

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 701
INFORMOVÁNÍ O HLAVNÍCH ZÁLEŽITOSTECH AUDITU VE
ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2016 nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1–5
Datum účinnosti	6
Cíle	7
Definice	8
Požadavky	
Identifikace hlavních záležitostí auditu	9–10
Informování o hlavních záležitostech auditu	11–16
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	17
Dokumentace	18
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět standardu	A1–A8
Identifikace hlavních záležitostí auditu	A9–A30
Informování o hlavních záležitostech auditu	A31–A59
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	A60–A63
Dokumentace	A64

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*, je nutné chápat v kontextu ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora informovat ve zprávě auditora o hlavních záležitostech auditu. Standard se zabývá jednak tím, jak auditor na základě svého úsudku vybírá záležitosti, o nichž bude ve své zprávě informovat, a jednak upravuje formu a obsah těchto informací.
2. Smyslem informací o hlavních záležitostech auditu je posílit transparentnost provedeného auditu, a tím zvýšit informační hodnotu zpráv auditora. Tyto informace pomáhají předpokládaným uživatelům účetní závěrky („předpokládaní uživatelé“) lépe pochopit ty záležitosti, které byly podle odborného úsudku auditora při auditu účetní závěrky za běžné období záležitostmi největšího významu. Mohou jim rovněž pomoci lépe poznat účetní jednotku a oblasti, v nichž její vedení uplatnilo při sestavování účetní závěrky významný úsudek. (viz odstavce A1–A4)
3. Informace o hlavních záležitostech auditu uváděné ve zprávě auditora mohou navíc předpokládaným uživatelům sloužit jako východisko pro další interakci s vedením účetní jednotky a osobami pověřenými její správou a řízením ve věcech týkajících se dané účetní jednotky, auditované účetní závěrky či provedeného auditu.
4. Auditor ve své zprávě informuje o hlavních záležitostech auditu v souvislosti s utvářením názoru na účetní závěrku jako celek. Informace o hlavních záležitostech auditu nejsou:
 - (a) náhradou za informace, které je vedení povinno uvést v příloze účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, resp. v zájmu dosažení věrného zobrazení;
 - (b) náhradou za vyjádření modifikovaného výroku, jestliže ho v souladu s ISA 705 (revidované znění)¹ vyžadují okolnosti konkrétní auditní zakázky;
 - (c) náhradou za informace, které je auditor povinen uvést ve své zprávě v souladu s ISA 570 (revidované znění)² v případě, že v souvislosti s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, existuje materiální nejistota;
 - (d) samostatným výrokem k jednotlivým hlavním záležitostem. (viz odstavce A5–A8)
5. Tento standard platí pro audit kompletní účetní závěrky kótovaných společností určené ke všeobecným účelům. Dále se tento standard použije v těch případech, kdy se auditor sám rozhodne informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu nebo jestliže má v souladu s právními předpisy povinnost o těchto záležitostech informovat.³ Nicméně v souladu s ISA 705 (revidované znění) auditor nesmí o těchto záležitostech ve své zprávě informovat, jestliže odmítl vyjádřit výrok k účetní závěrce, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy.⁴

¹ ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

² ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržitě trvání podniku*, odstavce 22–23

³ ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy auditora*, odstavce 30–31

⁴ ISA 705 (revidované znění), odstavec 29

Datum účinnosti

6. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2016 nebo po tomto datu.

Cíle

7. Cílem auditora je identifikovat hlavní záležitosti, které se vyskytly při provádění auditu účetní závěrky, a poté, co si utvoří názor na danou účetní závěrku, popsat tyto záležitosti ve zprávě auditora.

Definice

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

Hlavní záležitosti auditu – záležitosti, které byly podle odborného úsudku auditora při auditu účetní závěrky za běžné období záležitostmi největšího významu. Jedná se o výběr ze záležitostí, o nichž auditor informoval osoby pověřené správou a řízením.

Požadavky

Identifikace hlavních záležitostí auditu

9. Auditor je povinen vybrat ze záležitostí, o nichž informoval osoby pověřené správou a řízením, ty, které při provádění auditu účetní závěrky za běžné období vyžadovaly jeho významnou pozornost. Při provádění výběru musí zohlednit: (viz odstavce A9–A18)
 - (a) oblasti s vyhodnoceným vyšším rizikem výskytu materiální nesprávnosti nebo významná rizika identifikovaná v souladu s ISA 315 (revidované znění);⁵ (viz odstavce A19–A22)
 - (b) významné úsudky, které provedl v souvislosti s těmi oblastmi účetní závěrky, v nichž vedení uplatnilo ve významné míře svůj úsudek, včetně účetních odhadů, u nichž byla zjištěna vysoká míra nejistoty; (viz odstavce A23–A24)
 - (c) dopady, které na audit mají významné události a transakce, k nimž došlo během účetního období. (viz odstavce A25–A26)
10. Auditor je povinen určit, které záležitosti identifikované podle odstavce 9 byly z hlediska auditu účetní závěrky za běžné období záležitostmi největšího významu, a které jsou tudíž hlavními záležitostmi auditu. (viz odstavce A9–A11, A27–A30)

Informování o hlavních záležitostech auditu

11. S výjimkou případů vymezených v odstavcích 14 a 15 je auditor povinen v samostatném oddílu své zprávy nadepsaném „Hlavní záležitosti auditu“ popsat s použitím vhodných podnadpisů všechny hlavní záležitosti auditu. V úvodu tohoto oddílu zprávy auditora musí být uvedeno, že:
 - (a) hlavní záležitosti auditu jsou záležitosti, které byly podle odborného úsudku auditora při auditu účetní závěrky [za běžné období] nejméně významné;

⁵ ISA 315 (revidované znění 2019) *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*.

- (b) auditor se těmito záležitostmi zabýval v kontextu auditu účetní závěrky jako celku a v souvislosti s utvářením názoru na tuto závěrku, samostatný výrok k těmto záležitostem nevyjadřuje. (viz odstavce A31–A33)

Hlavní záležitosti auditu nenahrazují vyjádření modifikovaného výroku

- 12. Auditor nesmí v oddílu Hlavní záležitosti auditu uvést záležitost, kvůli níž je v souladu s ISA 705 (revidované znění) povinen modifikovat výrok. (viz odstavec A5)

Popis jednotlivých hlavních záležitostí auditu

- 13. Popis jednotlivých hlavních záležitostí auditu v oddílu zprávy auditora nadepsaném Hlavní záležitosti auditu musí odkazovat na související informace uvedené v příloze účetní závěrky, pokud takové informace v příloze uvedeny jsou, a musí v něm být vysvětleny následující skutečnosti: (viz odstavce A34–A41)
 - (a) proč auditor danou záležitost považoval při auditu za záležitost největšího významu, a vybral ji tudíž jako hlavní záležitost auditu; (viz odstavce A42–A45)
 - (b) jak záležitost během auditu řešil. (viz odstavce A46–A51)

Kdy auditor ve své zprávě neuvede záležitost identifikovanou jako hlavní záležitost auditu

- 14. Auditor je povinen popsat ve své zprávě všechny hlavní záležitosti auditu, kromě následujících případů: (viz odstavce A53– A56)
 - (a) právní předpisy zakazují zveřejňování informací o dané záležitosti; (viz odstavec A52)
 - (b) ve zcela výjimečném případě se rozhodne, že by o dané záležitosti neměl ve své zprávě informovat, protože lze reálně očekávat, že možné negativní dopady zveřejnění převáží nad přínosem z hlediska veřejného zájmu. Tento požadavek neplatí v případě, že účetní jednotka sama už informace o dané záležitosti zveřejnila.

Vztah mezi popisem hlavních záležitostí auditu a dalšími povinnými prvky zprávy auditora

- 15. Mezi hlavní záležitosti auditu patří ze své podstaty rovněž záležitost zakládající v souladu s ISA 705 (revidované znění) důvod pro vyjádření modifikovaného výroku a materiální nejistota podle ISA 570 (revidované znění) související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Tyto záležitosti však nesmí být popisovány v oddílu Hlavní záležitosti auditu a požadavky odstavců 13–14 v těchto případech neplatí. Auditor je místo toho povinen:
 - (a) vyjádřit se ve své zprávě k takové záležitosti (záležitostem) v souladu s příslušným standardem (standards) ISA, který danou záležitost upravuje;
 - (b) v oddílu Hlavní záležitosti auditu odkázat na oddíl Základ pro výrok s výhradou (záporný výrok) nebo na oddíl Materiální nejistota týkající se nepřetržitého trvání. (viz odstavce A6–A7)

Forma a obsah oddílu Hlavní záležitosti auditu v jiných případech

- 16. Jestliže auditor dojde na základě konkrétních skutečností a okolností účetní jednotky a prováděného auditu k závěru, že nejsou žádné hlavní záležitosti auditu, o nichž je třeba ve zprávě auditora informovat, případně že všechny hlavní záležitosti auditu jsou záležitostmi podle odstavce 15, je

povinen uvést tuto skutečnost v samostatném oddílu své zprávy nadepsaném „Hlavní záležitosti auditu“. (viz odstavce A57– A59)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

17. Auditor je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky:
- (a) o záležitostech, které identifikoval jako hlavní záležitosti auditu; nebo
 - (b) pokud je to relevantní, že na základě konkrétních skutečností a okolností účetní jednotky a prováděného auditu neidentifikoval žádné hlavní záležitosti auditu, o nichž by měl ve své zprávě informovat. (viz odstavce A60–A63)

Dokumentace

18. Auditor je povinen v dokumentaci auditu:⁶ (viz odstavec A64)
- (a) uvést záležitosti identifikované podle odstavce 9, které při provádění auditu vyžadovaly jeho významnou pozornost, včetně zdůvodnění, proč se rozhodl tyto záležitosti buď zařadit, nebo nezařadit mezi hlavní záležitosti auditu, jak požaduje odstavec 10;
 - (b) pokud je to relevantní, zdůvodnit svůj závěr, že nejsou žádné hlavní záležitosti auditu, o nichž by měl ve své zprávě informovat, případně že všechny hlavní záležitosti auditu, o nichž by měl ve své zprávě informovat, jsou záležitostmi podle odstavce 15;
 - (c) pokud je to relevantní, zdůvodnit své rozhodnutí neinformovat ve zprávě auditora o záležitosti, kterou identifikoval jako hlavní záležitost auditu.

Aplikační a vysvětlující část

Předmět standardu (viz odstavec 2)

- A1. Významnost lze definovat jako relativní důležitost záležitosti v určitém kontextu. Auditor vyhodnocuje významnost každé záležitosti s ohledem na kontext, v němž danou záležitost posuzuje. Významnost je možné posuzovat z hledisek kvantitativních i kvalitativních, jako je relativní velikost, charakter a dopad na předmět zakázky (ověřovanou skutečnost) či zájmy předpokládaných uživatelů účetní závěrky a příjemců zprávy auditora. Součástí posouzení je rovněž objektivní analýza skutečností a okolností, včetně charakteru a rozsahu komunikace s osobami pověřenými správou a řízením.
- A2. Uživatelé účetních závěrek mají zájem o záležitosti, které byly předmětem nejintenzivnějšího dialogu mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky v rámci jejich vzájemné komunikace, tak jak ji vyžaduje ISA 260 (revidované znění),⁷ a volají po větší transparentnosti této komunikace. Mimo jiné chtějí rozumět významným úsudkům, které auditor provádí, když si utváří názor na účetní závěrku jako celek, protože tyto úsudky se často týkají oblastí, v nichž vedení uplatnilo při sestavování účetní závěrky ve významné míře svůj úsudek.
- A3. Povinnost informovat ve zprávě auditora o hlavních záležitostech auditu může rovněž zkvalitnit komunikaci mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky o těchto

⁶ ISA 230 *Dokumentace auditu*, odstavce 8–11 a A6

⁷ ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*

záležitostech a přispět k tomu, že vedení účetní jednotky a osoby pověřené její správou a řízením věnují větší pozornost těm bodům přílohy účetní závěrky, na které zpráva auditora upozorňuje.

- A4. V ISA 320⁸ se uvádí, že auditor může odůvodněně předpokládat, že uživatelé účetní závěrky:
- (a) mají přiměřené znalosti o obchodní a ekonomické činnosti a o účetnictví a ochotu studovat informace v účetní závěrce s přiměřeným úsilím;
 - (b) chápou, že účetní závěrka je sestavena a auditována do úrovně materiality;
 - (c) jsou si vědomi toho, že částky stanovené s použitím odhadů a úsudků a se zřetelem na budoucí události obsahují určitou míru nejistoty;
 - (d) na základě informací v účetní závěrce přijímají přiměřená ekonomická rozhodnutí.

Vzhledem k tomu, že zpráva auditora je připojena k auditované účetní závěrce, uživatelé zprávy auditora se považují za totožné s předpokládanými uživateli účetní závěrky.

Vztah mezi hlavními záležitostmi auditu, výrokem auditora a dalšími prvky zprávy auditora
(viz odstavce 4, 12, 15)

- A5. Utváření názoru na účetní závěrku upravuje ISA 700 (revidované znění), který jednak definuje příslušné požadavky a jednak obsahuje související vysvětlující ustanovení.⁹ Informace o hlavních záležitostech auditu ve zprávě auditora nejsou náhradou za informace, které je vedení povinno uvést v příloze účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, resp. v zájmu dosažení věrného zobrazení. Případy, kdy auditor dojde k závěru, že účetní závěrka obsahuje materiální nesprávnost týkající se vhodnosti nebo přiměřenosti informací v příloze účetní závěrky, upravuje ISA 705 (revidované znění).¹⁰
- A6. Jestliže auditor vyjadřuje v souladu s ISA 705 (revidované znění) výrok s výhradou nebo záporný výrok, popis záležitosti zakládající důvod pro modifikovaný výrok, tj. popis uvedený v oddílu Základ pro výrok s výhradou (záporný výrok), pomáhá předpokládaným uživatelům pochopit a identifikovat tyto důvody. Samostatná prezentace takovéto záležitosti a její oddělení od ostatních hlavních záležitostí auditu, které jsou popsány v oddílu Hlavní záležitosti auditu, jí tudíž v rámci zprávy auditora zajišťuje odpovídající význačné místo (viz odstavec 15). Příklady ilustrující formulaci úvodu oddílu Hlavní záležitosti auditu v těch případech, kdy auditor vyjadřuje ve své zprávě výrok s výhradou nebo záporný výrok, jsou uvedeny v příloze ISA 705 (revidované znění). Příklad formulace oddílu Hlavní záležitosti auditu pro situaci, kdy auditor došel k závěru, že s výjimkou záležitostí popsaných v oddílu Základ pro výrok s výhradou (pro záporný výrok) nebo v oddílu Materiální nejistota týkající se nepřetržitého trvání neexistují žádné jiné hlavní záležitosti auditu, o nichž by měl ve své zprávě informovat, je uveden v odstavci A58 tohoto standardu.
- A7. Popis jiných hlavních záležitostí auditu je pro předpokládané uživatele a jejich lepší pochopení auditu důležitý i v těch případech, kdy auditor vyjadřuje ve své zprávě výrok s výhradou nebo záporný výrok, tudíž požadavky týkající se hlavních záležitostí auditu platí i v těchto situacích. Nicméně

⁸ ISA 320 *Materialita při plánování a provádění auditu*, odstavec 4

⁹ ISA 700 (revidované znění), odstavce 10–15 a A1–A10

¹⁰ Viz odstavec A7 ISA 705 (revidované znění)

vzhledem k tomu, že záporný výrok auditor vyjadřuje, jestliže došel k závěru, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou jednotlivě nebo v souhrnu materiální a zároveň mají na účetní závěrku rozsáhlý dopad.¹¹

- může – v závislosti na významu záležitosti (záležitostí) zakládající důvod pro záporný výrok – dojít k závěru, že žádné jiné záležitosti nejsou hlavními záležitostmi auditu. V těchto případech platí požadavek odstavce 15 (viz odstavec A58);
- jestliže identifikuje jednu či několik jiných hlavních záležitostí auditu vedle té (těch), která zakládá důvod pro záporný výrok, je velice důležité zajistit, aby popis těchto jiných hlavních záležitostí neimplikoval, že účetní závěrka je jako celek důvěryhodnější, než je tomu fakticky v situaci, kdy je k ní vydáván záporný výrok (viz odstavec A47).

A8. ISA 706 (revidované znění)¹² poskytuje auditorům účetních závěrek všech typů účetních jednotek nástroj, který jim v případě potřeby umožňuje uvést ve zprávě auditora další informace, a to v odstavci obsahujícím zdůraznění skutečnosti nebo v odstavci obsahujícím jinou skutečnost. Pokud jsou tyto odstavce součástí zprávy auditora, jsou uvedeny samostatně, tj. odděleně od oddílu Hlavní záležitosti auditu. Jestliže auditor identifikoval nějakou záležitost jako hlavní záležitost auditu, zařazení výše zmíněných odstavců do zprávy auditora není náhradou za popis jednotlivých hlavních záležitostí auditu v souladu s odstavcem 13.¹³ Vztah mezi hlavními záležitostmi auditu a odstavcem obsahujícím zdůraznění skutečnosti podrobněji upravuje ISA 706 (revidované znění).¹⁴

Identifikace hlavních záležitostí auditu (viz odstavce 9–10)

- A9. Cílem rozhodovacího procesu při identifikaci hlavních záležitostí auditu je vybrat některé ze záležitostí, o nichž auditor informoval osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky. Výběr auditor provádí na základě svého úsudku o tom, které záležitosti byly z hlediska auditu účetní závěrky za běžné období záležitostmi největšího významu.
- A10. Při výběru hlavních záležitostí auditu se auditor omezuje pouze na ty záležitosti, které byly záležitostmi největšího významu z hlediska auditu účetní závěrky za běžné období, a to i v případě, že je prezentována rovněž srovnávací účetní závěrka (tj. i v případě, že se výrok auditora týká všech účetních období, za něž je účetní závěrka sestavena).¹⁵
- A11. I když auditor vybírá hlavní záležitosti auditu pouze z těch, které se týkají auditu účetní závěrky za běžné období, a tento standard nevyžaduje, aby aktualizoval informace o hlavních záležitostech auditu uvedené ve zprávě za předchozí období, může pro něj být užitečné zvážit, zda se některá z hlavních záležitostí auditu za předchozí účetní období neobjevuje i mezi hlavními záležitostmi auditu za běžné období.

Záležitosti vyžadující významnou pozornost auditora (viz odstavec 9)

A12. Koncept významné pozornosti auditora zohledňuje to, že audit vychází z míry rizika a spočívá v identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti účetní závěrky, navrzení a provedení auditorských postupů reagujících na tato rizika a shromáždění důkazních informací, které jsou natolik dostatečné a vhodné, aby na jejich základě auditor mohl vyjádřit výrok. Čím je vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení týkající se konkrétního zůstatku účtu,

¹¹ ISA 705 (revidované znění), odstavec 8

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

¹³ Viz odstavce 8(b) a 10(b) ISA 706 (revidované znění)

¹⁴ ISA 706 (revidované znění), odstavce A1–A3

¹⁵ Viz ISA 710 *Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka*

skupiny transakcí nebo informací v příloze vyšší, tím větší míru odborného úsudku je obvykle nutné uplatnit při plánování a provádění auditorských postupů a při posuzování jejich výsledků. Při navrhování dalších auditorských postupů je auditor povinen získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší riziko vyhodnotil.¹⁶ Jestliže auditor potřebuje kvůli vyššímu vyhodnocenému riziku získat přesvědčivější důkazní informace, může buď zvýšit množství důkazních informací, které shromáždí, nebo získat důkazní informace, které budou relevantnější nebo spolehlivější, např. tím, že bude klást větší důraz na důkazní informace od třetích stran nebo získá důkazní informace z několika nezávislých zdrojů.¹⁷

- A13. Při výběru hlavních záležitostí auditu budou tudíž pro auditora důležité především ty záležitosti, které pro něj představovaly problém při shromažďování dostatečných a vhodných důkazních informací nebo při utváření názoru na účetní závěrku.
- A14. K oblastem, jimž auditor věnuje významnou pozornost, často patří ty, které jsou složité nebo vyžadují od vedení účetní jednotky při sestavování účetní závěrky významnou míru úsudku, a jsou tudíž obtížné či složité i pro úsudek auditora. Tyto oblasti pak často zpětně ovlivňují celkovou strategii auditu, alokaci zdrojů a rozsah auditních prací věnovaných daným záležitostem. Jejich dopad se může projevit např. v tom, do jaké míry se na auditní zakázce podílejí zkušenější pracovníci, či v tom, zda auditor využije služeb svého experta nebo jiných osob s odborností ve specializované oblasti účetnictví nebo auditu, ať už najatých, nebo zaměstnaných auditorskou společností.
- A15. Komunikaci s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a dalšími subjekty upravují různé standardy ISA a jejich požadavky se v některých případech týkají rovněž oblastí vyžadujících významnou pozornost auditora. Například:
- V souladu s ISA 260 (revidované znění) je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o případných významných obtížích, které se během auditu vyskytly.¹⁸ Možné obtíže se podle standardů ISA mohou týkat např. následujících oblastí:
 - transakcí se spřízněnými stranami,¹⁹ především v těch případech, kdy je omezena schopnost auditora získat důkazní informace o tom, že všechny ostatní aspekty transakce se spřízněnou stranou (vedle ceny) odpovídají transakci uskutečněné za obvyklých tržních podmínek;
 - omezení auditu skupiny, např. v případech, kdy byl auditorskému týmu skupiny omezen přístup k informacím.²⁰
 - ISA 220 definuje požadavky týkající se partnera odpovědného za zakázku, který zodpovídá mimo jiné za to, že budou náležitě zkonzultovány obtížné nebo sporné záležitosti.²¹ Auditor například může s jinými pracovníky auditorské společnosti či externími subjekty konzultovat významnou odbornou záležitost, což může signalizovat, že se jedná o hlavní záležitost auditu.

¹⁶ ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*, odstavec 7(b)

¹⁷ ISA 330, odstavec A19

¹⁸ ISA 260 (revidované znění), odstavce 16(b) a A21

¹⁹ ISA 550 *Spřízněné strany*, odstavec A42

²⁰ ISA 600 *Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*, odstavec 49(d)

²¹ ISA 220 *Řízení kvality auditu účetní závěrky*, odstavec 18

Povinností partnera odpovědného za zakázku je rovněž mimo jiné projednat významné záležitosti, které se během auditu objevily, s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky.²²

Aspekty relevantní pro identifikaci záležitostí vyžadujících významnou pozornost auditora (viz odstavec 9)

- A16. Auditor si může již ve fázi plánování vytvořit předběžnou představu o tom, které záležitosti pravděpodobně budou při auditu vyžadovat jeho významnou pozornost, a které tudíž mohou být hlavními záležitostmi auditu. V rámci diskuse o plánovaném rozsahu a načasování auditu v souladu s ISA 260 (revidované znění) může o těchto záležitostech informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky. Nicméně výběr hlavních záležitostí auditu vychází z výsledků auditu a z důkazních informací shromážděných v jeho průběhu.
- A17. Odstavec 9 specifikuje konkrétní aspekty, na které se auditor musí zaměřit při identifikaci záležitostí vyžadujících jeho významnou pozornost. Tyto aspekty se týkají záležitostí, o nichž auditor informuje osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a které často souvisejí se záležitostmi popisovanými v příloze účetní závěrky. Smyslem těchto aspektů je akcentovat ty oblasti auditu účetní závěrky, které by mohly obzvláště zajímat její předpokládané uživatele. Skutečnost, že tyto aspekty jsou uvedeny v požadavcích tohoto standardu, neznamená, že s nimi související záležitosti budou vždy hlavními záležitostmi auditu. Bude tomu tak pouze v případě, že půjde o záležitosti, které v souladu s odstavcem 10 jsou z hlediska auditu záležitostmi největšího významu. Tyto aspekty mohou být navíc vzájemně provázané (např. aspekty popsané v odstavci 9(b)-(c) mohou být současně oblastí s vyhodnoceným významným rizikem). Je-li pro určitou záležitost, o níž auditor informoval osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, relevantní více než jeden z uvedených aspektů, zvyšuje to pravděpodobnost, že auditor takovou záležitost identifikuje jako hlavní záležitost auditu.
- A18. K záležitostem, o nichž auditor informuje osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a které vyžadují jeho významnou pozornost, a může tudíž jít o hlavní záležitosti auditu podle odstavce 10, nemusí patřit pouze ty, jež souvisejí s aspekty uvedenými v odstavci 9. Může se např. jednat i o záležitosti, které byly pro provedení auditu důležité, ale které není nutné uvádět v příloze účetní závěrky. Oblastí vyžadující významnou pozornost auditora může být například zavedení nového informačního systému (nebo významné změny toho stávajícího) během účetního období, zvláště pokud má taková změna významný dopad na celkovou strategii auditu nebo souvisí s významným rizikem (např. mají-li změny systému dopad na účtování výnosů).

Oblasti s vyšším vyhodnoceným rizikem výskytu materiální nesprávnosti a významná rizika identifikovaná v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019) (viz odstavec 9(a))

- A19. V souladu s ISA 260 (revidované znění) je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o významných rizicích, která zjistil.²³ V odstavci A13 ISA 260 (revidované znění) se říká, že auditor může informovat osoby pověřené správou a řízením rovněž o tom, jak hodlá řešit oblasti s vyšším vyhodnoceným rizikem výskytu materiální nesprávnosti.
- A20. ISA 315 (revidované znění 2019) definuje významné riziko jako identifikované a vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti, které dle úsudku auditora vyžaduje u něhož je přirozené riziko vyhodnoceno při auditu zvláštní zřetel horní hranici svého spektra, a to kvůli míře, v níž faktory tohoto rizika ovlivňují kombinaci pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a výše případné nesprávnosti. Významné riziko často představují oblasti, v nichž vedení účetní jednotky uplatnilo ve významné míře úsudek, či významné neobvyklé transakce. Významná rizika tudíž často vyžadují významnou pozornost auditora.

²² ISA 220, odstavec 19

²³ ISA 260 (revidované znění), odstavec 15

- A21. Nemusí to ale platit pro všechna významná rizika. Například ISA 240 předpokládá, že účtování výnosů je vždy spojeno s rizikem podvodu, a požaduje, aby auditor případná vyhodnocená rizika výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem považoval za významná.²⁴ Dále ISA 240 dovozuje, že vzhledem k tomu, že vedení účetní jednotky může obcházet kontroly a může tak činit nepředvídatelným způsobem, jedná se o riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem, a tudíž o riziko významné.²⁵ Tato rizika však v závislosti na svém charakteru nemusí nutně vyžadovat významnou pozornost auditora, a auditor je v takovém případě nebude zohledňovat při identifikaci hlavních záležitostí auditu podle odstavce 10.
- A22. ISA 315 (revidované znění) vysvětluje, že auditorem provedené vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení se může v průběhu auditu v reakci na další důkazní informace, které auditor získá, změnit.²⁶ Jestliže auditor v nějaké oblasti účetní závěrky provede revizi vyhodnocených rizik a přehodnotí naplánované auditorské postupy (tj. jestliže dojde k významné změně v metodice auditu, např. když auditor při vyhodnocení rizik vycházel z předpokladu, že určité kontroly fungují účinně, ale následně získal důkazní informace o tom, že během auditu účinně nefungovaly, a to především v oblasti s vyhodnoceným vyšším rizikem materiální nesprávnosti), může to vést k tomu, že daná oblast bude identifikována jako oblast vyžadující jeho významnou pozornost.

Významné úsudky, které auditor provedl v souvislosti s oblastmi účetní závěrky, v nichž vedení uplatnilo ve významné míře svůj úsudek, včetně účetních odhadů, u nichž byla zjištěna vysoká míra nejistoty (viz odstavec 9(b))

- A23. V souladu s ISA 260 (revidované znění) je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o svých názorech na významné kvalitativní aspekty účetních postupů uplatňovaných účetní jednotkou, včetně účetních pravidel, účetních odhadů a údajů uvedených v příloze účetní závěrky.²⁷ V řadě případů půjde o nejdůležitější účetní odhady a související informace v příloze, které pravděpodobně budou oblastmi vyžadujícími významnou pozornost auditora a které mohou představovat významná rizika.
- A24. Nicméně uživatelé účetních závěrek zdůrazňují, že mají zájem rovněž o účetní odhady, s nimiž je podle ISA 540²⁸ spojena vysoká míra nejistoty, ale které nemusí být identifikovány jako významná rizika. Tyto odhady jsou kromě jiného do značné míry závislé na úsudku vedení a často se jedná o nejsložitější oblasti účetní závěrky, které v některých případech vyžadují angažování jak experta vedení, tak auditorova experta. Uživatelé účetních závěrek upozorňují rovněž na to, že pro jejich chápání účetních závěrek jsou důležitá také účetní pravidla s významným dopadem na účetní závěrku (a významné změny těchto pravidel), a to zvláště v těch případech, kdy se účetní postupy uplatňované účetní jednotkou odlišují od praxe ostatních účetních jednotek působících v daném odvětví.

²⁴ ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*, odstavce 26–27

²⁵ ISA 240, odstavec 31

²⁶ ISA 315 (revidované znění), odstavec 31

²⁷ ISA 260 (revidované znění), odstavec 16(a)

²⁸ Viz odstavce 10–11 ISA 540 *Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů*

Dopady, které na audit mají významné události a transakce, k nimž došlo během účetního období (viz odstavec 9(c))

A25. Oblastmi, které vyžadují významnou pozornost auditora a mohou představovat významná rizika, mohou být rovněž události nebo transakce s významným dopadem na účetní závěrku nebo na audit. Auditor např. mohl mít v různých fázích auditu s vedením a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky intenzivní diskuse o dopadech, které na účetní závěrku mají významné transakce se spřízněnými stranami nebo významné transakce, které se vymykají běžné činnosti účetní jednotky nebo jsou jinak neobvyklé.²⁹ V souvislosti s účtováním, oceňováním a vykazováním těchto transakcí a jejich popisem v příloze účetní závěrky vedení patrně provádělo obtížné či složité úsudky a tato skutečnost mohla významně ovlivnit celkovou strategii auditu.

A26. Významné ekonomické, účetní, regulační, odvětvové nebo jiné změny, které měly vliv na předpoklady nebo úsudky uplatněné vedením účetní jednotky, mohou rovněž ovlivnit celkový přístup auditora k auditu a stát se záležitostmi vyžadující jeho významnou pozornost.

Záležitosti největšího významu (viz odstavec 10)

A27. Záležitosti, které při auditu vyžadovaly významnou pozornost auditora, si patrně vynutily rovněž významnou interakci s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky. Charakter a rozsah jejich vzájemné komunikace o těchto záležitostech je faktorem ukazujícím na to, které záležitosti byly při auditu záležitostmi největšího významu. K hlubší, četnější a masivnější interakci mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením může docházet u obtížnějších a složitějších záležitostí, jako je např. uplatňování významných účetních pravidel, u nichž auditor nebo vedení ve významné míře použili úsudek.

A28. Koncept záležitostí největšího významu se uplatňuje v kontextu dané účetní jednotky a provedeného auditu. To znamená, že auditor se při identifikaci hlavních záležitostí auditu zaměřuje na záležitosti týkající se specificky auditu a posuzuje jejich důležitost ve vztahu k ostatním záležitostem, které se při auditu objevily.

A29. Další aspekty, které mohou být relevantní při určování relativní významnosti určité záležitosti, o níž auditor informoval osoby pověřené správou a řízením, a při rozhodování o jejím zařazení mezi hlavní záležitosti auditu:

- jak důležitá je daná záležitost pro předpokládané uživatele a jejich porozumění účetní závěrce jako celku, především její materialita z hlediska účetní závěrky;
- charakter účetních pravidel týkajících se dané záležitosti, případně míra komplikovanosti a subjektivity výběru účetních pravidel, který provedlo vedení, ve srovnání s ostatními účetní jednotkami v daném odvětví;
- charakter a materialita, z hlediska kvantitativního i kvalitativního, opravených a neopravených nesprávností způsobených podvodem nebo chybou, které se týkají dané záležitosti;
- charakter a rozsah auditních prací věnovaných řešení dané záležitosti, mimo jiné:
 - do jaké míry vyžadovaly auditorské postupy příslušné k řešení dané záležitosti či případné vyhodnocení jejich výsledků specializovanou dovednost nebo znalosti;
 - charakter konzultací o dané záležitosti, které proběhly mimo tým provádějící zakázku;

²⁹ Viz odstavce 16(a), 16(c) a A22 a Příloha 2 ISA 260 (revidované znění)

- charakter a závažnost obtíží, které se vyskytly při provádění auditorských postupů, vyhodnocování jejich výsledků a shromažďování relevantních a spolehlivých důkazních informací pro účely výroku auditora, především v souvislosti s větší mírou subjektivity úsudků auditora;
- závažnost zjištěných nedostatků ve vnitřních kontrolách relevantních pro danou záležitost;
- zda daná záležitost zahrnovala více samostatných, ale souvisejících aspektů posuzovaných v rámci auditu; například dlouhodobé smlouvy mohou vyžadovat významnou pozornost auditora v souvislosti s účtováním výnosů, soudními spory či jinými podmíněnými závazky a mohou mít vliv i na účetní odhady.

A30. Výběr záležitostí největšího významu (tj. kolik a které konkrétně) z těch, které při auditu účetní závěrky za běžné období vyžadovaly významnou pozornost auditora, je věcí jeho odborného úsudku auditora. Počet hlavních záležitostí auditu, o nichž bude auditor ve své zprávě informovat, bude záviset na velikosti a složitosti účetní jednotky, na charakteru její podnikatelské činnosti a prostředí a na skutečnostech a okolnostech auditní zakázky. Obecně platí, že čím větší počet hlavních záležitostí auditu auditor předběžně identifikuje, tím víc bude patrně u jednotlivých záležitostech přehodnocovat, zda splňují definici hlavní záležitosti auditu. Rozsáhlý soupis hlavních záležitostí auditu může být v rozporu s jejich pojetím jakožto záležitostí, které byly při auditu nejvýznamnější.

Informování o hlavních záležitostech auditu

Samostatný oddíl zprávy auditora nadepsaný Hlavní záležitosti auditu (viz odstavec 11)

- A31. Uvedení samostatného oddílu nadepsaného Hlavní záležitosti auditu v těsné blízkosti výroku auditora zdůrazňuje význam těchto informací a oceňuje přínos, který konkrétní údaje o provedeném auditu mají pro předpokládané uživatele.
- A32. Pořadí jednotlivých záležitostí popisovaných v oddílu Hlavní záležitosti auditu je věcí odborného úsudku auditora. Tyto informace lze například seřadit podle jejich relativní důležitosti nebo způsobem odpovídajícím jejich organizaci v příloze účetní závěrky. Smyslem požadavku na používání podnadpisů podle odstavce 11 je zřetelnější rozlišení jednotlivých záležitostí.
- A33. Jestliže účetní závěrka obsahuje rovněž srovnávací finanční informace, úvodní odstavec oddílu Hlavní záležitosti auditu se upraví tak, aby upozorňoval na skutečnost, že popisované hlavní záležitosti se týkají výhradně auditu účetní závěrky za běžné období, přičemž účetní období, jehož se účetní závěrka týká, lze konkrétně specifikovat (např. „za rok končící 31. prosince 20X1“).

Popis jednotlivých hlavních záležitostí auditu (viz odstavec 13)

- A34. Přiměřenost popisu hlavních záležitostí auditu je věcí odborného úsudku auditora. Cílem tohoto popisu je poskytnout předpokládaným uživatelům stručné a vyvážené vysvětlení, které jim umožní pochopit, proč byla daná záležitost při auditu záležitostí největšího významu a jak byla během auditu řešena. K lepšímu pochopení důvodů, proč se auditor při auditu zaměřil na určitou záležitost, přispěje v případě předpokládaných uživatelů, kteří nemají dostatečné znalosti v oblasti auditu, i to, že auditor omezí používání vysoce odborných auditních termínů. Charakter a rozsah informací, které auditor v popisu uvede, by měl být vyvážený s ohledem na povinnosti příslušných stran (tj. tak, aby auditor poskytl užitečné informace stručnou a srozumitelnou formou, aniž by se nepatříčně stal poskytovatelem původních informací o účetní jednotce).

- A35. Původní informace jsou veškeré informace týkající se účetní jednotky, které ona sama doposud nikde nezveřejnila (tj. které nejsou uvedeny např. v účetní závěrce a v ostatních informacích dostupných k datu zprávy auditora ani nebyly součástí jiných ústních či písemných sdělení vedení nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, jako jsou předběžně oznámené finanční výsledky nebo informace pro investory). Za tyto informace zodpovídá vedení účetní jednotky nebo osoby pověřené její správou a řízením.
- A36. Auditor by měl dbát na to, aby popis hlavních záležitostí auditu nepatříčně nezpřístupňoval původní informace o účetní jednotce. Popis sám o sobě obvykle neobsahuje původní informace o účetní jednotce, protože danou záležitost popisuje v kontextu provedeného auditu. Nicméně auditor může v některých případech považovat za nezbytné uvést i další informace (s výjimkou případů, kdy právní předpisy zveřejnění takových informací zakazují), aby vysvětlil, proč byla daná záležitost při auditu záležitostí největšího významu, a byla tudíž vybrána jako hlavní záležitost auditu a jak byla během auditu řešena. Jestliže auditor dojde k závěru, že uvedení původních informací je nezbytné, může vyzvat vedení nebo osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, aby tyto doplňující informace zveřejnily, namísto toho, aby tak učinil sám ve své zprávě.
- A37. Fakt, že určitá hlavní záležitost auditu bude popsána ve zprávě auditora, může být pro vedení nebo pro osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky podnětem, aby do přílohy účetní závěrky či do jiné části výroční zprávy nově doplnily informace popisující danou záležitost, resp. aby rozšířily stávající popis. Smyslem těchto nových nebo rozšířených informací může být například poskytnout podrobnější údaje o citlivosti klíčových předpokladů použitých v účetních odhadech nebo zdůvodnit, proč účetní jednotka použila určitý účetní postup nebo pravidlo v těch případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví připouští alternativy.
- A38. Ostatní informace, které upravuje ISA 720³⁰, sice nejsou předmětem výroku auditora k účetní závěrce, nicméně auditor může tyto informace a rovněž veškerá další veřejně dostupná sdělení účetní jednotky či informace z jiných důvěryhodných zdrojů zohlednit při popisování hlavních záležitostí auditu.
- A39. Užitečné vodítko při popisování určité hlavní záležitosti auditu může auditorovi poskytnout dokumentace, kterou zpracoval během auditu. Písemná sdělení nebo zdokumentovaná ústní komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a další dokumentace auditu jsou pro zprávu auditora cenným zdrojem informací. V souladu s ISA 230 je totiž úkolem dokumentace auditu shrnout významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky uplatněné při formulování těchto závěrů. Dále je úkolem dokumentace auditu zaznamenat charakter, načasování a rozsah provedených auditorských postupů, jejich výsledky a shromážděné důkazní informace. Dokumentace může auditorovi pomoci při zpracování popisu hlavních záležitostí auditu, který náležitě vysvětlí jejich význam, a rovněž při plnění požadavků podle odstavce 18.
- Odkaz na související informace v příloze účetní závěrky (viz odstavec 13)
- A40. V souladu s odstavcem 13(a)-(b) musí být v popisu každé hlavní záležitosti auditu ve zprávě auditora uvedeno, proč ji auditor považoval při auditu za záležitost největšího významu a jak ji během auditu řešil. Popis hlavních záležitostí auditu tudíž pouze nerekapituluje informace uvedené v příloze účetní

³⁰ ISA 720 *Povinnosti auditora týkající se ostatních informací*

závěrky. Nicméně odkaz na případné související informace v příloze umožňuje předpokládaným uživatelům lépe pochopit, jak vedení danou záležitost řešilo při sestavování účetní závěrky.

A41. Auditor nemusí na související informace uvedené v příloze pouze odkázat, ale může rovněž upozornit na jejich hlavní aspekty. Rozsah informací, které vedení uvedlo v příloze o konkrétních aspektech nebo faktorech, v poměru k tomu, jak určitá záležitost ovlivňuje účetní závěrku běžného období, může auditorovi pomoci vymezit konkrétní aspekty toho, jak byla daná záležitost během auditu řešena, tak aby předpokládaní uživatelé pochopili, proč je daná záležitost hlavní záležitostí auditu. Například:

- Jestliže účetní jednotka zařadí do přílohy účetní závěrky podrobný popis účetních odhadů, může auditor v rámci vysvětlení, proč danou záležitost považoval při auditu za záležitost největšího významu a jak ji během auditu řešil, upozornit na informace týkající se klíčových předpokladů, rozpětí možných výsledků a na další kvalitativní a kvantitativní údaje týkající se klíčových zdrojů nejistoty odhadů nebo nejdůležitějších účetních odhadů.
- I když auditor dojde v souladu s ISA 570 (revidované znění) k závěru, že v souvislosti s událostmi nebo podmínkami, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, neexistuje žádná materiální nejistota, může některé záležitosti související s tímto závěrem a vyplývající z prací, které provedl podle ISA 570 (revidované znění), identifikovat jakožto hlavní záležitosti auditu. V těchto případech může do popisu hlavních záležitostí auditu ve zprávě auditora zahrnout rovněž aspekty událostí nebo podmínek popisovaných v příloze účetní závěrky, jako jsou významné provozní ztráty, dostupné úvěry a možnosti refinancování, nedodržování podmínek úvěrových smluv a související faktory snižující riziko.³¹

Proč auditor považoval určitou záležitost při auditu za záležitost největšího významu (viz odstavec 13(a))

A42. Smyslem popisu hlavní záležitosti auditu ve zprávě auditora je vysvětlit, proč ji auditor takto identifikoval. Při rozhodování o tom, jak o těchto záležitostech informovat ve zprávě auditora, mohou být pro auditora tudíž užitečné rovněž požadavky definované v odstavcích 9–10 a aplikační ustanovení v odstavcích A12–A29, upravující identifikaci hlavních záležitostí auditu. Předpokládané uživatele budou například pravděpodobně zajímat faktory, na jejichž základě auditor došel k závěru, že určitá záležitost vyžadovala jeho významnou pozornost a byla při auditu záležitostí největšího významu.

A43. Při rozhodování o tom, co uvést v popisu hlavní záležitosti auditu, auditor zohledňuje míru důležitosti informací pro předpokládané uživatele, včetně toho, zda popis přispěje k lepšímu pochopení auditu a úsudků, které při něm uplatnil.

A44. K minimalizaci nebezpečí, že se popisy hlavních záležitostí auditu v průběhu času stanou příliš standardizované a méně užitečné, může přispět to, že záležitost bude přímo vztažena na konkrétní okolnosti dané účetní jednotky. Například některé záležitosti mohou být typickými hlavními záležitostmi auditu v určitém odvětví a v důsledku podmínek tohoto odvětví nebo složitosti účetního výkaznictví budou identifikovány u celé řady účetních jednotek v něm působících. V těchto případech může být užitečné, jestliže auditor při popisování důvodů, proč určitou záležitost považoval při auditu za záležitost největšího významu, zdůrazní konkrétní aspekty dané účetní jednotky (např. okolnosti, které měly vliv na úsudky uplatněné v účetní závěrce za běžné období),

³¹ Viz odstavec A3 ISA 570 (revidované znění)

aby byl popis pro předpokládané uživatele relevantnější. Může to být důležité rovněž při popisování hlavní záležitosti auditu, která se opakuje v několika účetních obdobích.

A45. V popisu lze rovněž uvést hlavní faktory, které auditora s ohledem na okolnosti daného auditu vedly k rozhodnutí, že daná záležitost je záležitostí největšího významu, například:

- ekonomické podmínky ovlivňující schopnost auditora získat důkazní informace, např. nelikvidní trhy u některých finančních nástrojů;
- nová nebo připravovaná účetní pravidla, např. záležitosti týkající se konkrétně dané účetní jednotky nebo odvětví, v němž působí, které tým provádějící zakázku konzultoval v rámci auditorské společnosti;
- změny strategie účetní jednotky nebo jejího ekonomického modelu, které měly materiální dopad na účetní závěrku.

Jak auditor záležitost řešil během auditu (viz odstavec 13(b))

A46. Míra podrobnosti, s níž auditor ve své zprávě popíše, jak byla určitá hlavní záležitost auditu v jeho průběhu řešena, je věcí odborného úsudku. Pro účely odstavce 13(b) může auditor:

- popsat svou reakci nebo metodiku, a to ty aspekty, které byly u dané záležitosti nejdůležitější nebo se týkaly konkrétně vyhodnoceného rizika materiální nesprávnosti;
- uvést stručný přehled provedených auditorských postupů;
- shrnout závěr vyplývající z provedených auditorských postupů;
- uvést hlavní zjištění týkající se dané záležitosti;

případně může tyto prvky kombinovat.

Konkrétní forma a obsah popisu hlavních záležitostí auditu ve zprávě auditora, včetně povinného zařazení některého z výše uvedených prvků, mohou být stanoveny právními předpisy nebo národními auditorskými standardy.

A47. Aby předpokládaní uživatelé pochopili význam určité hlavní záležitosti auditu v kontextu auditu účetní závěrky jako celek a rovněž vztah mezi hlavními záležitostmi auditu a dalšími prvky zprávy auditora, včetně výroku, je třeba věnovat péči formulacím použitým v popisu hlavní záležitosti auditu, aby:

- formulace neimplikovaly, že auditor při utváření názoru na účetní závěrku záležitost vhodně nevyřešil;
- záležitost byla přímo vztažena na konkrétní okolnosti dané účetní jednotky a použité formulace nebyly obecné a standardizované;
- byl brán zřetel na to, jak je daná záležitost pojednána v příloze účetní závěrky;
- formulace neobsahovaly ani neimplikovaly vyjádření samostatných výroků k jednotlivým prvkům účetní závěrky.

A48. Popis reakce auditora na danou záležitost nebo popis použité metodiky může předpokládaným uživatelům pomoci pochopit neobvyklé okolnosti i významné úsudky, které auditor uplatnil v reakci na riziko materiální nesprávnosti, a to zvláště v těch případech, kdy bylo nutné metodiku auditu významně upravit podle skutečností a okolností účetní jednotky. Metodika auditu může být navíc v určitém účetním období ovlivněna okolnostmi specifickými pro danou účetní jednotku,

ekonomickými podmínkami nebo změnami v daném odvětví. Přínosné může být rovněž, pokud auditor ve své zprávě uvede, jaký byl charakter a rozsah komunikace o dané záležitosti s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.

- A49. Například v popisu metodiky použité pro účetní odhad, s nímž je spojena velká míra nejistoty, jako je tomu u oceňování složitých finančních nástrojů, může auditor považovat za vhodné zdůraznit, že pro tyto účely využil služeb experta, který je jeho zaměstnancem, resp. kterého si najal. Odkaz na využití experta nesnižuje odpovědnost auditora za výrok k účetní závěrce, a není tudíž v rozporu s odstavci 14–15 ISA 620.³²
- A50. Problémem může být popis auditorských postupů, především v těch oblastech auditu, které jsou složité a vyžadují velkou míru úsudku. Zvláště obtížné patrně bude podat stručné shrnutí a přitom dostatečně popsat charakter a rozsah postupů, které auditor provedl v reakci na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti, a významné úsudky, které uplatnil. Nicméně v některých případech může auditor považovat za nutné popsat provedené postupy, aby ve své zprávě vysvětlil, jak záležitost během auditu řešil. Takový popis bude mít obvykle obecný charakter a nebude obsahovat detailní specifikaci postupů.
- A51. Jak je uvedeno v odstavci A46, auditor může v popisu hlavních záležitostí auditu ve své zprávě mimo jiné shrnout závěr vyplývající z provedených auditorských postupů. V takovém případě je však nutné dbát na to, aby nevznikl dojem, že v popisu je vyjádřen samostatný výrok k jednotlivé hlavní záležitosti auditu, či aby nebyl zpochybněn výrok auditora k účetní závěrce jako celku.

Kdy auditor ve své zprávě neuvede záležitost identifikovanou jako hlavní záležitost auditu (viz odstavec 14)

- A52. Právní předpisy mohou v některých případech vedení či auditorovi zakázat zveřejnění konkrétní záležitosti identifikované jako hlavní záležitost auditu. Příkladem mohou být situace, kdy by veřejné informace ohrozily vyšetřování vedené příslušným orgánem ve věci nezákonného jednání nebo podezření na takové jednání (např. vyšetřování záležitostí týkajících se, resp. potenciálně se týkajících legalizace výnosů z trestné činnosti).
- A53. Jak je uvedeno v odstavci 14(b), případy, kdy záležitost identifikovaná jako hlavní záležitost auditu není ve zprávě auditora uvedena, jsou zcela výjimečné. Větší transparentnost auditu pro předpokládané uživatele je totiž vnímána jako přínos z hlediska veřejného zájmu. Rozhodnutí neinformovat ve zprávě auditora o nějaké hlavní záležitosti auditu bude tudíž správné pouze v těch případech, kdy negativní dopady zveřejnění pro účetní jednotku nebo veřejnost jsou považovány za natolik závažné, že lze reálně očekávat, že převáží nad přínosem, který by z hlediska veřejného zájmu mělo zveřejnění dané záležitosti.
- A54. Rozhodnutí neinformovat o nějaké hlavní záležitosti auditu ve zprávě auditora zohledňuje skutečnosti a okolnosti související s danou záležitostí. Komunikace s vedením účetní jednotky a osobami pověřenými její správou a řízením auditorovi pomáhá pochopit, jak významné by podle názoru vedení byly negativní dopady, jež by uvedení dané záležitosti mohlo mít. Tato komunikace především auditorovi pomáhá informovaně se rozhodnout, zda určitou záležitost uvést, a to tím, že:

³² ISA 620 *Využití práce auditorova experta*

- Pomáhá auditorovi pochopit, proč danou záležitost nezveřejnila sama účetní jednotka (např. když v souladu s právními předpisy či určitým rámcem účetního výkaznictví lze záležitost zveřejnit později, resp. vůbec ne) a jaký je názor vedení na případné negativní dopady zveřejnění. Vedení může auditora upozornit na určité aspekty právních předpisů či jiné oficiální zdroje, které mohou být relevantní pro posouzení negativních dopadů (příkladem může být poškození pozice účetní jednotky při obchodních jednáních nebo poškození její konkurenční pozice). Nicméně názor vedení na negativní dopady zveřejnění sám o sobě nesnižuje potřebu, aby auditor zjistil, zda lze reálně očekávat, že tyto negativní dopady převáží nad přínosem zveřejnění z hlediska veřejného zájmu v souladu s odstavcem 14(b).
- Upozorňuje auditora na to, zda v souvislosti s danou záležitostí proběhla nějaká komunikace s příslušnými regulačními orgány, donucovacími orgány nebo orgány dohledu, a především zda proběhlá diskuse podporuje deklarované důvody vedení, proč není vhodné danou záležitost zveřejnit.
- Pokud je to relevantní, umožňuje auditorovi přesvědčit vedení účetní jednotky a osoby pověřené její správou a řízením, aby samy o záležitosti zveřejnily relevantní informace. To bude možné především v těch případech, kdy se obavy vedení a osob pověřených správou a řízením účetní jednotky ze zveřejnění dané záležitosti týkají pouze určitých jejích aspektů, přičemž některé související informace jsou méně citlivé a zveřejnit je lze.

Auditor může v některých případech považovat za nezbytné vyžádat si od vedení písemné prohlášení zdůvodňující, proč není vhodné danou záležitost zveřejnit, včetně názoru vedení na to, jak významné by byly negativní dopady, jež by mohlo mít uvedení dané záležitosti ve zprávě auditora.

- A55. V některých případech je rovněž třeba, aby auditor zvážil dopady uvedení záležitosti identifikované jako hlavní záležitost auditu z hlediska příslušných etických požadavků. Auditor může mít navíc na základě právních předpisů povinnost poskytnout o dané záležitosti informace příslušným regulačním orgánům, donucovacím orgánům nebo orgánům dohledu, a to bez ohledu na skutečnost, zda je záležitost uvedena ve zprávě auditora, či nikoli. Komunikace s těmito orgány může být pro auditora užitečná také v souvislosti s posuzováním negativních důsledků, jež by uvedení dané záležitosti mohlo mít.
- A56. Otázky, které auditor posuzuje v souvislosti s případným rozhodnutím neinformovat ve své zprávě o určité záležitosti, jsou složité a vyžadují velkou míru úsudku. Auditor tudíž může považovat za vhodné vyžádat si právní stanovisko.

Forma a obsah oddílu Hlavní záležitosti auditu v jiných případech (viz odstavec 16)

A57. Požadavek odstavce 16 je relevantní ve třech situacích:

- auditor došel v souladu s odstavcem 10 k závěru, že nejsou žádné hlavní záležitosti auditu (viz odstavec A59);
- auditor došel v souladu s odstavcem 14 k závěru, že zjištěnou hlavní záležitostí auditu ve své zprávě neuvede, a žádné jiné záležitosti neidentifikoval jako hlavní záležitosti auditu;
- na všechny záležitosti identifikované jako hlavní záležitosti auditu se vztahuje ustanovení odstavce 15.

A58. Následující příklad obsahuje formulaci, kterou lze ve zprávě auditora užít, pokud auditor došel k závěru, že nejsou žádné hlavní záležitosti auditu, o nichž by měl ve své zprávě informovat:

Hlavní záležitosti auditu

Došli jsme k závěru, že [s výjimkou záležitosti popsané v oddílu *Základ pro výrok s výhradou (pro záporný výrok)* nebo v oddílu *Materiální nejistota týkající se nepřetržitého trvání*] nejsou žádné [jiné] hlavní záležitosti auditu, o nichž bychom měli v naší zprávě informovat.

A59. Identifikace hlavních záležitostí auditu vychází z úsudku auditora – ten na základě svého úsudku posuzuje relativní důležitost záležitostí, které vyžadovaly jeho významnou pozornost. Případy, kdy u auditu kompletní účetní závěrky kótované společností, která je určena ke všeobecným účelům, neidentifikuje mezi záležitostmi, o nichž informoval osoby pověřené správou a řízením, alespoň jednu hlavní záležitost auditu, kterou by měl uvést ve své zprávě, budou tudíž zcela výjimečné. Nicméně v některých omezených případech (např. v případech kótované společnosti s minimální provozní činností) může auditor dojít k závěru, že nejsou žádné hlavní záležitosti auditu podle odstavce 10, protože žádné záležitosti nevyžadovaly jeho významnou pozornost.

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením (viz odstavec 17)

A60. V souladu s ISA 260 (revidované znění) je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky bez zbytečného odkladu.³³ Vhodné načasování komunikace o hlavních záležitostech auditu bude záviset na okolnostech zakázky. Nicméně auditor může o svém předběžném stanovisku k hlavním záležitostem auditu informovat již v rámci diskuse o plánovaném rozsahu a načasování auditu a poté ho podrobněji projednat spolu s hlavními zjištěními, jež z auditu vyplynula. Tento přístup může pomoci zmírnit praktické problémy, které by se mohly objevit v případě, že by snahy o nastolení efektivního vzájemného dialogu o hlavních záležitostech auditu probíhaly až v době, kdy je účetní závěrka připravována k vydání.

A61. Díky komunikaci s auditorem osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky vědí, jaké hlavní záležitosti auditu auditor hodlá uvést ve své zprávě, a mají možnost si od něj v případě potřeby vyžádat podrobnější vysvětlení. V zájmu efektivnější diskuse může auditor považovat za užitečné poskytnout osobám pověřeným správou a řízením návrh své zprávy. Komunikace s těmito osobami respektuje důležitou roli, kterou mají při dohledu nad procesem účetního výkaznictví, a umožňuje jim pochopit, z čeho vycházejí rozhodnutí auditora týkající se hlavních záležitostí auditu a jak budou tyto záležitosti ve zprávě auditora popsány. Navíc mají osoby pověřené správou a řízením díky této komunikaci možnost zvážit, zda by s ohledem na hlavní záležitosti auditu, které auditor uvede ve své zprávě, nebylo užitečné doplnit do přílohy účetní závěrky informace popisující dané záležitosti, resp. rozšířit stávající popis.

A62. Požadavek na informování osob pověřených správou a řízením podle odstavce 17(a) se týká rovněž zcela výjimečných případů, kdy záležitost identifikovaná jako hlavní záležitost auditu není ve zprávě auditora uvedena (viz odstavce 14 a A54).

A63. Požadavek odstavce 17(b), v souladu s nímž je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením v případě, že došel k závěru, že nejsou žádné hlavní záležitosti auditu, které by měl ve své zprávě uvést, může být pro auditora příležitostí k další diskusi s osobami, které jsou obeznámeny s auditem a významnými záležitostmi, které z něj vyplynuly (mimo jiné s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, pokud byla jmenována). Může se stát, že auditor na základě těchto diskusí přehodnotí svůj závěr, že žádné hlavní záležitosti auditu neidentifikoval.

³³ ISA 260 (revidované znění), odstavec 21

Dokumentace (viz odstavec 18)

A64. V souladu s odstavcem 8 ISA 230 je auditor povinen vypracovat dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil mimo jiné učiněné významné odborné úsudky. Pokud jde o hlavní záležitosti auditu, tyto odborné úsudky se týkají jednak identifikace záležitostí, které mezi těmi, o nichž informoval osoby pověřené správou a řízením, vyžadovaly jeho významnou pozornost, a jednak jednotlivého posouzení toho, zda tyto záležitosti jsou hlavními záležitostmi auditu. Odborný úsudek auditora se v této oblasti pravděpodobně bude moci opřít o dokumentaci zpracovávající komunikaci s osobami pověřenými správou a řízením, o auditní dokumentaci k jednotlivým záležitostem (viz odstavec 39) a rovněž o auditní dokumentaci k významným záležitostem, které se v průběhu auditu objevily (např. o memorandum o ukončení auditu). Nicméně v souladu s tímto standardem není auditor povinen zdokumentovat, proč jiné záležitosti, o nichž informoval osoby pověřené správou a řízením, nebyly záležitostmi vyžadujícími jeho významnou pozornost.