

COPYRIGHT

Tyto mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 zveřejněné Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, nezávislým orgánem IFAC, v září 2014 v anglickém jazyce byly přeloženy do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2018 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 2014 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 2014 v anglickém jazyce © 2014 IFAC. Všechna práva vyhrazena. Text mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 v českém jazyce © 2014 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 2014 “HANDBOOK OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS, VOLUME I AND VOLUME II, 2014 EDITION ISBN: 978-1-60815-185-1

**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 auditorický 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 auditorickými 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

¹ ISA 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedením“.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSOBAŤ PUVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

vhodných zdrojů důkazních informací a při poskytování informací o konkrétních 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 povinností 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

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSO B Á M P O V Ě Ř E N Ý M S P R Á V O U A Ř Í Z E N Í M Ú Č E T N Í J E D N O T K Y

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 vyplývají 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:
- 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 vymezit 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

² ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 - 11 a odstavec A6.

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.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

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 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,

⁴ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí”.

⁵ ISA 600 „Zvláštní aspekty - audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“, odstavce 46 - 49.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

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) nemusí 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 dohlížení 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)

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSO B Á M P O V Ě Ř E N Ý M S P R Á V O U A Ř Í Z E N Í M Ú Č E T N Í J E D N O T K Y

- 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, jakým způsobem mohou auditor a interní auditoři konstruktivně spolupracovat a vzájemně se doplňovat včetně využití práce interního auditu.⁵
 - 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, obeznámenost a činnost osob pověřených správou a řízením účetní jednotky ve

⁶ ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“.

⁵ ISA 610 (revidované znění), odstavec 18.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

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.

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.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSO B Á M P O V Ě Ř E N Ý M S P R Á V O U A Ř Í Z E N Í M Ú Č E T N Í J E D N O T K Y

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.

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

⁷ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

⁸ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 14.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

škálu zainteresovaných osob vyplývající 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 pravděpodobně 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 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 záležitosti, 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

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

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 záležitostmi, 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.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

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,

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSOBAŇ PUVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

- 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 nedostatcích 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

⁹ ISA 265, odstavce 9 a A14

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

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 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

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O ZÁLEŽITOSTECH AUDITU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

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.

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.

¹⁰ ISA 315 (revidované znění) , odstavec A70.

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 konfirmace“, 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.

¹ ISA 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“.

Související záležitosti

- případný vliv všech významných rizik a nejistot, které jsou zveřejněny v účetní závěrce, např. probíhajících soudních sporů, na účetní závěrku,
- 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.