

# MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD PRO AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK MÉNĚ SLOŽITÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK

(Účinný pro audity účetních závěrek méně složitých účetních jednotek sestavených za účetní období začínající 15. prosince 2025 nebo po tomto datu)

## OBSAH

	Strana
<b>Předmluva k mezinárodnímu auditorskému standardu pro audity účetních závěrek méně složitých účetních jednotek.....</b>	<b>4</b>
<b>A. Kvalifikační podmínky ISA pro LCE.....</b>	<b>8</b>
<b>1. Základní pojmy a obecné principy a požadavky .....</b>	<b>14</b>
1.1. Datum účinnosti.....	14
1.2. Příslušné etické požadavky a firemní řízení kvality.....	14
1.3. Obecné cíle auditora.....	15
1.4. Základní pojmy a obecné principy provádění auditu .....	16
1.5. Podvody.....	17
1.6. Právní předpisy.....	18
1.7. Spřízněné strany.....	19
1.8. Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením.....	20
1.9. Specifické požadavky na dokumentaci.....	21
<b>2. Důkazní informace a dokumentace auditu .....</b>	<b>23</b>
2.1. Cíle.....	23
2.2. Dostatečné a vhodné důkazní informace .....	23
2.3. Informace používané jako důkazní.....	23
2.4. Obecné požadavky na dokumentaci .....	25
<b>3. Řízení kvality zakázky .....</b>	<b>28</b>
3.1. Cíl.....	28
3.2. Povinnosti partnera odpovědného za zakázku.....	28
3.3. Specifické požadavky na dokumentaci.....	32
<b>4. Schvalování nových a pokračování stávajících auditních zakázek a první auditní zakázka .....</b>	<b>33</b>
4.1. Cíle.....	33
4.2. Předpoklady podmiňující provedení auditu .....	34
4.3. Aspekty týkající se přijetí nebo pokračování zakázky .....	34
4.4. Podmínky auditní zakázky.....	35

4.5. První auditní zakázka .....	36
4.6. Specifické požadavky na komunikaci .....	37
4.7. Specifické požadavky na dokumentaci.....	37
<b>5. Plánování auditu .....</b>	<b>39</b>
5.1. Cíle.....	39
5.2. Činnosti spojené s plánováním auditu.....	39
5.3. Materialita .....	42
5.4. Specifické požadavky na komunikaci .....	44
5.5. Specifické požadavky na dokumentaci.....	44
<b>6. Identifikace a vyhodnocení rizik .....</b>	<b>46</b>
6.1. Cíle.....	46
6.2. Postupy identifikace a vyhodnocení rizik a související činnosti .....	46
6.3. Seznámení s relevantními aspekty účetní jednotky .....	49
6.4. Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti .....	57
6.5. Posouzení správnosti použití ISA pro LCE .....	61
6.6. Specifické požadavky na komunikaci .....	61
6.7. Specifické požadavky na dokumentaci.....	61
<b>7. Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti.....</b>	<b>63</b>
7.1. Cíle.....	63
7.2. Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky .....	63
7.3. Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.....	64
7.4. Oblasti vyžadující specifickou pozornost.....	71
7.5. Shromažďování nesprávností.....	81
7.6. Specifické požadavky na komunikaci .....	82
7.7. Specifické požadavky na dokumentaci.....	83
<b>8. Vyvozování závěrů .....</b>	<b>84</b>
8.1. Cíle.....	84
8.2. Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu .....	84
8.3. Analytické postupy, které auditorovi pomáhají při vyvozování celkových závěrů .....	85
8.4. Události po datu účetní závěrky .....	85
8.5. Činnosti podporující auditorem vyvozený závěr .....	87
8.6. Písemná prohlášení.....	88

8.7. Převzetí celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality.....	91
8.8. Specifické požadavky na komunikaci .....	91
8.9. Specifické požadavky na dokumentaci.....	92
<b>9. Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy auditora.....</b>	<b>94</b>
9.1. Cíle.....	94
9.2. Utvoření názoru na účetní závěrku.....	94
9.3. Forma výroku.....	95
9.4. Zpráva auditora.....	96
9.5. Modifikace výroku.....	99
9.6. Další odstavce zprávy auditora .....	106
9.7. Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka .....	108
9.8. Ostatní informace .....	110
9.9. Specifické požadavky na dokumentaci.....	111
<b>10. Audity účetních závěrek skupiny.....</b>	<b>112</b>
10.1. Cíl.....	112
10.2. Činnosti spojené s plánováním auditu .....	112
10.3. Materialita.....	113
10.4. Seznámení se skupinou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem skupiny .....	114
10.5. Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti .....	114
10.6. Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti .....	115
10.7. Specifické požadavky na komunikaci .....	116
10.8. Specifické požadavky na dokumentaci.....	116
<b>PŘÍLOHA 1 .....</b>	<b>117</b>
<b>PŘÍLOHA 2 .....</b>	<b>130</b>
<b>PŘÍLOHA 3 .....</b>	<b>133</b>
<b>PŘÍLOHA 4 .....</b>	<b>134</b>
<b>PŘÍLOHA 5 .....</b>	<b>137</b>
<b>PŘÍLOHA 6 .....</b>	<b>139</b>
<b>PŘÍLOHA 7 .....</b>	<b>140</b>

## **Předmluva k mezinárodnímu auditorskému standardu pro auditu účetních závěrek méně složitých účetních jednotek**

- P.1. Smyslem mezinárodního auditorského standardu (International Standard on Auditing, ISA) pro auditu účetních závěrek méně složitých účetních jednotek (Less Complex Entities, LCE) je, aby auditor takové účetní jednotky získal přiměřenou jistotu, že její účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. Standard platí pro méně složitě účetní jednotky působící v soukromém i veřejném sektoru. Je navržen tak, aby zohledňoval charakter a okolnosti auditu účetních závěrek méně složitých účetních jednotek a zajistil jednotné provádění kvalitních auditních zakázek. Vychází z předpokladu, že se auditorská firma řídí buď ISQM 1,<sup>1</sup> nebo předpisy daného státu, které jsou minimálně stejně náročné. Firma zajišťuje kvalitu zakázek tím, že je plánuje a provádí a vydává o nich zprávy v souladu s profesními standardy a v souladu s požadavky příslušných právních předpisů. Při naplňování cíle tohoto standardu uplatňuje odborný úsudek a zachovává profesní skepticismus.
- P.2. Tento standard upravuje audit kompletní účetní závěrky určené ke všeobecným účelům, která je sestavena méně složitou účetní jednotkou vymezenou v části A. Po nezbytném přizpůsobení okolnostem zakázky ho lze použít rovněž pro audit kompletní účetní závěrky určené pro zvláštní účely nebo pro audit jednotlivého účetního výkazu, resp. konkrétního prvku, účtu nebo položky účetního výkazu, avšak pouze v případě, že se jedná o méně složitou účetní jednotku vymezenou v části A.
- P.3. Na auditní zakázku prováděnou podle tohoto standardu se ostatní standardy ISA nevztahují.
- P.4. Část A vymezuje kvalifikační podmínky pro použití ISA pro LCE. Nicméně konkrétní rozhodnutí o tom, kdy je použití tohoto standardu vyžadováno, resp. povoleno, včetně vymezení typů účetních jednotek, u nichž lze provádět audit v souladu s tímto standardem, je v působnosti legislativních a regulačních orgánů nebo příslušných místních orgánů vydávajících standardy.
- P.5. Je-li ISA pro LCE použit pro jiné auditní zakázky než ty, které jsou vymezeny v části A, není auditor oprávněn deklarovat ve své zprávě soulad s tímto standardem.
- P.6. ISA pro LCE nemá přednost před místními právními předpisy upravujícími audit účetních závěrek v dané jurisdikci a nezabývá se povinnostmi, které má auditor podle těchto předpisů. Tyto povinnosti se mohou lišit od povinností stanovených tímto standardem a je odpovědností auditora zajistit soulad s veškerými relevantními požadavky právních předpisů a profesními požadavky.

### **Příslušný rámec účetního výkaznictví**

- P.7. Předmětem auditu je účetní závěrka účetní jednotky, sestavená jejím vedením pod dohledem osob pověřených správou a řízením. Odpovědnost vedení a případně osob pověřených správou a řízením za účetní výkaznictví je obvykle upravena právními předpisy. Tento standard nestanoví žádné povinnosti pro vedení ani pro osoby pověřené správou a řízením a nemá přednost před právními předpisy, jimiž jsou povinnosti těchto orgánů upraveny. Nicméně audit provedený v souladu s tímto standardem je založen na premise, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly, že mají některé povinnosti, které jsou pro provádění auditu zásadní. Audit účetní závěrky nezbavuje vedení ani osoby pověřené správou a řízením těchto jejich povinností.

---

<sup>1</sup> Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQM 1, *Řízení kvality u firem provádějících auditu nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby*

**Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za sestavení účetní závěrky**

*Rozsah odpovědnosti vedení nebo způsob jejího vymezení se může v jednotlivých jurisdikcích lišit. Přes rozdíly v rozsahu odpovědnosti a ve způsobu jejího vymezení je audit provedený v souladu s tímto standardem založen na premise, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly a uvědomují si, že mají odpovědnost:*

- *za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení;*
- *za takovou vnitřní kontrolu, která je podle vedení a případně podle osob pověřených správou a řízením nutná pro sestavení účetní závěrky, jež neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;*
- *za to, že auditorovi bude poskytnut neomezený přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení a případně osobám pověřeným správou a řízením známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, a rovněž další informace, které si auditor vyžádá, a neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle auditora nutné získat důkazní informace.*

- P.8. Příslušný rámec účetního výkaznictví je často tvořen účetními standardy, které byly přijaty pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy, nebo je dán požadavky právních předpisů.
- P.9. Požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví určují formu a obsah účetní závěrky. Rámec nemusí přesně specifikovat způsob účtování transakcí ani jiných účetních případů ani informace zveřejňované o nich v účetní závěrce, ale obvykle definuje dostatečně široké principy, které mohou sloužit jako základ pro vymezení a uplatňování účetních metod konzistentních s pojetím, z něhož vycházejí požadavky rámce.
- P.10. Některé rámce účetního výkaznictví mají charakter rámce věrného zobrazení, jiné mají charakter rámce dodržení požadavků. Tento standard platí pro oba tyto rámce. Výraz „rámec věrného zobrazení“ se používá pro rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a který:
- (a) výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno zveřejnit v účetní závěrce vysvětlující a popisné informace nad rámec těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví; nebo
  - (b) výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchýlit se od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchýlení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech.

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

**Audit účetní závěrky**

- P.11. Účelem auditu je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v účetní závěrku. Tomuto účelu slouží výrok auditora, v němž se auditor vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Pro účely výroku musí auditor v souladu s tímto standardem získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

- P.12. Přiměřená jistota je velká míra jistoty a auditor jí dosáhne, jestliže získá dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní snížit auditorské riziko (tj. riziko, že vydá nesprávný výrok k účetní závěrce, která je materiálně nesprávná) na přijatelnou úroveň. Nejedná se nicméně o jistotu absolutní, protože u auditu existují určitá přirozená omezení, v jejichž důsledku jsou důkazní informace, z nichž auditor vyvozuje závěry a na jejichž základě vyjadřuje výrok, přesvědčivé, ale nikoli nezvratné.

#### *Přirozená omezení auditu*

*Auditorské riziko závisí na riziku materiální nesprávnosti a na zjišťovacím riziku. Vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti se opírá o auditorské postupy, jejichž cílem je získat informace nutné pro toto vyhodnocení, a o důkazní informace shromážděné v průběhu auditu. Vyhodnocení rizik je věcí odborného úsudku auditora, nikoli záležitostí umožňující přesnou kvantifikaci.*

*Vzhledem k přirozeným omezením auditu existuje nevyhnutelné riziko, že některé materiální nesprávnosti v účetní závěrce mohou zůstat neodhaleny, přestože je audit správně naplánován a proveden v souladu s tímto standardem. Jestliže je tedy následně v účetní závěrce odhalena materiální nesprávnost způsobená podvodem nebo chybou, samo o sobě to nenasvědčí o tom, že audit nebyl proveden v souladu s tímto standardem. Nicméně přirozená omezení auditu auditora neopravňují k tomu, aby se spokojil s důkazními informacemi, které nejsou zcela přesvědčivé.*

#### **Obsah ISA pro LCE**

- P.13. ISA pro LCE se skládá z následujících částí:

- (a) Část A, která vymezuje kvalifikační podmínky pro použití tohoto standardu.
- (b) Část 1, která definuje základní pojmy a obecné principy a požadavky uplatňované během auditu.
- (c) Část 2, která stanoví obecné požadavky na důkazní informace a dokumentaci a rovněž obecný cíl auditu.
- (d) Část 3, která vymezuje povinnosti auditora a partnera odpovědného za zakázku a odpovědnost za řízení kvality auditu méně složité účetní jednotky.
- (e) Části 4 až 9, které sledují průběh auditní zakázky a definují podrobné požadavky na audit, včetně případných konkrétních požadavků na komunikaci a dokumentaci auditu.
- (f) Část 10, která se zabývá specifickými aspekty auditu účetní závěrky skupiny.
- (g) Přílohy, a to glosář termínů použitých v tomto standardu, soupis tvrzení, ilustrativní smluvní dopis, ilustrativní prohlášení vedení a další materiály, jejichž cílem je přispět k implementaci požadavků tohoto standardu.

- P.14. Části 1–10 mají následující strukturu:

- (a) Úvodní materiál v rámečku shrnující obsah a působnost dané části (tento úvodní materiál nestanoví žádné další povinnosti auditora).
- (b) Cíl(e) propojující požadavky dané části s obecným cílem auditu.
- (c) Požadavky stanovené danou částí, které je třeba plnit, vyjma případů, kdy je požadavek podmíněn existencí určité podmínky a ta není naplněna. Požadavky se v češtině vyjadřují výrazem „je povinen“, „musí“, v záporu „nesmí“;

- (d) Vysvětlující materiál, který podrobněji vysvětluje určitou část textu nebo konkrétní požadavek. Tento vysvětlující materiál je uveden kurzívou v modrém rámečku a je dvojího typu: vysvětlující materiál obecného charakteru, který následnou pasáž uvádí do širšího kontextu, a vysvětlující materiál ke konkrétnímu požadavku uvedený bezprostředně pod ním.

Některé požadavky a vysvětlující materiály jsou relevantní pouze v případě, že auditní zakázku provádí vícečlenný tým, tj. nikoli jen partner odpovědný za zakázku. Takové požadavky a vysvětlující materiály jsou uvedeny v rámečku s názvem: „Aspekty relevantní pro týmy, které mají vedle partnera odpovědného za zakázku i další členy“.

- P.15. Definice vymezující význam termínů pro účely tohoto standardu jsou uvedeny v Glosáři termínů v příloze 1. Přispívají ke konzistentní aplikaci a interpretaci požadavků standardu a nemají přednost před definicemi sloužícími jiným účelům, uvedenými v právních předpisech.
- P.16. Termíny „LCE“ nebo „účetní jednotka“ použité v tomto standardu zahrnují rovněž skupinu (jedná-li se o audit účetní závěrky skupiny).

#### *Materiály nemající normativní platnost*

- P.17. Je možné, že IAASB vydá k ISA pro LCE na podporu jeho implementace materiály zpracované jejím odborným personálem nebo jiné materiály nemající normativní platnost.

#### **Účetní jednotky veřejného sektoru**

- P.18. Tento standard platí i pro zakázky ve veřejném sektoru, a to za předpokladu, že jsou naplněny kvalifikační podmínky vymezené v části A. Nicméně povinnosti auditora ve veřejném sektoru mohou být ovlivněny mandátem auditu nebo specifickými úkoly účetních jednotek ve veřejném sektoru, které jsou dány právním předpisem nebo jinou pravomocí (např. ministerskými vyhláškami, požadavky vládní politiky nebo usneseními zákonodárského orgánu). Povinnosti vyplývající z těchto předpisů mohou být širší, než je audit účetní závěrky v souladu s tímto standardem. Tyto širší povinnosti nejsou tímto standardem upraveny. Mohou být upraveny v předpisech vydávaných Mezinárodní organizací nejvyšších kontrolních institucí (International Organization of Supreme Audit Institutions) nebo orgány vydávajícími národní standardy, případně v materiálech vydávaných úřady pro audit ve veřejném sektoru.
- P.19. V případě účetních jednotek z veřejného sektoru je příslušný rámec účetního výkaznictví dán legislativním nebo regulačním rámcem platným v dané jurisdikci nebo geografické oblasti. Při posuzování požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví a jeho uplatňování s ohledem na charakter účetní jednotky, její okolnosti a její prostředí auditor zohledňuje mimo jiné to, zda účetní jednotka v souladu s Mezinárodními standardy pro veřejný sektor používá akruální bázi účetnictví, nebo peněžní bázi, případně zda obě báze kombinuje.
- P.20. Vlastnictví účetních jednotek působících ve veřejném sektoru nemá stejnou relevantnost jako v sektoru soukromém, protože rozhodnutí týkající se účetní jednotky jsou mnohdy přijímána externě a jsou výsledkem politického procesu. Vedení tudíž nemá nad některými přijímanými rozhodnutími kontrolu. K relevantním záležitostem, s nimiž se auditor obvykle seznamuje, patří to, zda účetní jednotka může přijímat jednostranná rozhodnutí nebo zda jiné účetní jednotky z veřejného sektoru kontrolují a ovlivňují její mandát a strategické směřování.
- P.21. V případě potřeby jsou ve vysvětlujícím materiálu uvedeny další aspekty specifické pro účetní jednotky veřejného sektoru.

## A. Kvalifikační podmínky ISA pro LCE

### *Obsah této části*

Část A vymezuje kvalifikační podmínky pro použití ISA pro LCE.

Smyslem ISA pro LCE je pomoci auditorovi při naplňování jeho obecných cílů s ohledem na typický charakter a okolnosti méně složitých účetních jednotek, tak jak jsou vymezeny v této části. Omezení limitující použití ISA pro LCE jsou trojího druhu: zákaz použití ISA pro LCE, kvalitativní charakteristické znaky a kvantitativní limity. Dále tato část popisuje povinnosti legislativních a regulačních orgánů nebo příslušných místních orgánů vydávajících standardy, pokud jde o podporu náležitého používání tohoto standardu. Termíny „LCE“ nebo „účetní jednotka“ použité v tomto standardu zahrnují rovněž skupinu (jedná-li se o audit účetní závěrky skupiny).<sup>2</sup>

Požadavky ISA pro LCE byly navrženy tak, aby odpovídaly typickému charakteru a okolnostem auditu méně složité účetní jednotky (tj. nezabývají se složitými záležitostmi ani okolnostmi). Je-li tento standard použit pro audit, který nespadá do jeho vymezené působnosti, auditor ani při dodržení jeho požadavků nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl vyjádřit výrok poskytující přiměřenou jistotu.

Pro potřeby legislativních a regulačních orgánů a příslušných místních orgánů vydávajících standardy byla vydána příručka Supplemental Guidance for the Authority of the Standard, jejímž cílem je pomoci těmto orgánům při naplňování jejich povinností vymezených v této části. Příručka mimo jiné podrobněji vysvětluje záležitosti důležité pro auditorské firmy a auditory při rozhodování o tom, zda je správné použít ISA pro LCE.

### Omezení týkající se používání ISA pro LCE

*Omezení týkající se používání ISA pro LCE jsou trojího druhu:*

- *Specifikace kategorií účetních jednotek, u nichž je používání ISA pro LCE zakázáno (výslovný zákaz použít ISA pro LCE);*
- *Definování kvalitativních charakteristických znaků typických pro méně složitou účetní jednotku: jestliže je účetní jednotka nevykazuje, obvykle je tím vyloučeno použití ISA pro LCE pro audit její účetní závěrky;*
- *Kvantitativní limity stanovené v jednotlivých jurisdikcích příslušnými legislativními či regulačními orgány nebo příslušnými místními orgány vydávajícími standardy.*

*Při určování toho, zda je správné použít ISA pro LCE, se zohledňují všechny tyto tři kategorie omezení.*

<sup>2</sup> „Skupina“ je vykazující účetní jednotka, která sestavuje účetní závěrku skupiny, a „účetní závěrka skupiny“ je účetní závěrka, která obsahuje finanční informace více než jedné účetní nebo organizační jednotky a která byla sestavena procesem konsolidace. Termín „proces konsolidace“ používaný v ISA pro LCE nemá stejný význam jako výrazy „konsolidace“ nebo „konsolidovaná účetní závěrka“, jak jsou definovány nebo popsány v rámci účetního výkaznictví. Zde „proces konsolidace“ obecně odkazuje na proces používaný k sestavení účetní závěrky skupiny. Definice některých termínů pro účely ISA pro LCE, včetně termínu „skupina“ a „účetní závěrka skupiny“, jsou uvedeny v Glosáři termínů (**příloha 1**).



**Zákaz použití ISA pro LCE**

**Odstavec A.1. definuje kategorie účetních jednotek, u nichž je použití tohoto standardu výslovně zakázáno.**

A.1. ISA pro LCE nesmí být použit v následujících případech:

- (a) V dané jurisdikci je použití ISA pro LCE zakázáno právním předpisem, resp. právní předpis stanoví, že pro audit účetní závěrky se použijí jiné auditorské standardy než ISA pro LCE.
- (b) Účetní jednotka je společností registrovanou na veřejném trhu.
- (c) Účetní jednotka spadá do některé z následujících kategorií:
  - (i) účetní jednotka, mezi jejíž hlavní funkce patří přijímání vkladů od veřejnosti;
  - (ii) účetní jednotka, mezi jejíž hlavní funkce patří poskytování pojištění veřejnosti;
  - (iii) kategorie účetních jednotek, u níž je použití ISA pro LCE v dané jurisdikci zakázáno příslušným legislativním nebo regulačním orgánem nebo příslušným místním orgánem vydávajícím standardy.
- (d) Jedná se o audit účetní závěrky skupiny (audit skupiny) a je slněna alespoň jedna z následujících podmínek:
  - (i) minimálně jedna účetní nebo organizační jednotka dané skupiny splňuje kritéria definovaná výše v odstavci A.1.(b) nebo A.1.(c);
  - (ii) na auditu se podílejí auditoři složek; výjimkou jsou případy, kdy se účast auditora složky omezuje pouze na auditorské postupy vyžadující fyzickou přítomnost auditora (jako je např. fyzická inventura nebo inspekce majetku či dokumentace).

*Jedna právnická osoba může být tvořena několika organizačními jednotkami, příkladem je společnost s provozovny v několika lokalitách, např. obchod s několika prodejny. Pokud tyto organizační jednotky vykazují takové znaky, jako je samostatná lokalita, samostatné vedení, samostatná hlavní kniha, a finanční informace jsou při sestavování účetní závěrky za právnickou osobu agregovány, pak taková účetní závěrka spadá pod definici účetní závěrky skupiny, protože obsahuje finanční informace více než jedné účetní nebo organizační jednotky a byla sestavena procesem konsolidace.*

*V některých případech má právnická osoba nastavený svůj informační systém tak, aby pro účely zákonem vyžadovaného, regulatorního nebo manažerského výkaznictví zaznamenával odděleně finanční informace o jednotlivých produktových řadách nebo o jednotlivých „service lines“ (oblastech poskytování služeb). Účetní závěrka takové právnické osoby nepředstavuje účetní závěrku skupiny, neboť nedochází k agregování finančních informací většího počtu účetních či organizačních jednotek procesem konsolidace. Oddělené zaznamenávání informací (např. na analytických účtech) pro účely zákonem vyžadovaného nebo regulatorního výkaznictví nebo pro jiné manažerské účely nevede z pohledu ISA pro LCE ke vzniku samostatných účetních či organizačních jednotek (např. divizí).*

**Auditoři složek**

*Auditor složky je auditor, který pro účely auditu skupiny provádí auditorské práce vztahující se ke složce<sup>3</sup>. Je členem týmu provádějícího audit skupiny. Auditoři složek mohou být z firmy, která je součástí téže sítě jako auditor skupiny, z firmy, která není součástí téže sítě jako auditor skupiny, nebo přímo z firmy auditora skupiny (např. z její jiné kanceláře).*

*Jestliže auditor skupiny provádí centralizované testování skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací nebo auditorské postupy týkající se složky, není považován za auditora složky.*

*Požadavky na kvalitu zakázky, včetně požadavků etických, na řízení členů týmu provádějícího zakázku, na dohled nad nimi a kontrolu jejich práce se zabývá část 3.*

- A.2. U kategorií v odstavci A.1.(a), (b) a (d) platí absolutní zákaz používání ISA pro LCE, žádná modifikace není možná. Vymezení kategorií v odstavci A.1.(c) je v kompetenci legislativních nebo regulačních orgánů či příslušných místních orgánů vydávajících standardy, nicméně žádnou z kategorií podle odstavce A.1.(c) nelze zrušit.

*V odstavci A.1.(c) jsou vymezeny některé kategorie účetních jednotek, které vykazují znaky subjektů veřejného zájmu. Pro tyto účetní jednotky je obvykle typická určitá faktická či vnějšková míra složitosti a použití ISA pro LCE je u nich výslovně zakázáno. Modifikace, které mohou dělat legislativní nebo regulační orgány či příslušné místní orgány vydávající standardy, zahrnují doplnění určité kategorie účetních jednotek na seznam účetních jednotek, které ISA pro LCE nesmějí používat, specifikace konkrétních podskupin v rámci kategorie, které mohou tento standard používat, nebo zavedení kvantitativních limitů pro zákaz používání standardu. Modifikace, které tyto orgány provedou, mohou následně samy zrušit nebo změnit.*

**Kvalitativní charakteristické znaky**

*Požadavky ISA pro LCE byly navrženy tak, aby odpovídaly typickému charakteru a okolnostem auditu méně složitých účetních jednotek.*

*Tento standard se tudíž nezabývá:*

- *složitými záležitostmi či okolnostmi, které vyplývají z charakteru a rozsahu podnikatelské činnosti účetní jednotky, její provozní činnosti a souvisejících transakcí a událostí, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky;*
- *tématy a záležitostmi, které složitost zvyšují nebo o ní svědčí, například tématy a záležitostmi týkajícími se vlastnictví účetní jednotky, její správy a řízení nebo jí zavedených pravidel, postupů či procesů.*

*Dále tento standard neobsahuje žádné požadavky týkající se:*

- *postupů nebo záležitostí, které jsou obvykle relevantní pro společnosti registrované na veřejném trhu, jako je například vykazování informací o segmentech nebo tzv. hlavní záležitosti auditu;*
- *případů, kdy auditor hodlá využít práci interních auditorů, protože to obvykle není pro audit méně složitých účetních jednotek relevantní;*

<sup>3</sup> Složka je účetní jednotka, organizační jednotka, funkce nebo podnikatelská činnost, případně jejich kombinace, určená auditorem skupiny pro účely plánování a provádění auditorských postupů v rámci auditu skupiny.

- *případů, kdy auditor hodlá využít zprávu vydanou auditorem servisní organizace, a to buď jako důkazní informace o návrhu a zavedení kontrol v servisní organizaci (tj. zpráva typu 1 nebo zpráva typu 2), nebo jako důkazní informace o efektivním fungování kontrol v servisní organizaci (tj. zpráva typu 2), protože to obvykle není pro audit méně složité účetní jednotky relevantní.*

A.3. Následující soupis obsahuje charakteristické znaky méně složité účetní jednotky pro účely použití ISA pro LCE. Tento soupis není vyčerpávající ani nemá absolutní platnost (včetně číselných ukazatelů), v některých případech bude nutné zvážit i další relevantní záležitosti. Jednotlivé kvalitativní charakteristické znaky samy o sobě nemusí postačovat k určení toho, zda je použití ISA pro LCE za daných okolností správné, a je nutné je posuzovat jak jednotlivě, tak v kombinaci. Pro účely auditu skupiny se tyto záležitosti vztahují jak na celou skupinu, tak na každou její účetní nebo organizační jednotku.

Podnikatelská činnost, obchodní model a ekonomické odvětví	<p>Podnikatelská činnost účetní jednotky, její obchodní model ani odvětví, ve kterém působí, nejsou zdrojem významných podnikatelských rizik s rozsáhlým dopadem.</p> <p>Podnikatelská činnost účetní jednotky není upravena žádnými právními předpisy, které by zvyšovaly její složitost (např. obezřetnostní požadavky).</p> <p>Účetní jednotka má jen malý počet předmětů podnikání nebo zdrojů výnosů.</p>
Organizační struktura a velikost	Organizační struktura účetní jednotky je poměrně jednoduchá, s malým počtem hierarchických linií a úrovní a s malým týmem klíčových manažerů (např. maximálně pět osob).
Vlastnická struktura	Vlastnická struktura účetní jednotky je jednoduchá, vlastnictví a kontrola jsou transparentní, takže jsou známi všichni vlastníci i skuteční vlastníci.
Charakter finančního oddělení	<p>Účetní jednotka má centrální finanční oddělení, včetně centralizovaných činností souvisejících s účetním výkaznictvím.</p> <p>Na účetním výkaznictví se podílí jen několik málo zaměstnanců (např. maximálně pět osob).</p>
Informační technologie (IT)	<p>IT prostředí účetní jednotky, včetně IT aplikací a IT procesů, je jednoduché.</p> <p>Účetní jednotka používá komerční software a kromě jeho konfigurace (např. nastavení účtové osnovy, parametrů nebo limitů výkaznictví) nemá možnost provádět žádné programové změny.</p> <p>Přístup k softwaru mají zpravidla jedna nebo dvě určené osoby, aby mohly provádět jeho konfigurace.</p> <p>Účetní jednotka vzhledem ke svým okolnostem potřebuje jen několik málo formalizovaných obecných IT kontrol.</p>

Používání rámce účetního výkaznictví a účetních odhadů	<p>Jen několik málo účtů nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce vyžaduje, aby vedení při naplňování požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví uplatňovalo významný úsudek.</p> <p>Účetní závěrka účetní jednotky obvykle neobsahuje účetní odhady, které vyžadují použití složitých metod, modelů, předpokladů nebo údajů.</p>
<p>Doplňující charakteristické znaky relevantní pro audit skupiny</p> <p>V případě auditu skupiny je nutné zvážit rovněž následující kvalitativní charakteristické znaky:</p>	
Struktura skupiny a její činnost	<p>Skupinu tvoří jen několik málo účetních nebo organizačních jednotek (např. maximálně pět).</p> <p>Účetní nebo organizační jednotky skupiny působí v jurisdikcích s obdobnými charakteristickými znaky, například s obdobnými právními předpisy či podnikatelskou praxí.</p>
Přístup auditora k informacím a pracovníkům skupiny	<p>Vedení skupiny bude schopné zajistit týmu provádějícímu zakázku přístup k informacím a neomezený přístup k pracovníkům skupiny, u nichž to auditor skupiny bude považovat za nezbytné.</p>
Proces konsolidace	<p>Proces konsolidace používaný skupinou je jednoduchý, např.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• vnitroskupinové a jiné konsolidační úpravy nejsou složité;</li> <li>• finanční informace všech účetních nebo organizačních jednotek byly sestaveny v souladu s obdobnými účetními metodami, jaké byly použity pro účetní závěrku skupiny;</li> <li>• všechny účetní nebo organizační jednotky mají stejný rozvahový den jako skupinové účetní výkaznictví.</li> </ul>

*Rozhodování o tom, zda je správné použít tento standard, vyžaduje odborný úsudek. Nicméně pokud existuje nejistota ohledně toho, zda audit splňuje kvalifikační podmínky stanovené v této části, není použití ISA pro LCE správné.*

#### *Kvantitativní limity*

A.4. Kvantitativní limity přispívají ke konzistentnímu a správnému používání ISA pro LCE v dané jurisdikci. Tato část vychází z předpokladu, že tyto kvantitativní limity budou pro jednotlivé jurisdikce stanoveny legislativními nebo regulačními orgány či příslušnými místními orgány vydávající standardy.

*Stanovení kvantitativních limitů je podrobněji popsáno v příručce Supplemental Guidance for the Authority of the Standard. Tyto limity mohou být definovány pro všechny relevantní účetní jednotky v dané jurisdikci. Další možností je nastavit různé limity pro účetní jednotky v různých odvětvích nebo pro různé kategorie účetních jednotek. Vždy je ale nutné respektovat zákaz použití ISA pro LCE a kvalitativní charakteristické znaky méně složitých účetních jednotek uvedené v této části i další specifické okolnosti nebo potřeby, které mohou být v dané jurisdikci relevantní. Složitost sice není*

vždy přímo závislá na velikosti účetní jednotky ani na její činnosti, nicméně často se zvyšuje ruku v ruce s klíčovými kvantitativními ukazateli (jako jsou např. tržby, celková aktiva, počet zaměstnanců atd.).

Při určování kvantitativních limitů pro použití ISA pro LCE je možné vyjít z již existujících definic nebo z limitů nastavených v dané jurisdikci pro různé jiné účely, např.:

- z definice „malého podniku“, kterou přijala Evropská komise<sup>4</sup> a která definuje malý podnik jako podnik, který zaměstnává méně než 50 osob a jehož roční obrat nebo bilanční suma roční rozvahy nepřesahuje 10 milionů EUR;
- z definice „malého podniku“ podle ministerstva pro rozvoj malého podnikání Jihoafrické republiky,<sup>5</sup> která kategorii „malý“ definuje jako podnik s maximálně 50 zaměstnanci (v přepočtu na plný pracovní úvazek) a s celkovým ročním obrátem nepřesahujícím limit stanovený pro příslušné ekonomické odvětví nebo pododvětví.

IAASB se domnívá, že tyto definice, resp. kvantitativní limity jsou vhodným příkladem, který jednotlivé jurisdikce mohou zvážit při nastavování kvantitativních limitů zohledňujících jejich ekonomické a jiné okolnosti.

Auditor při rozhodování o tom, zda je správné použít ISA pro LCE, zohledňuje kromě zákazu použití tohoto standardu podle odstavce A.1. a kvalitativních charakteristických znaků podle odstavce A.3. rovněž kvantitativní limity stanovené pro danou jurisdikci.

## **Povinnosti legislativních nebo regulačních orgánů či příslušných místních orgánů vydávajících standardy**

Rozhodnutí o tom, zda je v dané jurisdikci povinné nebo povolené používání mezinárodních standardů vydávaných IAASB (včetně mezinárodních auditorských standardů a ISA pro LCE) je v kompetenci legislativních nebo regulačních orgánů či příslušných místních orgánů vydávajících standardy (např. regulátorů, orgánů dohledu, orgánů vydávajících auditorské standardy, profesních organizací pro auditory a účetní, případně dalších orgánů).

Předpokládá se, že legislativní nebo regulační orgány či příslušné místní orgány vydávající standardy v rámci procesu přijímání a implementace tohoto standardu:

- pokud to bude relevantní, doplní nebo změní kategorie účetních jednotek vymezené v odstavci A.1.(c) v souladu s ustanoveními odstavce A.2.;
- určí kvantitativní limity podle odstavce A.4.

Přitom je třeba zohlednit zákaz použití ISA pro LCE a kvalitativní charakteristické znaky méně složitých účetních jednotek i další specifické okolnosti nebo potřeby, které mohou být v dané jurisdikci relevantní.

<sup>4</sup> Tato definice byla k datu dokončení ISA pro LCE (září 2023) převzata z webových stránek Evropské komise ([https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition\\_en](https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en)). Její případné budoucí změny nebudou mít na kvalifikační podmínky ISA pro LCE vliv, tj. kvalifikační podmínky nebudou revidovány.

<sup>5</sup> Tato definice byla k datu dokončení ISA pro LCE (září 2023) převzata z webových stránek South African Department of Small Business Development ([https://www.gov.za/sites/default/files/gcis\\_document/201903/423041gon399.pdf](https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf)). Její případné budoucí změny nebudou mít na kvalifikační podmínky ISA pro LCE vliv, tj. kvalifikační podmínky nebudou revidovány.

## 1. Základní pojmy a obecné principy a požadavky

### *Obsah této části*

Část 1 obsahuje:

- datum účinnosti tohoto standardu;
- příslušné etické požadavky a povinnosti týkající se firemního řízení kvality;
- obecné cíle auditora. V dalších částech tohoto standardu jsou vymezeny cíle týkající se plánování a provádění auditu a popsána vazba mezi požadavky jednotlivých částí a obecnými cíli auditora. Cíle vymezené dále v jednotlivých částech tohoto standardu pomáhají auditorovi pochopit, co má být výsledkem postupů popsanych v těchto částech;
- základní pojmy a obecné principy a požadavky relevantní pro auditní zakázku, včetně odborného úsudku a profesního skepticismu;
- obecné požadavky týkající se podvodů, právních předpisů, spřízněných stran a komunikace s vedením účetní jednotky, případně s osobami pověřenými její správou a řízením;
- obecné požadavky na komunikaci, které jsou platné pro všechny ostatní části, v některých z nich jsou pak uvedeny další specifické požadavky týkající se komunikace.

### *Působnost této části*

Pojmy, principy a obecné požadavky definované v této části se vztahují na celou auditní zakázku.

### 1.1. Datum účinnosti

1.1.1 Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek LCE sestavených za účetní období začínající 15. prosince 2025 nebo po tomto datu.

### 1.2. Příslušné etické požadavky a firemní řízení kvality

#### *Příslušné etické požadavky na audit účetní závěrky*

1.2.1 Auditor je povinen dodržovat příslušné etické požadavky relevantní pro zakázky na audit účetní závěrky, včetně požadavků týkajících se jeho nezávislosti.

*Příslušné etické požadavky obvykle zahrnují ustanovení Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti) vydaného Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA), jež se týkají auditu účetní závěrky, a rovněž předpisy daného státu, pokud jsou přísnější.*

*Kodex IESBA definuje tyto základní etické principy:*

- *integrita;*
- *nestrannost;*
- *odborná způsobilost s řádná péče;*
- *mlčenlivost;*
- *profesionální jednání.*

*Tyto základní etické principy jsou normou chování očekávaného od auditora/účetního odborníka. Kodex IESBA slouží jako koncepční rámec definující přístup, který se vyžaduje od auditora/účetního odborníka při identifikaci, vyhodnocení a ošetření hrozeb ohrožujících dodržování těchto principů.*

### Firemní řízení kvality

- 1.2.2. Partner odpovědný za zakázku musí být členem auditorské firmy, která se řídí buď mezinárodními standardy pro řízení kvality (ISQM), nebo předpisy daného státu, které jsou minimálně stejně náročné.

*Za systém řízení kvality, včetně příslušných pravidel a postupů, odpovídá auditorská firma. ISQM 1 platí pro všechny firmy provádějící audit. Jestliže firemní pravidla a postupy nastavené v souladu s ISQM 1 vyžadují provedení kontroly kvality zakázky, platí ISQM 2,<sup>6</sup> který upravuje jmenování osoby provádějící kontrolu kvality zakázky, posouzení její způsobilosti, provedení kontroly kvality zakázky a zpracování dokumentace k takové kontrole.*

### 1.3. Obecné cíle auditora

- 1.3.1. Auditor má při provádění auditu účetní závěrky v souladu s ISA pro LCE následující obecné cíle:

- (a) získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, aby mohl vydat výrok o tom, zda je ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- (b) v souladu se svými zjištěními vydat zprávu auditora k účetní závěrce a poskytnout další informace vyžadované tímto standardem.

- 1.3.2. Auditor je povinen seznámit se s celým zněním tohoto standardu, aby rozuměl jeho cílům a dokázal správně uplatňovat jeho požadavky.

- 1.3.3. Pro účely splnění obecných cílů je auditor povinen při plánování a provádění auditu aplikovat cíle uvedené v jednotlivých částech tohoto standardu a na jejich základě:

- (a) rozhodnout, zda je v zájmu splnění cílů stanovených tímto standardem nutné nad rámec auditorských postupů vyžadovaných příslušnou částí provést nějaké další postupy;
- (b) posoudit, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace.

*Povinností auditora je aplikovat tyto cíle tak, aby mohl posoudit, zda byly – vzhledem k jeho obecným cílům – shromážděny dostatečné a vhodné důkazní informace. Jestliže dojde k závěru, že důkazní informace nejsou dostatečné a vhodné, postupuje některým z níže uvedených způsobů:*

- *posoudí, zda získal nebo získá další relevantní důkazní informace při plnění požadavků jiných částí tohoto standardu;*
- *rozšíří práce prováděné v souvislosti s naplňováním jednoho nebo více požadavků;*
- *provede jiné postupy, které považuje za daných okolností za nezbytné.*

- 1.3.4. Jestliže není možné splnit cíl stanovený nějakou částí tohoto standardu, auditor musí posoudit, zda mu tato okolnost brání v dosažení jeho obecných cílů, takže bude nucen:

- (a) upravit podmínky zakázky a provést audit a vydat o něm zprávu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy;

<sup>6</sup> ISQM 2, *Kontroly kvality zakázky*

- (b) modifikovat výrok auditora nebo od zakázky odstoupit (umožňují-li odstoupení od zakázky právní předpisy).

Nesplnění cíle představuje významnou záležitost, kterou auditor musí zdokumentovat.

#### 1.4. Základní pojmy a obecné principy provádění auditu

- 1.4.1. Auditor je povinen dodržovat všechny relevantní požadavky tohoto standardu, kromě výjimečných případů, kdy považuje za nutné se od relevantního požadavku odchýlit. V takové situaci musí provést alternativní auditorské postupy, jejichž prostřednictvím splní cíl takového požadavku. Potřeba odchýlit se od relevantního požadavku může nastat pouze v případě, že se požadavek týká provedení nějakého konkrétního auditorského postupu, přičemž tento postup by vzhledem ke konkrétním podmínkám daného auditu byl neúčinný v dosažení cíle tohoto požadavku.

*Požadavek není relevantní pouze v případě, že pro zakázku není relevantní celá část tohoto standardu (například když se nejedná o audit skupiny nebo když je požadavek podmíněn existencí určité podmínky a ta v daném případě není naplněna (například požadavek na modifikaci výroku auditora při nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, když je získat lze).*

- 1.4.2. Auditor nesmí ve své zprávě deklarovat soulad s ISA pro LCE, pokud nedodržel všechny relevantní požadavky tohoto standardu, resp. pokud nejsou naplněny okolnosti uvedené v odstavci 1.4.1.

#### Odborný úsudek

- 1.4.3. Auditor je povinen při plánování a provádění auditu uplatňovat odborný úsudek.

*Odborný úsudek je základním předpokladem náležitého provedení auditu, protože interpretace příslušných etických požadavků a tohoto standardu a informovaná rozhodnutí auditora v průběhu auditu vyžadují relevantní znalosti a zkušenosti, na jejichž základě auditor posuzuje existující fakta a okolnosti.*

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

*Uplatňování odborného úsudku v každém jednotlivém případě vychází ze skutečností a okolností, které jsou auditorovi známy.*

*Povinností auditora je zdokumentovat v souladu s požadavky části 2 tohoto standardu významné odborné úsudky, které uplatnil při formulování závěrů o důležitých záležitostech, jež se objevily během auditu.*

#### Profesní skepticismus

- 1.4.4. Auditor je povinen plánovat a provádět audit s profesním skepticismem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku bude účetní závěrka materiálně nesprávná.
- 1.4.5. Auditor je povinen navrhnout a provést auditorské postupy nepředpojatým způsobem, který nebude upřednostňovat získávání důkazních informací podporujících tvrzení v účetní závěrce, a naopak vylučovat důkazní informace, které těmto tvrzením odporují.

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

- *důkazních informací, které jsou v rozporu s jinými získanými důkazními informacemi;*



- *informací, které zpochybňují spolehlivost dokumentů a odpovědí na dotazy, jež auditor používá jako důkazní informace;*
- *faktorů, které by mohly svědčit o potenciálním podvodu;*
- *okolností, které svědčí o potřebě provést další auditorské postupy nad rámec postupů vyžadovaných tímto standardem.*

*Profesní skepticismus je nutnou podmínkou kritického vyhodnocení důkazních informací. Součástí tohoto přístupu je přezkoumávání vzájemně si odporujících důkazních informací i spolehlivosti dokumentů, odpovědí na dotazy a dalších informací, které auditor získal od vedení a osob pověřených správou a řízením. Tento přístup rovněž zahrnuje posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací ve světle nových okolností.*

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

*Podmínky některých auditních zakázek mohou vytvářet tlak na tým, který je provádí, a tento tlak pak může při navrhování a provádění auditorských postupů a při vyhodnocování důkazních informací bránit náležitému uplatňování profesního skepticismu.*

## 1.5. Podvody

*Primární odpovědnost za předcházení a odhalování podvodů spočívá na vedení účetní jednotky a na osobách pověřených její správou a řízením. Podvod je široký právní pojem, pro účely tohoto standardu se auditor zabývá podvodem, který způsobuje materiální nesprávnost v účetní závěrce.*

*Nesprávnosti v účetní závěrce mohou vyplynout buď z podvodu, nebo z chyby. Rozhodujícím faktorem pro odlišení podvodu od chyby je, zda byla činnost, v jejímž důsledku došlo k nesprávnosti v účetní závěrce, úmyslná, či neúmyslná. Pro auditora jsou relevantní dva typy úmyslné nesprávnosti – nesprávnost plynoucí z podvodného účetního výkaznictví a nesprávnost plynoucí ze zpronevěry majetku. Auditor sice může mít podezření na podvod, resp. jej může v méně častých případech i odhalit, nicméně nezaujímá právní stanovisko k tomu, zda k podvodu skutečně došlo.*

*Povinností auditora provádějícího audit v souladu s tímto standardem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnost, ať už způsobenou podvodem, či chybou. Riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené podvodem je větší než riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené chybou, a to i v případě, že je audit náležitě naplánován a proveden v souladu s tímto standardem. Důvodem je skutečnost, že podvod je obvykle doprovázen promyšleným a pečlivě naplánovaným činem sloužícím k jeho zakrytí, např. ve formě falšování, úmyslného nezaznamenání účetního případu nebo záměrně nesprávných informací poskytnutých auditorovi.*

*Při získávání přiměřené jistoty je auditor povinen:*

- *uplatňovat během celého auditu profesní skepticismus;*
- *zohlednit možnost, že vedení účetní jednotky obešlo kontroly;*
- *mít na paměti, že auditorské postupy účinné pro odhalování chyby nemusejí být účinné při odhalování podvodu.*

## 1.5.1. Auditor je povinen ošetřit riziko podvodu tím, že:

- (a) identifikuje a vyhodnotí riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, přitom je povinen posoudit, zda informace získané z postupů vyhodnocování rizik a ze souvisejících činností nenaznačují, že je přítomen jeden nebo více faktorů rizika podvodu;<sup>7</sup>
- (b) získá dostatečné a vhodné důkazní informace, a to tím, že navrhne a implementuje vhodné reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, včetně rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem;
- (c) vhodně reaguje na podvod nebo podezření na podvod zjištěné během auditu.

*Aspekty specifické pro účetní jednotky veřejného sektoru*

*Odpovědnost auditora ve veřejném sektoru týkající se k podvodu může vyplývat z právních předpisů, jimiž se řídí účetní jednotky ve veřejném sektoru, nebo se může samostatně řídit mandátem auditora. Nemusí se tedy omezovat na posuzování rizik výskytu materiální nesprávnosti v účetní závěrce, ale může být širší a zahrnovat i posouzení rizik podvodu.*

*Auditor není schopen pokračovat v práci na zakázce*

1.5.2. Pokud v důsledku nesprávnosti, která vyplynula z podvodu nebo z podezření na podvod, auditor narazí na mimořádné okolnosti, které zpochybní jeho schopnost pokračovat v provádění auditu, je povinen určit, jakou má v dané situaci odbornou a právní odpovědnost, nebo zvážit možnost odstoupit od zakázky, pokud mu to právní předpisy umožňují.

*Aspekty specifické pro účetní jednotky veřejného sektoru*

*Často se stává, že auditor ve veřejném sektoru nemá možnost odstoupit od zakázky, a to kvůli charakteru svého mandátu nebo kvůli veřejnému zájmu.*

**1.6. Právní předpisy**

*Povinností vedení, za dohledu osob pověřených správou a řízením, je zajistit, aby účetní jednotka fungovala v souladu s ustanoveními právních předpisů, včetně těch, které upravují částky vykazované v účetní závěrce a vysvětlující a popisné informace v ní.*

*Smyslem požadavků tohoto standardu je pomoci auditorovi při identifikaci materiálních nesprávností v účetní závěrce, které jsou důsledkem nesouladu s právními předpisy. Auditor nicméně není odpovědný za předcházení takovým případům a nelze od něj očekávat, že odhalí každý případný nesoulad s právními předpisy. Při auditu účetní závěrky se zaměřuje na ty případy, kdy nesoulad s právními předpisy vede k materiální nesprávnosti v účetní závěrce. V tomto smyslu se odpovědnost auditora týká souladu s následujícími dvěma kategoriemi právních předpisů:*

- *právní předpisy, které mají přímý dopad na stanovení materiálních částek vykazovaných v účetní závěrce a na materiální vysvětlující a popisné informace v ní (např. daňové a penzijní právní předpisy);*
- *ostatní právní předpisy, které nemají přímý dopad na stanovení částek vykazovaných v účetní závěrce ani na vysvětlující a popisné informace v ní, ale soulad s těmito právními předpisy může být zásadní pro provozní činnost účetní jednotky, pro její další trvání nebo pro*

<sup>7</sup> Přehled rizikových faktorů relevantních pro méně složité účetní jednotky je uveden v příloze 4.

*předcházení materiálními sankcím (např. dodržování podmínek provozní licence, dodržování regulačních požadavků týkajících se solventnosti nebo soulad s předpisy týkajícími se životního prostředí); nesoulad s těmito právními předpisy může mít následně materiální dopad na účetní závěrku.*

- 1.6.1. V průběhu auditu je auditor povinen věnovat pozornost tomu, zda při provádění auditorských postupů nezjistí případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy.

*Jestliže auditor nezjistil u účetní jednotky nesoulad s právními předpisy ani nemá podezření na takový nesoulad, není povinen provádět auditorské postupy ověřující její soulad s právními předpisy nad rámec požadovaný v tomto standardu.*

*Aspekty specifické pro účetní jednotky veřejného sektoru*

*Ve veřejném sektoru může mít auditor širší odpovědnost, pokud jde o posuzování právních předpisů, ať už se týkají auditu účetní závěrky, nebo dalších aspektů fungování účetní jednotky.*

*Hlášení příslušným externím orgánům*

- 1.6.2. Pokud auditor zjistil nesoulad s právními předpisy nebo má podezření na takový nesoulad, včetně podvodu, je povinen posoudit, zda právní předpisy nebo příslušné etické požadavky:

- (a) vyžadují, aby to ohlásil příslušnému externímu orgánu;
- (b) stanoví povinnosti, v rámci nichž hlášení příslušnému externímu orgánu pravděpodobně bude za daných okolností vhodné.

*V některých případech je nutné nebo vhodné ohlásit zjištěný nesoulad s právními předpisy nebo podezření na takový nesoulad příslušnému externímu orgánu, a to z následujících důvodů:*

- *auditor rozhodl, že ohlášení záležitosti je v souladu s příslušnými etickými požadavky vhodnou reakcí na zjištěný nesoulad nebo na podezření na nesoulad;*
- *právní předpisy nebo příslušné etické požadavky opravňují auditora, aby tak učinil.*

## **1.7. Spřízněné strany**

- 1.7.1. Auditor je v průběhu auditu povinen věnovat pozornost:

- (a) informacím o spřízněných stranách účetní jednotky, včetně případné spřízněné strany s rozhodujícím vlivem;
- (b) ujednáním nebo dalším informacím, které by mohly svědčit o existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo;
- (c) významným transakcím nespádajícím do běžné činnosti účetní jednotky.

*Mnoho transakcí se spřízněnými stranami probíhá v rámci běžné obchodní činnosti účetní jednotky. V takovém případě nemusejí být spojeny s významnějším rizikem materiální nesprávnosti v účetní závěrce než podobné transakce s nespřízněnými stranami. Charakter vztahů a transakcí se spřízněnými stranami však za určitých okolností může vést ke vzniku vyššího rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce než u transakcí s nespřízněnými stranami. Spřízněné strany mohou, vzhledem ke své schopnosti ovládat nebo uplatňovat podstatný vliv, uplatňovat v účetní jednotce nebo v jejím vedení dominantní vliv.*

*Přihlednutí k takovému chování je relevantní při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem.*

*Řada rámců účetního výkaznictví stanoví konkrétní požadavky na účtování a vykazování vztahů, transakcí a zůstatků týkajících se spřízněných osob, aby se tak uživatelé účetních závěrek mohli seznámit s charakterem těchto vztahů, transakcí a zůstatků a s jejich skutečným nebo možným vlivem na účetní závěrku. Pokud příslušný rámeček účetního výkaznictví takové požadavky vymezuje, je povinností auditora provést auditorské postupy sloužící k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti vyplývající ze skutečnosti, že účetní jednotka vztahy a transakce se spřízněnými stranami nebo příslušné zůstatky správně nezaúčtovala a nevykázala v souladu s požadavky rámce a na tato rizika v souladu s ním nereagovala. I v případě, že příslušný rámeček účetního výkaznictví nevymezuje žádné požadavky týkající se spřízněných stran, povinností auditora je seznámit se se vztahy a transakcemi účetní jednotky se spřízněnými stranami tak, aby byl schopen dojít k závěru, zda účetní závěrka podává věrný obraz (u rámců věrného zobrazení) nebo zda není zavádějící (u rámců dodržení požadavků).*

## **1.8. Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením**

- 1.8.1. Auditor je povinen určit relevantní osoby patřící do struktury správy a řízení účetní jednotky, jimž bude předávat informace o záležitostech auditu.
- 1.8.2. Auditor je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o příslušných etických požadavcích, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, v souladu s nimiž auditní zakázku realizuje.
- 1.8.3. Auditor je povinen předávat informace osobám pověřeným správou a řízením bez zbytečného odkladu.

*Struktura řízení se v jednotlivých jurisdikcích a účetních jednotkách liší, neboť odráží takové vlivy, jako je místní kulturní a právní prostředí, a také velikost účetní jednotky a vlastnické poměry. Řízení je kolektivní odpovědností řídicího orgánu, jako je představenstvo, dozorní rada, partneři, vlastníci, řídicí výbor, správní rada, svěřenský správce nebo podobné osoby.*

*Někdy není jasné, komu by měl auditor informace předávat, např. u některých rodinných podniků, neziskových organizací nebo státních úřadů. V takových případech bude třeba, aby se na vhodných osobách, s nimiž si bude informace předávat, dohodl s vedením účetní jednotky nebo se zadavatelem zakázky.*

- 1.8.4. Konkrétní záležitosti, o nichž auditor informuje osoby pověřené správou a řízením, jsou specifikovány v jednotlivých částech tohoto standardu. Při určování formy, načasování a obecného obsahu komunikace s vedením účetní jednotky a případně s osobami pověřenými správou a řízením je auditor povinen uplatňovat odborný úsudek. Při určování formy a načasování této komunikace je povinen zohlednit:
  - (a) právní požadavky na tuto komunikaci;
  - (b) významnost záležitostí, o nichž bude informovat.

*Vhodná forma a načasování komunikace se bude lišit v závislosti na okolnostech auditní zakázky. Vliv bude mít i význam a charakter komunikované záležitosti a opatření, která by v reakci na ni mělo přijmout vedení a případně osoby pověřené správou a řízením.*

*Komunikace s vedením a případně s osobami pověřenými správou řízením často mívá méně strukturovanou podobu, záležitosti mohou být sdělovány i ústně. Tento standard vyžaduje, aby auditor*

*při rozhodování o tom, kdy ústní sdělení dané záležitosti nebude dostatečné, a je tudíž vhodné sdělení písemné, uplatňoval odborný úsudek. U některých záležitostí přímo stanoví, že mají být sdělovány písemně.*

- 1.8.5. V některých účetních jednotkách jsou všechny osoby pověřené správou a řízením současně zapojeny i do vedení účetní jednotky. Příkladem je méně složitá účetní jednotka řízená jejím jediným vlastníkem, který je jedinou osobou 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, nemusejí být informace o těchto záležitostech předávány znovu stejným osobám v rámci jejich funkce v oblasti správy a řízení. 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.
- 1.8.6. Pokud jsou odpovědi vedení a případně osob pověřených správou a řízením na otázky auditora rozporuplné, je auditor povinen tento rozpor prošetřit.

#### *Komunikace o podvodech*

- 1.8.7. Pokud auditor odhalil podvod nebo získal informace, jež naznačují existenci podvodu, je povinen sdělit tyto informace bez zbytečného odkladu příslušné úrovni vedení (s výjimkou případů, kdy je to zakázáno právními předpisy), aby byly osoby s primární odpovědností za předcházení a odhalování podvodů informovány o záležitostech vztahujících se k jejich odpovědnosti.

#### *Aspekty specifické pro účetní jednotky veřejného sektoru*

*Ve veřejném sektoru se mohou požadavky na hlášení podvodu, ať již byl, či nebyl odhalen během auditu, řídit specifickými podmínkami mandátu auditora nebo souvisejícími právními předpisy nebo jinými nařízeními.*

- 1.8.8. Auditor je povinen (s výjimkou případů, kdy je to zakázáno právními předpisy) bez zbytečného odkladu informovat osoby pověřené správou a řízením, pokud odhalil podvod nebo má podezření na spáchání podvodu, který se týká:
- (a) vedení, ovšem pouze v případě, že všechny osoby pověřené správou a řízením nejsou současně i členy jejího vedení;
  - (b) zaměstnanců, kteří hrají významnou roli ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky;
  - (c) jiných osob, pokud podvod vede k materiální nesprávnosti v účetní závěrce.
- 1.8.9. Má-li auditor podezření na spáchání podvodu, který se týká vedení, je povinen projednat s osobami pověřenými správou a řízením charakter, načasování a rozsah auditorských postupů nezbytných pro dokončení auditu.

### **1.9. Specifické požadavky na dokumentaci**

*Povinností auditora je kromě plnění obecných požadavků na dokumentaci, které jsou stanoveny v části 2.4 a platí pro celou auditní zakázku, zdokumentovat rovněž následující záležitosti týkající se specificky této části.*

- 1.9.1. Auditor je povinen v dokumentaci auditu uvést komunikaci týkající se podvodu, kterou měl s vedením účetní jednotky, s osobami pověřenými její správou a řízením, s regulačními orgány a jinými subjekty.

## 2. Důkazní informace a dokumentace auditu

### *Obsah této části*

Část 2 stanoví požadavky, které auditor během auditní zakázky plní v souvislosti s:

- důkazními informacemi;
- dokumentací auditu. V některých dalších částech jsou pak uvedeny specifické požadavky na dokumentaci auditu.

### *Působnost této části*

Požadavky stanovené v této části se vztahují na celou auditní zakázku.

### 2.1. Cíle

#### 2.1.1. Cílem auditora je:

- (a) navrhnout a provést auditorské postupy takovým způsobem, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní dospět k přiměřeným závěrům, na nichž bude založen výrok auditora;
- (b) vypracovat dokumentaci auditu obsahující dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech, které tvoří východisko zprávy auditora, a důkazy o tom, že byl audit naplánován a proveden v souladu s ISA pro LCE a příslušnými právními předpisy.

### 2.2. Dostatečné a vhodné důkazní informace

2.2.1. Aby auditor mohl získat přiměřenou jistotu, je povinen shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, jejichž prostřednictvím sníží auditorské riziko na přijatelnou úroveň. To mu umožní dojít k přiměřeným závěrům, na jejichž základě vydá výrok auditora.

2.2.2. Auditor je povinen navrhnout a provést auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné pro účely získání dostatečných a vhodných důkazních informací.

*Dostatečnost je měřítkem množství důkazních informací. Jejich množství je ovlivněno auditorovým vyhodnocením rizik materiální nesprávnosti (čím jsou vyhodnocená rizika vyšší, tím více důkazních informací bude pravděpodobně třeba) a také kvalitou takových důkazních informací (čím je jejich kvalita vyšší, tím méně jich je třeba). Větší množství důkazních informací ale samo o sobě nenahradí jejich nízkou kvalitu.*

*Vhodnost je měřítkem kvality důkazních informací, tedy toho, zda jsou tyto informace relevantní a spolehlivé natolik, aby podpořily závěry, na nichž je výrok auditora založen.*

*Většinu práce auditora při utváření názoru na účetní závěrku představuje získávání a vyhodnocování důkazních informací. Posouzení toho, zda auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožňují snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň a dojít k přiměřeným závěrům, na jejichž základě bude moci vydat výrok, závisí na jeho odborném úsudku.*

### 2.3. Informace používané jako důkazní

*Auditor získává důkazní informace, které mu umožní dojít k přiměřeným závěrům, na nichž bude založen jeho výrok, tím, že navrhuje a provádí postupy identifikace a vyhodnocení rizik materiální*

nesprávnosti (viz část 6) a že na vyhodnocená rizika reaguje (viz část 7), případně provádí postupy popsané v dalších částech ISA pro LCE, aby dodržel požadavky tímto standardem stanovené.

Auditorské postupy sloužící k získání důkazních informací mohou zahrnovat kromě dotazování také inspekci, pozorování, confirmaci, přepočítání, opakované provedení a analytické postupy, často ve vzájemné kombinaci. Přestože dotazování může být zdrojem důležitých důkazních informací, a to dokonce i o nesprávnosti, samo o sobě obvykle neposkytuje dostatečné důkazní informace o neexistenci materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení ani o provozní účinnosti kontrol.

Důkazní informace mají kumulativní charakter a auditor je získává především prostřednictvím auditorských postupů, které provádí během auditu. Může jít ale i o informace získané z jiných zdrojů, jako jsou např.:

- předchozí audit (pokud si auditor potvrdil, že od předchozího auditu nenastaly žádné změny);
- jiné zakázky realizované pro téhož klienta;
- firemní postupy řízení kvality týkající se schvalování nových klientů, resp. zakázek a pokračování vztahů s klientem.

Důkazní informace mohou pocházet jak z interních, tak z externích zdrojů (jejich důležitým zdrojem jsou účetní záznamy účetní jednotky), případně mohou být zpracované expertem vedení. Součástí důkazních informací jsou jak informace, které podporují a dokládají tvrzení vedení v účetní závěrce, tak ty, které těmto tvrzením odporují.

#### *Automatizované nástroje a techniky*

Pro účely tohoto standardu jsou automatizované nástroje a techniky (Automated Tools and Techniques, ATT) procesy zajišťující automatizaci metod a postupů prostřednictvím informačních technologií. Příkladem je analýza dat pomocí modelování a vizualizace nebo dronové technologie používané k pozorování či inspekci majetku.

Auditor může v souladu s tímto standardem navrhnout a provádět auditorské postupy jak manuálně, tak pomocí ATT, přičemž oba přístupy mohou být účinné. Bez ohledu na použité nástroje a techniky má nicméně povinnost dodržovat požadavky tohoto standardu.

ATT mohou sloužit jako doplněk manuálních či opakujících se úkonů, případně je mohou zcela nahradit. Někdy auditor při získávání důkazních informací dojde k závěru, že pokud pro provedení určitých auditorských postupů použije ATT, získá pro testovaná tvrzení přesvědčivější důkazní informace. Jindy může být provádění auditorských postupů efektivní i bez použití ATT.

ATT mohou zvyšovat předpojatost nebo všeobecné riziko, že se auditor bude příliš spoléhat na informace získané provedením určitého auditorského postupu nebo na jeho výstupy. Automatizované nástroje sice mají mimořádný potenciál, ale nenahrazují auditorovy znalosti ani jeho odborný úsudek. I když má auditor přístup k širokému spektru údajů, včetně údajů z různých zdrojů (tj. množství důkazních informací je větší), ke kritickému vyhodnocení důkazních informací získaných z dat a výstupů generovaných ATT je nadále nezbytné uplatňovat profesní skepticismus.

- 2.3.1. Při navrhování a provádění auditorských postupů je auditor povinen posoudit relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace, včetně informací získaných z externích informačních zdrojů.



*Relevantnost informací je dána logickým vztahem s účelem auditorských postupů, popřípadě s posuzovaným tvrzením. Relevantnost informací, které mají být použity jako důkazní, může být ovlivněna způsobem testování.*

*Spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní, je ovlivněna jejich zdrojem, charakterem a okolnostmi, za nichž byly získány, včetně případných kontrol zaměřujících se na sestavení a správu těchto informací. Obecně platí, že důkazní informace jsou spolehlivější, pokud byly získány z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku, byly získány přímo auditorem, jedná se o originální dokument, nikoli kopii a pokud mají písemnou, nikoli ústní podobu. Tyto obecné předpoklady však nemusí platit za všech okolností.*

2.3.2. U informací vygenerovaných účetní jednotkou je auditor povinen vyhodnotit, zda jsou tyto informace pro jeho účely dostatečně spolehlivé, a bude-li to za daných okolností nezbytné:

- (a) získat důkazní informace o správnosti a úplnosti těchto informací;
- (b) posoudit, zda jsou tyto informace pro jeho účely dostatečně přesné a podrobné.

*Získávání důkazních informací o přesnosti a úplnosti takových informací lze provádět současně s auditorským postupem uplatňovaným u těchto informací, je-li získávání důkazních informací nedílnou součástí samotného auditorského postupu. V ostatních situacích může auditor získat důkazní informace o přesnosti a úplnosti takových informací testováním kontrol zaměřených na jejich sestavení a správu. V některých situacích však auditor může považovat za nutné provést další auditorské postupy.*

2.3.3. Auditor může považovat záznamy a dokumenty za pravé, pokud nemá důvody domnívat se opak. Jestliže ho však okolnosti zjištěné během auditu vedou k domněnce, že určitý dokument nemusí být pravý nebo že údaje v dokumentu byly pozměněny, aniž by o tom byl informován, je povinen provést další šetření a posoudit dopad, který to má na ostatní důkazní informace, jež získal.

2.3.4. Auditor je povinen rozhodnout, jak je třeba upravit auditorské postupy nebo které další auditorské postupy je třeba provést, jestliže:

- (a) důkazní informace získané z jednoho zdroje nejsou v souladu s informacemi získanými z jiného zdroje;
- (b) má auditor pochybnosti o spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní informace.

## 2.4. Obecné požadavky na dokumentaci

*V této části standardu jsou upraveny obecné požadavky na dokumentaci auditu, v některých dalších částech jsou uvedeny i jiné, specifické požadavky. Požadavek týkající se dokumentace platí pouze v případě, že je za daných okolností relevantní.*

2.4.1. Auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu bez zbytečného odkladu tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil:

- (a) charakter, načasování a rozsah auditorských postupů provedených v souladu s tímto standardem a v souladu s požadavky příslušných právních předpisů, mimo jiné je povinen zaznamenat:
  - (i) charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí;
  - (ii) osobu, která provedla auditorské práce, a datum, kdy byly tyto práce dokončeny;
  - (iii) osobu, která zkontrolovala provedené auditorské práce, a datum a rozsah této kontroly;

- (b) výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace;
- (c) významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, učiněné závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky uplatněné u těchto závěrů.

*Dokumentace auditu poskytuje důkazy o tom, že audit splňuje požadavky ISA pro LCE. Její forma, obsah a rozsah závisí na charakteru a okolnostech účetní jednotky a na prováděných postupech.*

*Dokumentaci auditu je možné vést v papírové nebo v elektronické podobě. Ústní vysvětlení auditora samo o sobě nestačí ke zdůvodnění auditorem provedené práce ani dosažených závěrů, ale lze je použít k vysvětlení nebo objasnění informací obsažených v dokumentaci auditu.*

*Součástí dokumentace auditu nejsou pracovní verze auditních dokumentů či účetní závěrky.*

*Není nutné ani prakticky možné, aby auditor dokumentoval každou záležitost, již se během auditu zabýval, nebo každý uplatněný úsudek. Jeho povinností je vypracovat dokumentaci auditu obsahující dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech, které tvoří východisko zprávy auditora, a důkazy o tom, že byl audit naplánován a proveden v souladu s ISA pro LCE a příslušnými právními předpisy. Rovněž není nutné, aby auditor zvlášť dokumentoval (např. formou checklistu (kontrolního seznamu)) soulad se záležitostmi, u nichž soulad prokazují dokumenty obsažené ve spisu auditora.*

#### *Významné záležitosti*

*Při posuzování významnosti určité záležitosti je nutné uplatňovat odborný úsudek a provést objektivní analýzu faktů a okolností. K významným záležitostem mimo jiné patří záležitosti, z nichž vyplývá významné riziko, oblasti, v nichž by účetní závěrka mohla být materiálně nesprávná, okolnosti, které auditorovi způsobují významné problémy při realizaci nezbytných auditorských postupů, nebo zjištění, která by mohla vést k modifikaci výroku auditora.*

#### *Partner odpovědný za zakázku provádí sám veškeré auditorské práce*

*Jestliže partner odpovědný za zakázku provádí sám veškeré auditorské práce, nebude dokumentace auditu zahrnovat záležitosti, které by byly zdokumentovány výhradně za účelem informování nebo instruování členů týmu provádějícího zakázku nebo za účelem předložení důkazů o provedení kontroly jinými členy týmu (např. nemusejí být zdokumentovány žádné záležitosti týkající se jednání týmu nebo dohledu). Povinností partnera odpovědného za zakázku nicméně je splnit zásadní požadavek, tj. vypracovat dokumentaci auditu, která bude srozumitelná pro zkušeného auditora, neboť dokumentace auditu může být pro regulační nebo jiné účely předmětem kontroly externích stran.*

#### *Automatizované nástroje a techniky*

*Tento standard z hlediska toho, co je třeba zdokumentovat, nerozlišuje mezi různými nástroji a technikami, které auditor používá k navrhování a provádění auditorských postupů, ať už se jedná o manuální, nebo automatizované techniky. Bez ohledu na použité nástroje a techniky má nicméně auditor povinnost dodržovat příslušné požadavky na dokumentaci.*

- 2.4.2. Pokud auditor identifikoval informace, které nejsou konzistentní s jeho konečnými závěry týkajícími se významných záležitostí, je povinen zdokumentovat, jak tuto nekonzistentnost vyřešil.
- 2.4.3. Pokud ve výjimečné situaci auditor považuje za nutné odchytil se od relevantního požadavku tohoto standardu, je povinen zdokumentovat, jakým způsobem použité alternativní auditorské postupy plní cíl daného požadavku a jaké byly důvody odchýlení se od něj.

2.4.4. Auditor je povinen zdokumentovat projednání významných záležitostí s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením a s dalšími osobami a rovněž charakter projednaných významných záležitostí, datum projednání a jména osob, se kterými jednal.

*Dokumentování komunikace*

2.4.5. 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.

2.4.6. Jsou-li informace o požadovaných záležitostech předávány písemně, auditor je povinen si ponechat kopii předaných informací, která bude součástí dokumentace auditu. Písemně předávané informace nemusí zahrnovat veškeré záležitosti, které v průběhu auditu vyplynou.

### **3. Řízení kvality zakázky**

#### *Obsah této části*

Část 3 vymezuje povinnosti týkající se řízení a zajišťování kvality auditní zakázky.

#### *Působnost této části*

V souladu s ISQM 1 auditorská firma zodpovídá za návrh, zavedení a provozování takového systému řízení kvality pro prováděné audity účetních závěrek, který jí poskytne přiměřenou jistotu, že:

- ona sama i její pracovníci plní povinnosti stanovené profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů a provádějí zakázky v souladu s těmito standardy a požadavky;
- zprávy vydávané o realizovaných zakázkách jsou za daných okolností vhodné.

Tým provádějící zakázku v čele s partnerem odpovědným za zakázku je v kontextu firemního systému řízení kvality odpovědný:

- za implementaci reakce firmy na rizika ohrožující kvalitu dané auditní zakázky, a to na základě informací poskytnutých firmou nebo od ní získaných;
- za rozhodnutí, zda s ohledem na charakter a okolnosti auditní zakázky navrhnout a implementovat další reakce nad rámec reakcí stanovených firemními pravidly a postupy;
- za předávání informací vyžadovaných firemními pravidly a postupy, které vyplynuly z auditní zakázky a které firmě pomohou navrhnout, zavést a provozovat firemní systém řízení kvality.

Požadavky stanovené v této části se vztahují na celou auditní zakázku.

#### **3.1. Cíl**

3.1.1. Cílem auditora je řídit kvalitu na úrovni zakázky tak, aby získal přiměřenou jistotu, že dosažená kvalita auditu svědčí o tom, že:

- (a) splnil své povinnosti a provedl audit v souladu s tímto standardem a požadavky příslušných právních předpisů;
- (b) vydaná zpráva auditora je za daných okolností vhodná.

#### **3.2. Povinnosti partnera odpovědného za zakázku**

##### *Odpovědnost vedení za řízení kvality auditu a za její zajištění*

3.2.1. Partner odpovědný za zakázku je povinen převzít:

- (a) celkovou odpovědnost za řízení a zajištění kvality auditní zakázky, mimo jiné musí být dostatečně a vhodně zapojen do celého průběhu auditní zakázky, aby na základě toho mohl rozhodnout, zda uplatněné významné úsudky a přijaté závěry jsou vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky přiměřené;
- (b) odpovědnost za přijetí jasných, konzistentních a účinných opatření, která odrážejí snahu firmy o prosazování kvality.

*Partner odpovědný za zakázku je při plnění povinností týkajících se řízení a zajištění kvality podporován firemní kulturou prosazující kvalitu.*

Aspekty relevantní pro týmy, které mají vedle partnera odpovědného za zakázku i další členy

3.2.2. Partner odpovědný za zakázku je v souvislosti s převzetím celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality auditu povinen se přesvědčit, že charakter, načasování a rozsah řízení týmu provádějícího zakázku, dohledu nad ním a kontroly jím provedené práce:

- (a) reagují na charakter a okolnosti auditní zakázky a na přidělené zdroje;
- (b) jsou naplánované a prováděné v souladu s firemními pravidly a postupy, s tímto standardem a s požadavky příslušných právních předpisů.

#### *Dostatečné a vhodné zapojení*

*Partner odpovědný za zakázku může své dostatečné a vhodné zapojení do celého průběhu auditní zakázky v situaci, kdy byly některé postupy, úkoly nebo úkony přiděleny jiným členům týmu provádějícího zakázku, doložit různými způsoby, mimo jiné tím, že:*

- *osoby, jimž byly přiděleny některé postupy, úkoly nebo úkony, informuje o charakteru jejich odpovědností a pravomocí, rozsahu přidělené práce a souvisejících cílech a dá jim veškeré další nezbytné instrukce a relevantní informace;*
- *tyto osoby řídí a vykonává nad nimi dohled;*
- *kontroluje práci těchto osob, aby mohl vyhodnotit jimi přijaté závěry.*

#### *Řízení, dohled a kontrola*

*Přístup k řízení, dohledu a kontrole lze přizpůsobit mimo jiné v závislosti:*

- *na předchozích zkušenostech, které má člen týmu provádějícího zakázku s danou účetní jednotkou a s oblastí, která bude předmětem auditu;*
- *na vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti; vyšší vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti bude obvykle vyžadovat odpovídající zvýšení rozsahu a četnosti řízení členů týmu provádějícího zakázku a dohledu nad nimi a podrobnější kontrolu jejich práce;*
- *na odborných předpokladech a schopnostech jednotlivých členů týmu, kteří provádějí auditorské práce.*

3.2.3. Partner odpovědný za zakázku je povinen převzít odpovědnost za nastavení chování očekávaného od členů týmu provádějícího zakázku a o svých očekáváních je informovat, mimo jiné je povinen:

- (a) zdůraznit, že každý člen týmu provádějícího zakázku nese svůj díl odpovědnosti za řízení a zajištění kvality na úrovni zakázky;
- (b) upozornit členy týmu provádějícího zakázku na důležitost profesní etiky, hodnot a postojů;
- (c) zdůraznit důležitost otevřené a masivní komunikace v rámci týmu provádějícího zakázku a podporovat možnost členů týmu upozorňovat na problémy bez obavy z postihu;

- (d) upozornit, že je důležité, aby každý člen týmu provádějícího auditní zakázku uplatňoval v celém jejím průběhu profesní skepticismus.

*O záležitostech týkajících se plnění požadavků uvedených v odstavcích 3.2.2. a 3.2.3. partner odpovědný za zakázku obvykle komunikuje přímo s ostatními členy týmu provádějícího zakázku a tuto komunikaci posiluje osobním příkladem, tj. svým chováním a jednáním.*

#### *Příslušné etické požadavky*

3.2.4. Partner odpovědný za zakázku je povinen seznámit se s příslušnými etickými požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, které jsou relevantní s ohledem na charakter a okolnosti dané auditní zakázky.

3.2.5. Jestliže se partner odpovědný za zakázku dozví o záležitostech svědčících o existenci hrozby ohrožující dodržování příslušných etických požadavků nebo o jejich porušení, je povinen přijmout vhodná opatření, mimo jiné:

- (a) hrozbu vyhodnotit v souladu s firemními pravidly a postupy;
- (b) záležitost konzultovat interně s dalšími pracovníky firmy.

*Pokud ve firmě nejsou žádné osoby, s nimiž by partner odpovědný za zakázku mohl záležitost konzultovat, může se obrátit na externí osoby, například na zkušené odborníky z jiných firem nebo na profesní organizaci, jejímž je členem.*

Aspekty relevantní pro týmy, které mají vedle partnera odpovědného za zakázku i další členy

3.2.6. Partner odpovědný za zakázku je v jejím průběhu povinen:

- (a) převzít odpovědnost za to, že ostatní členové týmu provádějícího zakázku byli seznámeni s příslušnými etickými požadavky a se souvisejícími firemními pravidly a postupy týkajícími se identifikace, vyhodnocení a ošetření hrozeb ohrožujících dodržování příslušných etických požadavků, včetně požadavků týkajících se nezávislosti;
- (b) věnovat prostřednictvím pozorování a v případě potřeby rovněž dotazováním pozornost případům porušování příslušných etických požadavků nebo firemních pravidel a postupů ze strany členů týmu provádějícího zakázku.

#### *Zdroje pro realizaci zakázky*

3.2.7. Partner odpovědný za zakázku je povinen se s ohledem na charakter a okolnosti dané auditní zakázky a firemní pravidla a postupy:

- (a) přesvědčit, že:
  - (i) týmu provádějícímu zakázku byly včas pro její realizaci přiděleny dostatečné a vhodné zdroje, resp. že má takové zdroje k dispozici;
  - (ii) členové týmu provádějícího zakázku a rovněž externí experti auditora mají společně náležité odborné předpoklady a schopnosti, včetně dostatku času, aby zakázku mohli realizovat.
- (b) Nejsou-li splněny podmínky stanovené výše v odstavci (a), partner odpovědný za zakázku je povinen přijmout vhodná opatření.

*Další povinnosti partnera odpovědného za zakázku*

## 3.2.8. Partner odpovědný za zakázku je povinen:

- (a) seznámit se s informacemi z firemního monitorovacího a nápravného procesu poskytnutými firmou, včetně, pokud je to relevantní, informací z monitorovacího a nápravného procesu prováděného sítí a jinými firmami, které jsou členy této sítě, a:
  - (i) posoudit důležitost těchto informací a jejich dopad na auditní zakázku;
  - (ii) přijmout vhodná opatření;
- (b) věnovat pozornost informacím, které by mohly být relevantní pro firemní monitorovací a nápravný proces, a předávat je osobám, které mají tento proces na starosti.

## 3.2.9. Partner odpovědný za zakázku je povinen:

- (a) převzít odpovědnost za to, že rozdíly v názorech budou vyřešeny a odstraněny v souladu s firemními pravidly a postupy;
- (b) převzít odpovědnost za to, že obtížné nebo sporné otázky, u nichž firemní pravidla a postupy konzultaci vyžadují, resp. u nichž je to potřeba, budou zkonzultovány;
- (c) přesvědčit se, že dosažené závěry řešící rozdíly v názorech a obtížné nebo sporné otázky byly zdokumentovány, odsouhlaseny s protistranami, s nimiž konzultace probíhaly, a realizovány;
- (d) nedatovat zprávu auditora před odstraněním rozdílů v názorech.

*Provádí-li celý audit jedna a tatáž osoba, může být v praxi obtížné mít objektivní názor na správnost úsudků učiněných v průběhu auditu. Pokud se objeví neobvyklé problémy, může být vhodné zkonzultovat je s jinými zkušenými auditory nebo s profesní organizací.*

*Konzultace jsou vhodné, resp. jsou firemními pravidly a postupy vyžadovány mimo jiné v následujících případech:*

- *složitě nebo neznámé problémy;*
- *významná rizika;*
- *významné transakce, které se nespádají do běžné činnosti účetní jednotky nebo které se jinak jeví jako neobvyklé;*
- *omezení stanovená vedením;*
- *nesoulad s právními předpisy.*

*Rozdíly v názorech se mohou objevit v rámci týmu provádějícího zakázku nebo mezi týmem provádějícím zakázku a osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, případně osobami vykonávajícími činnosti v rámci firemního systému řízení kvality, včetně osob poskytujících konzultace.*

*Při řešení rozdílů v názorech a obtížných nebo sporných otázek může být pro partnera odpovědného za zakázku relevantní zvážit, zda je i nadále správné použít ISA pro LCE.*

3.2.10. U auditních zakázek, u nichž je povinná kontrola kvality, je partner odpovědný za zakázku povinen přesvědčit se, že byla jmenována osoba provádějící takovou kontrolu, a:

- (a) s touto osobou spolupracovat;
- (b) projednat s touto osobou významné záležitosti a významné úsudky uplatněné v průběhu auditní zakázky;
- (c) nedatovat zprávu auditora před dokončením kontroly kvality dané zakázky.

Aspekty relevantní pro týmy, které mají vedle partnera odpovědného za zakázku i další členy

3.2.11. Partner odpovědný za zakázku je povinen ve vhodných termínech během realizace zakázky zkontrolovat dokumentaci auditu, včetně dokumentace k:

- (a) významným záležitostem;
- (b) významným úsudkům a dosaženým závěrům;
- (c) dalším záležitostem, které jsou podle odborného úsudku partnera odpovědného za zakázku relevantní pro plnění jeho povinností.

*Při rozhodování o tom, jaké záležitosti budou předmětem kontroly, partner odpovědný za zakázku uplatňuje odborný úsudek, a to například s ohledem:*

- na charakter a okolnosti auditní zakázky;
- na to, který člen týmu práci provedl;
- na výsledky nedávných inspekcí;
- na požadavky firemních pravidel nebo postupů.

3.2.12. Partner odpovědný za zakázku je povinen před vydáním zkontrolovat oficiální písemnou komunikaci s vedením, osobami pověřenými správou a řízením a regulačními orgány.

### 3.3. Specifické požadavky na dokumentaci

*Povinností auditora je kromě plnění obecných požadavků na dokumentaci, které jsou stanoveny v části 2.4 a platí pro celou auditní zakázku, zdokumentovat rovněž následující záležitosti týkající se specificky této části.*

3.3.1. Auditor je povinen v dokumentaci auditu uvést:

- (a) zjištěné záležitosti, relevantní diskuse a přijaté závěry týkající se plnění povinností vyplývajících z příslušných etických požadavků, včetně požadavků na nezávislost;
- (b) je-li auditní zakázka předmětem kontroly kvality, skutečnost, že tato kontrola byla dokončena nejpozději k datu zprávy auditora.



## **4. Schvalování nových a pokračování stávajících auditních zakázek a první auditní zakázka**

### *Obsah této části*

Část 4 upravuje povinnosti auditora:

- při sjednávání podmínek auditních zakázek s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením, což zahrnuje i povinnost zjistit, zda jsou splněny určité předpoklady podmiňující provedení auditu;
- při rozhodování o tom, zda je použití ISA pro LCE u dané auditní zakázky správné.

Část 4 se zabývá také činnostmi souvisejícími s prvoročním auditem.

### *Působnost této části*

Kvalifikační podmínky pro použití ISA pro LCE vymezuje část A tohoto standardu. Tato část, tj. část 4, stanoví povinnosti, které má partner odpovědný za zakázku v rámci firemních postupů týkajících se schvalování nových a pokračování stávajících zakázek na audit méně složitých účetních jednotek.

Důkazní a jiné informace získané během schvalování nové nebo pokračování stávající auditní zakázky slouží k posouzení toho, zda je správné použít pro danou auditní zakázku ISA pro LCE, a jsou informačním zdrojem pro plánování auditu a pro identifikaci a vyhodnocení rizik.

V předmluvě se uvádí, že ISA pro LCE vychází z předpokladu, že se auditorská firma řídí buď ISQM 1, nebo předpisy daného státu, které jsou minimálně stejně náročné. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy stanovit si kvalitativní cíle pro oblast schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem. Kromě toho může soulad s ISQM 1 vyžadovat, aby firma měla pravidla a postupy pro řešení dalších záležitostí, jimiž se tato část zabývá.

Auditor může přijmout auditní zakázku pouze v případě, jsou-li podle jeho názoru splněny příslušné etické požadavky, například nezávislost, odborná způsobilost a řádná péče, a pokud jsou naplněny předpoklady podmiňující provedení auditu. Zohledňuje rovněž to, zda firma poskytuje danému klientovi i jiné služby, které nemají charakter ověřování, a zda jsou tyto služby přípustné.

Tato část dále stanoví povinnosti auditora týkající se počátečních zůstatků u prvoročního auditu.

### **4.1. Cíle**

#### 4.1.1. Cílem auditora je:

- (a) přijmout novou auditní zakázku nebo pokračovat v realizaci stávající auditní zakázky pouze v případě, že byla dohodnuta východiska, na jejichž základě bude zakázka provedena, a to:
  - (i) stanovením toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení auditu;
  - (ii) potvrzením toho, že auditor i vedení a případně osoby pověřené správou a řízením shodně chápou podmínky auditní zakázky.
- (b) při provádění první auditní zakázky získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda:
  - (i) počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které materiálně ovlivňují účetní závěrku za běžné období;

- (ii) vhodné účetní metody uplatněné na počáteční zůstatky byly shodně aplikovány na účetní závěrku za běžné období, resp. zda případné změny byly v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví řádně zaúčtovány a náležitě vykázány v účetních výkazech a vysvětleny a popsány v účetní závěrce.

## 4.2. Předpoklady podmiňující provedení auditu

4.2.1. Aby auditor mohl rozhodnout, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení auditu, je povinen:

- (a) určit, zda je rámec účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky, přijatelný;
- (b) získat od vedení souhlas s tím, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost:
  - (i) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení;
  - (ii) za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nutný pro sestavení takové účetní závěrky, jež neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;
  - (iii) za to, že auditorovi:
    - a. bude poskytnut přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům;
    - b. budou poskytnuty další informace, které si od vedení pro účely auditu vyžádá;
    - c. bude poskytnut neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle jeho názoru nutné důkazní informace získat.

4.2.2. Nejsou-li předpoklady podmiňující provedení auditu splněny, je auditor povinen tuto záležitost projednat s vedením. Auditor nesmí, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy, přijmout navrhovanou auditní zakázku:

- (a) jestliže došel k závěru, že rámec účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky, není přijatelný;
- (b) jestliže nezískal od vedení souhlas s tím, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost.

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

## 4.3. Aspekty týkající se přijetí nebo pokračování zakázky

*Provedení postupů v oblasti schvalování nových a pokračování stávajících zakázek ještě před zahájením plánování pomáhá auditorovi identifikovat a vyhodnotit události nebo okolnosti, které mohou nepříznivě jeho ovlivnit schopnost naplánovat a provést aktuální zakázku.*

4.3.1. Partner odpovědný za zakázku je povinen se přesvědčit, že:

- (a) byla dodržena firemní pravidla a postupy týkající se schvalování nových, resp. pokračování stávajících auditních zakázek;<sup>8</sup>
- (b) přijaté závěry týkající se schvalování nových, resp. pokračování stávajících auditních zakázek jsou přiměřené, včetně toho, že auditní zakázku lze v souladu s částí A ISA pro LCE realizovat podle tohoto standardu.

*Záležitostmi relevantními pro partnera odpovědného za zakázku, pokud jde o to, kdy je správné použít ISA pro LCE, především omezeními týkajícími se jeho používání, se zabývá část A.*

*Důkazní a jiné informace získané během schvalování nové nebo pokračování stávající auditní zakázky slouží k posouzení toho, zda je správné použít pro danou auditní zakázku ISA pro LCE. Avšak další informace získané při identifikaci a vyhodnocování rizik mohou původní rozhodnutí partnera odpovědného za zakázku ohledně použití ISA pro LCE změnit. Jak je uvedeno v části 6 (viz odstavec 6.5.1.), povinností partnera odpovědného za zakázku je s ohledem na charakter a okolnosti účetní jednotky, která je předmětem auditu, během procesu identifikace a vyhodnocení rizik znovu posoudit správnost použití ISA pro LCE. Zohlednění dalších informací získaných během auditu může vést ke změně původního rozhodnutí partnera odpovědného za zakázku ohledně použití ISA pro LCE.*

4.3.2. V některých případech právní předpisy platné v dané jurisdikci předepisují formát nebo znění zprávy auditora v podobě, která se formou nebo používanými výrazy od požadavků tohoto standardu významně liší. Za těchto okolností je auditor povinen posoudit:

- (a) zda by uživatelé účetní závěrky mohli ujištění poskytnuté na základě auditu účetní závěrky nesprávně interpretovat, a pokud ano,
- (b) zda je možné snížit riziko nesprávné interpretace dalšími vysvětlujícími informacemi doplněnými do zprávy auditora.

4.3.3. Jestliže auditor dojde k závěru, že doplněním vysvětlujících informací do zprávy auditora se riziko případné nesprávné interpretace nesníží, nesmí auditní zakázku přijmout. Výjimku představují pouze případy, kdy mu to ukládají právní předpisy. Audit provedený v souladu s takovým právními předpisy není auditem v souladu s ISA pro LCE. Auditor proto ve své zprávě nesmí uvádět, že byl audit proveden v souladu s tímto standardem.

#### 4.4. Podmínky auditní zakázky

4.4.1. Auditor je povinen sjednat podmínky auditní zakázky s vedením účetní jednotky, případně s osobami pověřenými její správou a řízením.

*Jsou-li povinnosti vedení upravené právními předpisy fakticky rovnocenné povinnostem podle tohoto standardu, může auditor v popisu povinností vedení v písemné dohodě použít znění uvedené v právních předpisech.*

*Ilustrativní smluvní dopis je uveden v příloze 2.*

4.4.2. U opakujících se auditů je auditor povinen posoudit, zda okolnosti vyžadují úpravu podmínek auditní zakázky a zda je nutné účetní jednotce připomenout dosavadní podmínky auditní zakázky.

<sup>8</sup> ISQM 1, Řízení kvality u firem provádějících auditu nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby, v odstavci 30 říká, že auditorská firma má povinnost stanovit si kvalitativní cíle pro schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem, mimo jiné, že finanční a provozní priority firmy nesmí vést k nesprávným úsudkům ohledně toho, zda schválit zakázku, resp. v ní pokračovat.

4.4.3. Auditor nesmí souhlasit se změnou podmínek auditní zakázky, jestliže tato změna není přiměřeně odůvodněná.

4.4.4. Jestliže je auditor před dokončením zakázky požádán, aby ji změnil na zakázku, která poskytuje nižší míru jistoty, je povinen posoudit, zda je taková změna dostatečně opodstatněná.

*Dříve než auditor vysloví souhlas se změnou auditní zakázky na prověrku nebo na zakázku na související služby, bude patrně nutné, aby posoudil případné právní nebo smluvní důsledky, které by tato změna měla.*

4.4.5. Jestliže dojde ke změně podmínek auditní zakázky, auditor je povinen sjednat s vedením účetní jednotky nové podmínky zakázky formou smluvního dopisu nebo jinou vhodnou formou písemné dohody.

4.4.6. Pokud auditor nesouhlasí se změnou podmínek auditní zakázky a vedení mu nedovolí v původní zakázce pokračovat, je povinen:

- (a) od auditní zakázky odstoupit, jestliže mu to příslušné právní předpisy umožňují;
- (b) posoudit, zda má smluvní či jinou povinnost informovat ostatní strany, například osoby pověřené správou a řízením, vlastníky nebo regulační orgány, o okolnostech, které vedly k jeho odstoupení.

#### 4.5. První auditní zakázka

4.5.1. U první auditní zakázky po změně auditora je nový auditor v souladu s příslušnými etickými požadavky povinen komunikovat s předchozím auditorem.

4.5.2. Auditor je povinen seznámit se s případnou poslední účetní závěrkou účetní jednotky a související zprávou předchozího auditora pro účely získání informací o počátečních zůstatcích, včetně vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce.

4.5.3. Pokud byla účetní závěrka za minulé účetní období auditována předchozím auditorem a byla k ní vydána zpráva obsahující modifikovaný výrok, auditor je povinen v rámci vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce za běžné období zhodnotit dopad skutečnosti, která byla důvodem pro modifikaci výroku.<sup>9</sup>

4.5.4. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace<sup>10</sup> o tom, zda počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které by materiálně ovlivnily účetní závěrku za běžné období, tím že:

- (a) určí, zda byly konečné zůstatky účetní závěrky minulého období správně převedeny do běžného období nebo zda případně byly upraveny;
- (b) určí, zda byly počáteční zůstatky sestaveny s použitím vhodných účetních metod;
- (c) provede jednu nebo více následujících činností:
  - (i) v případě, že účetní závěrka minulého období byla auditována, posoudí auditní dokumentaci předchozího auditora, aby získal důkazní informace týkající se počátečních zůstatků;
  - (ii) vyhodnotí, zda auditorské postupy prováděné v běžném období poskytují důkazní informace vztahující se k počátečním zůstatkům;

<sup>9</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.9.

<sup>10</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.6.

- (iii) provede další konkrétní auditorské postupy, aby získal důkazní informace vztahující se k počátečním zůstatkům.

*Charakter a rozsah auditorských postupů, které jsou nezbytné k získání dostatečných a vhodných důkazních informací vztahujících se k počátečním zůstatkům, závisí mimo jiné na následujících skutečnostech:*

- *účetní metody používané účetní jednotkou;*
- *charakter zůstatků účtů, skupin transakcí a vysvětlujících a popisných informací a rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce za běžné období;*
- *významnost počátečních zůstatků ve vztahu k účetní závěrce za běžné období;*
- *zda byla účetní závěrka minulého byla auditována, a pokud ano, zda výrok předchozího auditora byl modifikován.*

4.5.5. Pokud auditor získá důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky obsahují nesprávnosti, které by mohly účetní závěrku za běžné období materiálně ovlivnit, je povinen provést dodatečné auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné pro zjištění dopadu na účetní závěrku.<sup>11</sup>

4.5.6 Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda účetní metody uplatněné na počáteční zůstatky byly shodně aplikovány na účetní závěrku za běžné období a zda byly změny účetních metod v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví řádně zaúčtovány a náležitě vykázány v účetních výkazech a vysvětleny a popsány v účetní závěrce.<sup>12</sup>

#### **4.6. Specifické požadavky na komunikaci**

4.6.1. Auditor je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením:

- (a) o své odpovědnosti za utvoření názoru na účetní závěrku sestavenou vedením a za vyjádření výroku k ní;
- (b) o tom, že povinnosti auditora nezbavují vedení účetní jednotky ani osoby pověřené její správou a řízením jejich odpovědnosti za dohled nad sestavením účetní závěrky.

#### **4.7. Specifické požadavky na dokumentaci**

*Povinností auditora je kromě plnění obecných požadavků na dokumentaci, které jsou stanoveny v části 2.4 a platí pro celou auditní zakázku, zdokumentovat rovněž následující záležitosti týkající se specificky této části.*

4.7.1. Auditor je povinen popsat v dokumentaci auditu zjištěné záležitosti, relevantní diskuse s pracovníky a přijaté závěry týkající se schvalování nových klientů, resp. nových auditních zakázek a pokračování vztahů s klientem.

4.7.2. Auditor je povinen zdokumentovat východiska, proč bylo rozhodnuto použít ISA pro LCE.

4.7.3. Auditor je povinen zdokumentovat případnou změnu rozhodnutí použít ISA pro LCE, pokud během auditu zjistí další informace, které změní jeho odborný úsudek v tomto ohledu.

4.7.4. Auditor je povinen uvést ve smluvním dopisu nebo v jiné vhodné formě písemné dohody:

<sup>11</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.7.

<sup>12</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.8.

- (a) skutečnost, že audit účetní závěrky bude proveden podle ISA pro LCE;
- (b) cíl a rozsah auditu účetní závěrky;
- (c) povinnosti auditora a povinnosti vedení účetní jednotky;
- (d) vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví použitého k sestavení účetní závěrky;
- (e) informaci o očekávané formě a obsahu veškerých zpráv, které má auditor vydat;
- (f) prohlášení, že mohou nastat okolnosti, v jejichž důsledku se zpráva od očekávané formy a obsahu může lišit.

4.7.5. Jsou-li podmínky auditní zakázky popsané v tomto standardu dostatečně podrobně upraveny právními předpisy, auditor není povinen je specifikovat v písemné dohodě. Stačí uvést odkaz na příslušný právní předpis a skutečnost, že vedení uznává a uvědomuje si svou odpovědnost.

## 5. Plánování auditu

### *Obsah této části*

Část 5 stanoví povinnosti auditora týkající se plánování auditu (včetně pořádání diskusí týmu provádějícího zakázku) a zabývá se rovněž konceptem materiality při plánování a provádění auditu.

### *Působnost této části*

Plánování není izolovanou fází auditu, jedná se o průběžný a opakující se proces, který je podle potřeby během auditu aktualizován a modifikován. Relevantní pro tuto problematiku je rovněž část 6, která se zabývá identifikací a vyhodnocením rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce, a část 7, která je věnována reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti.

Některé požadavky této části mají návaznost na postupy popisované v jiných částech. Auditor patrně bude nucen tyto postupy provést, aby splnil požadavky této části.

### 5.1. Cíle

#### 5.1.1. Cílem auditora je:

- (a) naplánovat audit tak, aby byl prováděn účinným způsobem;
- (b) vhodně uplatnit koncept materiality při plánování a provádění auditu.

### 5.2. Činnosti spojené s plánováním auditu

*Charakter, načasování a rozsah plánovacích činností se liší v závislosti na charakteru a okolnostech účetní jednotky, na velikosti a charakteru týmu provádějícího zakázku, na předchozích zkušenostech členů týmu s účetní jednotkou a v závislosti na případných změnách okolností, k nimž během auditu dojde.*

*Účel a cíl plánování auditu je shodný bez ohledu na to, jedná-li se o první auditní zakázku nebo o opakující se zakázku. U první auditní zakázky se však může stát, že auditor bude nucen rozšířit plánovací činnosti, neboť zpravidla postrádá předchozí zkušenosti s účetní jednotkou, ke kterým se při plánování opakující se zakázky přihlíží.*

#### 5.2.1. Auditor je povinen určit rozsah, načasování a řízení auditu a dále je povinen:

- (a) určit charakteristické znaky zakázky, které vymezí její předmět;
- (b) stanovit cíle zakázky v oblasti výkaznictví, aby mohlo být naplánováno načasování auditu a charakter komunikace;
- (c) zvážit faktory, které jsou podle odborného posouzení auditora významné pro řízení činnosti týmu provádějícího zakázku;
- (d) posoudit výsledky přípravných prací a v případě nutnosti i to, zda jsou informace získané z jiných zakázek prováděných partnerem odpovědným za zakázku pro danou účetní jednotku relevantní;
- (e) stanovit charakter, načasování a rozsah prováděných postupů a zdrojů potřebných pro realizaci auditní zakázky, včetně toho, zda bude nutné využití expertů.

*Stanovení rozsahu, načasování a řízení auditu nemusí být složitým ani časově náročným úkolem. Pro účely zdokumentování rozsahu, načasování a řízení auditní zakázky může například posloužit stručné memorandum vypracované po dokončení předchozího auditu na základě kontroly auditních dokumentů, které popisuje záležitosti zjištěné během předchozího auditu a je aktualizováno v běžném období v návaznosti na diskuse s vlastníkem-manažerem účetní jednotky. Pro plán auditu lze použít standardní auditorské programy nebo checklisty (kontrolní seznamy) předpokládající malý počet kontrol (který je u méně složitých účetních jednotek pravděpodobný), upravené s ohledem na podmínky zakázky, mimo jiné s ohledem na rizika vyhodnocená auditorem.*

Aspekty relevantní pro týmy, které mají vedle partnera odpovědného za zakázku i další členy

5.2.2. Partner odpovědný za zakázku a ostatní klíčoví členové týmu provádějícího zakázku jsou povinni se účastnit plánování auditu.

5.2.3. Auditor je povinen naplánovat charakter, načasování a rozsah řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohled nad nimi a kontrolu jimi provedené práce.

5.2.4. Partner odpovědný za zakázku je povinen zohlednit při plánování a provádění auditu informace, které získal během procesu schvalování nové nebo pokračování stávající zakázky.

5.2.5. Jestliže auditor získal informace pro plánování a provedení auditu z předchozích zkušeností s účetní jednotkou nebo z předchozích auditů, je povinen vyhodnotit, zda jsou tyto informace relevantní a spolehlivé jako důkazní informace i pro aktuální audit.

5.2.6. Auditor je povinen podle potřeby aktualizovat a měnit rozsah, načasování a řízení auditu.

#### *Diskuse týmu provádějícího zakázku*

Aspekty relevantní pro týmy, které mají vedle partnera odpovědného za zakázku i další členy

5.2.7. Partner odpovědný za zakázku a ostatní klíčoví členové týmu provádějícího zakázku jsou povinni projednat náchylnost účetní závěrky účetní jednotky k materiální nesprávnosti, mimo jiné jsou povinni projednat:

- (a) uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví na skutečnosti a okolnosti účetní jednotky;
- (b) jak a kde by účetní závěrka mohla být náchylná k materiální nesprávnosti způsobené podvodem, včetně možného vzniku podvodu a potenciálních podvodů a chyb vyplývajících ze vztahů a transakcí se spřízněnými stranami.

I když členové týmu provádějícího zakázku věří v poctivost a integritu vedení a případně osob pověřených správou a řízením, nesmí na to při diskusích brát zřetel.

*Předmětem diskusí týmu provádějícího zakázku mohou být i další záležitosti související s auditem, například logistické, provozní či jiné záležitosti (např. když oproti předchozím rokům došlo ke změně rizik materiální nesprávnosti, nebo záležitosti týkající se relevantních etických požadavků, včetně nezávislosti) a také načasování auditu a požadovaná komunikace.*

5.2.8. Jestliže se někteří členové týmu provádějícího zakázku diskuse nezúčastnili, partner odpovědný za zakázku je povinen určit, o jakých záležitostech mají být informováni.



*Využití práce experta vedení*

5.2.9. Pokud byly informace, které mají být použity jako důkazní, vypracovány s využitím práce experta vedení, je auditor povinen s ohledem na význam práce tohoto experta pro své účely:

- (a) vyhodnotit způsobilost, schopnosti a nestrannost tohoto experta;
- (b) seznámit se s prací tohoto experta.

*Vyhodnocení způsobilosti, schopností a nestrannosti experta vedení*

*Způsobilost je dána charakterem a úrovní odbornosti experta vedení. Schopnost znamená, že expert vedení je schopen za daných okolností uplatnit svou způsobilost. Nestrannost se týká dopadů, které může mít předpojatost, střet zájmů nebo vliv jiných osob na odborný či ekonomický úsudek experta vedení. Při vyhodnocování způsobilosti, schopností a nestrannosti experta vedení auditor zohledňuje například to, zda se na experta vztahují určitá pravidla pro výkon jeho činnosti nebo jiné odborné či oborové požadavky.*

*Seznámení s prací experta vedení*

*Auditor při seznamování s prací experta vedení čerpá informace mimo jiné i z dohody sjednané mezi účetní jednotkou a tímto expertem. Informace v dohodě mu pomohou posoudit, zda níže uvedené aspekty vyhovují účelům auditora:*

- *charakter, rozsah a cíle práce experta;*
- *role a povinnosti vedení a role a povinnosti experta;*
- *charakter, načasování a rozsah komunikace mezi vedením a expertem, včetně formy případné zprávy vydané expertem.*

*Využití práce auditorova experta*

5.2.10. Jsou-li k získání dostatečných a vhodných důkazních informací nutné znalosti a zkušenosti z jiného oboru než účetnictví či audit, je auditor povinen zvážit, zda využije práci svého experta.

*Vyžaduje-li sestavení účetní závěrky odborné znalosti i z jiných než účetní oblasti, auditor, který je odborníkem na účetnictví a audit, nemusí mít potřebné odborné znalosti k auditu takové účetní závěrky. Posouzení toho, zda využít práci auditorova experta, případně kdy a do jaké míry, mu pomůže při naplňování požadavků odstavců 3.2.7. a 5.2.1.(e). Je možné, že v průběhu auditu, resp. v případě, že dojde ke změně okolností, své dřívější rozhodnutí o využití práce experta přehodnotí.*

*Auditor má výhradní odpovědnost za vyjádření výroku a tuto odpovědnost nikterak neomezuje skutečnost, že využil práci svého experta. Avšak pokud auditor využívající práci svého experta dojde na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací k závěru, že práce daného experta je pro jeho účely vhodná, může považovat zjištění či závěry tohoto experta z jeho oboru za vhodné důkazní informace.*

5.2.11. Při určování charakteru, načasování a rozsahu postupů prováděných v souvislosti s využitím práce auditorova experta je auditor povinen přihlédnout mimo jiné k následujícím skutečnostem:

- (a) charakter záležitosti, k níž se práce daného experta vztahuje;
- (b) rizika materiální nesprávnosti u záležitosti, k níž se práce experta vztahuje;
- (c) významnost práce experta v kontextu auditu;

- (d) auditorova znalost předchozí práce provedené expertem a zkušenosti s ním;
- (e) zda se na daného experta vztahují pravidla a postupy auditorské firmy v oblasti řízení kvality.

5.2.12. Jestliže auditor využívá práci auditorova experta, je povinen:

- (a) vyhodnotit, zda má tento expert pro auditorovy účely potřebné schopnosti a zda je nestranný a způsobilý. V případě auditorova externího experta musí hodnocení nestrannosti zahrnovat dotazování týkající se zájmů a vztahů, které by mohly expertovu nestrannost ohrozit;
- (b) v dostatečné míře se seznámit s oblastí specializace auditorova experta, aby mohl určit charakter, rozsah a cíl práce daného experta pro auditorovy účely a posoudit vhodnost této práce pro tyto účely;
- (c) dohodnout se s auditorovým expertem, a to písemně, je-li to vhodné, na charakteru, rozsahu a cíli expertovy práce, na rolích a povinnostech auditora a experta, na charakteru, načasování a rozsahu komunikace mezi auditorem a daným expertem a na povinnosti experta zachovávat mlčenlivost.

### 5.3. Materialita

5.3.1. Auditor je povinen určit materialitu pro účetní závěrku jako celek.

#### *Materialita v kontextu auditu*

*Auditor uplatňuje koncept materiality jak při plánování a provádění auditu, tak při vyhodnocování dopadu, který mají zjištěné nesprávnosti na audit a případné neopravené nesprávnosti na účetní závěrku a na výrok ve zprávě auditora.*

*Určení materiality je záležitostí odborného úsudku auditora a je ovlivněno tím, jak auditor chápe potřeby uživatelů účetní závěrky, pokud jde o finanční informace.*

*Auditorův odborný úsudek, pokud jde o to, které nesprávnosti budou považovány za materiální, je základem pro:*

- *určení charakteru, načasování a rozsahu postupů pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti;*
- *identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti;*
- *určení charakteru, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů.*

#### *Použití veličin (benchmarků) pro určení materiality pro účetní závěrku jako celek*

*Jako východisko při určování materiality pro účetní závěrku jako celek se často používá procentuální sazba aplikovaná na vybranou veličinu (benchmark). Volbu vhodné veličiny (benchmarku) ovlivňují mimo jiné následující faktory:*

- *prvky účetní závěrky (například aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady);*
- *případná existence položek, na které uživatelé účetní závěrky obvykle zaměřují svou pozornost;*
- *charakter účetní jednotky, v jaké části životního cyklu se nachází, odvětví a ekonomické prostředí, ve kterém působí;*

- *vlastnická struktura účetní jednotky a způsob jejího financování, například když je účetní jednotka financována výlučně dluhově, a nikoli vlastním kapitálem, budou uživatelé její účetní závěrky patrně klást větší důraz na aktiva a nároky na ně, a nikoli na zisk účetní jednotky;*
- *relativní volatilita veličiny (benchmarku).*

*Příklady veličin (benchmarků), které mohou být v závislosti na okolnostech účetní jednotky vhodné, zahrnují položky vykazované ve výkazu zisku a ztráty, jako je zisk před zdaněním, celkové výnosy, hrubý zisk a celkové náklady, celkový vlastní kapitál nebo hodnota čistých aktiv. U účetních jednotek zřízených za účelem generování zisku se často používá zisk z pokračujících činností před zdaněním. Pokud zisk z pokračujících činností kolísá, mohou být vhodnější jiné veličiny, např. hrubý zisk nebo celkové výnosy. Pro neziskové organizace bude patrně relevantnější použít jako benchmark výnosy, náklady, aktiva nebo vlastní kapitál.*

*Je-li zisk účetní jednotky z pokračujících činností před zdaněním jen formálním údajem, což může být případ podniku, ve kterém je vlastník zároveň manažerem a odčerpává většinu zisku před zdaněním formou odměn, může být vhodnější veličinou zisk před snížením o odměny a před zdaněním.*

*Mezi procentuální sazbou a vybranou veličinou existuje určitý vztah: procentuální sazba použitá na zisk z pokračujících činností před zdaněním bude obvykle vyšší než procentuální sazba použitá na celkové výnosy.*

#### *Aspekty specifické pro účetní jednotky veřejného sektoru*

*V případě účetní jednotky veřejného sektoru jsou hlavními uživateli její účetní závěrky často zákonodárci a regulační orgány. Taková účetní závěrka navíc může být podkladem i pro jiná než ekonomická rozhodnutí. Určení materiality pro účetní závěrku jako celek při auditu účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru je proto ovlivněno právními nebo jinými předpisy a nároky, které na finanční informace kladou zákonodárci a veřejnost v souvislosti s programy veřejného sektoru.*

*Při auditu účetní jednotky veřejného sektoru mohou být vhodnou veličinou pro programy tohoto sektoru celkové náklady nebo čisté náklady (náklady minus výnosy nebo výdaje minus příjmy). Byla-li účetní jednotce veřejného sektoru svěřena do správy veřejná aktiva, mohou být vhodnou veličinou její aktiva.*

- 5.3.2. Auditor je povinen určit úroveň nebo úrovně materiality rovněž pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace, pokud vzhledem ke konkrétním okolnostem týkajícím se účetní jednotky existuje jedna nebo více skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací, u nichž je reálně očekávat, že nesprávnosti v nižší hodnotě, než je materialita účetní závěrky jako celku, by ovlivnily ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky.
- 5.3.3. Auditor je pro účely vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti a určení charakteru, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů povinen určit prováděcí materialitu.

*Pokud by byl audit naplánován výhradně s cílem odhalit jednotlivě materiální nesprávnosti, nezohledňovalo by to skutečnost, že účetní závěrka může být materiálně nesprávná kvůli součtu jednotlivě nemateriálních nesprávností, a nebyl by ponechán prostor pro možné neodhalené nesprávnosti. Prováděcí materialita (z definice jde o jednu nebo více částek) je stanovena tak, aby snížila na dostatečně nízkou úroveň pravděpodobnost, že součet neopravených a neodhalených nesprávností v účetní závěrce překročí úroveň materiality pro účetní závěrku jako celek.*

*Určení prováděcí materiality není pouze mechanickým výpočtem a vyžaduje uplatnění odborného úsudku. Vliv na něj mají poznatky auditora o účetní jednotce, doplňované během provádění postupů identifikace a vyhodnocení rizik, a rovněž charakter a rozsah nesprávností odhalených v předchozích auditech, a z toho vyplývající očekávání auditora, pokud jde o nesprávnosti, které se mohou vyskytnout v běžném období.*

#### *Jednoznačně nepodstatné nesprávnosti*

*Podle části 7 je povinností auditora shromáždit nesprávnosti zjištěné v průběhu auditu s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné. Auditor může během plánování auditu stanovit částku, do které budou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné a nebude je třeba shromažďovat, protože předpokládá, že celková hodnota těchto částek evidentně nebude mít na účetní závěrku materiální dopad.*

- 5.3.4. Jestliže auditor získá během auditu informace, s jejichž znalostí by býval nastavil materialitu jinak, je povinen přehodnotit materialitu určenou pro účetní závěrku jako celek (a případně úroveň nebo úroveň materiality pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace).
- 5.3.5. Dojde-li auditor k závěru, že pro účetní závěrku jako celek (a je-li to relevantní, pro úroveň nebo úroveň materiality pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace) je vhodná nižší materialita než ta, kterou původně určil, je povinen posoudit, zda je nutné upravit i prováděcí materialitu a zda jsou charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů nadále přiměřené.

#### **5.4. Specifické požadavky na komunikaci**

- 5.4.1. Auditor je povinen informovat vedení a případně osoby pověřené správou a řízením o plánovaném rozsahu, načasování a řízení auditu.

#### **5.5. Specifické požadavky na dokumentaci**

*Povinností auditora je kromě plnění obecných požadavků na dokumentaci, které jsou stanoveny v části 2.4 a platí pro celou auditní zakázku, zdokumentovat rovněž následující záležitosti týkající se specificky této části.*

- 5.5.1. Auditor je povinen popsat v dokumentaci auditu rozsah, načasování a řízení auditu, mimo jiné charakter, načasování a rozsah plánovaných postupů a významné změny, k nimž během auditu došlo, včetně jejich důvodů.

Aspekty relevantní pro týmy, které mají vedle partnera odpovědného za zakázku i další členy

- 5.5.2. Auditor je povinen uvést v dokumentaci auditu záležitosti, které byly předmětem diskusí v rámci týmu provádějícího zakázku, a významná přijatá rozhodnutí, včetně významných rozhodnutí týkajících se náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k materiální nesprávnosti způsobené podvodem.

- 5.5.3. Auditor je povinen uvést v dokumentaci auditu:

- (a) následující částky a faktory zvažované při jejich určení (včetně případného následného přehodnocení):
  - (i) materialitu pro účetní závěrku jako celek;

- (ii) úroveň nebo úrovně materiality pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace, pokud je to relevantní;
  - (iii) prováděcí materialitu;
- (b) částku, do níž jsou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné.

## 6. Identifikace a vyhodnocení rizik

### Obsah této části

Část 6 stanoví požadavky týkající se odpovědnosti auditora za provádění auditorských postupů a souvisejících činností, jejichž cílem je:

- seznámit se s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky;
- identifikovat rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, a to jednak na úrovni účetní závěrky a jednak na úrovni tvrzení;
- vyhodnotit přirozené riziko a kontrolní riziko.

Opakující se charakter procesu identifikace a vyhodnocení rizik prováděného auditorem ilustruje příloha 3.

### Působnost této části

Tato část popisuje povinnosti auditora týkající se identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce. Z toho pak vycházejí auditorské postupy, které auditor provádí v reakci na vyhodnocená rizika, což je téma následující části 7. Část 5 stanoví povinnosti auditora týkající se plánování auditu, včetně požadavků na diskusí týmu provádějícího zakázku.

### 6.1. Cíle

6.1.1. Cílem auditora je identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, a to na úrovni účetní závěrky i na úrovni tvrzení, a tím si vytvořit základ pro návrh a realizaci reakcí na tato rizika (vyhodnocená rizika).

*Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky auditorovi umožňuje identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti. Proces identifikace a vyhodnocení rizik prováděný auditorem je opakující se a dynamický.*

### 6.2. Postupy identifikace a vyhodnocení rizik a související činnosti

6.2.1. Auditor je povinen navrhnout a provést postupy vyhodnocení rizik, aby tím získal důkazní informace poskytující vhodný základ pro:

- (a) identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, a to na úrovni účetní závěrky i na úrovni tvrzení;
- (b) návrh dalších auditorských postupů.

*Auditor při určování charakteru a rozsahu postupů, které bude provádět, uplatňuje odborný úsudek. Jeho postupy se budou lišit v závislosti na formálnosti interních pravidel a postupů účetní jednotky.*

*Některé méně složité účetní jednotky, a především účetní jednotky řízené svým vlastníkem, nemívají zavedené strukturované procesy a systémy, resp. mají zavedené procesy a systémy, ale s omezenou dokumentací, případně je neuplatňují důsledně. I když takové systémy a procesy nemají formální charakter, povinností auditora je provést procesy popsané v odstavci 6.2.3.*

*Navrhovat a provádět postupy vyhodnocení rizik nepředpojatým způsobem, který nebude upřednostňovat získávání důkazních informací potvrzujících určité předpoklady, a naopak vylučovat důkazní informace, které těmto předpokladům odporují, mimo jiné znamená získávat důkazní informace z různých zdrojů v rámci účetní jednotky i mimo ni. Povinností auditora nicméně není dělat detailní průzkum a najít všechny potenciální zdroje důkazních informací.*

6.2.2. Při získávání důkazních informací pro účely identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti a pro navrhování dalších postupů je auditor povinen věnovat pozornost rovněž následujícím zdrojům informací:

- (a) proces schvalování nové nebo pokračování stávající zakázky;
- (b) případné ostatní zakázky, které partner odpovědný za zakázku realizoval pro danou účetní jednotku.

6.2.3. Postupy identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti musí zahrnovat:

- (a) dotazování vedení a dalších relevantních pracovníků účetní jednotky;
- (b) analytické postupy;
- (c) pozorování a inspekci.

*Povinností auditora není provádět všechny tyto postupy pro každý aspekt seznamování se s účetní jednotkou podle této části.*

*Analytické postupy prováděné pro účely identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti auditorovi pomáhají identifikovat rozpory, neobvyklé transakce nebo události, částky, poměrové ukazatele a trendy, které signalizují výskyt záležitostí s potenciálním dopadem na audit. Identifikované neobvyklé nebo neočekávané vztahy auditorovi pomohou při identifikaci rizik materiální nesprávnosti, zvláště rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem, včetně podvodů vztahujících se k výnosovým účtům.*

*Analytické postupy prováděné v rámci postupů identifikace a vyhodnocení rizik se zaměřují jak na finanční (např. prodejní ceny), tak na nefinanční informace (např. objem prodaného zboží) a používají vysoce agregovaná data. Pro identifikaci oblastí s potenciálně vyšším rizikem někdy auditorovi stačí jednoduché porovnání informací, například srovnání se zůstatky předchozího účetního období.*

*Pozorování a inspekce podporují, potvrzují nebo vylučují výsledky dotazování provedeného u vedení a dalších osob a poskytují auditorovi informace o účetní jednotce a jejím prostředí. I když účetní jednotka nemá zdokumentovaná pravidla a postupy nebo její kontroly nejsou formalizované, auditor může pozorováním a inspekcí toho, jak kontroly provádí, získat určité důkazní informace podporující identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti.*

*Aspekty specifické pro účetní jednotky veřejného sektoru*

*Auditoři účetních jednotek z veřejného sektoru se při dotazování na informace, jež jim pomohou při identifikaci rizik materiální nesprávnosti, mohou zaměřit i na další zdroje, například na auditory podílející se na jiných auditech týkajících se dané účetní jednotky. Při auditu účetních jednotek z veřejného sektoru může auditor v rámci postupů identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti provádět rovněž pozorování a inspekci dokumentů připravených vedením pro legislativní orgány, například dokumentů souvisejících s povinným vykazováním výkonnosti.*

*Automatizované nástroje a techniky*

*Automatizované nástroje a techniky auditorovi umožňují navrhovat a provádět postupy identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na relativně velkých objemech dat (z účetních knih nebo na jiných provozních údajích), mimo jiné analýzy, pozorování a inspekce.*

6.2.4. Při navrhování a provádění postupů identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti je auditor povinen zohlednit potenciální rizika materiální nesprávnosti, která by mohla vyplývat z:

- (a) podvodu nebo chyby;
- (b) transakcí a vztahů se spřízněnými stranami;
- (c) událostí nebo podmínek, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

*Podvod*

*Podvodné účetní výkaznictví zahrnuje úmyslné nesprávnosti, včetně neuvedení částek nebo vysvětlujících a popisných informací, s cílem klamat uživatele účetní závěrky. Často je způsobeno tím, že vedení obchází kontrolní mechanismy, které se jinak mohou jevit jako efektivně fungující, příklad může být vyhotovením fiktivních účetních záznamů ke konci účetního období.*

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

*Zpronevěra majetku je často doprovázena falešnými nebo zavádějícími záznamy nebo doklady, které mají skrýt skutečnost, že daný majetek chybí nebo byl použit jako zástava bez náležitého schválení.*

*Rizikové faktory podvodu vyskytující se u méně složitých účetních jednotek jsou obvykle jiné než u složitějších účetních jednotek. Na jedné straně platí, že vedení nebo vlastník-manažer méně složitých účetních jednotek jsou mnohdy schopni vykonávat účinnější dohled, než je tomu u složitějších účetních jednotek. Tento dohled může kompenzovat omezené možnosti oddělení pravomocí. Na druhé straně menší oddělení pravomocí a větší zapojení managementu nebo vlastníka-manažera otevírá větší prostor pro obcházení vnitřních kontrol a páchaní podvodů. V méně složitých účetních jednotkách, včetně jednotek řízených vlastníky-manažery, existují jiné tlaky nebo motivace k páchaní podvodů než ve složitějších účetních jednotkách. Rizikové faktory podvodu relevantní pro méně složitých účetních jednotek shrnuje příloha 4.*

*Spřízněné strany*

*V některých méně složitých účetních jednotkách bývají transakce mezi vlastníkem-manažerem a jeho blízkými rodinnými příslušníky běžné, zejména ve společnostech ovládaných úzkým okruhem osob. Tyto transakce se mnohdy neuskutečňují za běžných tržních podmínek, například některé transakce se spřízněnými stranami mohou být realizovány bezúplatně nebo za protihodnotu, která se výrazně liší od reálné hodnoty.*

*Nepřetržitě trvání podniku*

*K událostem a podmínkám potenciálně zásadním způsobem zpochybňujícím schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, které jsou zvláště významné pro méně složitých účetních jednotek, patří riziko, že banky nebo jiní věřitelé, blízcí rodinní příslušníci nebo vlastníci-manažeři přestanou takovou*



*jednotku podporovat, dále potenciální ztráta hlavního dodavatele, významného odběratele či klíčového zaměstnance nebo ztráta provozní licence, franšízy či jiné právní dohody, na jejímž základě účetní jednotka provozuje svou činnost.*

- 6.2.5. Pokud byl k účetní závěrce účetní jednotky za předchozí účetní období vydán modifikovaný výrok, auditor je při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti povinen posoudit, jaký dopad to bude mít na účetní závěrku za běžné období.

### 6.3. Seznámení s relevantními aspekty účetní jednotky

*Poznanky o relevantních aspektech účetní jednotky, včetně jejího prostředí, příslušného rámce účetního výkaznictví a vnitřního kontrolního systému, představují referenční rámec, na základě něhož auditor identifikuje a vyhodnocuje rizika materiální nesprávnosti. Čerpá z nich také při plánování a provádění dalších auditorských postupů.*

#### *Dotazování managementu a ostatních pracovníků účetní jednotky*

- 6.3.1. Auditor je povinen dotázat se vedení a případně osob pověřených správou a řízením na následující skutečnosti:

- (a) jak účetní jednotka identifikuje podnikatelská rizika relevantní pro sestavení její účetní závěrky a jak je ošetřuje;
- (b) jaká rizika podvodu existují v účetní jednotce a jaké kontroly vedení zavedlo v zájmu snížení těchto rizik;
- (c) jakým způsobem a v jaké míře se vedení přímo podílí na provozu účetní jednotky a na dalších činnostech, které mu mohou pomoci předcházet nesprávnostem v účetních informacích, odhalovat je a identifikovat kontroly, které nefungují podle plánu;
- (d) kdo jsou spřízněné strany účetní jednotky, včetně:
  - (i) změn oproti předchozímu účetnímu období;
  - (ii) charakteru vztahů mezi účetní jednotkou a jejími spřízněnými stranami;
  - (iii) případných transakcí mezi účetní jednotkou a jejími spřízněnými stranami v aktuálním účetním období, jejich typu a účelu;
- (e) zda účetní jednotka dodržuje právní předpisy, které mohou mít vliv na její účetní závěrku, a zda existuje nějaká korespondence s příslušnými licenčními nebo regulačními orgány, která by mohla být pro účetní závěrku relevantní;
- (f) na základě čeho vedení hodlá použít předpoklad nepřetržitého trvání podniku a zda existují nějaké události nebo podmínky, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a pokud ano, jak to vedení plánuje řešit.

*Dotazování managementu a případně osob pověřených správou a řízením auditorovi pomáhá identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti a reagovat na ně.*

*Dotazování na to, jak účetní jednotka identifikuje a vyhodnocuje svá podnikatelská rizika relevantní pro sestavení účetní závěrky, pomáhá auditorovi pochopit:*

- *v jakých oblastech byla identifikována ekonomická rizika;*
- *zda a jak účetní jednotka na tato rizika reagovala;*

- zda byla rizika, která účetní jednotce hrozí, identifikována, vyhodnocena a řešena způsobem, který odpovídá charakteru a okolnostem účetní jednotky.

*Dotazování na rizika materiální nesprávnosti účetní podvodem nebo chybou pomáhá auditorovi pochopit:*

- jak vedení vyhodnotilo riziko, že by účetní závěrka mohla být materiálně nesprávná kvůli podvodu, včetně charakteru, rozsahu a frekvence jeho vyhodnocení;
- jaký proces vedení používá k odhalování rizik výskytu podvodu v účetní jednotce a jak na ně reaguje, včetně všech specifických rizik výskytu podvodu, která vedení identifikovalo nebo na něž bylo upozorněno, a k identifikaci skupin transakcí, zůstatků účtů či vysvětlujících a popisných informací, u kterých by mohlo existovat riziko výskytu podvodu;
- jak vedení informuje osoby pověřené správou a řízením o procesech, které používá k odhalování rizik podvodu a k reagování na ně.

*Dotazování na to, jak vedení provádí činnosti, jejichž cílem je předcházet nesprávnostem v účetních informacích, odhalovat je a identifikovat kontroly, které nefungují podle plánu, se týká např. toho, jaké informace vedení používá, na základě čeho je považuje za dostatečně spolehlivé a jak odstraňuje zjištěné nedostatky. Tyto dotazy pomáhají auditorovi zjistit, zda ostatní aspekty vnitřního kontrolního systému účetní jednotky existují a zda fungují v souladu s okolnostmi účetní jednotky a s ohledem na jejich charakter a složitost.*

*Při použití předpokladu nepřetržitého trvání podniku účetní jednotka sestavuje účetní závěrku na základě předpokladu, že je fungujícím podnikem a že bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. Tento předpoklad se používá pro sestavení účetní závěrky k všeobecným účelům, s výjimkou případů, kdy vedení má v úmyslu dát účetní jednotku do likvidace nebo ukončit její činnost, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit. Jestliže je vhodné použít předpoklad nepřetržitého trvání podniku, účetní jednotka zaúčtuje aktiva a pasiva způsobem, který předpokládá, že bude schopna v rámci své běžné činnosti realizovat svá aktiva a uhradit své závazky.*

Aspekty relevantní pro týmy, které mají vedle partnera odpovědného za zakázku i další členy

6.3.2. Auditor je povinen sdílet důležité informace získané o spřízněných stranách účetní jednotky s ostatními členy týmu provádějícího zakázku.

6.3.3. Auditor je povinen klást otázky vedení a dalším relevantním osobám v rámci účetní jednotky, aby zjistil, zda vědí o nějakém skutečném nebo údajném podvodu, který se týká účetní jednotky, nebo o podezření ze spáchání takového podvodu.

*Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím*

6.3.4. Auditor je povinen seznámit se:

- s organizační strukturou, vlastnictvím, správou a řízením a obchodním modelem účetní jednotky;
- s ekonomickým odvětvím, v němž účetní jednotka působí, a jinými externími faktory;
- se způsobem měření finanční výkonnosti účetní jednotky;
- s příslušným právním a regulačním rámcem relevantním pro účetní jednotku a s tím, jak ho jednotka dodržuje;

- (e) s transakcemi realizovanými účetní jednotkou a s dalšími událostmi a podmínkami vyžadujícími provádění účetních odhadů, které se vykazují v účetních výkazech nebo popisují v účetní závěrce, a jejich změnami;
- (f) s dohodami nebo vztahy, z nichž mohou vyplynout závazky nevykázané v účetních výkazech nebo budoucí závazky.

*Poznanky o obchodním modelu účetní jednotky auditorovi pomáhají pochopit její cíle a strategii a ekonomická rizika, která na sebe bere a jimž je vystavena. Poznanky o podnikatelských rizicích, jež mají dopad na účetní závěrku, auditorovi pomáhají při identifikaci rizik materiální nesprávnosti, protože většina podnikatelských rizik má nakonec nějaké finanční důsledky, a tudíž i dopad na účetní závěrku. Při seznamování s obchodním modelem účetní jednotky auditor může zohlednit i to, jak účetní jednotka používá IT.*

*K relevantním faktorům týkajícím se ekonomického odvětví patří podmínky daného odvětví, jako např. konkurenční prostředí, odběratelsko-dodavatelské vztahy nebo technologický rozvoj. Jiné externí faktory ovlivňující účetní jednotku, jimž auditor věnuje pozornost, zahrnují klimatická rizika, všeobecné ekonomické podmínky, úrokové sazby, dostupnost financování a inflaci nebo revalvací měny.*

*Při seznamování s dohodami nebo vztahy, z nichž mohou vyplynout závazky nevykázané v účetních výkazech nebo budoucí závazky, může auditor zvážit inspekci zápisů z jednání a korespondence s právním poradcem a kontrolu účtů nákladů na právní služby.*

*Aspekty specifické pro účetní jednotky veřejného sektoru*

*I když účetní jednotky působící ve veřejném sektoru obvykle vytvářejí a poskytují hodnotu jiným způsobem než účetní jednotky vytvářející hodnotu pro své vlastníky, přesto i ony mají „obchodní model“, který má konkrétní cíl. K záležitostem relevantním z hlediska obchodního modelu, s nimiž se auditoři účetních jednotek z veřejného sektoru seznamují, patří:*

- *činnost příslušných státních orgánů a související programy;*
- *programové cíle a strategie, včetně veřejné politiky.*

*Seznámení s příslušným rámcem účetního výkaznictví*

6.3.5. Auditor je povinen seznámit se:

- (a) s příslušným rámcem účetního výkaznictví, včetně požadavků týkajících se účetních odhadů, jako jsou kritéria pro jejich uznání, oceňovací báze a související požadavky na jejich vykazování či na jejich popsání v účetní závěrce, a dále s tím, jak se tyto požadavky uplatňují s ohledem na charakter účetní jednotky, její okolnosti a její prostředí;
- (b) s účetními metodami používanými účetní jednotkou a s důvody jejich případných změn.

6.3.6. Auditor je povinen vyhodnotit, zda jsou účetní metody uplatňované účetní jednotkou správné a zda jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

*Seznámení s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky*

*V případě méně složitých účetních jednotek, zejména v jednotkách řízených vlastníky-manažery, se způsob, jak je navržen, zaveden a udržován vnitřní kontrolní systém účetní jednotky, bude lišit podle její velikosti a složitosti. I když účetní jednotka nemá žádné formalizované procesy ani*

zdokumentované zásady či postupy, povinností auditora je seznámit se s tím, jak její vedení nebo případně osoby pověřené správou a řízením předcházejí podvodům a chybám a jak je odhalují, a na základě odborného úsudku určit charakter a rozsah postupů, jejichž prostřednictvím získá potřebné poznatky.

#### *Aspekty specifické pro účetní jednotky veřejného sektoru*

*Auditoři účetních jednotek z veřejného sektoru mají často další povinnosti týkající se vnitřní kontroly, například zpracovávají zprávy o dodržování kodexu správné praxe nebo o čerpání výdajů v souladu s rozpočtem. Úkolem auditora účetních jednotek z veřejného sektoru může být rovněž podávání zpráv o dodržování právních a jiných předpisů. V těchto případech se auditor obvykle zabývá posouzením vnitřního kontrolního systému účetní jednotky širěji a podrobněji.*

Seznámení s kontrolním prostředím účetní jednotky

6.3.7. Auditor je povinen:

- (a) seznámit se s kontrolním prostředím účetní jednotky relevantním pro sestavení účetní závěrky;
- (b) posoudit, zda kontrolní prostředí účetní jednotky je s ohledem na její charakter a složitost vhodným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému.

*Auditor se mimo jiné seznamuje:*

- *s tím, jak vedení a případně osoby pověřené správou a řízením dohlížejí na účetní jednotku, jak dávají najevo integritu a etické hodnoty, například když komunikují se zaměstnanci o tom, jaká obchodní praxe a etické chování se od nich očekává;*
- *s firemní kulturou účetní jednotky, včetně toho, zda vedení podporuje poctivost a etické chování;*
- *s přidělováním pravomocí a odpovědností v rámci účetní jednotky;*
- *s tím, jakým způsobem účetní jednotka získává kvalifikované pracovníky, jak se stará o jejich odborný rozvoj a stabilizaci;*
- *pokud je to relevantní, s tím, do jaké míry je vlastník-manažer aktivně zapojen do činnosti účetní jednotky a jaký vliv to má na riziko obcházení vnitřních kontrol vedením kvůli nedostatečnému oddělení pravomocí.*

*Kontrolní prostředí je základem fungování ostatních složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky a jeho případné nedostatky mohou narušit celý tento systém. Samo o sobě sice přímo nezabraňuje nesprávnostem ani je neodhaluje a neopravuje, ovlivňuje však účinnost kontrol v rámci celého systému. Kontrolní prostředí zahrnuje dozorčí a řídicí funkce a postoje, názory a jednání osob pověřených správou a řízením a managementu, které se vztahují k vnitřnímu kontrolnímu systému účetní jednotky a jeho významu v účetní jednotce.*

*Vzhledem k tomu, že tyto složky jsou základem vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, případné nedostatky v jejich fungování mají na sestavení účetní závěrky rozsáhlý dopad. Poznatky o nich a jejich vyhodnocení tudíž ovlivňují identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a mohou ovlivnit rovněž identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení a reakci auditora na vyhodnocená rizika.*

*Pro méně složité účetní jednotky patrně nebudou relevantní všechny aspekty kontrolního prostředí, resp. tyto aspekty budou méně formalizované. Taková účetní jednotka například nemívá psaný kodex chování, ale prostřednictvím interní verbální komunikace a osobního příkladu vedení vytváří firemní kulturu, která klade důraz na integritu a etické chování.*

*V některých účetních jednotkách hraje klíčovou roli jediná osoba, která sama rozhoduje prakticky o veškerých záležitostech. Jednání a postoje takové osoby pak mají rozsáhlý dopad na firemní kulturu účetní jednotky, což má následně rozsáhlý dopad i na její kontrolní prostředí. Jestliže vedení účetní jednotky dominuje jediná osoba, nemusí to obvykle samo o sobě znamenat jeho neschopnost projevit správný postoj ve vztahu k vnitřnímu kontrolnímu systému a k procesu účetního výkaznictví. V některých účetních jednotkách může být nedostatečnost kontrol vyvážena povinným schválením managementem účetní jednotky, což může snížit riziko spáchání podvodu zaměstnancem. Skutečnost, že vedení dominuje jediná osoba, však může naznačovat potenciální nedostatek ve vnitřním kontrolním systému, neboť může docházet k obcházení vnitřních kontrol ze strany vedení.*

Seznámení s procesem sestavení účetní závěrky

6.3.8. Auditor je povinen seznámit se s procesem, který účetní jednotka používá pro sestavení účetní závěrky, a to v souvislosti s významnými skupinami transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlujícími a popisnými informacemi. Mimo jiné je povinen seznámit se:

- (a) s účetními a dalšími záznamy, které slouží jako podklad pro skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace;
- (b) s tím, jakým způsobem jsou transakce generovány a jak jsou informace o nich zaznamenávány, zpracovávány, v případě potřeby opravovány, zapisovány do účetních knih a vykazovány v účetní závěrce;
- (c) s tím, jakým způsobem jsou zachycovány ostatní informace, tj. informace o událostech a podmínkách netýkající se transakcí, a jak jsou zpracovávány a popisovány v účetní závěrce;
- (d) se zdroji účetní jednotky relevantními pro body (a) až (c), včetně IT prostředí.

*Při seznamování s procesem, který účetní jednotka používá pro sestavení účetní závěrky, auditor v souvislosti s významnými skupinami transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlujícími a popisnými informacemi věnuje pozornost mimo jiné těmto záležitostem:*

- *jak jsou zpracovávány číselné údaje a jiné informace o transakcích, jiných událostech a podmínkách;*
- *jak je zajištěna integrita číselných údajů a jiných informací;*
- *jaké jsou používány informační procesy a personální či jiné zdroje.*

*Auditor může získávat poznatky různým způsobem, včetně:*

- *dotazování příslušných pracovníků ohledně postupů, které účetní jednotka používá pro generování, zaznamenávání, zpracování a vykazování transakcí, nebo ohledně procesu účetního výkaznictví;*
- *inspekce interních směrnic upravujících pravidla a procesy či jiné dokumentace týkající se procesu sestavení účetní závěrky v účetní jednotce;*
- *pozorování pracovníků účetní jednotky při naplňování pravidel a postupů;*

- *sledování vybraných transakcí celým procesem sestavení účetní závěrky (tj. provedením testu průběhu transakce).*

*Méně složité účetní jednotky, jejichž vedení se přímo účastní jejich činnosti, obvykle nepotřebují rozsáhlé popisy účetních postupů, složité účetní záznamy ani psaná pravidla.*

*Automatizované nástroje a techniky*

*V některých případech auditor používá pro získání přímého přístupu k databázím s účetními záznamy nebo pro stažení jejich obsahu automatizované techniky. Použití automatizovaných nástrojů a technik na tyto informace mu umožňuje potvrdit si poznatky o tom, jak transakce procházejí informačním systémem účetní jednotky, a to sledováním účetních zápisů či jiných digitálních záznamů týkajících se konkrétní transakce nebo celého základního souboru transakcí od jejich vygenerování v účetnictví až po zápis v hlavní knize. Analýza kompletních nebo velkých souborů transakcí může rovněž přispět k identifikaci odchylek od obvyklých nebo očekávaných postupů zpracování transakcí, což může vést k identifikaci rizik materiální nesprávnosti.*

6.3.9. V souvislosti s účetními odhady a souvisejícími vysvětlujícími a popisnými informacemi týkajícími se významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací je auditor povinen seznámit se s tím, jak vedení:

- identifikuje, vybírá a uplatňuje relevantní metody, předpoklady a údaje, které jsou vhodné v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví, včetně identifikace významných předpokladů;
- pochovalo míru nejistoty odhadu a ošetřilo ji, včetně výběru bodového odhadu a souvisejících vysvětlujících a popisných informací, které budou uvedeny v účetní závěrce;
- kontroluje, k jakým výsledkům dospěly záležitosti, jež byly předmětem účetních odhadů stanovených v minulosti, a jak reaguje na závěry těchto kontrol.

6.3.10. Auditor je povinen vyhodnotit, zda proces, který účetní jednotka používá pro sestavení účetní závěrky, včetně účetních odhadů, vhodně podporuje toto sestavení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Seznámení se službami poskytovanými servisní organizací

6.3.11. Využívá-li účetní jednotka služby poskytované servisní organizací a tyto služby jsou relevantní pro proces sestavení účetní závěrky, je auditor v souladu s odstavcem 6.3.8. povinen seznámit se s těmito skutečnostmi:

- charakter služeb poskytovaných servisní organizací a význam těchto služeb pro uživatelskou účetní jednotku, včetně jejich dopadu na její vnitřní kontrolní systém;
- charakter a materialita zpracovávaných transakcí nebo účtů či procesů účetního výkaznictví ovlivněných servisní organizací;
- míra interakce činností servisní organizace s činnostmi uživatelské účetní jednotky;
- smluvní podmínky upravující činnosti prováděné servisní organizací.

Poznatky auditora o službách poskytovaných servisní organizací musí být takové, aby byly dostatečným základem pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti.

*Méně složité účetní jednotky často využívají externí účetní služby, od zpracování některých transakcí (např. zpracování mzdové agendy a odvody daní ze mzdy) a vedení účetních záznamů až po sestavení účetní závěrky. Nicméně využívání služeb servisní organizace při sestavení účetní závěrky nezbavuje vedení takové účetní jednotky a případně osoby pověřené její správou a řízením odpovědnosti za účetní závěrku.*

*Služby poskytované servisní organizací jsou relevantní pro proces sestavení účetní závěrky uživatelské účetní jednotky, pokud jsou tyto služby a kontroly nad nimi součástí procesu popsaného v odstavci 6.3.8., resp. pokud na něj mají vliv.*

*Ze získaných poznatků auditor čerpá informace o charakteru a významu služeb poskytovaných servisní organizací a o jejich vlivu na vnitřní kontrolní systém uživatelské účetní jednotky. Tyto poznatky ovlivňují charakter a rozsah prací, které auditor provede v souvislosti se službami poskytovanými servisní organizací. Význam kontrol servisní organizace ve vztahu ke kontrolám uživatelské účetní jednotky závisí na míře interakce mezi činnostmi servisní organizace a činnostmi uživatelské účetní jednotky. Někdy servisní organizace zpracovává a účtuje transakce, u nichž se následně vyžaduje schválení účetní jednotkou. Jindy se účetní jednotka spoléhá na to, že tyto kontroly provádí servisní organizace.*

*Servisní organizace může pověřit svého auditora, aby vydal zprávu o popisu a návrhu jejích kontrol (zpráva typu 1) nebo zprávu o popisu a návrhu jejích kontrol a provozní účinnosti těchto kontrol (zpráva typu 2). Tyto zprávy mohou být pro auditora zdrojem informací při získávání poznatků o vnitřním kontrolním systému uživatelské účetní jednotky. Avšak používání těchto zpráv jako důkazních informací o návrhu, implementaci nebo provozní účinnosti kontrol v servisní organizaci není předmětem tohoto standardu, a standard tudíž nestanoví žádné požadavky v této oblasti.*

Seznámení s kontrolními činnostmi účetní jednotky

6.3.12. Auditor je povinen seznámit se s kontrolními činnostmi účetní jednotky tím, že identifikuje níže uvedené kontroly ošetřující rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. U každé kontroly identifikované podle bodů (a)–(e) níže je povinen provést kromě dotazování i další postupy, aby posoudil, zda je kontrola navržena efektivně a zda byla zavedena:

- (a) kontroly ošetřující rizika, která byla vyhodnocena jako významná;
- (b) kontroly účetních zápisů, včetně účetních zápisů používaných k zaznamenání neopakujících se a neobvyklých transakcí nebo úprav;
- (c) případné kontroly, jejichž provozní účinnost auditor hodlá otestovat pro účely stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, včetně kontrol ošetřujících rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace;
- (d) případné kontroly, jejichž předmětem jsou významné transakce a ujednání se spřízněnými stranami a významné transakce a ujednání nespádající do běžné činnosti;
- (e) případné kontroly podle bodů (a) až (d) existující v uživatelské účetní jednotce, jejichž předmětem jsou služby poskytované servisní organizací, včetně kontrol, jejichž předmětem jsou transakce takovou organizací zpracovávané.

*Při seznamování s kontrolními činnostmi účetní jednotky auditor s ohledem na okolnosti účetní jednotky identifikuje konkrétní kontroly a posuzuje jejich návrh, a zda byly zavedeny. Posouzení návrhu a zavedení kontrol zahrnuje posouzení toho, zda je kontrola navržena tak, že účinně ošetřuje*

*riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení nebo že účinně podporuje fungování jiných kontrol, a zjistit, zda byla kontrola zavedena.*

*Toto posouzení auditorovi pomáhá při seznamování s tím, jak vedení ošetřuje některá rizika, a slouží to tudíž jako základ pro návrh a realizaci dalších auditorských postupů, jimiž auditor reaguje na identifikovaná rizika v případě, že neplánuje testovat provozní účinnost identifikovaných kontrol.*

#### *Účetní zápisy*

*Patrně u každého auditu se auditor bude zabývat kontrolami účetních zápisů, protože každá účetní jednotka obvykle pro začlenění informací o zpracování transakcí do hlavní knihy používá účetní zápisy, ať už standardní, nebo nestandardní, automatizované, či manuální. Do jaké míry se auditor bude zabývat rovněž jinými kontrolami, bude záviset na charakteru účetní jednotky a na tom, jaké další auditorské postupy auditor hodlá provádět. Někdy účetní jednotka nemá složitý informační systém a auditor se nehodlá spoléhat na provozní účinnost jejích kontrol. Neidentifikoval žádná významná rizika ani jiná rizika materiální nesprávnosti, u nichž by bylo třeba vyhodnotit návrh vnitřních kontrol a zjistit, zda byly implementovány. U takového auditu může auditor dojít k závěru, že v účetní jednotce nejsou k identifikaci jiné kontroly než kontroly účetních zápisů.*

#### *Spřízněné strany*

*Kontroly v méně složitých účetních jednotkách budou pravděpodobně méně formální a tyto jednotky nemusí mít zavedeny žádné zdokumentované procesy k řešení vztahů a transakcí se spřízněnými stranami. Vlastník-manažer může svým aktivním zapojením do všech významných aspektů transakcí některá rizika vyplývající z transakcí se spřízněnými stranami zmírnit, případně zvýšit. U takových účetních jednotek se může auditor obeznámit se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami a všemi případnými kontrolami, které se k nim pojí, prostřednictvím dotazování vedení v kombinaci s dalšími postupy, jako je sledování činností, jež ve spojitosti s dohledem a kontrolou vykonává vedení, a inspekce dostupné relevantní dokumentace.*

6.3.13. U kontrol identifikovaných podle odstavce 6.3.12. je auditor povinen:

- (a) identifikovat IT aplikace a další aspekty IT prostředí účetní jednotky, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT, a identifikovat rovněž související rizika;
- (b) identifikovat obecné IT kontroly, které účetní jednotka používá pro ošetření těchto rizik;
- (c) provést kromě dotazování i další postupy a na základě toho posoudit, zda jsou identifikované obecné IT kontroly navrženy efektivně a zda byly zavedeny.

*Při získávání poznatků o procesu, který účetní jednotka používá pro sestavení účetní závěrky (např. provedením testu průběhu transakce), se auditor seznamuje rovněž s jejím IT prostředím relevantním pro toky transakcí a pro zpracování informací. Fakt, že účetní jednotka používá IT aplikace nebo jiné aspekty IT prostředí, totiž může vést ke vzniku rizik vyplývajících z používání IT (což je náchylnost kontrol zpracování informací k tomu, že jejich návrh nebo fungování je neúčinné, nebo jde o rizika ohrožujících integritu informací).*



*Rozsah seznamování s IT procesy účetní jednotky, mimo jiné s tím, v jaké míře zavedla obecné IT kontroly, se bude lišit v závislosti na charakteru a okolnostech účetní jednotky a jejího IT prostředí a rovněž v závislosti na charakteru a rozsahu vnitřních kontrol, které auditor identifikoval. V závislosti na těchto faktorech se bude lišit rovněž počet IT aplikací, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT. Obecné IT kontroly přispívají k zajištění nepřetržitého a řádného fungování IT prostředí, včetně nepřetržitého efektivního fungování kontrol zpracování informací a integrity informací.*

#### *Nedostatky ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky*

6.3.14. Auditor je povinen určit, zda byly ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky zjištěny nějaké nedostatky, a pokud ano, zda jednotlivě nebo v souhrnu představují významné nedostatky.

*Auditor může při seznamování s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky dojít k závěru, že určitá její pravidla a postupy nejsou s ohledem na její charakter a okolnosti vhodné. Tento závěr může být indikátorem, který auditorovi pomůže při identifikaci nedostatků ve vnitřním kontrolním systému. Pokud auditor zjistil jeden či více nedostatků, posoudí dopady, které tyto nedostatky mají pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti a pro návrh dalších auditorských postupů.*

*Při posuzování významnosti nedostatků ve vnitřním kontrolním systému auditor uplatňuje odborný úsudek.*

#### **6.4. Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti**

*Auditor identifikuje a vyhodnocuje rizika materiální nesprávnosti proto, aby mohl určit charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, jejichž prostřednictvím získá dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní utvořit si názor na účetní závěrku a snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň.*

6.4.1. Auditor je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou:

- (a) na úrovni účetní závěrky, přitom musí určit, zda tato rizika ovlivňují vyhodnocení rizik na úrovni tvrzení a posoudit charakter i rozsah rozsáhlého dopadu těchto rizik na účetní závěrku;
- (b) na úrovni tvrzení týkajících se skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací, přitom musí:
  - (i) určit důležité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace;
  - (ii) na základě posouzení pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a její výše vyhodnotit u identifikovaných rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení přirozené riziko.

#### *Rizika na úrovni účetní závěrky*

*Rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jsou rizika, která se svým rozsahem týkají účetní závěrky jako celku a mohou potenciálně ovlivnit řadu tvrzení. Rizika tohoto charakteru mnohdy nelze identifikovat na základě konkrétních tvrzení o skupině transakcí, zůstatku účtu nebo o vysvětlujících a popisných informacích (příkladem je riziko obcházení vnitřních kontrol vedením).*

#### *Rizika na úrovni tvrzení*

*Auditor používá tvrzení při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti, aby jejich prostřednictvím posoudil různé druhy potenciálních nesprávností, které se mohou vyskytnout. Soupis*

tvrzení, která auditor obvykle používá při posuzování různých typů nesprávností na úrovni tvrzení, je uveden v příloze 5.

Tvrzení týkající se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací je důležité, pokud u něj bylo identifikováno riziko materiální nesprávnosti. Při určování důležitosti tvrzení se neberou v úvahu žádné vnitřní kontroly účetní jednotky (tj. zohledňuje se pouze přirozené riziko) a auditor posuzuje to, zda je reálně možné, že dojde k nesprávnosti (tj. posuzuje její pravděpodobnost), a pokud k ní dojde, zda bude materiální (tj. posuzuje její výši). Významná skupina transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace jsou ty, u nichž existuje alespoň jedno důležité tvrzení. Určení relevantních tvrzení a významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací poskytuje základ pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti.

#### Vyhodnocení přirozeného rizika

Vyhodnocené přirozené riziko u konkrétního rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení odráží úsudek auditora uplatněný v rámci spektra přirozeného rizika, tj. od nižšího k vyššímu.

Při vyhodnocování přirozeného rizika auditor uplatňuje odborný úsudek, aby v rámci spektra přirozeného rizika určil, jak významná je kombinace pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a výše případné nesprávnosti. Úsudek auditora ohledně toho, kde v rámci tohoto spektra přirozené riziko vyhodnotí, se liší v závislosti na charakteru účetní jednotky a její velikosti a složitosti a zohledňuje vyhodnocenou pravděpodobnost a výši nesprávnosti.

Při posuzování pravděpodobnosti nesprávnosti auditor zohledňuje možnost jejího výskytu. Při posuzování výše nesprávnosti auditor zohledňuje kvalitativní a kvantitativní aspekty případné nesprávnosti (tj. nesprávnost u tvrzení o skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích auditor může vyhodnotit jako materiální vzhledem k její velikosti, charakteru nebo okolnostem).

Mezi faktory týkající se sestavení informací požadovaných příslušným rámcem účetního výkaznictví, které auditor posuzuje při vyhodnocování přirozeného rizika a které ovlivňují náchylnost tvrzení k nesprávnosti, patří například:

- složitost;
- subjektivita;
- změna;
- nejistota (v případě účetních odhadů jde o nejistotu odhadu);
- náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení a další faktory rizika podvodu ovlivňující přirozené riziko.

Přítomnost těchto faktorů může zvyšovat přirozené riziko a může naznačovat, že pro daný audit není vhodné použít ISA pro LCE.

Mají-li rizika materiální nesprávnosti rozsáhlejší dopad na účetní závěrku jako celek a pokud mohou potenciálně ovlivnit řadu tvrzení, auditor je vyhodnocuje i na úrovni účetní závěrky. Při posuzování rizik na úrovni tvrzení auditor zohledňuje, do jaké míry rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky ovlivňují vyhodnocení přirozených rizik pro rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

*Při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti je důležité zohlednit také výsledky diskuse týmu provádějícího zakázku a odpovědi na veškeré dotazy týkající se podvodů a nepřetržitého trvání účetní jednotky.*

*Aspekty specifické pro účetní jednotky veřejného sektoru*

*Při uplatňování odborného úsudku v souvislosti s vyhodnocováním rizika materiální nesprávnosti auditor účetních jednotek z veřejného sektoru zohledňuje rovněž složitost směrnic a jiných předpisů a rizika nedodržování požadavků kompetentních orgánů.*

- 6.4.2. Při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem je auditor povinen předpokládat, že uznávání výnosů je spojeno s rizikem podvodu, a vyhodnotit, jaké druhy výnosů, výnosových transakcí či tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik.

*Při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem auditor zohledňuje také to, zda při provádění analytických postupů neodhalil nějaké nezvyklé či neočekávané vztahy, včetně těch, které se týkají výnosových účtů.*

*Předpoklad, že existuje riziko podvodu při uznávání výnosů, může být vyvrácen. Auditor může na základě získaných důkazních informací dojít k závěru, že s uznáváním výnosů není v dané účetní jednotce spojeno žádné riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem, a to například v případě, že v dané účetní jednotce existuje jediný typ jednoduché výnosové transakce, např. výnos z pronájmu z jediné nemovitosti.*

- 6.4.3. Při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení u účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací je auditor povinen zohlednit, jak velká míra nejistoty je s daným odhadem spojena a do jaké míry jsou následující činnosti ovlivněny složitostí, subjektivitou, změnou či předpojatostí vedení:
- (a) volba a použití metody, předpokladů a údajů při stanovení účetního odhadu;
  - (b) výběr bodového odhadu vedení a souvisejících vysvětlujících a popisných informací, které budou uvedeny v účetní závěrce.

#### *Významná rizika*

- 6.4.4. Auditor je povinen určit, zda je podle jeho odborného úsudku některé z vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti významné.

*Rozhodnutí o tom, která z vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti se nacházejí při horní hranici spektra přirozeného rizika, a jsou tudíž riziky významnými, je věcí odborného úsudku auditora. Výjimku představují případy, kdy se jedná o druh rizika, které je v souladu s požadavky odstavce 6.4.6. nutné považovat za významné. Fakt, že nějaké riziko je vyhodnoceno při horní hranici spektra přirozeného rizika, bude mít u různých účetních jednotek různý význam a může se lišit i u téže účetní jednotky v různých účetních obdobích. Obvykle to bude záviset na charakteru a okolnostech účetní jednotky, jejíž rizika auditor vyhodnocuje.*

- 6.4.5. Auditor je povinen určit, zda vyhodnocená rizika související se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami a vyhodnocená rizika související s účetními odhady jsou významnými riziky.
- 6.4.6. Auditor je povinen považovat za významná následující rizika:
- (a) riziko nesprávnosti vyplývající z obcházení vnitřních kontrol vedením;

- (b) všechna ostatní rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem, včetně rizik, která auditor identifikoval v souladu s odstavcem 6.4.2.;
- (c) identifikované významné transakce se spřízněnými stranami nespádající do běžné činnosti účetní jednotky.

*Míra rizika, že vedení obchází kontroly, se bude sice v různých účetních jednotkách lišit, nicméně riziko jako takové existuje v každé účetní jednotce. Z důvodu nepředvídatelnosti způsobu, jakým takové obcházení kontrol může probíhat, je toto riziko rizikem materiální nesprávnosti způsobené podvodem, a tedy rizikem významným.*

#### Vyhodnocení kontrolního rizika

6.4.7. Auditor je povinen vyhodnotit kontrolní riziko, pokud:

- (a) došel k závěru, že existují nějaká rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace;
- (b) hodlá testovat provozní účinnost kontrol.

V ostatních případech je vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti stejné jako vyhodnocení přirozeného rizika.

*Záměr auditora testovat provozní účinnost kontrol je založen na předpokladu, že kontroly účetní jednotky jsou účinné a že jejich testování bude sloužit jako základ pro vyhodnocení kontrolního rizika.*

*Prvotní předpoklad týkající se provozní účinnosti kontrol vychází z toho, že auditor u kontrol identifikovaných podle odstavců 6.3.12. a 6.3.13.(b) posoudil jejich návrh a ujistil se, že byly zavedeny. Po otestování provozní účinnosti kontrol v souladu s částí 7 je auditor schopen potvrdit svůj prvotní předpoklad týkající se jejich provozní účinnosti. Jestliže kontroly na rozdíl od prvotního předpokladu účinné nejsou, je třeba, aby auditor zrevidoval vyhodnocení kontrolního rizika.*

*Vyhodnocení kontrolního rizika může auditor provádět různým způsobem, v závislosti na tom, jakým auditním technikám a metodice dává přednost, a rovněž způsoby popisu vyhodnocení mohou být různé. Pro vyhodnocení kontrolního rizika může používat kvantitativní kategorie (může ho např. vyhodnotit jako maximální, střední, minimální) nebo kritéria odrážející očekávanou účinnost kontrol při pokrývání identifikovaného rizika, tj. to, do jaké míry se hodlá spoléhat na jejich účinné fungování. Je-li tedy kontrolní riziko vyhodnoceno např. jako maximální, znamená to, že se auditor nehodlá spoléhat na účinné fungování kontrol. Naopak jestliže je vyhodnoceno na nižší než maximální úrovni, auditor se na jejich účinné fungování hodlá spoléhat.*

*U rutinních obchodních transakcí, jejichž zpracování je vysoce automatizované, pouze s minimálním nebo žádným manuálním zásahem, někdy není možné provést ve vztahu k riziku pouze testy věcné správnosti. Je tomu tak např. v případě, že je velké množství informací účetní jednotky generováno, zaznamenáváno, zpracováváno nebo vykazováno pouze elektronicky, například v informačním systému s vysokým stupněm integrace IT aplikací. V takovém případě:*

- *dostatečnost a vhodnost důkazních informací obvykle závisí na účinnosti kontrol, které se týkají jejich správnosti a úplnosti;*
- *existuje větší pravděpodobnost, že dojde k nesprávnému vygenerování nebo k nesprávné změně informací, které nebudou odhaleny, pokud vhodné kontroly nejsou účinné.*

*Posouzení postupů identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti a revize vyhodnocení rizik*

- 6.4.8. Auditor je povinen vyhodnotit, zda důkazní informace, které získal při provádění postupů vyhodnocení rizik, poskytují vhodný základ pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Pokud získané důkazní informace vhodný základ neposkytují, je povinen provádět další postupy vyhodnocení rizik, až takové důkazní informace získá. Při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti musí zohlednit veškeré důkazní informace, které při provádění postupů vyhodnocení rizik získal, bez ohledu na to, zda potvrzují tvrzení vedení, nebo zda jim odporují.
- 6.4.9. Jestliže auditor získá další důkazní informace, může se vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení v průběhu auditu změnit. Pokud získá prováděním dalších auditorských postupů nové důkazní informace, resp. se objeví další informace, které jsou v rozporu s důkazními informacemi, z nichž původně vycházel při vyhodnocení rizik, je povinen toto vyhodnocení odpovídajícím způsobem zrevidovat a upravit plánované další auditorské postupy.
- 6.4.10. Auditor je povinen věnovat během auditu pozornost tomu, zda se neobjevují další důkazní informace svědčící o událostech nebo podmínkách, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

*Jestliže auditor poté, co vyhodnotil rizika materiální nesprávnosti, zjistí nějaké události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, bude patrně třeba, aby své vyhodnocení rizik zrevidoval.*

**6.5. Posouzení správnosti použití ISA pro LCE**

- 6.5.1. Partner odpovědný za zakázku je povinen na základě provedených postupů identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti a s ohledem na charakter a okolnosti účetní jednotky, která je předmětem auditu, posoudit, zda je nadále správné použít ISA pro LCE.

*Jestliže auditor získá při provádění postupů identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti nové informace nebo další důkazní informace, může se jeho původní rozhodnutí ohledně použití ISA pro LCE změnit. Jsou-li tyto informace v rozporu s jeho původním rozhodnutím použít ISA pro LCE, bude patrně nutné, aby toto rozhodnutí změnil a použil standardy ISA nebo jiné příslušné standardy.*

**6.6. Specifické požadavky na komunikaci**

- 6.6.1. Auditor je povinen informovat vedení účetní jednotky a případně osoby pověřené její správou a řízením o významných rizicích, která zjistil.

**6.7. Specifické požadavky na dokumentaci**

*Povinností auditora je kromě plnění obecných požadavků na dokumentaci, které jsou stanoveny v části 2.4 a platí pro celou auditní zakázku, zdokumentovat rovněž následující záležitosti týkající se specificky této části.*

*Dokumentace auditu k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti může být svou formou i obsahem jednoduchá a poměrně stručná. Závisí to na:*

- *charakteru dané účetní jednotky, na její velikosti a složitosti a na jejím vnitřním kontrolním systému;*
- *na dostupnosti informací poskytovaných účetní jednotkou;*
- *na zvolené metodice a technologiích používaných v průběhu auditu.*

*Není nutné, aby auditor zdokumentoval všechny poznatky, které má o účetní jednotce a o souvisejících záležitostech. Důležité je řídit se principy vymezenými v části 2.4. a zaměřit se na níže uvedené záležitosti.*

6.7.1. Auditor je povinen uvést v dokumentaci auditu:

- (a) klíčové poznatky týkající se jednotlivých aspektů účetní jednotky a jejího prostředí, příslušného rámce účetního výkaznictví, jejího vnitřního kontrolního systému a postupů identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti;
- (b) názvy/jména identifikovaných spřízněných stran (včetně změn oproti předchozímu období) a charakter vztahů s nimi;
- (c) identifikovaná a vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti (včetně nesprávnosti způsobené podvodem) na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení, včetně významných rizik a rizik, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace, a zdůvodnění významných úsudků, které uplatnil;
- (d) případné důvody pro závěr, že u uznávání výnosů neexistuje žádné riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem;
- (e) kontroly vymezené v odstavcích 6.3.12. a 6.3.13. a posouzení toho, zda je kontrola navržena účinně a zda ji účetní jednotka zavedla;
- (f) klíčové poznatky o účetních odhadech, včetně poznatků o případných souvisejících kontrolách, vazbu mezi vyhodnocenými riziky materiální nesprávnosti a dalšími auditorskými postupy, případné signály svědčící o předpojatosti vedení, a jak byly řešeny.

6.7.2. Auditor je povinen zdokumentovat, na základě čeho posoudil, zda je s ohledem na charakter a okolnosti účetní jednotky nadále správné použít ISA pro LCE.

## **7. Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti**

### *Obsah této části*

Část 7 se věnuje těmto tématům:

- návrh a provedení všeobecných reakcí na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky;
- návrh a provedení všeobecných reakcí na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení (tj. návrh a provedení dalších auditorských postupů); další auditorské postupy zahrnují testy věcné správnosti (testy detailních údajů a analytické testy věcné správnosti) a testy kontrol (pokud je auditor provádí) a v této části se jimi zabýváme podrobněji;
- postupy reagující na specifická témata vyplývající z vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti.

### *Působnost této části*

Tato část stanoví konkrétní požadavky týkající se získávání důkazních informací prostřednictvím reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti. Obecné požadavky na důkazní informace jsou upraveny v části 2. Při naplňování požadavků této části může být užitečné, pokud auditor věnuje pozornost také následujícím tématům, jímž se zabývají jiné části tohoto standardu:

- Podvody – viz část 1.5.
- Právní předpisy – viz část 1.6.
- Spřízněné strany – viz část 1.7.
- Informace používané jako důkazní – viz část 2.3.

### **7.1. Cíle**

7.1.1. Cílem auditora je:

- (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se vyhodnoceného rizika materiální nesprávnosti, a to navržením a provedením vhodných reakcí na tato rizika;
- (b) vhodným způsobem reagovat na rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo podezřením z podvodu;
- (c) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, jak vedení použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku a jak ho popsalo v účetní závěrce;
- (d) vhodným způsobem reagovat na nesoulad s právními předpisy zjištěný v průběhu auditu nebo na podezření na takový nesoulad.

### **7.2. Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky**

7.2.1. Auditor je povinen navrhnout a provést všeobecné reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, a to nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

*Příkladem všeobecné reakce auditora na úrovni účetní závěrky je např. provedení obecných změn v charakteru, načasování či rozsahu auditorských postupů, úprava alokovaných zdrojů nebo využití*

*práce expertů. Tyto všeobecné reakce reagují na rizika, která se svým rozsahem týkají účetní závěrky jako celku. Jedná se například o rizika související s daným odvětvím ekonomiky, s regulačními a jinými externími faktory nebo se záležitostmi týkajícími se obecně účetní báze nebo účetních metod používaných účetní jednotkou.*

*Na všeobecné reakce auditora mají vliv rovněž jeho poznatky o kontrolním prostředí účetní jednotky. Kontrolní prostředí je základem fungování ostatních aspektů vnitřního kontrolního systému. Samo o sobě přímo nezabraňuje nesprávnostem ani je neodhaluje a neopravuje. Ovlivňuje však účinnost ostatních kontrol vnitřního kontrolního systému. Účinné kontrolní prostředí dává auditorovi větší důvěru ve vnitřní kontroly dané účetní jednotky a v důkazní informace jí vytvořené.*

*Nedostatky, které auditor zjistí v kontrolním prostředí účetní jednotky, když se seznamuje s jejím vnitřním kontrolním systémem, mají naproti tomu opačný účinek. Auditor na ně reaguje například tím, že shromáždí více důkazních informací prostřednictvím testů věcné správnosti. Slabé kontrolní prostředí má vliv i na objem prací, které auditor provádí již v jeho průběhu účetního období.*

7.2.2. Při určování všeobecné reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem na úrovni účetní závěrky je auditor povinen:

- (a) zvážit, zda výběr a použití účetních metod v účetní jednotce, zejména těch, které souvisí se subjektivními měřeními a komplexními transakcemi, nesvědčí o výskytu podvodného účetního výkaznictví způsobeného snahou vedení manipulovat výnosy;
- (b) do volby charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů zabudovat prvek nepředvídatelnosti.

*Nepředvídatelnosti lze dosáhnout například těmito způsoby:*

- *prováděním testů věcné správnosti vybraných účetních zůstatků a transakcí, které by za jiných okolností nebyly testovány s ohledem na svou materialitu nebo rizikovost;*
- *úpravou načasování auditorských postupů oproti očekávání;*
- *využitím odlišných metod výběru vzorků;*
- *prováděním auditorských postupů na různých místech nebo na místě bez předchozího oznámení.*

Aspekty relevantní pro týmy, které mají vedle partnera odpovědného za zakázku i další členy

7.2.3. Při určování všeobecné reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem na úrovni účetní závěrky je auditor povinen jmenovat pracovníky a dohlížet na ně, a to s ohledem na znalosti, dovednosti a schopnosti osob, které mají být pověřeny plněním významných úkolů na zakázce, a s ohledem na vlastní vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem pro danou zakázku.

### **7.3. Auditorské postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení**

7.3.1. Auditor je povinen navrhnout a provést další auditorské postupy tak, aby jejich charakter, načasování a rozsah vycházely z důvodů, jež vedly k vyhodnocení rizik nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni tvrzení, a reagovaly na tyto důvody.



*Další auditorské postupy jsou jednak testy kontrol a jednak testy věcné správnosti. Obvykle je na rozhodnutí auditora, zda bude testy kontrol provádět, za určitých okolností mohou být tyto testy ale vyžadovány (viz odstavec 7.3.2.(d)). Testy věcné správnosti zahrnují testy detailních údajů a analytické testy věcné správnosti.*

*Další auditorské postupy reagují na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení a poskytují jasnou vazbu mezi těmito dalšími postupy a vyhodnocením rizik. Pokud vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti vyplývají z rizika podvodu na úrovni tvrzení, bude patrně nutné změnit charakter, načasování a rozsah auditorských postupů, aby auditor získal důkazní informace, které jsou relevantnější a spolehlivější, případně další potvrzující informace.*

*Pokud vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti nepřesahuje přijatelnou úroveň, auditor nemá povinnost navrhnout a provést další auditorské postupy. Auditor však v souladu s odstavcem 7.3.14. bez ohledu na vyhodnocené riziko navrhne a provede testy věcné správnosti pro všechny materiální skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace.*

7.3.2. Při navrhování dalších auditorských postupů je auditor povinen:

- (a) zvážit důvody, které vedly k vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení u jednotlivých významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací, tj. auditor je povinen zvážit:
  - (i) pravděpodobnost a výši nesprávnosti způsobené konkrétními znaky jednotlivých významných skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací (tj. posoudí přirozené riziko);
  - (ii) zda vyhodnocení rizik bere v úvahu kontroly, které ošetřují riziko materiální nesprávnosti (tj. kontrolní riziko); pokud ano, auditor musí získat důkazní informace, které mu umožní rozhodnout, zda jsou kontroly provozně účinné (tj. auditor plánuje při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti testovat provozní účinnost kontrol);
- (b) získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je jeho vyhodnocení daného rizika;
- (c) při navrhování a provádění testů kontrol získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím více se spoléhá na provozní účinnost kontrol;
- (d) jestliže auditor hodlá testovat provozní účinnost kontrol nebo když testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení, navrhnout a provést testy kontrol, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti takových kontrol.

*U některých auditů není auditor schopen identifikovat větší počet kontrol, někdy je rozsah dokumentace zpracované účetní jednotkou k jejím kontrolám omezený. V těchto případech může být pro auditora efektivnější provést další auditorské postupy, které jsou primárně testy věcné správnosti.*

*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 potvrzující důkazní informace z několika nezávislých zdrojů.*

*Aspekty specifické pro účetní jednotky veřejného sektoru*

*Při auditování účetních jednotek veřejného sektoru bude charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů ovlivněn rovněž rozsahem pravomocí auditora a dalšími speciálními požadavky souvisejícími s auditem.*

- 7.3.3. Při navrhování testů kontrol a testů detailních údajů je auditor povinen určit takové způsoby výběru položek pro testování, které budou účinné pro účely daného auditorského postupu.

*Při výběru položek k testování je povinností auditora v souladu s odstavcem 2.3.1. posoudit relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace. Další aspekt účinnosti (dostatečnost) je důležitý při výběru položek k testování. Auditor může při výběru položek k testování zvolit výběr všech položek (stoprocentní test), výběr specifických položek nebo výběr vzorků pro účely auditu.*

#### Testy kontrol

- 7.3.4. Při navrhování a provádění testů kontrol je auditor povinen provést auditorské postupy v kombinaci s dotazováním, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti kontrol, včetně toho:

- (a) jak byly tyto kontroly používány v relevantních okamžicích během účetního období;
- (b) jak konzistentně byly uplatňovány;
- (c) kým a jakými prostředky byly uplatňovány.

- 7.3.5. Auditor je povinen určit, zda kontroly, které mají být předmětem testování, nezávisí na jiných kontrolách (nepřímé kontroly), a pokud tomu tak je, zda je nutné získat důkazní informace dokládající provozní účinnost těchto nepřímých kontrol.

- 7.3.6. Auditor je povinen otestovat kontroly v okamžiku, resp. v průběhu období, kdy se na ně hodlá spoléhat, aby jejich spolehlivost byla relevantní.

- 7.3.7. Jestliže auditor získá důkazní informace o provozní účinnosti kontrol v mezitímním účetním období, je povinen získat další důkazní informace o jejich případných významných následných změnách a určit, jaké další důkazní informace je nutné získat pro zbývající období.

- 7.3.8. Jestliže auditor hodlá použít důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané v předchozích účetních obdobích, je povinen:

- (a) zvážit následující skutečnosti:
  - (i) účinnost vnitřního kontrolního systému;
  - (ii) rizika vyplývající z charakteristických znaků kontrol (např. zda se jedná o manuální, nebo automatizované kontroly);
  - (iii) účinnost obecných IT kontrol;
  - (iv) účinnost dané kontroly a to, jak ji účetní jednotka používá;
  - (v) zda skutečnost, že u určité kontroly ke změně nedošlo, představuje vzhledem k měnícím se podmínkám riziko;
  - (vi) riziko materiální nesprávnosti, a do jaké míry se hodlá na danou kontrolu spoléhat;
- (b) ověřit si trvající relevantnost a spolehlivost těchto důkazních informací tím, že získá nové důkazní informace ohledně toho, zda u kontrol nedošlo od předchozího auditu k významným

změnám. Jestliže k významným změnám došlo, je povinen otestovat příslušné kontroly v běžném účetním období, jinak během každého třetího auditu.

- 7.3.9. Jestliže auditor hodlá spoléhat na kontroly, jejichž předmětem je významné riziko, je povinen otestovat tyto kontroly v běžném účetním období.
- 7.3.10. Auditor je při hodnocení provozní účinnosti kontrol, na které hodlá spoléhat, povinen posoudit, zda nesprávnosti, které odhalily testy věcné správnosti, svědčí o tom, že kontroly nejsou provozně účinné. I když testy věcné správnosti nezjistí žádnou nesprávnost, nejedná se o důkazní informace, že kontroly vztahující se k testovanému tvrzení jsou účinné.
- 7.3.11. Jestliže jsou u kontrol, na které auditor hodlá spoléhat, zjištěny odchylky, auditor je povinen provést dotazování, aby těmto záležitostem i jejich potenciálním důsledkům porozuměl, a je povinen určit, zda:
- provedené testy kontrol svědčí o tom, že kontroly jsou účinné;
  - je nutné provést další testy kontrol;
  - je nutné případné riziko materiální nesprávnosti pokrýt testy věcné správnosti.

#### *Testy věcné správnosti*

- 7.3.12. Testy věcné správnosti prováděné auditorem musí zahrnovat testy reagující konkrétně na významná rizika. Jestliže auditor provádí v reakci na významná rizika pouze testy věcné správnosti, musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů.
- 7.3.13. Testy věcné správnosti prováděné auditorem musí zahrnovat následující auditorské postupy týkající se procesu sestavení účetní závěrky:
- sesouhlasení informací v účetní závěrce, včetně vysvětlujících a popisných informací, s podkladovými účetními záznamy, a to jak informací získaných z hlavní knihy a z knih analytické evidence, tak informací získaných z jiných zdrojů;
  - prověření materiálních účetních zápisů a dalších úprav provedených během sestavování účetní závěrky.
- 7.3.14. Auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti.

*V souladu s odstavcem 7.3.1. je povinností auditora navrhnout a provést další auditorské postupy tak, aby jejich charakter, načasování a rozsah vycházely z důvodů, jež vedly k vyhodnocení rizik nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni tvrzení, a reagovaly na tyto důvody. To znamená, že u některých významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací již mohly být testy věcné správnosti provedeny.*

*Auditor nemá povinnost otestovat všechna tvrzení týkající se významné skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací. Při navrhování vhodného charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, které provede, se zaměřuje na tvrzení, u nichž je v případě výskytu nesprávnosti reálná možnost, že tato nesprávnost bude materiální.*

- 7.3.15. Jestliže auditor provedl testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, zbývající část účetního období je povinen pokrýt:

- (a) testy věcné správnosti v kombinaci s testy kontrol prováděnými po zbývající část účetního období;
- (b) pouze testy věcné správnosti, pokud dojde k závěru, že jsou dostatečné tak, aby na základě těchto testů mohl formulovat své závěry pro celé účetní období.

#### Analytické testy věcné správnosti

7.3.16. Jestliže auditor používá pro získávání důkazních informací analytické testy věcné správnosti, je povinen:

- (a) posoudit vhodnost analytických testů věcné správnosti pro testování daných tvrzení;
- (b) vyhodnotit spolehlivost údajů, z nichž vychází jeho očekávání týkající se zaúčtovaných částek nebo poměrových ukazatelů, a to s ohledem na zdroj, srovnatelnost, charakter a relevantnost dostupných informací a kontrol jejich zpracování;
- (c) stanovit očekávání týkající se zaúčtovaných částek nebo poměrových ukazatelů a posoudit, zda jsou tato očekávání natolik přesná, aby bylo možné odhalit materiální nesprávnost;
- (d) určit, jak velký rozdíl mezi zaúčtovanými částkami a očekávanými hodnotami bude bez dalšího šetření přijatelný;
- (e) prošetřit výkyvy nebo vztahy, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od očekávaných hodnot, a to dotazováním vedení a získáním dostatečných a vhodných důkazních informací prokazujících odpovědi, které mu vedení poskytne, a provedením dodatečných auditorských postupů, které jsou za daných okolností nutné.

*Analytické testy věcné správnosti jsou obecně vhodnější pro velké objemy transakcí, které vykazují trend stát se postupem doby předvídatelnými. Jejich použití je založeno na očekávání, že není-li zjištěn opak, mezi údaji existují a přetrvávají určité vztahy. Avšak vhodnost konkrétního analytického postupu bude záviset na tom, jak auditor vyhodnotí jeho účinnost při odhalování nesprávnosti, která by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohla mít za následek materiální nesprávnost účetní závěrky.*

*Na posouzení výše rozdílu mezi zaúčtovanými částkami a očekávanými hodnotami, který lze bez dalšího šetření akceptovat, má vliv materialita, při zohlednění možnosti, že určitá nesprávnost by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohla mít za následek materiální nesprávnost účetní závěrky. Čím je vyhodnocené riziko vyšší, tím menší bude výše rozdílu, který bude bez dalšího šetření považován za přijatelný, aby byla dosažena požadovaná úroveň přesvědčivosti důkazních informací.*

#### *Automatizované nástroje a techniky*

*Při provádění analytických postupů lze používat nejrůznější nástroje nebo techniky, včetně automatizovaných. Vývoj technologií spolu s nárůstem množství a rozmanitostí zdrojů dat otevírá nové příležitosti k používání ATT při provádění analytických testů věcné správnosti.*

*Auditor má k dispozici nespočet informačních zdrojů (např. sociální média, veřejně přístupné informační zdroje). Některé jsou spolehlivější, jiné méně. Použití ATT k provádění analytických testů věcné správnosti mu umožňuje pracovat s informacemi z více interních zdrojů účetní jednotky i*

*z externích zdrojů a také používat v analýzách mnohem větší objemy dat. Odpovědnost auditora za spolehlivost údajů použitých v analytických testech věcné správnosti se však nemění.*

#### Výběr vzorků

7.3.17. Jestliže auditor využívá v rámci reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti jako prostředek pro výběr testovaných položek výběr vzorků, je povinen:

- (a) zohlednit účel auditorského postupu a charakteristické znaky základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán;
- (b) vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň;
- (c) vybrat do vzorku položky tak, aby každá jednotka vzorku ze základního souboru měla šanci být vybrána;
- (d) u každé vybrané položky provést auditorské postupy vhodné z hlediska daného účelu. Pokud vybraná položka není pro provedení daného auditorského postupu vhodná, auditor je povinen postup provést na náhradní položce. Jestliže nemůže u vybrané položky provést navržené auditorské postupy ani vhodné alternativní postupy, je povinen takovou položku posoudit jako odchylku od předepsané kontroly (v případě testů kontrol), resp. jako nesprávnost (v případě testů detailních údajů);
- (e) prošetřit charakter a příčiny zjištěných odchylek a nesprávností a posoudit jejich možné důsledky pro účel auditorských postupů a další oblasti auditu.

#### Návrh vzorku

*Auditor při navrhování vzorku bere v úvahu mimo jiné:*

- *účel testu, kombinaci auditorských postupů, jejichž prostřednictvím bude pravděpodobně možné tohoto účelu nejlépe dosáhnout, jaké položky vybrat, aby splňovaly daný účel, a pokrývané tvrzení;*
- *při definování toho, co je odchylkou nebo nesprávností a jaký základní soubor pro výběr vzorku použít, se auditor opírá o posouzení charakteru důkazních informací, které chce získat, podmínek představujících potenciální odchylky nebo nesprávnosti a dalších znaků důkazních informací.*

*Při zohledňování charakteristických znaků základního souboru auditor bere v úvahu mimo jiné:*

- *zda je soubor položek, které mají být testovány, vhodný pro dosažení cílů testu. Vybírat do vzorku a testovat lze jen ty položky, které již jsou zahrnuty v základním souboru. Například vzorek zůstatků pohledávek lze použít k testování existence pohledávek, ale takový základní soubor nebude vhodný pro testování úplnosti pohledávek;*
- *velikost základního souboru. Je-li testovaný základní soubor pro výběr vzorků příliš malý, patrně nebude možné vyvodit statistický závěr.*

*Pro výběr vzorků lze používat buď nestatistické, nebo statistické metody. Ze statistických vzorků lze vyvodit statistické závěry. Nestatistické vzorky lze použít v kombinaci s jinými auditorskými postupy, které se zabývají stejným tvrzením.*

#### Velikost vzorku

*Požadovaná velikost vzorku závisí na úrovni výběrového rizika, které je auditor ochoten akceptovat. Čím nižší riziko je ochoten akceptovat, tím větší musí být velikost vzorku. Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy kontrol a test detailních údajů jsou uvedeny v příloze 6.*

#### *Výběr položek pro testování*

*U statistického výběru vzorků jsou položky do vzorku vybírány tak, aby každá položka vzorku měla známou pravděpodobnost být vybrána. U nestatistického výběru vzorku auditor vybírá položky na základě vlastního odborného úsudku. Je důležité, aby auditor výběrem položek, jež vykazují znaky typické pro základní soubor, sestavil reprezentativní vzorek vylučující předpojatost.*

*Mezi hlavní metody výběru vzorků patří náhodný výběr, systematický výběr a namátkový výběr.*

7.3.18. Jestliže auditor ve výjimečném případě posoudí nesprávnost nebo odchylku zjištěnou ve vzorku jako neobvyklou chybu, je povinen získat vysoký stupeň jistoty, že taková nesprávnost nebo odchylka není pro daný základní soubor reprezentativní. Tuto jistotu je auditor povinen získat provedením dodatečných auditorských postupů, jejichž prostřednictvím získá dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že nesprávnost nebo odchylka nemá na zbytek základního souboru vliv.

7.3.19. U testů detailních údajů je auditor povinen provést projekci nesprávností zjištěných ve vzorku na základní soubor.

*Jestliže auditor definoval nesprávnost jako neobvyklou chybu, je možné ji při projekci nesprávností na základní soubor vyloučit.*

7.3.20. Auditor je povinen vyhodnotit:

- (a) výsledky vzorku;
- (b) zda výběr vzorků poskytuje přiměřený základ pro závěry o základním souboru, který byl testován.

*Pokud je u testů kontrol ve vzorku zjištěna neočekávaně vysoká četnost odchylek a auditor nezíská další důkazní informace podporující původní hodnocení rizika, může dojít ke zvýšení vyhodnocené úrovně rizika materiální nesprávnosti. Pokud je ve vzorku zjištěna neočekávaně vysoká nesprávnost při provádění testů detailních údajů a auditor nezíská další důkazní informace o neexistenci materiální nesprávnosti, může to být pro auditora signálem, že skupina transakcí nebo zůstatek účtu jsou materiálně nesprávné. V případě testů detailních údajů je auditorovým nejlepším odhadem nesprávnosti v základním souboru součet projektované nesprávnosti a případné neobvyklé chyby.*

*Jestliže auditor dojde k závěru, že výběr vzorků neposkytuje přiměřený základ pro jeho závěry o testovaném základním souboru, může:*

- požádat vedení účetní jednotky, aby prověřilo zjištěné nesprávnosti i pravděpodobnost, že existují další takové nesprávnosti, a provedlo potřebné úpravy;
- upravit charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů tak, aby bylo možné získat požadovanou jistotu, například u testů kontrol může zvětšit velikost vzorku, otestovat jinou kontrolu nebo modifikovat související testy věcné správnosti.

#### *Externí confirmace*

7.3.21. Auditor je povinen posoudit, zda v rámci testů věcné správnosti provede rovněž externí confirmace.

*Používání externích confirmací je často vhodné u tvrzení týkajících se zůstatků účtů a jejich součástí, ale nemusí se omezovat jen na tyto položky. Auditor si může například vyžádat externí confirmaci podmínek dohod, smluv nebo transakcí realizovaných mezi účetní jednotkou a jiným stranami. Dále si může externí confirmace vyžádat, aby získal důkazní informace o neexistenci určitých podmínek.*

7.3.22. Auditor je při používání postupů souvisejících s externími confirmacemi povinen mít kontrolu nad:

- (a) určením informací, které mají být potvrzeny nebo vyžádány, a nad výběrem vhodné potvrzující strany;
- (b) navrhováním confirmačních žádostí, včetně posouzení toho, zda jsou žádosti adresovány správným osobám a obsahují informace nezbytné k tomu, aby odpovědi byly zaslány přímo auditorovi;
- (c) rozesláním žádostí, včetně případných doplňujících žádostí, potvrzující straně.

7.3.23. Pokud vedení auditorovi neumožní posláním confirmační žádosti, auditor je povinen:

- (a) dotázat se vedení na důvody odmítnutí a případně získat důkazní informace o platnosti a přiměřenosti těchto důvodů;
- (b) posoudit důsledky odmítnutí pro vyhodnocení relevantních rizik materiální nesprávnosti, včetně rizika podvodu, a pro charakter, načasování a rozsah ostatních auditorských postupů;
- (c) provést alternativní postupy navržené tak, aby získal relevantní a spolehlivé důkazní informace.

7.3.24. Pokud auditor dojde k závěru, že mu vedení bezdůvodně neumožnilo poslat confirmační žádost a že nemůže získat relevantní a spolehlivé důkazní informace pomocí alternativních postupů, je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením a určit dopady na audit a výrok auditora.<sup>13</sup>

7.3.25. Pokud auditor identifikuje faktory, které zpochybňují spolehlivost odpovědi na confirmační žádost, je povinen získat další důkazní informace k vyřešení těchto pochybností. Pokud dojde k závěru, že odpověď na confirmační žádost není spolehlivá, je povinen vyhodnotit dopady na vyhodnocení relevantních rizik materiální nesprávnosti, včetně rizika podvodu, a na charakter, načasování a rozsah ostatních auditorských postupů.

7.3.26. V každém jednotlivém případě neobdržení odpovědi je auditor povinen provést alternativní postupy k získání relevantních a spolehlivých důkazních informací.

7.3.27. Auditor je povinen prošetřit výjimky, aby určil, zda svědčí o nesprávnosti, či nikoli.

7.3.28. Auditor je povinen vyhodnotit, zda výsledky postupů souvisejících s externími confirmacemi poskytují relevantní a spolehlivé důkazní informace, nebo zda je nutné získat další důkazní informace.

#### **7.4. Oblasti vyžadující specifickou pozornost**

##### *Nepřetržité trvání podniku*

*Povinností auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace a vyvodit relevantní závěry o následujících skutečnostech:*

<sup>13</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.14.

- zda vedení při sestavování účetní závěrky vhodně použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku;
- zda – s ohledem na získané důkazní informace – existuje materiální nejistota, pokud jde o schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

*Auditor má tuto povinnost i v případě, že rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky výslovně nepožaduje, aby vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.*

7.4.1. Auditor je povinen posoudit, jak vedení účetní jednotky vyhodnotilo její schopnost nepřetržitě trvat.<sup>14</sup>

*V souladu s požadavky této části je povinností auditora posoudit, jak vedení účetní jednotky vyhodnotilo její schopnost nepřetržitě trvat. Vedení méně složitých účetních jednotek v řadě případů žádné podrobné vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat neprovádí, ale spoléhá se na zevrubnou znalost svého podniku a jeho perspektiv. V takovém případě může být vhodné prodiskutovat s vedením střednědobé a dlouhodobé financování účetní jednotky, a to za předpokladu, že stanovisko vedení lze potvrdit dostatečnými důkazními informacemi, a pokud toto stanovisko není v rozporu s auditorovými poznatky o dané účetní jednotce. Požadavek na vyhodnocení předpokladu nepřetržitého trvání tudíž může být splněn mimo jiné diskusí, dotazováním a inspekcí podkladové dokumentace.*

*Pro schopnost méně složitých účetních jednotek nepřetržitě trvat je často důležitá trvalá podpora vlastníků-manažerů. Jestliže je taková účetní jednotka z velké míry financována formou půjčky poskytnuté vlastníkem-manažerem, bude důležité, aby jí tyto finanční prostředky nebyly odňaty. Jestliže účetní jednotka závisí na další podpoře poskytnuté vlastníkem-manažerem, může auditor posoudit jeho schopnost dostát závazkům vyplývajícím z této podpory. Dále si může vyžádat písemné potvrzení smluvních podmínek, za nichž bude tato podpora poskytnuta, a písemné potvrzení vlastníkov-manažerova záměru či stanoviska.*

7.4.2. Při posuzování toho, jak vedení účetní jednotky vyhodnotilo její schopnost nepřetržitě trvat, je auditor povinen:

- vycházet ze stejného období, jaké při vyhodnocení použilo vedení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Jestliže vedení při posuzování schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat použilo období kratší než dvanáct měsíců od data účetní závěrky, auditor je povinen vyzvat vedení, aby období použité při vyhodnocení prodloužilo. Jestliže vedení vyhodnocení neprovede nebo neprodlouží období použité při vyhodnocení, je auditor povinen posoudit dopady na zprávu auditora.<sup>15</sup>
- posoudit, zda vedení při vyhodnocování zohlednilo veškeré relevantní informace, které jsou auditorovi na základě auditu známy.

*Auditor věnuje pozornost tomu, zda existují nějaké události, plánované i jiné, nebo podmínky, které nastanou po uplynutí období vyhodnoceného vedením, jež mohou zpochybnit vhodnost předpokladu nepřetržitého trvání podniku při sestavování účetní závěrky. Čím je taková událost nebo podmínka vzdálenější, tím musí být signály o tom, že tyto události nebo podmínky představují problém z hlediska schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, významnější, aby auditor podnikl další kroky.*

<sup>14</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.17.

<sup>15</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.20.



- 7.4.3. Auditor je povinen dotázat se vedení, zda jsou mu známy nějaké události nebo podmínky týkající se budoucího, vedením již nevyhodnocovaného období, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
- 7.4.4. Jestliže byly zjištěny události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, je auditor povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl rozhodnout, zda existuje materiální nejistota, a to provedením dalších auditorských postupů, zahrnujících i posouzení faktorů snižujících příslušnou nejistotu. Tyto další postupy musí zahrnovat následující:
- (a) jestliže vedení ještě nevyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor ho vyzve, aby toto vyhodnocení provedlo;
  - (b) auditor vyhodnotí plány vedení na budoucí opatření v souvislosti s vyhodnocením schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, a posoudí, zda je pravděpodobné, že realizace těchto plánů přinese zlepšení, a zda jsou plány vedení za dané situace realizovatelné;
  - (c) jestliže účetní jednotka zpracovala prognózu peněžních toků a analýza této prognózy hraje významnou roli při posuzování budoucích výsledků událostí nebo podmínek v souvislosti s vyhodnocováním plánů vedení na budoucí opatření, auditor:
    - (i) vyhodnotí spolehlivost podkladových údajů vytvořených pro účely vypracování prognózy;
    - (ii) zjistí, zda existuje dostatečná podpora pro předpoklady, z nichž prognóza vychází;
  - (d) auditor posoudí, zda od data, kdy vedení vyhodnocení provedlo, se neobjevila nějaká další fakta nebo informace.

*O materiální nejistotu se jedná v případě, že míra potenciálního dopadu a pravděpodobnost výskytu událostí nebo podmínek je taková, že je podle odborného úsudku auditora nutné v účetní závěrce uvést vysvětlující a popisné informace o charakteru a důsledcích této nejistoty, tak aby v případě rámce věrného zobrazení účetní závěrka věrně zobrazovala skutečnost, resp. aby v případě rámce dodržení požadavků nebyla zavádějící.*

- 7.4.5. Pokud nastane mezi datem účetní závěrky a datem jejího schválení vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením významná prodleva, je auditor povinen posoudit důvody, které ji způsobily. Jestliže se domnívá, že prodleva souvisí s událostmi nebo podmínkami týkajícími se vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, je povinen provést dodatečné auditorské postupy a posoudit důsledky, které to bude mít pro jeho závěry týkající se existence materiální nejistoty.

#### *Obcházení kontrol vedením*

- 7.4.6. Auditor je povinen navrhnout a provést auditorské postupy, jejichž cílem je:
- (a) zkontrolovat správnost účetních zápisů v hlavní knize a dalších úprav provedených při sestavení účetní závěrky, mimo jiné:
    - (i) klást otázky osobám zapojeným do zpracování účetní závěrky ohledně nepatřičné nebo nezvyklé činnosti vztahující se ke zpracování účetních zápisů a dalších úprav;
    - (ii) vybrat účetní zápisy a další úpravy provedené na konci účetního období;
    - (iii) zvážit nutnost otestovat účetní zápisy a další úpravy během účetního období.

- (b) zkontrolovat, zda nejsou účetní odhady vytvořeny předpojatě, a zhodnotit, zda případné okolnosti způsobující předpojatost představují riziko vzniku materiální nesprávnosti způsobené podvodem. Při této kontrole je auditor povinen:
- (i) zhodnotit, zda úsudky a rozhodnutí vedení účetní jednotky při provádění účetních odhadů obsažených v účetní závěrce, a to i pokud je každý takový odhad sám o sobě přiměřený, nenaznačují možnou předpojatost ze strany vedení účetní jednotky, která by mohla představovat riziko výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem. Pokud ano, je auditor povinen přehodnotit účetní odhady jako celek;
  - (ii) provést zpětnou kontrolu úsudků a předpokladů vedení v souvislosti s významnými účetními odhady uvedenými v účetní závěrce za předcházející období;
- (c) u významných transakcí, které nespádají do běžné činnosti účetní jednotky nebo vypadají jinak nezvykle, zhodnotit, zda jejich ekonomické opodstatnění (nebo jeho absence) nenaznačuje, že dané transakce mohly být provedeny v rámci podvodného účetního výkaznictví nebo s cílem zakrýt zpronevěru majetku;
- (d) reagovat na identifikovaná rizika týkající se obcházení kontrol vedením případně i jiným způsobem, nespádajícím pod body (a) až (c) výše.

*Míra rizika, že vedení obchází kontroly, se bude sice v různých účetních jednotkách lišit, nicméně riziko jako takové existuje v každé účetní jednotce. Z důvodu nepředvídatelnosti způsobu, jakým takové obcházení kontrol může probíhat, je toto riziko rizikem materiální nesprávnosti způsobené podvodem, a tedy rizikem významným.*

*Materiální nesprávnosti v účetní závěrce způsobené podvodem jsou často důsledkem manipulací procesu účetního výkaznictví, kdy dochází k zaúčtování nesprávných nebo neschválených zápisů. Může k nim docházet během roku nebo na konci účetního období a někdy vedení provádí např. formou reklasifikací úpravy částek vykázaných v účetní závěrce, jež nejsou zaúčtovány.*

#### *Automatizované nástroje a techniky*

*V manuálních účetních systémech lze nestandardní účetní zápisy identifikovat inspekcí účetních knih a podkladové dokumentace. V případě, že účetní jednotka používá k vedení hlavní knihy a k sestavení účetní závěrky automatizované postupy, budou nestandardní účetní zápisy existovat pouze v elektronické podobě, a lze je proto snáze identifikovat pomocí automatizovaných technik.*

#### *Spřízněné strany*

7.4.7. Auditor je povinen navrhnout a provést další auditorské postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti souvisejících se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami, mimo jiné provést inspekci:

- (a) bankovních a právních confirmací získaných v rámci auditorských postupů;
- (b) zápisů z jednání akcionářů a osob pověřených správou a řízením;
- (c) dalších záznamů či dokumentů, které auditor považuje za nutné s ohledem na situaci v účetní jednotce.

7.4.8. Pokud auditor identifikuje ujednání či informace naznačující existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, je povinen určit, zda související okolnosti potvrzují existenci těchto vztahů nebo transakcí.

7.4.9. Jestliže auditor identifikuje spřízněné strany nebo významné transakce s nimi, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, je povinen:

- (a) v případě, že příslušný rámec účetního výkaznictví stanovuje požadavky týkající se spřízněných stran:
  - (i) požádat vedení, aby identifikovalo všechny transakce s nově identifikovanými spřízněnými stranami k auditorovu dalšímu vyhodnocení;
  - (ii) dotazováním zjistit, proč kontroly účetní jednotky nad vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami neumožnily identifikaci nebo zveřejnění vztahů či transakcí se spřízněnými stranami;
- (b) provést vhodné auditorské testy věcné správnosti týkající se těchto nově identifikovaných spřízněných stran nebo významných transakcí se spřízněnými stranami;
- (c) znovu prověřit riziko, že mohou existovat další spřízněné strany nebo významné transakce se spřízněnými stranami, které vedení doposud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, a dle potřeby provést dodatečné auditorské postupy;
- (d) vyhodnotit dopady na audit, pokud bude zjevné, že vedení jej neinformovalo záměrně (což může naznačovat rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem).

Aspekty relevantní pro týmy, které mají vedle partnera odpovědného za zakázku i další členy

7.4.10. Jestliže auditor identifikuje spřízněné strany nebo významné transakce s nimi, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, je povinen urychleně poskytnout relevantní informace ostatním členům týmu provádějícího zakázku.

7.4.11. U identifikovaných významných transakcí se spřízněnými stranami, které nespádají do běžné činnosti účetní jednotky, je auditor povinen:

- (a) prověřit případné podkladové smlouvy či dohody a posoudit, zda:
  - (i) ekonomické opodstatnění transakcí (nebo jeho absence) nenaznačuje, že transakce mohly být uzavřeny s cílem dopustit se podvodného účetního výkaznictví nebo maskovat zpronevěru majetku;
  - (ii) podmínky transakcí odpovídají vysvětlením vedení;
  - (iii) byly transakce řádně zaúčtovány, vykázány v účetních výkazech a popsány v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- (b) získat důkazní informace o tom, že transakce byly řádně schváleny.

7.4.12. Jestliže auditor zjistí významné transakce se spřízněnými stranami, které nespádají do běžné činnosti účetní jednotky, je povinen dotázat se vedení na charakter těchto transakcí a na to, zda by do nich mohly být zapojeny spřízněné strany.

7.4.13. Jestliže vedení uvádí v účetní závěrce tvrzení, že transakce se spřízněnou stranou byla uskutečněna za podmínek rovnocenných podmínkám transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek, je auditor povinen získat o takovém tvrzení dostatečné a vhodné důkazní informace.

*Účetní odhady*

7.4.14. Auditor je povinen navrhnout a provést další auditorské postupy, jejichž předmětem budou účetní odhady, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, včetně souvisejících vysvětlujících a popisných informací.

7.4.15. Další auditorské postupy, které auditor provádí u účetního odhadu v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, musí zahrnovat alespoň jeden z následujících postupů:

- (a) získání důkazních informací na základě událostí k datu zprávy auditora (viz odstavec 7.4.16.);
- (b) otestování způsobu, jak vedení účetní odhad stanovilo (viz odstavce 7.4.17.–7.4.18.);
- (c) navržení bodového odhadu auditora nebo rozpětí odhadu auditora (viz odstavec 7.4.19.).

*Vzhledem k charakteru většiny účetních odhadů týkajících se méně složitých účetních jednotek může být konečný výsledek účetního odhadu znám již před datem zprávy auditora. V těchto případech budou důkazní informace získané z událostí, k nimž došlo do data zprávy auditora, patrně poskytovat dostatečné a vhodné důkazní informace pro pokrytí vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti. U jiných účetních odhadů ale tyto události nemusí poskytovat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda je účetní odhad přiměřený, nebo nesprávný (například je-li vývoj souvisejících podmínek a událostí dlouhodobou záležitostí). V těchto situacích auditor provádí další auditorské postupy popsané výše v bodech (b) nebo (c).*

Získání důkazních informací na základě událostí k datu zprávy auditora

7.4.16. Jestliže auditor zařadil mezi další auditorské postupy získání důkazních informací na základě událostí k datu zprávy auditora, je povinen vyhodnotit, zda jsou tyto důkazní informace dostatečné a vhodné, aby pokryly rizika materiální nesprávnosti vyplývající z účetních odhadů. Přitom musí zohlednit fakt, že na relevantnost důkazních informací mohou mít vliv změny okolností a jiných relevantních podmínek mezi datem události a datem ocenění.

Ověření způsobu, jak vedení stanovilo účetní odhad

7.4.17. Při ověřování metod, které vedení použilo při stanovení účetních odhadů, musí další auditorské postupy pokrývat následující záležitosti:

- (a) zda je zvolená metoda vhodná;
- (b) zda jsou významné předpoklady a údaje konzistentní a správné a zda byla při uplatňování metody zajištěna jejich integrita;
- (c) zda jsou změny metod, významných předpokladů a údajů oproti předchozím účetním obdobím správné;
- (d) zda vedení hodlá přijmout konkrétní opatření;
- (e) zda úsudky, které vedení uplatnilo při volbě metody, významných předpokladů a údajů, nesvědčí o jeho možné předpojatosti. Jestliže auditor zjistí signály svědčící o možné předpojatosti vedení, je povinen posoudit dopady, které to má pro audit. Pokud bylo záměrem uvést uživatele účetní závěrky v omyl, má předpojatost vedení podvodný charakter;
- (f) zda jsou údaje za daných okolností relevantní a spolehlivé;
- (g) zda jsou výpočty matematicky správné a zda byly úsudky uplatňovány konzistentně.

*Metody, významné předpoklady a údaje*

Auditor při posuzování toho, zda jsou metoda, významné předpoklady a údaje, které vedení pro odhad zvolilo, vhodné v kontextu daného rámce účetního výkaznictví, případně zda je vhodná změna oproti předchozímu účetnímu období, zvažuje mimo jiné:

- jak vedení zdůvodnilo výběr metody, předpokladů a údajů;
- zda jsou metoda, předpoklady a údaje za daných okolností vhodné s ohledem na charakter účetního odhadu, na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví a na oblast podnikání, odvětví nebo prostředí, ve kterém účetní jednotka působí;
- zda jsou důvodem změny metody, předpokladů a údajů oproti předchozím účetním obdobím nové okolnosti nebo nové informace. Pokud tomu tak není, změna pravděpodobně nebude odůvodněná a nebude v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nahodilé změny účetních odhadů mohou vést k materiální nesprávnosti účetní závěrky nebo mohou signalizovat možnou předpojatost vedení;
- jestliže vedení zjistilo, že různé metody vedou k významně odlišným odhadům, jak prošetřilo důvody rozdílů;
- zda významné předpoklady nejsou nekonzistentní buď navzájem, nebo s významnými předpoklady použitými pro jiné účetní odhady.

7.4.18. Další auditorské postupy musí pokrýt rovněž to, zda vedení v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přijalo náležitá opatření, aby pochopilo, jaká nejistota je s účetním odhadem spojena, a aby nejistotu odhadu ošetřilo tím, že vybere správný bodový odhad a související nejistotu vhodně vysvětlí a popíše v účetní závěrce. Pokud vedení náležitá opatření nepřijalo, je auditor povinen:

- (a) požadovat od vedení, aby provedlo další postupy, které mu umožní pochopit nejistotu s odhadem spojenou a případně tuto nejistotu ošetřit novým výběrem bodového odhadu nebo zvážit doplnění dalších vysvětlujících a popisných informací o nejistotě odhadu do účetní závěrky;
- (b) navrhnout (pokud je to prakticky proveditelné) vlastní bodový odhad nebo rozpětí odhadu, pokud dojde k závěru, že reakce vedení na jeho požadavek nejistotu odhadu dostatečně neodstranila.

*Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví nspecifikuje, jak z přiměřeně možných výsledků vybrat bodový odhad, ani nestanoví konkrétní vysvětlující a popisné informace, které je třeba uvést v účetní závěrce, je pro auditora důležitým kritériem při posuzování správnosti bodového odhadu stanoveného vedením a souvisejících vysvětlujících a popisných informací to, jak vedení uplatňuje úsudek.*

Auditor při posuzování vysvětlujících a popisných informací, které vedení uvedlo o nejistotě odhadu v účetní závěrce, zohledňuje požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. Rámec může např. požadovat zveřejnění následujících informací:

- informace upozorňující na to, že daná částka je odhadem, a vysvětlující charakter procesu stanovení odhadu a jeho omezení;
- informace o významných účetních metodách použitých u účetních odhadů, včetně významných či klíčových úsudků vedení a významných prognostických předpokladů či jiných zdrojů nejistoty odhadu.

## Navržení bodového odhadu auditora nebo rozpětí odhadu auditora

7.4.19. Jestliže auditor navrhne pro účely vyhodnocení odhadu stanoveného vedením vlastní bodový odhad nebo rozpětí odhadu, musí být součástí dalších auditorských postupů takové postupy, jejichž prostřednictvím auditor:

- (a) vyhodnotí, zda použité metody, předpoklady nebo údaje jsou v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví správné;
- (b) ujistí se, že rozpětí zahrnuje výhradně částky doložené dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi.

*Rozhodnutí auditora, že navrhne bodový odhad, a nikoli rozpětí odhadu, obvykle závisí na charakteru odhadu a na úsudku auditora za daných okolností. Navržení bodového odhadu bude pravděpodobně efektivní metodou, pokud se např. vzhledem k charakteru účetního odhadu očekává menší variabilita reálně možných výsledků. To platí zvláště v těch případech, kdy lze bodový odhad navrhnout s větší mírou přesnosti.*

*Požadavek, že povinností auditora je ujistit se, že rozpětí zahrnuje výhradně částky doložené dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi, neznamená, že se od něj očekává, že získá důkazní informace dokládající jednotlivě každý potenciální výsledek spadající do daného rozpětí. Auditor obvykle získá důkazní informace, které mu umožní rozhodnout, že oba koncové body rozpětí jsou za daných okolností přiměřené, tudíž částky mezi těmito dvěma body jsou rovněž přiměřené.*

## Zásoby

7.4.20. Pokud jsou zásoby z pohledu účetní závěrky materiální, auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob prostřednictvím:

- (a) své účasti při fyzické inventuře zásob, pokud je to prakticky možné, s cílem:
  - (i) vyhodnotit pokyny a postupy vedení účetní jednotky pro zaznamenávání a kontrolování výsledků fyzické inventury zásob;
  - (ii) sledovat provádění pokynů vedení při inventuře;
  - (iii) provést inspekci zásob;
  - (iv) provést přepočítání fyzického stavu;
- (b) auditorských postupů prověřujících finální inventurní záznamy účetní jednotky s cílem určit, zda přesně odrážejí skutečné výsledky inventury zásob;
- (c) jestliže se fyzická inventura zásob provádí k datu, které se liší od data účetní závěrky, provést auditorské postupy, jimiž auditor získá důkazní informace o tom, že změny zásob mezi datem inventury a datem účetní závěrky jsou řádně zaznamenány.

7.4.21. Jestliže se auditor v důsledku nepředvídaných okolností fyzické inventury nezúčastnil, je povinen ji provést nebo se zúčastnit zjišťování skutečného stavu k jinému datu a provést auditorské postupy u transakcí, které se uskutečnily mezi oběma daty. Jestliže není účast auditora při fyzické inventuře zásob prakticky možná, je povinen provést alternativní auditorské postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob. Není-li to možné, je povinen určit, jaký dopad to bude mít na zprávu auditora.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.15.

*V některých případech může být účast na fyzické inventuře zásob prakticky nemožná. Důvodem může být charakter a místo uložení zásob, např. jsou-li zásoby skladovány na místě, které může ohrozit bezpečnost auditora. Existence obecné překážky, obtížnost, časové okolnosti ani náklady však nejsou pro auditora dostatečným důvodem pro jeho rozhodnutí, že účast na inventuře není prakticky možná. V některých případech, kdy účast na inventuře není prakticky možná, mohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob alternativní auditorské postupy, např. inspekce dokumentace následného prodeje konkrétních položek zásob získaných nebo zakoupených před fyzickou inventurou zásob. Existují však i případy, kdy není možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob ani pomocí alternativních auditorských postupů. V takových situacích je povinností auditora modifikovat výrok ve zprávě auditora z důvodu omezení rozsahu.*

7.4.22. Jestliže jsou zásoby účetní jednotky, které jsou v úschově a pod kontrolou třetí osoby, z pohledu účetní závěrky materiální, auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu těchto zásob, a to prostřednictvím konfirmací od příslušné třetí osoby o množství a stavu zásob, které pro účetní jednotku drží, nebo provedením inspekce či dalších auditorských postupů, které jsou za daných okolností vhodné.

#### *Soudní spory a nároky*

7.4.23. Auditor je povinen navrhnout a provést další auditorské postupy, aby identifikoval soudní spory a nároky, které se týkají účetní jednotky a které by mohly vést k riziku materiální nesprávnosti, včetně:

- (a) dotazování vedení, a je-li to relevantní, dalších osob v rámci účetní jednotky, včetně jejího interního právního poradce;
- (b) posouzení zápisů z jednání osob pověřených správou a řízením a korespondence mezi účetní jednotkou a jejím externím právním poradcem;
- (c) kontroly účtů nákladů na právní služby.

7.4.24. Pokud auditor vyhodnocuje riziko materiální nesprávnosti z důvodu identifikovaných soudních sporů nebo nároků, resp. pokud provedené auditorské postupy naznačují, že mohou existovat další materiální spory nebo nároky, je auditor povinen, kromě postupů požadovaných tímto standardem, navázat přímý kontakt s externím právním poradcem účetní jednotky. Auditor je povinen učinit tak prostřednictvím dopisu připraveného vedením a odeslaného auditorem, který obsahuje žádost externímu právnímu poradci účetní jednotky o přímou komunikaci s auditorem.<sup>17</sup>

7.4.25. Auditor je povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora,<sup>18</sup> pokud:

- (a) vedení odmítne dát auditorovi svolení ke kontaktování externího právního poradce účetní jednotky nebo ke schůzce s ním nebo jestliže externí právní poradce účetní jednotky odmítne nebo nesmí náležitým způsobem reagovat na dopis se žádostí o komunikaci;
- (b) auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace pomocí alternativních auditorských postupů.

<sup>17</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.14.

<sup>18</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.16.

*Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy*

7.4.26. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se souladu s takovými ustanoveními právních předpisů, které mají přímý dopad na stanovení materiálních částek a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce.<sup>19</sup>

7.4.27. Pokud auditor získá informace o možném případě nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, je povinen:

- (a) seznámit se s charakterem a okolnostmi případu a získat další informace nezbytné k vyhodnocení možného dopadu na účetní závěrku;
- (b) projednat nesoulad s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením, s výjimkou případů, kdy je to zakázáno právními předpisy;
- (c) pokud není možné o podezření na nesoulad získat dostatečné informace, vyhodnotit dopad chybějících dostatečných a vhodných důkazních informací na výrok auditora;
- (d) vyhodnotit dopady zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad ve vztahu k ostatním aspektům auditu, včetně vyhodnocení rizik a spolehlivosti písemného prohlášení vedení k auditu, a přijmout vhodná opatření.<sup>20</sup>

*Využívání služeb servisní organizace*

7.4.28. Pokud účetní jednotka využívá služeb servisní organizace, auditor je povinen:

- (a) určit, zda jsou v účetní jednotce k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se příslušných tvrzení v účetní závěrce, a pokud ne,
- (b) provést další auditorské postupy, jejichž prostřednictvím získá dostatečné a vhodné důkazní informace.

*V souvislosti se získáváním dostatečných a vhodných důkazních informací může auditor zvážit provedení následujících postupů:*

- *inspekce záznamů a dokumentů v držení uživatelské účetní jednotky;*
- *inspekce záznamů a dokumentů v držení servisní organizace;*
- *získání potvrzení zůstatků a transakcí od servisní organizace v případě, že uživatelská účetní jednotka vede nezávislé záznamy zůstatků a transakcí.*

*Využití práce experta vedení*

7.4.29. Pokud byly informace, které mají být použity jako důkazní, vypracovány s využitím práce experta vedení, je auditor povinen s ohledem na význam práce tohoto experta pro auditorovy účely posoudit, zda je práce experta vhodná jako důkazní informace pro příslušná tvrzení.

*Aspekty relevantní pro posouzení vhodnosti práce experta vedení zahrnují mimo jiné:*

- *relevantnost a přiměřenost zjištění nebo závěrů tohoto experta, jejich konzistentnost s dalšími důkazními informacemi a jejich řádné zohlednění v účetní závěrce;*

<sup>19</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.10.

<sup>20</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavce 9.5.11., 9.5.12. a 9.5.13.



- *pokud práce experta zahrnuje použití významných předpokladů a metod, relevantnost a přiměřenost těchto předpokladů a metod;*
- *pokud práce experta zahrnuje významné užití zdrojových dat, relevantnost, úplnost a správnost zdrojových dat;*
- *jestliže expert v rámci své práce používá informace z externího zdroje, relevantnost a spolehlivost těchto informací.*

#### Využití práce auditorova experta

7.4.30. Jestliže se auditor rozhodl využít práci auditorova experta, je povinen posoudit vhodnost jeho práce, mimo jiné:

- relevantnost a přiměřenost zjištění nebo závěrů tohoto experta a jejich konzistentnost s dalšími důkazními informacemi;
- pokud práce experta zahrnuje použití významných předpokladů a metod, relevantnost a přiměřenost těchto předpokladů a metod;
- pokud práce experta zahrnuje významné užití zdrojových dat, relevantnost, úplnost a správnost zdrojových dat.

7.4.31. Jestliže auditor usoudí, že práce auditorova experta není pro jeho účely vhodná, je povinen dohodnout se s daným expertem na charakteru a rozsahu dalších prací, které expert provede, nebo sám provést dodatečné auditorské postupy vhodné vzhledem k okolnostem.

### 7.5. Shromáždění nesprávností

7.5.1. Auditor je povinen shromáždit nesprávnosti zjištěné v průběhu auditu, s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné.

*Nesprávnosti, které jsou jednoznačně nepodstatné, jsou řádově zcela odlišné (menší) nebo zcela jiného charakteru než nesprávnosti posouzené jako materiální. Jedná se o nesprávnosti evidentně bezvýznamné, ať už jednotlivě, nebo v souhrnu, a ať už jsou posuzovány podle jakýchkoliv kritérií co do velikosti, charakteru nebo okolností. Panuje-li nejistota, zda je jedna položka nebo více položek jednoznačně nepodstatná, pak se má za to, že nesprávnost jednoznačně nepodstatná není.*

7.5.2. Auditor je povinen vyzvat vedení účetní jednotky, aby opravilo veškeré nesprávnosti shromážděné během auditu.

7.5.3. Pokud vedení na žádost auditora prověřilo skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace a opravilo nesprávnosti, které byly zjištěny, je auditor povinen provést dodatečné auditorské postupy, aby zjistil, zda nesprávnosti nadále netrvají.

*Takovou žádost auditor může vznést například na základě projekce nesprávností zjištěných v auditovaném vzorku na celý základní soubor, z něž byl vzorek vybrán.*

7.5.4. Jestliže auditor zjistí nesprávnost, je povinen posoudit, zda by tato nesprávnost mohla svědčit o existenci podvodu. Pokud tomu tak je, je povinen posoudit dopady této nesprávnosti na ostatní stránky auditu, zejména na identifikovaná a vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti a na spolehlivost prohlášení vedení.

*Podvod předpokládá existenci motivu nebo tlaku na jeho spáchání, příležitosti k jeho spáchání nebo odůvodnění takového činu, proto zpravidla nebývá izolovaným jevem. Vyskytnou-li se tedy*

*nesprávnosti, například větší počet nesprávností, jejichž souhrnný efekt není materiální, svědčí to o riziku materiální nesprávnosti způsobené podvodem.*

7.5.5. Jestliže auditor odhalí nesprávnost, která by mohla být důsledkem podvodu, a má podezření, že se týká vedení, je povinen:

- (a) přehodnotit vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem a svou reakci na ně;
- (b) při posuzování spolehlivosti dříve získaných důkazů zvážit, zda okolnosti nebo podmínky nenaznačují možnou tajnou dohodu mezi zaměstnanci, vedením nebo třetími stranami.

*Důsledky odhaleného podvodu závisí na okolnostech, např. pokud se záležitost týká vrcholového vedení, může se stát i jinak nevýznamný podvod významným. V takových případech auditor posoudí spolehlivost dříve získaných důkazů, protože mohou existovat pochybnosti o úplnosti a pravdivosti předložených prohlášení a o pravosti účetních záznamů a podkladů. Existuje zde také možnost existence tajné domluvy mezi zaměstnanci, vedením nebo třetími stranami.*

7.5.6. Auditor je povinen zvážit, zda je třeba přehodnotit rozsah, načasování a řízení auditu, pokud:

- (a) charakter zjištěných nesprávností a okolnosti jejich výskytu naznačují, že mohou existovat další nesprávnosti, které by v souhrnu s nesprávnostmi shromážděnými v průběhu auditu mohly být materiální;
- (b) součet nesprávností shromážděných v průběhu auditu se blíží stanovené materialitě.

## 7.6. Specifické požadavky na komunikaci

7.6.1. Auditor je povinen bez zbytečného odkladu informovat:

- (a) písemně osoby pověřené správou a řízením o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky zjištěných během auditu;
- (b) vedení:
  - (i) písemně o záležitostech, o nichž informoval osoby pověřené správou a řízením (s výjimkou případů, kdy by předávání těchto informací přímo vedení nebylo za daných okolností vhodné);
  - (ii) o ostatních nedostacích ve vnitřním kontrolním systému identifikovaných během auditu, o nichž vedení nebylo neinformováno a které jsou natolik významné, že si zaslouží jeho pozornost.

7.6.2. Auditor je povinen zahrnout do písemných informací o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, předávaných osobám pověřeným správou a řízením, popis nedostatků a vysvětlení jejich případných dopadů a rovněž dostatečné informace, které umožní těmto osobám pochopit kontext předávaných informací.

*Při popisování kontextu předávaných informací může auditor vysvětlit, že:*

- účelem auditu je vyjádřit výrok k účetní závěrce;
- audit zahrnuje posouzení vnitřních kontrol relevantních pro sestavení účetní závěrky za účelem navržení auditorských postupů, které jsou za daných okolností vhodné, nikoli však za účelem vyjádření výroku o účinnosti vnitřního kontrolního systému;

- *záležitosti, o kterých auditor informuje, se omezují na nedostatky, které identifikoval během auditu a u nichž došel k závěru, že jsou natolik významné, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením.*

7.6.3. Při předávání informací vedení a případně osobám pověřeným správou a řízením musí auditor zvážit, o čem je bude informovat ve vztahu k účetním odhadům, a zohlednit, zda důvody vedoucí k rizikům materiální nesprávnosti nevyplývají z nejistoty odhadů nebo nejsou důsledkem složitosti, subjektivity, změny či předpojatosti vedení u účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce.

## 7.7. Specifické požadavky na dokumentaci

*Povinností auditora je kromě plnění obecných požadavků na dokumentaci, které jsou stanoveny v části 2.4 a platí pro celou auditní zakázku, zdokumentovat rovněž následující záležitosti týkající se specificky této části.*

7.7.1. Auditor je povinen uvést v dokumentaci auditu:

- způsob, jakým reagoval na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky;
- vazbu provedených postupů na vyhodnocená rizika na úrovni tvrzení;
- výsledky auditorských postupů, včetně závěrů, pokud tyto závěry nejsou zřejmé;
- výsledky auditorských postupů pokrývajících riziko obcházení kontrol vedením;
- veškeré nesprávnosti shromážděné během auditu, a zda byly opraveny;
- jestliže auditor hodlá použít důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané během předchozích auditů, závěry, k nimž došel, pokud jde o možnost spolehnout se na kontroly testované během předchozího auditu.

7.7.2. Je-li vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti způsobeno podvodem, musí dokumentace auditu obsahovat konkrétní reakci na podvod.

7.7.3. . Jestliže auditor zjistil nesoulad s právními předpisy nebo má podezření na něj, je povinen popsat v dokumentaci auditu:

- výsledky diskuse, kterou měl o dané záležitosti s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením a dalšími osobami, včetně toho, jak tyto osoby na danou záležitost reagovaly;
- provedené auditorské postupy, významné odborné úsudky a závěry, k nimž ohledně nesouladu dospěl.

7.7.4. V souvislosti s účetními odhady je auditor povinen zdokumentovat významné úsudky, které provedl při posuzování toho, zda jsou účetní odhady a související vysvětlující a popisné informace v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené, nebo zda jsou nesprávné.

## 8. Vyvozování závěrů

### *Obsah této části*

Část 8 stanoví požadavky týkající se:

- vyhodnocování opravených a neopravených nesprávností zjištěných během auditu;
- vyhodnocování událostí po datu účetní závěrky;
- činností zaměřujících se na vyvození závěrů, včetně souvisejících vyhodnocení;
- vyvozování závěrů o nepřetržitém trvání podniku a o souvisejících vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce;
- získávání písemných prohlášení a provedení závěrečných analytických postupů.

### *Působnost této části*

Provedená vyhodnocení a vyvozené závěry slouží jako východisko pro výrok auditora, kterému se věnuje část 9.

### 8.1. Cíle

8.1.1. Cílem auditora je:

- (a) vyhodnotit dopad identifikovaných nesprávností na audit a dopad případných neopravených nesprávností na účetní závěrku;
- (b) posoudit na základě získaných důkazních informací, zda existuje materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat;
- (c) posoudit, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace, z nichž vychází při vyjádření výroku auditora.

### 8.2. Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu

8.2.1. Pokud vedení odmítne opravit některé nebo všechny nesprávnosti, o nichž bylo auditorem informováno, je auditor povinen seznámit se s důvody, proč vedení nehodlá tyto opravy provést, a zohlednit je při posuzování toho, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnosti.

8.2.2. Před posouzením dopadu neopravených nesprávností je auditor povinen opakovaně vyhodnotit stanovenou materialitu, aby si ověřil, zda je i nadále přiměřená vzhledem ke skutečným finančním výsledkům účetní jednotky.

8.2.3. Auditor je povinen stanovit, zda jsou neopravené nesprávnosti materiální, a to jednotlivě či v souhrnu. Přitom je povinen zvážit:

- (a) charakter a velikost nesprávností, a to jednak ve vztahu ke konkrétním skupinám transakcí, zůstatkům účtů či vysvětlujícím a popisným informacím a jednak ve vztahu k účetní závěrce jako celku, a konkrétní okolnosti jejich výskytu;
- (b) dopad neopravených nesprávností týkajících se předchozích účetních období na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů či vysvětlující a popisné informace a na účetní závěrku jako celek.

### 8.3. Analytické postupy, které auditorovi pomáhají při vyvozování celkových závěrů

- 8.3.1. Auditor je povinen navrhnout a na konci auditu provést analytické postupy, které mu pomohou vyvodit celkový závěr o tom, zda účetní závěrka odpovídá jeho poznatkům o účetní jednotce, a identifikovat případné signály svědčící o existenci dříve neidentifikovaného rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem.
- 8.3.2. Auditor je povinen analyzovat výkyvy nebo vztahy, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi získanými v průběhu auditu, a to dotazováním vedení a provedením dalších auditorských postupů, které jsou za daných okolností nutné.

### 8.4. Události po datu účetní závěrky

*Účetní závěrka může být ovlivněna určitými událostmi, ke kterým dojde po jejím datu. Řada rámců účetního výkaznictví má pro tyto události zvláštní úpravu. Tyto rámce zpravidla rozlišují dva typy událostí:*

- *události, které jsou důkazem o podmínkách, jež existovaly k datu účetní závěrky;*
- *události, které svědčí o podmínkách vzniklých až po datu účetní závěrky.*

*Povinností auditora nicméně není provádět další postupy v souvislosti se skutečnostmi, u nichž dříve použité postupy poskytlly uspokojivé závěry.*

#### *Události mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora*

- 8.4.1. Auditor je povinen provést takové postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že byly zjištěny všechny události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora vyžadující úpravu účetní závěrky nebo uvedení vysvětlujících a popisných informací.
- 8.4.2. Auditor je povinen provést postupy podle odstavce 8.4.1. tak, aby zahrnovaly období počínající datem účetní závěrky a končící co nejbližší k datu zprávy auditora, mimo jiné je povinen:
- (a) seznámit se s postupy, které používá vedení účetní jednotky k identifikaci událostí po datu účetní závěrky;
  - (b) dotázat se vedení a případně osob pověřených správou a řízením, zda po datu účetní závěrky nastaly události, které by mohly mít na účetní závěrku vliv;
  - (c) seznámit se s případnými zápisy z jednání vlastníků, z porad vedení účetní jednotky nebo osob pověřených její správou a řízením konaných po datu účetní závěrky a dotázat se na záležitosti diskutované na jednáních, z nichž zatím nejsou k dispozici zápisy;
  - (d) seznámit se s měsíčními nebo čtvrtletními účetními výkazy účetní jednotky, pokud jsou k dispozici.
- 8.4.3. Jestliže auditor na základě postupů provedených podle odstavců 8.4.1. a 8.4.2. zjistí události, které vyžadují úpravu účetní závěrky nebo uvedení vysvětlujících a popisných informací, je povinen posoudit, zda je každá z těchto událostí v účetní závěrce náležitě zobrazena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

#### *Skutečnosti, o nichž se auditor dozví po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky*

- 8.4.4. Po datu zprávy auditora není auditor povinen provádět žádné auditorské postupy týkající se dané účetní závěrky. Nicméně zjistí-li po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky

skutečnosti, které by bývaly vyžadovaly úpravu zprávy auditora, kdyby o nich k datu této zprávy věděl, je povinen projednat tuto záležitost s vedením účetní jednotky a případně s osobami pověřenými její správou a řízením, určit, zda účetní závěrka musí být upravena, a pokud ano, vyžádat si informaci, jak se chce vedení vypořádat v účetní závěrce s touto skutečností.

- 8.4.5. Pokud vedení účetní závěrku upraví, je auditor povinen provést dle okolností nezbytné auditorské postupy týkající se provedených úprav účetní závěrky, rozšířit je až do data nové zprávy auditora a vydat novou zprávu k upravené účetní závěrce.
- 8.4.6. V některých jurisdikcích právní předpisy nebo rámec účetního výkaznictví nevyžadují, aby vedení účetní jednotky zveřejnilo upravenou účetní závěrku, a auditor tedy nemusí vydávat upravenou ani novou zprávu auditora. Nicméně jestliže vedení neupraví účetní závěrku, přestože se auditor domnívá, že by upravena být měla:
- (a) pokud zpráva auditora nebyla dosud předána účetní jednotce, je auditor povinen modifikovat svůj výrok a poté předat zprávu auditora;<sup>21</sup>
  - (b) pokud byla zpráva auditora již předána účetní jednotce, je auditor povinen informovat vedení a osoby pověřené správou a řízením, aby nezveřejňovaly účetní závěrku třetím stranám, dokud nebudou provedeny příslušné úpravy. Pokud účetní závěrka byla přesto následně zveřejněna bez nezbytných úprav, auditor je povinen přijmout vhodná opatření s cílem zabránit tomu, aby třetí strany na zprávu auditora spoléhaly.

*Skutečnosti, o nichž se auditor dozví po datu zveřejnění účetní závěrky*

- 8.4.7. Po zveřejnění účetní závěrky není auditor povinen provádět žádné auditorské postupy týkající se dané účetní závěrky. Jestliže se však dozví o skutečnosti, která existovala k datu zprávy auditora a která, pokud by mu v té době byla známa, by byla mohla vést k vydání modifikované zprávy, je povinen:
- (a) projednat záležitost s vedením účetní jednotky a případně s osobami pověřenými její správou a řízením;
  - (b) posoudit, zda účetní závěrka musí být upravena, a pokud ano,
  - (c) vyžádat si informaci, jak se chce vedení vypořádat v účetní závěrce s touto skutečností.
- 8.4.8. Pokud vedení upraví účetní závěrku, je auditor povinen:
- (a) provést dle okolností nezbytné auditorské postupy týkající se provedených úprav účetní závěrky, mimo jiné:
    - (i) rozšířit auditorské postupy podle odstavců 8.4.1. a 8.4.2. až do data vydání nové zprávy auditora, přičemž datum vydání nové zprávy auditora nesmí předcházet před datem schválení upravené účetní závěrky;
    - (ii) vydat novou zprávu auditora<sup>22</sup> k upravené účetní závěrce;
  - (b) ověřit kroky vedení účetní jednotky k zajištění toho, aby každý, kdo obdržel dříve zveřejněnou účetní závěrku se zprávou auditora k této účetní závěrce, byl o vzniklé situaci informován.

<sup>21</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.21.

<sup>22</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.6.7.

8.4.9. Jestliže vedení účetní jednotky nepřijme nezbytná opatření, aby každý, kdo obdržel již zveřejněnou účetní závěrku se zprávou auditora k ní, byl o vzniklé situaci informován, a neupraví účetní závěrku, i když se auditor domnívá, že by upravena být měla, je auditor povinen přijmout vhodná opatření, aby se třetí strany na zprávu auditora nespolehaly.

## 8.5. Činnosti podporující auditorem vyvozený závěr

*Co je auditor povinen posoudit*

8.5.1. Auditor je na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací povinen posoudit, zda vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení je nadále přiměřené.

*Audit účetní závěrky je kumulativní opakující se proces. Auditor provádí plánované auditorské postupy a spolu s tím získává další důkazní informace, jež mohou vést k modifikaci charakteru, načasování či rozsahu dalších plánovaných auditorských postupů. Může získat informace, jež se významně liší od informací, na nichž bylo hodnocení rizik založeno. V takovém případě se může objevit potřeba, aby přehodnotil plánované auditorské postupy, a to na základě revidovaného posouzení vyhodnocených rizik a dopadu na významné skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace a s nimi související tvrzení.*

*Auditor zvažuje také to, zda tyto informace nezmění jeho rozhodnutí o správnosti použití ISA pro LCE pro daný audit, což si může vyžádat úpravu podmínek zakázky.*

8.5.2. V souvislosti s účetními odhady je auditor povinen na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací posoudit:

- (a) zda je vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení nadále přiměřené, i když byly např. identifikovány signály svědčící o možné předpojatosti vedení;
- (b) zda jsou rozhodnutí vedení týkající se uznávání účetních odhadů, stanovení jejich hodnoty a jejich vykázání a popsání v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

8.5.3. Auditor je povinen posoudit, zda je vzájemné předávání informací mezi ním a osobami pověřenými správou a řízením pro účely auditu dostatečné. Pokud ne, je povinen vyhodnotit případný dopad na audit a přijmout vhodná opatření.

*Auditor například může revidovat původní vyhodnocení rizik, upravit výrok auditora kvůli omezení rozsahu nebo přijmout jiná vhodná opatření.*

8.5.4. Auditor je povinen provést auditorské postupy, jejichž cílem je posoudit, zda je celková prezentace účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Při tomto vyhodnocení je povinen posoudit, zda je účetní závěrka prezentována způsobem odrážejícím náležitou:

- (a) klasifikaci a popis finančních informací a podkladových transakcí, událostí a podmínek;
- (b) prezentaci, členění a obsah účetní závěrky.

*Vyvozování závěrů*

8.5.5. Auditor je povinen rozhodnout, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace. Při utváření svého názoru zváží všechny relevantní důkazní informace, bez ohledu na to, zda tvrzení v účetní závěrce potvrzují, nebo jim odporují.

- 8.5.6. Jestliže auditor nezískal o určitém tvrzení dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen se pokusit získat další informace. Jestliže není ani pak schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen vydat k účetní závěrce výrok s výhradou nebo výrok odmítnout.<sup>23</sup>
- 8.5.7. Auditor je povinen posoudit, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, jak vedení při sestavování účetní závěrky použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku, a rozhodnout, zda jej použilo vhodně.<sup>24</sup>
- 8.5.8. Auditor je povinen na základě získaných důkazních informací rozhodnout, zda podle jeho odborného úsudku existuje materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.<sup>25</sup>
- 8.5.9. Jestliže auditor dojde k závěru, že vedení účetní jednotky vzhledem k okolnostem vhodně použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku, ale že existuje materiální nejistota, je povinen rozhodnout, zda účetní závěrka:
- dostatečně vysvětluje a popisuje hlavní události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a plány vedení na řešení těchto událostí nebo podmínek;
  - jasně říká, že existuje materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a že účetní jednotka proto nemusí být schopna v rámci běžné činnosti realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům.
- V těchto případech je auditor povinen vyjádřit nemodifikovaný výrok a do své zprávy zařadit samostatný oddíl nadepsaný „Materiální nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku“.
- 8.5.10. Jestliže byly identifikovány události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, nicméně auditor na základě získaných důkazních informací došel k závěru, že žádná materiální nejistota neexistuje, je povinen posoudit, zda jsou tyto události nebo podmínky dostatečně vysvětleny a popsány v účetní závěrce.
- 8.5.11. Jestliže si auditor potvrdí, že je účetní závěrka v důsledku podvodu materiálně nesprávná, resp. pokud nemůže dojít k závěru, zda tomu tak je, je povinen posoudit důsledky této skutečnosti na prováděný audit, včetně vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, a na zprávu auditora.

## 8.6. Písemná prohlášení

*Písemné prohlášení obsahuje nezbytné informace, které auditor požaduje od vedení účetní jednotky v souvislosti s auditem účetní závěrky. Podobně jako v případě odpovědí na dotazy se tedy jedná o důkazní informace. Přestože písemná prohlášení obsahují nezbytné důkazní informace, sama o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace o žádné záležitosti, o které pojednávají. Navíc skutečnost, že vedení poskytlo spolehlivá písemná prohlášení, nemá vliv na charakter ani rozsah jiných důkazních informací, které auditor získá o plnění povinností vedení nebo o konkrétních tvrzeních.*

<sup>23</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.27.

<sup>24</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.17.

<sup>25</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.18.



8.6.1. Auditor je povinen získat od vedení, které má náležitou znalost relevantních záležitostí a nese odpovědnost za účetní závěrku, a případně od osob pověřených správou a řízením písemná prohlášení o následujících záležitostech:

- (a) že splnily své povinnosti týkající se sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, včetně jejího věrného zobrazení, pokud je to relevantní. Tato odpovědnost musí být v písemném prohlášení popsána stejným způsobem jako v podmínkách zakázky;
- (b) že poskytly auditorovi všechny relevantní informace a přístup, jak bylo sjednáno v podmínkách auditní zakázky;
- (c) že všechny transakce byly zaznamenány a vykázány v účetní závěrce;
- (d) že uznávají svou odpovědnost za návrh, zavedení a provozování kontrol, které mají sloužit k prevenci a odhalování podvodů;
- (e) že auditorovi předaly výsledky vyhodnocení rizika provedeného vedením týkající se toho, že účetní závěrka může být materiálně nesprávná v důsledku podvodu;
- (f) že informovaly auditora o podvodech nebo o podezřeních na podvod, o jejichž existenci vědí, případně o obviněních z údajných podvodů;
- (g) že informovaly auditora o totožnosti spřízněných stran účetní jednotky a o všech vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, o nichž vědí;
- (h) že tyto vztahy a transakce řádně zaúčtovaly a popsaly v účetní závěrce v souladu s požadavky rámce účetního výkaznictví;
- (i) že informovaly auditora o všech známých případech nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jejichž dopad by měl být zohledněn při sestavování účetní závěrky;
- (j) že informovaly auditora o všech známých faktických nebo potenciálních soudních sporech a nárocích, jejichž vliv by měl být zohledněn při sestavování účetní závěrky, a že byly tyto spory a nároky zaúčtovány a popsány v účetní závěrce v souladu s požadavky rámce účetního výkaznictví;
- (k) že použité metody, významné předpoklady a údaje, z nichž vycházejí účetní odhady, a související vysvětlující a popisné informace, jsou vhodné, tak aby uznání účetního odhadu, stanovení jeho hodnoty a jeho popsání v účetní závěrce bylo v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- (l) že všechny události po datu účetní závěrky, u kterých příslušný rámec účetního výkaznictví vyžaduje úpravu nebo popsání v účetní závěrce, byly upraveny, resp. popsány;
- (m) jestliže existuje materiální nejistota, pokud jde o nepřetržité trvání podniku, že byly auditorovi předány informace týkající se plánů na budoucí opatření a proveditelnosti těchto plánů;
- (n) pokud je to relevantní, že byly provedeny úpravy za účelem opravy materiální nesprávnosti v účetní závěrce za předchozí účetní období, které mají vliv na srovnávací údaje;
- (o) jiná prohlášení, která auditor považuje za nezbytná pro podporu ostatních důkazních informací relevantních pro účetní závěrku nebo konkrétní tvrzení v ní, mimo jiné prohlášení nutná pro podporu ústních sdělení.

8.6.2. Auditor je povinen zvážit, zda by si měl vyžádat konkrétní prohlášení k jednotlivým účetním odhadům.

8.6.3. Písemné prohlášení musí mít podobu dopisu vedení účetní jednotky adresovaného auditorovi.

*Ilustrativní prohlášení vedení je uvedeno v příloze 7.*

*Některé právní předpisy vyžadují, aby vedení vydalo veřejné písemné prohlášení o své odpovědnosti. Záležitosti požadované podle tohoto standardu, u nichž auditor rozhodne, že jsou pokryty tímto veřejným prohlášením, nemusí být znovu uváděny v dopisu, který vedení účetní jednotky zašle auditorovi.*

8.6.4. Auditor je povinen požádat vedení a případně osoby pověřené správou a řízením o písemné prohlášení o tom, že dopad neopravených nesprávností na účetní závěrku jako celek je podle jejich přesvědčení nemateriální, a to jednotlivě i v souhrnu. Seznam neopravených nesprávností musí být součástí nebo přílohou tohoto písemného prohlášení.

8.6.5. Pokud má auditor pochybnosti o odborné způsobilosti, integritě, etických hodnotách a řádné péči vedení účetní jednotky nebo o přístupu vedení k prosazování či vymáhání těchto aspektů, případně pokud prohlášení vedení nejsou v souladu s jinými důkazními informacemi, je povinen posoudit dopady těchto záležitostí na důkazní informace obecně a přijmout vhodná opatření, včetně posouzení možného dopadu na výrok ve zprávě auditora,<sup>26</sup> a to s ohledem na požadavek odstavce 8.6.7.

*Pokud auditor zjistí nesoulad mezi některými písemnými prohlášeními vedení a důkazními informacemi získanými z jiného zdroje, zváží, zda je jeho vyhodnocení rizik nadále přiměřené. Není-li tomu tak, upraví je a určí charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, jimiž bude na vyhodnocená rizika reagovat.*

*Pochybnosti o odborné způsobilosti, integritě, etických hodnotách nebo řádné péči vedení nebo o přístupu vedení k prosazování či vymáhání těchto aspektů mohou vést auditora k závěru, že riziko, že vedení uvedlo v účetní závěrce nepravdivé informace, je natolik velké, že audit nemůže být proveden. Pokud osoby pověřené správou a řízením nepřijmou vhodná nápravná opatření, auditor zváží odstoupení od zakázky, umožňují-li mu to právní předpisy. Nicméně ani opatření přijatá těmito osobami nemusí být dostatečná na to, aby umožnila auditorovi vydat nemodifikovaný výrok.*

8.6.6. Jestliže vedení neposkytne některá požadovaná písemná prohlášení, auditor je povinen:

- (a) projednat záležitost s vedením;
- (b) znovu posoudit integritu vedení a vyhodnotit dopad, který to může mít na spolehlivost prohlášení, ústních či písemných, a na důkazní informace obecně;
- (c) přijmout vhodná opatření, včetně posouzení možného dopadu na výrok ve zprávě auditora,<sup>27</sup> a to s ohledem na požadavek odstavce 8.6.7.

8.6.7. Auditor je povinen odmítnout výrok k účetní závěrce, pokud dojde k závěru, že existuje natolik velká pochybnost o integritě vedení, že na písemná prohlášení požadovaná podle odstavce 8.6.1.(a)–(c) nelze spoléhat,<sup>28</sup> nebo když mu vedení neposkytne písemná prohlášení podle odstavce 8.6.1.(a)–(c).<sup>29</sup>

<sup>26</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.22.

<sup>27</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.23.

<sup>28</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.24.

<sup>29</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.25.

8.6.8. Datum písemných prohlášení musí být co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, ne však pozdější. Písemná prohlášení musí pokrývat všechny účetní závěrky a všechna účetní období, jichž se zpráva auditora týká.

## 8.7. Převzetí celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality

8.7.1. Partner odpovědný za zakázku je před datováním zprávy auditora povinen přesvědčit se, že převzal celkovou odpovědnost za řízení kvality auditní zakázky a její zajištění. Přitom je povinen se přesvědčit, že:

- (a) jeho zapojení do celého průběhu auditní zakázky bylo dostatečné a vhodné, takže na základě toho může rozhodnout, že uplatněné významné úsudky a přijaté závěry jsou vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky přiměřené;
- (b) byl zohledněn charakter a okolnosti auditní zakázky, její případné změny a související firemní pravidla a postupy.

8.7.2. Partner odpovědný za zakázku je povinen se nejpozději k datu zprávy auditora přesvědčit, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace podporující učiněné závěry, aby mohla být vydána zpráva auditora.

8.7.3. Partner odpovědný za zakázku je povinen před datováním zprávy auditora zkontrolovat účetní závěrku a zprávu auditora k ní, aby se přesvědčil, že vydávaná zpráva je za daných okolností vhodná.

## 8.8. Specifické požadavky na komunikaci

8.8.1. Auditor je povinen (s výjimkou případů, kdy je to zakázáno právními předpisy) bez zbytečného odkladu předat příslušné úrovni vedení informace o veškerých nesprávnostech shromážděných v průběhu auditu.

8.8.2. Auditor je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením:

- (a) o neopravených nesprávnostech a o dopadu, který by mohly mít, jednotlivě nebo v souhrnu, na výrok ve zprávě auditora, s výjimkou případů, kdy je to zakázáno právními předpisy; materiální neopravené nesprávnosti je povinen uvést ve svém sdělení jednotlivě;
- (b) o dopadu neopravených nesprávností týkajících se předchozích období na účetní závěrku za běžný rok;
- (c) o svých názorech na významné kvalitativní aspekty účetních postupů účetní jednotky, včetně účetních metod, odhadů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce;
- (d) o případných významných obtížích, s nimiž se setkal během auditu;
- (e) o významných záležitostech, které se objevily během auditu, včetně záležitostí týkajících se spřízněných stran účetní jednotky, a které byly projednány s vedením nebo byly předmětem korespondence s ním;
- (f) o významných zjištěních auditu; pokud by podle odborného úsudku auditora nebylo ústní sdělení dostatečné, musí být tyto informace předány v písemné podobě;
- (g) o jiných, dosud nekomunikovaných záležitostech, které se týkají podvodů a mohou být relevantní pro povinnosti osob pověřených správou a řízením, s výjimkou případů, kdy je to zakázáno právními předpisy;

- (h) o případných okolnostech, které mají vliv na obsah a formu zprávy auditora;
- (i) o písemných prohlášeních, která od účetní jednotky požaduje;
- (j) o veškerých ostatních významných záležitostech, které se objevily během auditu a jsou podle odborného úsudku auditora důležité pro dohled nad procesem účetního výkaznictví;
- (k) o tom, že předpokládá, že ve zprávě auditora uvede odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, včetně znění takových odstavců.

8.8.3. Pokud se všechny osoby pověřené správou a řízením nepodílejí na jejím vedení, je auditor povinen tyto osoby informovat o zjištěných událostech nebo podmínkách, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, mimo jiné o tom:

- (a) zda tyto události nebo podmínky představují materiální nejistotu;
- (b) zda je vhodné, že vedení při sestavení účetní závěrky použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku;
- (c) zda jsou vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce dostatečné;
- (d) pokud je to relevantní, jaké to má důsledky pro zprávu auditora.

## 8.9. Specifické požadavky na dokumentaci

*Povinností auditora je kromě plnění obecných požadavků na dokumentaci, které jsou stanoveny v části 2.4 a platí pro celou auditní zakázku, zdokumentovat rovněž následující záležitosti týkající se specificky této části.*

8.9.1. Auditor je povinen uvést v dokumentaci auditu:

- (a) veškeré nesprávnosti shromážděné během auditu, a zda byly opraveny, závěr auditora ohledně toho, zda jsou neopravené nesprávnosti materiální, a to jednotlivě nebo v souhrnu, a zdůvodnění tohoto závěru;
- (b) charakter a rozsah konzultací, které se uskutečnily v průběhu auditu, jejich závěry, a jakým způsobem byly tyto závěry realizovány.

8.9.2. Dokumentace auditu musí prokázat, že informace v účetní závěrce, včetně vysvětlujících a popisných informací, souhlasí s účetními záznamy, ze kterých vycházejí, a to jak informace získané z hlavní knihy a z knih analytické evidence, tak informace získané z jiných zdrojů.

8.9.3. Auditor je povinen shromáždit dokumentaci auditu ve spisu auditora a dokončit administrativní proces kompletace finálního spisu auditora bez zbytečného odkladu po datu zprávy auditora.

*V souladu s ISQM 1 (nebo předpisy daného státu, které jsou minimálně stejně náročné) má firma povinnost stanovit si pro svůj systém řízení kvality mimo jiné kvalitativní cíl, že dokumentace zakázky je zpracována po datu příslušné zprávy bez zbytečného odkladu.<sup>30</sup> Přiměřená lhůta pro dokončení finálního spisu auditora obvykle nepřesahuje 60 dnů od data zprávy auditora.<sup>31</sup>*

8.9.4. Po dokončení kompletace finálního spisu auditora nesmí auditor před uplynutím doby, po kterou musí spis být archivován, žádnou dokumentaci auditu vymazat ani vyřadit.

<sup>30</sup> ISQM 1, odstavec 31(f)

<sup>31</sup> ISQM 1, odstavec A83

*V souladu s ISQM 1 (nebo předpisy daného státu, které jsou minimálně stejně náročné) má firma povinnost stanovit si pro svůj systém řízení kvality mimo jiné kvalitativní cíl, že dokumentace zakázky je vhodně vedena a uchovávána pro potřeby firmy a v souladu s právními předpisy, příslušnými etickými požadavky nebo profesními standardy.<sup>32</sup> Lhůta pro uchovávání dokumentace k auditním zakázkám není obvykle kratší než pět let od data zprávy auditora, případně od data zprávy auditora o účetní závěrce skupiny, pokud je to relevantní.<sup>33</sup>*

- 8.9.5. Jestliže auditní zakázka nesplní cíl některé z částí ISA pro LCE, je auditor povinen to zdokumentovat spolu opatřeními, která z toho vyplynula (tj. např. dopad na výrok auditora nebo odstoupení od zakázky, pokud nelze dosáhnout obecného cíle auditu).
- 8.9.6. Pokud auditor po kompletaci finálního spisu zjistí, že je nutné modifikovat stávající dokumentaci auditu nebo přidat novou dokumentaci, je povinen zdokumentovat bez ohledu na charakter modifikace nebo přidání informací následující skutečnosti:
- (a) konkrétní důvody modifikace stávající dokumentace auditu nebo přidání nové dokumentace;
  - (b) kdo a kdy úpravy provedl a zkontroloval.

---

<sup>32</sup> ISQM 1, odstavec 31(f)

<sup>33</sup> ISQM 1, odstavec A85

## **9. Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy auditora**

### *Obsah této části*

Část 9 stanoví požadavky pro tyto oblasti:

- utvoření názoru na účetní závěrku;
- typy výroků auditora;
- obsah zprávy auditora;
- ostatní informace a srovnávací informace.

### *Působnost této části*

Tato část specifikuje obsah zprávy auditora a upravuje rozhodování auditora o modifikaci výroku a o případných dalších úpravách zprávy auditora. Dále se zabývá povinnostmi auditora v souvislosti se srovnávacími údaji, srovnávací účetní závěrkou a ostatními informacemi (je-li to relevantní).

Příklady modifikovaných výroků a odstavců upozorňujících na materiální nejistotu týkající se nepřetržitého trvání účetní jednotky a odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti nebo jiné skutečnosti, včetně souvisejících pokynů pro sestavení zprávy auditora, jsou uvedeny v příručce *Auditor Reporting Supplemental Guide*.

### **9.1. Cíle**

9.1.1. Cílem auditora je:

- (a) utvořit si na základě vyhodnocení závěrů vyvozených ze získaných důkazních informací názor na účetní závěrku a jasně tento názor vyjádřit prostřednictvím písemné zprávy;
- (b) posoudit, zda není materiální nesoulad mezi ostatními informacemi a:
  - (i) účetní závěrkou;
  - (ii) poznatky, které auditor získal během auditu.

### **9.2. Utvoření názoru na účetní závěrku**

9.2.1. Auditor je povinen utvořit si názor na to, zda je účetní závěrka ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

9.2.2. Aby si auditor mohl tento názor utvořit, musí posoudit, zda získal přiměřenou jistotu ohledně toho, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. Přitom musí zohlednit:

- (a) zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace;
- (b) zda jsou neopravené nesprávnosti jednotlivě nebo v souhrnu materiální;
- (c) vyhodnocení, které je povinen provést podle odstavců 9.2.3. až 9.2.6.

9.2.3. Auditor je povinen vyhodnotit, zda je účetní závěrka sestavena ve všech materiálních ohledech v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. V této souvislosti musí posoudit kvalitativní aspekty účetních postupů uplatňovaných danou účetní jednotkou, včetně signálů svědčících o možné předpojatosti vedení v úsudcích.

9.2.4. Při postupu podle odstavce 9.2.3. je auditor povinen vyhodnotit, zda s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví:

- (a) jsou v účetní závěrce vhodně vysvětleny a popsány zvolené a použité významné účetní metody a zda jsou popsány srozumitelně;
- (b) jsou zvolené a použité účetní metody v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou v dané situaci vhodné;
- (c) jsou účetní odhady provedené vedením účetní jednotky a související vysvětlující a popisné informace přiměřené;
- (d) byly identifikované vztahy a transakce se spřízněnými stranami řádně zaúčtovány, vykázány v účetních výkazech a popsány v účetní závěrce v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví;
- (e) jsou informace v účetní závěrce relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné, mimo jiné:
  - (i) zda účetní závěrka obsahuje všechny informace, které by měla obsahovat;
  - (ii) zda jsou tyto informace správně zařazeny, agregovány, resp. rozčleněny a označeny;
  - (iii) zda není celková prezentace účetní závěrky narušena uvedením informací, které nejsou relevantní nebo které brání náležitému pochopení záležitostí vysvětlených a popsáných v účetní závěrce;
- (f) účetní závěrka obsahuje dostatečné vysvětlující a popisné informace, které předpokládaným uživatelům účetní závěrky umožní posoudit dopady, jež materiální transakce a události mají na údaje v ní uvedené;
- (g) je terminologie použitá v účetní závěrce, včetně názvů jednotlivých účetních výkazů, vhodná.

9.2.5. Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, musí auditor posoudit také to, zda je v ní dosaženo věrného zobrazení. V této souvislosti musí posoudit:

- (a) celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky;
- (b) zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.

*Posouzení toho, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení, jak pokud jde o výkazy, tak pokud jde o vysvětlující a popisné informace, vyžaduje, aby auditor uplatňoval odborný úsudek.*

9.2.6. Auditor je povinen zhodnotit, zda účetní závěrka vhodně odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví nebo jej vhodně popisuje.

### 9.3. Forma výroku

9.3.1. Jestliže auditor dojde k závěru, že je účetní závěrka ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, je povinen vyjádřit nemodifikovaný výrok.

*U rámců účetního výkaznictví, které jsou rámcem věrného zobrazení, což je obvykle případ rámců používaných pro sestavení účetních závěrek určených ke všeobecným účelům, se výrok vyjadřuje k tomu, zda účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje skutečnost, resp. podává její věrný a poctivý obraz. U rámců účetního výkaznictví, které jsou rámcem dodržení požadavků, se výrok vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s tímto rámcem.*

9.3.2. V případě, že v účetní závěrce sestavené v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení není věrného zobrazení dosaženo, je auditor povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na požadavcích příslušného rámce účetního výkaznictví a způsobu vyřešení záležitosti rozhodnout, zda je nezbytné výrok ve zprávě auditora modifikovat.<sup>34</sup>

9.3.3. U účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků není auditor povinen posuzovat, zda bylo dosaženo věrného zobrazení. Nicméně jestliže ve zcela výjimečném případě dojde na základě získaných důkazních informací k závěru, že je taková účetní závěrka zavádějící, je povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na způsobu jejího vyřešení rozhodnout, zda a jak o ní bude informovat ve své zprávě.<sup>35</sup>

#### 9.4. Zpráva auditora

9.4.1. Zpráva auditora musí mít formát a obsah vymezený níže. Výjimku představují následující případy:

- (a) Zprávu auditora je nutné upravit, aby byla v souladu s formátem nebo zněním vyžadovaným právními předpisy dané jurisdikce. Jsou-li formát nebo znění zprávy auditora předepsány právními předpisy, lze ve zprávě deklarovat soulad s ISA pro LCE pouze v případě, že zpráva obsahuje všechny prvky formátu a obsahu vymezené níže;
- (b) Auditor má povinnost provést audit v souladu s auditorským standardem pro méně složité účetní jednotky platným v dané jurisdikci („národní auditorský standard pro LCE“) a tento standard vyžaduje jiný formát a znění zprávy auditora než ISA pro LCE. Současně ale auditor při provádění auditu postupoval v souladu s ISA pro LCE. V takovém případě může zpráva auditora deklarovat jak soulad s příslušným národním auditorským standardem pro LCE, tak s ISA pro LCE pouze v případě, že obsahuje všechny prvky formátu a obsahu vymezené níže;
- (c) Zpráva auditora obsahuje modifikovaný výrok, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo jiné skutečnosti, materiální nejistotu týkající se nepřetržitého trvání podniku, jiné reportovací povinnosti, které auditor ve své zprávě plní, nebo samostatný oddíl věnovaný ostatním informacím. V těchto případech je auditor povinen buď výrok modifikovat (v souladu s částí 9.5.), nebo zprávu auditora upravit (v souladu s částí 9.8.).

---

<sup>34</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.28.

<sup>35</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.29.



## **ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA**

[Akcionářům společnosti ABC nebo jiný příslušný příjemce]<sup>36</sup>

### **Výrok auditora**

Provedli jsme audit<sup>37</sup> přiložené účetní závěrky [společnosti ABC (dále také „společnost“), která se skládá z výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, z výkazu o úplném výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a z přílohy účetní závěrky, včetně materiálních informací o použitých účetních metodách (tyto názvy výkazů nahradte názvy příslušnými)].<sup>38</sup>

Podle našeho názoru účetní závěrka [ve všech materiálních ohledech „věrně zobrazuje“ (nebo „podává věrný a poctivý obraz“)]<sup>39</sup> finanční situaci (nebo finanční situace) společnosti k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo její finanční výkonnosti a peněžních toků) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví].<sup>40</sup>

### **Základ pro výrok**

Audit jsme provedli v souladu s mezinárodním auditorským standardem pro audity účetních závěrek méně složitých účetních jednotek (ISA pro LCE). Naše odpovědnost stanovená tímto standardem je podrobněji popsána v oddílu *Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky*.<sup>41</sup> V souladu s etickými požadavky platnými pro audit účetních závěrek v [jurisdikce] jsme na společnosti nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.<sup>42</sup>

### **Odpovědnost [vedení] za účetní závěrku<sup>43</sup>**

[Vedení] společnosti je zodpovědné za sestavení účetní závěrky a [věrné zobrazení skutečností v ní] v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]<sup>44</sup> a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

Při sestavování účetní závěrky je [vedení] povinno posoudit, zda je společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, vysvětlit a popsat v účetní závěrce záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití účetnictví založeného na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, s výjimkou případů, kdy má v úmyslu společnost zrušit nebo ukončit její činnost, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit.

### **Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky<sup>45 46</sup>**

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu s ISA pro LCE ve všech případech v účetní závěrce odhalí případnou existující materiální nesprávnost. Nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

Při provádění auditu v souladu s ISA pro LCE je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné

důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme materiální nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.

- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.
- Posoudit vhodnost použitých účetních metod, přiměřenost provedených účetních odhadů a vysvětlující a popisné informace, které v této souvislosti vedení společnosti uvedlo v účetní závěrce.
- Posoudit, zda je vhodné, že vedení použilo účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, a zda s ohledem na získané důkazní informace existuje materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti

<sup>36</sup> Výrazy v hranatých závorkách (tj. [ ]) je třeba odpovídajícím způsobem upravit.

<sup>37</sup> V případě odmítnutí výroku k účetní závěrce je třeba upravit formulaci, že auditor provedl audit účetní závěrky, na to, že byl pověřen provedením auditu účetní závěrky.

<sup>38</sup> Specifikujte účetní jednotku, jejíž účetní závěrka byla ověřena, a všechny účetní výkazy, z nichž se závěrka skládá, včetně data, ke kterému byly sestaveny, resp. období, za které byly sestaveny, a odkažte na přílohu, včetně popisu významných účetních metod, nebo použijte jiný vhodný popis v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

<sup>39</sup> Viz též odstavec 9.4.2. níže. Jestliže auditor vyjadřuje nemodifikovaný výrok k účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků, použijte ve výroku a ve vymezení své odpovědnosti formulaci, že účetní závěrka je sestavena ve všech materiálních ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

<sup>40</sup> Pokud byla účetní závěrka sestavena podle jiného rámce, než jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, resp. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru, specifikujte jurisdikci, v níž použitý rámec účetního výkaznictví platí.

<sup>41</sup> V případě odmítnutí výroku k účetní závěrce nebudou tyto věty ve zprávě auditora uvedeny.

<sup>42</sup> Jestliže auditor vyjadřuje výrok s výhradou nebo záporný výrok, doplní se do věty o tom, že důkazní informace poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření výroku auditora, příslušná specifikace, tj. „(výrok) s výhradou“ nebo „záporný (výrok)“. V případě odmítnutí výroku k účetní závěrce nebude tato věta ve zprávě auditora uvedena.

<sup>43</sup> Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

<sup>44</sup> Je-li povinností vedení sestavit účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz, lze použít následující formulaci: „Vedení je zodpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví], a za takový...“

<sup>45</sup> Vymezení odpovědnosti auditora za audit účetní závěrky lze uvést v příloze zprávy auditora nebo prostřednictvím odkazu na vymezení odpovědnosti uvedené na webových stránkách příslušného orgánu, pokud to právní předpisy nebo auditorské standardy daného státu auditorovi výslovně dovolují. Podmínkou je, aby popis na webových stránkách přímo zmiňoval ISA pro LCE a nebyl s ním v nesouladu. Ve zprávě auditora musí být uvedeno, kde se příloha, resp. jiný zdroj vymežující odpovědnost auditora nachází. V případě odmítnutí výroku k účetní závěrce obsahuje vymezení odpovědnosti auditora pouze záležitosti podle odstavce 9.5.33.

<sup>46</sup> Je-li pro daný audit relevantní část 10, doplňte do vymezení odpovědnosti auditora za audit skupiny následující:

- (i) Povinností auditora je naplánovat a provést audit skupiny tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních informacích týkajících se účetních nebo organizačních jednotek v rámci skupiny, které budou základem při utváření názoru na účetní závěrku skupiny;
- (ii) Auditor zodpovídá za řízení auditorských prací prováděných pro účely auditu skupiny a za dohled nad nimi a za jejich kontrolu;
- (iii) Vyjádření výroku auditora zůstává jeho výhradní odpovědností.

nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková materiální nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na vysvětlující a popisné informace uvedené v této souvislosti v účetní závěrce, a pokud tyto vysvětlující a popisné informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti společnosti nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že společnost přestane nepřetržitě trvat.

- [Vyhodnotit celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky, včetně vysvětlujících a popisných informací, a dále to, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.]<sup>47</sup>

Naší povinností je informovat [vedení a případně osoby pověřené správou a řízením] mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili, včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

*[V závislosti na příslušné jurisdikci podpis buď jménem auditorské firmy, jménem auditora, nebo oba podpisy]*

*[Adresa auditora: název místa v jurisdikci, kde auditor vykonává svou praxi]*

*[Datum: datovat nejdříve dnem, kdy auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, aby si utvořil názor na účetní závěrku, včetně důkazních informací o tom, že (i) byly sestaveny všechny účetní výkazy a vysvětlující a popisné informace, z nichž se účetní závěrka skládá; (ii) osoby, které jsou odpovědné za účetní závěrku a které tuto odpovědnost uznaly, prohlásily, že tuto odpovědnost přebírají.]*

9.4.2. Jedná-li se o účetní závěrku sestavenou v souladu s rámcem věrného zobrazení, ve vymezení odpovědnosti za takovou závěrku musí být ve zprávě auditora použita formulace „za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní“, popřípadě „za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz“.

9.4.3. Auditor nesmí odkazovat na práci auditorova experta ve zprávě auditora obsahující nemodifikovaný výrok, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy. Pokud je takový odkaz vyžadován právními předpisy, auditor je povinen ve zprávě auditora uvést, že odkaz nesnižuje jeho odpovědnost za výrok auditora.

## 9.5. Modifikace výroku

*V tabulkách A až C níže jsou shrnuty požadavky na použití modifikovaného výroku a na jeho formu a obsah.*

9.5.1. Auditor je povinen modifikovat výrok ve své zprávě v souladu s požadavky tabulek A až C níže, nastane-li některý z následujících případů:

- na základě získaných důkazních informací došel k závěru, že účetní závěrka jako celek obsahuje materiální nesprávnost;
- není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl dojít k závěru, že účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnost.

9.5.2. Vydá-li auditor modifikovaný výrok, je povinen:

<sup>47</sup> Tento odstavec je relevantní v případě, že je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení.

- (a) v souladu s požadavky tabulek A až C změnit nadpis oddílu „Základ pro výrok“ na „Základ pro výrok s výhradou“, „Základ pro záporný výrok“ nebo na „Základ pro odmítnutí výroku“;
- (b) popsat v tomto oddílu záležitost zakládající důvod pro modifikaci výroku.

*Tabulka A níže specifikuje vztah mezi tím, jak auditor hodnotí charakter záležitosti zakládající důvod pro modifikaci výroku a její dopad nebo možný dopad na účetní závěrku, a typem výroku, který auditor vyjádří.*

TABULKA A  Charakter záležitosti zakládající důvod pro modifikaci	Úsudek auditora ohledně dopadu nebo možného dopadu na účetní závěrku	
	<i>Materiální, ale nikoli rozsáhlý</i>	<i>Materiální a rozsáhlý</i>
<i>Účetní závěrka je materiálně nesprávná</i>	Výrok s výhradou	Záporný výrok
<i>Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace</i>	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

*Tabulka B obsahuje formulace pro jednotlivé typy modifikovaných výroků specifikované v tabulce A.*

TABULKA B Formy výroku	Rámec věrného zobrazení	Rámec dodržení požadavků
<p><b>9.5.3. Výrok s výhradou</b></p> <p>Zpráva auditora – nadpis oddílu obsahujícího výrok: „Výrok s výhradou“</p> <p>Zpráva auditora – nadpis oddílu obsahujícího základ pro výrok: „Základ pro výrok s výhradou“</p>	<p>„Podle našeho názoru, s výhradou [vlivů nebo možných vlivů]<sup>48</sup> skutečnosti popsané v oddílu Základ pro výrok s výhradou, přiložená účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje [nebo podává věrný a poctivý obraz] [...] v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]“</p>	<p>„... s výhradou [vlivů nebo možných vlivů] skutečnosti popsané v oddílu Základ pro výrok s výhradou, přiložená účetní závěrka je ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]“</p>
<p><b>9.5.4. Záporný výrok</b></p> <p>Zpráva auditora – nadpis oddílu obsahujícího výrok: „Záporný výrok“</p>	<p>„... přiložená účetní závěrka věrně nezobrazuje [nebo nepodává věrný a poctivý obraz] [...] v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]“</p>	<p>„... přiložená účetní závěrka není ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]“</p>

<sup>48</sup> Výrazy v hranatých závorkách (tj. [ ]) je třeba odpovídajícím způsobem upravit

Zpráva auditora – nadpis oddílu obsahujícího základ pro výrok: „Základ pro záporný výrok“		
<b>9.5.5. Odmítnutí výroku</b> Zpráva auditora – nadpis oddílu obsahujícího výrok: „Odmítnutí výroku“ Zpráva auditora – nadpis oddílu obsahujícího základ pro výrok: „Základ pro odmítnutí výroku“	„Byli jsme pověřeni auditem účetní závěrky společnosti...“ „Výrok k přiložené účetní závěrce společnosti nevyjadřujeme.“ „V důsledku významnosti skutečnosti popsané v oddílu Základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku k účetní závěrce.“	

*Tabulka C níže uvádí konkrétní okolnosti, kdy je nutné výrok auditora modifikovat, a typ výroku, který auditor vzhledem k charakteru záležitosti zakládající důvod pro modifikaci výroku vydá (viz tabulka A). Nejedná se o vyčerpávající seznam všech okolností, kdy je nutné výrok auditora modifikovat.*

<b>TABULKA C</b>				
<b>Konkrétní okolnosti vyžadující modifikaci zprávy auditora</b>	<b>Odst.</b>	<b>Výrok s výhrad.</b>	<b>Záporný výrok</b>	<b>Odmítnutí výroku</b>
<i>Počáteční zůstatky</i>				
9.5.6. Auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o počátečních zůstatcích.	4.5.4.	✓		✓
9.5.7. Auditor dojde na základě získaných důkazních informací k závěru, že počáteční zůstatky obsahují nesprávnost, která má materiální dopad na účetní závěrku běžného období, a dopad takové nesprávnosti není řádně zaúčtován, vykázán v účetních výkazech nebo popsán v účetní závěrce.	4.5.5.	✓	✓	
9.5.8. Auditor dojde na základě získaných důkazních informací k závěru, že účetní metody použité v běžném účetním období nejsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví konzistentně uplatněny na	4.5.6.	✓	✓	

<b>TABULKA C</b> <b>Konkrétní okolnosti vyžadující modifikaci zprávy auditora</b>	<b>Odst.</b>	<b>Výrok s výhrad.</b>	<b>Záporný výrok</b>	<b>Odmítnutí výroku</b>
počáteční zůstatky nebo že změna v účetních metodách není řádně zaúčtována, vykázána v účetních výkazech nebo popsána v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.				
9.5.9. Výrok předchozího auditora k účetní závěrce minulého období obsahoval modifikaci, která je relevantní a materiální i pro účetní závěrku běžného období.	4.5.3.	✓	✓	✓
<i>Nesoulad s právními předpisy</i>				
9.5.10. O podezření na nesoulad s právními předpisy není možné získat dostatečné informace.	7.4.26.	✓		✓
9.5.11. Auditor dojde k závěru, že zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad má materiální dopad na účetní závěrku a že tento dopad nebyl v účetní závěrce řádně zohledněn.	7.4.27	✓	✓	
9.5.12. Vedení nebo osoby pověřené správou a řízením znemožní auditorovi získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by mohl vyhodnotit, zda došlo nebo mohlo pravděpodobně dojít k nesouladu, který může být materiální pro účetní závěrku.	7.4.27.	✓		✓
9.5.13. Auditor není schopen určit, zda došlo k nesouladu vzhledem k omezení způsobenému okolnostmi, nikoli vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením.	7.4.27.	✓		✓
<i>Externí confirmace</i>				

<b>TABULKA C</b> <b>Konkrétní okolnosti vyžadující modifikaci zprávy auditora</b>	<b>Odst.</b>	<b>Výrok s výhrad.</b>	<b>Záporný výrok</b>	<b>Odmítnutí výroku</b>
9.5.14. Auditor dojde k závěru, že mu vedení bezdůvodně neumožnilo poslat konfirmační žádost a nemůže získat relevantní a spolehlivé důkazní informace pomocí alternativních postupů.	7.3.24.	✓		✓
<i>Zásoby</i>				
9.5.15. Auditor nemůže provést alternativní auditorské postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob.	7.4.21.	✓		✓
<i>Soudní spory a nároky</i>				
9.5.16. Vedení odmítne dát auditorovi svolení ke kontaktování externího právního poradce účetní jednotky nebo ke schůzce s ním, externí právní poradce odmítne nebo nesmí náležitým způsobem reagovat na dopis se žádostí o komunikaci nebo auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace pomocí alternativních auditorských postupů.	7.4.25	✓		✓
<i>Nepřetržité trvání podniku</i>				
9.5.17. Vedení použilo při sestavování účetní závěrky předpoklad nepřetržitého trvání podniku, ale podle úsudku auditora není tento předpoklad vhodný.	7.4.1. 8.5.7.		✓	
9.5.18. Materiální nejistota není v účetní závěrce dostatečně vysvětlena a popsána. 9.5.19. V tomto případě musí být v oddíle zprávy auditora obsahujícím základ pro výrok s výhradou (pro záporný výrok) uvedeno, že „existuje materiální	7.4.4 8.5.8	✓	✓	

<b>TABULKA C</b> <b>Konkrétní okolnosti vyžadující modifikaci zprávy auditora</b>	<b>Odst.</b>	<b>Výrok s výhrad.</b>	<b>Záporný výrok</b>	<b>Odmítnutí výroku</b>
nejistota, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a tato záležitost není v účetní závěrce dostatečně vysvětlena a popsána.				
9.5.20. Vedení při posuzování schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat použilo období kratší než dvanáct měsíců od data účetní závěrky a není ochotno své vyhodnocení rozšířit, takže auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace.	7.4.2.	✓		✓
<i>Události po datu účetní závěrky</i>				
9.5.21. Auditor zjistí po datu své zprávy, ale před datem zveřejnění účetní závěrky určité skutečnosti, ale vedení odmítne provést v účetní závěrce úpravy, o jejichž nutnosti je auditor přesvědčen.	8.4.6.	✓	✓	✓
<i>Písemná prohlášení</i>				
9.5.22. Auditor dojde k závěru, že písemná prohlášení požadovaná podle tohoto standardu od vedení účetní jednotky nejsou spolehlivá.	8.6.5.	✓		✓
9.5.23. Vedení auditorovi neposkytne některá požadovaná písemná prohlášení.	8.6.6.	✓		✓
9.5.24. Auditor dojde k závěru, že existuje natolik velká pochybnost o integritě vedení, že na písemná prohlášení požadovaná podle odstavce 8.6.1.(a)–(c) nelze spoléhat.	8.6.7.			✓
9.5.25. Vedení auditorovi neposkytne písemná prohlášení podle odstavce 8.6.1.(a)–(c).	8.6.7.			✓



<b>TABULKA C</b> <b>Konkrétní okolnosti vyžadující modifikaci zprávy auditora</b>	<b>Odst.</b>	<b>Výrok s výhrad.</b>	<b>Záporný výrok</b>	<b>Odmítnutí výroku</b>
<i>Srovnávací údaje</i>				
<p>9.5.26. Účetní závěrka obsahuje srovnávací údaje, zpráva auditora za předchozí období obsahovala výrok s výhradou, odmítnutí výroku nebo záporný výrok a skutečnost, která vedla k modifikaci, zůstala nevyřešena.</p> <p>V oddílu obsahujícím základ pro modifikovaný výrok je auditor povinen: (a) v popisu záležitosti, která vedla k modifikaci, odkázat jak na údaje běžného období, tak i na srovnávací údaje, a to tehdy, když vlivy nebo možné vlivy dané záležitosti na údaje běžného období jsou materiální, nebo (b) v jiných případech vysvětlit, že výrok auditora je modifikován kvůli vlivům nebo možným vlivům nevyřešené záležitosti na porovnatelnost údajů běžného období a srovnávacích údajů.</p>	9.7.6	✓	✓	✓
<i>Ostatní</i>				
9.5.27. Auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace.	8.5.6.	✓		✓
9.5.28. V účetní závěrce sestavené v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení není věrného zobrazení dosaženo.	9.3.2.		✓	
9.5.29. Auditor dojde ve zcela výjimečném případě na základě získaných důkazních informací k závěru, že účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem dodržení požadavků je zavádějící.	9.3.3	✓	✓	✓

*Jiné záležitosti týkající se modifikací*

9.5.30. Jestliže auditor odkazuje na práci auditorova experta ve zprávě auditora proto, že takový odkaz je relevantní pro pochopení modifikace ve výroku auditora, je povinen ve zprávě auditora uvést, že tento odkaz nesnižuje odpovědnost auditora za výrok.

9.5.31. Je-li účetní závěrka materiálně nesprávná proto, že:

- (a) jsou nesprávné konkrétní číselné údaje v ní uvedené (včetně kvantitativních vysvětlujících a popisných informací), je auditor povinen, pokud je to prakticky proveditelné, v oddílu Základ pro výrok popsat a vyčíslit finanční dopad těchto nesprávností. Pokud to není prakticky proveditelné, musí to v tomto oddílu zmínit;
- (b) jsou nesprávné kvalitativní vysvětlující a popisné informace, je auditor povinen v oddílu Základ pro výrok vysvětlit, v čem spočívá nesprávnost těchto informací;
- (c) v ní chybí nějaké vysvětlující a popisné informace, je auditor povinen:
  - (i) projednat tuto skutečnost s osobami pověřenými správou a řízením;
  - (ii) v oddílu Základ pro výrok popsat charakter chybějících informací;
  - (iii) pokud to není zakázáno právními předpisy, chybějící vysvětlující a popisné informace doplnit, je-li to prakticky proveditelné a pokud o nich získal dostatečné a vhodné důkazní informace.

9.5.32. Pokud je důvodem modifikace nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je auditor povinen uvést v oddílu Základ pro výrok příčiny této nemožnosti.

9.5.33. Pokud auditor odmítne výrok k účetní závěrce kvůli nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen upravit ve své zprávě oddíl Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky podle odstavce 9.4.1 tak, aby obsahoval pouze následující:

- (a) prohlášení o tom, že povinností auditora je provést audit účetní závěrky účetní jednotky v souladu s ISA pro LCE a vydat zprávu auditora;
- (b) prohlášení o tom, že z důvodů popsaných v oddílu Základ pro odmítnutí výroku nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by mohl výrok k účetní závěrce vyjádřit;
- (c) prohlášení o tom, že auditor je na účetní jednotce nezávislý, jak vyžadují příslušné etické požadavky týkající se auditu, a že splnil své další etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků.

9.5.34. I když auditor vyjadřuje záporný výrok či výrok k účetní závěrce odmítne, je povinen popsat v oddílu Základ pro výrok veškeré další záležitosti, které jsou mu známy a které by byly vyžadovaly modifikaci výroku, a jejich dopady.

**9.6. Další odstavce zprávy auditora**

*Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti nebo jiné skutečnosti auditor použije ve své zprávě v případě, že považuje za nezbytné:*

- upozornit uživatele na skutečnosti vykázané v účetních výkazech nebo vysvětlené a popsané v účetní závěrce, které jsou natolik důležité, že mají zásadní význam pro pochopení účetní závěrky (zdůraznění skutečnosti);

- upozornit uživatele na skutečnosti, které nejsou vykázány v účetních výkazech ani vysvětleny a popsány v účetní závěrce, ale jsou relevantní pro pochopení auditu, odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora (jiné skutečnosti).

#### *Odstavce zprávy auditora obsahující zdůraznění skutečnosti*

9.6.1. Jestliže auditor považuje za nezbytné upozornit uživatele na skutečnost vykázanou v účetních výkazech nebo vysvětlenou a popsanou v účetní závěrce, která je podle jeho úsudku natolik důležitá, že má zásadní význam pro pochopení účetní závěrky, ale nemusí v souvislosti s touto záležitostí modifikovat výrok, je povinen uvést ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, ve kterém bude mimo jiné uvedeno, že zpráva auditora není v souvislosti se zdůrazněnou skutečností modifikována.

#### *Příklady situací, kdy je třeba do zprávy auditora zařadit odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti:*

- rámec účetního výkaznictví stanovený právními předpisy by byl nepřijatelný, kdyby nebyl právními předpisy předepsán;
- auditor po datu své zprávy zjistil určité skutečnosti a vydává novou nebo upravenou zprávu auditora (tj. události po datu účetní závěrky).

*Použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora nemá vliv na výrok auditora. Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nenahrazuje:*

- modifikovaný výrok, pokud ho okolnosti dané auditní zakázky vyžadují;
- vysvětlující a popisné informace, které je vedení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví povinno uvést v účetní závěrce, resp. které jsou nezbytné pro dosažení věrného zobrazení;
- informace uváděné ve zprávě auditora v případě, že existuje materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

#### *Odstavce zprávy auditora obsahující jiné skutečnosti*

*Z vymezení odstavce obsahujícího jiné skutečnosti jednoznačně vyplývá, že jeho předmětem nejsou skutečnosti, které musí být vykázány v účetních výkazech nebo vysvětleny a popsány v příloze účetní závěrky. V tomto odstavci se rovněž neuvádějí informace, které auditor nesmí poskytovat, protože mu to zakazují právní předpisy nebo profesní standardy, například etické standardy upravující důvěrnost informací. Tento odstavec také neobsahuje informace, které je povinno poskytovat vedení účetní jednotky.*

9.6.2. Pokud auditor považuje za nezbytné informovat o záležitosti, která není vykázána v účetních výkazech ani vysvětlena a popsána v účetní závěrce, která je však relevantní pro pochopení auditu, odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora, je povinen uvést ve své zprávě odstavec obsahující jiné skutečnosti, pokud to není zakázáno právními předpisy.

#### *Obsah dalších odstavců zprávy auditora*

9.6.3. Pokud auditor hodlá uvést ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, odstavec obsahující jiné skutečnosti nebo informace o materiální nejistotě týkající se nepřetržitého trvání účetní jednotky, je povinen do své zprávy zařadit odstavec nebo oddíl podle tabulky D níže:

<b>TABULKA D</b> <b>Odstavec nebo oddíl</b>	<b>Umístění</b>	<b>Co musí obsahovat nadpis</b>	<b>Co musí obsahovat znění odstavce nebo oddílu</b>
9.6.4. Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti	Samostatný oddíl zprávy auditora	Vhodný nadpis, který obsahuje slovní spojení „zdůraznění skutečnosti“	Musí být jasně specifikována zdůrazňovaná skutečnost a to, kde je v účetní závěrce podrobně vysvětlena a popsána.  Může se týkat jen informací, které jsou vykázány v účetních výkazech nebo vysvětleny a popsány v účetní závěrce.  Musí být uvedeno, že výrok auditora není v souvislosti se skutečností, která je zdůrazněna, modifikován.
9.6.5. Odstavec obsahující jiné skutečnosti	Samostatný oddíl zprávy auditora	Vhodný nadpis, který obsahuje slovní spojení „jiné skutečnosti“	Podle okolností.
9.6.6. Odstavec o materiální nejistotě týkající se nepřetržitého trvání podniku	Samostatný oddíl zprávy auditora	„Materiální nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku“	Text musí upozorňovat na bod přílohy účetní závěrky, kde jsou vysvětleny a popsány záležitosti týkající se materiální nejistoty.  Musí být uvedeno, že tyto události nebo podmínky ukazují na existenci materiální nejistoty, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, nicméně že výrok auditora není v souvislosti s touto skutečností modifikován.

9.6.7. Jestliže se auditor dozví nějaké skutečnosti až poté, co je účetní závěrka zveřejněna, a vedení ji upraví, je povinen zahrnout do nové nebo upravené zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, v němž upozorní na důvody, které k úpravě vedly, a odkáže na dříve vydanou zprávu auditora.

## 9.7. Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka

9.7.1. Auditor je povinen stanovit, zda účetní závěrka obsahuje srovnávací informace požadované příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou tyto informace vhodně klasifikovány. Pro tento účel je povinen vyhodnotit:

- (a) zda se srovnávací informace shodují s částkami a vysvětlujícími a popisnými informacemi v účetní závěrce za předchozí období, případně zda byly upraveny;
- (b) zda účetní metody použité ve srovnávacích informacích jsou konzistentní s účetními metodami použitými v běžném období, nebo jestliže došlo ke změnám účetních metod, zda byly tyto změny řádně zaúčtovány, vykázány v účetních výkazech a popsány v účetní závěrce.

- 9.7.2. Jestliže se při provádění auditu za běžné období auditor dozví o možné materiální nesprávnosti ve srovnávacích informacích, je povinen provést takové dodatečné auditorské postupy, jež jsou za daných okolností nezbytné k získání dostatečných a vhodných důkazních informací, aby mohl určit, zda existuje materiální nesprávnost. Pokud byla účetní závěrka za předchozí období opravena, auditor je povinen se přesvědčit, že srovnávací informace se shodují s opravenou účetní závěrkou.
- 9.7.3. Jestliže účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem a právní předpisy nezakazují auditorovi, aby odkázal na zprávu předchozího auditora vztahující se k srovnávacím údajům, a auditor se tak rozhodne učinit, je povinen uvést ve své zprávě v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti:
- (a) že účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem;
  - (b) druh výroku vydaného předchozím auditorem a v případě, že byl jeho výrok modifikován, důvody modifikace;
  - (c) datum vydání zprávy předchozího auditora.
- 9.7.4. Jestliže účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem a je prezentována jako srovnávací účetní závěrka, auditor kromě výroku k účetní závěrce za běžné účetní období uvede v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti:
- (a) že účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem;
  - (b) druh výroku vydaného předchozím auditorem a v případě, že byl jeho výrok modifikován, důvody modifikace;
  - (c) datum vydání zprávy předchozího auditora, kromě případů, kdy je zpráva předchozího auditora k účetní závěrce za předchozí období znovu vydána spolu s účetní závěrkou.
- 9.7.5. Jestliže účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována, auditor je povinen uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, že srovnávací účetní závěrka nebyla auditována. Takové vyjádření ho však nezabavuje povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které materiálně ovlivňují účetní závěrku za běžné období.

#### *Srovnávací údaje*

- 9.7.6. Jsou-li v účetní závěrce vykázány srovnávací údaje, výrok auditora se jich netýká. Výjimku představují okolnosti popsané v odstavci 9.7.5. a následující případy:
- (a) Jestliže zpráva auditora za předchozí období obsahovala výrok s výhradou, odmítnutí výroku nebo záporný výrok a skutečnost, která vedla k modifikaci, zůstala nevyřešena, auditor je povinen modifikovat svůj výrok k účetní závěrce za běžné období.<sup>49</sup>
  - (b) Jestliže auditor získá důkazní informace o tom, že existuje materiální nesprávnost v účetní závěrce za předchozí období, ke které byl dříve vydán nemodifikovaný výrok, a srovnávací údaje nebyly řádně upraveny, resp. daná záležitost nebyla vhodně vysvětlena a popsána v účetní závěrce, je auditor povinen vyjádřit ve své zprávě k účetní závěrce za běžné období výrok s výhradou nebo záporný výrok, který je modifikován z titulu srovnávacích údajů v této účetní závěrce uvedených.

#### *Srovnávací účetní závěrka*

<sup>49</sup> Podrobnější informace o dopadu na zprávu auditora viz část 9, odstavec 9.5.26.

9.7.7. Pokud je součástí účetní závěrky srovnávací účetní závěrka, výrok auditora se týká každého období, za něž je účetní závěrka sestavena a k němuž je vyjádřen výrok auditora.

9.7.8. Jestliže se výrok auditora k účetní závěrce za předchozí období vydaný v rámci auditu za běžné období liší od dříve vydaného výroku, je auditor povinen uvést ve své zprávě v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti podstatné důvody pro odlišný výrok.

## 9.8. Ostatní informace

*„Ostatní informace“ jsou finanční nebo nefinanční informace (kromě účetní závěrky a zprávy auditora k ní) uvedené ve výroční zprávě účetní jednotky.*

9.8.1. Auditor je povinen na základě diskusí s vedením účetní jednotky zjistit, z jakých dokumentů se výroční zpráva skládá a jakým způsobem a kdy budou tyto dokumenty vydány.

9.8.2. Auditor je povinen seznámit se s ostatními informacemi a na základě toho:

- (a) posoudit, zda není mezi těmito ostatními informacemi a účetní závěrkou materiální nesoulad;
- (b) posoudit, zda není materiální nesoulad mezi těmito ostatními informacemi a poznatky, které získal během auditu.

9.8.3. Pro účely posouzení podle odstavce 9.8.2.(a) je auditor povinen porovnat vybrané číselné a jiné údaje obsažené v ostatních informacích (které by měly být shodné s číselnými a jinými údaji v účetní závěrce, resp. které sumarizují či naopak podrobněji specifikují údaje uvedené v účetní závěrce) s příslušnými číselnými a jinými údaji uvedenými v účetní závěrce.

*Posouzení souladu mezi ostatními informacemi a účetní závěrkou od auditora nevyžaduje, aby s číselnými a jinými údaji účetní závěrky porovnal veškeré číselné a jiné údaje obsažené v ostatních informacích, které by měly být shodné s údaji v účetní závěrce, případně veškeré číselné a jiné údaje sumarizující či naopak podrobněji specifikující údaje v účetní závěrce.*

9.8.4. Při seznamování s ostatními informacemi je auditor povinen všimnout si známek svědčících o tom, že by ostatní informace netýkající se účetní závěrky ani jeho poznatků získaných během auditu mohly být materiálně nesprávné.

9.8.5. Jestliže auditor zjistí, že by mezi ostatními informacemi a účetní závěrkou mohl existovat materiální nesoulad (nebo zjistí jiné skutečnosti svědčící o tom, že by ostatní informace mohly být materiálně nesprávné), je povinen projednat tuto záležitost s vedením účetní jednotky a v případě potřeby provést další auditorské postupy, aby mohl posoudit, zda nenastala některá z následujících okolností:

- (a) ostatní informace jsou materiálně nesprávné;
- (b) účetní závěrka je materiálně nesprávná;
- (c) je třeba, aby si doplnil znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí.

9.8.6. Jestliže auditor dojde k závěru, že ostatní informace jsou materiálně nesprávné, je povinen vyzvat vedení účetní jednotky, aby tyto informace opravilo. V případě, že:

- (a) vedení s opravami souhlasí, je auditor povinen přesvědčit se, že opravy byly provedeny;
- (b) vedení odmítne opravy provést, je auditor povinen uvědomit o této záležitosti osoby pověřené správou a řízením a vyzvat je, aby zajistily provedení opravy. Není-li provedena ani poté, co o

této záležitosti uvědomil osoby pověřené správou a řízením, je povinen zvážit dopady na zprávu auditora v souladu s tabulkou E nebo od zakázky odstoupit, pokud je to možné.

9.8.7. Jestliže auditor získal některé nebo všechny ostatní informace k datu své zprávy, je povinen do své zprávy zařadit oddíl Ostatní informace podle tabulky E níže.

TABULKA E Odstavec nebo oddíl	Umístění	Co musí obsahovat nadpis	Co musí obsahovat znění odstavce nebo oddílu
9.8.8. Oddíl Ostatní informace	Samostatný oddíl zprávy auditora	„Ostatní informace“ nebo jiný vhodný nadpis	<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Prohlášení o tom, že za ostatní informace zodpovídá vedení účetní jednotky;</li> <li>(b) Specifikaci případných ostatních informací, které auditor získal před datem zprávy auditora;</li> <li>(c) Prohlášení o tom, že na ostatní informace se nevztahuje výrok auditora k účetní závěrce a že auditor k nim tudíž nevyjadřuje výrok ani jiný závěr poskytující ujištění;</li> <li>(d) Vymezení povinností auditora podle požadavků ISA pro LCE, tj. povinností týkajících se seznámení s ostatními informacemi, jejich posouzení a vyjádření k nim ve zprávě auditora;</li> <li>(e) Jestliže auditor získal ostatní informace před datem své zprávy, jedno z následujících prohlášení: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) prohlášení, že auditor nezjistil žádné skutečnosti, které by bylo třeba ve zprávě uvést;</li> <li>(ii) prohlášení popisující neopravenou materiální nesprávnost v ostatních informacích, jestliže auditor došel k závěru, že ostatní informace obsahují neopravenou materiální nesprávnost.</li> </ul> </li> </ul>

9.8.9. Pokud auditor odmítne výrok k účetní závěrce, nesmí ve své zprávě uvést oddíl Ostatní informace, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy

## 9.9. Specifické požadavky na dokumentaci

*Povinností auditora je kromě plnění obecných požadavků na dokumentaci, které jsou stanoveny v části 2.4 a platí pro celou auditní zakázku, zdokumentovat rovněž následující záležitosti týkající se specificky této části.*

9.9.1. Auditor je povinen zadokumentovat auditorské postupy, které provedl v souvislosti s ostatními informacemi, a finální znění ostatních informací.

## 10. Audity účetních závěrek skupiny

### *Obsah této části*

Část 10 je věnována specifickým aspektům auditu skupiny. Výraz „auditor“ v této části znamená „auditor skupiny“.

### *Působnost této části*

Pro audit skupiny jsou relevantní všechny části ISA pro LCE. Požadavky a další informace v této části specifikují nebo rozšiřují aplikaci ostatních částí tohoto standardu na audit skupiny.

### 10.1. Cíl

10.1.1. Cílem auditora je identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou a naplánovat a provést další auditorské postupy, které budou na tato vyhodnocená rizika vhodně reagovat.

### 10.2. Činnosti spojené s plánováním auditu

10.2.1. V souladu s částí 5 tohoto standardu je auditor povinen stanovit a v případě potřeby aktualizovat rozsah, načasování a řízení auditu skupiny. Přitom je povinen určit:

- (a) složky, na nichž budou provedeny auditorské práce;
- (b) zdroje potřebné k provedení auditu skupiny.

#### *Složky*

*Při určování složek, na kterých mají být provedeny auditorské práce, se uplatní odborný úsudek. Rozhodování auditora mohou v takovém případě ovlivnit například následující skutečnosti:*

- *charakter událostí nebo podmínek, které mohou vést ke vzniku rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení v účetní závěrce skupiny a které souvisejí se složkou, například nově vytvořené nebo pořízené účetní nebo organizační jednotky, případně účetní nebo organizační jednotky, ve kterých došlo k významným změnám;*
- *desagregace významných skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce skupiny podle složek s přihlédnutím k velikosti a charakteru aktiv, cizích zdrojů a transakcí dané lokality nebo organizační jednotky v poměru k účetní závěrce skupiny;*
- *zda se očekává, že na základě auditorských prací naplánovaných na finančních informacích identifikovaných složek budou získány dostatečné a vhodné důkazní informace ke všem významným skupinám transakcí, zůstatkům účtů a vysvětlujícím a popisným informacím v účetní závěrce skupiny;*
- *charakter a rozsah nesprávností nebo nedostatků v kontrolním prostředí, které byly ve složce identifikovány při auditech v předchozích obdobích;*
- *charakter kontrol a míra jejich podobnosti v rámci skupiny a to, zda skupina centralizuje činnosti relevantní pro účetní výkaznictví, a pokud ano, jakým způsobem.*



*Auditor může na základě znalosti organizační struktury skupiny a jejího informačního systému rozhodnout, že finanční informace některých účetních nebo organizačních jednotek budou pro účely plánování a provádění auditorských postupů posuzovány společně. Ve skupině mohou být například tři právnické osoby s podobnou obchodní činností, které působí ve stejné lokalitě, mají společné vedení a vnitřní kontrolní systém, včetně informačního systému. V takovém případě může auditor rozhodnout, že tyto tři právnické osoby představují jednu složku.*

#### *Zdroje*

*V souladu s částí 3 má partner odpovědný za zakázku povinnost se přesvědčit, že týmu provádějícímu zakázku byly včas pro její realizaci přiděleny dostatečné a vhodné zdroje, resp. že má takové zdroje k dispozici. Posouzení zdrojů potřebných pro provedení auditu skupiny je věcí odborného úsudku a mimo jiné vyžaduje, aby se auditor seznámil:*

- s danou skupinou;*
- se složkami skupiny, na nichž budou provedeny auditorské práce, s jejich umístěním a veškerými souvisejícími jurisdikčními faktory, jako je jazyk, kultura nebo předpisy;*
- s tím, zda mají být auditorské práce prováděny centrálně, na jednotlivých složkách, nebo jako kombinace obou metod.*

10.2.2. Pokud partner odpovědný za audit skupiny poté, co přijme zakázku spočívající v auditu skupiny nebo rozhodne o jejím pokračování, dojde k závěru, že dostatečné a vhodné důkazní informace nelze získat, musí zvážit možné dopady na audit skupiny.

### **10.3. Materialita**

10.3.1. Pokud jsou skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce skupiny desagregovány podle jednotlivých složek, auditor je pro účely plánování a provádění auditorských postupů v souladu s částí 5 povinen stanovit prováděcí materialitu složky. Tato částka musí být nižší než prováděcí materialita skupiny, aby bylo ošetřeno riziko agregace.

*Prováděcí materialita složky může být pro každou složku odlišná. Částka prováděcí materiality složky nemusí představovat poměrnou část prováděcí materiality skupiny, a úhrn částek prováděcích materialit složek proto může být vyšší než prováděcí materialita skupiny.*

*ISA pro LCE nevyžaduje, aby byla prováděcí materialita složky, na které se provádějí auditorské postupy, stanovena jednotlivě pro každou její skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace. Avšak jestliže v nějakém konkrétním případě existuje jedna nebo více určitých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo vysvětlujících a popisných informací, u nichž lze reálně očekávat, že i nesprávnost v nižší hodnotě, než je materialita účetní závěrky skupiny jako celku, by ovlivnila ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky skupiny, část 5 požaduje, aby auditor určil úroveň nebo úroveň materiality pro tyto určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace. Za takových okolností může být nutné, aby auditor zvážil, zda není pro dané skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo vysvětlující a popisné informace vhodná nižší prováděcí materialita složky než stanovená částka.*

*Stanovení prováděcí materiality složky není pouze mechanickým výpočtem a vyžaduje uplatnění odborného úsudku. Auditor může při stanovení prováděcí materiality složky vzít v úvahu například následující faktory:*

- *míra desagregace finančních informací podle složek (pokud se zvyšuje desagregace finančních informací podle složek, pak je pro ošetření rizika agregace zpravidla vhodná nižší prováděcí materialita složky). Míra desagregace informací může být ovlivněna relativním významem složky v rámci skupiny (jestliže například určitá složka tvoří velkou část skupiny, bude míra desagregace informací podle složek nejspíše menší);*
- *očekávání týkající se charakteru, četnosti a výše nesprávností ve finančních informacích složek, například charakter a rozsah nesprávností, které byly ve složce identifikovány při předchozích auditech.*

*Aby bylo ošetřeno riziko agregace, vyžaduje odstavec 10.3.1., aby prováděcí materialita složky byla nižší než prováděcí materialita skupiny. V určitých případech, kdy je riziko agregace nižší, však může být prováděcí materialita složky stanovena v částce, která se blíží prováděcí materialitě skupiny. Příkladem je situace, kdy finanční informace za jednu složku představují značnou část účetní závěrky skupiny.*

#### **10.4. Seznámení se skupinou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s vnitřním kontrolním systémem skupiny**

10.4.1. Auditor je v souladu s částí 6 povinen převzít odpovědnost za to, že se seznámí s následujícími záležitostmi:

- (a) organizační struktura skupiny a její obchodní model, mimo jiné:
  - (i) lokality, kde skupina vykonává svou provozní činnost nebo jiné aktivity;
  - (ii) charakter provozní činnosti nebo jiných aktivit skupiny a míra podobnosti v rámci skupiny;
  - (iii) do jaké míry obchodní model skupiny využívá informační technologie;
- (b) příslušný rámec účetního výkaznictví a jednotnost a důslednost v používání účetních metod a postupů v rámci skupiny;
- (c) vnitřní kontrolní systém skupiny, včetně:
  - (i) procesu konsolidace, který skupina používá, včetně konsolidačních úprav;
  - (ii) charakteru kontrol a míry jejich podobnosti;
  - (iii) toho, zda a jak skupina centralizuje činnosti relevantní pro účetní výkaznictví;
  - (iv) způsobu, jakým vedení skupiny informuje vedení účetních nebo organizačních jednotek o významných záležitostech podporujících sestavení účetní závěrky skupiny.

#### **10.5. Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti**

10.5.1. V souladu s částí 6 je auditor na základě poznatků získaných podle odstavce 10.4.1. povinen převzít odpovědnost za identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny, včetně procesu konsolidace.

*Povinností auditora v souladu s částí 6 je identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce způsobené podvodem a navrhnout a provést další auditorské postupy, které svým charakterem, načasováním a rozsahem reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem na úrovni tvrzení. Informace, z nichž se vychází při identifikaci rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem v účetní závěrce skupiny, zahrnují:*

- *to, zda existují složky, u nichž je riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem vyšší;*
- *to, zda v procesu konsolidace existují nějaké faktory spojené s rizikem výskytu podvodu nebo známky předpojatosti vedení;*
- *způsob, jakým osoby pověřené správou a řízením skupiny vykonávají dohled nad procesy vedení skupiny pro odhalování rizik výskytu podvodu ve skupině a reagování na ně a nad kontrolami zavedenými vedením skupiny s cílem tato rizika snížit;*
- *odpovědi osob pověřených správou a řízením skupiny a vedení skupiny na dotazy auditora ohledně toho, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřeních ze spáchání podvodu v některé složce nebo ve skupině.*

## 10.6. Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti

10.6.1. V souladu s částí 7 je auditor povinen určit složky, na nichž budou provedeny auditorské postupy, a charakter, načasování a rozsah příslušných prací.

*Další auditorské postupy mohou být navrženy a provedeny centrálně, pokud důkazní informace, které mají být získány na základě provedení těchto postupů na jedné či více významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích, v souhrnu reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, například jestliže jsou účetní záznamy o výnosových transakcích celé skupiny vedeny centrálně.*

*Auditor může dojít k závěru, že finanční informace několika složek mohou být pro účely dalších auditorských postupů považovány za jeden základní soubor, například jsou-li transakce považovány za homogenní, protože vykazují stejné vlastnosti, související rizika materiální nesprávnosti jsou stejná a kontroly jsou navrženy a fungují jednotně. V takových případech bude pro účely provedení těchto postupů často využita prováděcí materialita skupiny.*

*Jindy může být účinnější provést postupy, které reagují na rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny v souvislosti s finančními informacemi složky, na úrovni složek. V reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti může auditor rozhodnout, že na složce bude vhodné provést následující rozsah prací:*

- *navržení a provedení dalších auditorských postupů na veškerých finančních informacích složky;*
- *navržení a provedení dalších auditorských postupů na jedné či více skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo vysvětlujících a popisných informacích;*
- *provedení dalších konkrétních auditorských postupů.*

### Proces konsolidace

10.6.2. Auditor je povinen převzít odpovědnost za návrh a provedení dalších auditorských postupů, které budou reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny vyplývající z procesu konsolidace; mimo jiné je povinen:

- *posoudit, zda byly v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví do účetní závěrky skupiny zahrnuty všechny účetní a organizační jednotky;*
- *posoudit vhodnost, úplnost a správnost konsolidačních úprav a reklasifikací;*
- *posoudit, zda úsudky vedení uplatněné v procesu konsolidace nenaznačují jeho možnou*

předpojatost;

- (d) reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem vyplývající z procesu konsolidace.

*Proces konsolidace může vyžadovat úpravy a reklasifikace částek vykázaných v účetní závěrce skupiny, které se neprovádějí s využitím obvyklých IT aplikací a nejsou předmětem stejných kontrol uplatňovaných u ostatních finančních informací. Posouzení vhodnosti, úplnosti a správnosti těchto úprav a reklasifikací auditorem mimo jiné zahrnuje:*

- *posouzení toho, zda významné úpravy správně zachycují podkladové události a transakce;*
- *posouzení toho, zda účetní nebo organizační jednotky, jejichž finanční informace jsou součástí účetní závěrky skupiny, byly do konsolidace zahrnuty správně;*
- *posouzení toho, zda byly významné úpravy správně vypočteny, zpracovány a schváleny vedením skupiny, a pokud je to relevantní, rovněž vedením složky;*
- *posouzení toho, zda jsou významné úpravy vhodně doloženy a dostatečně zdokumentovány;*
- *kontrolu sesouhlasení a vyloučení transakcí, nerealizovaných zisků a zůstatků účtů v rámci skupiny.*

## 10.7. Specifické požadavky na komunikaci

10.7.1. Auditor je povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením skupiny následující skutečnosti:

- (a) přehled prací, které budou prováděny na složkách skupiny;
- (b) případy podvodu nebo podezření na podvod, na němž se podílí vedení skupiny, vedení složky, zaměstnanci zastávající významnou funkci v oblasti vnitřního kontrolního systému skupiny nebo jiné osoby, pokud podvod vede k materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.

## 10.8. Specifické požadavky na dokumentaci

*Povinností auditora je kromě plnění obecných požadavků na dokumentaci, které jsou stanoveny v části 2.4 a platí pro celou auditní zakázku, zdokumentovat rovněž následující záležitosti týkající se specificky této části.*

10.8.1. Auditor je povinen uvést v dokumentaci auditu:

- (a) východiska, z nichž vycházel při určování složek pro účely plánování a provádění auditu skupiny;
- (b) východiska pro stanovení prováděcí materiality složky;
- (c) klíčové aspekty poznatků o vnitřním kontrolním systému skupiny.

### Glosář termínů

Tento glosář obsahuje soupis termínů definovaných pro účely ISA pro LCE. Smyslem definic je přispět k jednotnému uplatňování a k jednotnému výkladu tohoto standardu, nikoli nahrazovat definice vymezené pro jiné účely, ať už v právních předpisech, či jinde. Není-li uvedeno jinak, tyto termíny se používají ve stejném významu v celém tomto standardu. Glosář definuje i další termíny používané v ISA pro LCE s cílem přispět k jejich jednotnému a konzistentnímu výkladu a překladu (tyto termíny jsou označeny hvězdičkou „\*“).

**Accounting estimate = účetní odhad** – peněžní částka, u níž je stanovení hodnoty v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví spojeno s nejistotou odhadu.

**Accounting records = účetní záznamy** – prvotní účetní zápisy a podpůrné záznamy, jako jsou šeky a záznamy elektronických převodů finančních prostředků, faktury, smlouvy, hlavní kniha a knihy analytické evidence, deníkové záznamy a další úpravy účetních výkazů, které se neprojeví v deníkových záznamech, a rovněž takové záznamy jako pracovní výkazy a tabulky dokládající přiřazení nákladů, přepočty, sesouhlasení údajů a vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce.

**Aggregation risk = riziko agregace** – pravděpodobnost, že souhrn neopravených a neodhalených nesprávností překročí materialitu stanovenou pro účetní závěrku skupiny jako celek.

**Analytical procedures = analytické postupy** – vyhodnocení finančních informací prostřednictvím rozboru plausibilních vztahů mezi finančními a nefinančními údaji. Analytické postupy zahrnují rovněž zkoumání zjištěných výkyvů nebo vztahů, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od odhadovaných hodnot.

**Annual report = výroční zpráva** – jeden souhrnný dokument nebo několik samostatných dokumentů, které zpravidla jednou ročně v souladu s právními předpisy či zvyklostmi zpracovává vedení účetní jednotky nebo osoby pověřené její správou a řízením. Účelem těchto dokumentů je poskytnout vlastníkům (nebo jiným zainteresovaným stranám) informace o provozní činnosti účetní jednotky a o jejích hospodářských výsledcích a finanční situaci, tak jak jsou popsány v účetní závěrce. Výroční zpráva zahrnuje účetní závěrku a zprávu auditora k ní, resp. je k těmto dokumentům připojena, a zpravidla obsahuje informace o předchozím vývoji účetní jednotky, jejím výhledu a souvisejících rizicích a nejistotách, dále vyjádření jejího řídicího orgánu a zprávy týkající se záležitostí správy a řízení.

**Anomaly = anomálie/neobvyklá chyba** – nesprávnost nebo odchylka, která prokazatelně není pro daný základní soubor reprezentativní.

**Applicable financial reporting framework = příslušný rámec účetního výkaznictví** – rámec účetního výkaznictví, v souladu s nímž vedení a případně osoby pověřené správou a řízením sestavují účetní závěrku a který je přijatelný s ohledem na charakter účetní jednotky a cíle její účetní závěrky nebo který je vyžadován právními předpisy.

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

- (a) výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno zveřejnit údaje nad rámec těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví; nebo

- (b) výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchýlit se od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchýlení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech.

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

**Appropriateness (of audit evidence) = vhodnost důkazních informací** – měřítko kvality důkazních informací, tedy toho, zda jsou tyto důkazní informace relevantní a spolehlivé natolik, aby podpořily závěry, na nichž je založen výrok auditora.

**Arm's length transaction = transakce za obvyklých tržních podmínek** – transakce realizovaná za podmínek, které by si mezi sebou dohodli kupující a prodávající, kteří jsou ochotni transakci uzavřít a nejsou spřízněni, jednají nezávisle na sobě a hájí své vlastní zájmy.

\* **Assess = vyhodnotit** – provést analýzu identifikovaných rizik materiální nesprávnosti za účelem posouzení jejich významnosti. V angl. se výraz „assess“ používá pouze ve vztahu k riziku. (viz též *Evaluate = posoudit/vyhodnotit*)

**Assertions = tvrzení** – výslovná či jiná prohlášení týkající se uznávání, oceňování, vykazování a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, která vyplývají z prohlášení vedení účetní jednotky o tom, že účetní závěrka je sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Tvrzení auditor používá při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti a při reagování na ně, když posuzuje různé druhy nesprávností, které mohou nastat.

**Assurance = jistota** – (viz *Reasonable Assurance = přiměřená jistota*)

**Audit documentation = dokumentace auditu/auditní dokumentace** – záznamy o provedených auditorských postupech, získaných relevantních důkazních informacích a závěrech, k nimž auditor dospěl, (někdy se používá termín „auditní dokumenty“).

**Audit evidence = důkazní informace** – informace, které auditor používá pro formulování závěrů, na nichž je založen jeho výrok. Důkazní informace zahrnují jednak informace obsažené v účetních záznamech, z nichž vychází účetní závěrka, a jednak další informace. (viz *Sufficiency of audit evidence = dostatečnost důkazních informací* a *Appropriateness of audit evidence = vhodnost důkazních informací*.)

**Audit file = spis auditora** – jeden nebo více svazků nebo úložných médií v papírové nebo elektronické formě obsahující záznamy, které tvoří dokumentaci auditu pro určitou zakázku.

**Audit firm = auditní firma** – (viz *Firm = firma*)

**Audit opinion = výrok auditora** – (viz *Modified opinion = modifikovaný výrok* a *Unmodified opinion = nemodifikovaný výrok*)

**Audit risk = auditorské riziko** – riziko, že auditor vydá k účetní závěrce, která je materiálně nesprávná, nesprávný výrok. Auditorské riziko je funkcí rizika materiální nesprávnosti a zjišťovacího rizika.

**Audit sampling (sampling) = výběr vzorků pro účely auditu** – použití auditorských postupů u méně než 100 % položek základního souboru relevantního z hlediska auditu (přičemž všechny jednotky základního souboru mají šanci být vybrány) s cílem vytvořit přiměřený základ, z něhož auditor bude moci vyvodit závěry platné pro celý základní soubor.

**Auditor = auditor** – osoba nebo osoby provádějící audit, obvykle partner odpovědný za zakázku nebo další členové týmu provádějícího zakázku, případně auditorská firma. Jestliže je cílem ISA pro LCE, aby

určitý požadavek nebo povinnost plnil přímo partner zakázky, nepoužije se výraz „auditor“, ale výraz „partner odpovědný za zakázku“. Pokud je to relevantní, výrazy „partner odpovědný za zakázku“ a „firma“ zahrnují rovněž příslušné ekvivalenty z veřejného sektoru.

**Auditor's expert = expert auditora/auditorův expert** – jednotlivec nebo organizace se znalostmi a zkušenostmi v oboru jiném než účetnictví či audit, jejichž práci v tomto oboru využije auditor při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací. Auditorovým expertem může být auditorův interní expert (který je partnerem<sup>50</sup> nebo zaměstnancem auditorovy firmy nebo firmy, která je součástí téže sítě, včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru) nebo jeho externí expert.

**Auditor's point estimate or auditor's range = bodový odhad auditora nebo rozpětí auditorova odhadu** – částka nebo rozpětí částek navržených auditorem při vyhodnocování bodového odhadu vedení.

**Auditor's range = rozpětí odhadu auditora** – (viz Auditor's point estimate = bodový odhad auditora nebo rozpětí auditorova odhadu)

**Business risk = podnikatelské riziko** – riziko, že existující významné podmínky, události, okolnosti a přijatá nebo nepřijatá opatření negativně ovlivní schopnost účetní jednotky naplňovat stanovené cíle a strategie, resp. riziko, že si účetní jednotka stanoví nesprávné cíle a strategie.

**Comparative financial statements = srovnávací účetní závěrka** – srovnávací informace, jimiž se rozumí hodnoty a jiné vysvětlující a popisné informace za předchozí období, které jsou uváděny pro účely srovnání s účetní závěrkou běžného období, ale na které, jsou-li auditovány, se odkazuje výrok auditora. Rozsah informací obsažených v této srovnávací účetní závěrce je obdobný rozsahu informací v účetní závěrce za běžné období.

**Comparative information = srovnávací informace** – částky a vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce za jedno nebo více předchozích období v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

**Compliance framework = rámec dodržení požadavků** – (viz *Applicable financial reporting framework = příslušný rámec účetního výkaznictví* a *General purpose framework = rámec pro všeobecné účely*)

**Component = složka** – účetní jednotka, organizační jednotka, funkce nebo podnikatelská činnost, případně jejich kombinace, určená auditorem skupiny pro účely plánování a provádění auditorských postupů v rámci auditu skupiny.

**Component auditor = auditor složky** – auditor, který pro účely auditu skupiny provádí auditorské práce vztahující se ke složce; auditor složky je členem týmu provádějícího audit skupiny.

**Component management = vedení/management složky** – vedení odpovědné za složku.

**Component performance materiality = prováděcí materialita složky** – částka, kterou stanoví auditor skupiny pro účely plánování a provádění auditorských postupů na úrovni složky s cílem snížit riziko agregace na přiměřeně nízkou úroveň.

\* **Control activities = kontrolní činnosti** – pravidla a postupy přispívající k plnění pokynů vedení. Kontrolní činnosti jsou složkou vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.

\* **Control environment = kontrolní prostředí** – zahrnuje dozorčí a řídicí funkce a postoje, připravenost a činnosti osob pověřených správou a řízením a vedením, které se vztahují k vnitřnímu kontrolnímu systému účetní jednotky a jeho významu v účetní jednotce. Kontrolní prostředí je složkou vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.

<sup>50</sup> Pokud je to relevantní, výrazy „partner“ a „firma“ zahrnují rovněž příslušné ekvivalenty z veřejného sektoru.

**Control risk = kontrolní riziko** – (viz *Risk of material misstatement = riziko materiální nesprávnosti*)

\* **Controls at the service organization = kontroly v servisní organizaci** – kontroly, jejichž předmětem je dosažení kontrolního cíle, k němuž se vztahuje ověřovací zpráva auditora servisní organizace.

\* **Corporate governance = správa a řízení** – (viz *Governance = správa a řízení*)

**Corresponding figures = srovnávací údaje** – srovnávací informace, jimiž se rozumí částky a vysvětlující a popisné informace za předchozí období, které jsou uváděny jako nedílná součást účetní závěrky běžného období a které mají být interpretovány pouze ve vztahu k částkám a vysvětlujícím a popisným informacím za běžné období („údaje běžného období“). Míra podrobnosti srovnávacích částek a zveřejňovaných údajů je určována zejména jejich důležitostí pro údaje běžného období.

**Controls = kontroly** – pravidla a postupy, které účetní jednotka zavedla, aby naplnila cíle v oblasti kontroly stanovené vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením. V tomto kontextu:

- (a) pravidla jsou prohlášení o tom, co by se mělo, resp. nemělo v rámci účetní jednotky dělat, aby byla zajištěna kontrola; mohou být zdokumentovaná, výslovně uvedená v nějakém sdělení nebo mohou vyplývat z přijatých opatření a rozhodnutí;
- (b) postupy jsou opatření přijatá v zájmu naplňování pravidel.

**Date of approval of the financial statements = datum schválení účetní závěrky** – datum, kdy byly sestaveny všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku včetně přílohy účetní závěrky, a odpovědní činitelé prohlásili, že za tuto účetní závěrku převzali odpovědnost.

**Date of the auditor's report = datum zprávy auditora** – datum, které auditor uvede ve své zprávě k účetní závěrce.

**Date of the financial statements = datum účetní závěrky** – datum posledního dne posledního účetního období, za něž je účetní závěrka sestavena.

**Date the financial statements are issued = datum zveřejnění účetní závěrky** – datum, kdy jsou zpráva auditora a auditorem ověřená účetní závěrka zpřístupněny třetím stranám.

**Deficiency in internal control = nedostatek ve vnitřním kontrolním systému** – existuje v případě, že:

- (a) kontrola je navržena, implementována nebo používána způsobem, jímž není možné zajistit prevenci ani včasné odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce;
- (b) kontrola potřebná k prevenci nebo včasnému odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce chybí.

**Detection risk = zjišťovací riziko** – riziko, že postupy, které auditor provede s cílem snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň, neodhalí existující nesprávnost, jež by mohla být materiální, ať už jednotlivě, nebo v souhrnu s jinými nesprávnostmi.

**Emphasis of Matter paragraph = odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti** – odstavec ve zprávě auditora, který upozorňuje na skutečnost náležitě vykázanou v účetních výkazech nebo vysvětlenou a popsanou v účetní závěrce, která je dle úsudku auditora natolik důležitá, že je zásadní pro pochopení účetní závěrky jejím uživatelem.

\* **Engagement letter = smluvní dopis** – písemné podmínky zakázky ve formě dopisu.



**Engagement partner = partner odpovědný za zakázku**<sup>51</sup> – partner nebo jiná fyzická osoba jmenovaná firmou, která odpovídá za auditní zakázku a její realizaci a za zprávu auditora vydávanou jménem firmy a která má příslušné oprávnění od profesního, právního či regulačního orgánu, pokud je takové oprávnění vyžadováno.

**Engagement quality review = kontrola kvality zakázky** – objektivní vyhodnocení významných úsudků týmu provádějícího zakázku a závěrů, k nimž dospěl, osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, a to nejpozději k datu zprávy.

**Engagement quality reviewer = osoba provádějící kontrolu kvality zakázky** – partner, jiná fyzická osoba z firmy nebo externista, které firma pověřila provedením kontroly kvality zakázky.

**Engagement team = tým provádějící zakázku** – všichni partneři a zaměstnanci realizující auditní zakázku a rovněž všechny ostatní fyzické osoby, které se podílejí na auditní zakázce, s výjimkou auditorova externího experta a interních auditorů poskytujících přímou podporu pro účely zakázky.

\* **Error = chyba** – neúmyslná nesprávnost v účetní závěrce, včetně vynechání částky nebo vysvětlujících a popisných informací.

**Estimation uncertainty = nejistota odhadu** – náhynost vůči přirozenému nedostatku přesnosti stanovení hodnoty.

\* **Evaluate = posoudit/vyhodnotit** – provádět identifikaci a analýzu relevantních okolností, včetně dalších postupů dle potřeby, s cílem dospět k závěru v dané záležitosti. V angl. se výraz „evaluation“ používá pouze, když jde o celou řadu záležitostí, včetně důkazních informací, výsledků postupů a účinnosti reakce vedení na rizika. (viz též *Assess = vyhodnotit*)

**Exception = výjimka** – odpověď, která naznačuje rozdíl mezi informacemi požadovanými k potvrzení nebo obsaženými v záznamech účetní jednotky a informacemi poskytnutými potvrzující stranou.

**Experienced auditor = zkušený auditor** – osoba (pracující v auditorské firmě nebo externista), která má praktické zkušenosti s auditem a přiměřené znalosti:

- (a) auditorských postupů;
- (b) ISA pro LCE a požadavků příslušných právních předpisů;
- (c) podnikatelského prostředí, ve kterém účetní jednotka provozuje svou činnost;
- (d) problematiky auditu a účetního výkaznictví příslušného odvětví.

**Expert = expert** – (viz *Auditor's expert = expert auditora/auditorův expert a Management's expert = expert vedení*)

**Expertise = znalosti a zkušenosti/kvalifikace** – dovednosti, vědomosti a zkušenosti z příslušného oboru.

**External confirmation = externí konfirmace** – důkazní informace získané jako přímá písemná odpověď auditorovi od třetí strany (potvrzující strana) v podobě listinné, elektronické nebo na jiném médiu.

**External information source = externí informační zdroj** – externí fyzická osoba nebo organizace poskytující informace vhodné pro široké spektrum uživatelů, které účetní jednotka použila při sestavování účetní závěrky nebo které slouží auditorovi jako důkazní informace. Fyzická osoba nebo organizace působící jako expert vedení, jako servisní organizace nebo jako auditorův expert, která v rámci své

<sup>51</sup> Pokud je to relevantní, výrazy „partner odpovědný za zakázku“, „partner“ a „firma“ zahrnují rovněž příslušné ekvivalenty z veřejného sektoru.

funkce poskytne takové informace, se ve vztahu k těmto informacím za externí zdroj nepovažuje.

**Fair presentation framework = rámec věrného zobrazení** – (viz *Applicable financial reporting framework = příslušný rámec účetního výkaznictví* a *General purpose framework = rámec pro všeobecné účely*)

**Financial statements = účetní závěrka** – strukturované zobrazení historických finančních informací, včetně vysvětlujících a popisných informací, jehož cílem je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví informovat o ekonomických zdrojích účetní jednotky nebo o jejích závazcích k určitému datu nebo o změnách těchto zdrojů a závazků během určitého období. Výraz „účetní závěrka“ se obvykle používá pro kompletní účetní závěrku obsahující všechny složky stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví, může se jím ovšem rozumět i jednotlivý účetní výkaz. Vysvětlující a popisné informace jsou informace vysvětlujícího nebo popisného charakteru uvedené v účetním výkazu nebo v příloze účetní závěrky, resp. začleněné do účetní závěrky odkazem na jiný dokument, jejichž uvedení či začlenění vyžaduje, výslovně povoluje nebo jinak umožňuje příslušný rámec účetního výkaznictví.

**Firm = firma** – samostatný odborník, osobní společnost, kapitálová společnost nebo jiný subjekt sdružující auditory a účetní odborníky, případně příslušný ekvivalent z veřejného sektoru.

**Fraud = podvod** – úmyslný čin, jehož se dopustí jeden nebo více členů vedení, jedna či více osob pověřených správou a řízením nebo jedna či více osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran a při němž se použije klamání nebo klamavého jednání za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody.

**Fraud risk factors = faktory rizika podvodu** – události nebo okolnosti, které indikují podněcování nebo nátlak ke spáchání podvodu, nebo umožňují jeho spáchání.

\* **Fraudulent financial reporting = podvodné účetní výkaznictví** – úmyslné nesprávné uvedení nebo vynechání určitých částek nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce s cílem oklamat uživatele této závěrky.

\* **Further procedures = další postupy** – postupy provedené v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, včetně případných testů kontrol, testů detailních údajů a analytických postupů.

**General purpose financial statements = účetní závěrka ke všeobecným účelům** – účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro všeobecné účely.

**General information technology (IT) controls = obecné IT kontroly** – kontroly procesů účetní jednotky v oblasti informačních technologií (IT), které přispívají k zajištění nepřetržitého a řádného fungování IT prostředí, včetně nepřetržitého efektivního fungování kontrol zpracování informací a integrity informací v informačním systému účetní jednotky (tj. jejich úplnosti, správnosti a platnosti). Viz též definice *IT environment = IT prostředí*.

**General purpose framework = rámec pro všeobecné účely** – rámec účetního výkaznictví, jehož cílem je splnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů finančních informací. Rámec účetního výkaznictví má buď charakter rámce věrného zobrazení, nebo rámce dodržení požadavků.

Výraz „rámec věrného zobrazení“ se používá pro rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a:

- (a) výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno uvést v účetní závěrce další vysvětlující a popisné informace kromě těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví; nebo

- (b) výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchytil se od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchylení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech.

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

**Group financial statements = účetní závěrka skupiny** – účetní závěrka, která obsahuje finanční informace více než jedné účetní nebo organizační jednotky a která byla sestavena procesem konsolidace. Pro účely tohoto standardu proces konsolidace zahrnuje:

- (a) konsolidaci, poměrnou konsolidaci nebo metodu ekvivalence;
- (b) prezentaci finančních informací účetních nebo organizačních jednotek, které nemají mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou nebo mají společné vedení, v kombinované účetní závěrce;
- (c) agregaci finančních informací účetních nebo organizačních jednotek, jako jsou odštěpné závody (organizační složky) nebo divize.

\* **Inquiry = dotazování** – získávání účetních i neúčetních informací od dobře informovaných osob z účetní jednotky nebo mimo ni.

**Internal audit function = interní audit** – funkce účetní jednotky interně zajišťující auditorskou a poradenskou činnost, jejímž cílem je posoudit účinnost procesů účetní jednotky v oblasti správy a řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a tyto procesy zkvalitnit.

\* **Internal auditors = interní auditoři** – osoby, které provádějí činnost interního auditu. Interní auditoři mohou být součástí oddělení interního auditu nebo obdobného oddělení.

\* **Internal control = vnitřní kontrolní systém** – proces navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením a jinými pracovníky s cílem získat přiměřenou jistotu, že byly dosaženy cíle účetní jednotky týkající se spolehlivosti účetního výkaznictví, účelnosti a hospodárnosti jejího provozu a souladu s příslušnými právními předpisy. Termín „kontroly“ označuje jakýkoli aspekt jedné nebo několika složek vnitřního kontrolního systému.

**International Financial Reporting Standards = Mezinárodní standardy účetního výkaznictví** – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy.

**Non-compliance (in the context of laws and regulations) = nesoulad (v souvislosti s právními předpisy)** – úmyslné nebo neúmyslné jednání nebo opomenutí, jehož se dopustí účetní jednotka, osoby pověřené její správou a řízením, vedení nebo jiné osoby pracující pro účetní jednotku nebo podle jejích pokynů a které je v rozporu s platnými právními předpisy. Nesoulad nezahrnuje protiprávní jednání osob, které nesouvisí s podnikatelskou činností účetní jednotky.

**Non-response = neobdržení odpovědi** – stav, kdy potvrzující strana neodpoví na žádost o pozitivní konfirmaci nebo odpoví neúplně nebo je konfirmační žádost vrácena jako nedoručená.

\* **Observation = pozorování** – sledování procesů nebo postupů prováděných jinými osobami, například auditor může pozorovat fyzickou inventuru zásob prováděnou zaměstnanci účetní jednotky nebo průběh kontrolních činností.

**Opening balances = počáteční zůstatky** – ty zůstatky účtů, které existují na začátku účetního období. Počáteční zůstatky jsou založeny na konečných zůstatcích předcházejícího období a vyjadřují důsledky transakcí a událostí uskutečněných v předcházejícím období a důsledky účetních metod použitých

v předcházejícím období. Dále zahrnují skutečnosti vyžadující zveřejnění v účetní závěrce, které existovaly na počátku účetního období, jako jsou např. podmíněné a smluvní závazky.

**Other information = ostatní informace** – finanční nebo nefinanční informace (kromě účetní závěrky a zprávy auditora k ní) uvedené ve výroční zprávě účetní jednotky.

**Other Matter paragraph = Odstavec obsahující jiné skutečnosti** – odstavec ve zprávě auditora, který upozorňuje na skutečnost, která není vykázána v účetních výkazech ani vysvětlena a popsána v účetní závěrce, avšak je dle úsudku auditora relevantní pro pochopení auditu, odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora.

**Outcome of an accounting estimate = výsledek účetního odhadu** – peněžní částka, která je výsledkem transakcí, událostí a podmínek, jež byly předmětem účetního odhadu.

**Partner = partner** – jakákoliv fyzická osoba, která je oprávněná zavázat firmu k realizaci zakázky na poskytování odborných služeb.

**Performance materiality = prováděcí materialita** – částka nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je materialita pro účetní závěrku jako celek, tak, aby auditor snížil riziko agregace na přiměřeně nízkou úroveň. Je-li to relevantní, prováděcí materialita také označuje částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je materialita pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace.

**Personnel = pracovníci** – partneři a zaměstnanci firmy.

**Pervasive = rozsáhlý** – výraz užívaný v souvislosti s nesprávnostmi, a to pro účely popisu dopadů, jež na účetní závěrku mají zjištěné nesprávnosti, nebo možných dopadů případných nesprávností, které nebyly odhaleny v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Rozsáhlý dopad na účetní závěrku je takový, který podle úsudku auditora splňuje některou z následujících podmínek:

- (a) není omezen pouze na určité prvky, účty či položky účetní závěrky;
- (b) je-li omezen pouze na určité prvky, účty nebo položky účetní závěrky, jedná se o ty, které představují nebo mohou představovat podstatnou část účetní závěrky;
- (c) v případě vysvětlujících a popisných informací zásadně ovlivňuje to, jak účetní závěrce porozumí její uživatelé.

**Population = základní soubor** – souhrn všech údajů, z nichž auditor vybírá vzorek a o nichž chce formulovat závěry.

**Positive confirmation request = žádost o pozitivní konfirmaci** – žádost, na kterou potvrzující strana odpoví přímo auditorovi s uvedením, zda souhlasí nebo nesouhlasí s informacemi obsaženými v žádosti, nebo poskytne požadované informace.

\* **Practitioner = odborník** – účetní odborník provozující veřejnou praxi (tj. auditor).

**Preconditions for an audit = předpoklady auditu** – předpoklad, že vedení sestavuje účetní závěrku v souladu s přijatelným rámcem účetního výkaznictví a že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením souhlasí s premisou, z níž auditor při provádění auditu vychází.

**Predecessor auditor = předchozí auditor** – auditor z jiné auditorské společnosti, který auditoval účetní závěrku dané účetní jednotky v minulém období a byl nahrazen stávajícím auditorem.

**Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted = premisa týkající se povinností vedení a případně**

**osob pověřených správou a řízením, z níž auditor při provádění auditu vychází** – předpoklad, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly a uvědomují si, že mají následující povinnosti, které jsou pro provádění auditu v souladu se standardy ISA zásadní, tj. že mají odpovědnost:

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

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

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

\* **Professional accountant = auditor/účetní odborník**<sup>52</sup> – fyzická osoba, která je členem členské organizace federace IFAC.

\* **Professional accountant in public practice = auditor**<sup>53</sup> – auditor/ účetní odborník ze společnosti, která poskytuje profesní služby, bez ohledu na jeho pracovní zařazení (např. v oddělení auditu, daní nebo poradenství). Tento výraz se také používá k označení společnosti auditorů/účetních odborníků provozujících veřejnou praxi.

**Professional judgment = odborný úsudek** – v kontextu daném auditorskými, účetními a etickými standardy jde o uplatňování relevantní odborné přípravy, znalostí a zkušeností pro informovaná rozhodnutí o dalším postupu, která budou vhodná s ohledem na okolnosti dané auditní zakázky.

**Professional skepticism = profesní skepticismus** – přístup zahrnující kritické myšlení, všímavost vůči podmínkám, které by mohly svědčit o možné nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem, a kritické vyhodnocování důkazních informací.

**Professional standards = profesní standardy** – mezinárodní auditorský standard pro audity účetních závěrek méně složitých účetních jednotek (ISA pro LCE) a příslušné etické požadavky.

<sup>52</sup> Viz definice v Kodexu IESBA

<sup>53</sup> Viz definice v Kodexu IESBA

\* **Public sector = veřejný sektor** – národní vlády, regionální orgány (např. státní, provinciální nebo krajské), místní orgány (např. městské) a složky těchto orgánů (např. agentury, výbory, komise či organizace).

**Reasonable assurance (in the context of audit engagements) = přiměřená jistota (v kontextu auditních zakázek)** – v kontextu auditu účetní závěrky jde o vysokou, nikoli však absolutní míru jistoty.

\* **Recalculation = přepoččet** – kontrola matematické správnosti dokladů či záznamů.

**Related party = spřízněná strana** – strana, která:

- (a) je spřízněnou stranou definovanou v příslušném rámci účetního výkaznictví;
- (b) v případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje minimální požadavky týkající se spřízněných stran nebo nevymezuje v souvislosti s nimi požadavky žádné:
  - (i) osoba nebo jiná účetní jednotka, která vykazující účetní jednotku ovládá nebo v ní má podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků;
  - (ii) jiná účetní jednotka, kterou vykazující jednotka ovládá nebo v ní uplatňuje podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků;
  - (iii) jiná účetní jednotka, která je ovládána společně s vykazující účetní jednotkou tím, že tyto jednotky mají:
    - a. tutéž ovládající osobu;
    - b. vlastníky, kteří jsou blízkými rodinnými příslušníky;
    - c. společné klíčové členy vedení.

Účetní jednotky, které spoluovládá stát (tzn. státní, regionální či místní samospráva), ovšem nejsou považovány za spřízněné, pokud mezi sebou nerealizují významné transakce nebo se významným způsobem nedělí o zdroje.

**Relevant assertions = důležitá tvrzení** – tvrzení týkající se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce je důležité, pokud u něj bylo identifikováno riziko materiální nesprávnosti. Při určování důležitosti tvrzení se neberou v úvahu žádné vnitřní kontroly účetní jednotky (tj. zohledňuje se pouze přirozené riziko).

**Relevant ethical requirements = příslušné etické požadavky** – pravidla profesní etiky a etické požadavky, které platí pro auditory a účetní odborníky provádějící auditní zakázky. Příslušné etické požadavky obvykle zahrnují ustanovení *Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)* vydaného Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA), jež se týkají auditů účetních závěrek, a rovněž předpisy daného státu, pokud jsou přísnější.

\* **Reperformance = opakované provedení** – nezávislé provedení postupů či kontrol auditorem, a to postupů či kontrol, které byly původně provedeny v rámci vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.

**Risks arising from the use of IT = rizika plynoucí z používání IT** – náchylnost kontrol zpracování informací k tomu, že jejich návrh nebo fungování je neúčinné, nebo existence rizik ohrožujících integritu informací v informačním systému účetní jednotky (tj. úplnost, správnost a platnost transakcí a jiných informací) kvůli tomu, že návrh nebo fungování kontrol v oblasti IT procesů jsou neúčinné (viz IT environment = IT prostředí).

**Risk of material misstatement = riziko materiální nesprávnosti** – riziko, že již před zahájením auditu je účetní závěrka materiálně nesprávná. U tohoto rizika se rozlišují dva druhy, které jsou na úrovni tvrzení popsány takto:

- (a) Inherent risk = přirozené riziko – náchyllost určitého tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací k nesprávnosti, která by při nezohlednění souvisejících kontrol mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi materiální;
- (b) Control risk = kontrolní riziko – riziko, že vnitřní kontrolní systém účetní jednotky včas nezabrání nesprávnosti, která by se mohla vyskytnout u tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo vysvětlujících a popisných informací a která by mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi materiální, resp. že kontroly takovou nesprávnost včas neodhalí a neopraví.

**Sampling = výběr vzorků** – (viz *Audit sampling = výběr vzorků pro účely auditu*)

**Sampling risk = výběrové riziko** – riziko, že se závěr, který auditor vyvodí na základě vzorku, může lišit od závěru, k němuž by dospěl stejnými auditorskými postupy prováděnými na celém základním souboru. Výběrové riziko může vést ke dvěma typům chybných závěrů:

- (a) v případě testu kontrol k závěru, že kontroly jsou účinnější, než je tomu ve skutečnosti, v případě testu detailních údajů k závěru, že materiální nesprávnost neexistuje, i když ve skutečnosti existuje; tento typ chybného závěru se auditora dotýká především, protože ovlivňuje účinnost auditu a je u něj vyšší pravděpodobnost, že v jeho důsledku auditor vydá nesprávný výrok;
- (b) v případě testu kontrol k závěru, že kontroly jsou méně účinné, než je tomu ve skutečnosti, v případě testu detailních údajů k závěru, že materiální nesprávnost existuje, i když ve skutečnosti neexistuje; tento typ chybného závěru ovlivňuje efektivitu auditu, protože auditor v jeho důsledku obvykle provede další práce, jejichž prostřednictvím zjistí, že původní závěry byly nesprávné.

**Sampling unit = položka vzorku** – jednotlivé položky, které tvoří základní soubor.

**Service auditor = auditor servisní organizace** – auditor, který na žádost servisní organizace poskytne zprávu o ověření kontrol servisní organizace.

**Service organization = servisní organizace** – organizace představovaná třetí stranou (nebo část takové organizace), která poskytuje uživatelským účetním jednotkám služby, které jsou součástí jejich informačních systémů relevantních pro účetní výkaznictví.

\* **Significance = významnost** – relativní důležitost záležitosti v určitém kontextu. Významnost záležitosti je auditorem posuzována v kontextu, v němž se vyskytuje. Mezi aspekty, které mohou být brány v potaz, patří např. pravděpodobný vývoj záležitosti nebo její vliv na rozhodování uživatelů zprávy auditora. Dalším příkladem může být v situaci, kdy auditor zvažuje, zda o záležitosti informovat osoby pověřené správou a řízením, posouzení toho, jestli by tyto osoby považovaly záležitost za důležitou vzhledem ke svým povinnostem. Významnost může být posuzována s přihlédnutím k faktorům kvalitativním i kvantitativním, jako je relativní rozsah, charakter a dopad na předmět zakázky a na zájmy uživatelů zprávy či jejich adresátů.

**Significant class of transactions, account balance or disclosure = významná skupina transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce** – skupina transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace, u nichž existuje alespoň jedno důležité tvrzení.

**Significant deficiency in internal control = významný nedostatek ve vnitřním kontrolním systému** – nedostatek nebo soubor nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, jež jsou podle auditorova odborného úsudku natolik významné, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením.

**Significant risk = významné riziko** – identifikované riziko materiální nesprávnosti:

- (a) u něhož je přirozené riziko vyhodnoceno při horní hranici svého spektra, a to kvůli míře, v níž faktory tohoto rizika ovlivňují kombinaci pravděpodobnosti výskytu nesprávnosti a výše případné nesprávnosti;
- (b) které je nutné považovat za významné na základě požadavků ISA pro LCE.

**Special purpose financial statements = účetní závěrka pro zvláštní účely** – účetní závěrka sestavená v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely.

**Special purpose framework = rámec pro zvláštní účely** – rámec účetního výkaznictví splňující potřeby specifických uživatelů účetní závěrky týkající se finančních informací. Rámec účetního výkaznictví může mít charakter rámce věrného zobrazení nebo rámce dodržení požadavků.

**Statistical sampling = statistický výběr vzorků** – metoda výběru vzorků, která se vyznačuje následujícími znaky:

- (a) náhodný výběr položek vzorku;
- (b) uplatnění teorie pravděpodobnosti pro hodnocení výsledků vzorku, včetně stanovení úrovně výběrového rizika.

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

**Stratification = stratifikace** – proces rozdělování základního souboru na podsoubory. Podsoubor je skupina jednotek vzorku, které mají podobné znaky (často peněžní částky).

**Subsequent events = události po datu účetní závěrky** – události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, a skutečnosti, o kterých se auditor dozvěděl po datu zprávy auditora.

**Substantive procedures = testy věcné správnosti** – auditorské postupy navržené k odhalení materiálních nesprávností na úrovni tvrzení. Testy věcné správnosti zahrnují:

- (a) testy detailních údajů (skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací);
- (b) analytické testy věcné správnosti.

**Sufficiency (of audit evidence) = dostatečnost (důkazních informací)** – dostatečnost důkazních informací je měřítkem jejich kvantity. Množství důkazních informací, které auditor potřebuje, závisí na tom, jak vyhodnotí riziko materiální nesprávnosti, a na jejich kvalitě.

**System of internal control = vnitřní kontrolní systém** – systém navržený, zavedený a udržovaný osobami pověřenými správou a řízením, vedením a dalšími pracovníky účetní jednotky, jehož cílem je poskytnout přiměřenou jistotu, že účetní jednotka naplnila své cíle, pokud jde o spolehlivost účetního výkaznictví, účinné a efektivní fungování a soulad s příslušnými právními předpisy.

\* **Test = test** – provedení auditorských postupů u některých nebo všech položek základního souboru.

**Tests of controls = testy kontrol** – auditorské postupy navržené k posouzení provozní účinnosti kontrol při prevenci nebo odhalování a opravách materiálních nesprávností na úrovni tvrzení.

**Those charged with governance = osoby pověřené správou a řízením** – 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 zahrnovat členy vedení, například výkonné členy orgánů společnosti nebo vlastníky-manažery.

**Tolerable misstatement = přípustná nesprávnost** – peněžní částka stanovaná auditorem, u níž se auditor snaží získat přiměřenou míru jistoty, že skutečná nesprávnost v základním souboru není vyšší než stanovená částka.

**Tolerable rate of deviation = přípustná odchylka** – míra odchylky od předepsaných postupů vnitřní kontroly stanovaná auditorem, u níž se auditor snaží získat přiměřenou míru jistoty, že skutečná míra odchylky v základním souboru není větší než stanovená odchylka.

**Uncorrected misstatements = neopravené nesprávnosti** – nesprávnosti, které auditor shromáždil v průběhu auditu a které nebyly opraveny.

**Unmodified opinion = nemodifikovaný výrok** – výrok, který auditor vyjádří, pokud dojde k závěru, že účetní závěrka je ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

**User entity = uživatelská účetní jednotka** – účetní jednotka, která využívá služeb servisní organizace a jejíž účetní závěrka je předmětem auditu.

**Walk-through test (or Walk-through) = test průběhu transakce** – sledování několika transakcí při jejich průběhu systémem účetního výkaznictví.

**Written representation = písemné prohlášení** – písemné stanovisko vedení poskytnuté auditorovi jako potvrzení určitých skutečností nebo k podpoření jiných důkazních informací. Písemná prohlášení v tomto kontextu nezahrnují účetní závěrku, tvrzení v ní obsažená ani podpůrné knihy a záznamy.

## Ilustrativní smluvní dopis

Níže je uveden příklad smluvního dopisu o provedení auditu účetní závěrky ke všeobecným účelům, která je sestavena v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]. Dopis nemá normativní charakter, ale spolu s informacemi uvedenými v ISA pro LCE má sloužit jako určitý návod. Jeho text je třeba upravit podle konkrétních požadavků a okolností. Dopis je formulován pro audit účetní závěrky za jedno účetní období, takže pro opakující se audity je nutné jeho znění upravit (viz odstavec 4.4.2).

\*\*\*

Příslušným členům vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením společnosti ABC:<sup>54</sup>

### [Cíl a předmět auditu]

Byli jsme<sup>55</sup> pověřeni, abychom provedli audit účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, z výkazu o úplném výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a z přílohy účetní závěrky, včetně materiálních informací o použitých účetních metodách. Dovolte, abychom tímto dopisem potvrdili přijetí zakázky a její podmínky.

Cílem auditu je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu s mezinárodním auditorským standardem pro audity účetních závěrek méně složitých účetních jednotek (ISA pro LCE) ve všech případech v účetní závěrce odhalí případnou existující materiální nesprávnost. Nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

### [Odpovědnost auditora]

Audit provedeme v souladu s ISA pro LCE. Tento standard vyžaduje, abychom dodržovali etické požadavky. Při provádění auditu v souladu s tímto standardem je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme materiální nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému. Nicméně písemně Vás upozorníme na všechny významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které budou pro audit účetní závěrky relevantní a které během auditu odhalíme.

<sup>54</sup> Jako příjemci smluvního dopisu budou uvedeny osoby relevantní pro danou konkrétní zakázku v dané jurisdikci.

<sup>55</sup> Výrazy jako „vy“, „my“, „nás“, „vedení“, „osoby pověřené správou a řízením“ či „auditor“ použité v tomto ilustrativním smluvním dopise se upraví podle okolností konkrétní zakázky.

- Posoudit vhodnost použitých účetních metod, přiměřenost provedených účetních odhadů a informace, které v této souvislosti vedení společnosti uvedlo v příloze účetní závěrky.
- Posoudit, zda je vhodné, že vedení použilo účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, a zda s ohledem na získané důkazní informace existuje materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková materiální nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na informace uvedené v této souvislosti v příloze účetní závěrky, a pokud tyto informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti společnosti nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které získáme do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že společnost přestane nepřetržitě trvat.
- Vyhodnotit celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky, včetně přílohy, a dále to, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.

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

*[Odpovědnost vedení a vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví]<sup>56</sup>*

Náš audit bude vycházet z předpokladu, že [vedení a případně osoby pověřené správou a řízením]<sup>57</sup> uznává/uznávají a uvědomuje/í si svou odpovědnost:

- za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví];<sup>58</sup>
- za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle [vedení] nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;
- za to, že nám bude poskytnut/budou poskytnuty:
  - přístup k veškerým informacím, o nichž je [vedení] známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům;
  - další informace, které si od [vedení] pro účely auditu vyžádáme;
  - neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž bude podle našeho názoru nutné získat důkazní informace.

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

Těšíme se na spolupráci s Vašimi zaměstnanci v průběhu auditu.

*[Další relevantní informace]*

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

<sup>56</sup> Pro účely tohoto ilustrativního smluvního dopisu se předpokládá, že odpovědnost vedení podle názoru auditora není vhodným způsobem upravena právními předpisy, a je tedy použit popis uvedený v odstavci 4.2.1(b) tohoto standardu.

<sup>57</sup> Použijte výraz odpovídající konkrétním okolnostem.

<sup>58</sup> Pokud je to relevantní, použijte formulaci: „za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]“.

[Zpráva auditora]

*[Uved'te informace o předpokládané formě a obsahu zprávy auditora, včetně vyjádření k ostatním informacím, je-li relevantní.]*

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

Příloženou kopii tohoto dopisu prosím podepište a pošlete zpět na naši adresu na důkaz Vašeho souhlasu s podmínkami auditu účetní závěrky a s povinnostmi obou smluvních stran.

XYZ & Co.

Jménem společnosti ABC beru na vědomí a souhlasím s výše uvedenými podmínkami

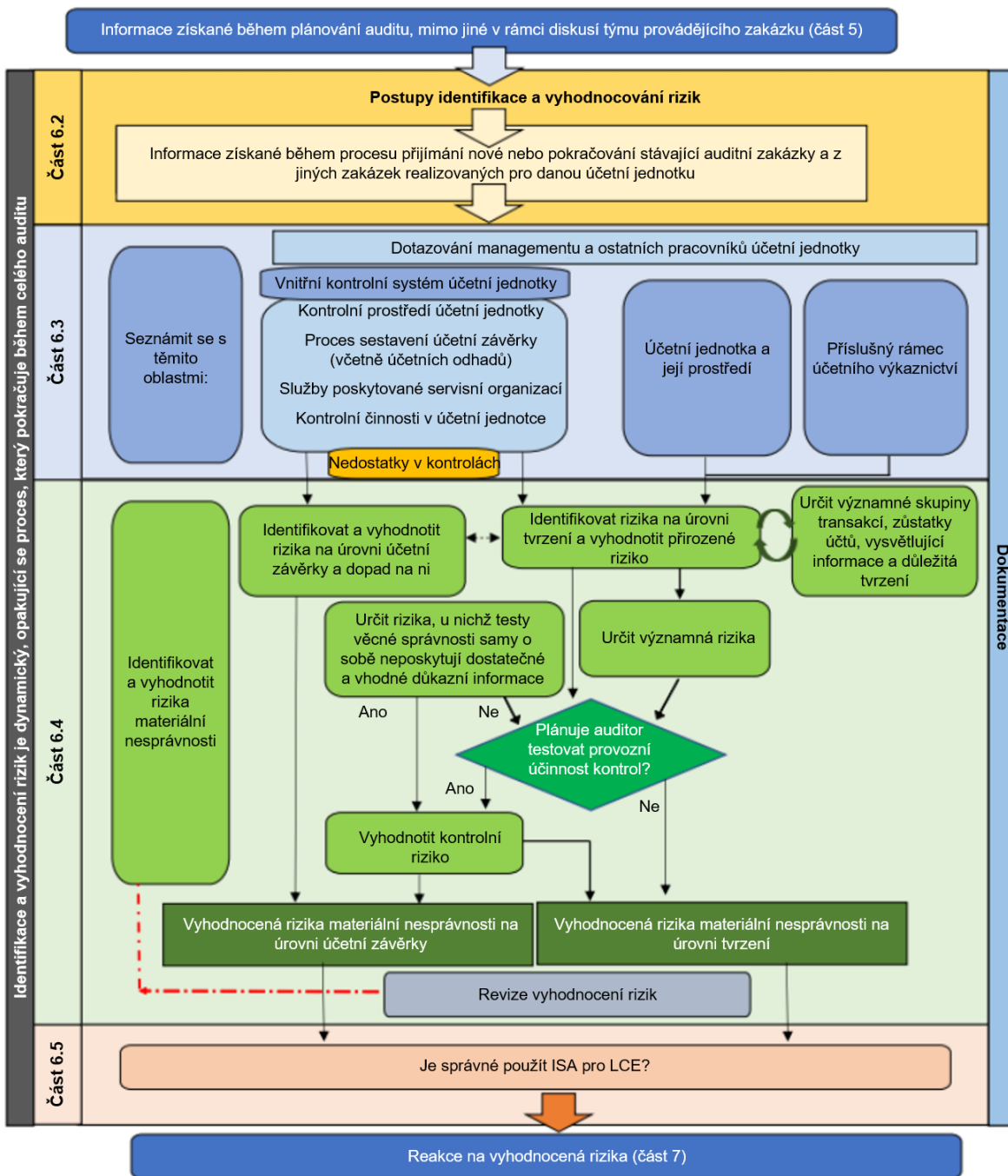
(Podpis)

.....

Jméno a funkce

Datum

**Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti (část 6)**



## Faktory rizika podvodu

V této příloze jsou uvedeny příklady faktorů rizika podvodu, s nimiž se mohou setkat auditoři během auditu méně složitých účetních jednotek. Samostatně jsou popsány příklady týkající se dvou typů podvodu – podvodného účetního výkaznictví a zpronevěry majetku.

Rizikové faktory jsou dále členěny na základě tří podmínek, které jsou obvykle splněny v případě výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem: a) motiv/tlak, b) příležitosti a c) postoj/odůvodnění. Přestože faktory rizika podvodu pokrývají široké spektrum situací, jsou pouze příkladem, a auditor tudíž může odhalit i další nebo odlišné faktory. Ne všechny ze jmenovaných příkladů jsou relevantní za všech okolností a některé mohou být více či méně významné v závislosti na velikosti účetní jednotky nebo na vlastnické struktuře či konkrétní situaci. Pořadí rizikových faktorů uváděných jako příklady také není uvedeno s cílem naznačit jejich relativní významnost či četnost výskytu.

### Rizikové faktory týkající se nesprávností vyplývajících z podvodného účetního výkaznictví

Níže jsou uvedeny příklady rizikových faktorů, které se týkají nesprávností způsobených podvodným účetním výkaznictvím.

#### *Motiv/tlak*

Finanční stabilita nebo ziskovost jsou ohroženy ekonomickými podmínkami, podmínkami panujícími v daném odvětví nebo provozními podmínkami v účetní jednotce jako:

- výrazný pokles poptávky a rostoucí podnikatelské potíže objevující se v daném odvětví nebo v celé ekonomice;
- silná konkurence nebo nasycení trhu doprovázené klesajícími maržemi;
- provozní ztráty, z nichž vyplývá riziko konkurzu nebo nepřátelského převzetí;
- opakovaně záporné peněžní toky z provozní činnosti nebo neschopnost generovat peněžní toky z provozní činnosti.

Vedení je pod tlakem kvůli plnění požadavků nebo očekávání třetích stran, jako např.:

- potřeba získat nové nebo obnovit stávající financování, splácet dluhy nebo plnit úvěrové podmínky (kovenanty) vede k nadhodnocování výkonnosti nebo finanční situace s cílem prokázat ziskovost a dlouhodobou životaschopnost;
- tlak na podhodnocování příjmů kvůli snížení daňových závazků.

#### *Příležitosti*

Příležitost k podvodnému účetnímu výkaznictví mohou představovat následující faktory:

- transakce se spřízněnými stranami, které vybočují z běžného rámce činností, nebo s propojenými subjekty, které nejsou auditovány nebo které jsou auditovány jinou společností;
- vedení dominuje jediná osoba nebo malá skupina osob (v účetních jednotkách, které neřídí jejich vlastníky), které nepodléhají adekvátním kontrolám;
- vnitřní kontrolní systém náležitě nefunguje v důsledku následujících skutečností:

- nedostatečné oddělení povinností nebo neexistence kontrol zaměřujících se na podvody (např. hotline pro oznamování podvodů);
- nedostatečné zapojení vedení do provozu účetní jednotky a do dalších činností, které mu mohou pomoci předcházet nesprávnostem v účetních informacích, odhalovat je a identifikovat kontroly, které nefungují podle plánu;
- neúčinné účetní a informační systémy, včetně významných nedostatků vnitřního kontrolního systému.

#### *Postoj/odůvodnění*

- neúčinná realizace, podpora či prosazování etických norem účetní jednotky nebo neefektivní informování o nich a dohled nad jejich dodržováním ze strany vedení nebo informování o nesprávných hodnotách a etických normách;
- vlastník-manažer nerozlišuje mezi soukromými a podnikovými transakcemi;
- spory mezi akcionáři v účetní jednotce ovládané úzkým okruhem osob;
- opakované pokusy vedení nebo vlastníků ospravedlnit kvůli přežití společnosti hraniční nebo nesprávné účtování na základě zásady materiality;
- vztah mezi vedením a stávajícím či předchozím auditorem je napjatý, o čemž svědčí jejich spory, přehnané požadavky na auditora, omezení jeho přístupu k pracovníkům nebo k informacím či dominantní chování vedení v kontaktu s auditorem.

#### **Rizikové faktory vyplývající z nesprávností způsobených zpronevěrou majetku**

Některé z rizikových faktorů, které se týkají nesprávností vyplývajících z podvodného účetního výkaznictví, se mohou objevit i v situacích, kdy došlo k výskytu nesprávností způsobených zpronevěrou majetku. Např. nedostatky ve vnitřním kontrolním systému mohou být příčinou jak nesprávností způsobených podvodným účetním výkaznictvím, tak zpronevěrou majetku. Níže jsou uvedeny příklady rizikových faktorů souvisejících s nesprávnostmi vyplývajících ze zpronevěry majetku.

#### *Motiv/tlak*

- osobní finanční závazky mohou vytvářet tlak na vedení nebo zaměstnance s přístupem k peněžním prostředkům nebo k jinému majetku, který může být odcizen, a svádět je ke zpronevěře tohoto majetku;
- negativní vztahy mezi účetní jednotkou a zaměstnanci, kteří mají přístup k peněžním prostředkům nebo k jinému majetku, který může být odcizen, mohou pobízet tyto zaměstnance ke zpronevěře tohoto majetku. Negativní vztahy mohou být důsledkem např.:
- již provedeného nebo očekávaného propouštění pracovníků;
- již provedených nebo očekávaných změn v systému odměňování zaměstnanců, včetně benefitních plánů;
- povýšení nebo odměňování provedeného odlišně od očekávání.

#### *Příležitosti*

Určité skutečnosti nebo okolnosti mohou zvýšit riziko zpronevěry majetku. Příležitosti ke zpronevěře majetku se např. zvětšují v následujících situacích:

- velké částky peněžních prostředků držených, přijímaných nebo vydávaných v hotovosti;
- položky zásob malé velikosti, které ale mají vysokou hodnotu nebo o které je velký zájem;
- dlouhodobý majetek malé velikosti, obchodovatelný nebo postrádající jasné označení vlastnictví.

Nedostatečné kontroly v oblasti majetku mohou zvýšit riziko zpronevěry tohoto majetku. Ke zpronevěře majetku může např. dojít z následujících důvodů:

- nedostatečné oddělení povinností nebo neexistence nezávislých kontrol;
- nedostatečný systém schvalování transakcí (např. nákupů);
- nedostatečné vedení záznamů nebo nedostatečná fyzická ochrana peněžních prostředků, zásob či dlouhodobého majetku;
- nedostatečně vybíraná povinná dovolená v případě zaměstnanců plnících klíčové kontrolní funkce;
- nedostatečná znalost informačních technologií ze strany vedení.

#### *Postoj/odůvodnění*

- přehlížení potřeby monitorovat nebo snižovat rizika spojená se zpronevěrou majetku;
- nedostatečná pozornost věnovaná vnitřním kontrolám projevující se obcházením stávajících kontrol nebo zanedbáváním vhodné nápravy známých nedostatků týkajících se zpronevěry, včetně tolerování drobných krádeží;
- chování svědčící o nespokojenosti s účetní jednotkou nebo s jejím zacházením se zaměstnanci.



## Tvrzení

Při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti může auditor méně složitých účetních jednotek používat kategorie tvrzení definované níže nebo může tvrzení vyjádřit jiným způsobem, pokud obsáhne všechny níže uvedené aspekty. Může například kombinovat tvrzení o skupinách transakcí a událostí a o souvisejících vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce s tvrzeními o zůstatcích účtů a o souvisejících vysvětlujících a popisných informacích.

Tvrzení používaná auditorem méně složitých účetních jednotek při posuzování různých druhů potenciálních nesprávností, které se mohou vyskytnout, lze rozdělit do následujících kategorií:

### *Tvrzení o skupinách transakcí a událostí a o souvisejících vysvětlujících a popisných informacích za auditované účetní období*

- výskyt – transakce a události, které byly zaznamenány a popsány v účetní závěrce, se skutečně vyskytly a týkají se dané účetní jednotky;
- úplnost – veškeré transakce a události, které měly být zaznamenány, skutečně byly zaznamenány a veškeré související vysvětlující a popisné informace, které měly být uvedeny v účetní závěrce, v ní skutečně uvedeny jsou;
- správnost – částky a ostatní číselné údaje týkající se zaznamenaných transakcí a událostí byly správně zaznamenány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce byly správně kvantifikovány a popsány;
- správné období – transakce a události byly zaznamenány ve správném účetním období;
- klasifikace – transakce a události byly zaznamenány na správných účtech;
- vykázání – transakce a události byly náležitě agregovány nebo rozčleněny a jasně popsány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantní a srozumitelné.

### *Tvrzení o zůstatcích účtů a souvisejících vysvětlujících a popisných informacích na konci účetního období*

- existence – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu skutečně existují;
- práva a povinnosti – účetní jednotka drží nebo kontroluje práva k aktivům a závazky představují povinnosti této účetní jednotky;
- úplnost – veškerá aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu, které měly být zaznamenány, byly skutečně zaznamenány a veškeré související vysvětlující a popisné informace, které měly být uvedeny v účetní závěrce, v ní skutečně uvedeny jsou;
- správnost, ocenění a alokace – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu jsou vykázány v účetní závěrce ve správné výši, veškeré případné úpravy ocenění nebo alokace jsou správně zaznamenány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce byly správně kvantifikovány a popsány;
- klasifikace – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu byly zaznamenány na správných účtech;

- vykázání – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu byly náležitě agregovány nebo rozčleněny a jasně popsány a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantní a srozumitelné.

Tvrzení popsaná výše může auditor po vhodné úpravě použít rovněž pro posouzení různých druhů potenciálních nesprávností ve vysvětlujících a popisných informacích, které se přímo netýkají zaznamenaných skupin transakcí a událostí nebo zůstatků účtů.

### Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy kontrol a testy detailních údajů

Níže uvádíme faktory, které auditor zvažuje při stanovení velikosti vzorku pro testy kontrol. Tyto faktory je nutné posuzovat společně a jsou relevantní pouze za předpokladu, že auditor neupraví charakter ani načasování testů kontrol ani v reakci na vyhodnocená rizika nezmění přístup k testům věcné správnosti.

<b>Faktor ovlivňující velikost vzorku pro testy kontrol</b>	<b>Důsledky pro velikost vzorku</b>
Zvýšení rozsahu, v jakém auditor při posuzování rizik zohledňuje plány na testování funkčnosti a účinnosti kontrol	Větší vzorek
Zvýšení přípustné odchylky	Menší vzorek
Zvýšení očekávané četnosti odchylek v testovaném základním souboru	Větší vzorek
Zvýšení auditorem požadované míry jistoty, že skutečná míra odchylky v základním souboru není větší než přípustná odchylka	Větší vzorek
Zvýšení počtu položek vzorku v základním souboru	Zanedbatelné důsledky

Níže uvádíme faktory, které auditor zvažuje při stanovení velikosti vzorku pro testy detailních údajů. Tyto faktory je nutné posuzovat společně a jsou relevantní pouze za předpokladu, že auditor neupraví charakter ani načasování testů kontrol, ani v reakci na vyhodnocená rizika nezmění přístup k testům věcné správnosti.

<b>Faktor ovlivňující velikost vzorku pro testy detailních údajů</b>	<b>Důsledky pro velikost vzorku</b>
Vyšší vyhodnocená úroveň rizika materiální nesprávnosti	Větší vzorek
Větší používání jiných testů věcné správnosti pro stejné tvrzení	Menší vzorek
Vyšší požadovaná míra jistoty, že skutečná nesprávnost v základním souboru není vyšší než přípustná nesprávnost	Větší vzorek
Zvýšení přípustné nesprávnosti	Menší vzorek
Zvýšení míry nesprávnosti, kterou auditor v základním souboru předpokládá	Větší vzorek
Stratifikace základního souboru, pokud je vhodná	Menší vzorek
Počet položek vzorku v základním souboru	Zanedbatelné důsledky

### Ilustrativní písemné prohlášení vedení

Následující ilustrativní příklad obsahuje písemná prohlášení vedení vyžadovaná částí 8.6. ISA pro LCE. V tomto příkladu se předpokládá, že požadavek týkající se písemného prohlášení k nepřetržitému trvání účetní jednotky není relevantní a že neexistují žádné výjimky k vyžadovaným písemným prohlášením. Pokud by existovaly, toto prohlášení by muselo být upraveno tak, aby je zohledňovalo.

(Hlavičkový papír účetní jednotky)

(Auditorovi)

(Datum)

Tento dopis obsahující naše prohlášení poskytujeme v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20XX, jehož cílem je vyjádřit výrok o tom, zda účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje skutečnost (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví].

Potvrzujeme následující skutečnosti:

#### Účetní závěrka

- Splnili jsme naše povinnosti uvedené v podmínkách auditní zakázky ze dne [vložit datum] týkající se sestavení účetní závěrky v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví], především to, že účetní závěrka věrně zobrazuje skutečnost (nebo podává věrný a poctivý obraz) v souladu s tímto rámcem.
- Metody, údaje a významné předpoklady použité pro účetní odhady a pro související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou vhodné a zajišťují, že uznávání, oceňování a popsání v účetní závěrce je v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené.
- Vztahy a transakce se spřízněnými stranami byly vhodným způsobem zaúčtovány a popsány v účetní závěrce v souladu s požadavky [příslušného rámce účetního výkaznictví].
- Všechny události po datu účetní závěrky, u kterých [příslušný rámec účetního výkaznictví] vyžaduje úpravu nebo vysvětlení a popsání v účetní závěrce, byly upraveny nebo popsány.
- Dopad neopravených nesprávností z pohledu účetní závěrky jako celku není ani samostatně, ani v souhrnu materiální. Seznam neopravených nesprávností je přiložen k tomuto prohlášení.
- Všechny faktické nebo potenciální soudní spory a nároky, jejichž vliv by měl být zohledněn při sestavování účetní závěrky, byly zaúčtovány a popsány v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
- [Veškeré další záležitosti, které auditor považuje za relevantní.]

#### Poskytnuté informace

- Poskytli jsme Vám:
  - přístup k veškerým informacím, o nichž jsme si vědomi, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako jsou účetní záznamy, doklady a ostatní materiály;

- další informace, které jste od nás požadovali pro účely provedení auditu;
- neomezený přístup k osobám v rámci účetní jednotky, od kterých je podle Vás nezbytné získat důkazní informace.
- Veškeré transakce byly zohledněny v účetních záznamech a zobrazeny v účetní závěrce.
- Poskytli jsme Vám výsledky našeho vyhodnocení rizika, že účetní závěrka může být materiálně nesprávná v důsledku podvodu.
- Poskytli jsme Vám veškeré informace týkající se podvodů nebo podezření na podvod, které jsou nám známy a které mají dopad na účetní jednotku a týkají se:
  - vedení;
  - zaměstnanců, kteří hrají významnou roli ve vnitřním kontrolním systému naší společnosti;
  - jiných osob, pokud by podvod mohl vést k materiální nesprávnosti v účetní závěrce.
- Poskytli jsme Vám veškeré informace týkající se obvinění z údajných podvodů s dopadem na účetní závěrku účetní jednotky oznámených zaměstnanci, bývalými zaměstnanci, analytiky, regulátory nebo jinými osobami.
- Informovali jsme Vás o všech známých případech nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jejichž dopad by měl být zohledněn při sestavování účetní závěrky.
- Informovali jsme Vás o všech známých faktických nebo potenciálních soudních sporech a nárocích, jejichž vliv by měl být zohledněn při sestavování účetní závěrky.
- Sdělili jsme Vám identitu spřízněných stran společnosti a informovali jsme Vás o veškerých vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, kterých si jsme vědomi.
- [Veškeré další záležitosti, které auditor považuje za nezbytné.]

---

Vedení

Vedení

