

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 200

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

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 2
Audit účetní závěrky	3 – 9
Datum účinnosti	10
Obecné cíle auditora	11 – 12
Definice	13
Požadavky	
Etické požadavky týkající se auditu účetní závěrky	14
Profesní skepticismus	15
Odborný úsudek	16
Dostatečné a vhodné důkazní informace a auditorské riziko	17
Provádění auditu v souladu se standardy ISA	18 – 24
Aplikační a vysvětlující část	
Audit účetní závěrky	A1 – A13
Definice	A14 – A15
Etické požadavky týkající se auditu účetní závěrky A18 – A22	A16 – A19
Profesní skepticismus	A20 – A24
Odborný úsudek	A25 – A29
Dostatečné a vhodné důkazní informace a auditorské riziko	A30 – A54
Provádění auditu v souladu se standardy ISA	A55 – A78

Úvod

Předmět standardu

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

Audit účetní závěrky

3. Cílem auditu je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v účetní závěrku. Tomuto účelu slouží výrok auditora, v němž se auditor vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. U většiny rámců pro všeobecné účely výrok říká, zda účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje skutečnost, resp. podává její věrný a poctivý obraz v souladu s příslušným rámcem. Audit provedený v souladu se standardy ISA a příslušnými etickými požadavky auditorovi umožňuje takový výrok formulovat. (viz odstavec A1)
4. Předmětem auditu je účetní závěrka účetní jednotky, sestavená jejím vedením pod dohledem osob pověřených správou a řízením. Standardy ISA nestanoví žádné povinnosti pro vedení ani pro osoby pověřené správou a řízením a nemají přednost před právními předpisy, jimiž jsou povinnosti těchto orgánů upraveny. Nicméně audit provedený v souladu se standardy ISA je založen na premise, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly, že mají některé povinnosti, které jsou pro provádění auditu zásadní. Audit účetní závěrky nezbavuje vedení ani osoby pověřené správou a řízením této jejich povinnosti. (viz odstavce A2 – A11)
5. Pro účely výroku musí auditor v souladu se standardy ISA získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. Přiměřená jistota je velká míra jistoty a auditor jí dosáhne, jestliže získá dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní snížit auditorské riziko (tj. riziko, že vydá nesprávný výrok k účetní závěrce, která je materiálně zkreslena) na přijatelnou úroveň. Nejedná se nicméně o jistotu absolutní, protože u auditu existují určitá přirozená omezení, v jejichž důsledku jsou důkazní informace, z nichž auditor vyvozuje závěry a na jejichž základě vyjadřuje výrok, většinou přesvědčivé, ale nikoli nezvratné. (viz odstavce A30 – A54)

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

6. Koncept materiality auditor uplatňuje jak při plánování a provádění auditu, tak při vyhodnocování dopadu, který mají zjištěné nesprávnosti na audit a případné neopravené nesprávnosti na účetní závěrku.¹ Nesprávnosti, včetně opomenutí, se obecně považují za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou. Posouzení materiality se provádí s ohledem na související okolnosti a je ovlivněno tím, jak auditor vnímá potřeby finančních informací uživatelů účetní závěrky, a velikostí a charakterem nesprávnosti, resp. kombinací těchto dvou aspektů. Výrok auditora se týká účetní závěrky jako celku, a povinností auditora tudíž není odhalovat nesprávnosti, které nejsou pro účetní závěrku jako celek materiální.
7. Smyslem cílů a požadavků standardů ISA a jejich aplikačních a vysvětlujících částí je pomoci auditorovi získat přiměřenou jistotu. V souladu se standardy ISA musí auditor při plánování a provádění auditu uplatňovat odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Auditor musí mimo jiné:
 - na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou,
 - navržením a provedením vhodných reakcí na vyhodnocená rizika získat dostatečné a vhodné důkazní informace o případné existenci materiálních nesprávností,
 - na základě závěrů vyplývajících ze shromážděných důkazních informací formulovat výrok k účetní závěrce.
8. Forma výroku auditora závisí na příslušném rámci účetního výkaznictví a na příslušných právních předpisech. (viz odstavce A12 – A13)
9. Auditor může mít v souvislosti se záležitostmi, které z auditu vyplynou, určité další informační a oznamovací povinnosti vůči uživatelům účetní závěrky, vůči vedení účetní jednotky, vůči osobám pověřeným správou a řízením nebo vůči jiným externím subjektům. Tyto povinnosti mohou být stanoveny jak standardy ISA, tak příslušnými právními předpisy².

Datum účinnosti

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

Obecné cíle auditora

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

¹ ISA 320 „Materialita při plánování a provádění auditu“ a ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“.

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

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

Definice

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

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

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

- (d) auditor – osoba nebo osoby provádějící audit, obvykle partner odpovědný za zakázku nebo další členové týmu provádějícího zakázku, případně auditorská společnost. Jestliže je cílem standardu ISA, aby určitý požadavek nebo povinnost plnil přímo partner zakázky, nepoužije se výraz „auditor“, ale výraz „partner odpovědný za zakázku“. Výrazy „partner odpovědný za zakázku“ a „auditorská společnost“ se případně používají rovněž pro ekvivalentní subjekty z veřejného sektoru,
- (e) zjišťovací riziko – riziko, že postupy, které auditor provede s cílem snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň, neodhalí existující nesprávnost, jež by mohla být materiální, ať už jednotlivě, nebo v souhrnu s jinými nesprávnostmi,
- (f) účetní závěrka – strukturované zobrazení historických finančních informací, včetně zveřejňovaných údajů, 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. Zveřejňované údaje 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. (viz odstavce A14–A15)
- (g) historické finanční informace – číselně vyjádřené informace týkající se určité účetní jednotky pocházející především z jejího účetního systému a reflektující ekonomické události, jež se udály v minulých obdobích, nebo ekonomické podmínky či okolnosti, které existovaly k určitému datu v minulosti,
- (h) vedení – osoba(y) s řídicí odpovědností za fungování účetní jednotky. U některých účetních jednotek v některých právních systémech vedení zahrnuje rovněž některé nebo všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, například výkonné členy správního orgánu účetní jednotky nebo vlastníka-manažera,
- (i) nesprávnost – rozdíl mezi výší, klasifikací, vykázaním nebo zveřejněním určité položky obsažené v účetní závěrce a její výší, klasifikací, vykázaním nebo zveřejněním, které se pro danou položku vyžadují v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nesprávnost je důsledkem chyby nebo podvodu.

Pokud se auditor ve výroku vyjadřuje k tomu, zda účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje skutečnost, resp. podává její věrný a poctivý obraz, nesprávnost zahrnuje rovněž ty úpravy částek, klasifikace, vykázaní nebo zveřejnění, které jsou podle úsudku auditora nutné k tomu, aby účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně zobrazovala skutečnost, resp. podávala její věrný a poctivý obraz.
- (j) premisa týkající se povinností vedení a případně osob pověřených správou a řízením, z níž auditor při provádění auditu vychází – předpokládá se, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly a uvědomují si, že mají následující povinnosti, které jsou pro provádění auditu v souladu se standardy ISA zásadní, tj. že mají odpovědnost:

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

- (i) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení,
- (ii) 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, a
- (iii) za to, že auditorovi bude poskytnut/budou poskytnuty:
 - a. 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,
 - b. další informace, které si auditor od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením pro účely auditu vyžádá, a
 - c. neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle auditora nutné důkazní informace získat.

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

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

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

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

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

Požadavky

Etické požadavky týkající se auditu účetní závěrky

14. Auditor je povinen dodržovat všechny etické požadavky relevantní pro zakázky na audit účetní závěrky, včetně požadavků týkajících se jeho nezávislosti. (viz odstavce A16 – A19)

Profesní skepticismus

15. Auditor je povinen plánovat a provádět audit s profesním skepticismem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku bude účetní závěrka materiálním způsobem zkreslena. (viz odstavce A20 – A24)

Odborný úsudek

16. Auditor je povinen při plánování a provádění auditu účetní závěrky uplatňovat odborný úsudek. (viz odstavce A25 – A29)

Dostatečné a vhodné důkazní informace a auditorské riziko

17. Aby auditor mohl získat přiměřenou jistotu, je povinen shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, jejichž prostřednictvím sníží auditorské riziko na přijatelnou úroveň. To mu umožní dojít k přiměřeným závěrům, na jejichž základě vydá výrok auditora. (viz odstavce A30 – A54)

Provádění auditu v souladu se standardy ISA

Dodržování standardů ISA relevantních pro audit účetní závěrky

18. Auditor je povinen dodržovat všechny standardy ISA relevantní pro daný audit. Standard ISA je pro daný audit relevantní, pokud je účinný a pokud u daného auditu existují okolnosti, které standard upravuje. (viz odstavce A55 – A59)
19. Auditor je povinen se seznámit s úplným zněním každého relevantního standardu ISA, včetně jeho aplikační a vysvětlující části, aby rozuměl jeho cílům a dokázal správně uplatňovat jeho požadavky. (viz odstavce A60 – A68)
20. Auditor nesmí ve své zprávě uvést, že audit byl proveden v souladu se standardy ISA, pokud nedodržel požadavky tohoto standardu a všech ostatních standardů ISA relevantních pro daný audit.

Cíle uvedené v jednotlivých standardech ISA

21. Pro účely splnění svých obecných cílů je auditor povinen při plánování a provádění auditu používat cíle uvedené v příslušných standardech ISA – při zohlednění

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

vzájemných vztahů mezi jednotlivými standardy ISA – a na jejich základě: (viz odstavce A69 – A71)

- (a) rozhodne, zda je v zájmu splnění cílů stanovených ve standardech ISA nutné nad rámec auditorských postupů vyžadovaných standardy ISA provést nějaké další postupy, (viz odstavec A72)
- (b) posoudí, zda shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavec A73)

Dodržování relevantních požadavků

- 22. S výhradou ustanovení odstavce 23 je auditor povinen dodržovat všechny požadavky standardu ISA, s výjimkou případů, kdy s ohledem na podmínky daného auditu:
 - (a) žádné ustanovení daného standardu ISA není relevantní, nebo
 - (b) požadavek není relevantní, protože je podmíněn existencí určité podmínky, která v daném případě není naplněna. (viz odstavce A74 – A75)
- 23. Auditor může ve výjimečném případě považovat za nutné odchytil se od relevantního požadavku určitého standardu ISA. V takové situaci musí provést alternativní auditorské postupy, jejichž prostřednictvím splní cíl tohoto požadavku. Potřeba odchytil se od relevantního požadavku může nastat pouze v případě, že se požadavek týká provedení nějakého konkrétního auditorského postupu, přičemž tento postup by vzhledem ke konkrétním podmínkám daného auditu byl neúčinný v dosažení cíle tohoto požadavku. (viz odstavec A76)

Nesplnění cíle

- 24. Jestliže není možné splnit cíl relevantního standardu ISA, auditor musí posoudit, zda mu tato okolnost brání v dosažení obecných cílů, takže je nucen v souladu se standardy ISA svůj výrok modifikovat nebo od zakázky odstoupit (umožňují-li odstoupení od zakázky právní předpisy). Nesplnění cíle představuje významnou záležitost, kterou auditor musí v souladu s ISA 230⁴ zdokumentovat. (viz odstavce A77 – A78)

Aplikační a vysvětlující část

Audit účetní závěrky

Předmět auditu (viz odstavec 3)

- A1. Výrokem se auditor vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Takový výrok je společný všem auditům účetní závěrky. Neposkytuje tudíž žádné ujištění, pokud jde např. o budoucí existenci dané účetní jednotky, ani pokud jde o efektivitu a účinnost, s níž vedení spravuje její záležitosti. Nicméně v některých právních systémech může být auditor v souladu s příslušnými právními předpisy povinen vydat

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

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

výrok i k jiným záležitostem, například k účinnosti vnitřního kontrolního systému nebo k souladu samostatné zprávy vedení s účetní závěrkou. Tyto záležitosti jsou ve standardech ISA upraveny pouze v případě, že jsou relevantní pro formulování výroku auditora k účetní závěrce. Je-li auditor povinen vydat výrok i k jiným záležitostem, bude to vyžadovat provedení dalších auditorských prací.

Sestavení účetní závěrky (viz odstavec 4)

A2. Povinnost vedení a případně osob pověřených správou a řízením za účetní výkaznictví může být stanovena právními předpisy. Nicméně rozsah této povinnosti či způsob jejího vymezení se může v jednotlivých právních systémech lišit. Bez ohledu na tyto rozdíly je audit provedený v souladu se standardy ISA založen na premise, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly a uvědomují si, že mají odpovědnost:

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

A3. Sestavení účetní závěrky vedením a případně osobami pověřenými správou a řízením vyžaduje:

- identifikaci příslušného rámce účetního výkaznictví v kontextu příslušných právních předpisů,
- sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- uvedení přiměřeného popisu tohoto rámce v účetní závěrce.

Sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení při provádění účetních odhadů, které budou s ohledem na dané okolnosti přiměřené, a při výběru a používání vhodných účetních pravidel uplatňovalo svůj úsudek. Tento úsudek vedení uplatňuje v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví.

A4. Účetní závěrka může být sestavena v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který je určen k plnění:

- všeobecných potřeb finančních informací široké škály uživatelů (tj. „účetní závěrka ke všeobecným účelům“) nebo
- potřeb finančních informací specifických uživatelů (tj. „účetní závěrka ke zvláštním účelům“).

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

A5. Příslušný rámec účetního výkaznictví je často tvořen účetními standardy, které byly přijaty pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy, nebo je dán požadavky právních předpisů. V některých případech je příslušný rámec účetního výkaznictví dán jak účetními standardy, přijatými pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy, tak i právními předpisy. Obecné otázky uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví mohou být upraveny i jinými zdroji. Tyto zdroje mohou být v některých případech součástí příslušného rámce účetního výkaznictví, nebo příslušný rámec účetního výkaznictví může být dokonce tvořen výhradně jimi. K těmto zdrojům patří:

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

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

A6. Požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví určují formu a obsah účetní závěrky. Rámec nemusí přesně specifikovat způsob účtování transakcí ani jiných účetních případů, ani informace zveřejňované o nich v příloze účetní závěrky, ale obvykle definuje dostatečně široké principy, které mohou sloužit jako základ pro vymezení a uplatňování účetních pravidel konzistentních s pojetím, z něhož rámec vychází.

A7. Některé rámce účetního výkaznictví mají charakter rámce věrného zobrazení, jiné mají charakter rámce dodržení požadavků. K rámcům věrného zobrazení obvykle patří rámce tvořené především standardy účetního výkaznictví vypracovanými orgánem, který je pověřen vydáváním standardů upravujících sestavování účetní závěrky k všeobecným účelům, resp. orgánem, který je pro tyto účely všeobecně uznáván. Příkladem takových standardů jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, IASB).

A8. Požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví rovněž stanoví, z čeho se skládá kompletní účetní závěrka. U mnoha rámců je cílem účetní závěrky poskytnout informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky. V takovém případě kompletní účetní závěrka obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz peněžních toků a související přílohu. U jiných rámců účetního výkaznictví může kompletní účetní závěrku představovat jen jeden účetní výkaz doplněný přílohou:

- například mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standard, IPSAS) „Účetní výkaznictví na peněžní bázi“, vydaný Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, stanoví, že jestliže

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

účetní jednotka z veřejného sektoru sestavuje účetní závěrku v souladu s tímto standardem, jejím primárním účetním výkazem je výkaz peněžních příjmů a výdajů,

- další příklady jednotlivých účetních výkazů, vydávaných spolu s přílohou:
 - rozvaha,
 - výkaz zisku nebo výkaz zisku a ztráty,
 - výkaz nerozděleného zisku,
 - výkaz peněžních toků,
 - výkaz aktiv a závazků,
 - výkaz změn vlastního kapitálu,
 - výkaz výnosů a nákladů,
 - výkaz zisku a ztráty podle výrokových řad.

A9. Požadavky na určení přijatelnosti příslušného rámce účetního výkaznictví a související vysvětlující ustanovení jsou uvedeny v ISA 210⁵. Speciální aspekty týkající se účetní závěrky sestavené v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely upravuje ISA 800⁶.

A10. Vzhledem k tomu, že premisa, z níž provádění auditu vychází, má zásadní důležitost, musí auditor získat od vedení a případně rovněž od osob pověřených správou a řízením potvrzení toho, že uznávají a uvědomují si své povinnosti definované v odstavci A2 jakožto podmínku přijetí zakázky auditorem.⁷

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

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

Forma výroku auditora (viz odstavec 8)

A12. Auditor se ve výroku vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Konkrétní forma výroku nicméně závisí na tomto rámci a na příslušném právním předpisu. Většina rámců účetního výkaznictví definuje požadavky týkající se zobrazení účetní závěrky; u těchto rámců pojem *sestavení* účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví zahrnuje i její *zobrazení*.

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

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

⁷ ISA 210, odstavec 6(b).

⁸ Viz odstavec A57.

A13. U rámců účetního výkaznictví, které jsou rámcem věrného zobrazení, což je obvykle případ rámců používaných pro sestavení účetních závěrek určených ke všeobecným účelům, se výrok podle standardů ISA vyjadřuje k tomu, zda účetní závěrka ve všech 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. Pokud není výslovně uvedeno jinak, výraz výrok auditora používaný ve standardech ISA zahrnuje oba typy výroků.

Definice

Účetní závěrka (viz odstavec 13(f))

A14. V některých rámcích účetního výkaznictví mohou být ekonomické zdroje a závazky účetní jednotky označeny jinými výrazy, například jako aktiva a pasiva a kladný rozdíl mezi nimi jako vlastní kapitál nebo podíl na vlastním kapitálu.

A15. Vysvětlující a popisné informace, které je účetní jednotka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví povinna uvést v účetní závěrce, do ní mohou být začleněny odkazem na informace uvedené v jiném dokumentu, například ve zprávě vedení nebo ve zprávě o rizicích. Výraz „začleněné do účetní závěrky odkazem na jiný dokument“ znamená, že účetní závěrka odkazuje na jiný dokument, nikoli že jiný dokument odkazuje na účetní závěrku. Jestliže příslušný rámec účetního výkaznictví výslovně nezakazuje možnost odkázat v účetní závěrce na jiný dokument, v němž jsou vysvětlující a popisné informace uvedeny, a je-li odkaz v účetní závěrce náležitý, tvoří tyto informace součást účetní závěrky.

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

A16. Na auditora se vztahují etické požadavky platné pro audity účetních závěrek, včetně požadavků na nezávislost. Obvykle se jedná o etické normy týkající se auditu účetních závěrek, které jsou uvedeny v části A a B *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce* vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy pro účetní (Kodex IESBA), a národní normy, které jsou přísnější.

A17. Část A Kodexu IESBA definuje základní principy profesní etiky relevantní pro auditora ověřujícího účetní závěrku a vymezuje koncepční rámec pro uplatňování těchto principů. Základní principy, které auditor musí podle Kodexu IESBA dodržovat, jsou:

- (a) integrita,
- (b) objektivita,
- (c) odborná způsobilost a řádná péče,
- (d) důvěrnost informací a
- (e) profesionální jednání.

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

A18. U auditních zakázek je ve veřejném zájmu, a Kodex IESBA to tudíž vyžaduje, aby byl auditor nezávislý na účetní jednotce, která je předmětem auditu. Kodex IESBA

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

popisuje dva druhy nezávislosti, a to „nezávislost myslí“ a „nezávislost vnímanou“. Nezávislost na účetní jednotce je zárukou, že auditor bude moci formulovat svůj výrok, aniž by při tom byl ovlivňován faktory, které by jeho výrok mohly zpochybnit. Nezávislostí se posiluje schopnost auditora zachovat si integritu, být objektivní a uplatňovat profesní skepticismus.

A19. Odpovědnost auditorské společnosti za zavedení a udržování systému řízení kvality pro auditní zakázky je upravena buď mezinárodním standardem pro řízení kvality (International Standard on Quality Control) ISQC 1⁹, nebo národními požadavky, které jsou minimálně stejně náročné.¹⁰ ISQC 1 definuje povinnosti auditorské společnosti týkající se stanovení zásad a postupů, jež jí umožní získat přiměřenou jistotu, že společnost i její zaměstnanci dodržují relevantní etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti.¹¹ Povinnosti partnera odpovědného za zakázku týkající se relevantních etických požadavků upravuje ISA 220. Povinností partnera je mimo jiné všimnout si při pozorování a dotazování, prováděném podle potřeby, možných důkazů o tom, že členové týmu provádějícího zakázku nedodržují příslušné etické požadavky, dále rozhodnout, jaké kroky je třeba podniknout, pokud partner zjistí skutečnosti svědčící o tom, že členové týmu provádějícího zakázku etické požadavky porušili, a formulovat závěry ohledně dodržování požadavků týkajících se nezávislosti, relevantních pro danou auditní zakázku.¹² V souladu s ISA 220 se tým provádějící zakázku může při plnění svých povinností týkajících se postupů řízení kvality relevantních pro jednotlivé zakázky spolehnout na systém auditorské společnosti pro řízení kvality, s výjimkou případů, kdy informace, které získá od společnosti nebo od jiných subjektů, svědčí proti tomu.

Profesní skepticismus (viz odstavec 15)

A20. Profesní skepticismus spočívá v tom, že auditor si pozorně všímá např.:

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

A21. Zachovávání profesního skepticismu během auditu je nezbytné, aby auditor mohl snížit např. riziko, že:

- přehlédne neobvyklé okolnosti,
- při formulování závěrů na základě auditních pozorování se dopustí neadekvátního zevšeobecnění,

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

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

¹¹ ISQC 1, odstavec 20 – 24.

¹² ISA 220, odstavec 9 – 11.

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

- při určování charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů a vyhodnocování jejich výsledků použije nesprávné předpoklady.
- A22. Profesi skepticismus je nutnou podmínkou kritického vyhodnocení důkazních informací. Součástí tohoto přístupu je přezkoumávání vzájemně si odporujících důkazních informací i spolehlivosti dokumentů, odpovědí na dotazy a dalších informací, které auditor získal od vedení a osob pověřených správou a řízením. Tento přístup rovněž zahrnuje posouzení dostatečnosti a vhodnosti shromážděných důkazních informací ve světle nových okolností, například v situaci, kdy existují faktory svědčící o riziku podvodu a jako důkaz prokazující materiální částku uvedenou v účetní závěrce slouží jediný dokument, který je vzhledem ke svému charakteru snadno zfalšovatelný.
- A23. Auditor může přijmout záznamy a dokumenty jako pravé, pokud nemá důvody domnívat se opak. Je ale povinen posoudit spolehlivost informací, které mají být používány jako důkazní.¹³ Jestliže existují pochybnosti o spolehlivosti informací nebo signály svědčící o možném podvodu (pokud se například auditor na základě okolností zjištěných v průběhu auditu domnívá, že určitý dokument nemusí být pravý nebo že by podmínky v něm uvedené mohly být zmanipulovány), auditor musí v souladu se standardy ISA tuto situaci blíže prozkoumat a rozhodnout, jakým způsobem je třeba upravit auditorské postupy nebo které další auditorské postupy je třeba v zájmu vyřešení dané záležitosti provést.¹⁴
- A24. Od auditora nelze očekávat, že nebude přihlížet k předchozím zkušenostem s poctivým a čestným jednáním vedení účetní jednotky a osob pověřených správou a řízením. Nicméně důvěra v poctivost a integritu vedení a osob pověřených správou a řízením auditora nezbavuje nutnosti zachovávat profesní skepticismus ani mu neumožňuje spokojit se pro účely získání přiměřené jistoty s důkazními informacemi, které nebudou zcela přesvědčivé.

Odborný úsudek (viz odstavec 16)

- A25. Odborný úsudek je základním předpokladem náležitého provedení auditu, protože interpretace etických požadavků a standardů ISA a informovaná rozhodnutí auditora v průběhu auditu vyžadují relevantní znalosti a zkušenosti, na jejichž základě auditor posuzuje existující fakta a okolnosti. Odborný úsudek je nutné uplatnit především u rozhodnutí týkajících se:
- materiality a auditorského rizika,
 - charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů používaných ke splnění požadavků standardů ISA a shromáždění důkazních informací,
 - posouzení toho, zda auditor shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace a zda je nutné pro naplnění cílů standardů ISA, a tedy i obecných cílů auditora, podniknout další kroky,
 - posouzení úsudku, který vedení uplatnilo při uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví,

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

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

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

- formulování závěrů na základě shromážděných důkazních informací, například vyhodnocení přiměřenosti odhadů, které vedení v souvislosti se sestavováním účetní závěrky provedlo.
- A26. 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.
- A27. Uplatňování odborného úsudku v každém jednotlivém případě vychází ze skutečností a okolností, které jsou auditorovi známy. Utvořit si informovaný a přiměřený úsudek ve složitých nebo sporných záležitostech auditorovi v průběhu auditu pomáhají konzultace, a to jak v rámci týmu provádějícího zakázku, tak mezi týmem a dalšími subjekty na příslušné úrovni v rámci auditorské společnosti i mimo ni, jak je vyžaduje např. ISA 220¹⁵.
- A28. Odborný úsudek lze hodnotit podle toho, zda svědčí o kompetentním uplatňování auditorských a účetních principů, a podle toho, zda je s ohledem na skutečnosti a okolnosti, které se auditor do data své zprávy dozví, správný.
- A29. Auditor musí uplatňovat odborný úsudek během celého auditu a jeho uplatňování náležitě zdokumentovat. Dokumentace auditu musí být natolik podrobná, aby zkušenému auditorovi, který neměl s daným auditem v minulosti žádnou spojitost, umožnila pochopit významné případy, kdy auditor při formulování závěrů týkajících se důležitých záležitostí auditu uplatnil svůj odborný úsudek.¹⁶ Odborným úsudkem není možné zdůvodňovat rozhodnutí, jež nejsou podložena fakty a okolnostmi týkajícími se zakázky ani dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi.

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

Dostatečnost a vhodnost důkazních informací

- A30. Výrok a zpráva auditora musí být podloženy důkazními informacemi. Tyto informace mají kumulativní charakter a auditor je získává především prostřednictvím auditorských postupů, které provádí během auditu. Může jít ale i o informace získané z jiných zdrojů, např. při předchozích auditech (za předpokladu, že auditor posoudil, zda od předchozího auditu nenastaly změny, které by mohly ovlivnit relevantnost těchto informací pro audit za běžné období¹⁷) nebo při provádění postupů pro účely řízení kvality v souvislosti s přijetím nové zakázky, resp. pokračováním vztahu s klientem. Vedle interních i externích zdrojů týkajících se účetní jednotky jsou dalším důležitým zdrojem důkazních informací také její účetní záznamy. Jako důkazní informace lze používat rovněž informace zpracované expertem, který je zaměstnancem účetní jednotky nebo kterého si účetní jednotka najala. K důkazním informacím patří jak informace, které podporují a dosvědčují tvrzení vedení, tak veškeré informace, které jsou s těmito tvrzeními v rozporu. V některých případech auditorovi jako důkaz slouží i fakt, že informace nemá k dispozici (například když vedení odmítne

¹⁵ ISA 220, odstavec 18.

¹⁶ ISA 230, odstavec 8.

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

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

poskytnout požadované prohlášení k auditu). Většinu práce, kterou auditor při formulování výroku provádí, tvoří shromažďování a vyhodnocování důkazních informací.

- A31. Dostatečnost a vhodnost důkazních informací spolu vzájemně souvisí. Dostatečnost je měřítkem kvantity důkazních informací. Na množství důkazních informací, které jsou potřeba, má vliv to, jak auditor vyhodnotí rizika nesprávnosti (čím vyšší jsou vyhodnocená rizika, tím více důkazních informací bude pravděpodobně potřeba), a jejich kvalita (čím kvalitnější informace, tím méně jich je třeba). Nicméně nízkou kvalitou důkazních informací nemusí vyvážit ani získání jejich většího množství.
- A32. Vhodnost je měřítkem kvality důkazních informací, tedy jejich relevantnosti a spolehlivosti pro podporu závěrů, z nichž vychází výrok auditora. Spolehlivost důkazních informací je ovlivněna jejich zdrojem a jejich charakterem a závisí na konkrétních okolnostech, za nichž byly důkazní informace získány.
- A33. Posouzení toho, zda auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožňují snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň a dojít k přiměřeným závěrům, na jejichž základě bude moci vydat výrok, závisí na jeho odborném úsudku. Další požadavky a vysvětlující ustanovení týkající se auditorova posouzení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací jsou uvedeny v ISA 500 a dalších relevantních standardech ISA.

Auditorské riziko

- A34. Auditorské riziko závisí na riziku materiální nesprávnosti a na zjišťovacím riziku. Vyhodnocení rizik se opírá o auditorské postupy, jejichž cílem je získat informace nutné pro toto vyhodnocení, a o důkazní informace shromážděné v průběhu auditu. Vyhodnocení rizik je věcí odborného úsudku auditora, nikoli záležitostí umožňující přesnou kvantifikaci.
- A35. Pro účely standardů ISA není součástí auditorského rizika riziko, že auditor vydá k účetní závěrce výrok v tom smyslu, že je materiálně zkreslena, i když tomu tak ve skutečnosti není. Takové riziko je obvykle nevýznamné. Výraz „auditorské riziko“ je odborný termín týkající se procesu auditu, což znamená, že neodráží žádná podnikatelská rizika auditora, jako jsou ztráty způsobené soudními spory, negativní publicitou nebo jinými událostmi souvisejícími s auditem účetních závěrek klientů.

Rizika materiální nesprávnosti

- A36. Rizika materiální nesprávnosti se mohou vyskytnout na dvou úrovních:
- na úrovni účetní závěrky jako celku a
 - na úrovni skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů.
- A37. Rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jako celku jsou rizika materiální nesprávnosti, která se svým rozsahem týkají účetní závěrky jako celku a mohou potenciálně ovlivnit řadu tvrzení.
- A38. Rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení auditor vyhodnocuje proto, aby mohl stanovit charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, které jsou nutným předpokladem získání dostatečných a vhodných důkazních informací. Tyto důkazní informace auditorovi umožňují vydat výrok k účetní závěrce s auditorským rizikem sníženým na přijatelnou úroveň. Pro účely vyhodnocení rizika materiální

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

nesprávnosti se používají různé metody. Auditor může například pro účely snížení zjišťovacího rizika na přijatelnou úroveň použít model vyjadřující obecný vztah mezi složkami auditorského rizika matematicky. Někteří auditoři považují tento model pro plánování auditorských postupů za užitečný.

- A39. Riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení má dvě složky, jimiž jsou přirozené riziko a kontrolní riziko. Obě tato rizika se vztahují k účetní jednotce a existují nezávisle na auditu účetní závěrky.
- A40. Přirozené riziko je u některých tvrzení a souvisejících skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů vyšší než u jiných. Vyšší přirozené riziko je např. u složitých výpočtů nebo účtů zahrnujících částky odvozené z účetních odhadů s velkou mírou nejistoty. Na přirozené riziko mají vliv také externí podmínky, které jsou zdrojem podnikatelských rizik. Například technologický vývoj může vést k zastarání určitého výrobku, v důsledku čehož bude u zásob hrozit vyšší riziko nadhodnocení. Přirozené riziko týkající se konkrétního tvrzení může být ovlivněno také faktory souvisejícími s účetní jednotkou a jejím prostředím, jež se týkají několika nebo všech skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů. Jedná se o takové faktory, jako je např. nedostatek pracovního kapitálu pro pokračování provozní činnosti účetní jednotky nebo upadající odvětví ekonomiky s častými bankroty.
- A41. Kontrolní riziko závisí na tom, jak účinně návrh, zavedení a udržování vnitřního kontrolního systému vedením pokrývá identifikovaná rizika ohrožující dosažení cílů, které si účetní jednotka v souvislosti se sestavením své účetní závěrky stanovila. Avšak vnitřní kontrolní systém, bez ohledu na kvalitu jeho návrhu a fungování, může kvůli svým přirozeným omezením riziko materiální nesprávnosti v účetní závěrce pouze snížit, nikoli je zcela vyloučit. K těmto omezením patří například možnost lidské chyby, obcházení vnitřního kontrolního systému tajnou dohodou nebo jeho potlačování vedením. Nějaké kontrolní riziko proto bude vždy existovat. Standardy ISA upravují podmínky, kdy je auditor povinen nebo se může rozhodnout testovat provozní účinnost vnitřního kontrolního systému pro účely stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti, které provede.¹⁸
- A42. Vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti lze vyjadřovat kvantitativně, např. procentuálním údajem, nebo prostřednictvím nekvantitativních pojmů. Ve všech případech je ale potřeba správného vyhodnocení rizika důležitější než samotný přístup, který auditor pro tyto účely zvolí. Standardy ISA se obvykle nevyjadřují zvlášť k přirozenému a zvlášť ke kontrolnímu riziku, ale hovoří souhrnně o vyhodnocení „rizika materiální nesprávnosti“. Nicméně ISA 540 (revidované znění)¹⁹ vyžaduje, aby auditor vyhodnotil zvlášť přirozené riziko a zvlášť kontrolní riziko a na základě toho aby navrhl a provedl další auditorské postupy, jimiž bude v souladu s ISA 330²⁰ reagovat na rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení týkající se účetních odhadů, včetně rizik významných. V ostatních případech, tj. při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti pro významné skupiny transakcí, zůstatky účtu nebo zveřejněné údaje, kde nejde o účetní odhady, může auditor vyhodnocovat přirozené a kontrolní riziko buď

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

¹⁹ ISA 540 (revidované znění) „Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce“, odstavec 16.

²⁰ ISA 330, odstavec 7(b).

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

samostatně, nebo společně, v závislosti na tom, jaké zvolí auditorské techniky a metodiku, a s ohledem na praktické aspekty.

A43. Požadavky týkající se identifikace a vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení a související vysvětlující ustanovení jsou uvedeny v ISA 315.

Zjišťovací riziko

A44. Úroveň zjišťovacího rizika přijatelná pro určitou úroveň auditorského rizika v sobě nese inverzní vztah k vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. To znamená, že čím větší je například podle názoru auditora riziko materiální nesprávnosti, tím nižší bude přijatelná úroveň zjišťovacího rizika, a tím přesvědčivější důkazní informace bude auditor muset získat.

A45. Zjišťovací riziko se týká povahy, načasování a rozsahu postupů, jejichž prostřednictvím auditor hodlá snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň. Toto riziko tedy závisí na účinnosti auditorského postupu a jeho použití auditorem. Účinnost auditorského postupu a jeho použití zvyšují taková opatření jako:

- správné plánování,
- vhodný výběr členů týmu provádějícího zakázku,
- uplatňování profesního skepticizmu a
- dohled nad prováděnými auditorskými pracemi a jejich kontrola.

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

A46. Požadavky týkající se plánování auditu účetní závěrky a reakce auditora na vyhodnocená rizika a související vysvětlující ustanovení jsou uvedeny v ISA 300²¹ a ISA 330. Zjišťovací riziko lze pouze snížit, nikoli zcela vyloučit. Nějaké zjišťovací riziko proto bude vždy existovat.

Přirozená omezení auditu

A47. Neočekává se, že by auditor zcela vyloučil auditorské riziko, a ani to není možné. Auditor tudíž nemůže získat absolutní jistotu, že účetní závěrka neobsahuje materiální nesprávnosti, ať už z důvodu podvodu nebo chyby. Je to dáno tím, že u auditu existují určitá přirozená omezení, v jejichž důsledku jsou důkazní informace, z nichž auditor vyvozuje závěry a na jejichž základě vyjadřuje výrok, většinou přesvědčivé, ale nikoli nezvratné. Přirozená omezení auditu jsou důsledkem:

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

²¹ ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“.

Charakter účetního výkaznictví

A48. Při sestavování účetní závěrky musí vedení v souvislosti s uplatňováním požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví na skutečnosti a okolnosti dané účetní jednotky používat svůj úsudek. Řada položek účetní závěrky je navíc založena na subjektivních rozhodnutích nebo posouzeních, zahrnuje určitou míru nejistoty a může být předmětem různých interpretací nebo úsudků, které jsou všechny přijatelné. Důsledkem toho se u některých položek účetní závěrky vyskytuje přirozená úroveň variabilnosti, kterou není možné odstranit ani provedením dalších auditorских postupů. Obvyklé je to např. u některých účetních odhadů. Nicméně v souladu se standardy ISA musí auditor zvlášť posoudit, zda účetní odhady jsou v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví a s ohledem na zveřejněné údaje přiměřené. Dále musí posoudit kvalitativní aspekty účetní praxe dané účetní jednotky, včetně signálů svědčících o možné předpojatosti vedení ovlivňující jeho soudy.²²

Charakter auditorских postupů

A49. Schopnost auditora získávat důkazní informace je omezena praktickými i právními faktory, k nimž patří např. následující:

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

Časové nároky na účetní výkaznictví a poměr přínosu a nákladů

A50. Obtížnost a časová nebo finanční náročnost auditorského postupu není sama o sobě relevantním důvodem, jenž by auditorovi umožňoval vynechat postup, pro který neexistuje žádná jiná alternativa, nebo se spokojit s méně přesvědčivými důkazními informacemi. Faktorem, který přispívá k zajištění dostatečného časového prostoru i zdrojů pro provedení auditu, je správné plánování. Nicméně relevantnost informací, a tím i jejich hodnota, se v průběhu času snižuje a je nutné dosáhnout optimální rovnováhy mezi spolehlivostí informací a náklady na jejich získání. Některé rámce účetního výkaznictví tuto skutečnost respektují (viz např. „Koncepční rámec pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky“ IASB). Uživatelé účetní závěrky proto

²² ISA 540 (revidované znění) „Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce“ a ISA 700 (revidované znění) „Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora“, odstavec 12.

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

očekávají, že auditor vydá výrok k účetní závěrce v přiměřené době a s přiměřenými náklady, a uvědomují si, že z praktického hlediska by nebylo efektivní zabývat se veškerými informacemi, které by potenciálně mohly existovat, ani se vyčerpávajícím způsobem věnovat každé záležitosti a předpokládat, že informace jsou chybné a zmanipulované, dokud nebude prokázán opak.

A51. Auditor proto musí:

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

A52. S ohledem na přístupy popsané v odstavci A49 vymezují standardy ISA požadavky týkající se plánování a provádění auditu a požadují, aby auditor, mimo jiné:

- provedením postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností definoval východiska pro identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a jednotlivých tvrzení²³ a
- používal testování základních souborů a jiné způsoby jejich prověřování tak, aby to bylo přiměřeným základem pro jeho závěry týkající se daného základního souboru.²⁴

Další záležitosti, které mají vliv na přirozená omezení auditu

A53. U některých tvrzení nebo záležitostí jsou potenciální důsledky přirozených omezení schopnosti auditora odhalit materiální nesprávnost zvláště významné. Jedná se mimo jiné o následující tvrzení nebo záležitosti:

- podvody, především podvody páchané vrcholovým vedením nebo zahrnující tajné dohody. Podrobněji viz ISA 240,
- tvrzení o existenci a úplnosti vztahů a transakcí se spřízněnými stranami. Podrobněji viz ISA 550²⁵,
- nedodržování právních předpisů. Podrobněji viz ISA 250²⁶,
- budoucí události nebo podmínky, v jejichž důsledku účetní jednotka nebude schopna nepřetržitě trvat. Podrobněji viz ISA 570²⁷.

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

²³ ISA 315, odstavec 5–10.

²⁴ ISA 330, ISA 500, ISA 520 „Analytické postupy“ a ISA 530 „Výběr vzorků“.

²⁵ ISA 550 „Spřízněné strany“.

²⁶ ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“.

²⁷ ISA 570 „Nepřetržitě trvání podniku“.

A54. 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 se standardy ISA. Jestliže je tedy následně v účetní závěrce odhalena materiální nesprávnost způsobená podvodem nebo chybou, samo o sobě to nesvědčí o tom, že audit nebyl proveden v souladu se standardy ISA. Nicméně přirozená omezení auditu auditora neopravňují k tomu, aby se spokojil s důkazními informacemi, které nejsou zcela přesvědčivé. To, zda byl audit proveden v souladu se standardy ISA, se určuje podle auditorských postupů, které auditor za daných okolností provedl, podle dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací, které prostřednictvím těchto postupů získal, a podle vhodnosti zprávy auditora formulované na základě vyhodnocení těchto důkazních informací s ohledem na obecné cíle auditora.

Provádění auditu v souladu se standardy ISA

Charakter standardů ISA (viz odstavec 18)

- A55. Standardy ISA jako celek stanovují normy provádění auditorských prací v souvislosti s plněním obecných cílů auditora. Upravují jednak všeobecné povinnosti auditora a jednak další aspekty, které auditor zvažuje při uplatňování těchto povinností na konkrétní oblasti.
- A56. V každém standardu ISA je specifikován jeho předmět, datum účinnosti a případná konkrétní omezení jeho aplikovatelnosti. Pokud není v konkrétním standardu ISA uvedeno něco jiného, může jej auditor používat již před jeho datem účinnosti.
- A57. Auditor může být při provádění auditu povinen dodržovat vedle standardů ISA také požadavky právních předpisů. Standardy ISA nemají přednost před právními předpisy upravujícími audit účetní závěrky. Pokud se takový právní předpis od standardů ISA liší, audit provedený výhradně v souladu s tímto právním předpisem nebude automaticky v souladu se standardy ISA.
- A58. Auditor může také provést audit v souladu se standardy ISA i v souladu s auditorскими standardy platnými v daném právním systému nebo státě. V takovém případě může být povinen kromě dodržení požadavků jednotlivých standardů ISA relevantních pro daný audit provést další auditorské postupy, aby dodržel relevantní standardy daného právního systému nebo státu.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A59. Standardy ISA platí i pro zakázky ve veřejném sektoru. Nicméně povinnosti auditora ve veřejném sektoru mohou být ovlivněny jeho mandátem nebo specifickými úkoly účetních jednotek ve veřejném sektoru, které jsou dány právním předpisem nebo pravomocí (např. ministerskými vyhláškami, vládními požadavky nebo usneseními zákonodárského orgánu). Povinnosti vyplývající z těchto předpisů mohou být širší, než je audit účetní závěrky v souladu se standardy ISA. Tyto širší povinnosti nejsou ve standardech ISA upraveny. Mohou být upraveny prohlášeními Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (International Organization of Supreme Audit Institutions) nebo prohlášeními orgánů vydávajících národní standardy, případně materiály vydávanými státními úřady pro audit.

Obsah standardů ISA (viz odstavec 19)

- A60. Vedle cílů a požadavků (požadavky se v textu standardů ISA vyjadřují termínem „je povinen“) obsahuje každý standard ISA rovněž návodné informace, které jsou uvedeny v aplikační a vysvětlující části. Dále může standard ISA obsahovat úvodní materiál specifikující kontext, který je relevantní pro jeho správnou interpretaci, a definice. Pro pochopení cílů standardu ISA a náležité uplatňování jeho požadavků je tedy relevantní celý jeho text.
- A61. Aplikační a vysvětlující část v případech, kdy je to nutné, blíže vysvětluje požadavky standardu ISA a jejich naplňování. Tato část obvykle především:
- podrobněji vysvětluje, jaký je obsah požadavku a čeho se týká,
 - obsahuje příklady postupů, jež jsou pro dané okolnosti vhodné.
- Tyto návodné informace sice nemají charakter požadavků, nicméně jsou důležité pro náležité uplatňování požadavků jednotlivých standardů ISA. Aplikační a vysvětlující část může rovněž popisovat širší kontext záležitostí, které jsou předmětem daného standardu ISA.
- A62. Součástí aplikační a vysvětlující části jsou také přílohy. Účel přílohy a předpokládaný způsob použití je vysvětlen v textu souvisejícího standardu ISA nebo přímo v názvu přílohy a jejím úvodu.
- A63. Úvodní materiál může podle potřeby obsahovat např. vysvětlení:
- účelu a předmětu standardu ISA, včetně jeho vztahu k ostatním standardům ISA,
 - záležitostí dotčených standardem ISA,
 - povinností auditora a dalších subjektů ve vztahu k předmětu standardu ISA,
 - širšího kontextu standardu ISA.
- A64. V samostatném oddíle nazvaném „Definice“ může standard ISA obsahovat vymezení významu, který pro účely standardů ISA mají některé vybrané termíny. Definice jsou ve standardu ISA uvedeny v zájmu konzistentní aplikace a interpretace standardů ISA a nemají přednost před definicemi sloužícími jiným účelům, jež se vyskytují v právním předpisu či jinde. Není-li uvedeno jinak, vybrané termíny se používají ve stejném významu ve všech standardech ISA. Úplný seznam termínů definovaných v jednotlivých standardech ISA je obsažen v glosáři pojmů k mezinárodním standardům, který Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) vydala v publikaci *Mezinárodní předpisy v oblasti kontroly kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb (Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements)*. V glosáři jsou definovány i další termíny používané ve standardech ISA, což má přispět k jejich jednotné a konzistentní interpretaci a cizojazyčným ekvivalentům.
- A65. Pokud je to relevantní, je v aplikační a vysvětlující části standardu ISA upravena specifická problematika týkající se auditů menších účetních jednotek a účetních jednotek z veřejného sektoru. Cílem těchto doplňujících ustanovení je usnadnit uplatňování požadavků standardů ISA při provádění auditů těchto účetních jednotek. Tato ustanovení nicméně nijak neomezují ani nesnižují odpovědnost auditora za uplatňování a dodržování požadavků standardů ISA.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A66. Pro účely vymezení specifických aspektů týkajících se auditů „menších účetních jednotek“ se tento výraz používá pro účetní jednotku, která se obvykle vyznačuje např. následujícími kvalitativními rysy:

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

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

A67. Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky byla do standardů ISA doplněna primárně se zřetelem k účetním jednotkám bez veřejně obchodovaných cenných papírů. Některá ustanovení však mohou být užitečná i pro menší účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovány.

A68. Pro vlastníka menší účetní jednotky, který se podílí na řízení jejího běžného provozu, se ve standardech ISA používá výraz „vlastník-manažer“.

Cíle uvedené v jednotlivých standardech ISA (viz odstavec 21)

A69. Každý standard ISA obsahuje jeden nebo více cílů, které tvoří vazbu mezi požadavky daného standardu ISA a obecnými cíli auditora. Smyslem cílů vymezených v jednotlivých standardech ISA je zaměřit pozornost auditora na to, co je požadovaným výsledkem uplatňování standardu, a současně mu pomoci:

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

A70. Cíle jednotlivých standardů ISA je nutné chápat v kontextu obecných cílů auditora vymezených v odstavci 11 tohoto standardu. Stejně jako v případě těchto obecných cílů i u cílů specifikovaných v jednotlivých standardech ISA je možnost jejich naplnění limitována přirozenými omezeními auditu.

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

A71. Při používání cílů je povinností auditora zohledňovat vzájemné vztahy mezi jednotlivými standardy ISA, protože jak je uvedeno v odstavci A53, standardy ISA upravují jak všeobecné povinnosti auditora, tak jejich uplatňování na konkrétní oblasti. Například v souladu s tímto standardem je auditor povinen zachovávat profesní skepticismus. Tento přístup musí uplatňovat u všech aspektů plánování a provádění auditu, ale požadavek profesního skepticismu se už v jednotlivých standardech neopakuje. Pokud jde o konkrétnější cíle, ISA 315 a ISA 330 vymezují mimo jiné cíle a požadavky týkající se povinnosti auditora identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti, resp. v reakci na vyhodnocená rizika navrhnout a provést další auditorské postupy. Tyto cíle a požadavky platí během celého auditu. Ve standardu, který upravuje konkrétní aspekty auditu (například ISA 540 (revidované znění)), pak bude rozvedeno, jakým způsobem se mají cíle a požadavky takových standardů jako ISA 315 a ISA 330 uplatňovat na jeho konkrétní předmět, ale tyto cíle a požadavky už se v něm nebudou opakovat. Takže dosažením cíle stanoveného v ISA 540 (revidované znění) auditor zohlední i cíle a požadavky ostatních relevantních standardů ISA.

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

A72. Požadavky standardů ISA jsou strukturovány tak, aby auditorovi umožnily dosáhnout cílů specifikovaných ve standardech ISA, a tím i jeho obecných cílů. Náležité uplatňování těchto požadavků by tedy mělo podle předpokladu auditorovi poskytnout dostatečný základ pro dosažení cílů. Avšak vzhledem k tomu, že se okolnosti auditních zakázek velmi různí a standardy ISA je nemohou všechny předvídat, je povinností auditora určit, jaké auditorské postupy je nutné provést, aby byly splněny požadavky standardů ISA a dosaženy stanovené cíle. Z konkrétních okolností zakázky mohou vyplynout záležitosti, které si kvůli splnění cílů stanovených ve standardech ISA vyžadají provedení dalších auditorských postupů nad rámec postupů požadovaných standardy ISA.

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

A73. Auditor je povinen použít cíle k tomu, aby posoudil, zda – vzhledem k jeho obecným cílům – byly shromážděny dostatečné a vhodné důkazní informace. Jestliže auditor dojde k závěru, že důkazní informace nejsou dostatečné a vhodné, bude postupovat některým z níže uvedených způsobů, tak aby splnil požadavek odstavce 21(b):

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

Jestliže by žádné z výše uvedených opatření podle předpokladu nebylo za daných okolností praktické, resp. možné, auditor nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace a musí v souladu se standardy ISA určit, jaké to bude mít dopady na zprávu auditora nebo na jeho schopnost zakázku dokončit.

Dodržování relevantních požadavků

Relevantní požadavky (viz odstavec 22)

A74. V některých případech nemusí být standard ISA (a tím ani jeho požadavky) za daných okolností relevantní. Pokud například účetní jednotka nemá interní audit, nejsou pro ni relevantní žádná ustanovení ISA 610 (revidované znění)²⁸.

A75. Standard ISA může obsahovat podmíněné požadavky. Takový požadavek je relevantní pouze v případě, že existují okolnosti, které požadavek předpokládá, a pokud je splněna příslušná podmínka. Podmíněnost požadavku je buď výslovná, nebo implicitní:

- výslovným podmíněným požadavkem je například požadavek modifikovat výrok auditora v případě omezení rozsahu auditu²⁹,
- implicitním podmíněným požadavkem je například požadavek informovat osoby pověřené správou a řízením o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému zjištěných v průběhu auditu³⁰, protože tento požadavek závisí na tom, zda budou nějaké významné nedostatky zjištěny, nebo požadavek shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace o zobrazení a zveřejnění údajů o segmentech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,³¹ který závisí na tom, zda daný rámec zveřejnění takových údajů požaduje, resp. povoluje.

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

Odchýlení se od požadavku (viz odstavec 23)

A76. Požadavky na dokumentaci v těch výjimečných případech, kdy se auditor odchýlí od příslušného požadavku, definuje ISA 230.³² Standardy ISA nepožadují dodržování požadavku, který není s ohledem na okolnosti daného auditu relevantní.

Nesplnění cíle (viz odstavec 24)

A77. Posouzení toho, zda bylo dosaženo cíle, závisí na odborném úsudku auditora. Při tom se zohledňují výsledky auditorských postupů provedených v souladu s požadavky standardů ISA a auditorovo posouzení toho, zda byly shromážděny dostatečné a vhodné důkazní informace nebo zda je s ohledem na okolnosti daného auditu nutné provést další postupy, aby byly splněny cíle stanovené ve standardech ISA. Okolnostmi, které mohou být příčinou nesplnění cíle, jsou ty:

²⁸ ISA 610 (revidované znění) „Využití práce interních auditorů“, odstavec 2.

²⁹ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 13.

³⁰ ISA 265 „Předávání informací o nedostacích v interních kontrolách osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení“, odstavec 9.

³¹ ISA 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“, odstavec 13.

³² ISA 230, odstavec 12.

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

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

A78. Dokumentace auditu, která splňuje požadavky ISA 230 i požadavky dalších relevantních standardů ISA upravujících dokumentaci, poskytuje důkazní informace pro východiska, na jejichž základě auditor formuluje závěry ohledně dosažení svých obecných cílů. Splnění jednotlivých cílů auditor nemusí samostatně dokumentovat (např. formou kontrolního seznamu). Naproti tomu zdokumentování toho, že cíl nebyl splněn, auditorovi pomáhá posoudit, zda mu tato skutečnost brání v dosažení jeho obecných cílů.