

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 300**

PLÁNOVÁNÍ AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Úloha a načasování plánování	2
Datum účinnosti.....	3
Cíl	4
Požadavky	
Zapojení klíčových členů týmu.....	5
Přípravné práce.....	6
Činnosti spojené s plánováním.....	7 - 11
Dokumentace.....	12
Další záležitosti, k nimž je třeba přihlídnout při první auditní zakázce.....	13
Aplikační a vysvětlující část	
Úloha a načasování plánování	A1 - A3
Zapojení klíčových členů týmu.....	A4
Přípravné práce.....	A5 - A7
Činnosti spojené s plánováním.....	A8 - A17
Dokumentace.....	A18 – A21
Další záležitosti, k nimž je třeba přihlídnout při první auditní zakázce.....	A22
Příloha: Záležitosti, k nimž může auditor přihlídnout při stanovení celkové strategie auditu	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 300 „Plánování auditu účetní závěrky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá povinností auditora plánovat audit účetní závěrky. Tento standard slouží pro účely opakujících se auditních zakázek. Dodatečné záležitosti týkající se prvních auditních zakázek jsou samostatně označeny.

~~Úloha a načasování plánování~~

2. Plánování auditu zahrnuje stanovení celkové strategie auditu pro danou zakázku a vypracování plánu auditu. ~~Adekvátní plánování~~ **Řízení kvality na úrovni zakázky v souladu s ISA 220 (revidované znění) spolu s adekvátním plánováním podle tohoto standardu** je pro audit účetní závěrky přínosné v několika ohledech, včetně následujících: (viz odstavce ~~A1~~ **A0 - A3**)
 - pomáhá auditorovi věnovat řádnou pozornost důležitým oblastem auditu,
 - pomáhá auditorovi včas identifikovat a řešit potenciální problémy,
 - pomáhá auditorovi řádně organizovat a řídit auditní zakázku, aby byla prováděna účinně a efektivně,
 - napomáhá při výběru členů týmu s potřebnou šíří schopností a kvalifikací pro řešení očekávaných rizik a při rozdělování práce mezi členy týmu,
 - usnadňuje řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohled nad nimi a kontrolu výsledků jejich práce,
 - v případě potřeby napomáhá koordinovat práci auditorů jednotlivých složek a expertů.

Datum účinnosti

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

Cíl

4. Cílem auditora je naplánovat audit tak, aby byl prováděn účinným způsobem.

Požadavky

Zapojení klíčových členů týmu

5. Partner odpovědný za zakázku a ostatní klíčoví členové týmu provádějícího zakázku jsou povinni se účastnit plánování auditu, včetně toho, že se zúčastní jednání mezi členy týmu provádějícího zakázku a plánování těchto jednání. (viz odstavec A4)

Přípravné práce

6. Na začátku aktuální auditní zakázky je auditor povinen provést následující činnosti:

- (a) provedení postupů podle ISA 220 (revidované znění) týkajících se ~~průběžného trvání vztahu~~ **schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů** s klientem ~~a konkrétního auditu~~¹.
- (b) vyhodnocení dodržování relevantních etických požadavků, včetně **požadavků týkajících se** nezávislosti, dle ISA 220 (revidované znění)² a
- (c) obeznámení se s podmínkami zakázky, jak je uvedeno v ISA 210³. (viz odstavce A5 - A7).

Činnosti spojené s plánováním

- 7. Auditor je povinen stanovit celkovou strategii auditu, ve které bude určen rozsah, načasování a směřování auditu a která se stane podkladem pro vypracování plánu auditu.
- 8. Auditor je při stanovení celkové strategie auditu povinen **zohlednit informace, které získal při naplňování požadavků ISA 220 (revidované znění), a dále je povinen:**
 - (a) určit charakteristiky zakázky, které vymezí její předmět,
 - (b) stanovit cíle dané zakázky pro výkaznictví, aby mohlo být naplánováno načasování auditu a povaha požadovaných informací,
 - (c) zvážit faktory, které jsou podle odborného posouzení auditora významné pro směřování činnosti týmu provádějícího zakázku,
 - (d) zvážit výsledky přípravných prací a v případě nutnosti i to, zda jsou informace získané z jiných zakázek prováděných partnerem odpovědným za zakázku pro danou účetní jednotku relevantní, a
 - (e) stanovit povahu, načasování a rozsah zdrojů potřebných pro realizaci zakázky⁴. (viz odstavce A8 - A11)
- 9. Auditor je povinen vypracovat plán auditu obsahující:
 - (a) **charakter, načasování a rozsah plánovaného řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce,**
 - (b) popis povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů vyhodnocení rizik, jak je uvedeno v ISA 315 (revidované znění 2019)⁵,
 - (c) popis povahy, načasování a rozsahu následných plánovaných auditorských postupů na úrovni tvrzení, jak je uvedeno v ISA 330⁶,
 - (d) další auditorské postupy, které mají být provedeny v rámci zakázky tak, aby byly splněny požadavky mezinárodních auditorských standardů. (viz odstavec A12)
- 10. Auditor je povinen aktualizovat a měnit celkovou strategii auditu a plán auditu tak, jak

¹ ISA 220 (revidované znění) „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavce ~~12—13~~ **22 – 24**.

² ISA 220 (revidované znění) odstavce ~~9—11~~ **16 - 21**.

³ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavce 9 - 13.

⁴ **ISA 220 (revidované znění), odstavec 25.**

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

⁶ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

je během auditu nutné. (viz odstavec A13)

11. Auditor je povinen naplánovat povahu, načasování a rozsah nasměrování členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad jejich prací a kontrolu jejich pracovních výsledků. (viz odstavce A14–A15)

Dokumentace

12. Auditor je povinen uvést do auditní dokumentace⁷:

- (a) celkovou strategii auditu,
- (b) plán auditu a
- (c) všechny významné změny učiněné během zakázky v celkové strategii auditu či plánu auditu, včetně významných změn týkajících se charakteru, načasování a rozsahu plánovaného řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce,⁸ a důvody takových změn. (viz odstavce A16–A19 A18 – A21)

Další záležitosti, k nimž je třeba přihlédnout při první auditní zakázce

13. Před zahájením první auditní zakázky je auditor povinen provést následující činnosti:

- (a) postupy stanovené ISA 220 (revidované znění)⁹ týkající se schválení vztahu vztahů s klientem klienty a konkrétní zakázky auditu konkrétních auditních zakázek a
- (b) výměna informací s předchozím auditorem, došlo-li ke změně auditora, v souladu s příslušnými etickými požadavky. (viz odstavec A20–A22)

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Úloha a načasování plánování (viz odstavec 2)

A0. Konkrétní povinnosti auditora týkající se řízení kvality na úrovni zakázky v případě auditu účetní závěrky a související povinnosti partnera odpovědného za zakázku upravuje ISA 220 (revidované znění). Informace, které auditor získá při naplňování požadavků ISA 220 (revidované znění) jsou důležité i pro tento standard, tj. ISA 300. Například v souladu s ISA 220 (revidované znění) je povinností partnera odpovědného za zakázku přesvědčit se, že týmu provádějícímu zakázku byly včas pro její realizaci přiděleny dostatečné a vhodné zdroje, resp. že má takové zdroje k dispozici, přičemž byl zohledněn charakter a okolnosti dané auditní zakázky. Toto posouzení je relevantní i při zjišťování charakteru, načasování a rozsahu zdrojů nezbytných pro realizaci zakázky v rámci celkové strategie, jak vyžaduje odstavec 8 tohoto standardu.

A1. Povaha a rozsah plánování se budou lišit v závislosti na velikosti a složitosti účetní jednotky, na předchozí zkušenosti klíčových členů týmu s účetní jednotkou a na

⁷ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 - 11 a A6.

⁸ ISA 220 (revidované znění), odstavce 30 a A91–A92.

⁹ ISA 220 (revidované znění), odstavce 12–13 22–24.

změnách v okolnostech, jež se objeví v průběhu auditu. Při plánování auditu může auditor používat techniky a nástroje projektového řízení. Jejich přínos pro podporu týmu provádějícího zakázku při řízení kvality popisuje ISA 220 (revidované znění)¹⁰.

- A2. Plánování není izolovanou fází auditu – jedná se o průběžný a opakující se proces, který často začíná krátce po dokončení předchozího auditu (nebo při jeho dokončování) a pokračuje až do dokončení aktuální auditní zakázky. Plánování auditu však zahrnuje posouzení načasování určitých činností a auditorských postupů, které musejí být dokončeny před prováděním dalších auditorských postupů. Auditor např. musí před identifikací a vyhodnocením rizik materiální nesprávnosti posoudit v rámci plánování následující záležitosti:
- analytické postupy, jež budou použity jako postupy vyhodnocování rizik,
 - obecné obeznámení se s právním a regulatorním rámcem vztahujícím se na účetní jednotku a se způsobem, jakým účetní jednotka zajišťuje dodržování tohoto rámce,
 - stanovení materiality,
 - zapojení expertů,
 - provedení dalších postupů vyhodnocování rizik.
- A3. Auditor se může rozhodnout projednat základní součásti plánování s vedením účetní jednotky, což mu pomůže řídit a usnadnit tak provádění a řízení auditorské zajištění kvality na úrovni zakázky (např. koordinovat některé z plánovaných auditorských postupů s činností pracovníků účetní jednotky). Přestože tato jednání často probíhají, odpovědnost za celkovou strategii auditu a plán auditu dále nese auditor. Při jednání o záležitostech obsažených v celkové strategii auditu nebo v plánu auditu je třeba postupovat pečlivě, aby nebyla narušena účinnost auditu. Např. projednání povahy a načasování podrobných auditorských postupů s vedením může narušit účinnost auditu tím, že se tyto postupy stanou příliš předvídatelnými.

Zapojení klíčových členů týmu (viz odstavec 5)

- A4. Zapojení partnera odpovědného za zakázku a dalších klíčových členů týmu provádějícího zakázku do plánování auditu se zaměřuje na zkušenosti a hloubku znalostí těchto osob s cílem zvýšit účinnost a úspornost procesu plánování¹¹.

Přípravné práce (viz odstavec 6)

- A5. Provedení přípravných prací specifikovaných v odstavci 5 na počátku aktuální auditní zakázky auditorovi pomůže identifikovat a zhodnotit události či okolnosti, které mohou negativně ovlivnit jeho schopnost naplánovat a provést audit. řídit a zajištění kvality na úrovni zakázky v souladu s ISA 220 (revidované znění).
- A6. Provádění těchto přípravných prací auditorovi pomáhá naplánovat audit, ve vztahu k němuž tak, aby:

¹⁰ ISA 220 (revidované znění), odstavce A73–A74.

¹¹ ISA 315, odstavec 10, stanovuje požadavky a poskytuje vodítka pro diskusi týmu provádějícího zakázku o náchylnosti účetní jednotky k materiálním zkreslením účetní závěrky. ISA 240, odstavec 15, obsahuje pokyny vztahující se k důrazu, který je během diskuse kladen na náchylnost účetní jednotky k materiálním nesprávnostem v účetní závěrce, jež byly způsobeny podvodem.

- si ~~auditor uchová~~ **uchoval** potřebnou nezávislost a schopnost realizovat zakázku,
- **mohl posoudit, že** neexistují žádné problémy spojené s bezúhonností vedení, které by mohly ovlivnit auditorovo odhodlání pokračovat v realizaci zakázky,
- **mohl posoudit, že** neexistují mezi auditorem a klientem žádné nesrovnalosti týkající se podmínek zakázky.

~~Auditor posuzuje průběžné trvání vztahu s klientem a dodržování relevantních etických požadavků včetně nezávislosti v průběhu celého auditu pokaždé, když dojde ke změně podmínek a okolností. Provedení úvodních postupů týkajících se průběžného trvání vztahu s klientem a dodržování relevantních etických požadavků (včetně nezávislosti) na počátku aktuální auditní zakázky znamená, že jsou tyto postupy dokončeny před zahájením dalších významných činností v rámci aktuální auditní zakázky. V případě dlouhodobých auditorských zakázek jsou tyto úvodní procedury často prováděny krátce po dokončení předchozího auditu nebo při jeho dokončování.~~

Činnosti spojené s plánováním

Celková strategie auditu (viz odstavce 7-8)

A7. ~~Proces stanovení celkové strategie auditu auditorovi pomůže vymezit~~ **zahrnuje**, v návaznosti na dokončení postupů vyhodnocení rizik, například následující skutečnosti:

- ~~jaké zdroje, které (lidské, technologické, duševní) budou využity~~ **nasazeny** v jednotlivých oblastech auditu ~~využití například nasazení zkušených členů týmu s náležitými zkušenostmi pro~~ **ve** vysoce rizikové oblasti **rizikových oblastech** nebo ~~zapojení~~ **angažování** expertů ~~v případě~~ **pro řešení** složitých záležitostí,
- ~~zdroje, které budou přiděleny k~~ **jaký objem zdrojů bude přidělen** jednotlivým oblastem auditu, **například** počet členů týmu, jejichž úkolem ~~bude účastnit~~ **kteří** se **zúčastní** inventur na **významných jednotlivých** pracovištích, rozsah kontroly práce jiných auditorů v případě auditů skupiny nebo počet hodin, které mají být věnovány vysoce rizikovým oblastem,
- kdy mají být tyto zdroje využity, **např. zda** během předběžného auditu, nebo k datům hlavních závěrkových prací a
- ~~způsob, jakým~~ **jak** jsou tyto zdroje řízeny, **jak se nad nimi vykonává dohled** a ~~jakým~~ **jak jsou využívány a jak** se dohlíží na jejich práci, **například** kdy se budou konat schůzky týmu, na kterých budou rozdělovány úkoly, a schůzky, na nichž budou předkládány výsledky splněných úkolů, jak budou probíhat kontroly partnera odpovědného za zakázku a manažera zakázky (např. na místě provádění zakázky nebo mimo něj) ~~a zda dokončit kontroly řízení kvality zakázky.~~

A8A. Požadavky a návodné informace upravující zdroje používané pro zakázky a realizaci zakázek (včetně řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontrolu jimi provedené práce) obsahuje ISA 220 (revidované znění).

A8. V příloze k tomuto standardu je uveden seznam záležitostí, k nimž může auditor při stanovení celkové strategie auditu přihlédnout.

A9. Po stanovení strategie auditu může auditor zahájit přípravu podrobnějšího plánu auditu, ve kterém se bude věnovat různým záležitostem zmíněným v celkové strategii auditu a

přihlédne k potřebě dosáhnout cílů auditu prostřednictvím efektivního využití zdrojů auditora. Stanovení celkové strategie auditu a podrobného plánu auditu nemusejí být nutně oddělené procesy ani po sobě nemusejí následovat, nicméně jsou úzce propojené, neboť změny v jednom z nich mohou vyústit ve změny v druhém.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A10. Při auditu malých účetních jednotek může být celý audit prováděn pouze velmi malým auditorským týmem. Řada auditů malých účetních jednotek je prováděna pouze partnerem odpovědným za zakázku (který může být samostatným podnikatelem) ve spolupráci s jedním členem týmu provádějícího zakázku (nebo zcela bez členů týmu). V malém týmu je koordinace a komunikace mezi jeho členy jednodušší. Stanovení celkové strategie auditu malé účetní jednotky nemusí být složitým ani časově náročným úkolem, záleží na velikosti účetní jednotky, komplexnosti auditu a velikosti týmu provádějícího zakázku. Např. stručné memorandum vypracované po dokončení předchozího auditu na základě kontroly auditních dokumentů a popisující záležitosti zjištěné během právě dokončeného auditu, které je aktualizováno v běžném období v návaznosti na diskuse s vlastníkem, který zároveň řídí účetní jednotku, může sloužit jako dokumentace strategie aktuální auditní zakázky, obsahuje-li záležitosti uvedené v odstavci 8.

Plán auditu (viz odstavec 9)

- A11. Plán auditu je podrobnější než celková strategie auditu, neboť zahrnuje povahu, načasování a rozsah auditorských postupů, které mají být členy týmu provádějícího zakázku provedeny. Plánování těchto auditorských postupů probíhá během auditu souběžně s tím, jak se vyvíjí plán auditu. Např. auditorské postupy pro vyhodnocování rizik jsou běžně plánovány v samém úvodu auditu. Plánování povahy, načasování a rozsahu následných specifických auditorských postupů ovšem závisí na výsledku těchto postupů vyhodnocování rizik. Auditor může navíc zahájit provádění následných auditorských postupů u některých skupin transakcí, zůstatků účtů a informací zveřejněných v účetní závěrce před plánováním všech zbývajících následných auditorských postupů.
- A12. Určení povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů vyhodnocení rizik a následných plánovaných auditorských postupů, jejichž předmětem budou informace zveřejněné v účetní závěrce, je důležité s ohledem na široké spektrum těchto informací a možnou velkou míru jejich podrobnosti. Informace zveřejněné v účetní závěrce navíc mohou obsahovat údaje nepocházející z hlavní knihy ani z knih analytické evidence, což může mít rovněž vliv na vyhodnocení rizik a na povahu, načasování a rozsah auditorských postupů reagujících na tato rizika.
- A13. Posouzení informací zveřejňovaných v účetní závěrce již na počátku auditu auditorovi umožní věnovat těmto informacím náležitou pozornost a naplánovat si dostatek času na to, aby se jimi mohl zabývat stejně jako skupinami transakcí, událostmi a zůstatky účtů. Včasné posouzení auditorovi rovněž pomůže určit, jaké dopady budou na audit mít:
- významné nové nebo revidované informace, které účetní jednotka bude povinna zveřejnit v účetní závěrce v důsledku změn prostředí, ve kterém působí, změn finančních podmínek nebo svých aktivit (příkladem může být změna v požadovaném vymezení segmentů a změna informací vykazovaných o těchto segmentech v důsledku významné podnikové kombinace),

- významné nové nebo revidované informace v příloze vyplývající ze změn příslušného rámce účetního výkaznictví,
- nutnost zapojit experta auditora do provádění auditorských postupů týkajících se určitých informací v příloze (například informací o povinnostech z titulu penzijních plánů a jiných požitků po skončení pracovního poměru),
- záležitosti týkající se informací v příloze, které auditor hodlá projednat s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky¹².

Změny v rozhodnutích týkajících se plánování v průběhu auditu (viz odstavec 10)

A14. V důsledku výskytu neočekávaných událostí, změn v podmínkách nebo získání důkazních informací po provedení auditorských postupů se může stát, že bude auditor na základě revidovaného vyhodnocení rizik potřebovat upravit celkovou strategii auditu a plán auditu, a tím i plánovanou povahu, načasování a rozsah následných auditorských postupů. Auditor může získat informace, které se výrazně odlišují od informací, jež měl k dispozici při plánování auditorských postupů. Auditor může např. při provádění testů věcné správnosti získat důkazní informace, které jsou v rozporu s důkazními informacemi získanými při testování provozní účinnosti kontrol.

Nasměrování Řízení, dohled a kontrola (viz odstavec 11)

A15. **Odpovědnost partnera odpovědného za zakázku za charakter**, načasování a rozsah nasměrování členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad jejich prací a kontrola jejich pracovních výsledků se liší v závislosti na mnoha faktorech, mezi něž patří:

- velikost a složitost účetní jednotky,
- oblast, která je předmětem auditu,
- vyhodnocená rizika materiálních nesprávností (např. nárůst vyhodnoceného rizika materiálních nesprávností pro danou oblast auditu zpravidla vyžaduje odpovídající nárůst rozsahu a včasnosti řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a podrobnější kontrolu výsledků jejich kontroly jimi provedené práce, schopnosti a kompetence jednotlivých členů týmu provádějících auditorské práce.

upravuje ISA 220 obsahuje podrobné pokyny týkající se nasměrování auditorských prací, dohledu nad jejich prováděním a jejich kontrolu¹³. **(revidované znění)**.¹⁴

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A16. ~~Jestliže je audit prováděn v plné míře partnerem odpovědným za zakázku, nevystává otázka řízení práce členů týmu provádějícího zakázku a dohledu nad jejich prací ani kontrolu jejich práce. V takových situacích, kdy partner odpovědný za zakázku osobně provedl celou práci, je obeznámen se všemi materiálními skutečnostmi. Utváření objektivního obrázku o správnosti úsudků učiněných v průběhu auditu může přinést praktické problémy v případě, že stejná osoba, která si obrázek utváří, prováděla také celý audit. Jestliže se během auditu řeší zvláště složité nebo nezvyklé problémy a je-li audit prováděn jediným auditorem, může být vhodné konzultovat tyto záležitosti s jinými auditory s odpovídajícími zkušenostmi nebo s profesní auditorskou institucí.~~

¹² ISA 260, odstavec 13

¹³ ISA 220, odstavce 15–17.

¹⁴ ISA 220 (revidované znění), odstavce 29–31.

Dokumentace (viz odstavec 12)

- A17. Dokumentace celkové strategie auditu je záznamem klíčových rozhodnutí, která byla považována za potřebná ve vztahu ke správnému naplánování auditu přijatých v souvislosti s řízením kvality na úrovni zakázky a prostředků použitých pro informování týmu provádějícího zakázku o důležitých záležitostech. Auditor může např. shrnout celkovou strategii auditu do podoby memoranda, které obsahuje zásadní rozhodnutí týkající se celkového rozsahu, načasování a provádění auditu.
- A18. Dokumentace plánu auditu je záznam plánované povahy, načasování a rozsahu postupů vyhodnocení rizik a následných auditorských postupů na úrovni tvrzení, jež reagují na vyhodnocená rizika. Zároveň slouží jako záznam řádného plánování auditorských postupů, které mohou být kontrolovány a schváleny před vlastní realizací. Auditor může použít standardní auditorské programy nebo kontrolní seznamy provedení auditorských postupů, upravených náležitým způsobem tak, aby byly zohledněny konkrétní podmínky zakázky.
- A19. Záznam významných změn v celkové strategii auditu a v plánu auditu a následných změn v naplánované povaze auditorských postupů a v jejich načasování a rozsahu vysvětluje důvody provedení významných změn a přijetí celkové strategie a plánu auditu v konečné podobě pro účely auditu. Je také dokladem náležitých reakcí na významné změny, které se vyskytly během auditu.

A20A. Dokumentace k řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontrole jejich práce v souladu s ISA 220 (revidované znění) může obsahovat rovněž záznamy o významných změnách v plánovaném charakteru, načasování a rozsahu řízení, dohledu a kontroly.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A20. Jak je uvedeno v odstavci A11, jako dokumentace strategie auditu menší účetní jednotky může sloužit vhodné, stručné memorandum. Pro plán auditu lze použít standardní auditorské programy nebo kontrolní seznamy (viz odstavec A17) vycházející z předpokladu malého počtu kontrol¹⁵, což je u menších účetních jednotek pravděpodobné, pokud jsou upraveny vzhledem k podmínkám zakázky, včetně vyhodnocení rizik auditorem.

Další záležitosti, k nimž je třeba přihlédnout při první auditní zakázce (viz odstavec 13)

- A21. Účel a cíl plánování auditu jsou shodné bez ohledu na to, jedná-li se o první auditní zakázku nebo o opakující se zakázku. U první auditní zakázky se však může stát, že auditor bude muset rozšířit plánované aktivity, neboť zpravidla postrádá předchozí zkušenosti s účetní jednotkou, ke kterým se při plánování opakující se zakázky přihlíží. V případě prvních auditních zakázek může auditor přihlédnout při stanovení celkové strategie auditu a plánu auditu k dalším skutečnostem, k nimž patří mimo jiné:
- není-li to v rozporu s právními předpisy, dohody s předchozím auditorem, např. ve spojitosti s kontrolou spisu předchozího auditora,
 - veškeré důležité záležitosti (včetně aplikace účetních zásad nebo auditorských

¹⁵ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(a)

PLÁNOVÁNÍ AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

standardů a standardů platných pro výkaznictví) projednané s vedením ve spojitosti s prvním výběrem auditora, informování osob pověřených správou a řízením účetní jednotky o těchto záležitostech a o způsobu, jakým ovlivňují celkovou strategii auditu a plán auditu,

- auditorské postupy, které jsou nutné pro získávání dostatečných důkazních informací o počátečních zůstatcích¹⁶,
- ~~další procedury vyžadované systémem řízení kvality ve společnosti v případech prvních auditních zakázek (např. reakce navržené a implementované společností pro první auditní zakázky (firemní systém řízení kvality společnosti může vyžadovat např. zahrnovat reakce vyžadující, aby se do kontroly celkové strategie auditu před zahájením důležitých auditorských postupů nebo do kontroly zpráv před jejich vydáním zapojil další partner nebo jiný zkušený pracovník auditora s příslušnými pravomocemi).~~

¹⁶ ISA 510 „První auditní zakázka – počáteční zůstatky“.

Příloha

(viz odstavce 7 - 8 a A8 - A11)

Záležitosti, k nimž může auditor přihlédnout při stanovení celkové strategie auditu

V této příloze jsou uvedeny příklady okolností, ke kterým může auditor přihlédnout při ~~stanovení celkové strategie auditu~~ řízení kvality na úrovni zakázky. Mnohé z těchto okolností budou mít vliv také na auditorův na celkovou strategii auditu a na podrobný plán auditu. Popisované příklady pokrývají širokou škálu okolností, jež se vztahují na řadu zakázek. Některé z níže uváděných okolností bude možná nutné posuzovat podle jiných standardů ISA, na druhou stranu ale ne všechny z těchto okolností budou relevantní pro všechny audity a tento seznam nemusí být nutně úplný.

Vlastnosti zakázky

- rámec účetního výkaznictví, dle kterého byly připraveny finanční informace, které budou předmětem auditu, včetně případné nutnosti sesouhlasení těchto informací na jiný rámec účetního výkaznictví,
- požadavky na předkládání zpráv a výkazů specifické pro dané odvětví, např. zprávy vyžadované regulačními orgány příslušného odvětví,
- očekávané pokrytí auditem, včetně počtu a umístění složek, které budou do tohoto rozsahu spadat,
- povaha řídicích vztahů mezi mateřskou společností a jejími složkami, která určuje způsob, jakým má být skupina konsolidována,
- rozsah, v jakém jsou složky auditovány jinými auditory,
- povaha obchodních segmentů, které mají být auditovány, včetně nutnosti speciálních znalostí,
- měna vykazování, která má být použita, včetně nutnosti přepočtu ověřovaných finančních informací,
- nutnost provést, kromě auditu pro konsolidační účely, také statutární audit individuální účetní závěrky,
- existence interního auditu účetní jednotky, a jestliže interní audit existuje, zda lze jeho práci využít pro účely auditu, v jakých oblastech a v jakém rozsahu,
- využívání služeb servisních organizací účetní jednotkou a způsob, jakým může auditor získat doklady vztahující se k návrhu či k fungování kontrol, které tyto organizace provedly,
- očekávané využití důkazních informací získaných v předchozích auditech, např. důkazních informací týkajících se procedur vyhodnocování rizik a testů kontrol,
- vliv informačních technologií na auditorské postupy včetně dostupnosti dat a očekávané využití auditorských technik s využitím počítače,
- koordinace očekávaného pokrytí auditem a načasování auditorských prací s veškerými prověrkami mezitímních finančních informací a dopad na audit informací získaných během těchto prověrek,
- možnost spolupracovat s pracovníky klienta a dostupnost údajů.

Cíle v oblasti výkaznictví, načasování auditu a povaha informací

- harmonogram účetní jednotky pro oblast výkaznictví, např. termíny předkládání zpráv a výkazů v předběžné a finální fázi auditu,
- organizování schůzek s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, na kterých by byl projednáván rozsah, povaha a načasování auditu,
- jednání s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky týkající se očekávaného druhu zpráv a dalších sdělení, písemných i ústních, a termínů jejich předkládání včetně zprávy auditora, dopisů vedení společnosti a sdělení adresovaných osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky,
- jednání s vedením týkající se očekávané komunikace související s průběhem auditorských prací během realizace zakázky,
- vzájemné informování se s auditory složek ve spojitosti s očekávanými druhy zpráv a s dalšími sděleními souvisejícími s auditem složek a termíny jejich předkládání,
- očekávaná povaha a načasování výměny informací mezi členy týmu provádějícího zakázku včetně povahy a načasování schůzí týmu a určení termínů kontroly jejich dosavadní práce,
- zjištění, zda se očekává další komunikace se třetími stranami včetně povinností spojených s předkládáním zpráv a výkazů, zákonných či smluvních, vyplývajících z auditu.

Významné faktory, přípravné práce a znalosti získané z jiných zakázek

- určení materiality podle ISA 320¹⁷ a případně:
 - určení materiality pro složky a předání informací o ní auditorům složek podle ISA 600¹⁸,
 - předběžné identifikace významných složek materiálních skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejňovaných informací,
- předběžné určení oblastí auditu, v nichž existuje zvýšené riziko výskytu materiální nesprávnosti,
- dopad vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jako celku na nasměrování auditu, na dohled nad jeho prováděním a na jeho kontrolu,
- způsob, jakým auditor upozorní členy týmu provádějícího zakázku na nutnost uplatňování ostražitého a odborně skeptického přístupu při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací,
- výsledky předchozích auditů, během kterých byla hodnocena provozní účinnost vnitřního kontrolního systému, včetně povahy zjištěných nedostatků a opatření, která byla přijata za účelem nápravy,
- projednání záležitostí, které mohou audit ovlivnit, s pracovníky odpovědnými za poskytování dalších služeb účetní jednotce,

¹⁷ ISA 320 „Materialita při plánování a provádění auditu“.

¹⁸ ISA 600 „Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“, odstavce 21 - 23 a 40(c).

PLÁNOVÁNÍ AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- změny v příslušném rámci účetního výkaznictví, například změny účetních standardů, jejichž součástí mohou být významné nové nebo revidované informace v zveřejňované v účetní závěrce
- doklady o snaze vedení navrhnout, zavést a udržovat funkční vnitřní kontrolní systém včetně dokladů o náležité dokumentaci tohoto vnitřního kontrolního systému,
- objem transakcí, který by mohl pomoci určit, zda by bylo pro auditora efektivnější spolehnout se na vnitřní kontrolní systém,
- důležitost přisuzovaná vnitřnímu kontrolnímu systému v rámci celé účetní jednotky ve vztahu k jejímu úspěšnému fungování,
- procesy, které vedení používá pro identifikaci a sestavení informací, které v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví mají být uvedeny v účetní závěrce, včetně těch, které obsahují údaje nepocházející z hlavní knihy ani z knih analytické evidence,
- významné novinky v podnikatelské oblasti, které mají vliv na účetní jednotku, včetně vývoje na poli informačních technologií a podnikatelských procesů, změn v užším vedení a fúzí, akvizic a odprodejů,
- významné novinky z příslušného odvětví, jako jsou změny v předpisech vztahujících se na toto odvětví a nové požadavky na výkaznictví,
- další významné relevantní novinky, např. změny v právním prostředí, které mají vliv na účetní jednotku.

Povaha, načasování a rozsah zdrojů

- ~~výběr členů~~ **lidské, technologické a duševní zdroje přidělené na zakázku, resp. zdroje, které jsou pro zakázku k dispozici (například přidělení pracovníků do týmu provádějícího zakázku (v případě potřeby včetně osoby odpovědné za kontrolu kvality zakázky) a rozdělení auditorských prací mezi členy týmu ně, včetně přidělení náležitě zkušených členů týmu do oblastí s vyšším rizikem materiální nesprávnosti)**
- příprava rozpočtu zakázky včetně určení dostatečného množství času, který bude potřebný v oblastech s vyšším rizikem materiální nesprávnosti.