

Implementační příručka

Únor 2022

*Mezinárodní auditorský standard ISA 220
(revidované znění)*

Mezinárodní auditorský standard
ISA 220 (revidované znění)

*Řízení kvality auditu účetní
závěrky*

ISA 220 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ŘÍZENÍ KVALITY AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY IMPLEMENTAČNÍ PŘÍRUČKA

OBSAH

ÚVOD	3
DATUM ÚČINNOSTI	4
CÍL STANDARDU.....	4
OBECNÉ KONCEPTY ISA 220 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ).....	4
REVIDOVANÉ A NOVÉ DEFINICE V ISA 220 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)	8
VZTAHY MEZI STANDARDY	10
HLAVNÍ ZMĚNY A KLÍČOVÁ USTANOVENÍ ISA 220 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)	12

Tuto implementační příručku zpracoval odborný personál Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB). Jejím cílem je přispět k lepšímu pochopení ISA 220 (revidované znění) a jeho jednotnému uplatňování. Nejedná se o normativní předpis IAASB ani o předpis novelizující či nahrazující ISA 220 (revidované znění). Normativní platnost má výhradně text ISA 220 (revidované znění) samotný. Příručka není vyčerpávající a veškeré příklady jsou uvedeny pouze pro ilustraci. Seznámení s touto příručkou není náhradou za seznámení s ISA 220 (revidované znění).

ÚVOD

V prosinci 2020 vydala IAASB tři nové, resp. novelizované standardy, jejichž cílem je posílit a zmodernizovat přístup auditorské firmy k řízení kvality. Jedná se o ISQM 1 (dříve ISQC 1) *Řízení kvality u firem provádějících auditů nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby*, ISQM 2 *Kontroly kvality zakázky* a ISA 220 (revidované znění) *Řízení kvality auditu účetní závěrky*.

IAASB prostřednictvím těchto standardů reaguje na proměňující se a stále složitější systém auditu, který je ovlivňován rostoucími očekáváními zainteresovaných stran a potřebou mít proaktivní a adaptabilní systém řízení kvality. Standardy auditorským firmám pomohou posílit robustnost jejich monitorovacího a nápravného procesu, začlenit kvalitu do firemní kultury a etické atmosféry prosazované vedením („tone at the top“) a v neposlední řadě zlepšit spolehlivost kontrol kvality zakázek.

ISA 220 (revidované znění) se zaměřuje na řízení kvality auditní zakázky a vyžaduje, aby partner odpovědný za zakázku aktivně kvalitu řídil a převzal za ni odpovědnost, a to zejména tím, že se dostatečně a vhodně zapojí do celého průběhu zakázky a dodržuje firemní pravidla a postupy a požadavky ISA 220 (revidované znění). Vazby mezi ISA 220 (revidované znění) a ostatními standardy pro řízení kvality jsou popsány níže v oddílu „Vazby mezi standardy“.



Tato ikona v příručce označuje odkazy na odstavce ISA 220 (revidované znění).



Tento rámeček a ikona v příručce odkazují na příklady uvedené v ISA 220 (revidované znění).



Tato ikona v příručce označuje změny oproti stávajícímu ISA 220.



ISA 220 (revidované znění), odstavec: 1

Co ISA 220 (revidované znění) upravuje?

ISA 220 (revidované znění) upravuje:

- (a) povinnosti auditora při řízení kvality na úrovni konkrétní zakázky, jejímž předmětem je audit účetní závěrky;
- (b) související povinnosti partnera odpovědného za zakázku, protože řadu povinností týkajících se řízení kvality auditu má na starosti právě partner odpovědný za zakázku.

V současnosti kontrolu kvality na úrovni auditní zakázky upravuje stávající ISA 220. Ten bude nahrazen revidovaným zněním, které bude účinné pro auditů účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2022 nebo po tomto datu. V souvislosti s přijetím ISA 220 (revidované znění) byly přijaty rovněž [harmonizační novely](#) celé řady dalších standardů ISA a souvisejících předpisů.

DATUM ÚČINNOSTI



ISA 220 (revidované znění) je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2022 nebo po tomto datu.

CÍL STANDARDU

Revidovaný standard má obdobný cíl jako stávající ISA 220, pouze akcentuje, že cílem auditora není provádět postupy řízení kvality, ale kvalitu skutečně řídit a zajistit.

ISA 220 (revidované znění) se zaměřuje na kvalitativní výsledky na úrovni zakázky a propojuje práci, kterou auditor dělá podle revidovaného standardu, s postupy podle ostatních standardů ISA, včetně standardů upravujících zprávu auditora. Cíle se dosahuje primárně plněním požadavků ISA 220 (revidované znění).

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 profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů;
- (b) vydaná zpráva auditora je za daných okolností vhodná.

OBECNÉ KONCEPTY ISA 220 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)

Role partnera odpovědného za zakázku a role ostatních členů týmu

Požadavky ISA 220 (revidované znění) se často týkají partnera odpovědného za zakázku, protože je to právě on, kdo nese konečnou odpovědnost za jejich dodržování. Pokud jde o to, zda může do jejich naplňování zapojit i ostatní členy týmu provádějícího zakázku, v ISA 220 (revidované znění) je to formulováno následujícím způsobem:

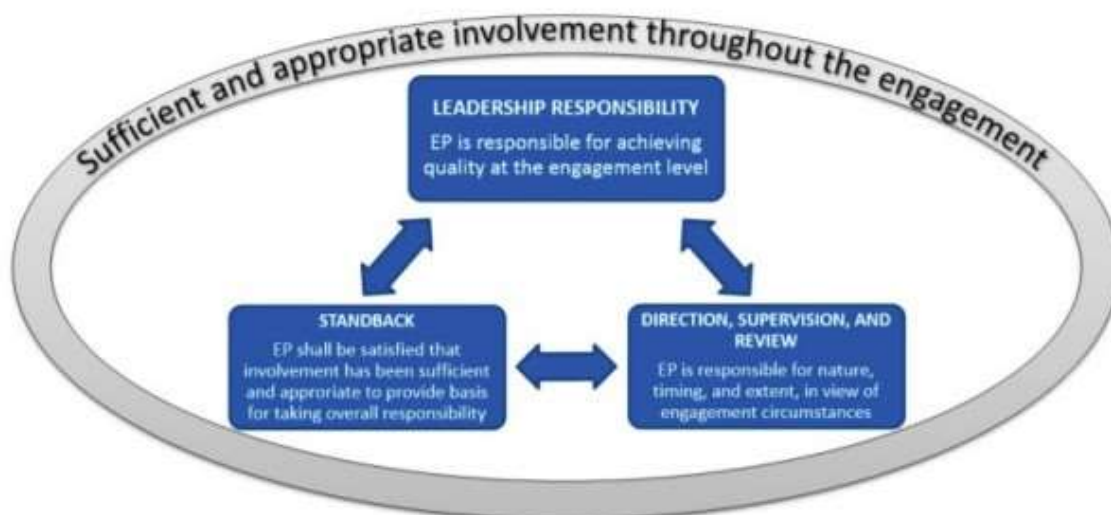


Jestliže je u nějakého požadavku použito spojení „partner odpovědný za zakázku je povinen převzít odpovědnost za...“, znamená to, že partner může návrhem příslušných postupů nebo jejich provedením pověřit vhodné členy týmu. Jestliže toto spojení použito není, IAASB tím říká, že tento požadavek musí splnit partner odpovědný za zakázku osobně, nicméně může pro tyto účely využívat informace od jiných členů týmu provádějícího zakázku nebo od firmy.

Například v souladu s odstavcem 29 ISA 220 (revidované znění) je partner odpovědný za zakázku povinen převzít odpovědnost za řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohled nad nimi a kontrolu jimi provedené práce. Může tudíž pověřit zkušenější členy týmu, aby řídili méně zkušené členy, dohlíželi na ně a

kontrolovali jejich práci. Naproti tomu podle odstavce 30 ISA 220 (revidované znění) je partner odpovědný za zakázku povinen přesvědčit se, že charakter, načasování a rozsah řízení týmu, dohledu nad ním a kontroly jím provedené práce splňuje určitá kritéria. Musí to tudíž udělat osobně, protože je důležité, aby měl celkový přehled o tom, jak řízení, dohled a kontrola probíhá a zda je nutné přijmout nápravná opatření.

Nový důraz na odpovědnost vedení



Legenda:

Dostatečné a vhodné zapojení partnera odpovědného za zakázku do celého jejího průběhu

ODPOVĚDNOST VEDENÍ

Partner odpovědný za zakázku zodpovídá za zajištění její kvality

ODSTUP

Partner odpovědný za zakázku je povinen se ujistit, že jeho zapojení do celého průběhu zakázky je dostatečné a vhodné, aby za ni mohl převzít celkovou odpovědnost

ŘÍZENÍ, DOHLED A KONTROLA

Partner odpovědný za zakázku zodpovídá za charakter, načasování a rozsah řízení, dohledu a kontroly s ohledem na okolnosti zakázky

Jedním z cílů revize ISA 220 bylo přesněji vymezit roli partnera odpovědného za zakázku. IAASB se zejména snažila vysvětlit, jak se má partner odpovědný za auditní zakázku zapojit do celého jejího průběhu a do řízení a zajištění její kvality.

Výše uvedený diagram obsahuje několik příkladů ilustrujících, jak partner odpovědný za zakázku dosahuje tohoto cíle:

- Partner odpovědný za zakázku je povinen převzít celkovou odpovědnost za řízení a zajištění kvality auditní zakázky a za vytváření vhodných podmínek pro auditorský tým (odstavec 13). To znamená, že musí být dostatečně a vhodně zapojen do celého průběhu auditní zakázky. Je rovněž povinen převzít odpovědnost za přijetí opatření, která odrážejí snahu firmy o prosazování kvality a nastavují očekávané chování členů týmu provádějícího zakázku (odstavec 14).
- Partner odpovědný za zakázku je rovněž povinen převzít odpovědnost za řízení týmu provádějícího zakázku, dohled nad týmem a kontrolu jím provedené práce (odstavec 29). Dále je povinen určit

charakter, načasování a rozsah řízení týmu, dohledu nad ním a kontroly jím provedené práce (odstavec 30).

Na konci zakázky, ale ještě před datováním zprávy auditora je partner odpovědný za zakázku povinen „udělat si odstup“ a ujistit se, že převzal celkovou odpovědnost za řízení a zajištění kvality zakázky (odstavec 40, viz též dále).

Příklad informování členů týmu provádějícího zakázku o jejich očekávaném chování

Pokud se na řízení týmu provádějícího zakázku, na dohledu nad ním a na jeho kontrole nepodílí pouze partner odpovědný za zakázku, ale i další osoby, očekává se od nich, že i ony budou ostatní členy týmu informovat o firemní kultuře a o tom, jak se mají chovat. Mohou například upozorňovat na interní sdělení o firemní kultuře a na důležitost kvality auditu nebo kontrolovat záznamy o firemních školeních a ověřovat, zda členové týmu provádějícího zakázku absolvovali příslušná školení.

Příklad dostatečného a vhodného zapojení partnera odpovědného za zakázku

Partner odpovědný za zakázku může zajistit své dostatečné a vhodné zapojení do zakázky a demonstrovat svou vůdčí roli, vhodné chování a firemní kulturu například tím, že:

- pravidelně navštěvuje místa, kde tým provádějící zakázku pracuje, a setkává se s pracovníky zajišťujícími dohled a s firemními odborníky;
- pravidelně pořádá schůzky s ostatními vedoucími týmu provádějícího zakázku, na nichž se projednává, jak zakázka postupuje, a případné problémy, zejména v souvislosti s identifikovanými významnými záležitostmi auditu a významnými úsudky, nebo kde se diskutuje o tom, zda by mělo dojít nebo zda došlo k nějakým významným změnám v celkové strategii a plánu auditu;
- komunikuje se členy týmu provádějícího zakázku a řídí jejich práci. dohlíží na ni a kontroluje ji.



ISA 220 (revidované znění), odstavce: 8, A13–A14, A29, A80, A95

Odstupňování požadavků

Požadavky ISA 220 (revidované znění) je třeba uplatňovat odstupňovaně s ohledem na charakter a okolnosti auditních zakázek. Příklady, jak mají tento standard uplatňovat firmy a jejich různě velké auditorské týmy provádějící audity méně složitých účetních jednotek nebo naopak účetních jednotek se

složitějším charakterem, jsou uvedeny v odstavci 8. Kromě toho standard v aplikační a vysvětlující části specifikuje, jak se mají jeho ustanovení uplatňovat za různých okolností:

Odstavce ISA 220 (revidované znění)	Odstupňování požadavků – klíčové body, které upravuje ISA 220 (revidované znění)
A13–A14	<ul style="list-style-type: none"> • V menší firmě může celou řadu reakcí na rizika ohrožující kvalitu auditu na úrovni zakázky navrhnout sám partner odpovědný za zakázku. • Různá míra formálnosti interních pravidel a postupů ve firmách různých velikostí. • Důsledky pro řízení, dohled a kontrolu v případě, že tým provádějící zakázku má pouze jednoho člena, a to partnera odpovědného za zakázku.
A29	<ul style="list-style-type: none"> • Jak se liší charakter a rozsah opatření, která partner odpovědný za zakázku přijímá v zájmu prosazování kvality.
A80	<ul style="list-style-type: none"> • Jaký vliv na celkovou odpovědnost partnera za řízení a zajištění kvality auditní zakázky a na jeho dostatečné a vhodné zapojení má skutečnost, že řízením, dohledem a kontrolou jsou pověřeni jiní členové týmu provádějícího zakázku.
A95–A97	<ul style="list-style-type: none"> • Příklad, jak lze přizpůsobit přístup k řízení, dohledu a kontrole.

IAASB si uvědomuje, že velké týmy provádějící zakázky obvykle mají složitější strukturu než týmy menší, a proto v nich část odpovědnosti bývá svěřena seniorním členům týmu.¹

V odstavci 15 ISA 220 (revidované znění) se říká, že i když partner odpovědný za zakázku pověří návržením nebo provedením postupů, úkolů nebo úkonů týkajících se některého požadavku daného standardu jiné členy týmu provádějícího zakázku, aby mu pomohli s naplňováním požadavků tohoto standardu, je povinen prostřednictvím řízení těchto členů týmu, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce nadále nést celkovou odpovědnost za řízení a zajištění kvality auditní zakázky.

ISA 220 (revidované znění) zdůrazňuje, že konečnou odpovědnost za dodržování požadavků standardu nese partner odpovědný za zakázku.

i ISA 220 (revidované znění) v aplikační a vysvětlující části řeší rovněž problémy typické pro velké audity, jako např.:

- jaké dopady má okolnost, že někteří členové týmu provádějícího zakázku (např. auditor složky u auditu skupiny) nejsou partnery ani zaměstnanci firmy partnera odpovědného za zakázku; (viz odstavce A23–A25)
- jak doložit dostatečné a vhodné zapojení partnera odpovědného za zakázku v situaci, kdy byly některé postupy, úkoly nebo úkony svěřeny jiným členům týmu provádějícího zakázku. (viz odstavec A37)

¹ ISA 220 (revidované znění), odstavec 9



REVIDOVANÉ A NOVÉ DEFINICE V ISA 220 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)

V rámci projektu IAASB věnovaného řízení kvality bylo upraveno několik definic. Jedna z důležitých změn se týká definice „týmu provádějícího zakázku“.

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.

(odstavec 12(d))

Změna definice zohledňuje fakt, že pokud nějaká osoba provádí auditorské postupy, musí být bez ohledu na své místo působení nebo svůj pracovní status nezávislá a její práce musí být náležitě řízena, musí nad ní být vykonáván dohled a musí být kontrolována. Revidovaná definice počítá s tím, že tým provádějící zakázku může být organizován různými způsoby, tj. že jeho členové mohou působit na jednom pracovišti nebo v různých geografických lokalitách, případně mohou být rozděleni do skupin podle činnosti, kterou vykonávají. V aplikační a vysvětlující části ISA 220 (revidované znění) specifikuje, jak definici aplikovat za různých okolností, například u auditů skupiny nebo u servisních středisek (viz odstavce A15–A21). Vysvětluje zde rovněž, že uplatňování firemních pravidel a postupů může vyžadovat specifická opatření v případě, že členy týmu provádějícího zakázku jsou osoby z jiné firmy, které nejsou partnery ani zaměstnanci firmy partnera odpovědného za zakázku (viz odstavce A23–A25).

ISA 220 (revidované znění) počítá také s tím, že osoby provádějící auditní zakázku nemusí být nutně najaty či zaměstnávány přímo firmou. Může se jednat o pracovníky firmy v síti, firmy, která není firmou v síti, nebo o pracovníky jiného externího poskytovatele služeb.



Viz též fact sheet:
tým provádějící zakázku



Servisní střediska

V souladu s ISA 220 (revidované znění) firma může rozhodnout, že určité úkoly, které se opakují nebo jsou specializované, bude provádět skupina vhodně kvalifikovaných pracovníků, například servisní středisko. Servisní střediska mohou být zřízena firmou, sítí, jinou firmou v síti nebo jinou strukturou či organizací, jež jsou součástí stejné sítě. Taková centralizovaná funkce může například sloužit k efektivnějšímu zajišťování externích konfirmací.



Členy týmu provádějícího zakázku mohou být například:

- pracovníci z firemního oddělení informačních technologií (IT);
- firemní odborníci na finanční nástroje nebo oceňování;
- pracovníci firemního servisního střediska;
- auditoři složky v případě auditu skupiny;
- osoby provádějící auditorské postupy na zásobách ve skladu nebo na detašovaném pracovišti (bez ohledu na to, zda se jedná o zaměstnance firmy, jiné firmy v síti či jiné firmy);
- partneři zajišťující řízení, dohled a kontrolu.

Připomínáme, že dvě kategorie osob jsou z definice týmu provádějícího zakázku výslovně vyloučeny, a to (1) auditorův externí expert a (2) interní auditoři poskytující přímou podporu pro účely zakázky.

Další změny týkající se definic:

Revidovaná nebo nová definice	Změna
Kontrola kvality zakázky/ osoba provádějící kontrolu kvality zakázky	Tyto definice byly sladěny s ISQM 2
Příslušné etické požadavky	Tato definice odpovídá revidované definici v ISQM 1, jen se týká specificky auditních zakázek



ISQM 1: Řízení kvality na firemní úrovni

V souladu s ISQM 1 je firma povinná pro účely řízení kvality zakázek, které provádí, navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality.

Firemní systém řízení kvality vytváří prostředí přispívající k tomu, aby firemní týmy mohly realizovat kvalitní zakázky.



ISQM 2: Kontroly kvality zakázky

Součástí firemního systému řízení kvality jsou kontroly kvality zakázek. ISQM 2 vychází z ISQM 1 a upravuje:

- jmenování osoby provádějící kontrolu kvality zakázky a posouzení její způsobilosti;
- provedení kontroly kvality zakázky;
- zpracování dokumentace ke kontrole kvality.



ISA 220 (revidované znění): Řízení kvality na úrovni zakázky

ISA 220 (revidované znění) upravuje povinnosti auditora při řízení kvality na úrovni konkrétní zakázky a související povinnosti partnera odpovědného za zakázku. ISA 220 se týká auditů účetních závěrek.

Firma zodpovídá za návrh, zavedení a provozování svého systému řízení kvality. Jeho aspekty mohou být implementovány a mohou fungovat pouze na úrovni zakázky, nicméně to firmu nezavazuje odpovědnosti za systém řízení kvality jako celek. Do jaké míry lze jednotlivé aspekty systému řízení kvality zavést a provozovat na úrovni zakázky, závisí na charakteru a okolnostech firmy a na charakteru a okolnostech zakázek, které realizuje.



Interakce mezi řízením kvality na úrovni zakázky a na firemní úrovni jsou popsány v odstavcích 4 a A4–A11

Protože firma nemůže identifikovat všechna rizika ohrožující kvalitu, která mohou vzniknout na úrovni zakázky, musí tým provádějící zakázku uplatňovat při rozhodování o tom, zda navrhnout a zavést další reakce, odborný úsudek.

Komunikace mezi týmem provádějícím zakázku a firmou má zásadní význam pro kvalitu auditní zakázky. Obvykle je nutná v následujících případech:

- tým provádějící zakázku disponuje informacemi, které firma potřebuje, aby mohla navrhnout, zavést a provozovat firemní systém řízení kvality (viz odstavec 4(c));
- existují hrozby ohrožující dodržování příslušných etických požadavků (viz odstavec 18);
- tým provádějící zakázku se dozví informace, které by firmu pravděpodobně přiměly auditní zakázku odmítnout, pokud by jí byly dříve známy (viz odstavec 24);
- zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici, nejsou vzhledem k okolnostem auditní zakázky dostatečné či vhodné (viz odstavec 27);
- partner odpovědný za zakázku se dozví informace, které by mohly být relevantní pro firemní monitorovací a nápravný proces (viz odstavec 39(c)).



ISA 220 (revidované znění), odstavec: 5, A12

Vztahy s ostatními standardy ISA

ISA 220 (revidované znění) se uplatňuje společně s ostatními standardy ISA. Jako je uvedeno v odstavci 5, informace relevantní pro ISA 220 (revidované znění) firma získává rovněž naplňováním požadavků jiných standardů ISA. Konkrétní příklady těchto vazeb jsou uvedeny v odstavci A12.



ISA 220 (revidované znění), odstavec: A10

Závislost na firemním systému řízení kvality



Je důležité, aby řízení kvality na úrovni zakázky a řízení kvality na firemní úrovni bylo v souladu. Při dodržování ISA 220 (revidované znění) mohou týmu provádějícímu zakázku v mnoha případech pomoci firemní pravidla a postupy.

V odstavci A10 se uvádí, že tým provádějící zakázku obvykle při naplňování požadavků ISA 220 (revidované znění) vychází z firemních pravidel a postupů. Výjimku představují následující případy:

- poznatky nebo praktické zkušenosti týmu naznačují, že firemní pravidla nebo postupy nebudou vzhledem k charakteru a okolnostem dané zakázky účinné;
- informace poskytnuté firmou nebo jinými stranami o účinnosti firemních pravidel nebo postupů svědčí o jejich neúčinnosti (např. informace z monitorovacích činností prováděných firmou, z externích



Podle stávajícího ISA 220 se týmy provádějící zakázku mohou na firemní systém řízení kvality spolehnout, pokud z informací poskytnutých firmou nebo jinými stranami nevyplývá něco jiného. IAASB toto ustanovení vypustila a nahradila ho vysvětlením v aplikační a vysvětlující části ISA 220 (revidované znění), podle něhož partner odpovědný za zakázku může za určitých okolností spoléhat při naplňování požadavků standardu na firemní pravidla a postupy. Smyslem změny je zabránit riziku, že se tým provádějící zakázku bude „slepě“ spoléhat na firemní systém řízení kvality, aniž by zohlednil, zda jsou firemní pravidla a postupy řízení kvality vhodné pro daný účel v konkrétních podmínkách zakázky.

inspekci nebo jiných relevantních zdrojů naznačují, že firemní pravidla nebo postupy nefungují účinně).

Odstavec A11 vysvětluje, jak má partner odpovědný za zakázku postupovat, jestliže se dozví, že reakce firmy na rizika ohrožující kvalitu jsou v kontextu konkrétní zakázky neúčinné nebo že se na ně nemůže spolehnout.



Odstavec A6 – příklady celofiremních reakcí na rizika ohrožující kvalitu, které tým provádějící zakázku může využít při naplňování požadavků ISA 220 (revidované znění):

- procesy pro nábor zaměstnanců a odborné vzdělávání;
- IT aplikace podporující monitoring nezávislosti firmy;
- vývoj IT aplikací podporujících schvalování nových klientů, resp. nových auditních zakázek a pokračování vztahů s klientem;
- vývoj auditních metodik a souvisejících implementačních nástrojů a pokynů.

HLAVNÍ ZMĚNY A KLÍČOVÁ USTANOVENÍ ISA 220 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)



Následující část implementační příručky shrnuje hlavní změny oproti stávajícímu ISA 220. Tato část je uspořádána podle jednotlivých bodů oddílu „Požadavky“ v ISA 220 (revidované znění)

Odpovědnost vedení za řízení kvality auditu a za její zajištění



ISA 220 (revidované znění), odstavce: 13–15, A28–A37



Odpovědnost vedení je pro uplatňování ISA 220 (revidované znění) klíčová, protože konečnou odpovědnost za dodržování požadavků tohoto standardu nese partner odpovědný za zakázku.

Kromě záležitostí uvedených výše (viz diagram „Nový důraz na odpovědnost vedení“ na s. 5) požadavky tohoto oddílu vymezují celkový přístup k vedení auditních zakázek, mimo jiné:

- potřebu vytvářet prostředí, které klade důraz na firemní kulturu a na chování očekávané od členů týmu provádějícího zakázku;
- nutnost přijmout jasná, konzistentní a účinná opatření, která odrážejí snahu firmy o prosazování kvality;

- povinnosti partnera odpovědného za zakázku v případě, že pověří navržením nebo provedením postupů, úkolů nebo úkonů jiné členy týmu provádějícího zakázku.

Příklady ilustrující, jak partner odpovědný za zakázku dokládá své zapojení do průběhu zakázky, jsou uvedeny v aplikační a vysvětlující části standardu.

Zmírňování překážek oslabujících uplatňování profesního skepticismu

ISA 220 (revidované znění) zdůrazňuje, že je důležité, aby každý člen týmu provádějícího zakázku uplatňoval profesní skepticismus. Současně však standard upozorňuje na to, že podmínky některých auditních zakázek mohou vytvářet tlak na tým a že tento tlak brání náležitému uplatňování profesního skepticismu při navrhování a provádění auditorských postupů a při vyhodnocování důkazních informací. Proto v aplikační a vysvětlující části:

- vysvětluje, jak mohou provádění auditu ovlivnit překážky bránící uplatňování profesního skepticismu (např. rozpočtová omezení, krátké časové lhůty, nedostatečná spolupráce s vedením či přílišné spoléhání na automatizované nástroje a techniky) (viz odstavec A34);
- definuje typy úmyslné či neúmyslné předpojatosti, která může bránit uplatňování profesního skepticismu (viz odstavec A35);
- uvádí příklady opatření, která tým provádějící zakázku může přijmout ke zmírnění překážek bránících uplatňování profesního skepticismu (viz odstavec A36). Mezi tato opatření patří např. to, že tým provádějící zakázku věnuje soustavnou pozornost změnám v jejích okolnostech, kvůli nimž bude nutné nasadit větší objem zdrojů, resp. jiné zdroje pro její realizaci, dále že členové týmu provádějícího zakázku jsou výslovně upozorněni na případy vykazující vyšší náchylnost vůči předpojatosti nebo že tým je doplněn o osoby s většími zkušenostmi v určitých oblastech.

Typy předpojatosti

Předpojatost založená na dostupnosti	Konfirmační předpojatost
Skupinové myšlení	Efekt nadměrné sebedůvěry
Ukotvená předpojatost	Vygenerovaná předpojatost



ISA 220 (revidované znění) v aplikační části rovněž vysvětluje, jaký je vztah mezi jeho požadavky a požadavky ISQM 1, které se týkají řízení kvality na firemní úrovni (viz odstavce A4–A11).



Podle stávajícího ISA 220 musí partner odpovědný za zakázku věnovat pozornost důkazům o tom, že členové týmu provádějícího zakázku nedodržují příslušné etické požadavky. Pokud se dozví, že tyto požadavky byly porušeny, musí přijmout patřičná opatření. A musí také posoudit, zda jsou dodržovány požadavky na nezávislost. ISA 220 (revidované znění) stávající požadavky dále zpřesňuje, a kromě toho přináší nové požadavky a aplikační ustanovení týkající se následujících oblastí:



- Znalost příslušných etických požadavků, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, a odpovědnost za to, že také ostatní členové týmu provádějícího zakázku znají tyto požadavky a související firemní pravidla a postupy (viz odstavce 16–17, A23–A25, A38–A44 a A48);
- Hrozby ohrožující dodržování příslušných etických požadavků (viz odstavce 18 a A43–A44);
- Posouzení toho, zda byly splněny příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti (viz odstavce 21, A38 a A47).



Příklady opatření, která je vhodné přijmout v případě, že se partner odpovědný za zakázku dozví prostřednictvím firemního systému řízení kvality nebo z jiných zdrojů o záležitostech svědčících o tom, že nebyly splněny příslušné etické požadavky relevantní vzhledem k charakteru a okolnostem dané auditní zakázky, jsou uvedeny v odstavci A46 ISA 220 (revidované znění).



ISA 220 (revidované znění) obsahuje také nová aplikační ustanovení, která:

- odkazují na požadavky ISQM 1 týkající se příslušných etických požadavků (viz odstavce A40, A43 a A45 ISA 220 (revidované znění));
- odkazují na požadavky ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora* týkající se toho, že zpráva auditora musí obsahovat prohlášení o nezávislosti auditora (viz odstavec A47 ISA 220 (revidované znění)).

Schvalování nových klientů, resp. nových auditních zakázek a pokračování vztahů s klientem



Schvalování nových klientů/zakázek a pokračování vztahů s klientem je primárně odpovědností firmy. V souladu se stávajícím ISA 220 se partner odpovědný za zakázku musí ujistit, že byly dodrženy vhodné postupy týkající se přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování auditních zakázek, dále musí určit, zda učiněné závěry jsou přiměřené, a neprodleně uvědomit firmu, pokud získá informace, které by za předpokladu, že by byly k dispozici dříve, vedly k odmítnutí zakázky. ISA 220 (revidované znění) tyto požadavky převzal, a navíc přináší nové požadavky a aplikační ustanovení týkající se informací získaných během procesu schvalování nových klientů/zakázek a pokračování vztahů s klientem, které je třeba zohlednit při plánování a provádění auditních zakázek v souladu se standardy ISA (viz odstavce 23 a A53–A56).



Příklady informací získaných během procesu schvalování nového klienta, resp. nové zakázky nebo pokračování vztahu s klientem, které partnerovi odpovědnému za zakázku pomáhají při naplňování požadavků ISA 220 (revidované znění) a dalších standardů ISA a při přijímání informovaných rozhodnutí o vhodném postupu, jsou uvedeny v odstavcích A53–A54.



ISA 220 (revidované znění) obsahuje také nová aplikační ustanovení, která odkazují na požadavky ISQM 1 týkající se schvalování nových klientů/zakázek a pokračování vztahů s klientem (viz odstavce A49 a A51 ISA 220 (revidované znění)).

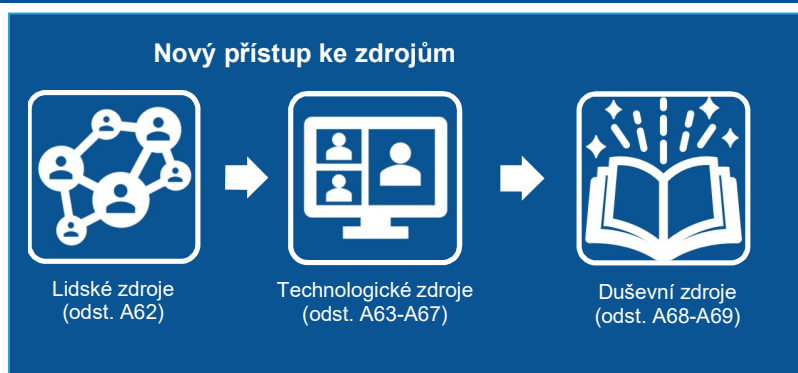


ISA 220 (revidované znění), odstavce: 25–28, A59–A79

Zdroje pro realizaci zakázky

Stávající ISA 220 obsahuje pouze požadavky na členy týmu provádějícího zakázku. Požadavky specifikované v ISA 220 (revidované znění) jsou mnohem širší a pokrývají veškeré zdroje potřebné k řízení a zajištění kvality auditu. Hlavní změna je v tom, že podle ISA 220 (revidované znění) musí partner odpovědný za zakázku přijmout

opatření, pokud dojde k závěru, že zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici, nejsou vzhledem k okolnostem auditní zakázky dostatečné či vhodné. Vhodným opatřením je mimo jiné informování příslušných osob, např. těch, které mají ve firmě na starosti zdroje nebo řízení kvality zakázek, o tom, že je nutné na zakázku přidělit další zdroje.



Příklady, kdy zdroje pro realizaci auditní zakázky nejsou přidělovány prostřednictvím firmy, ale získává je přímo tým provádějící zakázku, jsou uvedeny v odstavci A60 ISA 220 (revidované znění). Dochází k tomu např. v případě, že vedení složky pověřilo jejího auditora, aby provedl auditorské postupy za tým provádějící audit skupiny.



ISA 220 (revidované znění) v aplikační části vysvětluje, kdy jsou zdroje vzhledem k okolnostem zakázky nedostatečné nebo nevhodné:

- Odstavec A75 vysvětluje vztah vůči firemní odpovědnosti stanovené v ISQM 1. Mimo jiné upozorňuje, že finanční a provozní priority firmy nemohou převážit nad odpovědností partnera odpovědného za zakázku, kterou má za zajištění její kvality a za posouzení toho, zda jsou zdroje pro její realizaci dostatečné a vhodné.
- Odstavec A76 řeší práci auditora složky při auditu skupiny.
- Odstavec A77 uvádí příklady, kdy reakce firmy na rizika ohrožující kvalitu jsou vzhledem ke zdrojům neúčinné.
- Odstavec A78 uvádí vhodná opatření, jimiž lze reagovat na nedostatečné a nevhodné zdroje.

V souladu s odstavcem 25 ISA 220 (revidované znění) se partner odpovědný za zakázku musí přesvědčit, že týmu provádějícímu zakázku byly pro její realizaci přiděleny dostatečné a vhodné zdroje, resp. že má takové zdroje k dispozici. Na jeho posouzení mají vliv charakter a okolnosti dané auditní zakázky, firemní pravidla a postupy a případné změny, které nastanou během realizace zakázky. Například firemní pravidla a postupy někdy vyžadují, aby tým provádějící zakázku používal určité IT aplikace, například software pro metodiku auditu, nebo aby využíval interní specialisty.

Jak se řeší, když zdroje pro realizaci zakázky nejsou dostatečné či vhodné

Partner odpovědný za zakázku zjistil, že do týmu provádějícího zakázku nebylo přiděleno dost vhodných lidí. Tým hlavně neměl vzhledem k velikosti a složitosti zakázky dostatek vedoucích a chyběly mu rovněž odborné dovednosti v oblasti účtování výnosů ze smluv a derivátů.

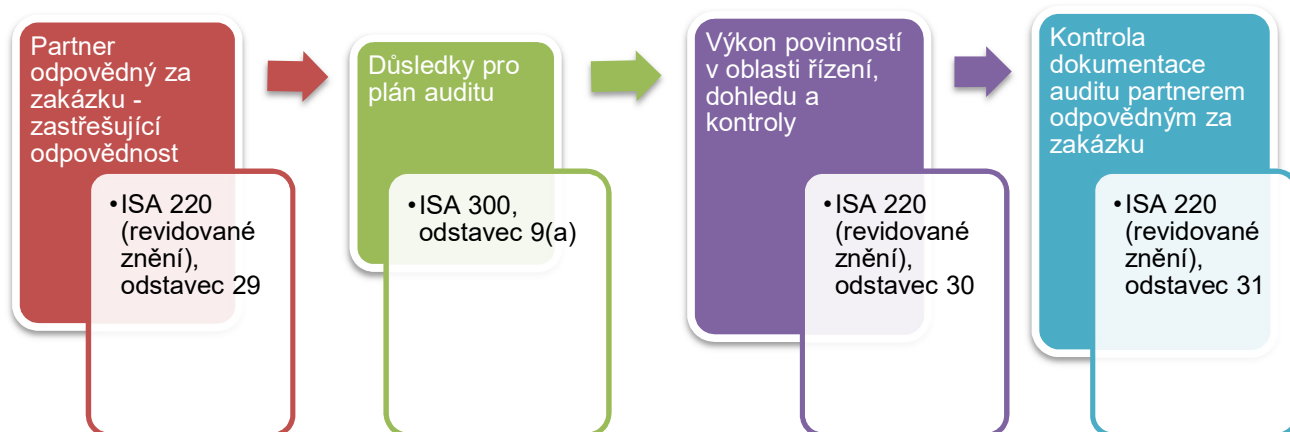
Partner odpovědný za zakázku proto informoval příslušné pracovníky firmy a ta do týmu přidělila:

- dalšího partnera, který má specializované odborné znalosti v oblasti účtování výnosů, a ředitele, který pomůže s řízením týmu, dohledem nad ním a kontrolou;
- experta na deriváty;
- projektového manažera, který pomůže s monitoringem, zda průběh auditu postupuje podle plánu.

Odstavec 26 rozšiřuje požadavky stávajícího ISA 220 tím, že požaduje, aby se partner odpovědný za zakázku přesvědčil, že členové týmu provádějícího zakázku a rovněž externí experti auditora a interní auditoři, kteří týmu poskytují přímou podporu, mají společně náležité odborné předpoklady a schopnosti, včetně dostatku času, aby zakázku mohli realizovat.



V souladu s ISA 220 (revidované znění) je partner odpovědný za zakázku povinen převzít odpovědnost za řízení týmu provádějícího zakázku, dohled nad ním a kontrolu jím provedené práce. Řízení, dohled a kontrolu může mít na starosti buď pouze partner odpovědný za zakázku, nebo se na plnění těchto povinností mohou podílet i další členové týmu – viz výše „Odstupňování požadavků“.



Jak ilustruje výše uvedený diagram, základní ustanovení týkající se řízení, dohledu a kontroly je uvedeno v odstavci 29, který říká, že partner odpovědný za zakázku je povinen převzít odpovědnost za řízení týmu provádějícího zakázku, dohled nad ním a kontrolu jím provedené práce. Jedná se o „zastřešující“ povinnost.

Jak je uvedeno výše, partner odpovědný za zakázku se může o plnění povinností týkajících se řízení, dohledu a kontroly podílet, tj. nemusí veškeré řízení, dohled a kontrolu plánovat a provádět osobně. Odstavec 30 proto stanoví, že partner odpovědný za zakázku je povinen přesvědčit se, že charakter, načasování a rozsah řízení, dohledu a kontroly jsou v souladu s firemními pravidly a postupy (viz ISQM 1, odstavec 31(b)), profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů a reagují na charakter a okolnosti auditní zakázky.

Partner odpovědný za zakázku je rovněž povinen ve vhodných termínech během realizace zakázky zkontrolovat auditní dokumentaci (odstavec 31). Tento požadavek se týká výslovně auditní dokumentace k významným záležitostem a významným úsudkům. Termín „významné záležitosti“ je použit v odstavci 8(c) ISA 230, ale v ISA 220 (revidované znění) není blíže vysvětlen. Na rozdíl od úsudků, které mohou být úsudky významnými, jejich typy jsou v ISA 220 (revidované znění) blíže vymezeny (viz odstavec A92). Dále je partner odpovědný za zakázku povinen zkontrolovat auditní dokumentaci týkající se dalších záležitostí, které jsou podle jeho odborného úsudku relevantní pro plnění jeho povinností (viz odstavec A93). Nicméně partner odpovědný za zakázku není povinen kontrolovat veškerou auditní dokumentaci.



Podle harmonizační novely k ISA 300, odstavec 9(a), musí plán auditu nově obsahovat popis charakteru, načasování a rozsahu plánovaných řídicích, dohledových a kontrolních činností.



Příklady toho, jak lze přístup k řízení, dohledu a kontrole přizpůsobit okolnostem auditní zakázky, jsou uvedeny v odstavci A95 ISA 220 (revidované znění).

V souladu s ISA 220 (revidované znění) je partner odpovědný za zakázku povinen zkontrolovat účetní závěrku a zprávu auditora kní a také oficiální písemnou komunikaci s vedením, osobami pověřenými správou a řízením a regulačními orgány (viz odstavce 33–34). Jedná se o požadavky, které byly do standardu doplněny nově a jejichž cílem je vyjasnit a posílit odpovědnost auditora za komunikaci s externími stranami.

i V odstavci A98 ISA 220 (revidované znění) se říká, že partner odpovědný za zakázku používá při rozhodování o tom, kterou písemnou komunikaci má zkontrolovat, odborný úsudek.

ISA 220 (revidované znění) uvádí rovněž příklady záležitostí spadajících pod řízení, dohled a kontrolu a souvisejících firemních pravidel a postupů (viz odstavce A85–A89).

 ISA 220 (revidované znění), odstavce: 35, A99–A102

Konzultace



U požadavků týkajících se konzultací nedošlo k žádným zásadním změnám. ISA 220 (revidované znění) pouze obsahuje nová aplikační ustanovení odkazující na požadavky ISQM 1, které se týkají konzultování obtížných a sporných otázek (viz odstavec A99 ISA 220 (revidované znění)).

 ISA 220 (revidované znění), odstavce: 36, A103–A106

Kontrola kvality zakázky



Stávající ISA 220 obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující kontrolu kvality auditní zakázky, včetně požadavků na osobu, která tuto kontrolu provádí. Nově byly tyto požadavky a aplikační ustanovení přesunuty do ISQM 2. Co v ISA 220 (revidované znění) zůstalo, jsou požadavky a aplikační ustanovení upravující povinnosti, které má při kontrole kvality zakázky partner za ni odpovědný. Tyto povinnosti se týkají především interakce mezi partnerem odpovědným za zakázku, týmem, který ji provádí, a osobou provádějící kontrolu kvality zakázky (viz odstavce 36 a A103–A106). K požadavkům stávajícího standardu doplnil ISA 220 (revidované znění) následující požadavek:

Partner odpovědný za zakázku je povinen spolupracovat s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky a informovat ostatní členy týmu provádějícího zakázku o jejich povinnosti spolupracovat s touto osobou (viz odstavec 36(b)).



ISA 220 (revidované znění) obsahuje rovněž nová aplikační ustanovení, která:

- odkazují na požadavky ISQM 1 týkající se kontroly kvality zakázky (viz odstavec A103 ISA 220 (revidované znění));
- odkazují na požadavky ISQM 2, podle nichž partner odpovědný za zakázku nesmí datovat svou zprávu o zakázce, dokud neobdrží od osoby provádějící kontrolu kvality zakázky oznámení o dokončení kontroly (viz odstavec A104 ISA 220 (revidované znění)).



Rozdíly v názorech



V souladu se stávajícím ISA 220 se tým provádějící zakázku musí při řešení rozdílů v názorech řídit firemními pravidly a postupy. ISA 220 (revidované znění) tyto požadavky dále zpřesňuje, a kromě toho obsahuje nové požadavky blíže specifikující roli, kterou má při řešení rozdílů v názorech partner odpovědný za zakázku. Podle odstavce 38 ISA 220 (revidované znění) musí partner odpovědný za zakázku:

- (a) převzít odpovědnost za to, že rozdíly v názorech budou vyřešeny a odstraněny v souladu s firemními pravidly a postupy;
- (b) přesvědčit se, že dosažené závěry byly zdokumentovány a realizovány;
- (c) nedatovat zprávu auditora před odstraněním rozdílů v názorech.



ISA 220 (revidované znění) obsahuje rovněž nová aplikační ustanovení, která odkazují na požadavky ISQM 1 týkající se řešení rozdílů v názorech (viz odstavec A107 ISA 220 (revidované znění)).



Monitorovací a nápravný proces



ISA 220 (revidované znění) zpřesňuje a vyjasňuje požadavky na monitorovací a nápravný proces, které jsou ve stávajícím ISA 220. Partner odpovědný za zakázku je nově povinen převzít odpovědnost za jednotlivé aspekty monitorovacího a nápravného procesu, konkrétně:

- (a) za seznámení s informacemi z firemního monitorovacího a nápravného procesu poskytnutými firmou, včetně, pokud je to relevantní, informací z monitorovacího a nápravného procesu prováděného sítí a firmami v síti;
- (b) za posouzení důležitosti informací podle odstavce 39(a) a jejich dopadu na auditní zakázku a za přijetí vhodných opatření;
- (c) za to, že v průběhu auditní zakázky je věnována soustavná pozornost informacím, které by mohly být relevantní pro firemní monitorovací a nápravný proces, a za jejich předávání osobám, které mají tento proces na starosti.



ISA 220 (revidované znění) obsahuje rovněž nová aplikační ustanovení, která odkazují na požadavky ISQM 1 týkající se monitorovacího a nápravného procesu (viz odstavec A109 ISA 220 (revidované znění)).



Dokumentace



Stávající ISA 220 obsahuje požadavky týkající se vedení dokumentace ke kontrole kvality auditní zakázky a osoby, která tuto kontrolu provádí. Nově byly tyto požadavky přesunuty do ISQM 2. Do revidovaném standardu byl nicméně doplněn požadavek, podle kterého je auditor povinen (je-li auditní zakázka předmětem kontroly kvality) v dokumentaci uvést, že kontrola kvality byla dokončena nejpozději k datu zprávy auditora (viz odstavec 41(c) ISA 220 (revidované znění)).



ISA 220 (revidované znění) obsahuje rovněž nová aplikační ustanovení, která:

- odkazují na obecné požadavky týkající se dokumentace, které jsou uvedeny v ISA 230 *Dokumentace auditu* (viz odstavec A117);
- vysvětlují, že plnění požadavků ISA 220 (revidované znění) lze zdokumentovat různými způsoby (viz odstavec A118).



Převzetí celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality



V souladu s ISA 220 (revidované znění) je partner odpovědný za zakázku před datováním zprávy auditora povinen se přesvědčit, že převzal celkovou odpovědnost za řízení a zajištění kvality auditní zakázky. Mimo jiné je povinen se přesvědčit, že jeho zapojení do celého průběhu auditní zakázky bylo dostatečné a vhodné a že při naplňování požadavků ISA 220 (revidované znění) byl zohledněn charakter a okolnosti auditní zakázky, její případné změny a související firemní pravidla a postupy. Tento požadavek je jakýmsi vyvrcholením výše popsaných požadavků týkajících se odpovědnosti vedení.

V aplikační a vysvětlující části ISA 220 (revidované znění) jsou uvedeny příklady situací, kdy partner odpovědný za zakázku patrně nebude moci dojít k závěru, že je do zakázky dostatečně a vhodně zapojen, a rovněž příklady opatření, jimiž může takovou situaci řešit.



Stávající ISA 220 nepožaduje, aby si partner odpovědný za zakázku „udělal odstup“ a ujistil se, že za ni převzal celkovou odpovědnost. Smyslem požadavku nově doplněného do revidovaného standardu (odstavec 40) je, aby se partner odpovědný za zakázku zamyslel nad mírou svého zapojení a věnoval pozornost signálům svědčícím o tom, že jeho zapojení není dostatečné, resp. vhodné.



ISA 220 (revidované znění) obsahuje rovněž nová aplikační ustanovení, která odkazují na související kvalitativní cíle a požadavky definované v ISQM 1 (viz odstavec A113).

Audit skupiny



ISA 220 (revidované znění) se aplikuje spolu se stávajícím ISA 600,² a to včetně nových úprav, jako je zpřesnění definice týmu provádějícího zakázku nebo nový důraz na povinnosti, které má partner odpovědný za zakázku při vedení týmu provádějícího zakázku.

IAASB se rozhodla zkvalitnit konzistentnost mezi ISA 220 (revidované znění) a ISA 600, a proto zahájila [projekt revize ISA 600](#). Nový ISA 600 (revidované znění)³ schválila na své schůzi v prosinci 2021.

² ISA 600 *Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*

³ ISA 600 (revidované znění) *Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*