

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 260 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)
PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ
JEDNOTKY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem
2017 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–A36
Proces předávání informací	A37–A53
Dokumentace	A54
Příloha 1: Požadavky ISQC 1 a dalších standardů ISA vztahující se k předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	
Příloha 2: Kvalitativní aspekty účetních postupů	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 260 (revidované znění) *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*.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

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 kotovaných 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 nedostatecích 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 A33–A36)

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;

¹ ISA 265 *Předávání informací o nedostatecích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedením*

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

- (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 transakcích či událostech;
 - (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. V některých jurisdikcích může být informování osob pověřených správou a řízením o určitých záležitostech omezeno právními předpisy. Právní předpisy mohou konkrétně zakazovat předávání informací nebo jiné úkony, které by mohly ohrozit vyšetřování vedené příslušným orgánem ve věci nezákonného jednání nebo podezření na takové jednání, včetně například varování účetní jednotky v případě, že je auditor povinen ohlásit příslušnému orgánu zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad se zákonem o legalizaci výnosů z trestné činnosti. V takových případech mohou být záležitosti zvažované auditorem složité a auditor může považovat za vhodné vyžádat si právní stanovisko.

Datum účinnosti

8. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2017 nebo po tomto datu.

Cíle

9. Cílem auditora je:
- (a) jasně informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o odpovědnosti auditora ve vztahu k auditu účetní závěrky a o plánovaném rozsahu a načasování auditu;

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

- (b) získat od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky informace důležité pro audit;
- (c) předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky bez zbytečného odkladu zjištění vyplývající z auditu, která jsou významná a relevantní z pohledu odpovědnosti těchto osob za dohled nad procesem účetního výkaznictví;
- (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, vyplývajícími z odpovědnosti účetní jednotky. 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 jednou 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 účetních jednotkách jsou všechny osoby pověřené správou a řízením současně zapojeny i do vedení účetní jednotky, např. v malém podniku, který řídí jeho jediný vlastník, jenž je jedinou osobou

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

s řídicí funkcí. Pokud jsou v takových situacích informace o záležitostech požadovaných tímto standardem předávány osobám plnícím manažerské povinnosti a tyto osoby plní rovněž povinnosti v oblasti správy a řízení účetní jednotky, nemusejí být informace o těchto záležitostech předávány znovu stejným osobám v rámci jejich funkce v oblasti správy a řízení. Tyto záležitosti jsou popsány v odstavci 16(c). Auditor je nicméně povinen se ujistit, že předáváním informací osobám plnícím manažerské povinnosti byly dostatečně informovány i všechny osoby, s nimiž by auditor komunikoval z titulu jejich funkce v oblasti správy a řízení. (viz odstavec A8)

Záležitosti, o kterých mají být předávány informace

Odpovědnost auditora ve vztahu k auditu účetní závěrky

14. Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace o své odpovědnosti spojené s auditem účetní závěrky, včetně toho, že:
- (a) je odpovědný za utvoření názoru na účetní závěrku, která byla sestavena vedením za dohledu osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, a za vyjádření výroku k ní;
 - (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 předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace o plánovaném rozsahu a načasování auditu, včetně informací o významných rizicích, která identifikoval. (viz odstavce A11–A16)

Významná zjištění vyplývající z auditu

16. Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace: (viz odstavce A17–A18)
- (a) o svých názorech na významné kvalitativní aspekty účetních postupů účetní jednotky včetně účetních pravidel, odhadů a vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce. V relevantních případech vysvětlí 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 nejvhodnější; (viz odstavce A19–A20)
 - (b) o případných významných obtížích, s nimiž se setkal během auditu; (viz odstavec A21)
 - (c) pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zároveň zapojeny do vedení účetní jednotky:
 - (i) o významných záležitostech, které se objevily během auditu a byly projednány s vedením nebo byly předmětem korespondence s ním; (viz odstavec A22)
 - (ii) o písemných prohlášeních, která auditor vyžaduje;
 - (d) o případných okolnostech, které mají vliv na obsah a formu zprávy auditora; (viz odstavce

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

A23–A25)

- (e) o veškerých ostatních významných záležitostech, které se objevily během auditu a jsou podle odborného úsudku auditora důležité pro dohled nad procesem účetního výkaznictví. (viz odstavce A26–A28)

Nezávislost auditora

- 17. V případě kotovaných 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;
 - (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;
 - (ii) informaci o souvisejících opatřeních, která byla použita v zájmu odstranění zjištěných ohrožení nezávislosti auditora nebo jejich snížení na přijatelnou úroveň. (viz odstavce A29–A32)

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 A37–A45)

Forma předávaných informací

- 19. Jestliže by dle odborného úsudku auditora nebyla dostatečná 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 A46–A48)
- 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 bez zbytečného odkladu. (viz odstavce A49–A50)

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

Dostatečnost procesu předávání informací

22. Auditor je povinen posoudit, zda je vzájemné předávání informací mezi ním a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky pro účely auditu dostatečné. Pokud ne, je 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 A51–A53)

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 A54)

* * *

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 je 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. „dualistický systém“), v jiných zemích patří obě funkce do pravomoci jediného orgánu (tzv. „monistický systém“);
 - 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

² ISA 230 *Dokumentace auditu*, odstavce 8–11 a odstavec A6

³ Jak je popsáno v odstavci A68 ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*, 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 OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

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 315 (revidované znění)⁴. 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;
 - charakter 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

⁴ ISA 315 (revidované znění) *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)*, odstavec 49

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

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 členy vedení účetní jednotky (viz odstavec 13)

A8. V některých případech jsou do vedení účetní jednotky zapojeny všechny osoby pověřené její správou a řízením a způsob předávání informací je upraven tak, že tuto skutečnost zohledňuje. V těchto situacích nemusí předávání informací osobě nebo osobám plnicím manažerské povinnosti zajistit dostatečné informování všech osob, s nimiž by auditor komunikoval z titulu jejich funkce v oblasti správy a řízení. Např. v účetní jednotce, kde jsou všichni členové představenstva zapojeni do jejího vedení, nemusejí být někteří ze členů představenstva (např. člen odpovědný za marketing) obeznámeni s důležitými záležitostmi, které auditor projednal 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 formy písemné dohody obsahující sjednané podmínky zakázky.⁶ V některých případech právní předpisy nebo struktura řízení dané účetní jednotky vyžadují, aby osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky schválily podmínky zakázky sjednané s auditorem. Pokud tomu tak není, poskytnutí kopie 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, které se objevily během auditu účetní závěrky a 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

⁶ Viz odstavec 10 ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek*

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

identifikace doplňkových záležitostí, o kterých by předal informace osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky;

- je-li relevantní ISA 701⁷, o povinnosti auditora určit hlavní záležitosti auditu a informovat o nich ve zprávě auditora;
- v relevantních 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;
- (b) auditorovi k lepšímu seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím.

A12. Informace o významných rizicích, která auditor identifikoval, pomáhají osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky pochopit dané záležitosti i důvody, proč vyžadují při auditu zvláštní pozornost. Navíc jim mohou být nápomocny při plnění jejich povinností spojených s dohledem nad procesem účetního výkaznictví.

A13. Auditor může osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky informovat například o následujících záležitostech:

- jakým způsobem hodlá reagovat na významná rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou;
- jakým způsobem hodlá reagovat na oblasti s vyšším vyhodnoceným rizikem významné (materiální) nesprávnosti;
- o svém přístupu k vnitřním kontrolám důležitým pro audit;
- o uplatnění konceptu významnosti (materiality) při auditu;⁸
- o charakteru a rozsahu specializovaných dovedností nebo znalostí nutných pro provedení plánovaných auditorských postupů nebo vyhodnocení jejich výsledků, včetně využití

⁷ ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*

⁸ ISA 320 *Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu*

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

auditorova experta;⁹

- je-li relevantní ISA 701, o svém předběžném stanovisku k záležitostem, které mohou být oblastmi vyžadujícími při auditu významnou pozornost auditora, a tudíž hlavními záležitostmi auditu;
- o tom, jak hodlá řešit dopad, který budou mít významné změny příslušného rámce účetního výkaznictví nebo změny prostředí, finančních podmínek nebo činností účetní jednotky na jednotlivé účetní výkazy a na vysvětlující a popisné informace.

A14. Ostatní záležitosti spojené s plánováním, které může být vhodné projednat s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, zahrnují:

- jestliže má účetní jednotka oddělení interního auditu, způsob, jakým mohou externí a interní auditori spolupracovat a vzájemně se doplňovat, mimo jiné plánované využití práce interního auditu a charakter a rozsah plánovaného využití interních auditorů, kteří budou externímu auditorovi poskytovat přímou výpomoc;¹⁰
- 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;
 - důležitou komunikaci mezi účetní jednotkou a regulátory;
 - ostatní záležitosti, které by podle osob pověřených správou a řízením účetní jednotky mohly mít vliv na audit účetní závěrky;
- postoj, 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;
- opatření přijatá osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky v reakci na vývoj účetních standardů, postupů řízení podniku, kotovacích pravidel a souvisejících záležitostí a důsledky, které tento vývoj bude mít například pro celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky včetně;

⁹ Viz ISA 620 *Využití práce auditorova experta*

¹⁰ ISA 610 (revidované znění) *Využití práce interních auditorů*, odstavec 18, a ISA 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů*, odstavec 31

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

- relevantnosti, spolehlivosti, srovnatelnosti a srozumitelnosti informací vykázaných v účetní závěrce;
 - posouzení toho, zda není celková prezentace účetní závěrky narušena uvedením informací, které nejsou relevantní nebo které brání náležitému pochopení záležitostí vysvětlených a popsanych v účetní závěrce;
 - reakci osob pověřených správou a řízením účetní jednotky na informace dříve vyměněné s auditorem;
 - dokumenty představující ostatní informace (tak jak jsou definovány v ISA 720 (revidované znění)) a plánovaný způsob a termín jejich vydání. Jestliže auditor očekává, že ostatní informace získá až po datu své zprávy, může s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky projednat rovněž opatření, která by mohla být vhodná nebo nezbytná, jestliže dojde k závěru, že ostatní informace, které získal až po datu své zprávy, jsou významně (materiálně) nesprávné.
- 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 charakteru, načasování a rozsahu postupů potřebných k získání dostatečných a vhodných důkazních informací.
- A16. 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 charakteru a načasování auditorských postupů může snížit jejich účinnost, neboť je bude možné předvídat.

Významná zjištění auditu (viz odstavec 16)

- A17. V rámci předávání informací o zjištěních auditu si auditor může od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky vyžádat další informace, aby doplnil získané důkazní informace. 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.
- A18. Je-li relevantní ISA 701, jsou při určení záležitostí, které vyžadovaly významnou pozornost auditora, a které tudíž mohou být hlavními záležitostmi auditu, relevantní zejména záležitosti, o nichž je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky podle odstavce 16, a rovněž informace podle odstavce 15 o významných rizicích, která auditor identifikoval.¹¹

Významné kvalitativní aspekty účetních postupů (viz odstavec 16(a))

- A19. Rámce účetního výkaznictví účetní jednotce obvykle umožňují, aby prováděla účetní odhady a úsudky o účetních pravidlech a o vysvětlujících a popisných informacích uvedených v účetní závěrce, například v souvislosti s předpoklady používanými pro účetní odhady.

¹¹ ISA 701, odstavce 9–10

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

Právní předpisy nebo rámce účetního výkaznictví navíc mohou vyžadovat, aby účetní jednotka v účetní závěrce vysvětlila významná účetní pravidla nebo zmínila „nejdůležitější účetní odhady“ či „nejdůležitější účetní pravidla a postupy“, a tím identifikovala nejobtížnější, nejsubjektivnější či nejsložitější úsudky, které vedení při sestavování účetní závěrky provedlo, a poskytla o nich uživatelům více informací.

- A20. Názor auditora na subjektivní aspekty účetní závěrky proto může být pro osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zvláště důležitý při plnění jejich povinností spojených s dohledem nad procesem účetního výkaznictví. Například v souvislosti se záležitostmi popsány v odstavci A19 se tyto osoby mohou zajímat o to, jak auditor vyhodnotil dostatečnost vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce o nejistotě spojené s účetními odhady, z nichž vyplývají významná rizika **názor auditora na to, do jaké míry složitost, subjektivita a ostatní faktory přirozeného rizika ovlivňují výběr a uplatňování metod, předpokladů a údajů používaných při stanovení účetních odhadů, nebo o to, jak auditor vyhodnotil, zda bodový odhad vedení a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené.** Součástí otevřeného a konstruktivního předávání informací o důležitých kvalitativních aspektech účetních postupů účetní jednotky mohou být rovněž připomínky k přijatelnosti důležitých účetních postupů a ke kvalitě vysvětlujících a popisných informací. **Auditor např. může osoby pověřené správou a řízením informovat o tom, že určitý významný účetní postup, který účetní jednotka uplatňuje u účetních odhadů, nepovažuje za daných okolností za nejvhodnější a že jiná, alternativní metoda by podle jeho názoru byla vhodnější.** Záležitosti, o nichž auditor může v této souvislosti informovat, jsou popsány v příloze 2.

Významné obtíže během auditu (viz odstavec 16(b))

- A21. Významné obtíže během auditu mohou být způsobeny např. následujícími záležitostmi:
- vedení poskytuje informace, které auditor nutně potřebuje pro provádění auditorských postupů, se značným zpožděním, nejsou k dispozici pracovníci účetní jednotky, kteří mají tyto informace poskytovat, resp. vedení není ochotno informace poskytnout;
 - 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 schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat.

V některých případech mohou tyto obtíže vést k omezení rozsahu, které si vyžádá modifikaci výroku auditora.¹²

Významné záležitosti, které byly projednávány s vedením nebo byly předmětem korespondence

¹² ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

s ním (viz odstavec 16(c)(i))

A22. Významné záležitosti, které byly projednávány s vedením nebo byly předmětem korespondence s ním, mohou zahrnovat:

- významné události nebo transakce, které se uskutečnily během roku;
- 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;
- diskusi nebo korespondenci při prvním nebo opakovaném jmenování auditora týkající se účetních postupů, uplatňování auditorských standardů nebo ceny za audit či další služby;
- významné záležitosti, na nichž se auditor neshodl s vedením, s výjimkou počátečních názorových rozdílů způsobených neúplnými nebo předběžnými faktickými informacemi, které byly následně odstraněny poté, co auditor získal další relevantní faktické informace.

Okolnosti ovlivňující obsah a formu zprávy auditora (viz odstavec 16(d))

A23. V souladu s ISA 210 je auditor povinen sjednat s vedením účetní jednotky, případně s osobami pověřenými její správou a řízením podmínky auditní zakázky.¹³ Tyto podmínky musí být sjednány ve smluvním dopisu nebo jinou vhodnou formou písemné dohody a musí mimo jiné obsahovat informaci o očekávané formě a obsahu zprávy auditora.¹⁴ Jak je uvedeno v odstavci A9, jestliže osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky neschvalují podmínky auditní zakázky, může jim auditor poskytnout kopii smluvního dopisu, aby je informoval o záležitostech důležitých pro audit. Smyslem informací poskytovaných podle odstavce 16(d) je upozornit osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky na okolnosti, kdy se zpráva auditora může odchylovat od očekávané formy a obsahu, případně kdy může obsahovat další informace o provedeném auditu.

A24. Okolnosti, kdy je auditor povinen uvést ve své zprávě další informace v souladu se standardy ISA, které je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, resp. kdy to může považovat za nezbytné:

- auditor předpokládá, že bude výrok ve své zprávě modifikovat v souladu s ISA 705 (revidované znění);¹⁵
- auditor ve své zprávě v souladu s ISA 570 (revidované znění) informuje o významné (materiální) nejistotě související s nepřetržitým trváním účetní jednotky;¹⁶

¹³ ISA 210, odstavec 9

¹⁴ ISA 210, odstavec 10

¹⁵ ISA 705 (revidované znění), odstavec 30

¹⁶ ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržité trvání podniku*, odstavec 25(d)

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

- auditor informuje o hlavních záležitostech auditu v souladu s ISA 701;¹⁷
- auditor považuje za nezbytné doplnit do své zprávy odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti podle ISA 706 (revidované znění),¹⁸ případně je v souladu s jinými standardy ISA povinen tak učinit;
- auditor došel v souladu s ISA 720 (revidované znění)¹⁹ k závěru, že ostatní informace obsahují neopravenou významnou (materiální) nesprávnost.

V těchto případech auditor může považovat za užitečné poskytnout osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky návrh své zprávy, aby usnadnil diskusi o tom, jak tyto záležitosti budou v jeho zprávě řešeny.

- A25. Pokud se auditor ve zcela výjimečném případě v souladu s ISA 700 (revidované znění) rozhodne kvůli vážné hrozbě pro osobní bezpečnost neuvést ve své zprávě jméno partnera odpovědného za zakázku, je povinen projednat tento svůj záměr s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a informovat je o tom, jaká je podle jeho názoru pravděpodobnost a závažnost této hrozby.²⁰ Auditor může informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky rovněž v případě, že se rozhodne neuvést popis své odpovědnosti za audit přímo ve své zprávě, jak mu to umožňuje ISA 700 (revidované znění).²¹

Další významné záležitosti důležité z pohledu procesu účetního výkaznictví (viz odstavec 16(e))

- A26. V ISA 300²² se uvádí, že v důsledku neočekávaných událostí, změn v podmínkách nebo důkazních informací získaných provedením 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 o těchto záležitostech informovat osoby pověřené správou a řízením, například v rámci aktualizované diskuse plánovaného rozsahu a načasování auditu.
- A27. K dalším významným záležitostem, které se objevily během auditu a které se přímo týkají dohledu osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nad procesem účetního výkaznictví, mohou patřit významné (materiální) nesprávnosti ostatních informací, které byly opraveny.
- A28. Auditor může zvážit, zda osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky neinformovat rovněž o záležitostech, které v souladu s ISA 220²³ projednal s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, byla-li jmenována, pokud dané záležitosti už nejsou upraveny požadavky odstavce 16(a)–(d) a souvisejícími aplikačními ustanoveními.

Nezávislost auditora (viz odstavec 17)

¹⁷ ISA 701, odstavec 17

¹⁸ ISA 706 (revidované znění) *Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora*, odstavec 12

¹⁹ ISA 720 (revidované znění) *Povinnosti auditora týkající se ostatních informací*, odstavec 18(a)

²⁰ ISA 700 (revidované znění), odstavce 46 a A63

²¹ ISA 700 (revidované znění), odstavec 41

²² ISA 300 *Plánování auditu účetní závěrky*, odstavec A13

²³ Viz odstavce 19–22 a A23–A32 ISA 220 *Řízení kvality auditu účetní závěrky*

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

- A29. 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 závěrky.²⁴
- A30. 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;
 - (b) zabezpečovací prvky vytvořené profesí nebo právními předpisy, zabezpečovací prvky v rámci účetní jednotky a zabezpečovací prvky v rámci systémů a procedur auditorské společnosti.
- A31. Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky v případech, kdy bylo zjištěno porušení požadavků na nezávislost, může být rovněž upravena příslušnými etickými nebo právními předpisy. Například v souladu s Etickým kodexem pro auditory a účetní znalce, vydaným Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA), je auditor povinen písemně informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o každém porušení a o opatřeních, které auditorská společnost přijala nebo navrhuje přijmout.²⁵
- A32. Požadavky na předávání informací týkající se nezávislosti auditora, které platí v případě kotovaných společností, mohou být vhodné i v případě některých jiných účetních jednotek, mimo jiné takových, které jsou předmětem významného veřejného zájmu, např. protože mají mnoho různých vnějších a vnitřních zainteresovaných subjektů, nebo s ohledem na jejich charakter a velikost. Může se jednat například o finanční instituce (jako jsou banky, pojišťovny a penzijní fondy) a o další subjekty, např. o dobročinné organizace. 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)

- A33. 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.
- A34. 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

²⁴ ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, odstavec 14

²⁵ Viz oddíl 290.39–49 Kodexu IESBA, který upravuje porušení nezávislosti

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

důležitá rozhodnutí nebo opatření užšího vedení, která nebyla náležitě schválena.

- A35. 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.
- A36. Jsou-li předány informace o doplňkových záležitostech, je vhodné, aby auditor upozornil osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky na to, že:
- identifikování a informování o těchto záležitostech je sekundární z hlediska účelu auditu, jímž je utvoření názoru na účetní závěrku;
 - ve vztahu k těmto záležitostem nebyly provedeny žádné postupy kromě těch, které byly potřebné k utvoření názoru na účetní závěrce;
 - nebyly provedeny žádné postupy za účelem zjištění toho, zda existují další doplňkové záležitosti.

Proces předávání informací

Zavedení procesu předávání informací (viz odstavec 18)

- A37. 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.
- A38. 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 řízením účetní jednotky lépe obeznámit s důležitými skutečnostmi a očekávanými úkony a opatřeními, která vyplynou 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 charakter, 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.
- A39. Proces předávání informací bude záviset na konkrétních podmínkách, mezi jinými na

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

velikosti a struktury 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 A52)

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A40. V případě auditů menších účetních jednotek si může auditor předávat informace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky způsobem méně strukturovaným než u kotovaných nebo větších účetních jednotek.

Výměna informací s vedením

A41. 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.

A42. 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 diskuse 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

A43. Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky mohou mít v souladu s právními předpisy povinnost nebo mohou chtít poskytnout kopie své písemné komunikace s auditorem 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;
- (c) obsahovat omezení týkající se zveřejnění nebo předání informací třetím stranám.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

- A44. 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;
 - zveřejnil zprávy vypracované pro osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.
- A45. 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 odstavec 19)

- A46. Účinné předávání informací může zahrnovat jak strukturované prezentace a písemné zprávy, tak i formy méně strukturované, včetně diskusí. S výjimkou záležitostí uvedených v odstavcích 19–20 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.
- A47. 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 jako:
- zda bude daná záležitost popsána ve zprávě auditora. Jestliže auditor například informuje ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu, může považovat za nezbytné o záležitostech, které identifikoval jako hlavní záležitosti auditu, informovat osoby pověřené správou a řízením písemně;
 - 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

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

jednotky a udržuje s nimi dialog;

- skutečnost, zda došlo k výrazným změnám ve složení řídicího orgánu.

A48. 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)

A49. Včasné předávání informací v průběhu auditu přispívá k nastolení efektivního vzájemného dialogu mezi osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a auditorem. Nicméně vhodné načasování předávání informací se bude lišit v závislosti na okolnostech zakázky. Mezi relevantní okolnosti patří významnost a charakter 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 265²⁶, předat tyto informace ústně, a to co nejdříve;
- je-li relevantní ISA 701, auditor může svá předběžná stanoviska o hlavních záležitostech auditu sdělit v rámci diskuse o plánovaném rozsahu a načasování auditu (viz odstavec A13) a může s osobami pověřenými správou a řízením komunikovat častěji, aby tyto záležitosti dále prodiskutoval v rámci předávání informací o významných auditních zjištěních;
- 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 diskusi;
- součástí závěrečné diskuse mohou být rovněž informace o zjištěních 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.

A50. K dalším faktorům, které mohou být relevantní pro načasování předávání informací, patří:

- velikost, provozní struktura, kontrolní prostředí a právní forma auditované účetní jednotky;

²⁶ ISA 265, odstavce 9 a A14

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM 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.

Dostatečnost procesu předávání informací (viz odstavec 22)

A51. Auditor nemusí navrhopvat 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 obeznamenosti těchto osob se způsobem, jakým záležitosti projednané s auditorem ovlivňují jejich širší řídicí i manažerské povinnosti;
- zda vzájemné předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky splňuje příslušné požadavky právních předpisů.

A52. Jak bylo uvedeno v odstavci 4, účinné vzájemné předávání informací pomáhá auditorovi i osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky. ISA 315 (revidované znění) 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

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY

prostředím účetní jednotky.²⁷ Nedostatečná vzájemná komunikace 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, aby si mohl utvořit názor na účetní závěrku.

A53. Jestliže vzájemné předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky není dostatečné a situaci nelze zlepšit, auditor může přijmout následující opatření:

- modifikace 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)

A54. Dokumentace ústně předávaných informací může zahrnovat kopii zápisu vypracovaného účetní jednotkou, který je součástí dokumentace auditu, jestliže je tento zápis odpovídajícím záznamem předaných informací.

²⁷ ISA 315 (revidované znění), odstavec A70

Příloha 1

(viz odstavec 3)

Požadavky ISQC 1 a dalších standardů ISA vztahující se k předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

Tato příloha obsahuje přehled odstavců ISQC 1¹ a ostatních standardů ISA upravujících záležitosti, o nichž je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky. Přehled nenahrazuje studium požadavků a souvisejících aplikačních a vysvětlujících materiálů příslušných standardů 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 vedení*, 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 540 (revidované znění) *Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce*, odstavec 38**
- 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 (revidované znění) *Nepřetržitě trvání podniku*, odstavec 25
- ISA 600 *Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*, odstavec 49
- ISA 610 (revidované znění) *Využití práce interních auditorů*, odstavec 18, a ISA 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů*, odstavec 31
- ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*, odstavec 46
- ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*, odstavec 17
- ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*, odstavce 12, 14, 23 a 30
- ISA 706 (revidované znění) *Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora*, odstavec 12

¹ ISQC 1 *Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*

- ISA 710 *Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka*, odstavec 18
- ISA 720 (revidované znění) *Povinnosti auditora týkající se ostatních informací*, odstavce 17–19

Kvalitativní aspekty účetních postupů

Informace vyžadované podle odstavce 16(a) a vysvětlené v odstavcích A19–A20 mohou zahrnovat:

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;
- prvotní 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

Záležitosti, které auditor mimo jiné zvažuje v souvislosti s informováním osob pověřených správou a řízením účetní jednotky o svých stanoviscích k významným kvalitativním aspektům účetních postupů účetní jednotky týkajících se účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, jsou uvedeny v příloze 2 ISA 540 (revidované znění).

U položek, u nichž jsou odhady významné, záležitosti uvedené v ISA 540 včetně např.:

- jakým způsobem vedení zjišťuje, u kterých transakcí, událostí a podmínek bude nutné provádět účetní odhady, jež účetní jednotka vykáže, případně vysvětlí a popíše v účetní závěrce;
- jaké změny okolností budou vyžadovat provedení nových nebo revizi stávajících účetních odhadů;
- zda je rozhodnutí vedení vykázat, resp. nevykázat účetní odhady v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- zda došlo nebo mělo dojít ke změně metody provádění účetních odhadů oproti předešlému účetnímu období, a pokud ano, z jakého důvodu a jaký byl výsledek účetních odhadů předchozích období;
- jakým způsobem vedení při provádění účetních odhadů postupuje (např. když používá nějaký model), mimo jiné zda je zvolený způsob oceňování pro účely účetního odhadu v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;

- ~~zda jsou významné předpoklady, které vedení použilo pro účetní odhad, přiměřené;~~
- ~~je-li to důležité pro přiměřenost významných odhadů, jež vedení použilo, nebo pro správnou aplikaci příslušného rámce účetního výkaznictví, jaký postup vedení hodlá zvolit a zda je I ISA 540 Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů schopné jej realizovat;~~
- ~~rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti;~~
- ~~náznaky možné předpojatosti vedení;~~
- ~~jak vedení posoudilo alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je odmítlo, resp. jak řešilo nejistotu spojenou s prováděním účetních odhadů; o~~
- ~~zda byla nejistota odhadů dostatečně vysvětlena a popsána v účetní závěrce.~~

Vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce

- záležitosti týkající se formulace obzvláště citlivých vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce a související úsudky (např. vysvětlující a popisné informace o účtování výnosů, odměňování, nepřetržitém trvání podniku, událostech po datu účetní závěrky a podmíněných položkách);
- celková neutralita, konzistentnost a srozumitelnost vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce.

Související záležitosti

- případný vliv všech významných rizik a nejistot, které jsou vysvětleny a popsány v účetní závěrce, např. probíhajících soudních sporů, na účetní závěrku;
- do jaké míry je účetní závěrka ovlivněna významnými transakcemi, které se vymykají její běžné činnosti nebo jsou jinak neobvyklé, mimo jiné:
 - mimořádné částky, které byly jednorázově zaúčtovány během účetního období;
 - v jakém rozsahu jsou tyto transakce samostatně vysvětleny a popsány v účetní závěrce;
 - zda se jeví, že tyto transakce byly navrženy s cílem dosáhnout určitého způsobu účtování nebo zdaňování nebo s určitým právním či regulačním cílem;
 - zda se forma těchto transakcí jeví neúměrně složitá nebo zda účetní jednotka využila při strukturování transakce ve velké míře poradenství;
 - zda vedení klade větší důraz na potřebu dosáhnout určitého způsobu účtování než na ekonomickou stránku transakce;
- 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.