není výše zmíněná agregovaná účetní závěrka vzhledem k významu

⁸ Je-li zpráva auditora o agregované účetní závěrce opatřena datem pozdějším, než je datum zprávy auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází, je k tomuto odstavci připojena následující věta: „Tato účetní závěrka ani agregovaná účetní závěrka nezohledňují dopady událostí, k nimž došlo po datu naší zprávy o této účetní závěrce.“

⁹ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

HARMONIZAČNÍ NOVELY K OSTATNÍM STANDARDŮM ISA

záležitosti popsané v odstavci „Východisko záporného výroku“ konzistentní s ověřenou účetní závěrkou společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 (*případně není jejím věrným shrnutím*) v souladu s [popište stanovená kritéria].

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 610 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ 2013)**

VYUŽITÍ PRÁCE INTERNÍCH AUDITORŮ

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu, s výjimkou ustanovení zvýrazněných šedou barvou, která upravují přímou výpomoc od interních auditorů a jsou účinná pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2014 nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1– 5
Vztah mezi ISA 315 (revidované znění) a ISA 610 (revidované znění 2013)	6– 10
Odpovědnost externího auditora za audit.....	11
Datum účinnosti	12
Cíle	13
Definice	14
Požadavky	
Rozhodnutí, zda lze využít práci interního auditu, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	15–20
Využití práce interního auditu.....	21–25
Rozhodnutí, zda lze využít přímou výpomoc od interních auditorů, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	26–32
Využití přímé výpomoci od interních auditorů.....	33–35
Dokumentace.....	36–37
Aplikační a vysvětlující část	
Definice interního auditu.....	A1–A4
Rozhodnutí, zda lze využít práci interního auditu, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	A5–A23
Využití práce interního auditu.....	A24–A30
Rozhodnutí, zda lze využít přímou výpomoc od interních auditorů, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu	A31–A39

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů* je nutné chápat v kontextu ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*.

Úvod

Předmět standardu

25. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti, které má externí auditor, využívá-li práci interních auditorů účetní jednotky. Standard upravuje jednak (a) případy, kdy externí auditor pro účely získávání důkazních informací využívá práci provedenou interním auditem, a jednak (b) případy přímé výpomoci poskytované interními auditory, kteří působí za řízení a pod dohledem a kontrolou externího auditora.
26. Jestliže účetní jednotka nemá interní audit, tento standard se nepoužije. (viz odstavec A2)
27. I když účetní jednotka má interní audit, ustanovení tohoto standardu upravující využívání práce provedené interním auditem se nepoužijí v následujících případech:
- (a) povinnosti interního auditu a činnosti, které vykonává, nejsou pro audit relevantní,
 - (b) externí auditor s ohledem na předběžné poznatky, které o interním auditu získal provedením postupů podle ISA 315 (revidované znění),¹ nepředpokládá, že by práci interního auditu využil při získávání důkazních informací.
- Externí auditor není podle žádného ustanovení tohoto standardu povinen na základě práce interního auditu upravit charakter či načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, ani omezit jejich rozsah. Je to výhradně jeho rozhodnutí, vyplývající z celkové strategie auditu.
28. Ustanovení tohoto standardu upravující přímou výpomoc poskytovanou interními auditory se nepoužijí, jestliže externí auditor nemá v plánu tuto výpomoc využít.
29. Právní předpisy některých zemí externímu auditorovi zakazují využívat práci provedenou interním auditem či přímou výpomoc od interních auditorů, případně využívání této práce či výpomoci do určité míry omezují. Vzhledem k tomu, že standardy ISA nemají přednost před právními předpisy upravujícími audit účetní závěrky,² existence takového zákazu nebo omezení nepředstavuje pro externího auditora překážku v dodržování standardů ISA. (viz odstavec A31)

Vztah mezi ISA 315 (revidované znění) a ISA 610 (revidované znění 2013)

30. Řada účetních jednotek zřizuje oddělení interního auditu jako součást svého vnitřního kontrolního systému a struktur správy a řízení. Cíle, předmět činnosti a charakter povinností interního auditu i jeho postavení v rámci účetní jednotky, včetně jeho kompetencí a odpovědností, se výrazně liší v závislosti na velikosti a struktuře účetní jednotky a na požadavcích jejího vedení a případně osob pověřených správou a řízením.
31. ISA 315 (revidované znění) se zabývá tím, jak mohou poznatky a zkušenosti interního auditu přispět ke znalostem, které má externí auditor o účetní jednotce a jejím prostředí, a tím i k identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti. ISA 315 (revidované znění)³ také vysvětluje, jaký význam má efektivní

¹ ISA 315 (revidované znění) *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*

² ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, odstavec A55

³ ISA 315 (revidované znění), odstavec A116

komunikace mezi interními a externími auditory pro pěstování vzájemných vztahů, díky nimž bude externí auditor informován o významných záležitostech, které by mohly ovlivnit jeho práci.

32. Jestliže postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy dostatečně svědčí o objektivitě interních auditorů, má-li interní audit dostatečnou odbornou způsobilost a pokud je jeho přístup systematický a disciplinovaný a zahrnuje rovněž řízení kvality, může externí auditor využít jeho práci konstruktivním způsobem jako doplněk svých auditorských postupů. Tento standard proto upravuje povinnosti, které má externí auditor v případě, že na základě svých předběžných poznatků o interním auditu účetní jednotky, získaných provedením auditorských postupů podle ISA 315 (revidované znění), předpokládá, že pro účely důkazních informací využije také práci interního auditu.⁴ Na základě toho pak upraví charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezí jejich rozsah.
33. Tento standard upravuje rovněž povinnosti externího auditora v těch případech, kdy hodlá využít přímou výpomoc od interních auditorů, které bude řídit a kteří budou působit pod jeho dohledem a kontrolou.
34. Účetní jednotka může mít pracovníky vykonávající obdobné práce, jaké provádí interní audit. Nicméně pokud tyto práce nevykonává oddělení interního auditu, které je objektivní, odborně způsobilé a které uplatňuje systematický a disciplinovaný přístup, včetně řízení kvality, bude je externí auditor považovat pouze za vnitřní kontroly a shromáždění důkazních informací o účinnosti těchto vnitřních kontrol bude v souladu s ISA 330⁵ součástí reakce auditora na vyhodnocená rizika.

Odpovědnost externího auditora za audit

35. Externí auditor nese výhradní odpovědnost za výrok auditora a tuto odpovědnost nijak neomezuje fakt, že při realizaci auditní zakázky využil práci provedenou interním auditem či přímou výpomoc od interních auditorů. I když interní audit může provádět auditorské postupy obdobné těm, které provádí externí auditor, tato funkce jako taková ani interní auditoři nejsou nezávislí na účetní jednotce, což je požadavek, který v souvislosti s auditem účetní závěrky klade na externího auditora ISA 200.⁶ Tento standard proto vymezuje podmínky, které musí být splněny, aby externí auditor mohl využít práci interních auditorů. Dále standard definuje práce, které externí auditor musí nezbytně provést, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace prokazující, že práce provedená interním auditem či přímá výpomoc od interních auditorů je pro účely auditu adekvátní. Smyslem těchto požadavků je vymezit rámec pro odborné úsudky externího auditora týkající se využití práce interního auditu tak, aby nedošlo k nadměrnému či nevhodnému využití této práce.

Datum účinnosti

36. Tento standard je účinný pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu, s výjimkou ustanovení zvýrazněných šedou barvou, která upravují přímou výpomoc od interních auditorů. Tato ustanovení jsou účinná pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2014 nebo po tomto datu.

⁴ Viz odstavce 15–25

⁵ ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*

⁶ ISA 200, odstavec 14

Cíle

37. Jestliže účetní jednotka má interní audit a externí auditor předpokládá, že využije jím provedenou práci a podle toho upraví charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně že omezí jejich rozsah, nebo že využije přímou výpomoc od interních auditorů, je cílem externího auditora:
- (c) určit, zda lze práci interního auditu či přímou výpomoc od interních auditorů využít, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu,
- a v návaznosti na toto rozhodnutí:
- (d) určit, zda je práce interního auditu v případě, že bude využita, pro účely auditu adekvátní,
 - (e) pokud budou využíváni interní auditoři pro účely přímé výpomoci, náležitě je řídit a vykonávat nad nimi náležitý dohled a kontrolu.

Definice

38. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
- (a) Interní audit – funkce účetní jednotky interně zajišťující auditorskou a poradenskou činnost, jejímž cílem je posoudit účinnost procesů účetní jednotky v oblasti správy a řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a tyto procesy zkvalitnit. (viz odstavce A1–A4)
 - (b) Přímá výpomoc – využívání interních auditorů při provádění auditorských postupů, a to za řízení a pod dohledem a kontrolou externího auditora.

Požadavky

Rozhodnutí, zda lze využít práci interního auditu, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu

Posouzení interního auditu účetní jednotky

39. Při rozhodování o tom, zda lze práci provedenou interním auditem využít pro účely auditu, je externí auditor povinen posoudit následující aspekty:
- (a) do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, (viz odstavce A5–A9)
 - (b) úroveň odborné způsobilosti interního auditu, (viz odstavce A5–A9)
 - (c) zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný a zahrnuje i řízení kvality. (viz odstavce A10–A11)
40. Externí auditor nesmí využít práci interního auditu, pokud dojde k závěru, že:
- (a) postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy dostatečně nesvědčí o objektivitě interních auditorů,
 - (b) interní audit není dostatečně odborně způsobilý,
 - (c) přístup interního auditu není systematický a disciplinovaný, případně nezahrnuje řízení kvality. (viz odstavce A12–A14)

Určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít

41. Při určování charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou bude možné využít, je externí auditor povinen posoudit charakter a rozsah prací, které interní audit provedl

- nebo které plánuje provést, a jejich relevantnost z hlediska celkové strategie a plánu auditu. (viz odstavce A15–A17)
42. Externí auditor je povinen provést všechny významné úsudky týkající se auditní zakázky, a aby nedošlo k neadekvátnímu využití práce interního auditu, je povinen naplánovat si, že ji využije tím méně, resp. že sám provede tím více prací: (viz odstavce A15–A17)
- (e) čím větší míra úsudku byla uplatněna:
 - (iii) při plánování a provádění příslušných auditorských postupů,
 - (iv) při posuzování shromážděných důkazních informací, (viz odstavce A18–A19)
 - (f) čím větší je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení, zvláště se zřetelem na rizika vyhodnocená jako významná, (viz odstavce A20–A22)
 - (g) čím méně svědčí postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů,
 - (h) čím menší je úroveň odborné způsobilosti interního auditu.
43. Externí auditor je rovněž povinen posoudit, zda i v případě, že bude práce interního auditu využita v plánovaném rozsahu, zůstane jeho podíl na provedení auditu dostatečný s ohledem na jeho odpovědnost za výrok auditora. (viz odstavce A15–A22)
44. V souvislosti s poskytováním informací o plánovaném rozsahu a načasování auditu osobám pověřeným správou a řízením, jak vyžaduje ISA 260,⁷ je externí auditor povinen uvědomit tyto osoby o tom, jak naplánoval využívání práce interního auditu. (viz odstavec A23)

Využití práce interního auditu

45. Jestliže externí auditor hodlá využít práci interního auditu, je povinen projednat s ním, v jakém rozsahu to plánuje udělat, aby bylo možné aktivity obou subjektů koordinovat. (viz odstavce A24–A26)
46. Externí auditor je povinen seznámit se se zprávami zpracovanými interním auditem k práci, kterou hodlá využít pro získání poznatků o charakteru a rozsahu auditorských postupů provedených interním auditem a o souvisejících zjištěních.
47. Externí auditor je povinen podrobit veškerou práci interního auditu, kterou hodlá využít, dostatečným auditorským postupům, aby mohl posoudit její adekvátnost pro účely auditu, včetně následujících záležitostí:
- (d) zda byla práce interního auditu náležitě naplánována, provedena, dozorována, kontrolována a zdokumentována,
 - (e) zda interní audit shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožňují dospět k přiměřeným závěrům,
 - (f) zda jsou závěry, k nimž interní audit dospěl, správné s ohledem na dané okolnosti a zda jsou jím zpracované zprávy v souladu s výsledky provedených prací. (viz odstavce A27–A30)
48. Charakter a rozsah auditorských postupů, které externí auditor provede, musí vycházet z jeho posouzení:

⁷ ISA 260 *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*, odstavec 15

- (e) míry odborného úsudku, kterou je třeba uplatnit,
- (f) vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti,
- (g) toho, do jaké míry postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů,
- (h) úrovně odborné způsobilosti interního auditu,⁸ (viz odstavce A27–A29)

a tyto auditorské postupy musí zahrnovat i opakované provedení některých postupů interního auditu. (viz odstavec A30)

49. Externí auditor je dále povinen posoudit, zda jsou závěry, k nimž dospěl ohledně interního auditu účetní jednotky podle odstavce 15 tohoto standardu, stále správné a zda je charakter a rozsah práce interního auditu, kterou se rozhodl podle odstavců 18–19 tohoto standardu využít, vhodný.

Rozhodnutí, zda lze využít přímou výpomoc od interních auditorů, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu

Rozhodnutí, zda lze pro účely auditu využít přímou výpomoc od interních auditorů

50. Jestliže právní předpisy externímu auditorovi zakazují využít přímou výpomoc od interních auditorů, ustanovení odstavců 27–35 a 37 se nepoužijí. (viz odstavec A31)

51. Není-li přímá výpomoc od interních auditorů zakázána právními předpisy a externí auditor hodlá takovou výpomoc při provádění auditu využít, je povinen posoudit, zda existují nějaká rizika ohrožující objektivitu interních auditorů, kteří budou výpomoc poskytovat, a významnost případných zjištěných rizik a dále odbornou způsobilost těchto interních auditorů. Součástí posouzení rizik je dotazování interních auditorů na jejich zájmy a vztahy, jež by mohly jejich objektivitu ohrožovat. (viz odstavce A32–A34)

52. Externí auditor nesmí využít přímou výpomoc od interního auditora, pokud:

- (a) existují významná rizika ohrožující objektivitu interního auditora,
- (b) interní auditor není dostatečně odborně způsobilý k provedení navrhované práce. (viz odstavce A32–A34)

Určení charakteru a rozsahu práce, jíž lze pověřit interní auditory poskytující přímou výpomoc

53. Při určování charakteru a rozsahu práce, jíž lze pověřit interní auditory poskytující přímou výpomoc, a charakteru, načasování a rozsahu za daných okolností náležitého řízení, dohledu a kontroly nad ním, externí auditor je povinen zohlednit následující faktory:

- (a) míru úsudku, kterou je nutné uplatnit:
 - (i) při plánování a provádění příslušných auditorských postupů,
 - (ii) při posuzování shromážděných důkazních informací,
- (b) vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti,
- (c) posouzení rizik ohrožujících objektivitu interních auditorů, kteří budou výpomoc poskytovat, a významnost případných zjištěných rizik a dále odbornou způsobilost těchto interních auditorů. (viz odstavce A35–A39)

54. Externí auditor nesmí využít přímou výpomoc od interních auditorů u postupů, které:

⁸ Viz odstavec 18

(a) vyžadují významnou míru úsudku při provádění auditu, (viz odstavec A19)

(b) se týkají případů vyššího vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti, tj. případů, u nichž je nutné při provádění auditorských postupů nebo při posuzování shromážděných důkazních informací uplatnit větší než omezenou míru úsudku, (viz odstavec A38)

(c) se týkají prací, na nichž se interní auditoři přímo podíleli a o nichž interní audit podal, resp. podá zprávu vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením,

(d) jsou relevantní pro rozhodnutí, jež externí auditor přijímá v souladu s tímto standardem o interním auditu a využívání jím provedených prací či jeho přímé výpomoci. (viz odstavce A35–A39)

55. Poté, co externí auditor náležitě posoudí, zda a v jakém rozsahu bude možné během auditu využít přímou výpomoc od interních auditorů, je povinen o plánovaném charakteru a rozsahu využívání této výpomoci informovat osoby pověřené správou a řízením, a to v rámci předávání informací o plánovaném rozsahu a načasování auditu v souladu s ISA 260⁹. Smyslem této komunikace je najít vzájemnou shodu na tom, že plánované využití přímé výpomoci není s ohledem na okolnosti dané zakázky nepřiměřené. (viz odstavec A39)

56. Externí auditor je povinen posoudit, zda přes plánovaný rozsah přímé výpomoci od interních auditorů a plánované využití práce provedené interním auditem zůstane jeho podíl na provedení auditu dostatečný s ohledem na jeho výhradní odpovědnost za výrok auditora.

Využití přímé výpomoci od interních auditorů

57. Předtím, než externí auditor využije přímou výpomoc od interních auditorů pro účely auditu, je povinen vyžádat si:

(a) písemný souhlas zplnomocněného zástupce účetní jednotky s tím, že se interní auditoři mohou řídit pokyny externího auditora a že účetní jednotka nebude zasahovat do práce, kterou pro něj budou vykonávat,

(b) písemný souhlas interních auditorů, že zachovají důvěrnost informací podle pokynů externího auditora a budou jej informovat o veškerých rizicích ohrožujících jejich objektivitu.

58. Externí auditor je povinen řídit práci interních auditorů na zakázce a vykonávat nad nimi dohled a kontrolu v souladu s ISA 220¹⁰, přičemž:

(a) charakter, načasování a rozsah řízení, dohledu a kontroly musí zohledňovat jednak to, že interní auditoři nejsou na účetní jednotce nezávislí, a jednak posouzení faktorů podle odstavce 29 tohoto standardu,

(b) součástí kontrolních postupů musí být to, že externí auditor ověří některé práce provedené interními auditory přímo na důkazních informacích.

Externí auditor musí řídit práci interních auditorů a vykonávat nad ní dohled a kontrolu tak, aby měl jistotu, že interní auditoři získali dostatečné a vhodné důkazní informace

⁹ ISA 260, odstavec 15

¹⁰ ISA 220 *Řízení kvality auditu účetní závěrky*

pro podporu závěrů formulovaných na základě provedených prací. (viz odstavce A40–A41)

59. Při řízení práce prováděné interními auditory a dohledu a kontrole nad ní je externí auditor povinen pozorně si všímat signálů naznačujících, že jeho závěry podle odstavce 27 již nejsou platné.

Dokumentace

60. Jestliže externí auditor využije práci provedenou interním auditem, do dokumentace auditu zahrne:

(d) posouzení:

- (iv) zda postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy dostatečně svědčí o objektivitě interních auditorů,
- (v) úroveň odborné způsobilosti interního auditu,
- (vi) zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný a zda zahrnuje i řízení kvality,

(e) charakter a rozsah práce interního auditu, kterou se rozhodl využít, a důvody tohoto rozhodnutí,

(f) auditorské postupy, které provedl s cílem posoudit adekvátnost použité práce interního auditu.

61. Jestliže externí auditor při auditu využije přímou výpomoc od interních auditorů, do dokumentace auditu zahrne:

(a) posouzení existence a významnosti rizik ohrožujících objektivitu interních auditorů, kteří budou přímou výpomoc poskytovat, a posouzení jejich odborné způsobilosti,

(b) východiska svého rozhodnutí týkajícího se charakteru a rozsahu prací provedených interními auditory,

(c) jméno osoby, která zkontrolovala provedené práce, a datum a rozsah této kontroly v souladu s ISA 230,¹¹

(d) písemný souhlas zplnomocněného zástupce účetní jednotky a interních auditorů podle odstavce 33 tohoto standardu,

(e) auditní dokumenty zpracované interními auditory, kteří při auditní zakázce poskytovali přímou výpomoc.

Aplikační a vysvětlující část

Definice interního auditu (viz odstavce 2, 14(a))

A1. Cílem a předmětem činnosti interního auditu je obvykle auditorská a poradenská činnost zaměřující se na posouzení účinnosti procesů účetní jednotky v oblasti správy a řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a na zkvalitnění těchto procesů. Interní audit zajišťuje například následující činnosti:

Činnosti v oblasti správy a řízení

- Interní audit mívá na starosti posuzování úrovně správy a řízení z hlediska plnění cílů v oblasti etických zásad a hodnot, řízení výkonnosti a odpovědnosti,

¹¹ ISA 230 *Dokumentace auditu*

informování příslušných oblastí organizace o rizicích a kontrolách a hodnocení účinnosti komunikace mezi osobami pověřenými správou a řízením, externími a interními auditory a vedením.

Činnosti v oblasti řízení rizik

- Interní audit se podílí na identifikaci a posuzování významných rizik a přispívá ke kvalitnějšímu řízení rizik i ke zkvalitnění vnitřního kontrolního systému (včetně zvýšení účinnosti procesu účetního výkaznictví).
- V kompetenci interního auditu mohou být rovněž postupy zaměřující se na odhalování podvodů v rámci účetní jednotky.

Činnosti v oblasti vnitřního kontrolního systému

- Vyhodnocení vnitřního kontrolního systému. Interní audit může plnit konkrétní úkoly při prověřování vnitřních kontrol, posuzování jejich fungování a navrhování doporučení zaměřujících se na jejich zlepšení. Tím interní audit poskytuje jistotu, pokud jde o určitou konkrétní kontrolu. Může například naplánovat a provést testy nebo jiné auditorské postupy s cílem poskytnout vedení a osobám pověřeným správou a řízením ujištění o tom, že určitá kontrola byla správně navržena, zavedena a že účinně funguje, což se týká i kontrol relevantních pro audit.
 - Prověřování finančních a provozních informací. Interní audit může mít na starosti kontrolu prostředků používaných k identifikaci, účtování, oceňování, klasifikaci a vykazování finančních a provozních informací a zkoumat jednotlivé položky, včetně detailního testování transakcí, zůstatků účtů a postupů.
 - Kontrola provozní činnosti. Interní audit může být pověřen kontrolou hospodárnosti, efektivity a účinnosti provozních činností účetní jednotky, včetně činností nefinančních.
 - Kontrola dodržování právních předpisů. Interní audit může mít za úkol kontrolovat dodržování právních předpisů a dalších externích požadavků, jakož i pravidel a směrnic stanovených vedením a dalších interních požadavků.
- A2. Činnosti obdobné činnostem v kompetenci interního auditu mohou vykonávat i jinak označená oddělení účetní jednotky, případně je může zajišťovat třetí strana formou outsourcingu. Název příslušného oddělení ani okolnost, zda je daná činnost vykonávána v rámci účetní jednotky, nebo zda ji zajišťuje třetí strana, nejsou samy o sobě rozhodujícím faktorem určujícím, zda externí auditor může práci interního auditu využít, či nikoli. Relevantní pro toto rozhodnutí je charakter vykonávaných činností, dále to, do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, úroveň odborné způsobilosti, a konečně to, zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný. Spojení „práce interního auditu“, používané v tomto standardu, zahrnuje tedy i činnosti jiných oddělení, resp. třetích stran, vykazující výše uvedené znaky.
- A3. Objektivita osob, které v rámci účetní jednotky plní provozní a řídicí povinnosti a úkoly nespádající do kompetence interního auditu, bude obvykle ohrožena, takže je pro účely tohoto standardu nebude možné považovat za součást interního auditu, i když budou vykonávat kontrolní činnosti, které lze testovat v souladu s ISA 330.¹² Ze stejného důvodu se ani monitorovací kontroly prováděné vlastníkem-manažerem nepovažují za rovnocenné internímu auditu.

¹² Viz odstavec 10

A4. I když se cíle interního auditu účetní jednotky a externího auditora liší, některé auditorské postupy prováděné interním auditem jsou obdobné těm, které provádí

externí auditor během auditu účetní závěrky. Jestliže interní audit takové postupy provádí, může externí auditor jeho práci využít pro účely auditu některým z následujících způsobů:

- K získání informací relevantních pro vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky z důvodu chyby nebo podvodu. V této souvislosti se externí auditor v souladu s ISA 315 (revidované znění)¹³ musí seznámit s povahou povinností interního auditu, způsobem jeho začlenění do organizační struktury účetní jednotky a s činnostmi, které provádí nebo bude provádět, a provést dotazování příslušných pracovníků interního auditu (pokud účetní jednotka toto oddělení má).
- V případě, že to není zakázáno ani omezeno právními předpisy, externí auditor se – po náležitém posouzení – může rozhodnout, že využije práci, kterou interní audit provedl v daném účetním období jako částečnou náhradu za důkazní informace, které měl sám shromáždit.¹⁴

Není-li to zakázáno ani omezeno právními předpisy, externí auditor může k provádění auditorských postupů využívat interní auditory pracující za jeho řízení a pod jeho dohledem a kontrolou (v tomto standardu označováno výrazem „přímá výpomoc“).¹⁵

Rozhodnutí, zda lze využít práci interního auditu, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu

Posouzení interního auditu účetní jednotky

Objektivita a odborná způsobilost (viz odstavec 15(a)–(b))

- A5. Při rozhodování o tom, zda lze práci interního auditu využít pro účely auditu, a rovněž při rozhodování o charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze takto za daných okolností využít, uplatňuje externí auditor odborný úsudek.
- A6. Při rozhodování o tom, zda lze práci interního auditu využít, a pokud ano, práce jakého charakteru a v jakém rozsahu je za daných okolností vhodná k využití, hraje rozhodující roli jednak to, do jaké míry postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, a jednak úroveň odborné způsobilosti interního auditu.
- A7. Objektivita je schopnost plnit úkoly bez předpojatosti, střetu zájmů či bez přílišného ovlivňování ze strany jiných osob, jehož cílem je potlačit odborný úsudek. Při posuzování objektivitě interního auditu účetní jednotky zohledňuje externí auditor mimo jiné následující faktory:
- Zda postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, včetně jeho pravomocí a odpovědností, svědčí o jeho schopnosti jednat bez předpojatosti, střetu zájmů či bez přílišného ovlivňování ze strany jiných osob, jehož cílem je potlačit odborný úsudek. Například, zda je interní audit podřízen osobám pověřeným správou a řízením nebo orgánu s odpovídajícími pravomocemi, či zda je podřízen vedení a zda mají interní auditoři přímý přístup k osobám pověřeným správou a řízením.

¹³ ISA 315 (revidované znění), odstavec 6(a)

¹⁴ Viz odstavce 15–25

¹⁵ Viz odstavce 26–35

- Zda interní audit nemá povinnosti, které vzájemně kolidují, například, zda nevykonává manažerské či provozní povinnosti nebo úkoly, které nespádají do náplně práce interního auditu.
- Zda osoby pověřené správou a řízením dohlížejí na pracovněprávní rozhodnutí týkající se interního auditu, například na vhodné zásady jeho odměňování.
- Zda vedení nebo osoby pověřené správou a řízením uložily internímu auditu nějaká omezení, například omezení týkající možnosti informovat externího auditora o zjištěních, k nimž interní audit dospěl.
- Zda jsou interní auditoři členy příslušných profesních orgánů a zda je členství v těchto orgánech zavazuje k dodržování profesních norem týkajících se objektivitu, případně zda interní pravidla v této oblasti vedou ke stejným cílům.

A8. Odborná způsobilost interního auditu znamená osvojování a udržování znalostí a dovedností interního auditu jako celku na úrovni nutné k tomu, aby mohl zadané úkoly plnit svědomitě a v souladu s příslušnými profesními normami. Při posuzování odborné způsobilosti interního auditu účetní jednotky zohledňuje externí auditor mimo jiné následující faktory:

- Zda je interní audit dostatečně a vhodně personálně zajištěn s ohledem na velikost účetní jednotky a charakter její provozní činnosti.
- Zda účetní jednotka zavedla pravidla pro nábor interních auditorů, jejich školení a přidělování na jednotlivé zakázky, které interní audit realizuje.
- Zda interní auditoři absolvovali odpovídající odborná školení a mají náležitou odbornost v oblasti auditu. Mezi relevantní kritéria, která externí auditor v této souvislosti posuzuje, patří například to, zda interní auditoři mají odpovídající odbornou kvalifikaci a praxi.
- Zda interní auditoři mají požadované znalosti účetního výkaznictví účetní jednotky a příslušného rámce účetního výkaznictví a zda interní audit jako celek disponuje potřebnými dovednostmi (např. znalostmi konkrétní odvětvové problematiky), aby mohl provádět práce na účetní závěrce.
- Zda jsou interní auditoři členy příslušných profesních orgánů, členství v nichž je zavazuje k dodržování profesních norem, definujících mimo jiné požadavky na průběžné odborné vzdělávání.

A9. Objektivitu a odbornou způsobilost lze chápat jako spojitě funkce. Platí, že čím více svědčí postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů a čím vyšší je úroveň odborné způsobilosti interního auditu, tím je pravděpodobnější, že externí auditor práci interního auditu využije, a tím větší bude počet oblastí, kde tuto práci bude moci využít. Avšak silné postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy výrazně svědčící o objektivitě interních auditorů nemohou kompenzovat nedostatek odborné způsobilosti interního auditu. A stejně tak vysoká úroveň odborné způsobilosti interního auditu nemůže vyvážit slabou pozici interního auditu a zásady a postupy nesympatické dostatečně o objektivitě interních auditorů.

Uplatňování systematického a disciplinovaného přístupu (viz odstavec 15(c))

A10. Uplatňování systematického a disciplinovaného přístupu k plánování, provádění, dozоровání, kontrolování a dokumentování vlastní činnosti odlišuje práci interního auditu od aktivit v oblasti monitorovacích kontrol, které mohou rovněž v rámci účetní jednotky probíhat.

A11. Při posuzování toho, zda interní audit účetní jednotky uplatňuje systematický a disciplinovaný přístup, zohledňuje externí auditor mimo jiné následující faktory:

- Zda existují zdokumentované interní auditorské postupy nebo směrnice upravující např. oblast vyhodnocení rizik, pracovní programy, dokumentace a reporting, jež svým charakterem a rozsahem odpovídají velikosti účetní jednotky a její situaci, zda jsou tyto materiály adekvátní a zda jsou účetní jednotkou používány.
- Zda interní audit zavedl vhodné zásady a postupy v oblasti řízení kvality, například zásady a postupy definované v ISQC 1,¹⁶ které by upravovaly interní audit (mimo jiné oblast jeho řízení, lidských zdrojů a realizaci zakázek), případně požadavky na řízení kvality definované ve standardech přijatých profesními orgány pro interní auditory. Tyto orgány mohou stanovit i jiné požadavky, například požadavek na provádění pravidelné externí prověrky kvality.

Případy, kdy nelze práci interního auditu využít (viz odstavec 16)

A12. Posouzení toho, zda postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, posouzení úrovně odborné způsobilosti interního auditu, případně posouzení toho, zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný, mohou externímu auditorovi ukázat, že rizika týkající se kvality práce interního auditu jsou příliš významná, a že tudíž nelze žádnou práci interního auditu použít jako důkazní informace.

A13. Je důležité, aby externí auditor posuzoval faktory uvedené v odstavcích A7, A8 a A11 tohoto standardu nejen jednotlivě, ale i v souhrnu, protože jeden faktor sám o sobě obvykle není dostatečným důvodem pro rozhodnutí o tom, že práci interního auditu nelze pro účely auditu použít. Například při posuzování rizik ohrožujících objektivitu interních auditorů je důležitým faktorem postavení interního auditu v rámci účetní jednotky. Jestliže je interní audit podřízen vedení, považuje se to za významnou hrozbu ohrožující objektivitu interního auditu. Nebude to ale platit v případě, že jiné faktory, např. faktory popisované v odstavci A7 tohoto standardu, společně poskytují dostatečné záruky snižující toto riziko na přijatelnou úroveň.

A14. Podle Etického kodexu IESBA¹⁷ vzniká v případě, že externí auditor přijme od svého auditního klienta zakázku na poskytování služeb interního auditu, přičemž výsledky interního auditu budou použity při provádění auditu, hrozba prověrky po sobě samém. Je totiž pravděpodobné, že tým provádějící externí audit použije výsledky interního auditu, aniž by je náležitě vyhodnotil, resp. aniž by uplatnil stejnou míru profesního skepticismu, jakou by uplatnil, pokud by interní audit prováděly osoby, které nejsou pracovníky dané auditorské společnosti. Etický kodex IESBA¹⁸ popisuje případy, kdy je takový postup zakázán, související rizika i opatření, jejichž prostřednictvím lze v jiných případech tato rizika snížit na přijatelnou úroveň.

Určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít

Faktory ovlivňující určení charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou lze využít (viz odstavce 17–19)

A15. Jakmile externí auditor rozhodne, že práci interního auditu bude možné pro účely auditu využít, v prvním kroku posoudí, zda charakter a rozsah práce, kterou interní audit provedl

¹⁶ Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1 *Řízení kvalit u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*

¹⁷ *Etický kodex pro auditory a účetní znalce* vydaný Mezinárodní radou pro etické standardy pro účetní odborníky (Etický kodex IESBA), bod 290.199

¹⁸ Etický kodex IESBA, body 290.195–290.200

nebo plánuje provést, je relevantní z hlediska celkové strategie a plánu auditu, jež externí auditor definoval v souladu s ISA 300.¹⁹

A16. Příklady práce interního auditu, kterou může externí auditor využít:

- testování provozní účinnosti kontrol,
- testy věcné správnosti nezahrnující významný odborný úsudek,
- pozorování fyzické inventury zásob,
- sledování průběhu transakcí týkajících se účetního výkaznictví v informačním systému,
- ověřování souladu s požadavky právních předpisů,
- v některých případech rovněž audity nebo prověrky finančních informací dceřiných společností, které nejsou významnou složkou skupiny (pokud takový postup není v rozporu s požadavky ISA 600).²⁰

A17. Rozhodnutí externího auditora ohledně toho, jaká práce interního auditu bude využita a v jakém rozsahu, bude záviset na tom, jak externí auditor v souladu s odstavcem 18 tohoto standardu posoudí, do jaké míry postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů, a jak posoudí úroveň odborné způsobilosti interního auditu. Dalšími faktory ovlivňujícími rozhodnutí externího auditora jsou míra odborného úsudku, kterou je nutné uplatnit při plánování, provádění a posuzování této práce, a vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení. V některých případech externí auditor nemůže práci interního auditu využít pro účely auditu – související okolnosti popisuje odstavec 16 tohoto standardu.

Odborný úsudek uplatněný při plánování a provádění auditorských postupů a posuzování jejich výsledků (viz odstavec 18(a), 30(a))

A18. V souladu s odstavcem 18 tohoto standardu platí, že čím větší míru odborného úsudku je nutné uplatnit při plánování a provádění auditorských postupů a vyhodnocování důkazních informací, tím více auditorských postupů musí provést sám externí auditor, protože mu využití samotné práce interního auditu neposkytne dostatečné a vhodné důkazní informace.

A19. Vzhledem k tomu, že externí auditor nese výhradní odpovědnost za výrok auditora, musí v souladu s odstavcem 18 provést při realizaci auditní zakázky významné odborné úsudky, mimo jiné:

- vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti,
- posouzení dostatečnosti provedených testů,
- posouzení správnosti předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, uplatněného vedením,
- posouzení významných účetních odhadů,
- posouzení adekvátnosti informací zveřejněných v příloze účetní závěrky a dalších záležitostí ovlivňujících zprávu auditora.

Vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 18(b))

¹⁹ ISA 300 *Plánování auditu účetní závěrky*

²⁰ ISA 600 *Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*

A20. Čím je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení, týkající se konkrétního zůstatku účtu, skupiny transakcí nebo zveřejněného údaje, vyšší, tím větší míru odborného úsudku je obvykle nutné uplatnit při plánování a provádění auditorských postupů a při posuzování jejich výsledků. Externí auditor musí v těchto případech v souladu s odstavcem 18 tohoto standardu provést více auditorských postupů sám, a tudíž méně využívá práci interního auditu pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací. Jak vysvětluje ISA 200,²¹ čím je vyšší vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, tím přesvědčivější důkazní informace externí auditor potřebuje, a tím větší objem práce bude tudíž muset provést sám.

A21. Podle ISA 315 (revidované znění)²² vyžadují významná rizika při auditu zvláštní pozornost, což znamená, že možnost externího auditora využívat práci interního auditu se bude v případě významných rizik omezovat pouze na auditorské postupy nezahrnující významný odborný úsudek. Navíc, je-li riziko významné (materiální) nesprávnosti jiné než nízké, nebude pravděpodobné, že by sama práce interního auditu snížila auditorské riziko na přijatelnou úroveň a že by externí auditor žádné testy provádět nemusel.

A22. Externí auditor může na základě auditorských postupů provedených podle tohoto standardu své původní vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti přehodnotit, což může následně ovlivnit jeho rozhodnutí ohledně toho, zda využije práci interního auditu a zda bude dále postupovat podle tohoto standardu.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením (viz odstavec 20)

A23. V souladu s ISA 260²³ je externí auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o plánovaném rozsahu a načasování auditu. Informace o tom, v jakém rozsahu hodlá využít práci interního auditu, je nedílnou součástí celkové strategie auditu, kterou si externí auditor stanovil, a je proto důležitá i pro osoby pověřené správou a řízením, aby správně chápaly navrhovaný přístup externího auditora k auditu.

Využití práce interního auditu

Diskuse a koordinace s interním auditem (viz odstavec 21)

A24. Je vhodné, když se externí auditor při jednáních s interním auditem o plánovaném využití jeho práce s cílem koordinovat aktivity obou subjektů zaměří na následující záležitosti:

- termín provedení prací, které externí auditor hodlá využít,
- charakter těchto prací,
- rozsah těchto prací,
- významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek (a v případě potřeby úroveň významnosti (materiality) stanovená pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje) a prováděcí významnost (materialita),
- navrhované metody výběru položek a velikost vzorků,
- dokumentace těchto prací,

²¹ ISA 200, odstavec A29

²² ISA 315 (revidované znění), odstavec 4(e)

²³ ISA 260, odstavec 15

- kontrolní postupy a postupy prováděné v souvislosti se zprávou auditora.

A25. K efektivní koordinaci práce externího auditora a interního auditu přispívají např. následující opatření:

- Diskuse externího auditora s interním auditem se konají ve vhodných intervalech během celého účetního období.
- Externí auditor informuje interní audit o všech důležitých skutečnostech, které by mohly interní audit ovlivnit.
- Externí auditor je informován o všech relevantních zprávách interního auditu a má k nim přístup. Je rovněž informován o všech významných skutečnostech zjištěných interním auditem, které by mohly mít na jeho práci vliv, tak aby mohl posoudit jejich dopady na auditní zakázku.

A26. Auditor je v souladu s ISA 200²⁴ povinen naplánovat a provést audit s profesním skepticismem a pozorně si všímat informací zpochybňujících spolehlivost dokumentů a odpovědí na dotazy, které mu slouží jako důkazní informace. Komunikace s interním auditem během realizace auditní zakázky je příležitostí, aby interní auditoři upozornili externího auditora na záležitosti, které by mohly ovlivnit jeho práci.²⁵ Externí auditor může poté tyto informace zohlednit při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti. Jestliže tyto informace svědčí o zvýšeném riziku významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky, případně se týkají faktického nebo údajného podvodu či podezření na podvod, externí auditor je zohlední při identifikaci rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem v souladu s ISA 240.²⁶

Postupy prováděné při posuzování adekvátnosti práce interního auditu (viz odstavce 23–24)

A27. Auditorské postupy prováděné externím auditorem, jejichž předmětem je práce interního auditu, kterou externí auditor hodlá využít, jsou východiskem pro posouzení celkové kvality práce interního auditu a objektivitu, s níž danou práci provedl.

A28. Auditorské postupy, které externí auditor provádí s cílem posoudit kvalitu práce interního auditu a jeho závěry, zahrnují vedle opakovaného provedení práce interního auditu podle odstavce 24 rovněž následující:

- dotazování příslušných pracovníků interního auditu,
- pozorování postupů prováděných interním auditem,
- analýzu pracovního programu interního auditu a jeho auditních dokumentů.

A29. Čím vyšší je míra uplatněného odborného úsudku, čím vyšší je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, čím méně svědčí postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů a čím menší je úroveň odborné způsobilosti interního auditu, tím větší objem auditorských postupů bude muset externí auditor provést, aby mohl rozhodnout, zda práci interního auditu použije pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací, na nichž založí výrok auditora.

Opakované provedení práce interního auditu (viz odstavec 24)

A30. Pro účely tohoto standardu opakované provedení znamená, že externí auditor nezávisle provede auditorské postupy s cílem ověřit platnost závěrů, k nimž dospěl interní audit.

²⁴ ISA 200, odstavce 15 a A18

²⁵ ISA 315 (revidované znění), odstavec A116

²⁶ ISA 315 (revidované znění), odstavec A11 v souvislosti s ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*

Tohoto cíle dosáhne externí auditor buď tím, že prověří tytéž položky, které již prověřil interní audit, nebo pokud to již není možné, tím, že prověří jiné položky, které interní audit neprověřoval, ale které jsou jemu ověřeným položkám dostatečně podobné. Opakované provedení poskytuje přesvědčivější důkazní informace o práci interního auditu než jiné auditorské postupy prováděné externím auditorem podle odstavce A28. Není nutné, aby externí auditor opakoval práci interního auditu ve všech oblastech, jež využívá jako důkazní informace. Nicméně je třeba zopakovat některé auditorské postupy, jejichž předmětem je práce interního auditu jako celek, kterou externí auditor hodlá využít podle odstavce 24. Externí auditor se při opakovaném provádění pravděpodobně více zaměří na ty oblasti, v nichž interní audit uplatňoval při plánování, provádění a posuzování výsledků auditorských postupů větší míru odborného úsudku, a na oblasti s vyšším rizikem významné (materiální) nesprávnosti.

Rozhodnutí, zda lze využít přímou výpomoc od interních auditorů, a pokud ano, v jakých oblastech a v jakém rozsahu

Rozhodnutí, zda lze pro účely auditu využít přímou výpomoc od interních auditorů (viz odstavce 5, 26–28)

A31. V zemích, kde právní předpisy externímu auditorovi zakazují využívat přímou výpomoc od interních auditorů, je důležité, aby auditor skupiny posoudil, zda se tento zákaz vztahuje i na auditory složek, a pokud ano, aby je na tento zákaz upozornil.²⁷

A32. Jak je uvedeno v odstavci A7 tohoto standardu, objektivita je schopnost provádět navržené práce bez předpojatosti, střetu zájmů či bez přílišného ovlivňování ze strany jiných osob, jehož cílem je potlačit odborný úsudek. Při posuzování existence a významnosti rizik ohrožujících objektivitu interního auditora mohou být relevantní následující faktory:

- Do jaké míry svědčí postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů.²⁸
- Rodinné a osobní vazby vůči osobě, která působí v oblasti účetní jednotky, jíž se dané práce týkají, resp. která je za tuto oblast zodpovědná.
- Blízký vztah k divizi nebo oddělení účetní jednotky, jichž se dané práce týkají.
- Významný finanční zájem na účetní jednotce, přičemž se nejedná o odměnu za práci poskytovanou podle stejných podmínek, které platí pro ostatní zaměstnance s obdobným pracovním zařazením.

Užitečným vodítkem mohou být rovněž materiály vydávané profesními orgány interních auditorů.

A33. V některých případech mohou být rizika ohrožující objektivitu interního auditora natolik významná, že je nelze žádnými opatřeními snížit na přijatelnou úroveň. Adekvátnost těchto opatření je ovlivněna například významností dané práce v kontextu auditu. Proto je v souladu s odstavcem 30 (a) a (b) zakázáno využít přímou výpomoc interních auditorů u postupů, které vyžadují významnou míru úsudku při provádění auditu nebo které se týkají případů vyššího vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti, tj. případů, u nichž je nutné při provádění auditorských postupů nebo při posuzování shromážděných důkazních informací uplatnit větší než omezenou míru úsudku. Totéž platí pro práce, u nichž vzniká riziko prověrky po sobě samém, což je důvod, proč interní auditoři mají zakázáno provádět postupy za okolností popsaných odstavci 30 (c) a (d).

²⁷ ISA 600, odstavce 40(b)

²⁸ Viz odstavce A7

A34. Při posuzování odborné způsobilosti interního auditora mohou být relevantní mnohé z faktorů uvedených v odstavci A8 tohoto standardu, aplikované na jednotlivé interní auditory a konkrétní práci, na kterou jsou přiděleni.

Určení charakteru a rozsahu práce, jíž lze pověřit interní auditory poskytující přímou výpomoc (viz odstavce 29–31)

A35. Návodné informace k určení charakteru a rozsahu prací, jimiž lze pověřit interní auditory, jsou uvedeny v odstavcích A15–A22 tohoto standardu.

A36. Externí auditor se při určování charakteru prací, jimiž lze pověřit interní auditory, omezí pouze na ty oblasti, které jsou k tomu vhodné. Mezi činnosti a úkoly, u nichž není správné využívat přímou výpomoc interních auditorů, patří například:

- diskuse o rizicích podvodu; externí auditor nicméně může v souladu s ISA 315 (revidované znění)²⁹ u interních auditorů provést dotazování týkající se rizik podvodu v dané organizaci,
- určení auditorských postupů, které budou provedeny bez předchozího oznámení, jak upravuje ISA 240.

A37. Podobně není správné, aby externí auditor pověřoval interní auditory prováděním externích konfirmací, protože v souladu s ISA 505³⁰ je povinen mít kontrolu nad externími konfirmacemi a vyhodnocovat jejich výsledky. Interní auditoři se nicméně mohou podílet na shromažďování informací, které externí auditor potřebuje pro řešení výjimek u externích konfirmací.

A38. Pro určení prací, jimiž lze pověřit interní auditory poskytující přímou výpomoc, je relevantní rovněž použitá míra úsudku a míra rizika významné (materiální) nesprávnosti. Je-li například oceňování pohledávek vyhodnoceno jako oblast s vyšším rizikem, externí auditor může pověřit interního auditora poskytujícího přímou výpomoc kontrolou správnosti klasifikace pohledávek podle stáří. Avšak posouzení adekvátnosti vytvořených opravných položek, vycházející z této klasifikace, vyžaduje větší než omezenou míru úsudku, a není tudíž správné pověřit touto činností interního auditora poskytujícího přímou výpomoc.

A39. Nepřiměřené využívání interních auditorů poskytujících přímou výpomoc může bez ohledu na fakt, že jsou řízeni externím auditorem a že nad nimi vykonává dohled a kontrolu, mít dopad na vnímání nezávislosti externího auditu.

Využití přímé výpomoci od interních auditorů (viz odstavec 34)

A40. Vzhledem k tomu, že osoby pracující v interním auditu nejsou na účetní jednotce nezávislé – na rozdíl od externího auditora, na něhož je tento požadavek kladen v souvislosti s výrokem k účetní závěrce – musí mít řízení práce interních auditorů poskytujících přímou výpomoc a dohled a kontrola nad nimi obecně jiný charakter a větší rozsah, než je tomu u prací prováděných členy auditorského týmu.

A41. Externí auditor může interní auditory například upozornit, aby jej informovali o účetních a auditních problémech, které během auditu zjistí. V rámci kontroly jejich práce externí auditor posuzuje například to, zda shromážděné důkazní informace jsou za daných okolností dostatečné a vhodné a zda podporují učiněné závěry.

²⁹ ISA 315 (revidované znění), odstavec 6(a)

³⁰ ISA 505 *Externí konfirmace*, odstavce 7 a 16

Harmonizační novely k dalším standardům ISA

Pozn.: Následující harmonizační novely k dalším standardům ISA jsou důsledkem úprav v ISA 610 *Využití práce interních auditorů* (revidované znění 2013). Tyto harmonizační novely jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2014 nebo po tomto datu. Čísla poznámek pod čarou uvedených v těchto novelách neodpovídají číslování v příslušném novelizovaném standardu ISA (viz tam).

ISQC 1 Řízení kvalit u společnost provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby

Definice

12. Pro účely tohoto standardu ISQC mají níže uvedené výrazy následující význam:

- (f) tým provádějící zakázku – všichni partneři a zaměstnanci, kteří provádějí zakázku, a všichni jedinci najatí společností nebo společností v síti, kteří provádějí postupy na zakázce, mimo externí specialisty auditora najaté společností nebo společností v síti. Výraz „tým provádějící zakázku“ dále nezahrnuje osoby působící v interním auditu klienta, které externímu auditorovi, postupujícímu v souladu s požadavky ISA 610 (revidované znění 2013),¹ poskytují v rámci auditní zakázky přímou výpomoc.

ISA 220 Řízení kvality auditu účetní závěrky

Definice

7. Pro účely standardů ISA mají níže uvedené výrazy následující význam:

- (d) tým provádějící zakázku – všichni partneři a zaměstnanci, kteří provádějí zakázku, a všichni jedinci najatí společností nebo společností v síti, kteří provádějí auditorské postupy na zakázce. Externí specialisté auditora najatí společností nebo společností v síti nejsou zahrnuti do této definice.² Výraz „tým provádějící zakázku“ dále nezahrnuje osoby působící v interním auditu klienta, které externímu auditorovi, postupujícímu v souladu s požadavky ISA 610 (revidované znění 2013),³ poskytují v rámci auditní zakázky přímou výpomoc.

¹ ISA 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů* definuje podmínky, za nichž lze využívat přímou výpomoc. Ve standardu se uvádí, že právní předpisy některých zemí externímu auditorovi zakazují využívat přímou výpomoc od interních auditorů. Její využívání se tedy omezuje jen na případy, kdy je zákonem povoleno.

² ISA 620 *Využití práce auditorova experta*, odstavec 6(a), definuje pojem „expert“.

³ ISA 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů* definuje podmínky, za nichž lze využívat přímou výpomoc. Ve standardu se uvádí, že právní předpisy některých zemí externímu auditorovi zakazují využívat přímou výpomoc od interních auditorů. Její využívání se tedy omezuje jen na případy, kdy je zákonem povoleno.

ISA 260 Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

A14. Ostatní záležitosti spojené s plánováním, které může být vhodné projednat s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, zahrnují:

- skutečnost, zda má účetní jednotka ustaveno oddělení interního auditu, a jakým způsobem mohou externí a interní auditoři konstruktivně spolupracovat a vzájemně se doplňovat, včetně plánovaného využití práce interního auditu a charakteru a rozsahu plánovaného využití přímé výpomoci poskytované interními auditory.⁴

ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky

Příloha

Vlastnosti zakázky

...

- existence interního auditu účetní jednotky, a jestliže interní audit existuje, zda lze jeho práci využít pro účely auditu, případně zda lze využít přímou výpomoc od interních auditorů, v jakých oblastech a v jakém rozsahu,

...

ISA 600 Audity účetní závěrky skupiny – zvláštní aspekty (včetně prací provedených auditorem složky)

Příloha 5

Povinné a doplňující záležitosti uvedené v instrukčním dopise auditorského týmu skupiny

Požadavky, které musejí být v souladu s tímto standardem sděleny auditorovi složky, jsou psány kurzívou.

záležitosti, které jsou relevantní pro plánování práce auditora složky:

- *etické požadavky relevantní pro audit skupiny, především požadavky na nezávislost auditora, např. jestliže právní předpisy auditorovi skupiny zakazují přijímat přímou výpomoc od interních auditorů, je třeba, aby auditor skupiny zvážil, zda se zákaz vztahuje rovněž na auditory složek, a pokud ano, aby je o této záležitosti informoval a řešil ji s nimi.*⁵

⁴ ISA 610 (revidované znění 2013), odstavce 20 a 31

⁵ ISA 610 (revidované znění 2013), Využití práce interních auditorů, odstavec A31