

Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek

První díl – Základní koncepty

Druhé vydání



International Federation
of Accountants

Výbor pro malé a střední auditorské praxe
Mezinárodní federace účetních
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Tuto implementační příručku vydává Výbor pro malé a střední auditorské praxe Mezinárodní federace účetních (IFAC), který zastupuje zájmy auditorů působících v malých a středních auditorských praxích a dalších auditorů poskytujících služby malým a středním účetním jednotkám.

Schválené znění publikace v anglickém jazyce je k dispozici zdarma na webových stránkách IFAC: www.ifac.org.

Posláním IFAC je sloužit veřejnému zájmu, v celosvětovém měřítku posilovat postavení účetní profese a přispívat k rozvoji silných mezinárodních ekonomik vydáváním a prosazováním vysoce kvalitních odborných standardů, podporou jejich mezinárodního sbližování a zaujímáním stanoviska k otázkám veřejného zájmu, u nichž je odborný názor účetní profese nanejvýš relevantní.

Pokud máte zájem o další informace, pište prosím na paulthompson@ifac.org.

Copyright© Říjen 2010, Mezinárodní federace účetních (IFAC). Všechna práva vyhrazena. Pořizovat kopie této publikace je možné pouze pro studijní účely a osobní potřebu. Kopie nesmějí být prodávány ani rozšiřovány a každá musí být opatřena následující poznámkou: „Copyright© Říjen 2010, Mezinárodní federace účetních (IFAC). Všechna práva vyhrazena. Použito se svolením IFAC“. V ostatních případech je k reprodukci, ukládání nebo přenášení tohoto dokumentu vyžadováno písemné svolení IFAC, s výjimkou případů, kdy jsou tyto činnosti povoleny zákonem. Kontaktujte permissions@ifac.org.

ISBN: 978-80-86679-12-9

Obsah

První díl	Primární odkaz na standardy ISA	Strana
Předmluva		5
Výzva k předkládání připomínek		6
1. Jak příručku používat		8
2. Klarifikované standardy ISA		13
Klíčové koncepty		19
3. Audit založený na vyhodnocení rizik – úvodní přehled	Různé	20
4. Etika, standardy ISA a řízení kvality	ISQC 1, 200, 220	38
5. Vnitřní kontrolní systém – účel a složky	315	51
6. Tvrzení v účetní závěrce	315	77
7. Významnost (materialita) a auditorské riziko	320	84
8. Postupy vyhodnocení rizik	240, 315	94
9. Reakce na vyhodnocená rizika	240, 300, 330, 500	104
10. Další auditorské postupy	330, 505, 520	115
11. Účetní odhady	540	136
12. Spřízněné strany	550	145
13. Události po datu účetní závěrky	560	154
14. Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	570	161
15. Přehled dalších požadavků ISA	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720	171
16. Dokumentace auditu	ISQC 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330	205
17. Formulace výroku k účetní závěrce	700	218

Obsah

Druhý díl	Primární odkaz na standardy ISA	Strana
Předmluva		5
Výzva k předkládání připomínek		6
1. Jak příručku používat		8
2. Úvod k případovým studiím		13
FÁZE 1: Vyhodnocení rizik		24
3. Vyhodnocení rizik – úvodní přehled		24
Přípravné práce		27
4. Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu	ISQC 1, 210, 220, 300	27
Plánování auditu		43
5. Celková strategie auditu	300	43
6. Stanovení významnosti (materiality) a její používání	320, 450	54
7. Porady auditorského týmu	240, 300, 315	70
Provedení postupů vyhodnocení rizik		79
8. Přirozená rizika – identifikace	240, 315	79
9. Přirozená rizika – vyhodnocení	240, 315	107
10. Významná rizika	240, 315, 300	117
11. Seznámení s vnitřním kontrolním systémem	240, 315	127
12. Posouzení vnitřního kontrolního systému	315	141
13. Informování o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému	265	170
14. Dokončení fáze vyhodnocení rizik	315	183
FÁZE II: Reakce na vyhodnocená rizika		193
15. Reakce na vyhodnocená rizika – úvodní přehled	–	193
16. Plán auditu reagující na vyhodnocená rizika	260, 300, 330, 500	196
17. Stanovení rozsahu testů	330, 500, 530	219
18. Dokumentování provedených prací	230, 500	248
19. Písemná prohlášení	580	252
FÁZE III: Příprava zprávy auditora		264
20. Příprava zprávy auditora – úvodní přehled	–	264
21. Zhodnocení důkazních informací	220, 330, 450, 520, 540	267
22. Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	260, 450	284
23. Modifikace zprávy auditora	705	295
24. Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti	706	308
25. Srovnávací informace	710	314

Předmluva

Cílem druhého vydání této příručky, zpracované na objednávku Výboru pro malé a střední auditorské praxe (SMP) Mezinárodní federace účetních (IFAC) a určené auditorům malých a středních účetních jednotek (SME), je podporovat konzistentní uplatňování mezinárodních auditorských standardů (ISA).

Příručka je dílem Kanadského institutu autorizovaných účetních znalců (CICA), nicméně Výbor SMP IFAC převzal za její obsah plnou odpovědnost. Na její revizi se podílel odborný personál Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) a globální poradní panel, v němž bylo zastoupeno široké spektrum členských organizací IFAC.

Příručka nemá normativní charakter a obsahuje pouze návodné informace k uplatňování ISA. Jejím cílem není nahradit studium ISA, ale má sloužit jako doplňující materiál, který může auditorům pomoci standardy lépe pochopit a konzistentně je při auditu účetních závěrek SME uplatňovat. Příručka nicméně nepokrývá všechny aspekty standardů ISA a nelze na jejím základě posuzovat ani prokazovat soulad s těmito standardy.

Smyslem příručky je jednotlivé mezinárodní standardy vysvětlit a ilustrovat jejich uplatňování, a tím přispět k prohloubení znalostí o auditech prováděných v souladu se standardy ISA. Příručka popisuje praktický návod, který lze použít při auditu SME založeném na vyhodnocení rizik. Měla by auditorům pomoci provádět v praxi audity SME kvalitněji a s menšími náklady, aby mohli lépe sloužit veřejnému zájmu. Předpokládá se rovněž, že ji členské organizace IFAC, auditorské společnosti i další subjekty budou využívat pro vzdělávání a školení účetních a studentů.

Členské organizace IFAC i auditorské společnosti mohou příručku používat ve stávajícím stavu nebo si ji mohou přizpůsobit svým konkrétním potřebám a platné legislativě. Příručka může být základem pro vývoj dalších produktů, např. školicích materiálů, auditorského softwaru, kontrolních seznamů či formulářů.

Výbor SMP IFAC zve k návštěvě mezinárodního centra pro malé a střední auditorské praxe na svých webových stránkách (www.ifac.org/smp), kde je zdarma k dispozici celá řada dalších publikací a informačních zdrojů.

Sylvie Voghel

Předsedkyně Výboru SMP IFAC

Říjen 2010

Výzva k předkládání připomínek

Tato publikace obsahuje druhé vydání příručky. I když jsme přesvědčeni, že příručka je pro uživatele přínosná a maximálně kvalitní, vždy existuje prostor pro zlepšení. Proto bychom chtěli příručku průběžně aktualizovat tak, aby odrážela současné znění mezinárodních standardů a byla co nejužitečnější.

Vítáme proto jakékoli připomínky od národních orgánů vydávajících standardy, členských organizací IFAC, auditorů i dalších subjektů. Připomínky odborné veřejnosti nám umožní posoudit skutečný přínos této příručky a zkvalitnit její třetí vydání. Uvítáme, když nám zašlete své názory týkající se následujících oblastí.

1. K jakým účelům příručku používáte? Používáte ji např. pro účely školení, v praxi jako referenční zdroj nebo nějakým jiným způsobem?
2. Je příručka dostatečně přizpůsobena potřebám auditu SME?
3. Je podle vás příručka přehledná? Pokud ne, jaká opatření byste v tomto směru navrhovali?
4. V čem ještě by se dala příručka zlepšit, aby byla užitečnější?
5. Víte o nějakých produktech, např. školicích materiálech, auditorském softwaru, kontrolních seznamech, formulářích nebo programech pro provádění auditu, které vznikly s použitím této příručky? Pokud ano, o jaké se jedná.

Své připomínky zasílejte prosím Paulu Thompsonovi (Senior Technical Manager) na následující adresu:

Email: paulthompson@ifac.org

Fax: +1 212-286-9570

Adresa: Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017, USA

Omezení odpovědnosti

Cílem této příručky je poskytovat podporu auditorům při auditu účetních závěrek malých a středních účetních jednotek v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), nikoli tyto standardy nahrazovat. Auditor by měl při používání této příručky uplatňovat svůj odborný úsudek a zohledňovat konkrétní okolnosti a podmínky prováděného auditu. IFAC nepřebírá žádnou zodpovědnost ani závazky, které by mohly být přímým či nepřímým důsledkem aplikace této příručky.

1. Jak příručku používat

Cílem této příručky je poskytnout praktický návod auditorům pro účely auditu malých a středních účetních jednotek (SME). Žádná část příručky však nemá nahrazovat:

- **Prostudování standardů ISA**
Předpokládá se, že auditoři se již seznámili s mezinárodními auditorskými standardy (ISA) ve znění zveřejněném v publikaci nazvané *Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb z roku* (příručka IFAC), která je zdarma k dispozici na webových stránkách IFAC web.ifac.org/publications. V souladu s odstavcem ISA 200.19 se auditor musí seznámit s úplným zněním každého relevantního standardu ISA, včetně jeho aplikační a vysvětlující části, aby rozuměl jeho cílům a dokázal správně uplatňovat jeho požadavky. Text standardů ISA, doplněný o „často kladené otázky“ a další materiály, je k dispozici rovněž na webových stránkách Clarity Center web.ifac.org/clarity-center/index.
- **Uplatňování odborného úsudku**
Auditor musí v závislosti na konkrétních skutečnostech a okolnostech týkajících se dané auditorské společnosti a zakázky a v případech vyžadujících interpretaci ustanovení jednotlivých standardů uplatňovat svůj vlastní odborný úsudek.

Tato příručka je určena všem auditorům, jimž by měla pomáhat při implementaci standardů ISA v souvislosti s auditu SME, nicméně předpokládá se, že významnou skupinou jejich uživatelů budou malé a střední auditorské praxe (SMP).

Příručku lze využívat k následujícím účelům:

- Lepší pochopení auditů prováděných v souladu se standardy ISA;
- Zpracování manuálů (podle potřeby doplněných o požadavky vyplývající z legislativy daného státu a z interních zásad dané auditorské společnosti) pro auditorský personál, které budou používány v každodenní praxi pro referenční účely, pro účely školení, samostudia i k diskusím;
- Zajištění konzistentního přístupu auditorského personálu k plánování a provádění auditu.

V příručce se často hovoří o auditorském týmu, tedy o situaci, kdy auditní zakázku provádí skupina několika osob. Nicméně stejné obecné principy platí i pro auditu prováděné jedním auditorem.

1.1 Rozmnožování, překlady a adaptace příručky

IFAC podporuje rozmnožování, překládání a adaptování svých publikací. V případě zájmu o reprodukci, překlad nebo adaptaci této příručky kontaktujte permissions@ifac.org.

1.2 Obsah a organizace příručky

Příručka nezvolila cestu prosté sumarizace obsahu jednotlivých standardů, tak jak jsou číselně řazeny. Místo toho je rozdělena do následujících dvou dílů:

- První díl – Základní koncepty
- Druhý díl – Praktická část

Tento první díl příručky obsahuje obecný popis celého procesu auditu a vysvětluje jeho základní koncepty, jako je významnost (materialita), tvrzení, vnitřní kontrolní systém, postupy vyhodnocení rizik či používání dalších auditorských postupů reagujících na vyhodnocená rizika.

Kromě toho shrnuje požadavky standardů ISA týkající se:

- Specifických oblastí auditu, jako jsou účetní odhady, spřízněné strany, události po datu účetní závěrky, předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky a další;
- Dokumentace auditu;
- Formulování výroku k účetní závěrce.

Druhý díl příručky je věnován praktickému uplatňování základních konceptů, popsanych v prvním dílu. Jeho struktura sleduje obvyklé fáze provádění auditu, od přijetí zakázky přes plánování, vyhodnocení rizik, reakci na vyhodnocená rizika, zhodnocení shromážděných důkazních informací až po formulování výroku auditora.

Aby se text zbytečně neopakoval, druhý díl již znovu neuvádí požadavky standardů ISA týkající se specifických oblastí auditu, jako jsou odhady, spřízněné strany, události po datu účetní závěrky, předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky a další, jimž jsou v prvním díle věnovány samostatné kapitoly, případně jsou popsány v kapitole 15 nazvané Přehled dalších požadavků ISA.

Organizace jednotlivých kapitol

Jednotlivé kapitoly příručky mají následující strukturu:

- **Název kapitoly**
- **Schéma procesu auditu – výňatek**
Většina kapitol začíná výňatkem ze schématu procesu auditu (pokud je to relevantní), v němž jsou zvýrazněny aktivity, které kapitola popisuje.
- **Obsah kapitoly**
Stručně se popisuje obsah a cíl kapitoly.
- **Odkaz na příslušné standardy ISA**
Úvodní část většiny kapitol příručky obsahuje výňatky ze standardů ISA, které jsou pro její obsah relevantní. Obvykle se jedná o citace požadavků standardů, v některých případech rovněž o jejich cíle (které jsou někdy, jestliže je předmětem kapitoly jeden konkrétní standard ISA, uvedeny samostatně), vybrané definice a aplikační ustanovení. Citování určitých výňatků neznamená, že ostatní části daného standardu či ostatní standardy ISA týkající se daného tématu není nutné brát v úvahu. Například požadavky takových standardů jako ISA 200, ISA 220 nebo ISA 300 se uplatňují v celém procesu auditu, i když jejich číslo je v příručce uvedeno pouze u jedné nebo dvou kapitol.
- **Úvodní přehled a další informace**
Úvodní přehled obsahuje:
 - Citace ustanovení příslušných standardů ISA,
 - Přehled problematiky, jíž je kapitola věnována.

Po úvodním přehledu následuje podrobnější rozbor předmětu kapitoly a praktické návody spolu s metodikou jak konkrétní standard uplatňovat. Text je doplněn případnými odkazy na relevantní standardy ISA. Příručka se zaměřuje primárně na standardy ISA (s výjimkou č. 800 a výše), které upravují audit historických finančních informací, nicméně zohledňuje rovněž požadavky *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce vydaného Mezinárodní radou pro etické standardy pro účetní odborníky* (Etický kodex IESBA) a požadavky mezinárodního standardu pro řízení kvality č. 1 (ISQC 1), *Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*.

- **Praktická poznámka**

V textu příručky je uvedena celá řada „praktických poznámek“, v nichž lze nalézt praktické rady zaměřující se na záležitosti, které se v praxi někdy snadno přehlédnout nebo u nichž mají auditoři často potíže s výkladem a aplikací některých konceptů.

- **Ilustrativní případové studie**

Do druhého dílu příručky byly zařazeny dvě případové studie, na nichž je názorně předvedeno praktické použití mezinárodních auditorských standardů. V závěru většiny kapitol druhého dílu jsou diskutovány vždy dva možné způsoby aplikace požadavků vyplývajících z těchto standardů. Bližší informace o případových studiích naleznete v kapitole 2 druhého dílu této příručky.

Obě studie i související dokumentace slouží čistě pro ilustrativní účely. Uvedená dokumentace představuje krátký výňatek z typického spisu auditora a popisuje pouze jeden z možných způsobů jak splnit požadavky mezinárodních auditorských standardů. Na prezentovaných údajích, analýzách a komentářích jsou ilustrovány pouze některé okolnosti a aspekty, které musí auditor během auditu pokrýt. Jako vždy se musí řídit svým odborným úsudkem.

První případová studie pojednává o fiktivní společnosti Dephta Furniture. Jedná se o místní rodinnou firmu vyrábějící nábytek, která zaměstnává 10 pracovníků na plný úvazek. Její struktura řízení je jednoduchá, jen s několika úrovněmi vedení, a zpracování transakcí probíhá též nekomplikovaným způsobem. Pro účely účetnictví se používá komerčně dostupný software. Druhá případová studie se zabývá další fiktivní společností, a to Kumar & Co. V tomto případě jde o velmi malou společnost se dvěma zaměstnanci na plný úvazek a jedním vlastníkem, pro kterou ještě na částečný úvazek pracuje účetní.

Další publikace IFAC

Jako doplněk k této příručce si lze prostudovat rovněž *Příručku k řízení kvality pro malé a střední auditorské praxe* (SMP), která je zdarma k dispozici na webových stránkách IFAC

<http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>

1.3 Glosář termínů

Příručka používá řadu termínů definovaných v Etickém kodexu IESBA, v glosáři termínů a ve standardech ISA (vydaných v příručce IFAC „*Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb*“ pro rok 2010). Tyto definice musí znát jak partneři, tak ostatní členové auditorského týmu.

Kromě toho příručka používá následující termíny:

Kontroly k zamezení podvodu

Jedná se o kontroly, které vedení účetní jednotky navrhlo s cílem předcházet podvodům, resp. pro účely jejich následného odhalování a zavádění nápravných opatření. Vzhledem k riziku potlačování vnitřních kontrol

vedením nemusí být tyto kontroly schopny podvodu zabránit, ale plní odstrašující funkci a ztěžují zastírání spáchaných podvodů. Níže uvádíme typické příklady těchto kontrol:

- Interní zásady a postupy, které rozšiřují okruh odpovědných osob, např. požadavek na schvalování účetních zápisů podpisem;
- Kvalitnější přístupové kontroly u citlivých údajů a transakcí;
- „Tichý alarm“;
- Reportování nesrovnalostí a odchylek;
- „Audit trail“ – průkazný záznam o provedení transakce;
- Krizové plány pro řešení podvodů;
- Postupy v oblasti lidských zdrojů, např. vytipování/monitorování osob, u nichž je pravděpodobnost páchaní podvodu nadprůměrná (např. osoby s finančně velmi náročným životním stylem);
- Mechanismy pro anonymní oznamování potenciálních podvodů.

Celopodnikové kontroly

Celopodnikové kontroly slouží k ošetření zásadních (pervazivních) rizik. Vytvářejí v účetní jednotce celkovou etickou atmosféru („tone at the top“) a vymezují, co lze od kontrolního prostředí účetní jednotky obecně očekávat. Jsou sice ve srovnání s kontrolami na úrovni podnikových procesů obvykle méně hmatatelné, ale mají zásadní a významný vliv na všechny ostatní vnitřní kontroly. Vytvářejí důležitý základ, ze kterého (případně) ostatní vnitřní kontroly vycházejí. Příkladem celopodnikových kontrol je např. důraz, který vedení účetní jednotky klade na etické jednání, přístup k vnitřnímu kontrolnímu systému, nábor kompetentních pracovníků, mechanismy bránící podvodům nebo sestavení účetní závěrky. Tyto kontroly mají dopad na všechny ostatní podnikové procesy fungující v rámci účetní jednotky.

Vedení

Osoba(y) s řídicí zodpovědností za výkon činností účetní jednotky. U některých účetních jednotek v některých právních systémech pojem vedení zahrnuje několik nebo všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky – například výkonné členy orgánů společnosti nebo vlastníka-manažera.

Osoby pověřené správou a řízením

Osoba(y) nebo organizace (např. svěřenský správce) s odpovědností za dohled nad strategickým vedením účetní jednotky a s povinnostmi, které se týkají vyvozování odpovědnosti za účetní jednotku. To zahrnuje i dohled nad procesem účetního výkaznictví. U některých účetních jednotek v některých právních systémech mohou osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zahrnovat členy vedení – například výkonné členy orgánů společnosti účetních jednotek ze soukromého i veřejného sektoru nebo vlastníka-manažera.

Vlastník-manažer

Jedná se o vlastníky účetní jednotky, kteří se podílejí na řízení jejího každodenního chodu. Vlastník-manažer bude ve většině případů současně osobou pověřenou správou a řízením účetní jednotky.

Malé a střední auditorské praxe/společnosti (SMP)

Jedná se o auditorské praxe/společnosti vyznačující se následujícími rysy: jejich klienty jsou většinou malé a střední účetní jednotky (SME), interní odborné zdroje, které jsou omezené, jsou doplňovány zdroji externími a rovněž počet odborných zaměstnanců takové auditorské společnosti je omezený. Nicméně konkrétní charakter SMP bude v různých právních systémech různý.

1.4 Použité zkratky

Tvrzení (kombinovaná)	C = Úplnost E = Existence A = Správnost a správné období V = Ocenění
CAAT	Auditorské techniky využívající počítač
IAASB	Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy
Etický kodex IESBA	Etický kodex pro auditory a účetní znalce
IFAC	Mezinárodní federace účetních
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
ISA	Mezinárodní auditorské standardy
ISAE	Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky
IAPS	Mezinárodní auditorské pokyny pro praxi
ISQC	Mezinárodní standardy pro řízení kvality
ISRE	Mezinárodní standardy pro prověrky
ISRS	Mezinárodní standardy pro související služby
IT	Informační technologie
RMM	Riziko významné (materiální) nesprávnosti
SME	Malé a střední účetní jednotky
SMP	Malé a střední auditorské praxe

2. Klarifikované standardy ISA

V březnu 2009 oznámila IAASB dokončení projektu, jehož cílem bylo posílit srozumitelnost a přesnost standardů ISA (tzv. Clarity Project). V rámci tohoto projektu byla struktura každého standardu ISA upravena podle nové jednotné konvence, přičemž jejich znění bylo buď komplexně revidováno, nebo pouze přeformulováno, tak aby zohledňovalo tuto konvenci i obecné požadavky na srozumitelnost a přesnost textu. Díky tomu mají auditoři dnes k dispozici 36 nově aktualizovaných a klarifikovaných standardů ISA a jeden klarifikovaný standard ISQC.

Struktura klarifikovaných standardů

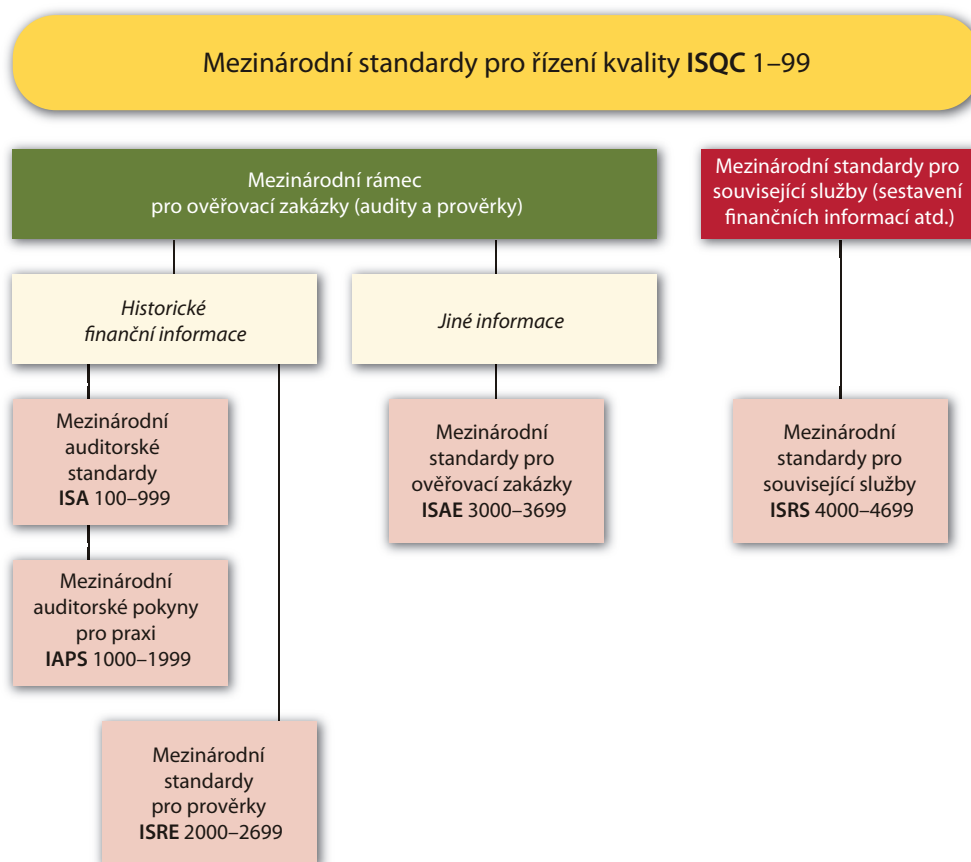
Klarifikované standardy ISA mají jednotkou strukturu, kterou popisuje následující tabulka.

Část ISA	Charakteristika
Úvod	V úvodu je vysvětlen cíl daného standardu ISA a jeho rozsah, včetně jeho vazby na jiné standardy ISA, dále jeho předmět, co se v souvislosti s ním očekává od auditorů a dalších subjektů, a celkový kontext standardu.
Cíle auditora	Další část vymezuje cíle, jichž by měl auditor dosáhnout splněním požadavků daného standardu ISA. Pro účely splnění svých obecných cílů musí auditor při plánování a provádění auditu používat cíle uvedené v příslušných standardech ISA a při tom brát ohled na vzájemné vztahy mezi jednotlivými standardy ISA. V souladu s odstavcem ISA 200.21 je auditor povinen: (a) Rozhodnout, zda je v zájmu splnění cílů stanovených ve standardech ISA nutné nad rámec auditorských postupů vyžadovaných standardy ISA provést nějaké další postupy; (b) Posoudit, zda shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace.
Definice	Tato část obsahuje vymezení významu, který pro účely standardů ISA mají některé termíny. Tyto definice jsou uvedeny v zájmu konzistentní aplikace a interpretace standardů ISA a nemají přednost před definicemi sloužícími jiným účelům, například před definicemi vyskytujícími se v právních předpisech. Není-li uvedeno jinak, tyto termíny se používají ve stejném významu ve všech standardech ISA.
Požadavky	Tato část definuje konkrétní požadavky kladené na auditora. Požadavky se v [anglickém textu] standardů ISA vyjadřují slovesem „shall“ [česky „musí“]. Například odstavec ISA 200.15 obsahuje následující požadavek: „Auditor je povinen plánovat a provádět audit s profesním skepticizmem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku bude účetní závěrka významným (materiálním) způsobem zkreslena.“

Část ISA	Charakteristika
Aplikační a vysvětlující část	<p>Aplikační a vysvětlující část blíže vysvětluje požadavky daného standardu ISA a jejich naplňování. Tato část obvykle především:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Podrobněji vysvětluje, jaký je obsah požadavku a čeho se týká; • Pokud je to relevantní, popisuje aspekty specifické pro audity menších účetních jednotek; • Obsahuje příklady postupů, jež jsou pro dané okolnosti vhodné. Nicméně výběr konkrétních auditorských postupů vyžaduje uplatňování odborného úsudku, který zohlední konkrétní okolnosti dané účetní jednotky a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti. <p>Tyto návodné informace sice nemají charakter požadavků, nicméně jsou důležité pro náležitě uplatňování požadavků jednotlivých standardů ISA. Aplikační a vysvětlující část může rovněž popisovat širší kontext záležitostí, které jsou předmětem daného standardu ISA.</p>
Přílohy	<p>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.</p>

2.1 Seznam standardů ISA a odkazy

Následující schéma ilustruje širší rámec standardů ISA.



V následující tabulce je uveden seznam standardů ISA (důležitých pro auditu SME) a ISQC 1 doplněný odkazem na příslušnou kapitolu této příručky. V této souvislosti bychom však chtěli upozornit, že řada standardů ISA (např. ty, které upravují používání analytických postupů) je relevantní pro více fází auditu. V tabulce je uveden pouze odkaz na kapitolu, která se ustanoveními daného standardu primárně zabývá. Nicméně mohou se mu věnovat i jiné kapitoly, což je případ mnohých požadavků standardů ISA (např. požadavku na uplatňování odborného úsudku).

ISA /ISQC 1		Díl a kapitola V1 = První díl V2 = Druhý díl
ISQC 1	Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby	V1-4, 16 V2-4
200	Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorскими standardy	V1-3, 4
210	Sjednávání podmínek auditních zakázek	V2-4
220	Řízení kvality auditu účetní závěrky	V1-16, V2-4, 21
230	Dokumentace auditu	V1-4, 16, V2-18
240	Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky	V1-8, 9, 16 V2-7, 8, 9, 10
250	Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky	V1-15
260	Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	V2-16, 22
265	Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení	V2-13
300	Plánování auditu účetní závěrky	V1-9, 16 V2-4, 5, 7, 10, 16
315	Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí	V1-3, 5, 6, 8, 16 V2-7, 8, 9, 10, 11, 12, 14
320	Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu	V1-7, V2-6
330	Reakce auditora na vyhodnocená rizika	V1-3, 9, 10, 16 V2-16, 17, 21
402	Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace	V1-15
450	Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu	V2-6, 21, 22
500	Důkazní informace	V1-9, V2- 16, 17, 18
501	Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek	V1-15
505	Externí confirmace	V1-10
510	První auditní zakázka – počáteční zůstatky	V1-15
520	Analytické postupy	V1-10, V2-21
530	Výběr vzorků	V2-17
540	Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů	V1-11, V2-21

ISA /ISQC 1		Díl a kapitola V1 = První díl V2 = Druhý díl
550	Spřízněné strany	V1-12
560	Události po datu účetní závěrky	V1-13
570	Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	V1-14
580	Písemná prohlášení	V2-19
600	Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)	V1-15
610	Využití práce interních auditorů	V1-15
620	Využití práce auditorova experta	V1-15
700	Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce	V1-3, 17
705	Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora	V2-23
706	Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora	V2-24
710	Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka	V2-25
720	Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku	V1-15
800	Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely	Žádná
805	Zvláštní aspekty – audit jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu	Žádná
810	Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce	Žádná

ISA 800, 805 a 810 jsou pro audit SME relevantní jen minimálně, takže se jimi žádná kapitola příručky nezabývá.

V následující tabulce je uveden seznam kapitol této příručky s odkazem na příslušný standard ISA, jemuž je kapitola primárně věnována.

Poznámka: V tabulce jsou uvedeny pouze nejdůležitější standardy ISA, řada kapitol jich pokrývá několik.

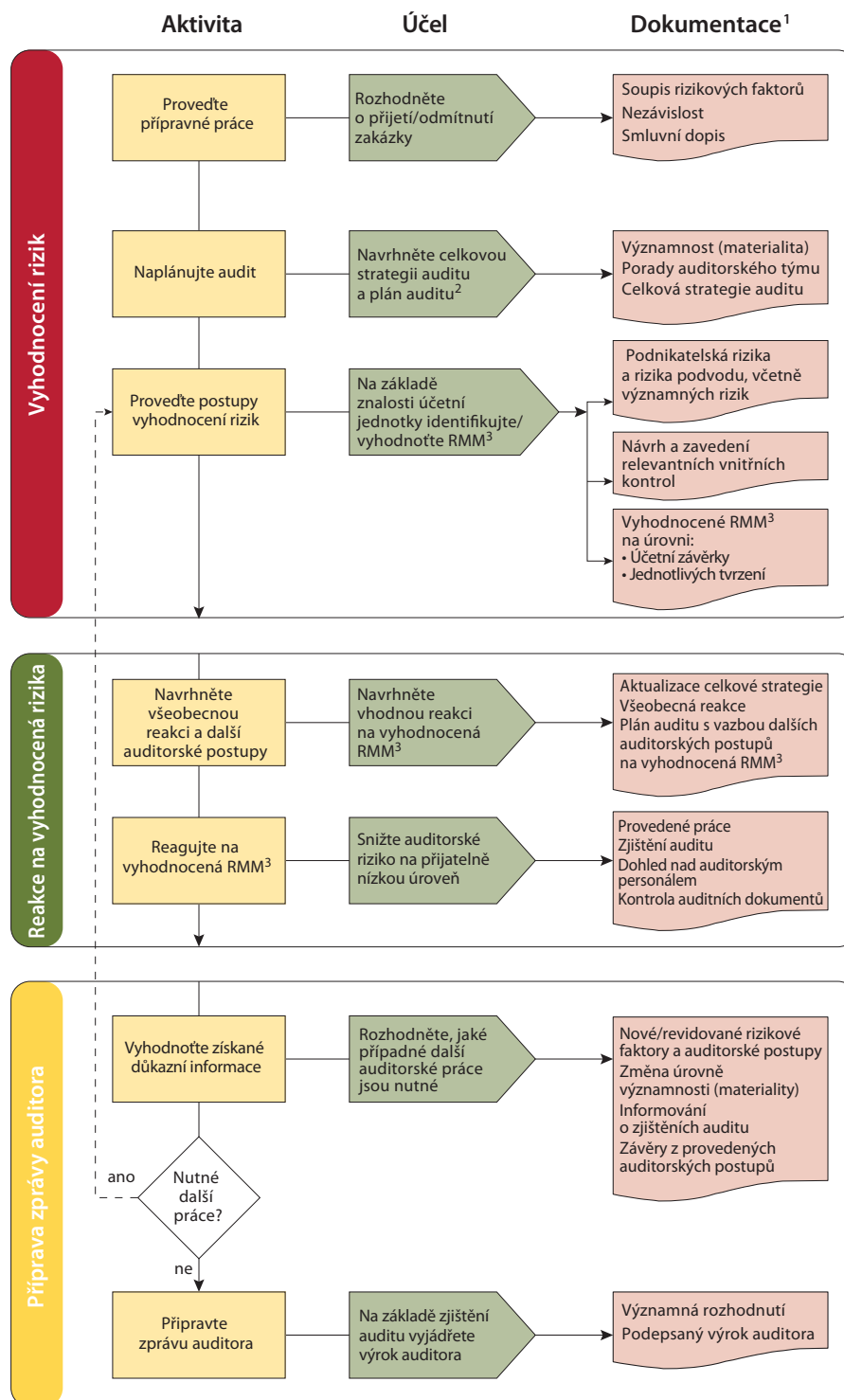
Kapitola	Název	Primární odkaz na ISA /ISQC 1
V1 – 3	Audit založený na vyhodnocení rizik – úvodní přehled	Různé
V1 – 4	Etika, standardy ISA a řízení kvality	ISQC 1, 200, 220
V1 – 5	Vnitřní kontrolní systém – účel a složky	315
V1 – 6	Tvrzení v účetní závěrce	315
V1 – 7	Významnost (materialita) a auditorské riziko	320
V1 – 8	Postupy vyhodnocení rizik	240, 315
V1 – 9	Reakce na vyhodnocená rizika	240, 300, 330, 500

Kapitola	Název	Primární odkaz na ISA /ISQC 1
V1 – 10	Další auditorské postupy	330, 505, 520
V1 – 11	Účetní odhady	540
V1 – 12	Spřízněné strany	550
V1 – 13	Události po datu účetní závěrky	560
V1 – 14	Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	570
V1 – 15	Přehled dalších požadavků ISA	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720
V1 – 16	Dokumentace auditu	ISQC 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330
V1 – 17	Formulace výroku k účetní závěrce	700
V2 – 4	Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu	ISQC 1, 210, 220, 300
V2 – 5	Celková strategie auditu	300
V2 – 6	Stanovení významnosti (materiality) a její používání	320, 450
V2 – 7	Porady auditorského týmu	240, 300, 315
V2 – 8	Přirozená rizika – identifikace	240, 315
V2 – 9	Přirozená rizika – vyhodnocení	240, 315
V2 – 10	Významná rizika	240, 315, 300
V2 – 11	Seznámení s vnitřním kontrolním systémem	315
V2 – 12	Posouzení vnitřního kontrolního systému	315
V2 – 13	Informování o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému	265
V2 – 14	Dokončení fáze vyhodnocení rizik	315
V2 – 16	Plán auditu reagující na vyhodnocená rizika	260, 300, 330, 500
V2 – 17	Stanovení rozsahu testů	330, 500, 530
V2 – 18	Dokumentování provedených prací	230, 500
V2 – 19	Písemná prohlášení	580
V2 – 21	Zhodnocení důkazních informací	220, 330, 450, 520, 540
V2 – 22	Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	260, 450
V2 – 23	Modifikace zprávy auditora	705
V2 – 24	Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti	706
V2 – 25	Srovnávací informace	710

2.2 Proces auditu

Proces auditu je v této příručce rozdělen do tří fází – vyhodnocení rizik, reakce na vyhodnocená rizika a příprava zprávy auditora. Tyto fáze a vztahy mezi jednotlivými aktivitami, které auditor v rámci těchto fází provádí, znázorňuje následující schéma.

Schéma 2.2-1



Poznámka:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

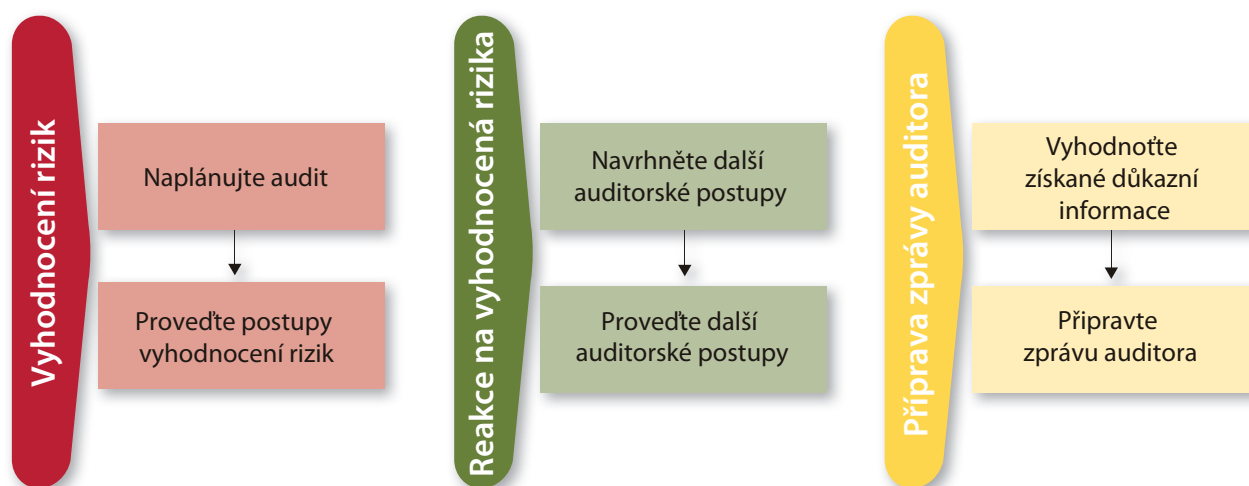
První díl

Základní koncepty

3. Audit založený na vyhodnocení rizik – úvodní přehled

Obsah kapitoly	Odkaz na příslušné standardy ISA
Cíle auditora, základní prvky auditu založeného na vyhodnocení rizik a přístup k jeho provádění.	Různé

Schéma 3.0-1



Odstavec č.	Cíl(e) ISA
200.11	<p>Auditor má při auditu účetní závěrky následující obecné cíle:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, což auditorovi umožní vydat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, a (b) v souladu s auditorovými zjištěními vydat zprávu auditora k účetní závěrce a poskytnout další informace vyžadované standardy ISA.

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
200.3	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 významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. U většiny rámců pro všeobecné účely výrok říká, zda účetní závěrka ve všech významných (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)
200.5	Pro účely výroku musí auditor v souladu se standardy ISA získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (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 významně (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 A28–A52)
200.A34	Rizika významné (materiální) nesprávnosti se mohou vyskytnout na dvou úrovních: <ul style="list-style-type: none"> • na úrovni účetní závěrky jako celku a • na úrovni skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů.
200.A40	Standardy ISA se obvykle nevyjadřují zvlášť k přirozenému a zvlášť ke kontrolnímu riziku, ale hovoří souhrnně o vyhodnocení „rizika významné (materiální) nesprávnosti“. Auditor může nicméně vyhodnocovat přirozené a kontrolní riziko buď samostatně, nebo společně, v závislosti na tom, jaké zvolí auditorské techniky a metodiku, a s ohledem na praktické aspekty. Vyhodnocení rizik významné (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.
200.A45	Neočekává se, že by auditor zcela vyloučil auditorské riziko, a ani to není možné. Auditor tudíž nemůže získat absolutní jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (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: <ul style="list-style-type: none"> • charakteru účetního výkaznictví, • charakteru auditorských postupů a • potřeby zvládnout audit za přiměřenou dobu a s přiměřenými náklady.

3.1 Úvodní přehled

Auditor má při provádění auditu založeného na vyhodnocení rizik následující obecné cíle:

- Získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, což mu umožní vydat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- V souladu se svými zjištěními vydat zprávu auditora k účetní závěrce a poskytnout další informace vyžadované standardy ISA.

Přiměřená jistota

V souladu se standardy ISA je auditor povinen získat přiměřenou jistotu, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

Přiměřená jistota je velká míra jistoty, ale nikoli jistota absolutní. Auditor dosáhne přiměřené jistoty, jestliže získá dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní snížit auditorské riziko (tj. riziko, že vydá nesprávný výrok k účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslena) na přijatelnou úroveň. Nemůže nicméně poskytnout 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.

Přirozená omezení auditu

Následující tabulka uvádí některá přirozená omezení limitující práci auditora.

Schéma 3.1-1

Omezení	Zdůvodnění
Charakter účetního výkaznictví	<p>Během sestavování účetní závěrky vedení účetní jednotky:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Používá při uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví svůj úsudek; • Přijímá subjektivní rozhodnutí a provádí subjektivní posouzení (například odhady), přičemž vychází z přípustných interpretací, jichž může být celá řada, a uplatňuje svůj úsudek.
Charakter dostupných důkazních informací	<p>Většinu práce, kterou auditor při formulování výroku provádí, tvoří shromažďování a vyhodnocování důkazních informací. Tyto důkazní informace jsou obvykle přesvědčivé, ale nikoli nezvratné.</p> <p>Auditor získává důkazní informace především prostřednictvím auditorských postupů, které provádí během auditu. Může jít ale i o informace získané z jiných zdrojů, mimo jiné:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Při předchozích auditech; • Při provádění postupů pro účely řízení kvality v souvislosti s přijetím nové zakázky, resp. pokračováním vztahu s klientem; • Z účetních záznamů účetní jednotky; a • Z důkazních informací zpracovaných expertem, který je zaměstnancem účetní jednotky nebo kterého si účetní jednotka najala.
Charakter auditorských postupů	<p>I když jsou auditorské postupy navrženy sebelépe, nelze předpokládat, že odhalí každou nesprávnost. Je nutné vzít v úvahu následující faktory:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Každý vzorek, který představuje méně než 100 % celého základního souboru, je zdrojem určitého rizika, že nesprávnost nebude odhalena; • Může se stát, že vedení nebo jiné osoby záměrně či nevědomě neposkytnou veškeré informace požadované pro sestavení účetní závěrky. Součástí podvodu může být sofistikovaný a pečlivě připravený plán jak podvod zakrýt; • Auditorské postupy prováděné s cílem shromáždit důkazní informace nemusí odhalit, že některé informace chybí.
Časové nároky na účetní výkaznictví	<p>Relevantnost informací, a tím i jejich hodnota, se v průběhu času snižuje, je tudíž nutné dosáhnout optimální rovnováhy mezi spolehlivostí informací a náklady na jejich získání.</p> <p>Uživatelé účetní závěrky očekávají, že auditor vydá výrok k účetní závěrce v přiměřené době a s přiměřenými náklady. Z praktického hlediska by proto nebylo efektivní zabývat se veškerými informacemi, které by potenciálně mohly existovat, nebo se vyčerpávajícím způsobem věnovat každé záležitosti, a předpokládat, že informace jsou chybné a zmanipulované, dokud nebude prokázán opak.</p>

Rozsah auditu

Rozsah prací, které auditor provádí, se obvykle omezuje na posouzení toho, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Ani nemodifikovaný výrok tudíž neposkytuje žádné ujištění, pokud jde o budoucí existenci dané účetní jednotky nebo efektivitu a účinnost, s níž vedení spravovalo její záležitosti.

Jestliže má auditor například v souladu se zákony platnými v daném státě nebo v souladu s předpisy regulujícími trh s cennými papíry širší povinnosti, musí provést další auditorské práce a svou zprávu odpovídajícím způsobem modifikovat nebo rozšířit.

Významné (materiální) nesprávnosti

O významnou (materiální) nesprávnost (která je souhrnem všech neopravených nesprávností v účetní závěrce, včetně opomenutí, a chybějících/zavádějících údajů v příloze) se jedná, lze-li reálně předpokládat, že by taková nesprávnost mohla ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na základě účetní závěrky přijmou.

Tvrzení

Tvrzení jsou výslovná nebo jiná prohlášení vedení účetní jednotky, která vyplývají z účetní závěrky. Týkají se účtování, oceňování a vykazování různých prvků (číselných nebo slovních údajů) v účetní závěrce a jejich zveřejňování v příloze. Například tvrzení o úplnosti říká, že veškeré transakce a události, které měly být zaúčtovány, skutečně zaúčtovány byly. Tvrzení auditor používá při posuzování toho, zda účetní závěrka neobsahuje některé typy potenciálních nesprávností, které mohou nastat.

3.2 Auditorské riziko

Auditorské riziko je riziko, že auditor vydá nesprávný výrok k účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslená. Cílem auditu je snížit toto riziko na přijatelnou úroveň.

Auditorské riziko má dvě hlavní složky, popsané v následující tabulce.

Schéma 3.2-1

Riziko	Vymezení rizika	Zdroj rizika
Přirozené a kontrolní riziko	Riziko, že účetní závěrka obsahuje významnou (materiální) nesprávnost.	Cíle účetní jednotky/charakter její podnikatelské činnosti, návrh a zavedení vnitřních kontrol.
Zjišťovací riziko	Riziko, že auditor významnou (materiální) nesprávnost vyskytující se v účetní závěrce neodhalí.	Charakter a rozsah postupů, které auditor provádí.

Aby auditor snížil auditorské riziko na přijatelnou úroveň, musí:

- Vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce;
- Omezit zjišťovací riziko. Toho auditor dosáhne tak, že provede postupy reagující na rizika významné (materiální) nesprávnosti, která vyhodnotil jednak na úrovni účetní závěrky jako celku a jednak na úrovni tvrzení týkajících se skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů.

Složky auditorského rizika

Následující tabulka popisuje hlavní složky auditorského rizika.

Schéma 3.2-2

Typ rizika	Charakteristika	Komentář
Přirozené riziko	Náchylnost určitého tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje k nesprávnosti, která by mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi významná (materiální), přičemž se nezohledňuje vliv případných souvisejících kontrol.	Patří sem události a podmínky (interní nebo externí), které mohou být příčinou výskytu nesprávnosti v účetní závěrce (z důvodu chyby nebo podvodu). Zdrojem přirozeného rizika (často jde typem o podnikatelské riziko nebo riziko podvodu) mohou být cíle účetní jednotky, charakter její provozní činnosti, odvětví a regulační prostředí, ve kterém působí, a její velikost a složitost.
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 významná (materiální), resp. že vnitřní kontrolní systém takovou nesprávnost včas neodhalí a neopraví.	Vedení navrhuje kontroly s cílem omezit určitý konkrétní rizikový faktor spadající do přirozeného rizika (podnikatelského rizika nebo rizika podvodu). Účetní jednotka nejprve vyhodnotí rizika, jimž je vystavena (vyhodnocení rizik), a poté navrhne a zavede vhodné kontroly, aby riziko snížila na přípustnou (přijatelnou) úroveň. Kontroly jsou dvojího druhu: <ul style="list-style-type: none"> • Všudypřítomné, které prostupují celou účetní jednotkou, příkladem je přístup vedení ke kontrolám, snaha o nábor kompetentních pracovníků nebo prevence podvodů. Tyto kontroly se obvykle označují jako celopodnikové; a • Konkrétní, jejichž předmětem je spuštění, zpracování nebo zaznamenání určité konkrétní transakce. Tyto kontroly se obvykle označují jako kontroly podnikových procesů, kontroly na úrovni aktivit nebo transakční kontroly.

Typ rizika	Charakteristika	Komentář
Zjišťovací riziko	Riziko, že postupy, které auditor provede s cílem snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň, neodhalí existující nesprávnost, jež by mohla být významná (materiální), ať už jednotlivě, nebo v souhrnu s jinými nesprávnostmi.	<p>Auditor vyhodnocuje rizika významné (materiální) nesprávnosti (přirozené a kontrolní riziko) jednak na úrovni účetní závěrky jako celku, a jednak na úrovni tvrzení.</p> <p>Na základě tohoto vyhodnocení poté navrhne auditorské postupy, jejichž cílem je snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň. Přitom zváží, zda nemohlo dojít k tomu, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vybral nevhodný auditorský postup; • Sice vybral vhodný auditorský postup, ale použil ho nesprávně; • Výsledky auditorského postupu nesprávně interpretoval.

Pozn.: Riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení je ve standardech ISA definováno jako riziko, které má dvě složky: přirozené riziko a kontrolní riziko. Standardy se dále tudíž obvykle nevyjadřují zvláště k přirozenému a zvláště ke kontrolnímu riziku, ale hovoří souhrnně o vyhodnocení „rizika významné (materiální) nesprávnosti“. Auditor může nicméně vyhodnocovat přirozené a kontrolní riziko buď samostatně, nebo společně, v závislosti na tom, jaké zvolí auditorské techniky a metodiku, a s ohledem na praktické aspekty.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Mnohá přirozená rizika mohou být zdrojem jak podnikatelského rizika, tak rizika podvodu. V takovém případě si udělejte zvláště soupis rizikových faktorů představujících riziko podvodu a zvláště soupis faktorů podnikatelského rizika a vyhodnocujte je odděleně. Jinak by se totiž mohlo stát, že auditorské postupy budou reagovat jen na složku představující podnikatelské riziko, a na riziko podvodu nikoli.

Navíc, jestliže auditor oddělí složku představující riziko podvodu od složky představující podnikatelské riziko, umožní mu to posuzovat případný podvod v kontextu všech ostatních rizik podvodu, která zjistil. To může přispět k odhalení událostí/transakcí, které ukazují na neobvyklý model, a které je tudíž vhodné dále prozkoumat, případně k odhalení osob, které mají motiv či příležitost páchat podvody nebo které si páčání podvodů mohou „zdůvodnit“. Například nový účetní systém je nejen potenciálním zdrojem chyb (podnikatelské riziko), ale může být i příležitostí k manipulaci finančních výsledků nebo ke zpronevěře (riziko podvodu).

Složky auditorského rizika – přehled

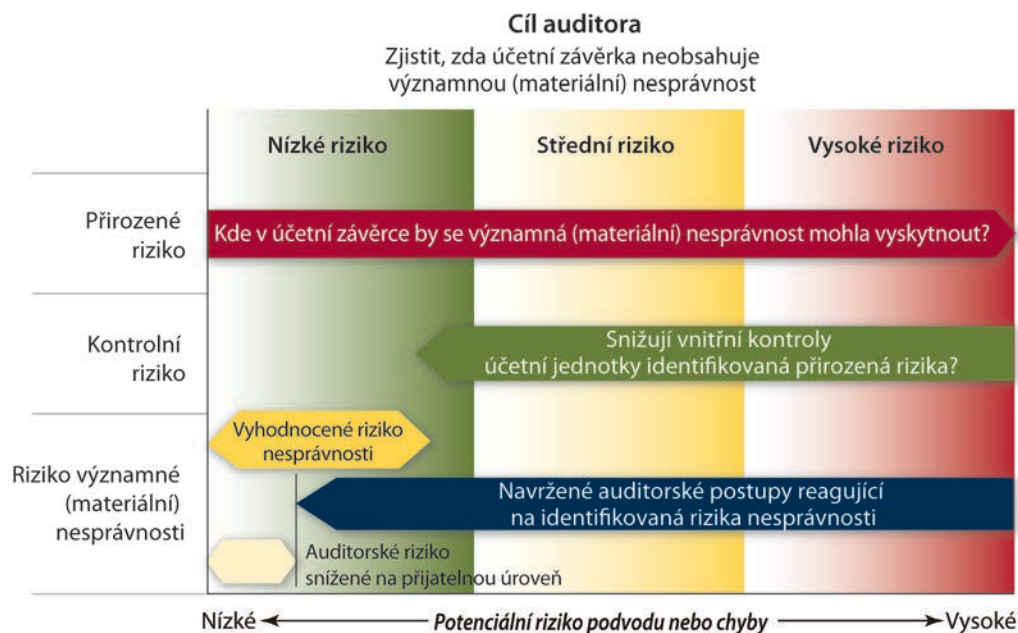
Schéma 3.2-3



Pozn.:

Délka úseček ve schématu bude záviset na konkrétních okolnostech a rizikovém profilu dané účetní jednotky.

Schéma 3.2-4



Pozn.:

Délka úseček ve schématu bude záviset na konkrétních okolnostech, na rizikovém profilu dané účetní jednotky a na způsobu, jak bude auditor na vyhodnocená rizika reagovat.

3.3 Jak se postupuje u auditu založeného na vyhodnocení rizik

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
200.15	Auditor je povinen plánovat a provádět audit s profesním skepticismem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku bude účetní závěrka významným (materiálním) způsobem zkreslena. (viz odstavce A18–A22)
200.16	Auditor je povinen při plánování a provádění auditu účetní závěrky uplatňovat odborný úsudek. (viz odstavce A23–A27)
200.17	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 A28–A52)
200.21	Pro účely splnění svých obecných cílů je auditor povinen při plánování a provádění auditu používat cíle uvedené v příslušných standardech ISA – při zohlednění vzájemných vztahů mezi jednotlivými standardy ISA – a na jejich základě: (viz odstavce A67–A69) (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 A70) (b) posoudí, zda shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavec A71)

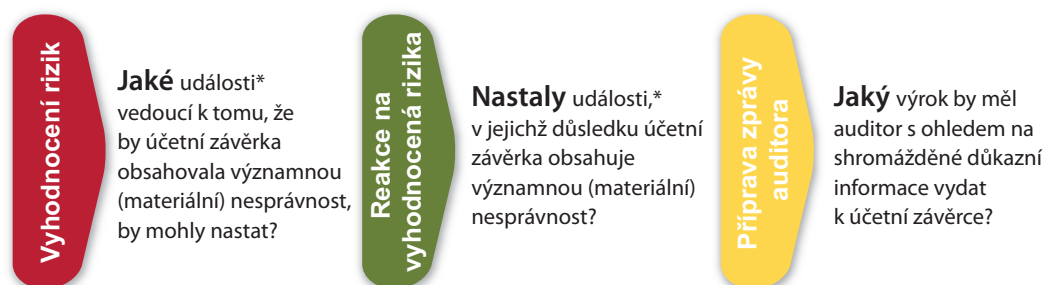
Audit založený na vyhodnocení rizik má tři hlavní fáze, které jsou vymezeny v následující tabulce.

Schéma 3.3-1

Fáze	Charakteristika
Vyhodnocení rizik	Provedení postupů vyhodnocujících rizika; cílem těchto postupů je identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.
Reakce na vyhodnocená rizika	Návrh a provedení dalších auditorských postupů reagujících na identifikovaná a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, a to jednak na úrovni účetní závěrky jako celku a jednak na úrovni tvrzení.
Příprava zprávy auditora	Příprava zprávy auditora zahrnuje: • Formulování výroku k účetní závěrce na základě shromážděných důkazních informací; • Zpracování a vydání zprávy odpovídající závěrům, k nimž auditor dospěl.

Tyto tři fáze jednoduše ilustruje následující schéma.

Schéma 3.3-2



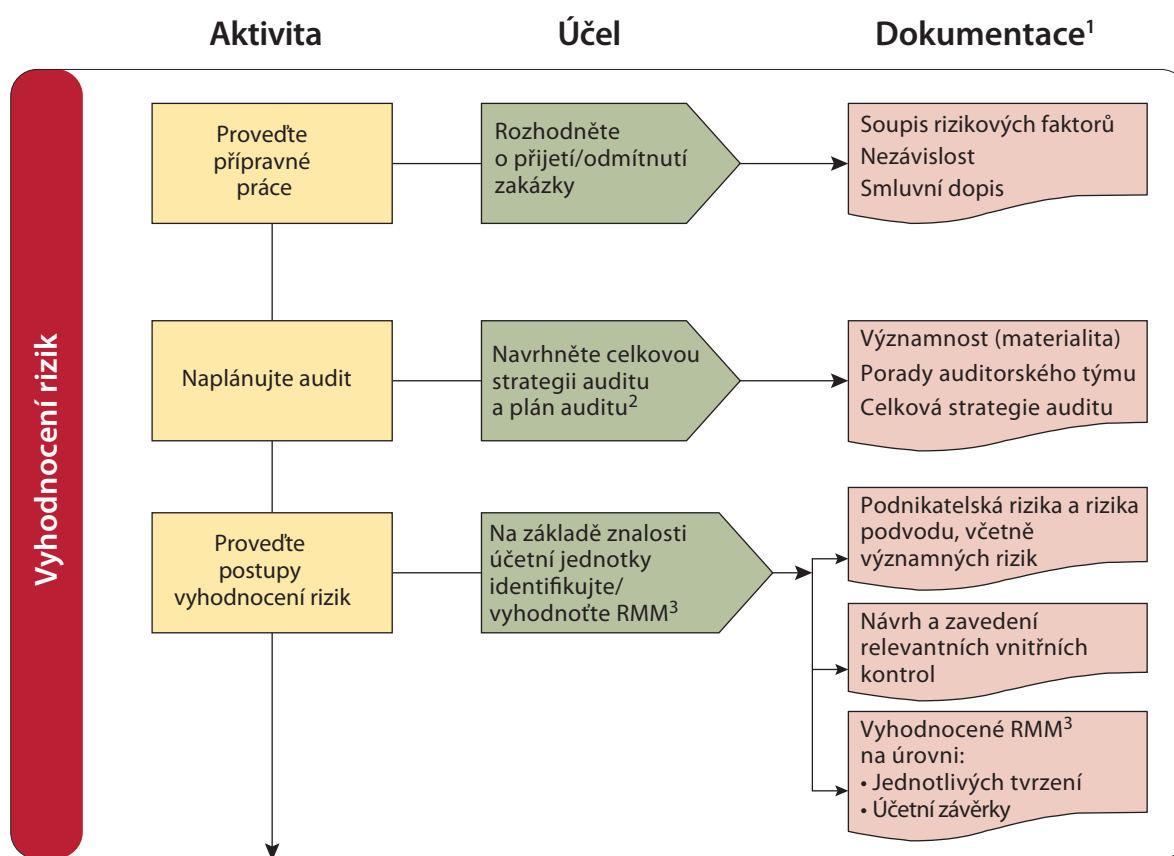
* „Událost“ je riziková okolnost odrážející podnikatelské riziko nebo riziko podvodu (viz popis ve schématu 3.2-2), která by v případě, že k ní skutečně dojde, měla negativní vliv na schopnost účetní jednotky splnit daný cíl, tj. sestavit účetní závěrku neobsahující významnou (materiální) nesprávnost v důsledku chyby nebo podvodu. Patří sem rovněž rizika vyplývající z nedostatečného vnitřního kontrolního systému, který nesnižuje riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.

Níže shrnujeme úkoly realizované v každé z těchto tří fází. Jednotlivými fázemi se pak podrobněji zabýváme v dalších kapitolách této příručky.

Vyhodnocení rizik

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
315.3	Cílem auditora je identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky nebo tvrzení, ať již z důvodu chyby nebo podvodu, na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, což bude základem pro navržení a realizaci reakcí na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti.

Schéma 3.3-3



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Následující tabulka popisuje, jaké požadavky by měla splňovat efektivní fáze vyhodnocení rizik.

Schéma 3.3-4

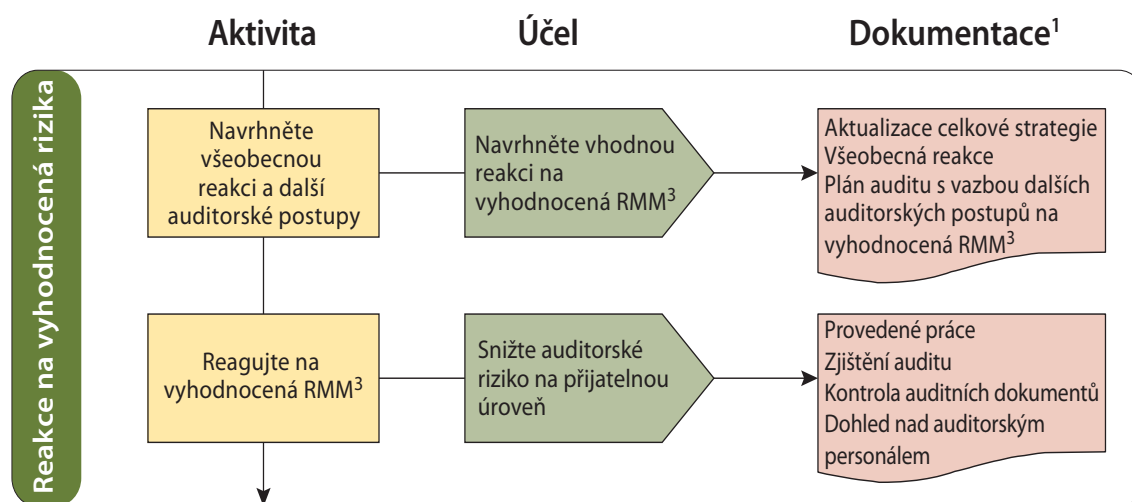
Požadavek	Charakteristika
Zapojení zkušených členů auditorského týmu od začátku auditu	Na plánování auditu se musí aktivně podílet partner zodpovědný za zakázku a další klíčoví členové auditorského týmu, kteří se musí rovněž zapojovat do přípravy schůzek auditorského týmu a aktivně se jich účastnit. Tímto způsobem se zajistí, že plán auditu bude využívat jejich zkušenosti a znalosti. V této souvislosti je vhodné připomenout, že standardy ISA obvykle používají výraz „auditor“ pro osobu provádějící auditní zakázku. Pokud má určitý požadavek nebo povinnost plnit partner zodpovědný za zakázku, je ve standardu použit výraz „partner zodpovědný za zakázku“, nikoli „auditor“.
Důraz na „profesní skepticismus“	Od auditora nelze očekávat, že nebude přihlížet k předchozím zkušenostem s poctivým a čestným jednáním vedení účetní jednotky a osob pověřených správou a řízením. Nicméně důvěra v poctivost a integritu vedení a osob pověřených správou a řízením nezbavuje auditora nutnosti zachovávat profesní skepticismus ani mu neumožňuje spokojit se pro účely získání přiměřené jistoty s důkazními informacemi, které nebudou zcela přesvědčivé.
Plánování	Dostatečný čas vynaložený na plánování auditu (tj. na zpracování celkové strategie a plánu auditu) je zárukou, že budou odpovídajícím způsobem naplněny cíle auditu a že se práce členů auditorského týmu bude zaměřovat na shromažďování důkazních informací k těm oblastem, které jsou z hlediska výskytu potenciální nesprávnosti nejdůležitější.
Diskuse a průběžná komunikace v auditorském týmu	<p>Diskuse/schůzka k plánu auditu konající se za účasti partnera zodpovědného za zakázku může velmi dobře posloužit následujícím cílům:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Předání všeobecných informací o daném klientovi členům auditorského týmu a prodiskutování potenciálních rizikových oblastí; • Prodiskutování účinnosti celkové strategie a plánu auditu a jejich případné změny podle potřeby; • Brainstorming zaměřený na to, jakým způsobem by mohlo docházet k podvodům, a návrh vhodné reakce; • Rozdělení úkolů mezi jednotlivé členy auditorského týmu a definování časového rámce. <p>Dobrá komunikace mezi členy auditorského týmu je důležitá po celou dobu zakázky, protože umožňuje okamžitě prodiskutovat a řešit případné problémy objevující se při auditu, identifikované neobvyklé aktivity nebo signály svědčící o možném podvodu. Díky tomu lze pak včas informovat vedení účetní jednotky a v případě potřeby provést změny ve strategii auditu a v auditorských postupech.</p>
Pozornost věnovaná identifikaci rizik	V procesu vyhodnocení rizik je nejdůležitější, aby auditor identifikoval všechna rizika, která jsou relevantní pro danou účetní jednotku. Podnikatelská rizika či rizika podvodu, která auditor neidentifikuje, nebudou vyhodnocena ani zdokumentována a nebude navržena (v případě potřeby) vhodná reakce na ně. Proto je kvalitní návrh auditorských postupů zaměřujících se na vyhodnocení rizik pro účinnost auditu tak důležitý. Tyto auditorské postupy by navíc měli provádět členové auditorského týmu s náležitými znalostmi a zkušenostmi.

Požadavek	Charakteristika
Schopnost zhodnotit reakci vedení na rizika	Klíčovým krokem procesu vyhodnocení rizik je zhodnotit, jak účinně reakce vedení na rizika (tj. jím navržené a zavedené kontroly) snižuje identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce. Menší účetní jednotky se budou pravděpodobně více spoléhat na kontrolní prostředí a monitorování kontrol a méně na tradiční kontrolní činnosti.
Uplatňování odborného úsudku	V souladu se standardy ISA musí auditor v průběhu auditu ve významné míře uplatňovat svůj odborný úsudek a toto uplatňování musí následně zdokumentovat. Níže uvádíme typické příklady úkolů, u nichž auditor během vyhodnocování rizik uplatňuje odborný úsudek: <ul style="list-style-type: none"> • Při rozhodování o přijetí nové zakázky, resp. o pokračování vztahu s klientem; • Při návrhu celkové strategie auditu; • Při stanovení významnosti (materiality); • Při posuzování rizik významné (materiální) nesprávnosti, včetně identifikace významných rizik a dalších oblastí, jimž bude patrně nutné věnovat zvláštní pozornost; • Při stanovení předpokladů, na základě kterých budou provedeny analytické postupy.

Reakce na vyhodnocená rizika

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
330.3	Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti, a to navržením a provedením vhodných reakcí na tato rizika.

Schéma 3.3-5



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.
3. RMM = Riziko významné (materiální) nesprávnosti.

V této fázi auditor posuzuje důvody (přirozené a kontrolní riziko) pro vyhodnocení rizik na úrovni účetní závěrky jako celku a na úrovni tvrzení (týkajících se jednotlivých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů) a navrhuje auditorské postupy reagující na vyhodnocená rizika.

Reakce auditora na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce je zdokumentována v plánu auditu, který:

- Obsahuje všeobecnou reakci na rizika identifikovaná na úrovni účetní závěrky;
- Identifikuje ty oblasti účetní závěrky, které jsou významné (materiální);
- Vymezuje charakter, rozsah a načasování konkrétních auditorských postupů cíleně reagujících na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení.

Všeobecná reakce auditora vychází z toho, jaká rizika významné (materiální) nesprávnosti auditor identifikoval na úrovni účetní závěrky jako celku. Formou takové reakce je mimo jiné vhodné personální zajištění auditní zakázky a dohled nad ní, nutnost zachovávat profesní skepticismus, dále to, v jaké míře bude auditor vyžadovat doklady potvrzující vysvětlení a prohlášení vedení, jaké auditorské postupy se rozhodne provést a jakou dokumentaci prověří v souvislosti s významnými (materiálními) transakcemi.

Další auditorské postupy se obvykle provádějí formou testů věcné správnosti, zahrnujících mimo jiné testy detailních údajů, formou analytických postupů nebo formou testů kontrol (pokud auditor předpokládá, že tyto kontroly ve sledovaném období fungovaly účinně).

Auditor by měl při plánování optimální kombinace auditorských postupů, jejichž prostřednictvím bude reagovat na vyhodnocená rizika, vzít v úvahu mimo jiné následující záležitosti:

- **Používání testů kontrol**
 - Zjistěte, zda existují nějaké relevantní vnitřní kontroly, které by poté, co budou otestovány, snížily nutnost provádět testy věcné správnosti, resp. jejich objem. Obecně platí, že vzorek pro testování kontrol je většinou podstatně menší než vzorek pro testy věcné správnosti, jimiž se testují toky transakcí. Pokud auditor může předpokládat, že příslušné kontroly fungují konzistentně a odchylky od nich nejsou pravděpodobné, lze díky testům kontrol často snížit objem prováděných prací. Auditor nicméně není povinen testovat provozní účinnost vnitřních kontrol (přímých ani nepřímých).
 - Zjistěte, zda existují nějaká tvrzení, která nebude možné pokrýt pouze testy věcné správnosti. U malé účetní jednotky se to bude často týkat např. tvrzení o úplnosti tržeb nebo situací, kdy je zpracování transakcí vysoce automatizované (např. internetový prodej) s minimálními nebo žádnými manuálními zásahy.
- **Analytické testy věcné správnosti**

Tyto auditorské postupy se používají v případech, kdy lze na základě dostupných důkazů spolehlivě předvídat celkový objem transakčního toku. Tento předpoklad se porovná s údajem v účetních záznamech, a tím se zjistí rozsah případné nesprávnosti (viz kapitola 10 prvního dílu). Je-li riziko vyhodnocené pro určité tvrzení nízké (přičemž se nezohledňují související kontroly), může auditor rozhodnout, že analytické testy věcné správnosti samy o sobě postačují jako zdroj dostatečných a vhodných důkazních informací.
- **Nepředvídatelnost**

Zda je nutné zahrnout do prováděných auditorských postupů prvek nepředvídatelnosti. Typickým příkladem jsou postupy zaměřující se na možné podvody.
- **Potlačování vnitřních kontrol vedením**

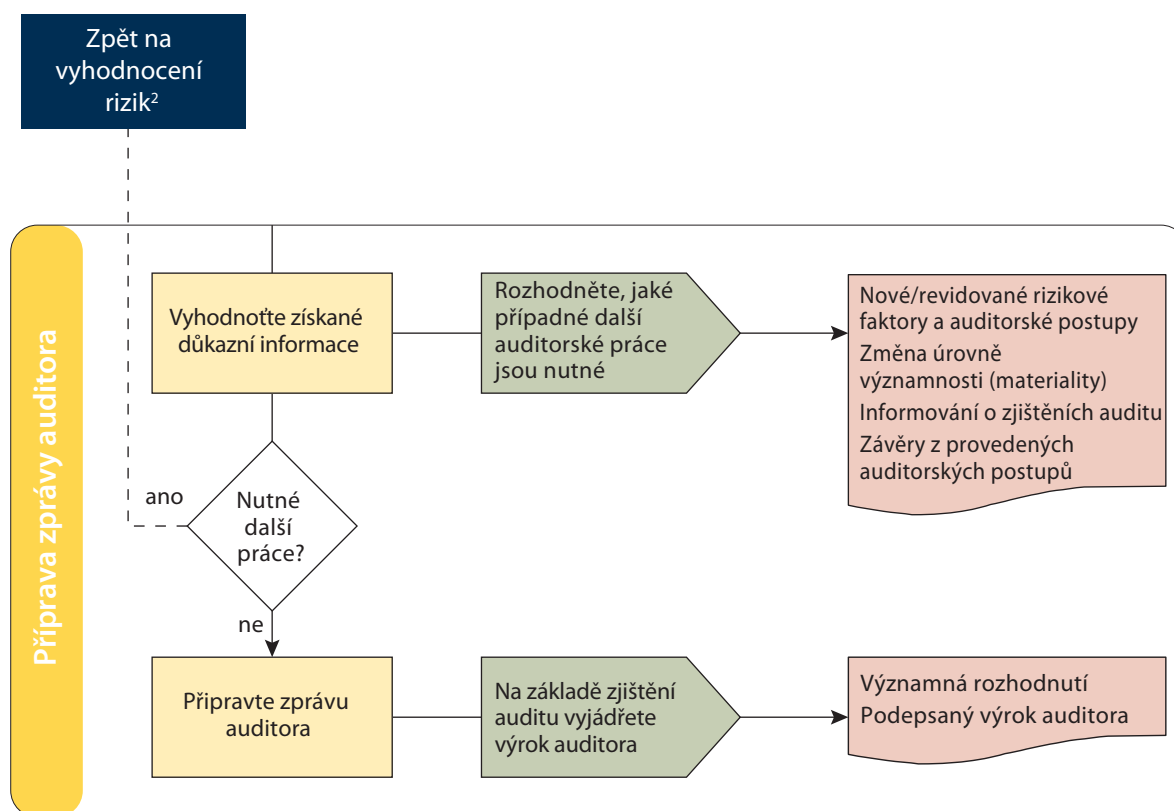
Zda je nutné provést určité auditorské postupy zaměřující se na riziko, že vedení potlačuje vnitřní kontroly.
- **Významná rizika**

Reakce auditora na „významná rizika“, která identifikoval (viz kapitola 10 prvního dílu).

Příprava zprávy auditora

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
700.6	Cíle auditora jsou: (a) zformulovat výrok k účetní závěrce na základě zhodnocení závěrů vyvozených ze shromážděných důkazních informací a (b) jasně tento výrok vyjádřit pomocí písemné zprávy, která rovněž popisuje, na jakém základě je výrok založen.

Schéma 3.3-6



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný proces, který pokračuje během celého auditu.

Cílem závěrečné fáze auditu je vyhodnotit získané důkazní informace a rozhodnout, zda jsou natolik dostatečné a vhodné, aby snížily auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň.

V této fázi je důležité posoudit:

- Zda nedošlo ke změně ve vyhodnocené úrovni rizika;
- Zda jsou závěry, k nimž auditor došel na základě provedených prací, správné;
- Zda auditor nenarazil na nějaké podezřelé okolnosti;
- Zda byla správně vyhodnocena případná dodatečně zjištěná rizika a provedeny požadované další auditorské postupy.

Standardy ISA to sice výslovně nevyžadují, nicméně pro členy auditorského týmu může být užitečné uspořádat (v závěrečné fázi, resp. na konci prací u klienta) debriefing, na němž se prodiskutují zjištění, která z auditu vyplynula, identifikují faktory svědčící o případném výskytu podvodu a rozhodne se, zda je nutné provést další auditorské postupy.

Jakmile auditor provede veškeré auditorské postupy a učiní příslušné závěry:

- Je třeba o zjištěních, jež z auditu vyplynula, informovat vedení účetní jednotky a osoby pověřené správou a řízením;
- Je třeba zformulovat výrok auditora k účetní závěrce a rozhodnout o vhodné formulaci zprávy auditora.

3.4 Dokumentace

Dokumentace auditu musí být taková, aby z ní zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil:

- Charakter, načasování a rozsah provedených auditorských postupů;
- Výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace;
- Významné záležitosti, které z auditu vyplynuly, dále jaké závěry byly v souvislosti s těmito záležitostmi učiněny a jaké významné odborné úsudky byly uplatněny při formulování těchto závěrů.

V případě auditu menší účetní jednotky je dokumentace obvykle méně obsáhlá než u auditu větší účetní jednotky. Například je možné různé aspekty auditu zaznamenat společně v jediném dokumentu, který je opatřen odkazy na podpůrné auditní dokumenty.

Auditor nemusí dokumentovat:

- Každou méně závažnou záležitost posuzovanou během auditu ani všechny případy, kdy uplatnil odborný úsudek;
- Že splnil požadavky, jejichž splnění je doloženo dokumenty založenými ve spisu auditora. Například je-li součástí spisu auditora plán auditu, je to dokladem, že audit byl naplánován. Podepsaný smluvní dopis zase dokládá, že auditor sjednal s protistranou podmínky auditní zakázky.

3.5 Výhody auditu založeného na vyhodnocení rizik

V následující tabulce shrnujeme některé výhody auditu založeného na vyhodnocení rizik.

Schéma 3.5-1

Výhoda	Charakteristika
Časová flexibilita, pokud jde o provádění auditorských postupů	Auditorské postupy zaměřující se na vyhodnocení rizik lze obvykle provádět v ranější fázi účetního období, tj. dříve, než to bylo možné před zavedením tohoto přístupu. Vzhledem k tomu, že u těchto postupů nejde o detailní testování transakcí a zůstatků, lze je, pokud daná účetní jednotka neočekává žádné významné provozní změny, provádět již v průběhu účetního období. To přispívá k rovnoměrnějšímu rozvržení práce členů auditorského týmu během účetního období. Klient má navíc čas reagovat na zjištěné nedostatky ve vnitřních kontrolách (o nichž ho auditor informoval) a na žádosti o poskytnutí součinnosti ještě před zahájením závěrečných prací u klienta. Ovšem pokud auditor nemá k dispozici mezitímní finanční informace, bude patrně muset analytické postupy provést v pozdějších fázích auditu.

Výhoda	Charakteristika
Zaměření auditorského týmu na klíčové oblasti	Díky tomu, že auditor vyhodnotí, ve kterých oblastech účetní závěrky se může vyskytnout významná (materiální) nesprávnost, lze úsilí auditorského týmu nasměřovat na tyto vysoce rizikové oblasti a případně omezit práci na oblastech s nízkým rizikem. To přispívá rovněž k efektivnějšímu využívání členů auditorského týmu.
Zaměření auditorských postupů na konkrétní rizika	Další auditorské postupy auditor navrhne tak, aby reagovaly na vyhodnocená rizika. Díky tomu je možné významně snížit objem testů detailních údajů, které reagují na rizika jen obecně, nebo je vůbec neprovádět.
Seznámení s vnitřním kontrolním systémem	Auditor povinen seznámit se s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky. Díky této znalosti je schopen kompetentně se rozhodnout, zda bude testovat provozní účinnost vnitřních kontrol. Testy kontrol budou obvykle pracovně podstatně méně náročné (některé kontroly stačí testovat jen jednou za tři roky) než provádění rozsáhlých testů detailních údajů (viz kapitola 17 druhého dílu).
Včasné informování o záležitostech důležitých pro vedení	Díky lepší znalosti vnitřních kontrol může auditor zjistit nedostatky (např. nedostatky v kontrolním prostředí nebo u obecných počítačových kontrol), které dříve nebyly odhaleny. Včasné informování managementu o těchto nedostatcích mu umožní přijmout vhodná opatření k jejich nápravě. To je jednak přínosem pro samotný management a jednak zdrojem časové úspory při provádění auditu.

3.6 Standardy ISA relevantní pro audity menších účetních jednotek

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení aplikačních částí ISA
200.A63	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.
200.A64	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.
200.A65	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.
200.A66	Pro vlastníka menší účetní jednotky, který se podílí na řízení jejího běžného provozu, se ve standardech ISA používá výraz „vlastník-manažer“.

Standardy ISA nerozlišují mezi auditem účetní jednotky, kterou představuje jediná fyzická osoba, a účetní jednotky s celostátním významem zaměstnávající tisíce lidí. Audit je prostě audit. Základní přístup k auditu tudíž nemůže být jiný jen proto, že se jedná o malou účetní jednotku.

Výraz „audit“ by měl mít pro uživatele účetní závěrky jasný obsah. Jádrem tohoto obsahu je, že auditor získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost, a to bez ohledu na velikost či typ účetní jednotky, která je předmětem auditu.

Odborný personál IAASB vydal k otázce proporcionálnosti přístupu k auditu v srpnu 2009 dokument nazvaný *Uplatňování standardů ISA s ohledem na velikost a složitost účetní jednotky (Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity)*¹. Cílem tohoto materiálu je pomoci auditorům uplatňovat klarifikované standardy ISA způsobem, který bude efektivní z hlediska nákladů. Na otázku „Jak standardy ISA zohledňují rozdíl mezi malou a velkou účetní jednotkou“ odpovídá dokument takto:

„Cíle auditora při provádění auditu jsou totožné bez ohledu na velikost a složitost účetní jednotky, jejíž závěrku ověřuje. To však neznamená, že každý audit bude naplánován a proveden úplně stejně. Standardy ISA počítají s tím, že konkrétní auditorské postupy, které auditor provede, aby realizoval své cíle a splnil požadavky dané těmito standardy, se budou významně lišit v závislosti na tom, zda účetní jednotka, která je předmětem auditu, je velká, nebo malá, složitá, či poměrně jednoduchá. Jejich ustanovení se tudíž zaměřují na záležitosti, které auditor musí při provádění auditu pokrýt, a obvykle detailně nespecifikují auditorské postupy, které by měl provádět.

Ve standardech ISA se také říká, že návrh a provedení dalších auditorských postupů závisí na výsledcích vyhodnocení rizik. Auditor může například na základě své znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému a vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti, dojít k závěru, že v daném případě bude s ohledem na vyhodnocená rizika efektivní provést auditorské postupy zahrnující jak testy kontrol, tak testy věcné správnosti. V jiných případech, kdy půjde o audit malého či středního podniku s omezeným počtem vnitřních kontrol, se auditor může rozhodnout, že další auditorské postupy provede primárně formou testů věcné správnosti.

V této souvislosti je rovněž důležité poznamenat, že podle standardů ISA je nezbytným předpokladem náležitého provádění auditu správné uplatňování odborného úsudku. Platí to především pro rozhodnutí týkající se charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů, které auditor musí provést, aby splnil požadavky standardů ISA a shromáždil potřebné důkazní informace. Také auditor malého nebo středního podniku musí uplatňovat odborný úsudek, což však neznamená, že má právo nedodržet nějaký požadavek standardu ISA. To může nastat jen ve výjimečném případě a za předpokladu, že auditor provede alternativní auditorské postupy, jejichž prostřednictvím cíl takového požadavku naplní.“

Obsah výše uvedené citace lze shrnout do těchto klíčových bodů:

- Audit má vždy stejné cíle, bez ohledu na velikost účetní jednotky, která je předmětem auditu;
- Konkrétní auditorské postupy, které auditor provede, se mohou výrazně lišit v závislosti na velikosti účetní jednotky a na tom, jaká rizika auditor vyhodnotil;
- Standardy ISA se zaměřují na záležitosti, které auditor musí pokrýt, nikoli na detailní vymezení konkrétních auditorských postupů;
- To, jaké další auditorské postupy auditor provede, závisí na vyhodnocení rizik;
- Podmínkou toho, aby auditorské postupy vhodně reagovaly na vyhodnocená rizika, je správné uplatňování odborného úsudku;

¹ Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity is at: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/practice-alerts-and-q-as#applying-isas-proportionate>

- Uplatňování odborného úsudku neznamena, že auditor může nesplnit nějaký požadavek standardů ISA. K tomu může dojít jen ve výjimečném případě.

Standardy ISA navíc obsahují celou řadu odstavců upravujících konkrétní aspekty auditů malých nebo středních podniků. Rovněž tento materiál přináší užitečné návodné informace jak uplatňovat požadavky standardů ISA při ověřování účetních závěrek malých a středních podniků.

V následující tabulce uvádíme některé typy jak efektivně aplikovat standardy ISA při auditech menšího rozsahu.

Schéma 3.6-1

1. Věnujte dostatek času seznámení s klarifikovanými standardy ISA a proškolení personálu.

Pokud nebudete správně rozumět požadavkům standardů ISA, mohlo by to mít následující negativní důsledky:

- Fáze vyhodnocení rizik bude představovat jen neefektivní práci navíc, která nebude pro testy věcné správnosti žádným přínosem. Výběr následně prováděných auditorských postupů by měl totiž vycházet z tohoto vyhodnocení rizik, nikoli z nějakého standardního seznamu aplikovatelného na každou účetní jednotku. Smyslem vyhodnocení rizik je zaměřit audit na oblasti, které představují větší riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, aby se zbytečně nevěnoval oblastem, kde je toto riziko menší.
- Z jednoduchého auditu se stane složitý a časově náročný projekt. K tomu může dojít v situaci, kdy se auditor soustředí na vyplňování zbytečných standardních formulářů a kontrolních dotazníků (checklistů), místo aby uplatnil svůj odborný úsudek a přizpůsobil rozsah prováděných prací velikosti a složitosti účetní jednotky, jejíž závěrku ověřuje, a rizikům, jimž je vystavena.
- Auditor nedodrží některý závazný požadavek standardů ISA (tj. ustanovení, které je v textu standardů ISA formulováno „je povinen“).

2. Bez ohledu na velikost zakázky věnujte dostatek času jejímu naplánování.

Říká se, že hodinou, kterou věnujete plánování auditu, si ušetříte několik dalších při jeho provádění. Právě v efektivním plánování často spočívá rozdíl mezi kvalitním auditem, který se vejde do sjednaného rozpočtu, a nekvalitním auditem, který ho přesáhne. To ale neznamena, že se auditorský tým musí v kanceláři scházet na schůzích věnovaných speciálně jen plánování. Velmi malé zakázky lze efektivně naplánovat během krátkých diskusí uspořádaných na počátku auditu a v jeho průběhu.

Na co je nutné se při plánování auditu zaměřit:

- Ved'te členy auditorského týmu k tomu, aby identifikovali oblasti, ve kterých by bylo vzhledem k ověřovanému riziku neadekvátní provádět auditorské postupy v obvyklém rozsahu.
- Věnujte dostatek času tomu, aby každý člen auditorského týmu dobře chápal, proč dostal za úkol zpracovat dokumentaci auditu a k jakému účelu bude sloužit. Vyplňováním formulářů, kterým dotyčný nerozumí, lze ztratit spoustu hodin.
- Diskutujte v rámci auditorského týmu o možnostech výskytu podvodu. Ved'te jeho členy k profesnímu skepticizmu a zvědavosti a dejte jim prostor, aby mohli upozorňovat na problémy a další svá zjištění i na nevysvětlené záležitosti.
- Prodiskutujte, jaké má účetní jednotka spřízněné strany a jaké transakce s nimi realizuje (charakter/velikost).
- Zvažte, zda by místo zpracování úplně nové dokumentace auditu nestačilo jen aktualizovat dokumentaci vytvořenou v předchozích účetních obdobích, aby reflektovala nastalé změny. Dokumentace auditu, včetně vyhodnocení rizikových faktorů a příslušných vnitřních kontrol, by měla být zpracována tak, aby auditori mohli v dalších účetních obdobích na svých znalostech o účetní jednotce efektivně stavět a mohli zaměřit svou pozornost na nové odvětvové trendy, nejvýznamnější provozní změny, nová přirozená rizika a změny vnitřních kontrol.

3. Posouzení kontrolního prostředí.

Věnujte dostatek času seznámení se zásadními (pervazivními) vnitřními kontrolami, které jsou součástí kontrolního prostředí. Tyto kontroly se dost podstatně liší od transakčních kontrol, protože se zaměřují na takové aspekty, jako je integrita a etika, správa a řízení, odborná způsobilost zaměstnanců, přístup vedení ke kontrolám, prevence podvodů, řízení rizik nebo monitorování kontrol. Jestliže vedení účetní jednotky vytváří v podniku neetickou atmosféru („tone at the top“), může snadno docházet k tomu, že bude potlačovat vnitřní kontroly. V takovém případě budou podkopány i ty nejlepší transakční kontroly, zaměřující se na interní procesy jako např. nákup nebo prodej.

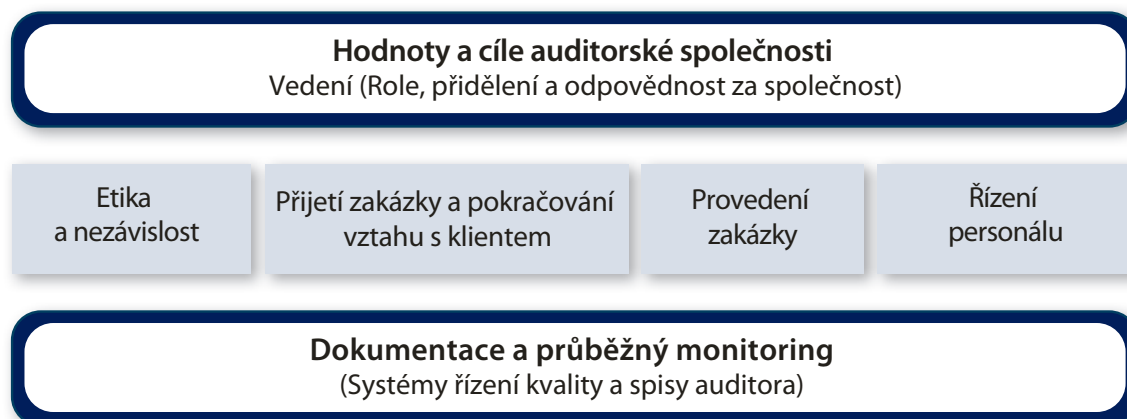
4. Soustavné zkvalitňování auditu.

Někteří auditoři mají tendenci slepě napodobovat příklad předchozího auditora, takže vytvoří spis, který víceméně kopíruje spis z minulého roku. Podstatně lepší je přistupovat k práci z předchozích let kriticky, revidovat ji a provést změny, které přispějí k efektivnější a účinnější realizaci auditu.

4. Etika, standardy ISA a řízení kvality

Obsah kapitoly	Odkaz na příslušné standardy ISA
Co musí pokrývat systém řízení kvality auditorské společnosti, aby bylo zajištěno dodržování etických požadavků (včetně požadavku nezávislosti) a standardů ISA.	ISQC 1, 200, 220

Schéma 4.0-1



Odstavec č.	Cíl(e) ISQC/ISA
ISQC 1.11	Cílem společnosti je vytvořit a udržovat takový systém řízení kvality, který poskytuje přiměřenou jistotu o tom, že: (a) společnost i její pracovníci dodržují profesní standardy a požadavky příslušných právních předpisů a (b) zprávy vydávané společností nebo partnery odpovědnými za zakázku jsou přiměřené okolnostem.
220.6	Cílem auditora je zavést postupy řízení kvality na úrovni zakázky, které auditorovi poskytnou přiměřenou jistotu, že: (a) audit je proveden v souladu s profesními standardy a příslušnými požadavky právních předpisů (b) vydaná zpráva auditora je přiměřená okolnostem.

Odstavec č.	Cíl(e) ISQC/ISA
ISQC 1.13	Zaměstnanci společnosti odpovědní za vytvoření a udržování systému řízení kvality jsou povinni porozumět celému textu tohoto standardu, včetně aplikační a vysvětlující části, aby pochopili jeho cíl a byli schopni správně aplikovat jeho požadavky.
ISQC 1.18	Společnost je povinna stanovit takové zásady a postupy, které budou posilovat její vnitřní kulturu na základě vědomí, že kvalita je zásadním aspektem při provádění zakázek. Tyto zásady a postupy vyžadují úplné převzetí odpovědnosti za systém řízení kvality společností výkonným ředitelem (nebo osobou na obdobné pozici) nebo případně řídicím orgánem společnosti (nebo obdobným orgánem). (viz odstavce A4–A5)
ISQC 1.19	Společnost je povinna stanovit takové zásady a postupy, že jakákoliv osoba nebo osoby, kterým výkonný ředitel nebo řídicí orgán společnosti přidělil provozní odpovědnost za systém řízení kvality, by měly mít dostatečné a odpovídající zkušenosti a schopnosti a potřebné pravomoci k převzetí této odpovědnosti. (viz odstavec A6)
ISQC 1.29	<p>Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu o tom, že má dostatečný počet pracovníků s potřebnými schopnostmi, způsobilostí a oddaných etickým principům, potřebných k:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) tomu, aby zakázky byly provedeny v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů a (b) tomu, aby bylo společnosti nebo partnerům odpovědným za zakázku umožněno vydávat zprávy přiměřené daným okolnostem. (viz odstavce A24–A29)
ISQC 1.32	<p>Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu o tom, že jsou zakázky prováděny v souladu s profesními standardy, požadavky příslušných právních předpisů a že společnost nebo partner odpovědný za zakázku vydávají zprávy, které jsou přiměřené daným okolnostem. Takové zásady a postupy musí zahrnovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) záležitosti, které přispívají ke konzistenci v kvalitě prováděných zakázek, (viz odstavce A32–A33) (b) odpovědnosti při provádění dohledu a (viz odstavec A34) (c) odpovědnosti při provádění kontroly. (viz odstavec A35)
ISQC 1.48	<p>Společnost je povinna stanovit proces monitorování, který jí poskytne přiměřenou jistotu, že zásady a postupy týkající se systému řízení kvality jsou náležitě, přiměřené a fungují účinně. Tento proces musí:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) zahrnovat nepřetržité posuzování a hodnocení systému řízení kvality společnosti, včetně periodických kontrol nejméně jedné zakázky za každého partnera odpovědného za zakázku; (b) požadovat, aby odpovědnost za proces monitorování byla svěřena partnerovi, partnerům nebo jiným osobám s dostatečnými a příslušnými zkušenostmi a pravomocemi ve společnosti tak, aby mohli tuto odpovědnost převzít, a (c) požadovat, aby ti, kteří se podílí na realizaci zakázky nebo kontrole kvality zakázky, neprováděli monitorování zakázky. (viz odstavce A64–A68)
ISQC 1.57	Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které vyžadují existenci patřičné dokumentace poskytující důkazní informace o fungování každé složky jejího systému řízení kvality. (viz odstavce A73–A75)
200.14	Auditor je povinen dodržovat všechny etické požadavky relevantní pro zakázky na audit účetní závěrky, včetně požadavků týkajících se jeho nezávislosti. (viz odstavce A14–A17)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA/ISQC 1
200.15	Auditor je povinen plánovat a provádět audit s profesním skepticismem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku bude účetní závěrka významným (materiálním) způsobem zkreslena. (viz odstavce A18–A22)
200.16	Auditor je povinen při plánování a provádění auditu účetní závěrky uplatňovat odborný úsudek. (viz odstavce A23 – A27)
220.17	Před datem nebo k datu zprávy auditora musí partner odpovědný za zakázku provést kontrolu dokumentace auditu a pohovory s týmem provádějícím zakázku, aby se přesvědčil o tom, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, které podporují učiněné závěry a vydávanou zprávu auditora. (viz odstavce A18–A20)
220.18	Partner odpovědný za zakázku je povinen: <ul style="list-style-type: none"> (a) převzít na sebe odpovědnost za to, že tým provádějící zakázku provede patřičné konzultace, pokud nastanou obtížné nebo sporné situace, (b) přesvědčit se o tom, že členové týmu provádějícího zakázku provedli v jejím průběhu patřičné konzultace jak v rámci týmu provádějícího zakázku, tak mezi týmem provádějícím zakázku a ostatními pracovníky na vhodné úrovni v rámci společnosti nebo mimo ni, (c) přesvědčit se o tom, že povaha konzultací, jejich rozsah a závěry z nich vyplývající jsou odsouhlaseny s konzultovanou stranou, a (d) určit, zda závěry vyplývající z konzultací byly realizovány. (viz odstavce A21–A22)
220.19	U auditů účetních závěrek kótovaných společností a případných dalších auditních zakázek, u kterých společnost určila, že kontrola kvality zakázky je požadována, je partner odpovědný za zakázku povinen: <ul style="list-style-type: none"> (a) zajistit, že byla jmenována osoba provádějící kontrolu kvality zakázky, (b) projednat s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky významné záležitosti, které vplynuly v průběhu auditní zakázky včetně těch, které byly zjištěny během kontroly kvality zakázky, a (c) nedatovat zprávu auditora dříve, než je dokončena kontrola kvality zakázky. (viz odstavce A23–A25)

4.1 Úvodní přehled

Základním předpokladem kvalitní práce auditorské společnosti je silné vedení a partneři zodpovědní za zakázku, kteří prosazují nejpřísnější etické standardy.

Tato kapitola je věnována vytvoření systému řízení kvality v rámci auditorské společnosti. Obsahuje některé praktické návodné informace k záležitostem, které musí vzít v úvahu každá auditorská společnost, když se rozhodne provést auditní zakázku.

Kvalitní audit a související služby mají zásadní význam pro:

- ochranu veřejného zájmu;
- zajištění spokojenosti klientů;
- dodání „hodnoty za peníze“;
- dodržování profesních standardů;
- vybudování a udržení profesního renomé.

Standardy upravující řízení kvality podrobně popisuje *Příručka o řízení kvality pro malé a středně velké auditorské praxe (IFAC Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices)*, vydaná Mezinárodní federací účetních (IFAC).²

Tato příručka obsahuje rovněž vysvětlující informace k tomu, jak by malé a středně velké praxe měly implementovat systém řízení kvality. Na webových stránkách IFAC je rovněž k dispozici *Etický kodex pro auditory a účetní znalce (Code of Ethics for Professional Accountants)*, který vydala Mezinárodní rada pro etické standardy (IESBA). V roce 2009 bylo zveřejněno jeho revidované znění, které detailněji vysvětluje některé požadavky a významně zpřísňuje nároky na nezávislost auditora. Některé z těchto nových požadavků uvádíme níže:

- Požadavky týkající se nezávislosti auditu kotovaných společností se nově vztahují na všechny účetní jednotky, které jsou subjekty veřejného zájmu;
- Někteří pracovníci auditorské společnosti mohou k auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, nastoupit do určitých funkcí až po stanovené době;
- Požadavky týkající se rotace partnerů se nově vztahují na všechny klíčové partnery auditu;
- Zpřísňují se některá ustanovení týkající se poskytování neauditních služeb auditním klientům, např. služeb daňového plánování a jiných poradenských služeb. Některé zakázky se vztahují i na služby daňového plánování a pomoci při řešení daňových sporů poskytované auditním klientům, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu;
- Jestliže ve dvou po sobě následujících letech tvoří celkový honorář auditorské společnosti od klienta, který je subjektem veřejného zájmu, více než 15 % celkového objemu jejich honorářů, je nutné před a po vydání zprávy auditora provést kontrolu řízení kvality;
- Klíčoví partneři auditu nesmějí být hodnoceni ani odměňováni za poskytování neauditních služeb svým auditním klientům.

Revidovaný Kodex je účinný od 1. ledna 2011.

4.2 Systémy řízení kvality

Systém řízení kvality auditorské společnosti lze rozdělit na jednotlivé prvky korespondující s pěti prvky vnitřní kontroly, které musí auditoři posuzovat v rámci svého seznámení s účetní jednotkou, jež je předmětem auditu. V auditorské společnosti bude těchto pět prvků vnitřní kontroly aplikovatelných rovněž na používané kontrolní systémy (kromě řízení kvality) v takových oblastech jako vykazování odpracovaných hodin a fakturace, pracovní toky, kontrola nákladů či marketing.

Následující tabulka ukazuje, jak korespondují prvky řízení kvality vymezené v ISQC 1 a ISA 220 s pěti složkami vnitřní kontroly podle ISA 315, které se týkají auditovaných účetních jednotek. Jednotlivými složkami vnitřní kontroly se podrobněji zabýváme v této příručce v kapitole 5 prvního dílu.

Schéma 4.2-1

Prvky vnitřní kontroly (ISA 315)	Prvky celofiremního řízení kvality (ISQC 1)	Prvky řízení kvality na úrovni zakázek (ISA 220)
Kontrolní prostředí („Tone at the top“)	Odpovědnost vedení společnosti za kvalitu Relevantní etické požadavky Lidské zdroje	Odpovědnost vedení společnosti za kvalitu auditů Relevantní etické požadavky Stanovení týmů provádějících zakázku
Vyhodnocení rizik (Co by mohlo selhat?)	Přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek	Přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování auditních zakázek Riziko, že vydaná zpráva auditora není přiměřená okolnostem

² The web link is <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>

Prvky vnitřní kontroly (ISA 315)	Prvky celofiremního řízení kvality (ISQC 1)	Prvky řízení kvality na úrovni zakázek (ISA 220)
Informační systémy (Sledování průběhu zakázky)	Dokumentace k systému řízení kvality	Dokumentace auditu
Kontrolní činnosti (Kontroly schopné předejít významné (materiální) nesprávnosti nebo ji odhalit a napravit)	Provedení zakázky	Provedení zakázky
Monitorování kontrol (Jsou plněny cíle auditorské společnosti/cíle zakázky?)	Průběžné monitorování zásad a postupů pro řízení kvality	Aplikace výsledků průběžného monitorování na konkrétní zakázky

4.3 Kontrolní prostředí

Poskytování služeb, které jsou vysoce kvalitní a současně efektivní z hlediska nákladů, je základním předpokladem úspěchu auditorských společností. Kvalitní služby jsou také zásadní pro plnění povinností daných veřejným zájmem, které auditoři a účetní znalci mají.

Poskytování kvalitních služeb by mělo být klíčovým cílem podnikatelské strategie každé auditorské společnosti a tento cíl je nutné všem jejím pracovníkům pravidelně zdůrazňovat a sledovat, jak je plněn. K tomu je nutné pevné vedení a převzetí odpovědnosti za příslibené kroky. Chabé řízení kvality může vést k vydání nesprávného výroku, poskytování nekvalitních služeb, k soudním sporům a ke ztrátě dobré pověsti auditorské společnosti. V následující tabulce uvádíme některé překážky, které u menších auditorských společností brání vytvoření kvalitní etické atmosféry („tone at the top“).

Schéma 4.3-1

Překážka	Charakteristika
Špatný přístup	<p>Špatný přístup je většinou tou nejzásadnější překážkou kvality. Níže uvádíme několik příkladů, jak se špatný přístup projevuje (ale nemusí jít nutně o takto extrémní projevy):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditorská společnost trvale funguje v krizovém režimu; • Špatně naplánované zakázky a činnosti jsou běžnou normou; • Auditorská společnost klade malý důraz na kvalitu či na dodržování přísných etických norem; • Auditorská společnost se nestará o to, jakou kvalitu očekává veřejnost a další zainteresované subjekty; • Auditorská společnost se domnívá, že změny auditorských standardů platí jen pro velké účetní jednotky. Změní některé postupy a terminologii, aby vnějškově ukázala, že novelizované předpisy dodržuje, ale v podstatě se drží staré praxe; • Auditorská společnost se domnívá, že malé auditu pro ni nepředstavují žádné riziko, takže lze objem prováděných prací omezit na minimum; • Auditorská společnost přizpůsobuje prováděné práce honoráři, který dostane, nikoli souvisejícímu riziku; • Partner zodpovědný za řízení kvality považuje klienty za zcela důvěryhodné; • Auditorská společnost omezuje na minimum provádění „kontrol kvality zakázky“ nebo je neprovádí vůbec; • Auditorská společnost je přesvědčena, že vzhledem k tomu, že klient za služby platí, musí dostat, co chce; • Partneři auditorské společnosti pokračují (kvůli honoráři) ve vztahu s klientem (nebo přijmou nového klienta), i když je to pro společnost riskantní; • Auditorská společnost není ochotna zavést standardní zásady týkající se řízení kvality. Partner trvá na tom, že se auditní dokumenty budou připravovat, jak je zvyklý, bez ohledu na to, co dělají ostatní; • Vedení chce po členech auditorského týmu, aby postupovali podle oficiálních zásad, ale samo je nedodržuje („dělej, co říkám, ne to, co sám dělám“).

Překážka	Charakteristika
Neochota investovat do školení a rozvoje pracovníků	Podmínkou kvalitního auditu je schopnost udržet si kvalifikovaný a kompetentní personál. V zájmu toho je nutné zajistit soustavný odborný rozvoj všech partnerů a odborných pracovníků a (každý rok) je hodnotit. Nedostatečné investice do personálu vedou k jeho fluktuaci.
Nedostatek disciplíny	Pokud nejsou partneři nebo zaměstnanci auditorské společnosti, kteří porušují její zásady, kázeňsky potrestáni, je to pro ostatní jasný signál, že písemné zásady ve skutečnosti nejsou tak důležité. To podryvá snahu o dodržování zásad auditorské společnosti a zvyšuje riziko, jemuž je vystavena.

V následující tabulce uvádíme činnosti, jimiž vedení auditorské společnosti a partneři zodpovědní za zakázku mohou přispět k vytvoření kvalitní etické atmosféry.

Exhibit 4.3-2

Co přispívá k vytvoření etické atmosféry	Popis
Definujte cíle společnosti, její priority a hodnoty	Sem patří např.: <ul style="list-style-type: none"> • Neochvějný důraz na kvalitu a na přísné etické normy; • Investice do vzdělávání a školení pracovníků a do rozvoje jejich dovedností; • Investice do požadovaných technologických, lidských a finančních zdrojů; • Interní zásady zajišťující efektivní řízení zakázek a finanční řízení; • Nastavení tolerance vůči riziku pro účely rozhodovacího procesu.
Pravidelně komunikujte	Pravidelnou komunikací (ústní i písemnou) s pracovníky posilujete hodnoty společnosti a jejich prosazování. V těchto sděleních upozorňujte na potřebu integrity, objektivnosti, nezávislosti, profesního skepticismu, odborného rozvoje pracovníků i na zodpovědnost vůči veřejnosti. Komunikovat lze prostřednictvím výstupů ze systému hodnocení výkonnosti pracovníků, prostřednictvím aktuálních zpráv od partnerů, elektronické pošty, schůzí nebo interních časopisů.
Aktualizujte manuál pro řízení kvality	Každý rok aktualizujte interní zásady a postupy týkající se řízení kvality, abyste odstranili stávající nedostatky a zohlednili nové požadavky.
Vyžadujte konkrétní odpovědnost	Odpovědnost za jednotlivé oblasti řízení kvality (např. za otázky nezávislosti, konzultace, kontrolu spisu auditora atd.) jednoznačně delegujte na konkrétní osoby.
Rozvíjejte odbornost pracovníků a odměňujte kvalitní práci	Zajistěte rozvoj pracovníků prostřednictvím: <ul style="list-style-type: none"> • Srozumitelných popisů práce a zdokumentovaných výstupů ze systému hodnocení výkonnosti, které kvalitu práce akcentují jako prioritu; • Stimulů/odměn poskytovaných za odvedenou kvalitní práci; • Disciplinárních opatření v případě porušení firemních zásad.
Průběžně zkvalitňujte práci	V případě, že jsou zjištěny nedostatky, například prostřednictvím monitorování spisu k zakázce, včetně periodické inspekce spisů k dokončeným zakázkám, přijměte okamžitá opatření k jejich nápravě.
Buďte příkladem	Dejte personálu pozitivní příklad, a to v každodenním chování partnerů. Jestliže interní zásady zdůrazňují například nutnost kvalitní práce, neměl by být člen auditorského týmu kritizován, jestliže odůvodněně překročí původně plánovanou časovou náročnost.

4.4 Vyhodnocení rizik auditorské společnosti

Řízení rizik je průběžný proces, který auditorské společnosti pomáhá předvídat negativní události, nastavit rámec efektivního procesu rozhodování a využívat zdroje společnosti tak, aby jí to přinášelo zisk.

Ve většině auditorských společností funguje nějaká forma řízení rizik, ale často jde o řízení neformální a nezdokumentované. Jednotliví partneři obvykle řeší rizika, která identifikovali, přímo v interakci s ostatními pracovníky společnosti a s klientem. Nicméně proaktivnějším a efektivnějším přístupem k řízení rizik je, pokud je tento proces zformalizován a zdokumentován pro auditorskou společnost jako celek. Implementace takového procesu nemusí být časově náročná ani obtížná. Navíc efektivní vyhodnocení rizik, jimž je auditorská společnost vystavena, může přispět ke snížení psychického vypětí partnerů a ostatních pracovníků, šetřit čas i náklady a posílit šance na splnění cílů, které si společnost stanovila.

Jednoduchý proces vyhodnocení rizik lze použít v auditorské společnosti jakékoli velikosti, dokonce i v podniku jednotlivce. Aktivitu, které tento proces zahrnuje, uvádíme v následující tabulce.

Schéma 4.4-1

Aktivita	Charakteristika
Definujte toleranci společnosti vůči riziku	Tuto toleranci lze vymezit buď kvantitativně, tj. jako určitou částku, např. za rozpracovanou zakázku, kterou lze odepsat, nebo prostřednictvím kvalitativních faktorů, např. definováním rysů klienta, které by pro společnost nebyly akceptovatelné. Definované tolerance poskytují partnerům i ostatním pracovníkům při jejich rozhodování (např. o odepsání určité částky, o přijetí klienta atd.) užitečný referenční údaj.
Vytipujte, co by mohlo selhat	Vytipujte události (tj. rizikové faktory nebo potenciální rizika), které by auditorské společnosti mohly zabránit v dosažení stanovených cílů. Tento krok předpokládá, že společnost si již vytyčila jasně definované cíle a zavázala se odvádět kvalitní práci.
Určete si priority u rizik	S použitím definovaných tolerancí si u identifikovaných rizik určete, která mají větší a která menší prioritu, a to na základě vyhodnocení jejich pravděpodobnosti a dopadu.
Jak je na rizika nutné reagovat?	Navrhněte, jakým způsobem budete na vyhodnocená rizika reagovat, aby se jejich možný dopad snížil na stanovenou toleranci. Potenciální rizika s největší prioritou řešte nejdřív.
Přidělte odpovědnost za rizika	Každé riziko, v souvislosti s nímž je nutné přijmout nějaká opatření nebo které je nutné sledovat, dejte na starost konkrétní osobě, která bude za tato opatření a za průběžné řízení rizika odpovědná.
Sledujte dosažený pokrok	Od každé z těchto osob odpovědných za řízení rizik vyžadujte pravidelné (jednoduché) zprávy (které budou informovat o takových záležitostech, jako je dodržování interních postupů týkajících se řízení kvality, požadavky na školení, hodnocení pracovníků nebo řešené problémy týkající se nezávislosti).

Následující schéma obsahuje příklad formuláře pro vyhodnocení rizik auditorské společnosti.

Schéma 4.4-2

Společnost _____ Zpracoval _____
Datum _____

#	Rizikový faktor Co by mohlo společnosti zabránit v dosažení stanovených cílů	Pravděpodobný dopad	Vyhodnocení přirozeného rizika			Reakce zaměřená na snížení/řízení rizika	Kdo zodpovídá?	Zbytkové riziko (V, S, N)	Nutná další opatření?	
			Pravděpo- dobnost	Dopad	Kombi- nované skóre				Co?	Kdo?
1	Společnost přijme klienta, který představuje vysoké riziko	Strávený čas nebude možné vyfakturovat, případně soudní spor.	4	4	16	Kritéria definuje manuál pro řízení kvality, každého nového klienta musí schválit partner.	Vedoucí partner	Nízké	Nic	
2	U nového/stávajícího klienta zůstane neodhalen problém týkající se nezávislosti	Není správné vydat výrok, což by mohlo vést ke ztrátě dobré pověsti v auditorské komunitě.	2	4	8	Pravidla stanoví manuál pro řízení kvality, pracovníci podepisují každý rok prohlášení, případné problémy řeší Jack Billing.	Jack Billing	Nízké	Nic	
3	Auditní zakázky nejsou správně naplánovány	Plytvání časem pracovníků společnosti. Neidentifikované rizikové faktory (podvod) a neadekvátní reakce na vyhodnocená rizika.	4	5	20	U každého auditu se vyžaduje plánovací schůzka. Cindy vede seznam klientů a zapisuje naplánované termíny. Sleduje Joe Gisp s partnery.	Joe Gisp	Nízké	Nic	
4	Pracovníci společnosti nevědí, že jsou účinné nové, klarifikované standardy	Nekvalitní práce, která není v souladu se standardy ISA.	4	5	20	Joe Gisp přihlašuje pracovníky na školení podle jejich potřeb.	Joe Gisp	Střední	Joe vytvoří proces pro kontrolu účasti na školení	Joe Gisp, termín 1/1/xx

Pozn.:

Pravděpodobnost výskytu rizika vyhodnoťte na stupnici od 1 do 5 (1=minimální, 2=nepravděpodobné, 3=možné, 4=pravděpodobné, 5=prakticky jisté).

Dopad rizika vyhodnoťte na stupnici od 1 do 5 (1=nevýznamný, 2=malý, 3=střední, 4=velký, 5=významný (materiální)).

Zbytkové riziko vyhodnoťte jako nízké, střední nebo vysoké. Je to riziko, jemuž je společnost vystavena i poté, co přijala příslušná opatření.

4.5 Informační systémy

Informační systémy, jež auditorské společnosti používají pro záznamy o klientech, odpracovaných hodinách a fakturaci, výdajích, personálu i pro účely spisu o zakázce, jsou většinou dostatečně rozvinuté. Naproti tomu informační systémy sledující kvalitu odvedené práce a dodržování interního manuálu pro řízení kvality už tak rozvinuté nebývají.

Informační systémy by měly být navrženy tak, aby pokrývaly rovněž rizika, která byla identifikována a vyhodnocena v rámci procesu vyhodnocení rizik.

V následující tabulce uvádíme některé záležitosti reflektující aspekty řízení kvality, které je vhodné dokumentovat a průběžně prověřovat.

Schéma 4.5-1

Co je třeba sledovat:	Konkrétní záležitosti
Rizika, jimž je auditorská společnost vystavena, a zda její pracovníci kladou dostatečný důraz na kvalitu	<ul style="list-style-type: none"> • Jak bylo vyhodnoceno přijetí nové zakázky, resp. pokračování vztahu s klientem. • Veškeré zprávy předkládané osobami, které mají na starosti jednotlivé aspekty řízení kvality. Součástí těchto zpráv mohou být zápisy ze schůzí výboru (tj. řízení kvality), řešené problémy či pouze konstatování, že není o čem referovat. • Celofiremní sdělení týkající se kvality. • Nejnovější monitorovací zpráva a konkrétní opatření, která je nutné podniknout pro odstranění zjištěných nedostatků, případně navržená doporučení (kdo, co, kdy atd.). Sledujte rovněž, zda a kdy byla opatření realizována, a v případě potřeby zasílejte upomínky. • Stížnosti klientů nebo třetích stran na práci auditorské společnosti nebo na chování jejích pracovníků. Sledujte rovněž, jak byly tyto stížnosti vyšetřeny, jaké to přineslo výsledky, jaká byla komunikace se stěžovatelem a jaká opatření byla podniknuta.
Etika a nezávislost	<ul style="list-style-type: none"> • Seznam zakázaných investic. • Podrobné informace o zjištěných etických hrozbách (včetně záležitostí ohrožujících nezávislost) a o tom, jaká byla podniknuta opatření pro jejich odstranění, případně alespoň snížení.
Pracovníci	<ul style="list-style-type: none"> • Nabídka pracovního poměru. • Doklad o ověření referencí, které o sobě poskytli noví zaměstnanci. • Co se dělá v rámci instruktáže, vedení a školení nově přijatých zaměstnanců. • Kopie každoročního prohlášení pracovníka o jeho nezávislosti, včetně data, úroveň znalosti manuálu pro řízení kvality mezi personálem. • Doklad o provedeném hodnocení pracovníků, včetně data, a jaká opatření z hodnocení vyplynula, např. účast na školeních atd. • Přidělování pracovníků na zakázky, včetně porovnání plánu se skutečností. • Termíny interních a externích školení, jejich témata, jména účastníků školení. • Podrobnosti o přijatých disciplinárních opatřeních.
Řízení zakázky	<ul style="list-style-type: none"> • Termín plánovací schůzky pro každou auditní zakázku, a to jednak termín původně plánovaný a jednak termín, kdy se schůzka uskutečnila. • U kterých zakázek spis vyžaduje prověrku řízení kvality, kdo byl pověřen provedením této prověrky a plánovaný termín. Následně porovnejte plánovanou osobu s osobou, která prověrku fakticky provedla, a zjistěte, jaké problémy z prověrky vyplynuly a jak byly vyřešeny. • Důvody, kvůli nimž nebyl dodržen nějaký relevantní požadavek standardu ISA, a jaké alternativní auditorské postupy byly provedeny, aby byl cíl tohoto požadavku naplněn. • Podrobnosti o uskutečněných konzultacích a výsledky řešení případných auditorských a účetních problémů. • Důvody, proč u zakázky došlo ke zpoždění, a jak bylo řešeno a vyřešeno. Zpoždění zakázky může být způsobeno změnami ve složení auditorského týmu, opožděným dodáním informací, nedostupností pracovníků klienta, omezením rozsahu auditu, případně neshodami s vedením klienta. • Datace zprávy auditora, a zda bylo dodrženo doporučovaných 60 dní na zpracování spisu auditora. • Jak byly řešeny připomínky monitorující osoby ke spisu auditora.

4.6 Kontrolní činnosti

Cílem kontrolních činností je zajistit dodržování interních zásad a postupů auditorské společnosti.

Při navrhování, zavádění a monitoringu řízení kvality lze postupovat ve čtyřech krocích zahrnujících návrh, implementaci, kontrolu a optimalizaci (angl. plan-do-check-act, PDCA). Tyto kroky popisuje následující tabulka.

Schéma 4.6-1

Krok	Popis
PLAN	Definujte cíle v oblasti řízení kvality a navrhnete procesy, jejichž prostřednictvím bude možné dosáhnout požadovaných výstupů.
DO	Implementujte navržené procesy, pokud možno v malém měřítku.
CHECK	Vyhodnoťte fungování nových procesů a výsledky porovnejte s původním předpokladem, abyste zjistili případné rozdíly.
ACT	Rozdíly analyzujte a určete jejich příčinu. Každá bude spočívat v jednom či několika krocích (P-D-C-A). Určete, jaké změny je nutné pro odstranění nedostatků provést.

Auditorská společnost si například může stanovit cíl, že zpráva auditora bude vydána až poté, co budou odstraněny všechny nejasnosti a nedořešené záležitosti. Interní zásada tedy bude, že závěrečná zpráva může být vydána, založena do spisu případně jinak distribuována až po udělení příslušných souhlasů. Implementace této zásady bude kontrolována například v rámci procesu vydávání zprávy, a to tak, že nějaká osoba bude prověřovat, zda byly všechny souhlasy skutečně uděleny a zdokumentovány. Účinnost zásady lze kontrolovat formou periodických inspekcí ověřujících, zda byly souhlasy podepsány. Pokud se zjistí odchylky od dodržování této zásady, vyšetří se jejich příčiny a zváží se příslušná opatření, např. disciplinární opatření, proškolení nebo změna zásady.

Mít kontrolní činnosti pro každou interní zásadu nebo postup není reálné ani efektivní z hlediska nákladů. Auditorské společnosti musí uplatnit odborný úsudek a zohlednit vyhodnocená rizika a na základě toho rozhodnout, jaké kontroly je třeba zavést. Kontrolní činnosti by se měly zaměřovat na následující oblasti:

- Veškeré zásady a postupy zdokumentované v manuálu pro řízení kvality;
- Zásady týkající se interních pracovních postupů (toků);
- Provozní zásady a postupy; a
- Jiné zásady a postupy týkající se personálních aspektů.

Návrh kontrolních činností by měl pokrývat veškeré požadavky týkající se řízení kvality, etiky a nezávislosti a rovněž dodržování příslušných standardů ISA relevantních pro audit.

Schéma 4.6-2

Rozsah potenciálních kontrolních činností:



4.7 Monitoring

Důležitým prvkem systému řízení kvality je sledování toho, zda je tento systém vhodně nastaven a zda účinně funguje. Toto sledování může probíhat jednak formou nezávislých prověrek jeho provozní účinnosti, prováděných na úrovni celofiremních zásad a postupů, případně zásad a postupů relevantních pro konkrétní zakázku, a jednak formou inspekcí již uzavřených spisů auditora.

Nastavení efektivního monitorovacího procesu přispívá k vytvoření firemní kultury vyznačující se úsilím o soustavné zkvalitňování práce, v níž partneři i ostatní pracovníci kladou důraz na kvalitu práce a jsou odměňováni za zlepšení svého výkonu.

Proces monitoringu lze rozdělit do následujících dvou částí:

- **Průběžné monitorování** (na rozdíl od periodických inspekcí již uzavřených spisů)
Průběžné (tj. každoroční) posuzování a vyhodnocování systému řízení kvality umožňuje auditorské společnosti ujistit se o tom, že používané zásady a postupy týkající se systému řízení kvality jsou náležité, přiměřené a že účinně fungují. Navíc každoročně provedený a zdokumentovaný monitoring systému řízení kvality přispívá ke splnění požadavku, podle něhož je auditorská firma každý rok povinna informovat pracovníky o svých plánech na další zkvalitnění zakázek. Průběžný monitoring prováděný v tomto rozsahu pokrývá všechny prvky systému řízení kvality a zahrnuje kontrolu následujících skutečností:
 - Manuál auditorské společnosti pro řízení kvality byl aktualizován tak, aby zohledňoval nové požadavky a další změny;
 - Případné osoby, které mají v rámci auditorské společnosti řízení kvality na starosti, své úkoly splnily;
 - Od partnerů a jiných pracovníků byly získány písemné confirmace potvrzující, že jednotlivé osoby dodržují firemní zásady a postupy týkající se nezávislosti a etiky;
 - Je zajištěn soustavný odborný rozvoj partnerů i ostatních pracovníků;
 - Rozhodnutí o přijetí zakázky a pokračování vztahu s klientem a rozhodnutí týkající se konkrétních zakázek jsou v souladu s firemními zásadami a postupy;
 - Je dodržován etický kodex;
 - Kontrolou kvality zakázek byly pověřeny osoby s vhodnou kvalifikací a tyto kontroly proběhly ještě před datem zprávy auditora;

- Příslušní pracovníci byli informováni o zjištěných nedostatcích;
 - Byla provedena návazná kontrola (follow-up) ověřující, zda byly zjištěné nedostatky v kvalitě včas řešeny.
- **Periodické inspekce již uzavřených spisů**
Součástí průběžného posuzování a vyhodnocování systému řízení kvality jsou rovněž periodické inspekce, v jejichž rámci je nutné u každého partnera prověřit minimálně jeden dokončený spis ročně. Tento požadavek má zaručit, že systém řízení kvality auditorské společnosti je v souladu s profesními standardy a právními předpisy a že zprávy auditora, vydávané společností, jsou přiměřené daným okolnostem. Periodické inspekce pomáhají společnosti identifikovat nedostatky a dále potřeby v oblasti školení a umožňují jí včas provést nezbytné změny.

Po dokončení kontroly kvality zpracuje osoba provádějící tuto kontrolu zprávu, která může být poté, co bude projednána partnery, předložena všem manažerům a dalším odborným pracovníkům, a to spolu s návrhem příslušných nápravných opatření.

Jaká osoba může provádět kontrolu kvality?

- **Monitoring celofiremních zásad**
Kontrolu dodržování interních zásad má provádět vhodně kvalifikovaná osoba, v ideálním případě osoba, která nemá na starosti správu ani návrh systému řízení kvality auditorské společnosti. ISQC 1 nicméně respektuje fakt, že u menších společností nebude vždy možné tento požadavek splnit, takže připouští rovněž „sebemonitorování“. Provedením kontroly lze pověřit také externí osobu vybavenou kompetencemi partnera zodpovědného za zakázku. Využití externisty přispěje k posílení nezávislosti a objektivnosti auditorské společnosti.
- **Inspekce uzavřených spisů**
Osoba pověřená inspekcí již uzavřených spisů k zakázkám musí mít vhodnou kvalifikaci a nesmí se jednat o osobu, která se podílela na realizaci dané zakázky ani na kontrole kvality příslušné složky.

4.8 Soulad s příslušnými standardy ISA

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
200.18	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 A53–A57)
200.22	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 A72–A73)
200.23	Auditor může ve výjimečném případě považovat za nutné odchýlit se od relevantního požadavku určitého standardu ISA. V takové situaci musí provést alternativní auditorské postupy, jejichž prostřednictvím splní cíl tohoto požadavku. Potřeba odchýlit se od relevantního požadavku může nastat pouze v případě, že se požadavek týká provedení nějakého konkrétního auditorského postupu, přičemž tento postup by vzhledem ke konkrétním podmínkám daného auditu byl neúčinný v dosažení cíle tohoto požadavku. (viz odstavec A74)
230.12	Pokud ve výjimečné situaci auditor považuje za nutné odchýlit se od relevantního požadavku některého ze standardů ISA, je povinen zdokumentovat, jakým způsobem použité alternativní auditorské postupy plní cíl daného požadavku a jaké byly důvody odchýlení se od něj. (viz odstavce A18–A19)

Ve standardech ISA jsou vymezeny povinnosti auditora a požadavky, které musí při provádění auditu plnit. V odstavcích ISA 200.18, 22 a 23 se říká, že auditor je povinen dodržet každý relevantní požadavek (tj. každé relevantní ustanovení normativní části standardů ISA). Jen ve výjimečném případě se smí od relevantního požadavku určitého standardu ISA odchýlit. Pak ale musí provést alternativní auditorské postupy, jejichž prostřednictvím cíl tohoto požadavku splní. Níže shrnujeme další související ustanovení.

Schéma 4.8-1

Standardy ISA	Popis
Status	<p>Standardy ISA jako celek stanoví normu pro provádění auditorských prací v souvislosti s plněním obecných cílů auditora.</p> <p>Ve standardech ISA jsou upraveny jednak všeobecné povinnosti auditora a jednak další aspekty, které auditor zvažuje při uplatňování těchto povinností na konkrétní oblasti.</p>
Relevantnost	<p>V některých případech nemusí být standard ISA (a tím ani žádné jeho požadavky) za daných okolností relevantní (např. standard o interním auditu nebo o účetní závěrce skupiny).</p> <p>V některých standardech ISA jsou obsaženy podmíněné požadavky. Takový požadavek je relevantní pouze v případě, že existují okolnosti, které požadavek předpokládá, a pokud je splněna příslušná podmínka.</p> <p>Všechny případy, kdy se auditor odchýlí od relevantních požadavků standardů ISA, musí být zdokumentovány. Zdokumentovat je nutné rovněž alternativní auditorské postupy, které auditor provedl, a důvody, proč se od požadavků standardů ISA odchýlil.</p>
Právní předpisy daného státu	Auditoři mohou být povinni dodržovat (kromě standardů ISA) i jiné právní předpisy nebo auditorské standardy platné v určitém právním systému nebo státě.
Další	<p>V každém standardu ISA je specifikován jeho předmět, datum účinnosti a případná konkrétní omezení jeho aplikovatelnosti. Nicméně datum účinnosti standardu ISA může záviset také na právních předpisech platných v daném právním systému.</p> <p>Pokud není v konkrétním standardu ISA uvedeno něco jiného, může jej auditor uplatnit již před jeho datem účinnosti.</p>

5. Vnitřní kontrolní systém – účel a složky

Obsah kapitoly

Popsat účel, rozsah a charakter vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví, včetně pěti složek vnitřní kontroly, které auditor posuzuje.

Odkaz na příslušné standardy ISA

315

Schéma 5.0-1

Cíl účetní jednotky = Sestavit účetní závěrku, která nebude významně (materiálně) zkreslená



Nízké ← ————— **Potenciální riziko podvodu nebo chyby** ————— → Vysoké

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.4(c)	Vnitřní kontrolní systém – proces navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a jinými pracovníky za účelem poskytnutí přiměřeného ujištění o dosažení cílů účetní jednotky s ohledem na spolehlivost účetního výkaznictví, účelnost a hospodárnost operací a na soulad s příslušnými právními předpisy. Termín „kontroly“ se týká jakýchkoli aspektů jedné nebo více složek vnitřního kontrolního systému.
315.12	Auditor je povinen se seznámit s vnitřním kontrolním systémem v rozsahu, který je relevantní pro audit. Ačkoliv většina kontrol relevantních pro audit se pravděpodobně bude týkat účetního výkaznictví, ne všechny kontroly, které se týkají účetního výkaznictví, jsou relevantní pro audit. Auditor při posouzení toho, zda je určitá kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s ostatními relevantní pro audit, použije svůj odborný úsudek. (viz odstavce A42–A65)
315.13	Při seznamování se s kontrolami, které jsou relevantní pro audit, je auditor vedle dotazování se pracovníků účetní jednotky povinen provést další postupy za účelem zhodnocení návrhu těchto kontrol a určení, zda byly tyto kontroly zavedeny. (viz odstavce A66–A68)

5.1 Úvodní přehled

Vnitřní kontrolní systém navrhují a zavádějí osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, vedení a jiní pracovníci s cílem pokrýt identifikovaná podnikatelská rizika a rizika podvodu, která ohrožují dosažení stanovených cílů, např. spolehlivost účetního výkaznictví.

Pozn.: Každá kontrola se navrhuje na základě nějakého potenciálního rizika, na které má reagovat (které má snižovat). Kontrola, která neřeší žádné konkrétní riziko, je zjevně zbytečná.

První krokem při posuzování návrhu vnitřního kontrolního systému je identifikace rizik, která je nutné prostřednictvím kontrol snížit. Druhým krokem je zjistit, jaké kontroly pro tato konkrétní rizika fakticky existují.

5.2 Cíle vnitřní kontroly

Vnitřní kontrola je nástroj, který má vedení sloužit k oslabení identifikovaného rizikového faktoru nebo ke splnění stanoveného kontrolního cíle. Mezi cíli účetní jednotky a vnitřní kontrolou, kterou účetní jednotka zavedla, aby zajistila jejich naplnění, existuje přímý vztah. Jakmile si účetní jednotka stanoví cíle, lze identifikovat a vyhodnotit potenciální události (rizika), jež by splnění těchto cílů mohly zabránit. Na základě těchto informací může vedení účetní jednotky naplánovat vhodné způsoby reakce na tato rizika, včetně návrhu vnitřní kontroly.

Cíle vnitřní kontroly lze rozdělit zhruba do následujících čtyř kategorií:

- Všeobecné strategické cíle, které naplňují poslání dané účetní jednotky;
- Účetní výkaznictví (vnitřní kontrola v oblasti účetního výkaznictví);
- Provozní činnost (provozní kontroly);
- Dodržování právních předpisů.

Pro audit je důležitá především vnitřní kontrola v oblasti účetního výkaznictví, jejímž cílem je zajistit sestavení účetní závěrky pro externí účely.

Provozní kontroly, týkající se např. plánování výroby a lidských zdrojů, řízení kvality nebo dodržování předpisů v oblasti zdraví a bezpečnosti práce, nebudou obvykle pro audit relevantní.

Výjimku představují následující případy:

- Vygenerované informace se používají při analytických testech věcné správnosti;
- Informace se zveřejňují v příloze k účetní závěrce.

Pokud je např. výrobní statistika používána při analytických testech věcné správnosti, budou kontroly, které zajišťují správnost těchto statistických dat, pro audit relevantní. Pokud má nedodržování nějakých právních předpisů na účetní závěrku přímý a významný dopad, budou kontroly zaměřující se na odhalování případů porušování právních předpisů pro audit relevantní.

Složky vnitřní kontroly

Výraz „vnitřní kontrola“, tak jak je používán v ISA 315, se neomezuje pouze na kontrolní činnosti, jako je oddělení pravomocí, schvalování, sesouhlasení účtů apod.

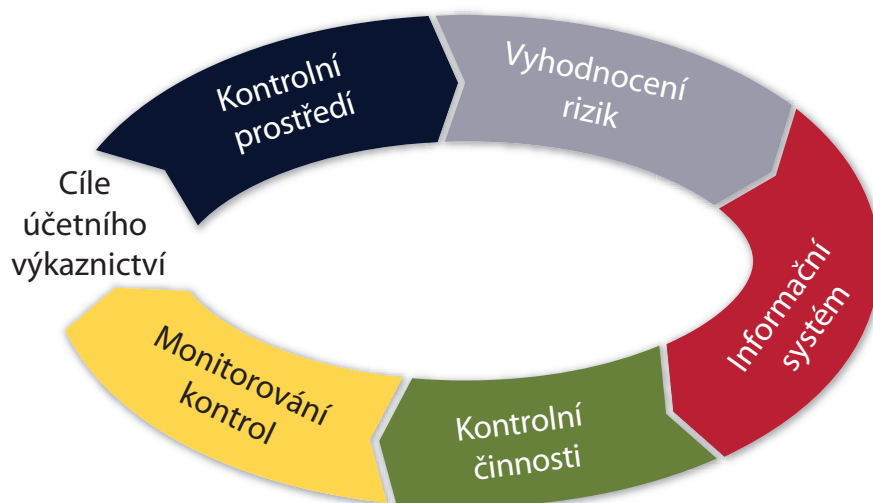
Vnitřní kontrola zahrnuje následujících pět složek:

- Kontrolní prostředí;
- Proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou;
- Informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a předávání informací;
- Kontrolní činnosti relevantní pro audit; a
- Monitorování vnitřních kontrol.

Tyto složky ve vztahu k cílům účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví ilustruje následující graf.

Pět složek vnitřní kontroly

Schéma 5.2-1



Rozdělení vnitřní kontroly na těchto pět složek poskytuje auditorovi užitečný rámec pro pochopení různých aspektů vnitřního kontrolního systému dané účetní jednotky. V této souvislosti je nicméně nutné upozornit na následující skutečnosti:

- Způsob, jak je systém vnitřní kontroly navržen a implementován, se bude lišit v závislosti na velikosti a složitosti účetní jednotky. Menší účetní jednotky obvykle využívají k dosažení svých cílů méně formální prostředky a jednodušší procesy a postupy. Jednotlivé složky vnitřní kontroly tedy u malých

účetních jednotek nemusí být jasně odlišeny, ale jejich účel však zůstává stejný. Například vlastník-manažer pravděpodobně bude (a pokud nebudou v dané účetní jednotce obsazeny další pozice, bude muset) vykonávat funkce spadající pod několik různých složek vnitřní kontroly.

- K popisu různých aspektů vnitřní kontroly a jejich vlivu na audit lze používat i jinou terminologii nebo rámec, než jaké používá ISA 315, ale přesto musí audit pokrýt všech těchto pět složek.
- Auditor zjišťuje zejména to, zda a jakým způsobem určitá kontrola předchází výskytu významné (materiální) nesprávnosti u skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo u informací zveřejněných v příloze k účetní závěrce a souvisejících tvrzení, resp. zda tuto nesprávnost následně odhaluje a opravuje.

Níže shrnujeme informace o jednotlivých složkách vnitřní kontroly.

5.3 Kontrolní prostředí

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.14	<p>Auditor je povinen se seznámit s kontrolním prostředím. V rámci seznámení se s kontrolním prostředím auditor je povinen zhodnotit:</p> <p>(a) zda se vedení účetní jednotky pod dohledem osob pověřených správou a řízením účetní jednotky podařilo vytvořit a udržovat kulturu poctivosti a etického chování a</p> <p>(b) zda společný efekt jednotlivých částí kontrolního prostředí je dostatečným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému a zda tyto ostatní složky nejsou oslabeny nedostatky v kontrolním prostředí. (viz odstavce A69–A78)</p>

Kontrolní
prostředí

Kontrolní prostředí je základem účinné vnitřní kontroly, protože definuje pro celou účetní jednotku závazná pravidla a strukturu. Nastavuje „latku“ podnikové kultury a ovlivňuje kontrolní povědomí zaměstnanců.

Součástí kontrolního prostředí jsou funkce, které vykonává správa a řízení, i funkce zajišťované vedením. Dále do kontrolního prostředí patří postoje osob pověřených správou a řízením a členů vedení k vnitřní kontrole, povědomí těchto osob o vnitřní kontrole, kroky, které tyto osoby v souvislosti s vnitřní kontrolou činí, a důležitost, kterou účetní jednotka vnitřní kontrole přikládá.

Pozn.: Kontroly, jejichž předmětem je samo kontrolní prostředí, mají obvykle zásadní (pervazivní) charakter. Samy sice přímo nepředcházejí výskytu významné (materiální) nesprávnosti ani takovou nesprávnost neodhalují a neopravují, ale jsou důležitým základem, ze kterého všechny ostatní kontroly vycházejí.

Schéma 5.3-1



Úroveň kontrol kontrolního prostředí má vliv i na to, jak auditor posoudí účinnost ostatních kontrolních činností, které se zaměřují již na konkrétní oblasti, jako jsou např. prodejní a nákupní transakce. Jestliže má vedení negativní přístup ke kontrolám obecně, bude tím ohrožena i účinnost specifických kontrol (např. v oblasti tržeb apod.), i kdyby byly navrženy sebelépe.

Následující tabulka popisuje, na co všechno se musí auditor při posuzování vnitřního kontrolního prostředí účetní jednotky zaměřit.

Schéma 5.3-2

Kontrolní prvky, na které se auditor zaměřuje	Charakteristika
Prosazování integrity a etických hodnot	Integrita a etické hodnoty jsou nezbytné (základní) složky, které ovlivňují to, jak účinný bude návrh, správa a monitorování ostatních kontrol.
Dodržování nezbytné kvalifikace	Způsob, jímž vedení účetní jednotky posuzuje úroveň kvalifikace nezbytnou pro splnění konkrétních úkolů, a jak se tato úroveň promítá do požadovaných znalostí a dovedností.
Zainteresanost osob pověřených správou a řízením	Charakteristické znaky osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, například: <ul style="list-style-type: none"> • Nezávislost těchto osob na vedení účetní jednotky; • Jejich zkušenosti a postavení; • To, v jakém rozsahu se zabývají činností účetní jednotky a jejím rozbořem a jaký druh informací dostávají; • Vhodnost jejich kroků, mimo jiné to, do jaké míry řeší složité otázky s vedením účetní jednotky, a jejich vzájemná interakce s interními a externími auditory.

Kontrolní prvky, na které se auditor zaměřuje	Charakteristika
Filozofie a styl práce vedení	Přístup vedení účetní jednotky k podnikatelským rizikům a jejich řízení, postoj vedení k účetnímu výkaznictví a související opatření, která vedení dělá, postoj vedení ke zpracování informací, k činnostem v oblasti účetnictví a k pracovníkům účtárny.
Organizační struktura	Rámec, v němž jsou plánovány, prováděny, kontrolovány a ověřovány činnosti účetní jednotky směřující k dosažení jejích cílů.
Přidělování pravomoci a odpovědnosti	Způsob, jak je přidělována pravomoc a odpovědnost v oblasti provozní činnosti a nastaveny vztahy nadřízenosti a podřízenosti a hierarchie schvalovacích pravomocí.
Zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů	Nábor, instruktáž, školení, hodnocení, odborné vedení, kariérní postup, odměňování a postihy.

Výše uvedené kontroly jsou pro účetní jednotku zásadní a jejich hodnocení je obvykle vystaveno vyšší míře subjektivnosti, než je tomu u tradičních kontrolních činností (jako je např. oddělení pravomocí). Při vyhodnocování těchto kontrol proto auditor musí uplatnit odborný úsudek.

Kvalitní kontrolní prostředí může v některých případech dílčím způsobem nebo zcela kompenzovat nedostatečné transakční kontroly. Naopak nedostatky v kontrolním prostředí mohou oslabit, nebo dokonce zcela vyřadit jinou složku vnitřního kontrolního systému, i když je dobře navržena. Pokud by například v účetní jednotce neexistovala kultura čestného a poctivého jednání, musel by auditor pečlivě zvažovat, jaké typy (dodatečných) auditorských postupů budou účinné pro identifikaci významných (materiálních) nesprávností v účetní závěrce. V některých případech může auditor dojít k závěru, že vnitřní kontrola účetní jednotky se zhroutila natolik, že jedinou alternativou je odstoupit od zakázky.

Kontrolní prostředí menších účetních jednotek

Kontrolní prostředí malých účetních jednotek se od kontrolního prostředí velkých účetních jednotek liší, nicméně hraje v nich stejně důležitou roli. To platí obzvláště v situaci, kdy účetní jednotka nemá dostatečné personální či jiné zdroje pro zajištění tradičních kontrolních činností, jako je např. oddělení pravomocí.

Aktivní zapojení kompetentního vlastníka-manažera menší účetní jednotky představuje silnou stánku kontrolního prostředí a může velice dobře snížit nutnost provádět další kontrolní činnosti, např. oddělit pravomoci. Silné stránky kontrolního prostředí mohou tudíž nepřímo předcházet některým typům nesprávností v účetní závěrce, resp. je následně odhalit a opravit. Jestliže například vlastník-manažer kontroluje a schvaluje jednotlivé transakce ještě před jejich uzavřením, může tím předcházet některým konkrétním chybám či podvodům nebo je následně odhalit a opravit. Avšak tato silná stránka kontrolního prostředí nesnižuje ostatní rizika, např. riziko potlačování vnitřních kontrol vedením.

U menších účetních jednotek budou kontroly kontrolního prostředí obvykle méně zdokumentované. Auditor bude tudíž často při posouzení toho, jak je vnitřní kontrolní systém navržen a implementován, vycházet z postojů vedení (např. vlastníků-manažerů) k vnitřní kontrole, jeho povědomí o ní a ze souvisejících kroků. Větší účetní jednotky budou mít například pro své pracovníky zpracovaný kodex vymezující zásady přijatelného chování a postih za jejich porušení. Menší účetní jednotky budou informace o hodnotách a přijatelném chování předávat ústně a prostřednictvím příkladu vedení.

Pokud k nějaké kontrole neexistuje podpůrná dokumentace, auditor zpracuje memorandum, které bude součástí jeho spisu. Například pro účely posouzení toho, zda vedení prosazuje integritu a etické hodnoty a jak o těchto záležitostech pracovníky informuje, může auditor provést následující:

- Prostřednictvím diskusí s vedením zjistit, jaké má účetní jednotka hodnoty, jaké chování považuje za přijatelné a jak tyto hodnoty a chování prosazuje. Poté vyhodnotí, zda je tím dostatečně pokryta problematika návrhu vnitřního kontrolního systému.
- Zeptat se jednoho či dvou zaměstnanců účetní jednotky na to, jaké jsou podle jejich názoru hodnoty účetní jednotky, jaké chování považuje za přijatelné a jak tyto hodnoty a chování prosazuje. Prostřednictvím těchto pohovorů auditor zjistí, zda byli o těchto záležitostech zaměstnanci informováni a zda jsou tyto záležitosti prosazovány. Tím bude pokryta otázka implementace vnitřních kontrol.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Malé účetní jednotky obvykle nejsou ochotné zdokumentovat neformálně fungující vnitřní kontroly. Přitom formální popis některých důležitějších interních zásad a postupů by byl pro vedení často přínosem. Informaci o nich bude díky tomu možné například poskytnout nově přijatým zaměstnancům. Další výhodou bude úspora času při auditu, protože auditor se nebude muset každoročně dotazovat na totéž. I ta nejmenší účetní jednotka může zpracovat jednoduché prohlášení o firemních hodnotách a přijatelném chování, které poskytne svým zaměstnancům a na které bude moci odkázat v případě, že se vyskytne nějaký problém.

V následující tabulce uvádíme některé klíčové oblasti, které je nutné pokrýt při vyhodnocování kontrolního prostředí u menších účetních jednotek.

Schéma 5.3-3

Kontrolní prvek	Klíčová otázka	Možné formy vnitřní kontroly
Prosazování integrity a etických hodnot	Jaká opatření podniká vedení účetní jednotky, aby odstranilo nebo alespoň omezilo motivy a lákadla svádějící pracovníky k nečestnému, nezákonnému nebo neetickému jednání?	<ul style="list-style-type: none"> • Vedení svými slovy i činy soustavně prokazuje, že mu záleží na dodržování přísných etických norem. • Vedení odstraňuje a omezuje motivy a lákadla svádějící pracovníky k nečestnému nebo neetickému jednání. • Účetní jednotka má interní kodex správného chování nebo podobný předpis, který definuje normy etického jednání. • Zaměstnanci vědí, jaké chování je přijatelné a jaké je nepřijatelné a co mají dělat, jestliže se setkají s nečestným jednáním. • V případě potřeby účetní jednotka přijímá opatření nutná k prosazení etických hodnot.
Dodržování nezbytné kvalifikace	Mají pracovníci znalosti a dovednosti nutné ke splnění úkolů, které mají v popisu práce?	<ul style="list-style-type: none"> • Vedení podniká nezbytné kroky k tomu, aby pracovníci měli znalosti a dovednosti, které potřebují pro výkon své práce. • Popisy práce existují a jsou účinně využívány. • Vedení pracovníkům zajišťuje přístup k relevantním školicím programům. • Dovednosti pracovníků jsou na počátku jejich pracovního poměru i v jeho průběhu porovnávány s popisy práce.

Kontrolní prvek	Klíčová otázka	Možné formy vnitřní kontroly
Zainteresanost osob pověřených správou a řízením (jestliže tuto funkci neplní vedení)	Jak účinně v účetní jednotce funguje správa a řízení (pokud existuje)?	<ul style="list-style-type: none"> • Většina osob pověřených správou a řízením je nezávislá na vedení. • Osoby pověřené správou a řízením mají vhodné zkušenosti, postavení a finanční kvalifikaci. • Osoby pověřené správou a řízením jsou včas informovány o významných problémech a finančních výsledcích. • Osoby pověřené správou a řízením vykonávají nad vedením účinný dohled, včetně toho, že mu kladou náročné otázky a důsledně se dožadují odpovědí. • Osoby pověřené správou a řízením se pravidelně scházejí, zápisy z těchto jednání jsou včas rozesílány.
Filozofie a styl práce vedení	Jaký je přístup vedení účetní jednotky k účetnímu výkaznictví a jaké kroky v této oblasti podniká?	<ul style="list-style-type: none"> • Vedení má pozitivní přístup v následujících oblastech a podniká v nich příslušné kroky: <ul style="list-style-type: none"> – Spolehlivé vnitřní kontroly v oblasti účetního výkaznictví (týká se rovněž potlačování vnitřních kontrol vedením a podvodů), – Vhodný výběr účetních pravidel a jejich uplatňování, – Kontroly v oblasti zpracování informací, – Přístup k účetnímu personálu. • Vedení zavedlo postupy zamezující neoprávněnému přístupu k majetku, dokumentům či záznamům či jejich zničení. • Vedení analyzuje podnikatelská rizika a přijímá příslušná opatření.
Organizační struktura	Byla vytvořena vhodná organizační struktura?	<ul style="list-style-type: none"> • Organizační struktura účinně napomáhá splnění cílů, které si účetní jednotka stanovila, realizaci provozních funkcí i plnění regulačních požadavků. • Vedení dobře rozumí svým povinnostem a kompetencím týkajícím se podnikatelské činnosti a má potřebné zkušenosti a znalosti, aby náležitě zastávalo svou funkci. • Organizační struktura účetní jednotky napomáhá včasnému předávání spolehlivých informací příslušným osobám pro účely plánovacích a kontrolních činností. • Povinnosti, které nejsou slučitelné, jsou v maximální míře odděleny.
Přidělování pravomoci a odpovědnosti	Byly klíčové pravomoci a odpovědnosti vhodně přiděleny?	<ul style="list-style-type: none"> • Účetní jednotka zavedla zásady a postupy pro autorizaci a schvalování transakcí. • V rámci účetní jednotky byla vhodně nastavena hierarchie nadřízenosti/podřízenosti a odpovědnosti (tj. vhodně z hlediska velikosti účetní jednotky a charakteru její činnosti). • V popisech práce jsou uvedeny rovněž povinnosti týkající se kontrol.

Kontrolní prvek	Klíčová otázka	Možné formy vnitřní kontroly
Zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů	<p>Jaké interní zásady a postupy zajišťují:</p> <p>Nábor nejkvalifikovanějších a nejdůvěryhodnějších osob?</p> <p>Školení, které pracovníkům umožní vykonávat jejich práci?</p> <p>Kariérní postup vycházející z výsledků hodnocení pracovníka?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vedení zavedlo normy pro nábor nejkvalifikovanějších osob a zajišťuje jejich prosazování. • Proces náboru nového pracovníka zahrnuje vstupní pohovor, ověření informací, které o sobě uchazeč poskytl, a informování nového pracovníka o firemních hodnotách, očekávaném chování a o stylu práce vedení. • Pracovníci jsou pravidelně hodnoceni, výsledky hodnocení jsou s každým pracovníkem projednány a jsou podniknuta odpovídající opatření. • Školení pracovníků reflektuje jejich budoucí role a odpovědnosti, očekávanou úroveň výkonnosti a měnící se potřeby.

5.4 Vyhodnocení rizik

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.15	Auditor je povinen zjistit, zda existuje proces, na základě kterého účetní jednotka: <ul style="list-style-type: none"> (a) identifikuje podnikatelská rizika, která se týkají cílů účetního výkaznictví, (b) odhaduje významnost těchto rizik, (c) posuzuje pravděpodobnost jejich výskytu a (d) rozhoduje o tom, jakým způsobem budou rizika řešena. (viz odstavec A79)
315.16	Pokud účetní jednotka zavedla příslušný proces (dále jen „proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou“), auditor je povinen se s ním, stejně jako s jeho výsledky, seznámit. Jestliže auditor identifikuje rizika významné (materiální) nesprávnosti, která vedení účetní jednotky nezjistilo, je povinen posoudit, zda existuje riziko, z něhož auditorem zjištěné riziko významné (materiální) nesprávnosti vyplývá, a je takového druhu, že podle auditorova názoru mělo být odhaleno při procesu vyhodnocení rizik účetní jednotkou. Pokud existuje takovéto riziko, auditor je povinen zjistit, proč tento proces selhal a toto riziko neodhalil, a posoudit, zda je tento proces za daných podmínek vhodný nebo zda neexistuje významný nedostatek vnitřního kontrolního systému v oblasti procesu vyhodnocení rizik účetní jednotkou.
315.17	Pokud účetní jednotka příslušný proces nezavedla nebo používá ad hoc proces, je auditor povinen projednat s vedením účetní jednotky, zda byla identifikována podnikatelská rizika týkající se cílů účetního výkaznictví a jakým způsobem jsou řešena. Auditor je povinen zhodnotit, zda je za daných okolností vhodné, že účetní jednotka nemá zdokumentovaný proces vyhodnocení rizik, nebo zda se jedná o významný nedostatek ve vnitřním kontrolním systému. (viz odstavec A80)



Proces vyhodnocení rizik poskytuje informace, na jejichž základě vedení účetní jednotky rozhoduje o tom, jaká podnikatelská rizika/rizika podvodu je třeba řídit, případně jaká opatření je nutné v této souvislosti podniknout. Vedení účetní jednotky může vytvořit plány a programy nebo přijmout kroky k řešení konkrétních rizik, případně se může – s ohledem na náklady či jiné faktory – rozhodnout určité riziko akceptovat.

Jestliže je proces vyhodnocení rizik prováděný účetní jednotkou přiměřený daným okolnostem, pomůže auditorovi při identifikaci rizika významné (materiální) nesprávnosti. Tento proces se obvykle zaměřuje mimo jiné na následující záležitosti:

- Změny provozního prostředí účetní jednotky;
- Noví vedoucí pracovníci;
- Nové nebo modernizované informační systémy;
- Rychlý růst;
- Nové technologie;
- Nové obchodní modely, výrobky nebo činnost;
- Restrukturalizace podniku (včetně prodejů a akvizic);
- Rozšíření zahraničních aktivit;
- Nové účetní předpisy.

U menších účetních jednotek, které pravděpodobně nebudou mít formální proces vyhodnocení rizik, auditor projedná s vedením, jakým způsobem jsou podnikatelská rizika identifikována a pokrývána.

Auditor posuzuje, jakým způsobem vedení:

- Identifikuje rizika, která jsou relevantní z hlediska účetního výkaznictví;
- Odhaduje významnost rizik;
- Vyhodnocuje pravděpodobnost jejich výskytu;
- Rozhoduje o opatřeních sloužících pro řízení rizik.

Jestliže auditor identifikuje rizika významné (materiální) nesprávnosti, která vedení neodhalilo, musí posoudit důvody, proč k tomu došlo:

- Proč selhaly procesy prováděné vedením?
- Jsou tyto procesy přiměřené daným okolnostem?

Pokud proces vyhodnocení rizik prováděný účetní jednotkou vykazuje významný nedostatek (nebo dokonce ani neexistuje), auditor o tom uvědomí osoby pověřené správou a řízením.

Podmínky a události, které mohou naznačovat výskyt rizika významné (materiální) nesprávnosti

Užitečný soupis podmínek a událostí, které mohou signalizovat výskyt rizika významné (materiální) nesprávnosti, je uveden v příloze 2 ISA 315.

5.5 Informační systém

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.18	<p>Auditor je povinen se seznámit s informačním systémem, který se týká účetního výkaznictví, a s příslušnými podnikovými procesy, včetně následujících oblastí:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) skupiny transakcí, které se vyskytují v činnosti účetní jednotky a jsou významné z hlediska účetní závěrky, (b) postupy, které jsou součástí manuálních systémů i informačních technologií (IT) a slouží k iniciaci, zaznamenání a zpracování transakcí, k jejich případně potřebné opravě a k jejich přenosu do hlavní knihy a vykazání v účetní závěrce, (c) odpovídající účetní záznamy, v písemné nebo technické podobě, podpůrné informace a konkrétní účty účetní závěrky, které se týkají iniciace, zaznamenání, zpracování a vykazání transakcí; patří sem též oprava nesprávných informací a způsob přenosu dat do hlavní knihy, (d) způsob, jakým informační systém zachycuje události a podmínky, mimo transakcí, které jsou významné z hlediska účetní závěrky, (e) proces účetního výkaznictví používaný při sestavení účetní závěrky účetní jednotky, včetně významných účetních odhadů a zveřejněných údajů, a (f) kontroly v oblasti účetních zápisů, včetně nestandardních účetních zápisů využívaných k zaznamenání neopakujících se, neobvyklých transakcí nebo úprav. (viz odstavce A81–A85)
315.19	<p>Auditor je povinen porozumět tomu, jakým způsobem účetní jednotka předává informace o úkolech, povinnostech a dalších významných záležitostech v oblasti účetního výkaznictví, včetně: (viz odstavce A86–A87)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) předávání informací mezi vedením a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a (b) předávání informací mimo účetní jednotku, například regulatorním institucím.



Vedení (spolu s osobami pověřenými správou a řízením) potřebuje spolehlivé informace, aby mohlo:

- Řídit účetní jednotku (tj. plánovat, připravovat rozpočet, sledovat výkonnost, alokovat zdroje, určovat ceny a sestavovat účetní závěrku pro účely účetního výkaznictví);
- Plnit stanovené cíle;
- Identifikovat a vyhodnocovat rizikové faktory a reagovat na ně.

Pro tyto účely je nutné, aby relevantní informace byly včas zjištěny, zachyceny a sděleny/předány příslušným osobám (na všech úrovních účetní jednotky), které je potřebují pro své rozhodování.

Informační systém se skládá z infrastruktury (tj. hmotných součástí a hardwaru), ze softwaru, lidského činitele, postupů a dat. Řada informačních systémů využívá v široké míře informační technologie (IT). Informační systémy mají na starosti rovněž identifikaci, zachycení, zpracování a distribuci informací, bez nichž by účetní jednotka nemohla splnit své cíle v oblasti účetního výkaznictví a vnitřní kontroly.

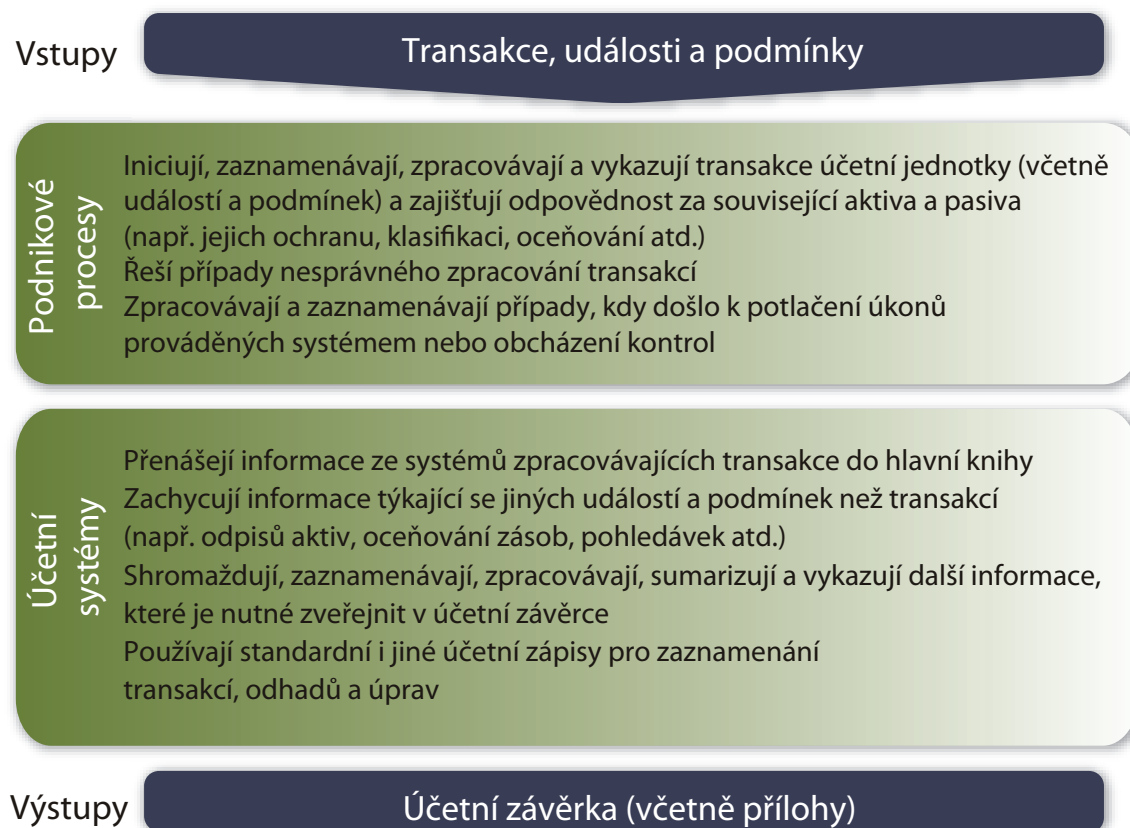
Následující tabulka popisuje informační systém, který je relevantní z hlediska cílů účetního výkaznictví. Zahrnuje jednak podnikové procesy účetní jednotky a jednak účetní systém.

Schéma 5.5-1

Podnikové procesy (prodej, nákup, vedení mzdové agendy atd.)	Podnikové procesy jsou strukturované soubory činností produkující nějaký konkrétní výstup. Výsledkem podnikového procesu je, že informační systém zaznamená, zpracuje a vykáže určitou transakci.
Účetní systém	Součástí účetního systému je účetní software, elektronické tabulkové procesory a dále rovněž zásady a postupy pro sestavení jednak pravidelných finančních zpráv a jednak účetní závěrky, včetně přílohy, na konci účetního období.

Informační systém zahrnuje postupy, zásady a záznamy (manuální i automatizované), jejichž úkolem je pokrýt záležitosti popsané v následujícím schématu.

Schéma 5.5-2



Informační systémy větších společností bývají složité, automatizované a vysoce integrované. Menší společnosti se často spoléhají na manuální nebo samostatné IT aplikace.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Řada běžně používaných balíčků účetního softwaru (včetně těch menších) obsahuje nejrůznější zabudované aplikační kontroly, které lze využít ke zkvalitnění vnitřní kontroly v oblasti účetního výkaznictví. Může se jednat například o automatizované sesouhlasení, hlášení výjimek, které poté prověřuje vedení, nebo o kontroly zajišťující všeobecnou konzistentnost účetního výkaznictví.

Auditor se při seznamování s informačním systémem účetní jednotky (včetně podnikových procesů) zaměřuje (vedle záležitostí popsanych v předchozím schématu) na níže uvedené skutečnosti.

Schéma 5.5-3

Oblast	Na co je nutné se zaměřit
Používané zdroje informací	<p>Jaké skupiny transakcí jsou významné pro účetní závěrku?</p> <p>Jak transakce v podnikových procesech účetní jednotky vznikají?</p> <p>Jaké (manuální nebo elektronické) účetní záznamy existují?</p> <p>Jakým způsobem informační systém zachycuje události a podmínky (s výjimkou skupin transakcí), které jsou významné z hlediska účetní závěrky?</p>
Jak jsou informace zachycovány a zpracovávány	<p>Jaké procesy účetního výkaznictví se používají pro:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí a nestandardních transakcí (jako jsou např. transakce se spřízněnými stranami apod.); • Sestavení účetní závěrky, včetně významných účetních odhadů a zveřejněných údajů? <p>Jaké postupy se používají pro pokrytí následujících oblastí:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená s potlačováním kontrol, včetně používání standardních a nestandardních účetních zápisů; • Potlačování nebo dočasné pozastavení automatizovaných kontrol; • Identifikace výjimek a hlášení opatření přijatých k jejich odstranění?
Jak jsou vygenerované informace používány	<p>Jakým způsobem účetní jednotka informuje o rolích, odpovědnostech a významných záležitostech týkajících se účetního výkaznictví?</p> <p>Jaké zprávy informační systém pravidelně generuje a jak tyto zprávy slouží k řízení účetní jednotky?</p> <p>Jaké informace vedení poskytuje osobám pověřeným správou a řízením (nejsou-li totožné s vedením) a externím subjektům, např. regulačním orgánům?</p>

Komunikace

Komunikace, tj. předávání informací představuje klíčovou složku úspěšného informačního systému. Mají-li být informace použitelné v procesu rozhodování a podporovat fungování vnitřního kontrolního systému, musí se dostat včas k těm správným osobám (interním i externím).

Efektivní **interní komunikace** pomáhá pracovníkům účetní jednotky lépe pochopit cíle vnitřní kontroly, používané podnikové procesy i role a odpovědnosti, které tyto pracovníci mají. Přispívá rovněž k lepšímu pochopení toho, jak jejich činnost souvisí s prací ostatních kolegů a jakým způsobem se hlásí výjimky příslušným nadřízeným v rámci účetní jednotky.

Předávání informací může mít neformální (verbální) nebo formální podobu (jestliže je zdokumentováno v podnikové směrnici nebo manuálu upravujícím účetní výkaznictví).

V menších společnostech je interní komunikace mezi členy vrcholového vedení a zaměstnanci často jednodušší a méně formální, protože jejich struktura se skládá z menšího počtu úrovní, mají méně zaměstnanců a vrcholové vedení je v nich dostupnější.

Efektivní **externí komunikace** zajišťuje informování příslušných externích subjektů, jako jsou akcionáři a další zainteresované subjekty, finanční instituce, regulační orgány či státní úřady, o záležitostech, které mají vliv na plnění cílů účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví.

Nedostatečná dokumentace IT systémů

Informační a komunikační systémy menších účetních jednotek bývají méně sofistikované a ne tak důkladně zdokumentované. Jestliže vedení účetní jednotky nemá k dispozici podrobné popisy používaných účetních postupů, propracované účetní záznamy ani psané zásady, bude auditor muset při seznamování s informačním systémem více využívat dotazování a pozorování než prověrku dokumentace.

5.6 Kontrolní činnosti

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.20	Auditor je povinen se seznámit s kontrolními činnostmi, které se týkají auditu, tzn. s takovými činnostmi, které je podle auditora nutné znát k tomu, aby byl schopen vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a navrhnout další auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Audit nevyžaduje znalost všech kontrolních činností týkajících se všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů ani všech souvisejících tvrzení. (viz odstavce A88–A94)
315.21	Při seznamování se s kontrolními činnostmi je auditor povinen zjistit především to, jakým způsobem účetní jednotka řeší rizika plynoucí z použití informačních technologií (IT). (viz odstavce A95–A97)

Kontrolní
činnosti

Kontrolní činnosti jsou zásady a postupy, které pomáhají zajistit plnění pokynů vedení. Příkladem mohou být např. kontroly zajišťující, že zboží není dodáváno odběratelům s velkým kreditním rizikem nebo že jsou realizovány jen schválené nákupy. Tyto kontroly se zaměřují na rizika, která by, pokud by nebyla snížena, ohrožovala splnění cílů účetní jednotky.

Cílem kontrolních činností (bez ohledu na to, zda probíhají v rámci IT, či manuálních systémů) je snížit rizika vyplývající z běžné činnosti účetní jednotky, jako je např. zpracování transakcí (u podnikových procesů jako prodej, nákup, mzdová agenda) a ochrana aktiv.

Podnikové procesy jsou strukturované soubory činností produkující nějaký konkrétní výstup. Kontroly podnikových procesů, které jsou popsány v následující tabulce, se obecně dělí na preventivní, zjišťovací, kompenzační a řídicí.

Schéma 5.6-1

Typ kontrol	Charakteristika
Preventivní kontroly	Předcházejí výskytu chyb nebo nesrovnalostí.
Zjišťovací kontroly	Vyhledávají chyby nebo nesrovnalosti, které se vyskytly, tak aby bylo možné přijmout příslušná nápravná opatření.
Kompenzační kontroly	Poskytují určitou míru jistoty v těch případech, kdy existující omezení neumožňují provádět jiné, adresnější kontroly.
Řídicí kontroly (např. zásady)	Orientují aktivitu na splnění stanovených cílů.

Charakter kontrol podnikových procesů se mění v závislosti na konkrétní aplikaci. Následující tabulka uvádí typické příklady kontrol na úrovni podnikových procesů.

Schéma 5.6-2

Kontroly	Charakteristika	Příklad
Oddělení pravomocí	Cílem těchto kontrol je omezit situace, kdy jedna a tatáž osoba může dělat chyby nebo páchat podvody a současně takové jednání zakrývat.	Zaměstnanec, který má na starosti zpracování pohledávek, nemá přístup k peněžním příjmům.
Kontroly v oblasti schvalování	Tyto kontroly stanoví, jaká osoba je oprávněna schvalovat různé rutinní či nerutinní transakce a události.	Přidělení odpovědnosti za schvalování: <ul style="list-style-type: none"> • Náboru nových zaměstnanců; • Finančních investic; • Objednávek zboží a služeb; • Poskytování úvěru odběratelům.
Sesouhlasení účtů	Tato kontrola spočívá ve včasném sesouhlasení účtů, jeho následné kontrole a přijetí nutných nápravných opatření.	Sesouhlasení bankovních účtů, prodejních transakcí, zůstatků mezi podniky ve skupině, operativní evidence atd.

Kontroly	Charakteristika	Příklad
Aplikační kontroly v informačních technologiích	Jedná se o kontroly zabudované do IT aplikací, např. pro prodej nebo nákup. Jsou buď plně, nebo částečně automatizované.	Kontrola matematické správnosti záznamů, ceny na fakturách, editační kontrola vstupních dat, kontrola nepřerušené číselné řady a generování hlášení o výjimkách, které následně prověřuje vedení.
Prověrky skutečných výsledků	Součástí těchto kontrol jsou pravidelné analýzy skutečných výsledků a jejich porovnání s rozpočtem, plánem nebo výsledky za minulé období. Dále tyto kontroly zahrnují vzájemné porovnání různých souborů dat (provozních a finančních) a srovnání interních dat s externími zdroji informací. Následně se prozkoumají neočekávané odchylky a přijmou nápravná opatření.	Analýza výsledku hospodaření z provozní činnosti, porovnání skutečných výsledků s rozpočtem a prozkoumání odchylek.
Fyzické kontroly	Předmětem těchto kontrol je fyzická bezpečnost majetku účetní jednotky a zabezpečení přístupu do jejích prostor, k účetním záznamům, počítačovým programům a datovým souborům.	Kontroly bezpečnosti aktiv (dveřní zámky a omezení přístupu k zásobám a záznamům) a porovnání výsledků pravidelné inventarizace peněžních prostředků, cenných papírů a zásob s účetními záznamy.

Menší účetní jednotky

Smyslem kontrolních činností je předcházet výskytu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, resp. jestliže se taková nesprávnost vyskytne, tak ji odhalit a opravit. Koncepte kontrolních činností bude u menších účetních jednotek podobná koncepci větších účetních jednotek, nicméně důležitost těchto činností pro auditora se může podstatně různit – viz následující tabulka.

Schéma 5.6-3

Kontrolní činnosti u menších účetních jednotek	Komentář
Neformální a zredukovaná dokumentace	Mnohé kontroly fungují neformálně a nejsou podrobně zdokumentované. Například poskytnutí úvěru odběrateli bude více záviset na úsudku manažera a jeho znalostech o daném odběrateli než na předem nastaveném kreditním limitu.
Omezený rozsah kontrol	Kontrolní činnosti (pokud vůbec existují) se většinou zaměřují na hlavní transakční cykly, jako jsou výnosy, nákupy nebo osobní náklady.

Kontrolní činnosti u menších účetních jednotek	Komentář
<p>Rizika může snížovat kontrolní prostředí (viz kapitola 5.3 prvního dílu)</p>	<p>Díky kontrolám, které provádí vrcholové vedení, patrně nebudou některé typy kontrolních činností důležité. Jestliže například vedení samo schvaluje významné transakce, bude to představovat spolehlivou kontrolu důležitých zůstatků účtů a transakcí, takže detailní kontrolní činnosti bude možné provádět v menším rozsahu nebo je nebude nutné provádět vůbec. U některých nesprávností týkajících se transakcí (které jsou ve větších účetních jednotkách obvykle pokryty kontrolními činnostmi) lze riziko jejich výskytu snížit prostřednictvím:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Podnikové kultury, která klade důraz na důležitost kontroly; • Náborem vysoce kompetentních pracovníků; • Porovnáváním výnosů a nákladů se schváleným rozpočtem; • Požadavkem, aby všechny větší transakce schvalovalo vrcholové vedení; • Sledováním klíčových ukazatelů výkonnosti; • Rozdělováním úkolů mezi pracovníky tak, aby bylo zajištěno maximální oddělení pravomocí.

Kontrolní činnosti důležité pro audit mohou přispívat např. ke snížení následujících rizik:

- **Významná rizika**
Jedná se o identifikovaná a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, která podle úsudku auditora vyžadují zvláštní pozornost. (viz kapitola 10 druhého dílu)
- **Rizika, která nelze pokrýt pouze testy věcné správnosti**
Jedná se o identifikovaná a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace.
- **Jiná rizika významné nesprávnosti**

Na auditorovo posouzení toho, zda je určitá kontrolní činnost důležitá pro audit, mají vliv následující faktory:

- Informace o existenci/neexistenci kontrol zjištěných v rámci jiných složek vnitřního kontrolního systému. Jestliže je nějaké riziko již dostatečně pokryto (např. prostřednictvím kontrolního prostředí, informačního systému apod.), není už nutné zjišťovat, zda existují nějaké případné další kontroly.
- Existence několika kontrolních činností, které plní stejný cíl. Není nutné se seznámit se všemi kontrolními činnostmi, které se daného cíle týkají.
- Větší efektivnost auditu v případě, že auditor otestuje provozní účinnosti některých klíčových kontrol. To může nastat v následujících situacích:
 - Získat důkazní informace testováním provozní účinnosti kontrol je z hlediska nákladů efektivnější než provádět testy věcné správnosti. Testy kontrol se totiž obvykle provádějí na vzorcích menší velikosti než testy věcné správnosti. Pokud jsou kontroly automatizované, může v některých případech stačit vzorek zahrnující pouze jedinou testovanou položku (lze-li předpokládat spolehlivé všeobecné počítačové kontroly). Navíc pokud u kontrolního systému a pracovníků, kteří jej mají na starosti, nedošlo oproti předchozím rokům k žádné změně, je možné (za určitých podmínek) provádět testy provozní účinnosti kontrol pouze jednou za tři roky. (viz kapitola 17 druhého dílu)

- Testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace pro jednotlivá tvrzení. Například tvrzení o úplnosti tržeb bude obtížné (a v některých případech dokonce nemožné) ověřit pouze prostřednictvím testů věcné správnosti. V takových situacích se vyplatí zjistit, jaké vnitřní kontroly toto riziko a související tvrzení pokrývají. Pokud auditor může předpokládat, že fungují efektivně, získá potřebné důkazní informace testováním provozní účinnosti těchto kontrol.

5.7 Rizika a kontroly v oblasti IT

V současnosti používá informační technologie většina účetních jednotek, alespoň pro řízení, kontrolu a vykazování některých činností. Provoz IT má často na starosti centrální podpůrný tým, jehož úkolem je zajistit, aby každodenní uživatelé (pracovníci účetní jednotky) měli náležitý přístup k hardwaru, softwaru a dalším aplikacím, které potřebují pro výkon svých pracovních povinností. V menších účetních jednotkách zodpovídá za řízení IT obvykle pouze jeden pracovník, který může být zaměstnán jen na částečný úvazek nebo se může jednat o externistu.

S řízením IT a souvisejícími aplikacemi je spojena celá řada rizikových faktorů, které nezávisí na velikosti účetní jednotky a které v případě, že nebudou ošetřeny, by mohly vést k výskytu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.

Existují dva druhy počítačových kontrol, které musí působit v součinnosti, aby bylo zajištěno úplné a správné zpracování informací:

- **Obecné počítačové kontroly**
Obecné počítačové kontroly se týkají všech aplikací a obvykle zahrnují kombinaci automatizovaných kontrol (zabudovaných v počítačových programech) a manuálních kontrol (např. kontrola rozpočtu určeného na informační technologie a smluv s poskytovateli služeb);
- **Aplikační kontroly**
Jedná se o automatizované kontroly, které se zaměřují na určité konkrétní aplikace (např. zpracování tržeb nebo mzdovou agendu).

Kromě toho existuje ještě třetí typ kontrol. Tyto kontroly obsahují jak manuální, tak IT prvek a mohli bychom je označit jako kontroly podmíněné informačními technologiemi. Taková kontrola se provádí manuálně, nicméně její účinnost závisí na kvalitě informací generovaných IT aplikacemi. Například finanční ředitel provádí kontrolu měsíčních/čtvrtletních účetních výkazů (vygenerovaných účetním systémem) a případné odchylky dále zkoumá.

Následující tabulka popisuje obecné počítačové kontroly.

Schéma 5.7-1

Obecné počítačové kontroly	
Normy, plánování, interní zásady atd. (prostředí počítačových kontrol)	<p>Struktura správy a řízení v oblasti IT.</p> <p>Jakým způsobem jsou rizika týkající se informačních technologií identifikována, snižována a řízena.</p> <p>Požadovaný informační systém, případný strategický plán a rozpočet.</p> <p>Zásady, postupy a normy týkající se informačních technologií.</p> <p>Organizační struktura a oddělení pravomocí.</p> <p>Krizové plány.</p>

Obecné počítačové kontroly	
Bezpečnost dat, IT infrastruktura běžný provoz IT	Pořizování, instalace, konfigurace, integrace a údržba IT infrastruktury. Poskytování IT služeb uživatelům. Řízení externích poskytovatelů. Používání systémového a bezpečnostního softwaru, systémů pro správu databází a obslužných programů. Sledování bezpečnostních incidentů, protokoly o přihlášení k systému a monitorovací funkce.
Přístup k programům a k datům v aplikacích	Vydávání/rušení uživatelských hesel a ID a jejich bezpečnost. Firewally pro připojení k internetu a kontroly vzdáleného přístupu. Šifrování dat a šifrovací klíče. Kontroly uživatelských účtů a přístupových práv. Uživatelské profily povolující nebo omezující přístup.
Vývoj nových programů, změny programů	Pořizování a zavádění nových aplikací. Metodika vývoje nových systémů a řízení kvality. Údržba stávajících aplikací, včetně kontroly programových změn.
Monitoring fungování IT	Zásady, postupy, inspekce a hlášení o výjimkách, které zajišťují to, že: <ul style="list-style-type: none"> • Uživatelé dostávají správné informace pro své rozhodování; • Obecné počítačové kontroly jsou průběžně dodržovány; • Informační technologie slouží potřebám účetní jednotky a jsou v souladu s jejími podnikatelskými požadavky.

Aplikační kontroly v informačních technologiích

Aplikační kontroly v informačních technologiích se týkají konkrétní softwarové aplikace používané na úrovni podnikových procesů. Mohou mít preventivní nebo zjišťovací charakter a slouží k zajištění integrity účetních záznamů.

Aplikační kontroly se obvykle týkají postupů používaných k iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí nebo jiných finančních dat. Tyto kontroly slouží k ověření toho, že se transakce vyskytly, byly schváleny a byly úplně a správně zaznamenány a zpracovány. Mezi příklady těchto kontrol patří editační kontrola vstupních dat s opravou při zadávání dat a kontrola správnosti nepřetržité číselné řady s ručním dohledáním a dořešením identifikovaných výjimek.

5.8 Monitorování kontrol

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.22	Auditor je povinen se seznámit s hlavními postupy, které účetní jednotka používá k monitorování vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví, včetně postupů, které se týkají kontrolních činností relevantních pro audit, a s tím, jakým způsobem účetní jednotka dává podnět k nápravě nedostatků v oblasti kontrol. (viz odstavce A98–A100)
315.24	Auditor je povinen se seznámit se zdroji informací, které jsou používány při monitorovacích postupech účetní jednotky, a zjistit, na základě čeho vedení účetní jednotky zjišťuje, zda jsou informace pro daný účel dostatečně spolehlivé. (viz odstavec A104)

Monitorování kontrol

Monitorování kontrol je proces zaměřený na vyhodnocení účinnosti vnitřního kontrolního systému v čase. Jeho cílem je ujistit se, zda kontroly správně fungují, a pokud tomu tak není, přijmout nezbytná nápravná opatření.

Prostřednictvím monitorování kontrol dostává vedení zpětnou vazbu o tom, zda systém vnitřní kontroly, který vedení navrhlo s cílem snížit rizika:

- Účinně naplňuje stanovené kontrolní cíle;
- Byl správně implementován a je zaměstnanci správně chápán;
- Je běžně používán a dodržován;
- Potřebuje upravit nebo zkvalitnit, aby odrazil změny podmínek.

Vedení monitoruje kontroly jednak průběžně a jednak prostřednictvím jednorázových hodnocení, případně oba postupy kombinuje.

U menších účetních jednotek má průběžná monitorovací činnost neformální charakter a je obvykle součástí běžných aktivit, které účetní jednotka provádí opakovaně. Patří k ní pravidelná řídicí a dozorčí činnost a přezkoumání soupisu výjimek, které generuje informační systém. Pokud se vedení bezprostředně podílí na provozní činnosti účetní jednotky, obvykle identifikuje významné odchylky od původních předpokladů, nebo nesprávná finanční data a přijme v oblasti kontroly příslušná nápravná opatření.

Pravidelné monitorování kontrol (tj. separátní posouzení určitých konkrétních oblastí účetní jednotky, jaké v podstatně větší společnosti provádí např. interní audit) není u menších účetních jednotek běžné. Nicméně u důležitých procesů mohou pravidelné posouzení provádět kvalifikovaní zaměstnanci, kteří se těchto procesů přímo neúčastní, nebo najatí externisté s vhodnou kvalifikací.

Vedení může při své monitorovací činnosti využívat rovněž informace získané od externích subjektů, které svědčí o existujících problémech nebo upozorňují na oblasti vyžadující zlepšení. Může se jednat o:

- Stížnosti zákazníků;
- Připomínky správních a jiných orgánů, např. poskytovatelů licence, finančních institucí nebo regulačních orgánů;
- Informace o vnitřním kontrolním systému od externích auditorů nebo konzultantů.

Zdroje informací používaných pro monitorování kontrol

Velká část informací používaných pro účely monitorování kontrol obvykle pochází z informačního systému účetní jednotky. Vedení bude mít patrně sklon předpokládat, že informace tímto systémem generované jsou správné. Pokud tomu tak není, hrozí riziko, že vedení na základě takovýchto informací dojde k nesprávným závěrům, a v důsledku toho přijme chybná rozhodnutí.

Auditor se tudíž v souvislosti s posuzováním toho, jakým způsobem účetní jednotka monitoruje vnitřní kontroly, musí seznámit s tím:

- jaké jsou zdroje informací používaných účetní jednotkou při monitorovacích činnostech;
- na základě čeho vedení účetní jednotky považuje tyto informace za dostatečně spolehlivé pro daný účel.

5.9 Seznámení s vnitřními kontrolami relevantními pro audit

Následující tabulka shrnuje jednotlivé kroky, jejichž prostřednictvím se auditor seznamuje s vnitřními kontrolami relevantními pro audit.

Schéma 5.9-1

Co je nutné zjistit	Specifikace
Která konkrétní rizika významné (materiální) nesprávnosti je třeba snížit	<p>Potenciální rizika významné (materiální) nesprávnosti (týkající se významných skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů), která existují na úrovni jednotlivých tvrzení, např.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rizika související s běžně prováděnými transakcemi; • Rizika podvodu (např. potlačování kontrol vedením nebo zpronevěra majetku); • Rizika související se zveřejněnými údaji (neúplné nebo chybějící informace); • Významná rizika; • Rizika související s nerutinními událostmi (jako je implementace nového účetního systému); • Rizika související s úsudkem (odhady ocenění atd.).
Jakým způsobem vedení reaguje na zjištěná rizika významné (materiální) nesprávnosti	<p>Konkrétní kontrolní činnosti (manuální nebo aplikační kontroly), které (jednotlivě nebo v kombinaci s ostatními kontrolními činnostmi) předcházejí významným (materiálním) chybám či podvodům nebo je odhalují a opravují.</p> <p>Auditor nemusí v rámci tohoto kroku poznat veškeré kontrolní činnosti, které účetní jednotka realizuje. Jestliže např. pro pokrytí určitého konkrétního rizika zavedla 15 vnitřních kontrol a auditor již u prvních tří, s nimiž se seznámí, konstatuje, že související riziko snižují dostatečně, zbývajících 12 už zjišťovat a dokumentovat nemusí.</p>
Zda byly zjištěny nějaké významné nedostatky ve vnitřní kontrole	<p>Jestliže vedení nesnížilo nějaké riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, bude to patrně představovat významný nedostatek. Zjištěné nedostatky auditor oznámí vedení a navrhne vhodné auditorské postupy, jimiž na ně bude reagovat.</p>
Zda byly zavedeny relevantní kontroly	<p>V rámci tohoto kroku auditor provádí postupy (vedle dotazování pracovníků účetní jednotky), jejichž cílem je zjistit, zda identifikované kontroly skutečně existují a zda je účetní jednotka používá. Tento postup auditor provede k určitému okamžiku, např. tak, že v systému sleduje během jednoho konkrétního dne určitou transakci. Nejedná se ale o test provozní účinnosti kontrol, protože ten posuzuje, zda nějaká kontrola fungovala během období, které je předmětem auditu.</p>

5.10 Manuální versus automatizované kontroly

Vnitřní kontrolní systém většiny účetních jednotek je založen na kombinaci manuálních a automatizovaných kontrol. V následující tabulce shrneme rizika a výhody obou typů kontrol.

Schéma 5.10-1

Výhody	
Manuální kontroly	Automatizované kontroly
<ul style="list-style-type: none"> Používají se ke sledování účinnosti automatizovaných kontrol. Hodí se v případech, kdy je u rozsáhlých, neobvyklých nebo jednorázových transakcí nutné použít úsudek nebo vlastní názor. Jsou přínosem v případech, kdy je obtížné rozpoznat nebo předpokládat chybu. Používají se při změně podmínek, když je potřeba zavést kontrolu nad rámec stávající automatizované kontroly. 	<ul style="list-style-type: none"> Zajišťují konzistentní aplikaci předem stanovených podnikových zásad a provádění složitých výpočtů při zpracování velkých objemů transakcí nebo dat. Informace jsou k dispozici dříve, jsou snadněji dostupné a přesnější. Provádění doplňujících analýz je snadnější. Účetní jednotka je lépe schopna sledovat výsledky své činnosti a kontrolovat uplatňování zásad a postupů. Snižují riziko obcházení vnitřní kontroly. Zavedení bezpečnostních kontrol v aplikacích, databázích a operačních systémech přispívá k zajištění efektivního oddělení pravomocí.

Rizika	
Manuální kontroly	Automatizované kontroly
<ul style="list-style-type: none"> Kvůli lidskému faktoru jsou méně spolehlivé než automatizované kontroly. Lze je snadněji obejít, ignorovat nebo potlačit. Jsou náchylnější k jednoduchým chybám. Nelze předpokládat jejich konzistentní uplatňování. Jsou méně vhodné u velkého objemu transakcí nebo u opakovaných transakcí, u nichž jsou efektivnější automatizované kontroly. Jsou méně vhodné u kontrolních činnostech, u nichž lze provádění kontroly přiměřeně navrhnout a zautomatizovat. 	<ul style="list-style-type: none"> Účetní jednotka se může spoléhat na systémy nebo programy, které zpracovávají data nesprávně, zpracovávají nesprávná data, případně obojí. V případě neoprávněného přístupu k datům hrozí jejich zničení nebo neautorizované změny, mimo jiné zaúčtování neschválených nebo neexistujících transakcí nebo nesprávné zaúčtování transakcí (riziko vzniká zvláště, když společnou databázi používá několik uživatelů). Pracovníci IT mohou získat širší přístupová práva, než jaká potřebují k plnění svých povinností, čímž poruší princip oddělení pravomocí. Neoprávněné změny dat ve zdrojových souborech. Neoprávněné změny systémů nebo programů. Neprovedení nutných změn systémů nebo programů. Nevhodné manuální zásahy. Potenciální ztráta dat nebo nemožnost přístupu k datům.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Pokud účetní jednotka používá manuální i automatizované kontroly, musíte si vždy zjistit, kdo za fungování jednotlivých kontrol zodpovídá. Vezměme si například vedoucího skladu, který je zodpovědný za dodávku zboží. Tento vedoucí manuálně zadává údaje do příslušného systému. Systém obsahuje aplikační kontrolu, která dodávku zboží páruje s původní objednávkou. Jestliže se při párování dodávky zboží s objednávkou objeví nějaké problémy, má jejich řešení na starosti vedoucí skladu, oddělení IT, nebo účetní oddělení? Pokud nebude mít celý proces na starosti jediná osoba, budou se různá oddělení nepochybně vzájemně obviňovat, kdo chybu způsobil.

Jestliže odpovědnost nebyla konkrétně přidělena, zvažte:

- Jaká je pravděpodobnost a velikost potenciální nesprávnosti, která by se v důsledku toho mohla v účetní závěrce vyskytnout;
- Jakými auditorskými postupy bude vhodné na to reagovat;
- Zda by o této záležitosti mělo být informováno vedení.

5.11 Zásadní (pervazivní) kontroly

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.14 (b)	Auditor je povinen... zhodnotit: (b) zda společný efekt jednotlivých částí kontrolního prostředí je dostatečným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému a zda tyto ostatní složky nejsou oslabeny nedostatky v kontrolním prostředí. (viz odstavce A69–A78)

V předchozích částech této kapitoly jsme jednotlivě probrali všech pět složek vnitřního kontrolního systému. Některé z těchto kontrol jsou zásadního (pervazivního) charakteru a výskytu nesprávnosti v účetní závěrce předcházejí jen nepřímo, resp. jen nepřímo takovou nesprávnost odhalují a opravují. Jiné kontroly se naopak týkají konkrétních transakčních rizik (souvisejících např. s vedením mzdové agendy, prodejem a nákupem) a jsou navrženy přímo s cílem předcházet konkrétním nesprávnostem, resp. následně je odhalovat a opravovat.

Následující schéma znázorňuje interakci mezi těmito dvěma úrovněmi kontrol v různých fázích, od spuštění a zpracování transakce (úroveň jednotlivé transakce) přes účetní záznamy (úroveň účetní jednotky) až po účetní závěrku. Všimněte si, že minimálně tři z pěti složek vnitřního kontrolního systému se skládají primárně ze zásadních (pervazivních) kontrol.

Schéma 5.11-1

**Pozn.:**

- Výše uvedené schéma má obecný charakter. V některých případech mohou být i zásadní (pervazivní) kontroly navrženy tak, aby bránily výskytu konkrétních nesprávností na úrovni podnikových procesů, resp. aby je následně odhalily. Vedení například může používat podrobný rozpočet, schválený osobami pověřenými správou a řízením, pro identifikaci neoprávněných administrativních výdajů. Naopak některé kontrolní činnosti a informační systémy se mohou týkat činností realizovaných na celopodnikové úrovni.
- Celopodnikové kontroly (např. dodržování nezbytné kvalifikace) jsou sice ve srovnání s kontrolami na úrovni podnikových procesů (jako např. párování přijatého zboží s objednávkami) méně hmatatelné, ale pro prevenci a detekci podvodů a chyb jsou stejně důležité.
- Proces sestavení účetní závěrky zahrnuje postupy, jejichž cílem je:
 - Zaúčtovat celkové zůstatky do hlavní knihy;
 - Zvolit a uplatnit účetní pravidla;
 - Iniciovat, schválit, provést a zpracovat účetní zápisy v hlavní knize;
 - Provést opakující se i neopakující se úpravy účetních výkazů;
 - Sestavit účetní závěrku včetně přílohy.
- Obecné počítačové kontroly jsou obdobou celopodnikových kontrol, zaměřují se ale na to, jak účetní jednotka řídí fungování informačních technologií (např. na organizaci, personální zajištění nebo integritu dat).
- Aplikační kontroly v informačních technologiích jsou obdobou transakčních kontrol. Zaměřují se na to, jakým způsobem jsou na úrovni podnikových procesů zpracovány konkrétní transakce.

Zásadní (pervazivní) kontroly jsou základem, na němž jsou vystavěny konkrétní transakční kontroly. Vytvářejí v účetní jednotce celkovou etickou atmosféru („tone at the top“) a vymezují, co lze od kontrolního prostředí účetní jednotky obecně očekávat. Špatně navržené zásadní (pervazivní) kontroly přispívají k výskytu nejružnějších druhů chyb a podvodů. Účetní jednotka může mít například detailně kontrolovaný a efektivní proces prodeje. Pokud má však vrcholové vedení ke kontrolám nesprávný přístup a může kontroly snadno potlačit, mohla by se v účetní závěrce přesto vyskytnout významná (materiální) chyba. Potlačování vnitřních kontrol vedením a neetické atmosféra („tone at the top“) patří mezi prohřešky, s nimiž se v praxi často setkáváme.

Mezi zásadní (pervazivní) kontroly patří také monitorovací kontroly, které vyhodnocují, zda skutečná etická atmosféra („tone at the top“) v účetní jednotce odpovídá tomu, co bylo zamýšleno, a do jaké míry jsou naplňována očekávání v oblasti kontroly.

Zásadní (pervazivní) kontroly (někdy též označované výrazem celopodnikové kontroly) mimo jiné zahrnují:

- Kontroly, jejichž předmětem je kontrolní prostředí;
- Kontroly zaměřující se na potlačování vnitřních kontrol vedením;
- Proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou;
- Kontroly sledující provozní výsledky a jiné kontroly;
- Kontroly, jejichž předmětem je proces sestavení účetní závěrky;
- Zásady týkající se významných postupů v oblasti podnikových kontrol a řízení rizik.

Menší účetní jednotky

U menších účetních jednotek je nedostatek detailních kontrol na úrovni podnikových procesů (kvůli omezenému počtu pracovníků a omezeným zdrojům) často kompenzován větším zapojením vedení (např. vlastníka-manažera) do provádění kontrol. Některé zásadní (pervazivní) kontroly jsou u menších účetních jednotek natolik detailní, že mohou fakticky předcházet konkrétním nesprávnostem, případně je odhalovat. Avšak větším zapojením vrcholového managementu se současně zvyšuje riziko potlačování vnitřních kontrol. Toto riziko lze pokrýt provedením dalších auditorských postupů nebo návrhem vhodných kontrol k zamezení podvodu. (viz níže kapitola 5.12 prvního dílu)

Nedostatky v zásadních (pervazivních) kontrolách

Fakt, že zásadní (pervazivní) kontroly vykazují slabiny, sice nemusí nutně znamenat nedostatek ve vnitřním kontrolním systému ani chyby v účetní závěrce, nicméně má významný vliv na pravděpodobnost výskytu nesprávnosti na úrovni kontrol podnikových procesů. Jestliže účetní jednotka nemá kvalitní zásadní (pervazivní) kontroly, může to vážným způsobem ohrozit i kontroly ostatních podnikových procesů. Proto je o nedostatecích zjištěných u těchto kontrol nutné informovat vedení a osoby pověřené správou a řízením.

5.12 Kontroly k zamezení podvodu

V posledních několika letech se objevuje nový typ vnitřních kontrol, které jsou označovány jako „protipodvodové“ kontroly. Na drtivé většině velkých podvodů se obvykle podílí vrcholové vedení, proto se zavedení účinných programů a kontrol zaměřujících se na boj proti podvodům považuje ve větších účetních jednotkách za prospěšnou součást jejich kontrolního prostředí. Kontroly k zamezení podvodu lze přirovnat ke zpomalovacím prahům na vozovce, jejichž úkolem je dopravu zpomalit, ne ji úplně zastavit. Rovněž tyto kontroly by měly mít odstrašující účinek, ale neetickému jednání nemohou zcela zabránit.

Kontroly k zamezení podvodu jsou důležité především pro větší účetní jednotky, nicméně svou funkci mohou plnit i v menších účetních jednotkách. Možná se jim nepodaří podvodům zcela zabránit, ale mohou od nich pachatele účinně odradit, protože ho nutí zamyslet se nad možnými následky jeho činu.

Kontroly k zamezení podvodu se mohou zaměřovat na každou z pěti složek vnitřního kontrolního systému. Nicméně z hlediska rizik výskytu významné nesprávnosti v účetní závěrce se klade zvláštní důraz na etickou atmosféru, kterou v účetní jednotce vytváří vedení („tone at the top“). To zahrnuje i jeho postoje k vnitřní kontrole a jeho jednání a tvoří to součást kontrolního prostředí (viz výše kapitola 5.3 prvního dílu), které ovlivňuje povědomí všech pracovníků o vnitřní kontrole. Kvalitní etická atmosféra („tone at the top“) je zdaleka nejúčinnější protipodvodovou kontrolou.

Níže uvádíme dva příklady protipodvodových kontrol relevantní pro menší účetní jednotky:

- **Účetní zápisy**

Manažeři často používají k páčání podvodů nerutinní účetní zápisy. Jako jednoduchá kontrola k zamezení podvodu, kterou lze zavést v účetní jednotce jakékoli velikosti, proto může sloužit interní zásada, že nerutinní účetní zápisy (přesahující stanovený limit) musí být vysvětleny a podepsány manažerem (na důkaz jeho souhlasu). Tato zásada dává totiž účetnímu právo vždy si od manažera (požadujícího provedení takového zápisu) vyžádat vysvětlení a souhlas. Fakt, že bude muset podpisem doložit svůj souhlas a podat vysvětlení, by mohl sám o sobě stačit k tomu, aby manažera od takové žádosti odradil. Pokud se tak nestane a manažer provedení takového zápisu přesto nařídí, auditor si patrně neschváleného zápisu všimne a bude zjišťovat, proč se tak stalo. To by mohlo vést k dalšímu šetření.

- **Oddělení pravomocí**

V menších účetních jednotkách má účetní často velkou důvěru a je pod minimálním dohledem, takže má k páčání podvodů hodně příležitosti. Kontrola k zamezení podvodu (nicméně poněkud nákladná) může vypadat tak, že účetní jednotka najme na částečný úvazek další osobu, která převezme práci účetního alespoň na jeden týden v roce, například když je účetní na dovolené nebo vykonává jinou práci. Tento postup by účetního mohl od páčání podvodů zcela odradit, a pokud je podvod již páčán, mohlo by to přispět k jeho odhalení.

6. Tvrzení v účetní závěrce

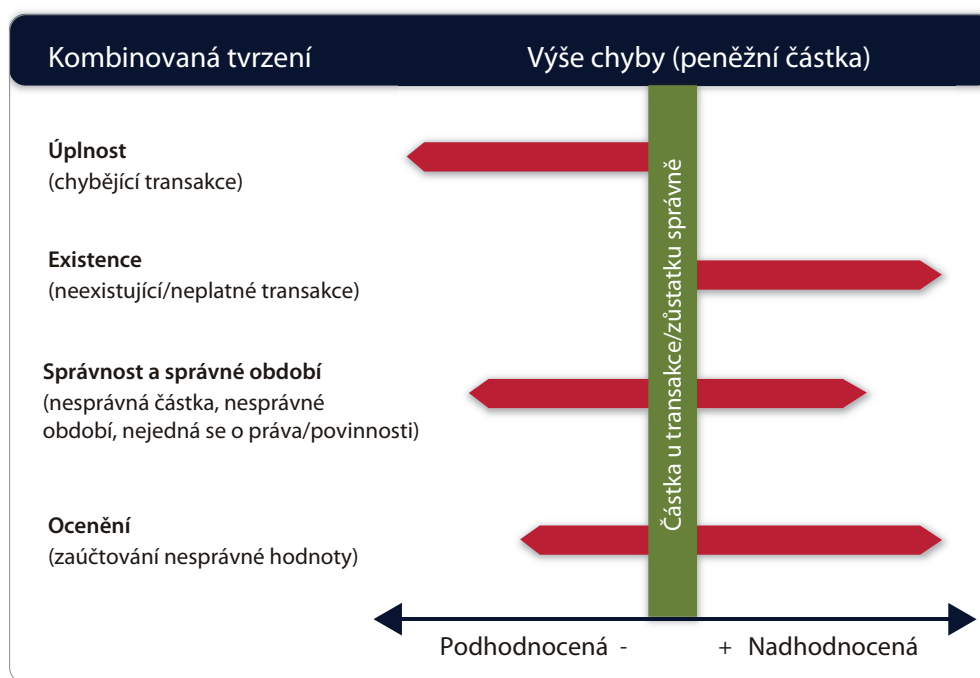
Obsah kapitoly

Odkaz na příslušné standardy ISA

Jakým způsobem se tvrzení vedení v účetní závěrce používají při auditu.

315

Schéma 6.0-1



6.1 Úvodní přehled

Odstavec č.

Citace příslušných ustanovení ISA

315.4(a)

Tvrzení

Tvrzení – znamenají výslovná nebo jiná prohlášení účetní jednotky, která jsou obsažena v účetní závěrce a která auditor využívá ke zvážení různých druhů možných nesprávností, které mohou nastat.

Jestliže vedení auditorovi např. sdělí, že „účetní závěrka jako celek věrně zobrazuje skutečnost v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“, obsahuje takové prohlášení celou řadu implicitních tvrzení.

Tato implicitní tvrzení se týkají účtování a oceňování jednotlivých prvků účetní závěrky (částek a informací) a jejich vykazování v účetních výkazech a zveřejňování v příloze k účetní závěrce.

Příklady tvrzení vedení účetní jednotky:

- Všechna aktiva vykázaná v účetní závěrce skutečně existují;
- Veškeré prodejní transakce byly zaúčtovány ve správném účetním období;
- Zásoby jsou vykázané ve správné hodnotě;
- Závazky představují faktickou povinnost účetní jednotky;
- Všechny zaúčtované transakce se uskutečnily v účetním období, které je předmětem auditu;
- Všechny částky jsou náležitě vykázané v účetních výkazech a zveřejněny v příloze.

Tato tvrzení se obvykle shrnují jedním slovem, např. úplnost, existence, výskyt, správnost, ocenění atd. Vedení například auditorovi tvrdí, že částka tržeb uvedená v účetních záznamech zahrnuje veškeré prodejní transakce (tvrzení o úplnosti), že se tyto transakce skutečně staly a byly platné (tvrzení o výskytu) a že byly v účetních záznamech zaúčtovány správně a ve správném účetním období (tvrzení o správnosti a správném období).

6.2 Charakteristika tvrzení

V následující tabulce jsou popsány jednotlivé kategorie, do nichž lze tvrzení používaná auditorem při posuzování možnosti výskytu různých druhů nesprávností rozdělit. Popis vychází z vymezení uvedeného v odstavci A111 ISA 315.

Schéma 6.2-1

	Tvrzení	Charakteristika
Tvrzení týkající se skupin transakcí a událostí v auditovaném období	Výskyt	Transakce a události, které byly zaúčtovány, se skutečně vyskytly a týkají se dané účetní jednotky.
	Úplnost	Veškeré transakce a události, které měly být zaúčtovány, skutečně byly zaúčtovány.
	Správnost	Částky a ostatní údaje týkající se zaúčtovaných transakcí a událostí byly správně zaúčtovány.
	Správné období	Transakce a události byly zaúčtovány ve správném účetním období.
	Klasifikace	Transakce a události byly zaúčtovány na správných účtech.

	Tvrzení	Charakteristika
Tvrzení týkající se zůstatků účtů na konci období	Existence	Aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu skutečně existují.
	Práva a povinnosti	Účetní jednotka drží nebo kontroluje práva k aktivům a závazky představují povinnosti této účetní jednotky.
	Úplnost	Veškerá aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu, které měly být zaúčtovány, skutečně byly zaúčtovány.
	Ocenění a alokace	Aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu jsou vykázány v účetní závěrce ve správné výši a veškeré případné úpravy ocenění nebo alokace jsou správně zaúčtovány.

	Tvrzení	Charakteristika
Tvrzení týkající se účetních výkazů a přílohy	Výskyt, práva a povinnosti	Události, transakce a ostatní záležitosti uvedené v účetní závěrce se vyskytly a týkají se účetní jednotky.
	Úplnost	Veškeré informace, které měly být zveřejněny v účetní závěrce, byly zveřejněny.
	Klasifikace a srozumitelnost	Finanční informace jsou řádně prezentovány v účetních výkazech a popsány, informace v příloze jsou srozumitelné.
	Správnost a ocenění	Finanční a ostatní informace jsou zveřejněny řádně a ve správné výši.

Následující tabulka znázorňuje, pro které oblasti účetní závěrky jsou jednotlivá tvrzení relevantní.

Schéma 6.2-2

Tvrzení	Skupiny transakcí	Zůstatky účtů	Účetní výkazy a příloha
Existence/výskyt	✓	✓	✓
Úplnost	✓	✓	✓
Práva a povinnosti		✓	✓
Správnost/klasifikace	✓		✓
Správné období	✓		
Klasifikace a srozumitelnost	✓		✓
Ocenění/alokace		✓	✓

6.3 Kombinovaná tvrzení

V souladu s ISA 315 může auditor tvrzení použít tak, jak jsou výše popsána, nebo je může vyjádřit jiným způsobem, pokud obsáhne všechny výše uvedené aspekty.

V zájmu zjednodušení byla pro účely auditu menších účetních jednotek některá tvrzení v této příručce sloučena tak, aby je bylo možné používat pro všechny tři kategorie (tj. pro zůstatky, transakce a zveřejnění). V následující tabulce jsou uvedena čtyři kombinovaná tvrzení spolu se základními tvrzeními, která zastupují.

Schéma 6.3-1

Kombinovaná tvrzení	Skupiny transakcí	Zůstatky účtů	Účetní výkazy a příloha
Úplnost (C)	Úplnost	Úplnost	Úplnost
Existence (E)	Výskyt	Existence	Výskyt
Správnost a správné období (A)	Správnost Správné období Klasifikace	Práva a povinnosti	Správnost Práva a povinnosti Klasifikace a srozumitelnost
Ocenění (V)		Ocenění a alokace	Valuation

Pozn.:

Jestliže se auditor rozhodne použít kombinovaná tvrzení uvedená v předchozí tabulce, je nutné mít na paměti, že tvrzení o správnosti a správném období zahrnuje rovněž práva a povinnosti a dále klasifikaci a srozumitelnost.

Následující tabulka popisuje kombinovaná tvrzení používaná v této příručce.

Schéma 6.3-2

Kombinované tvrzení	Charakteristika
Úplnost (C)	Všechno, co mělo být zaúčtováno nebo zveřejněno v účetní závěrce, je zaúčtováno a v účetní závěrce uvedeno. Neexistují žádná nezaúčtovaná či v účetní závěrce nezveřejněná aktiva, závazky, transakce ani události; v příloze k účetní závěrce nechybí žádné body ani nejsou neúplné.
Existence (E)	Všechno, co je zaúčtováno nebo zveřejněno v účetní závěrce, skutečně k příslušnému datu existuje a mělo být v účetní závěrce uvedeno. Aktiva, závazky, zaúčtované transakce a skutečnosti zveřejněné v příloze k účetní závěrce existují, vyskytly se a týkají se dané účetní jednotky.
Správnost a správné období (A)	Veškeré závazky, výnosové a nákladové položky, majetková práva (ve formě vlastnictví nebo kontroly) jsou aktivem, resp. povinností účetní jednotky a byly zaúčtovány ve správné výši a přiřazeny ke správnému období. To zahrnuje i správnou klasifikaci částek údajů zveřejněných v účetní závěrce.
Ocenění (V)	Aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu jsou v účetní závěrce vykázány ve správné výši (hodnotě). Veškeré úpravy ocenění nebo alokace, které jsou nutné vzhledem k charakteru těchto položek nebo které jsou vyžadovány použitým i účetními pravidly, byly správně zaúčtovány.

6.4 Používání tvrzení při auditu

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.25	<p>Auditor je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni:</p> <p>(a) účetní závěrky, a (viz odstavce A105–A108)</p> <p>(b) tvrzení u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, (viz odstavce A109–A113)</p> <p>což bude východiskem pro navržení a provedení dalších auditorských postupů.</p>

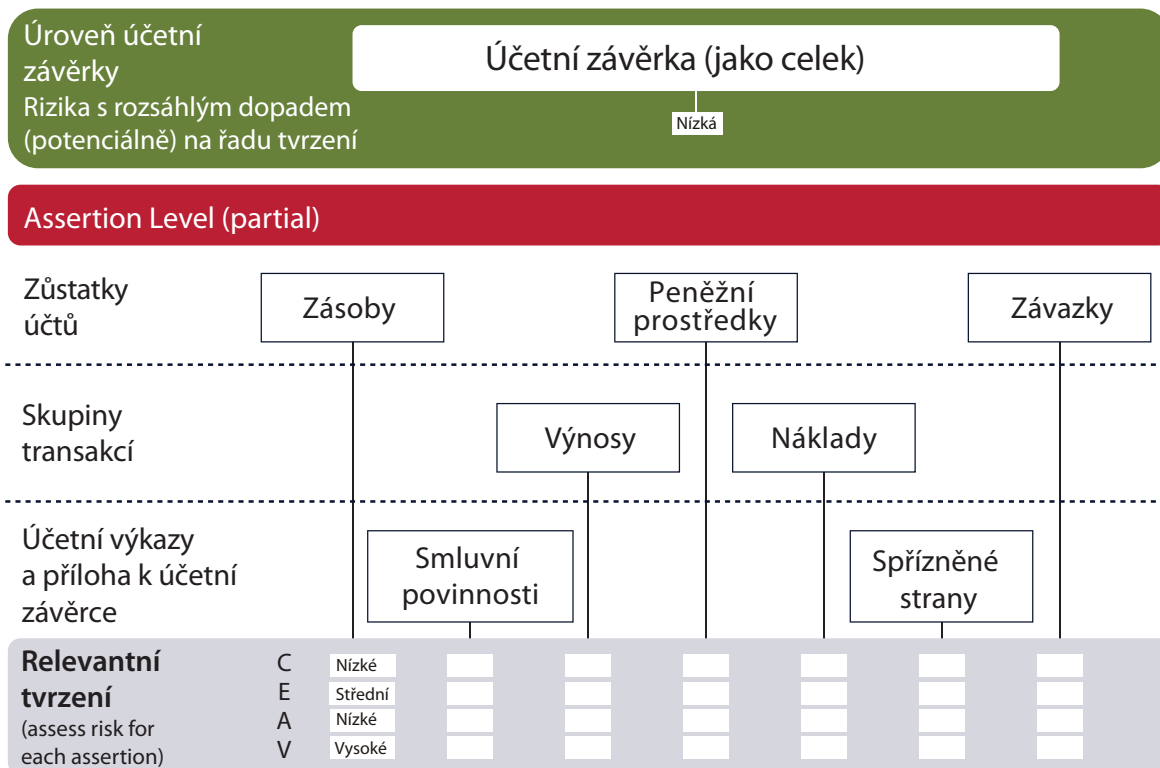
Jak už bylo dříve zmíněno, účetní závěrka obsahuje celou řadu implicitních tvrzení, která auditor používá pro vyhodnocení rizik, a to jednak na úrovni účetní závěrky jako celku a jednak na úrovni tvrzení.

Schéma 6.4-1

Úroveň vyhodnocení rizik:	Komentář
Úroveň účetní závěrky	<p>Rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky mají obvykle zásadní charakter, a týkají se tudíž všech tvrzení. Pokud například hlavní účetní není pro svou práci dostatečně kvalifikovaný, je velice dobře možné, že v účetní závěrce budou chyby. Pokud jde o charakter těchto chyb, obvykle se nebudou omezovat na jeden zůstatek účtu, tok transakcí či na jeden údaj v příloze. Dále je pravděpodobné, že tyto chyby se nebudou omezovat jen na jedno tvrzení, např. na tvrzení o úplnosti tržeb, ale budou se patrně vyskytovat i u dalších tvrzení, např. u tvrzení o správnosti, existenci nebo ocenění.</p>
Úroveň tvrzení	<p>Rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení se týkají konkrétních zůstatků účtů existujících k určitému datu (tj. na konci účetního období), skupin transakcí (realizovaných za účetní období) a údajů v účetních výkazech a v příloze k účetní závěrce.</p> <p>Relevantnost jednotlivých tvrzení pro konkrétní zůstatek účtu (skupinu transakcí nebo údaj v účetních výkazech a v příloze) se bude lišit v závislosti na charakteru daného zůstatku a na souvisejících potenciálních rizicích významné nesprávnosti. Například u závazků může auditor posoudit riziko chyby v souvislosti s tvrzením o ocenění jako nízké, ale u zásob, u nichž je významným faktorem zastarávání, bude riziko související s oceněním obvykle vysoké. Naproti tomu riziko významné nesprávnosti vyplývající z tvrzení o úplnosti (chybějící položky) může být u zůstatku zásob malé, zatímco u zůstatku tržeb vysoké.</p>

Rozdíl mezi oběma úrovněmi, na nichž se vyhodnocení rizik provádí, ilustruje následující schéma.

Schéma 6.4-2



Pozn.: Ve schématu jsou použita kombinovaná tvrzení vymezená v kapitole 6.3 prvního dílu.

Auditor tvrzení používá jako východisko pro:

- Vytipování těch druhů nesprávností, které se případně mohou vyskytnout;
- Vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti;
- Navržení dalších auditorských postupů, jimiž bude na vyhodnocená rizika reagovat.

Schéma 6.4-3

K čemu je tvrzení použito	Postupy
Vytipování různých druhů potenciálních nesprávností	<p>Auditor provádí postupy zaměřující se na vyhodnocení rizik a těmito postupy zjišťuje, zda existují nějaká rizika významné (materiální) nesprávnosti. V této souvislosti si klade např. následující otázky:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existuje skutečně toto aktivum? (Existence) • Je majetkem účetní jednotky? (Práva a povinnosti) • Byly všechny prodejní transakce náležitě zaúčtovány? (Úplnost) • Bylo ocenění zásob upraveno o pomaluobrátkové a zastaralé položky? (Ocenění) • Zahrnuje zůstatek zásob veškeré závazky známé na konci účetního období? (Úplnost) • Byly transakce zaúčtovány do správného období? (Správné období) • Jsou částky správně vykázány v účetních výkazech a zveřejněny v příloze k účetní závěrce? (Správnost)

K čemu je tvrzení použito	Postupy
Vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti	<p>Riziko významné nesprávnosti je kombinací přirozeného rizika a kontrolního rizika. Auditor proto vyhodnocuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Přirozené riziko Auditor zjistí, jaké existují potenciální nesprávnosti a jaká tvrzení se jich týkají, poté vyhodnotí pravděpodobnost, že se taková nesprávnost skutečně vyskytne, a její velikost. • Kontrolní riziko Auditor zjistí, jaké existují relevantní vnitřní kontroly snižující vyhodnocená rizika a pokrývající související tvrzení, a tyto kontroly posoudí.
Návrh auditorských postupů	<p>Závěrečným krokem je návrh auditorských postupů, jimiž bude auditor – tvrzení po tvrzení – reagovat na vyhodnocená rizika. Jestliže u dané účetní jednotky je například velké riziko nadhodnocení pohledávek (tvrzení o existenci), budou auditorské postupy navrženy tak, aby pokrývaly konkrétně tvrzení o existenci. Pokud je zde riziko úplnosti vykázaných tržeb, auditor patrně navrhne testy kontrol, které se zaměří na tvrzení o úplnosti.</p>

7. Významnost (materialita) a auditorské riziko

Obsah kapitoly

Vhodné uplatnění konceptu významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu.

Odkaz na příslušné standardy ISA

320

Odstavec č.

320.8

Cíl(e) ISA

Cílem auditora je vhodně uplatnit koncept významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu.

Schéma 7.0-1

Používání významnosti (materiality) při provádění auditu

Vyhodnocení rizik

Stanovení:

- Významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek
 - Prováděcí významnosti (materiality).
- Naplánování postupů zaměřujících se na vyhodnocení rizik.
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti.

Reakce na vyhodnocená rizika

Určení charakteru, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů.

Přehodnocení významnosti (materiality) v důsledku změny okolností v průběhu auditu.

Příprava zprávy auditora

Posouzení dopadu neopravených nesprávností.

Formulování výroku ve zprávě auditora.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
320.9	Prováděcí významnost (materialita) pro účely standardů ISA znamená částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek, tak, aby snížil pravděpodobnost, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek, na přiměřeně nízkou úroveň. Je-li to relevantní, prováděcí významnost (materialita) také označuje částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je významnost (materialita), pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje.
320.10	Při stanovení celkové strategie auditu je auditor povinen určit významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek. Jestliže, při zvláštních okolnostech týkajících se účetní jednotky, je jedna nebo více určitých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů, u nichž je reálné očekávat, že nesprávnosti v hodnotě nižší, než je významnost (materialita) účetní závěrky jako celku, by ovlivnily ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky, pak je auditor povinen určit úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro tyto určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje. (viz odstavce A2–A11)
320.11	Auditor je povinen určit prováděcí významnost (materialitu) pro účely vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti a určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů. (viz odstavec A12)

7.1 Úvodní přehled

Významnost (materialita) reflektuje důležitost informací uvedených v účetní závěrce pro ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou. Tento koncept vychází z faktu, že některé skutečnosti v účetní závěrce jsou, ať už jednotlivě, nebo v úhrnu, důležité pro osoby, které na základě účetní závěrky činí určité ekonomické rozhodnutí. Může se jednat např. o rozhodnutí, zda do dané účetní jednotky investovat, koupit ji, obchodovat s ní nebo jí půjčit finanční prostředky.

Tato kapitola se uplatňováním konceptu významnosti (materiality) při auditu zabývá v obecné rovině. Problematika stanovení konkrétních limitů významnosti (materiality) je předmětem kapitoly 6 druhého dílu.

Jestliže je nesprávnost vyskytující se v účetní závěrce (nebo úhrn všech nesprávností) natolik významná, aby změnila nebo ovlivnila rozhodnutí informované osoby, jedná se o významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnost nedosahující této hranice se považuje za nevýznamnou (nemateriální). Hranice, při jejímž překročení bude účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená, se označuje jako „významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek“. Pro účely této příručky byl tento výraz zkrácen na „celková úroveň významnosti (materiality)“.

Pozn.:

„Významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek“ (celková úroveň významnosti (materiality)) není nikdy založena na vyhodnocení auditorských rizik, určuje se výhradně s ohledem na uživatele účetní závěrky. Auditor obvykle pracuje se stejnou úrovní významnosti (materiality), jakou použila osoba sestavující účetní závěrku.

Předpokládejme, že rozhodnutí skupiny uživatelů účetní závěrky by ovlivnila nesprávnost převyšující 10.000 eur. Tato částka tedy bude jak pro osobu sestavující účetní závěrku, tak pro auditora představovat významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek (celkovou úroveň významnosti (materiality)). Jakákoli jednotlivá nesprávnost nebo úhrn jednotlivě nevýznamných (nemateriálních) nesprávností přesahující částku 10.000 eur bude znamenat významné (materiální) zkreslení účetní závěrky.

Úkolem auditora je snížit na přiměřeně nízkou úroveň pravděpodobnost, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek. Pokud by si auditor naplánoval pouze postupy, jejichž prostřednictvím zjistí nesprávnosti jednotlivě přesahující 10.000 eur, hrozilo by, že úhrn jednotlivě nevýznamných (nemateriálních) nesprávností, které audit neodhalí, stanovenou hranici významnosti (materiality) překročí. Proto auditor potřebuje vytvořit jakési „bezpečnostní pásmo“, jímž ošetří případné neodhalené nesprávnosti. Pro tyto účely slouží prováděcí významnost (materialita).

Prováděcí významnost (materialita) auditorovi umožňuje nastavit další limity významnosti (materiality) (vycházející z celkové úrovně významnosti (materiality), ale nižší), které odrážejí rizika vyhodnocená pro jednotlivé oblasti účetní závěrky. Tyto nižší limity vytvářejí bezpečnostní pásmo mezi významností (materialitou) použitou pro výběr charakteru a rozsahu auditorských postupů (tj. mezi prováděcí významností (materialitou)) a celkovou úrovní významnosti (materiality).

Ve výše uvedeném případě auditor na základě svého odborného úsudku nastaví prováděcí významnost (materialitu), která bude použita pro účely navržení auditorských postupů, např. na 6.000 eur. Rozdíl 4.000 eur (10.000 eur - 6.000 eur) mezi prováděcí významností (materialitou) a celkovou úrovní významnosti (materiality) představuje bezpečnostní pásmo, které by mělo ošetřit případné existující, ale nezjištěné nesprávnosti.

7.2 Uživatelé účetní závěrky

Významnost (materialita) se používá jak při sestavení účetní závěrky, tak pro účely jejího auditu. Významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek (celková úroveň významnosti (materiality)) je v rámci účetního výkaznictví obvykle vymezena následujícím způsobem.

Schéma 7.2-1

Vliv na ekonomická rozhodnutí	Nesprávnosti, včetně opomenutí, se považují za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v úhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé na základě účetní závěrky přijmou.
Související okolnosti	Posouzení významnosti (materiality) se provádí s ohledem na související okolnosti a je ovlivněno velikostí a charakterem nesprávnosti, resp. oběma těmito aspekty.
Běžné potřeby uživatelů	Posouzení toho, jaké finanční informace jsou pro uživatele účetní závěrky významné (materiální), vychází z vyhodnocení obecných potřeb uživatelů účetní závěrky jakožto skupiny. Vliv nesprávností v účetní závěrce na konkrétní uživatele, jejichž potřeby se mohou zcela zásadně lišit, se nezohledňuje.

Významnost (materialitu) auditor určuje podle svého vlastního posouzení potřeb uživatelů účetní závěrky. Při uplatnění odborného úsudku je auditor oprávněn reálně předpokládat, že uživatelé účetní závěrky:

- Disponují **přiměřenými znalostmi** o podnikatelských a ekonomických aktivitách a znalostí účetnictví a jsou ochotni si informace v účetní závěrce prostudovat s přiměřenou péčí;
- **Vědí**, že účetní závěrka je sestavena a auditorem ověřena s ohledem na úroveň významnosti (materiality);
- **Uvědomují si nejistoty** vyplývající z toho, že se při oceňování používají rovněž odhady, odborný úsudek a posouzení budoucích událostí;
- Na základě informací v účetní závěrce přijímají **reálná ekonomická rozhodnutí**.

7.3 Charakter nesprávností

Příčin nesprávností v účetní závěrce je celá řada. Nesprávnosti mohou souviset s následujícími aspekty:

- Velikost příslušné peněžní částky (kvantitativní nesprávnost);
- Charakter položky (kvalitativní nesprávnost);
- Okolnosti související s výskytem nesprávnosti.

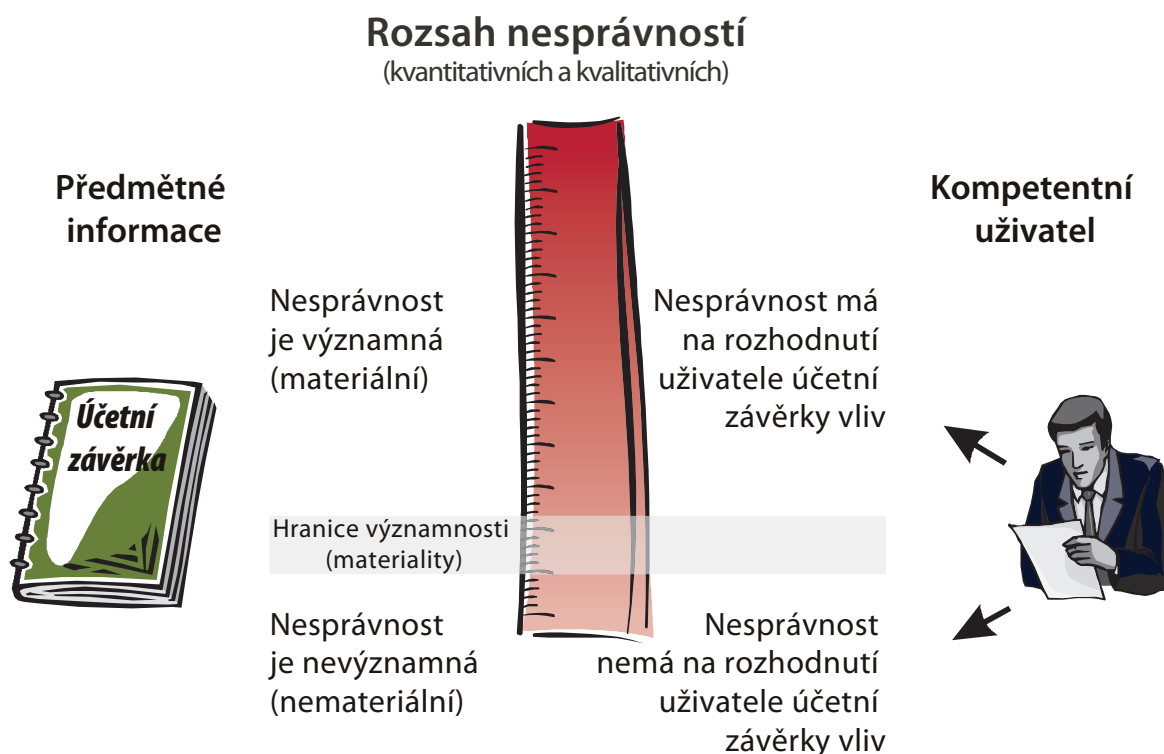
Schéma 7.3-1

Typické příklady nesprávností	<ul style="list-style-type: none"> • Chyby a podvody při sestavování účetní závěrky; • Odchýlení od platného rámce účetního výkaznictví; • Podvody páchané zaměstnanci nebo vedením; • Chyby vedení; • Nesprávné nebo nepřiměřené odhady; • Nevhodné nebo neúplné popisy účetních pravidel a jiné informace v příloze.
--------------------------------------	--

Významnost (materialita) není vyjádřena absolutním číslem, ale je to „šedé“ pásmo mezi tím, co je velice pravděpodobně nevýznamné (nemateriální), a tím, co je velice pravděpodobně významné (materiální). Posouzení významnosti (materiality) je tudíž vždy otázkou odborného úsudku.

V některých případech může auditor s ohledem na charakter položky nebo okolnosti související s výskytem nesprávnosti kvalifikovat jako významnou (materiální) záležitost, která zdaleka nedosahuje stanovené hranice významnosti (materiality). Pro uživatele účetní závěrky přijímajícího určité rozhodnutí může být např. velice důležitá informace, že daná účetní jednotka realizuje četné transakce se spřízněnými stranami. Je důležité zohlednit, že několik nevýznamných (nemateriálních) položek může v úhrnu hranici významnosti (materiality) velice snadno překročit.

Schéma 7.3-2



7.4 Významnost (materialita) a auditorské riziko

Významnost (materialita) (jak je popsána výše) a auditorské riziko spolu vzájemně souvisejí a v průběhu auditu se posuzují společně.

Auditorské riziko vyjadřuje možnost, že auditor vydá k účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslená, nesprávný výrok.

Schéma 7.4-1

Složky auditorského rizika	
Riziko významné (materiální) nesprávnosti	Riziko, že účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslená již před zahájením auditorských prací. Tato rizika se posuzují jednak na úrovni účetní závěrky jako celku (často se jedná o rizika zásadního charakteru, která mají vliv na řadu tvrzení), a jednak na úrovni jednotlivých tvrzení, jež se týkají konkrétních skupin transakcí, zůstatků účtů a údajů v příloze. Riziko významné (materiální) nesprávnosti (RMM) je kombinací přirozeného rizika (IR) a kontrolního rizika (CR) a lze ho vyjádřit následujícím vzorcem: $IR \times CR = RMM$.
Zjišťovací riziko	Riziko, že auditor u určitého tvrzení neodhalí nesprávnost, která by mohla být významná (materiální). Zjišťovací riziko (DR) lze pokrýt: <ul style="list-style-type: none"> • Efektivním plánováním auditu; • Provedením auditorských postupů, které budou reagovat na zjištěná rizika významné (materiální) nesprávnosti; • Vhodným personálním zajištěním zakázky; • Uplatňováním profesního skepticismu; • Dohledem nad prováděnými auditorskými pracemi a jejich následnou kontrolou. Vzhledem k přirozeným omezením prováděných auditorských postupů, požadovanému uplatnění (odborného) úsudku a kvůli charakteru ověřovaných důkazních informací nelze zjišťovací riziko nikdy snížit na nulu.

Auditorské riziko (AR) lze vyjádřit následujícím vzorcem:

$$AR = RMM \times DR$$

Významnost (materialitu) a auditorské riziko auditor posuzuje v průběhu auditu, aby mohl:

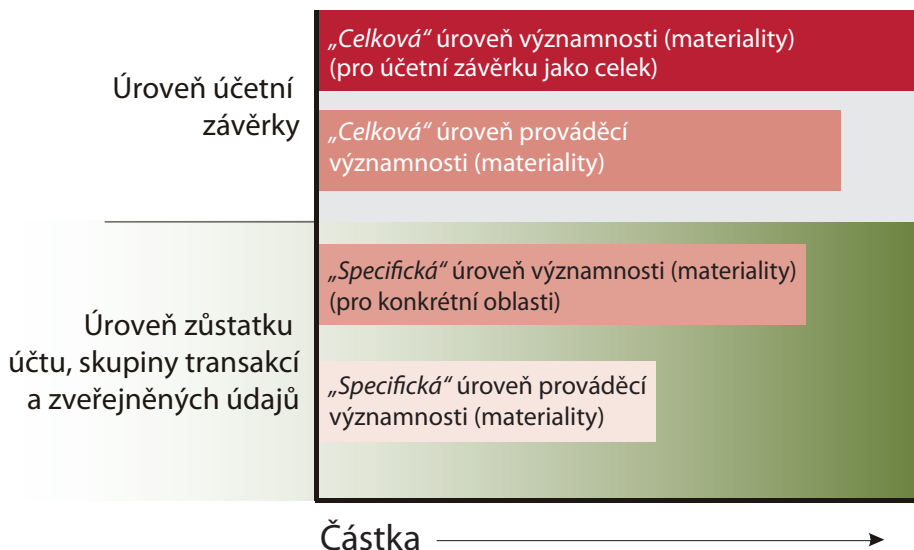
- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti;
- Určit charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů;
- Přehodnotit významnost (materialitu) (celkovou i prováděcí) v případě, že během auditu získá nové informace, které jsou takového charakteru, že s jejich znalostí by významnost (materialitu) původně nastavil jinak;
- Posoudit dopad případných neopravených nesprávností na účetní závěrku a na formulování výroku ve zprávě auditora.

Můžeme si to ilustrovat na srovnání se skokem vysokým: významnost (materialita) je laťka zavěšená v určité výšce, přes kterou se skokan má dostat. Auditorské riziko je míra obtížnosti skoku s ohledem na danou výšku (RMM) plus další riziko, že skokan udělá chybu v taktice nebo při vlastní realizaci skoku (zjišťovací riziko).

7.5 Úrovně významnosti (materiality)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
320.12	Auditor je povinen přehodnotit významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek (a případně úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) v případě, že během auditu získá informaci, která by byla zapříčinila, že by byl původně určil odlišnou hodnotu. (viz odstavec A13)
320.13	Dojde-li auditor k závěru, že pro účetní závěrku jako celek (a je-li to relevantní, úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) je vhodná nižší významnost (materialita) než ta, kterou původně určil, pak je auditor povinen určit, jestli je nutné pozměnit prováděcí významnost (materialitu) a jestli povaha, načasování a rozsah dalších auditorských postupů jsou stále vhodné.
320.14	Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést následující částky a vlivy zvažované při jejich určení: <ul style="list-style-type: none"> (a) významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek; (b) případně úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje; (c) prováděcí významnost (materialitu); (d) jakékoli přehodnocení významnosti (materiality) a) – c) v průběhu auditu.

Schéma 7.5-1



Pozn.: Výrazy „celkový“ a „specifický“ použité v předchozím schématu i následujícím textu slouží pouze pro účely této příručky, nejedná se o termíny ISA. Celková úroveň významnosti (materiality) odpovídá významnosti (materialitě) pro účetní závěrku jako celek a specifická úroveň významnosti (materiality) znamená významnost (materialitu) stanovenou pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje.

Na počátku auditu musí auditor na základě svého odborného úsudku určit velikost a charakter nesprávností, které budou považovány za významné (materiální). V rámci toho musí stanovit částky pro následující úrovně významnosti (materiality).

Stanovení částek významnosti (materiality)

Schéma 7.5-2

Celková úroveň významnosti (materiality)	Celková úroveň významnosti (materiality) se týká účetní závěrky jako celku. Je to částka, která by mohla reálně ovlivnit ekonomická rozhodnutí, jež uživatelé na základě účetní závěrky přijmou. Může se v průběhu auditu měnit, jestliže auditor zjistí nové informace, s jejichž znalostí by byl tuto částku (částky) původně určil jinak.
Celková úroveň prováděcí významnosti (materiality)	Prováděcí významnost (materialita) je částka nižší, než je celková úroveň významnosti (materiality). Auditorovi umožňuje, aby reagoval na vyhodnocená specifická rizika (aniž by změnil celkovou úroveň významnosti (materiality)) a snížil na přiměřeně nízkou úroveň pravděpodobnost, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí celkovou úroveň významnosti (materiality). Prováděcí významnost (materialita) se může měnit v závislosti na zjištěních v průběhu auditu (např. když auditor změní vyhodnocení rizik).
Specifická úroveň významnosti (materiality)	Specifická úroveň významnosti (materiality) se stanoví pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů a informace zveřejněné v příloze, u nichž lze reálně předpokládat, že ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky, která na jejím základě přijmou, by mohla ovlivnit nesprávnost menší, než je celková úroveň významnosti (materiality).
Specifická úroveň prováděcí významnosti (materiality)	Specifická úroveň prováděcí významnosti (materiality) je částka nižší než specifická úroveň významnosti (materiality). Auditorovi umožňuje, aby reagoval na vyhodnocená specifická rizika a ošetřil možnost, že případné neopravené a nezjištěné nesprávnosti, které jsou jednotlivě nevýznamné (nemateriální), budou v úhrnu významné (materiální).

Významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek

Významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek (celkovou úroveň významnosti (materiality)) auditor určuje podle svého vlastního posouzení informačních potřeb uživatelů účetní závěrky. Většinou se jedná o obdobnou částku, jakou použila osoba sestavující účetní závěrku. Auditor na základě svého odborného úsudku určí významnost (materialitu) jako maximální částku nesprávnosti, která by ještě neovlivnila ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky.

Celková úroveň významnosti (materiality) je jedním z faktorů, podle nichž se posuzuje faktický úspěch (nebo neúspěch) auditu. Předpokládejme, že auditor stanoví celkovou úroveň významnosti (materiality) např. na částku 20.000 eur. Provede auditorské postupy a poté mohou nastat následující situace:

- Auditor nezjistí žádné nesprávnosti – vydá výrok bez výhrad.
- Auditor zjistí drobné (nevýznamné (nemateriální)) nesprávnosti, které nebyly opraveny – vydá výrok bez výhrad.
- Auditor zjistí neopravené nesprávnosti přesahující úroveň významnosti (materiality) (20.000 eur), nicméně vedení odmítne provést potřebné úpravy – vydá výrok s výhradou nebo záporný výrok.
- V účetní závěrce jsou neopravené chyby přesahující úroveň významnosti (materiality) (20.000 eur), ale auditor je neodhalil – může dojít k tomu, že nesprávně vydá výrok bez výhrad.

Uplatňování významnosti (materiality) při posuzování shromážděných důkazních informací se podrobněji věnuje kapitola 21 druhého dílu.

Auditoři mají někdy tendenci snižovat celkovou úroveň významnosti (materiality) v případech, kdy vyhodnotí vysoké riziko významné (materiální) nesprávnosti. To však není správné, protože celková úroveň významnosti (materiality) reflektuje potřeby uživatelů účetní závěrky, nikoli auditorské riziko související s danou zakázkou.

Kdyby stanovení celkové úrovně významnosti (materiality) záviselo na auditorském riziku, znamenalo by to, že u rizikového auditu by celková úroveň významnosti (materiality) byla nižší než úroveň stanovená pro obdobně velkou účetní jednotku, u níž by bylo vyhodnoceno nízké auditorské riziko. Jestliže budeme předpokládat, že informační potřeby uživatelů účetních závěrek jsou stejné bez ohledu na auditorské riziko, nastavení nižší celkové úrovně významnosti (materiality) u účetní jednotky s vyšším auditorským rizikem by vedlo k tomu, že:

- Uživatelé účetní závěrky by očekávali, že v ní auditor odhalí menší nesprávnosti (než je ve skutečnosti nutné);
- Auditor by prováděl další auditorské práce, aby auditorské riziko snížil na přijatelnou úroveň.

Avšak protože se celková úroveň významnosti (materiality) stanoví s ohledem na potřeby uživatelů účetní závěrky, nijak se nemění v závislosti na zjištěních, která z auditu vyplynou, a změnách ve vyhodnocení rizik. Auditor musí tuto částku následně upravit pouze v případě, že zjistí nové informace, s jejichž znalostí by byl tuto částku (částky) původně určil jinak.

Na závěr auditu auditor používá celkovou úroveň významnosti (materiality) pro posouzení dopadu zjištěných nesprávností na účetní závěrku a pro určení výroku, který ve své zprávě vyjádří.

Prováděcí významnost (materialita)

Prováděcí významnost (materialita) auditorovi umožňuje pokrýt riziko nesprávnosti jednotlivých zůstatků účtů, skupin transakcí a zveřejněných údajů, aniž by musel měnit celkovou úroveň významnosti (materiality). Jde o to, že auditor nastaví další limity významnosti (materiality), které vycházejí z celkové úrovně významnosti (materiality), ale jsou nižší. Tyto nižší limity odrážejí riziko, že nějaké nesprávnosti zůstanou neodhaleny, i rizika vyhodnocená pro jednotlivé oblasti účetní závěrky. Vytvářejí bezpečnostní pásmo mezi významností (materialitou) použitou pro výběr charakteru a rozsahu auditorských postupů (tj. mezi prováděcí významností (materialitou) a významností (materialitou) stanovenou pro účetní závěrku jako celek (celkovou úrovní významnosti (materiality)).

Správné nastavení prováděcí významnosti (materiality) vede k tomu, že auditor provede více prací, čímž se zvyšuje pravděpodobnost odhalení případných nesprávností. Jestliže auditor například stanovil celkovou úroveň významnosti (materiality) na částku 20.000 eur a naplánoval auditorské postupy tak, aby odhalovaly všechny chyby přesahující 20.000 eur, je velice dobře možné, že chyba v hodnotě, řekněme, 8.000 eur zůstane neodhalena. Pokud došlo ke třem takovým chybám, tj. v celkové hodnotě 24.000 eur, bude účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená. Jestliže si ale stanoví prováděcí významnost (materialitu) na částce 12.000 eur, je větší šance, že některou z chyb v hodnotě 8.000 eur odhalí. I kdyby byla identifikována a opravena jen jedna z nich, zbývající nesprávnost v částce 16.000 eur už je pod úrovní celkové významnosti (materiality), takže by účetní závěrka jako celek nebyla významně (materiálně) zkreslená.

Správné nastavení prováděcí významnosti (materiality) předpokládá uplatnění odborného úsudku, nejde o mechanický výpočet, např. o procentuální část (např. 75 %) celkové úrovně významnosti (materiality). S ohledem na konkrétní situaci dané účetní jednotky lze nicméně prováděcí významnost (materialitu) stanovit buď jako jednu částku pro účetní závěrku jako celek, nebo lze stanovit různé limity pro konkrétní zůstatky, transakce a zveřejněné údaje.

Stanovení prováděcí významnosti (materiality) vyžaduje odborný úsudek auditora, který musí zohlednit mimo jiné následující faktory související s auditorským rizikem:

- Znalosti o účetní jednotce a výsledky postupů vyhodnocení rizik;
- Charakter a rozsah nesprávností zjištěných při předchozích auditech;
- Jaké nesprávnosti auditor očekává v běžném období.

Jak celkovou úroveň prováděcí významnosti (materiality), tak prováděcí významnost (materialitu) stanovenou pro jednotlivé zůstatky, transakce a zveřejněné údaje může auditor v případě potřeby během auditu kdykoli změnit (aniž by to mělo dopad na celkovou úroveň významnosti (materiality), aby zohlednil změnu v hodnocení rizik, nová zjištění, která z auditu vyplynula, či nové informace. Na závěr auditu auditor používá celkovou úroveň významnosti (materiality) pro posouzení dopadu zjištěných nesprávností na účetní závěrku a pro určení výroku, který ve své zprávě vyjádří. (Podrobněji k tomu viz kapitola 21 druhého dílu.)

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Jestliže odhalíte nějakou potenciální nesprávnost, analyzujte nejprve okolnosti jejího výskytu a dopad na vyhodnocení rizik a plán auditu, než přehodnotíte prováděcí významnost (materialitu).

Specifická významnost (materialita)

V některých případech lze reálně předpokládat, že ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky budou ovlivněna i nesprávností v nižší hodnotě, než je významnost (materialita) stanovená pro účetní závěrku jako celek.

Schéma 7.5-3

Faktory ovlivňující rozhodnutí	Příklady
Požadavky právních předpisů a rámce účetního výkaznictví	<ul style="list-style-type: none"> • Citlivé informace v příloze účetní závěrky, například informace o odměňování vedení a osob pověřených správou a řízením. • Transakce se spřízněnými stranami. • Porušení úvěrových podmínek, smluvních ujednání, regulatorních předpisů a nedodržení požadavků statutárního či regulatorního výkaznictví. • Některé typy výdajů, např. nezákonné platby nebo náklady vedoucích pracovníků.
Údaje, které je v příloze povinna zveřejňovat účetní jednotka podnikající v určitém odvětví	<ul style="list-style-type: none"> • U báňské společnosti jsou to informace o rezervách nerostných zdrojů a výdajích na geologický průzkum. • Výdaje na výzkum a vývoj u farmaceutické společnosti.
Údaje zveřejněné v příloze o významných událostech a důležitých změnách	<ul style="list-style-type: none"> • Nové akvizice nebo rozšíření provozu. • Ukončované činnosti. • Neobvyklé události nebo podmíněné položky (např. právní spory). • Zavedení nových výrobků či služeb.

Auditor posoudí, zda se takové a podobné faktory nevyskytují u nějaké skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněných údajů. V této souvislosti pro něj může být užitečné seznámit se s názory a očekávaními vedení a osob pověřených správou a řízením.

Specifická prováděcí významnost (materialita)

Jedná se o prováděcí významnost (materialitu), tak jak je popsána výše, která se aplikuje na částku specifické významnosti (materiality). Specifická prováděcí významnost (materialita) bude opět nižší částka, než je samotná specifická významnost (materialita). Tím se zajistí, že auditor provede auditorské práce v dostatečném rozsahu, aby snížil na přiměřeně nízkou úroveň pravděpodobnost, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí specifickou významnost (materialitu).

7.6 Dokumentace významnosti (materiality)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
320.14	<p>Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést následující částky a vlivy zvažované při jejich určení:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek, (b) případně úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje, (c) prováděcí významnost (materialitu) (d) jakékoli přehodnocení významnosti (materiality) a) – c) v průběhu auditu.

Vzhledem k tomu, že auditor určuje částky významnosti (materiality) na základě svého odborného úsudku, je důležité náležitě zdokumentovat faktory a částky, které se stanovení významnosti (materiality) na různých úrovních týkají. Auditor dokumentuje záležitosti týkající se významnosti (materiality) obvykle v následujících fázích:

- Během fáze plánování, kdy rozhoduje o rozsahu prováděných prací.
- Během auditu, kdy si nová zjištění mohou vyžádat změnu celkové úrovně významnosti (materiality) nebo prováděcí významnosti (materiality) pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje.

Dokumentace pokrývá následující záležitosti:

1. Uživatelé účetní závěrky;
2. Faktory, které auditor zohlednil při stanovení:
 - Významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek, případně při stanovení úrovně (úrovní) významnosti (materiality) pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje;
 - Prováděcí významnosti (materiality);
3. Případné přehodnocení limitů významnosti (materiality) podle bodu 2 během auditu.

8. Postupy vyhodnocení rizik

Obsah kapitoly

Charakteristika postupů vyhodnocení rizik a jejich používání pro účely identifikace a vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti.

Odkaz na příslušné standardy ISA

240, 315

Jak ukazuje následující schéma, existují tři typy postupů vyhodnocení rizik.

Schéma 8.0-1



Odstavec č.

Citace příslušných ustanovení ISA

315.5

Auditor je povinen provést postupy vyhodnocení rizik, které jsou východiskem pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení. Postupy vyhodnocení rizik však samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace jako základ pro výrok auditora. (viz odstavce A1–A5)

315.6

Postupy vyhodnocení rizik musí zahrnovat:

- dotazování u vedení účetní jednotky a ostatních pracovníků účetní jednotky, kteří podle názoru auditora mohou mít informace, které mu pomohou při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu nebo chyby, (viz odstavec A6)
- analytické postupy, (viz odstavce A7–A10)
- pozorování a inspekci. (viz odstavec A11)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
315.11	<p>Auditor je povinen se seznámit s následujícími skutečnostmi:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Příslušné odvětví, regulatorní a další externí faktory, včetně příslušného rámce účetního výkaznictví, (viz odstavce A17–A22) (b) charakter účetní jednotky, včetně: <ul style="list-style-type: none"> (i) její provozní činnosti; (ii) vlastnické a řídicí struktury; (iii) druhů investic, které účetní jednotka uskutečňuje nebo plánuje uskutečnit včetně investic do účetních jednotek zvláštního určení, a (iv) způsobu, jakým je účetní jednotka strukturována a financována. <p>Tyto informace umožní auditorovi pochopit, jaké skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje může očekávat v účetní závěrce, (viz odstavce A23–A27)</p> (c) výběr a použití účetních pravidel účetní jednotkou, včetně důvodů jejich změn. Auditor zhodnotí, zda jsou účetní pravidla používaná účetní jednotkou vhodná pro daný typ činnosti a konzistentní s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s účetními pravidly používanými v daném odvětví, (viz odstavec A28) (d) cíle a strategie účetní jednotky a související podnikatelská rizika, která mohou vést k riziku významné (materiální) nesprávnosti, (viz odstavce A29–A35) (e) měření a posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky. (viz odstavce A36–A41)
315.12	<p>Auditor je povinen se seznámit s vnitřním kontrolním systémem v rozsahu, který je relevantní pro audit. Ačkoliv většina kontrol relevantních pro audit se pravděpodobně bude týkat účetního výkaznictví, ne všechny kontroly, které se týkají účetního výkaznictví, jsou relevantní pro audit. Auditor při posouzení toho, zda je určitá kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s ostatními relevantní pro audit, použije svůj odborný úsudek. (viz odstavce A42–A65)</p>

8.1 Úvodní přehled

Auditor provádí postupy vyhodnocení rizik proto, aby identifikoval a vyhodnotil rizika významné (materiální) nesprávnosti. Pro tyto účely se musí seznámit s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně vnitřního kontrolního systému. Potřebné informace získává jednak z externích zdrojů, jako je např. internet či ekonomické publikace, a jednak z interních zdrojů příslušné účetní jednotky, např. prostřednictvím pohovorů s jejími klíčovými pracovníky. Seznamování s účetní jednotkou je nepřetržitým, dynamickým procesem shromažďování informací, jejich aktualizování a analyzování, který probíhá po celou dobu auditu.

8.2 Důkazní informace

Prostřednictvím postupů vyhodnocení rizik auditor získává důkazní informace, z nichž poté vychází při vyhodnocení rizik na úrovni účetní závěrky i na úrovni jednotlivých tvrzení. Tyto informace však nejsou jeho jediným zdrojem, jsou doplněny dalšími auditorскими postupy (které reagují na vyhodnocená rizika), např. testy kontrol nebo testy věcné správnosti.

Požadované postupy

Při rozhodování o tom, jaké postupy vyhodnocení rizik je třeba provést a v jaké šíři a jak podrobně je nutné se seznámit s účetní jednotkou, auditor uplatňuje svůj odborný úsudek. U auditu prováděného prvním rokem budou práce na shromažďování a dokumentování informací o účetní jednotce obvykle vyžadovat hodně času. Pokud jsou ale informace shromážděné v prvním roce kvalitně zdokumentovány, jejich aktualizace v dalších letech by již měla být podstatně méně časově náročná.

Auditor musí provést postupy vyhodnocení rizik v takovém rozsahu, aby identifikoval podnikatelská rizika a rizika podvodu, která by mohla vést k významné (materiální) nesprávnosti. V rámci toho musí rovněž posoudit, zda existují nějaké události nebo podmínky, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

To, v jaké šíři a jak podrobně se auditor musí seznámit s účetní jednotkou, vymezují odstavce 11 a 12 ISA 315 (viz výše). Auditor nemusí znát účetní jednotku tak podrobně jako vedení účetní jednotky zajišťující její řízení.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Při navrhování charakteru a rozsahu postupů vyhodnocení rizik, které auditor provede, je třeba pamatovat na to, že v některých standardech ISA jsou definovány konkrétní záležitosti, které je nutné zohlednit. Některá z těchto ustanovení uvádíme níže:

ISA 240.16 Podvody při auditu účetní závěrky

Při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností zaměřených na pochopení účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, jak je uvedeno v ISA 315, je auditor povinen postupovat podle odstavců 17–24 (ISA 240), aby získal informace využitelné pro identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem.

ISA 540.8 Audit účetních odhadů

Při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností za účelem seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, jak vyžaduje ISA 315, je auditor povinen za účelem identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetních odhadů se seznámit s:

- (a) požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantními pro účetní odhady včetně souvisejících zveřejněných údajů,
- (b) tím, jak vedení identifikuje ty transakce, události a podmínky, které mohou vést k vykázání nebo zveřejnění účetních odhadů v účetní závěrce. Při seznamování se s těmito záležitostmi je auditor povinen dotazovat se vedení na změny v okolnostech, které mohly způsobit vznik nových nebo potřeby revize existujících účetních odhadů
- (c) tím, jak vedení stanovuje účetní odhady a seznamuje se s informacemi, na nichž jsou založeny, včetně:
 - (i) metody, a kde je to relevantní, modelu použitého pro stanovení účetního odhadu,
 - (ii) relevantních kontrol,
 - (iii) toho, zda vedení využívá experta,
 - (iv) základních předpokladů stanovení účetních odhadů,
 - (v) toho, zda došlo nebo mělo dojít oproti minulému období ke změně metody stanovení účetních odhadů, a pokud ano, proč, a
 - (vi) toho, zda a jak vedení vyhodnotilo dopad nejistoty odhadu.

ISA 550.11 Spřízněné strany

Auditor je povinen provést v rámci postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností, které po něm během auditu požadují ISA 315 a ISA 240, auditorské postupy a související činnosti popsané v odstavcích 12–17 (ISA 550) s cílem získat informace důležité k identifikování rizik významné (materiální) nesprávnosti, která souvisejí se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami.

ISA 570.10 Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky

Při provádění postupů zaměřujících se na vyhodnocování rizik v souladu s ISA 315 je auditor povinen posoudit, zda existují události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

Zatímco u větších a složitějších účetních jednotek musí auditor v souvislosti s identifikací těchto rizik provádět poměrně rozsáhlé auditorské postupy, u menších účetních jednotek jsou tyto postupy obvykle minimální.

8.3 Tři typy postupů vyhodnocení rizik

Auditor provádí během auditu všechny tři výše uvedené typy postupů, ale nikoli nutně pro každý aspekt požadovaných znalostí o účetní jednotce. V řadě případů si výsledky jednoho typu postupů vyžádají provedení dalších postupů. Například při pohovoru s manažerem prodeje se může ukázat, že účetní jednotka uzavřela neobvyklou, a přitom významnou smlouvu o prodeji svých výrobků. Z toho vyplyne inspekce dané smlouvy a analýza jejího dopadu na marži účetní jednotky. Jiným příkladem je, že na základě zjištění, která vyloučily z analytických postupů provedených na předběžném výsledku hospodaření z provozní činnosti, bude nutné provést dotazování členů vedení. Odpovědi vedení si následně mohou vyžádat inspekci některých dokumentů nebo pozorování některých činností realizovaných účetní jednotkou

Níže se jednotlivými typy postupů zabýváme podrobněji.

8.4 Dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky (včetně dotazování týkajícího se podvodů)

Dotazování členů
vedení a dalších
pracovníků účetní
jednotky

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
240.17	Auditor je povinen se vedení dotázat na: <ul style="list-style-type: none"> (a) jeho hodnocení rizika, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslena vlivem výskytu podvodu, včetně povahy, rozsahu a frekvence takovýchto hodnocení, (viz odstavce A12–A13) (b) proces zavedený vedením sloužící k odhalování a reagování na rizika výskytu podvodu v účetní jednotce, včetně všech specifických rizik výskytu podvodu, která vedení identifikovalo nebo na něž bylo upozorněno, nebo na skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejněné údaje, u kterých by mohlo existovat riziko výskytu podvodu, (viz odstavec A14) (c) způsob, jakým vedení obeznamuje osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky se svými procesy sloužícími k odhalování rizik výskytu podvodu a k reagování na ně, a (d) způsob, jakým vedení obeznamuje zaměstnance se svými názory na obchodní postupy a etické chování.
240.18	Auditor je povinen klást otázky vedení a dalším relevantním osobám v rámci účetní jednotky, aby zjistil, zda vědí o jakémkoli skutečném nebo údajném podvodu, který se týká účetní jednotky, nebo o podezření ze spáchání takového podvodu. (viz odstavce A15–A17)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
240.20	Nejsou-li všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky členy jejího vedení, auditor je povinen seznámit se s tím, jak osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky uskutečňují dohled nad procesy vedení pro odhalování rizik výskytu podvodu v účetní jednotce a reagování na ně a nad vnitřním kontrolním systémem, který vedení zavedlo pro snížení těchto rizik. (viz odstavce A19–A21)
240.21	Nejsou-li všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky členy jejího vedení, auditor je povinen klást dotazy osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, aby zjistil, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřeních ze spáchání podvodu, které se dotýkají účetní jednotky. Tyto otázky jsou kladeny také proto, aby potvrdily odpovědi na otázky kladené členům vedení.

Auditor používá dotazování v kombinaci s ostatními postupy vyhodnocení rizik, aby identifikoval rizika významné (materiální) nesprávnosti. Kladené otázky se zaměřují na seznámení s jednotlivými skutečnostmi vymezenými v odstavcích 11 a 12 ISA 315 (viz výše).

Většinu informací auditor obvykle při dotazování získává od vedení a od osob odpovědných za účetní výkaznictví. Nicméně i další osoby v rámci účetní jednotky a zaměstnanci s různými pravomocemi mohou auditorovi zprostředkovat odlišný úhel pohledu a nové informace, které pro něj mohou být při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti přínosem a které by jinak patrně přehlédl. Například z diskuse s prodejním manažerem může vyplynout, že některé prodejní transakce (ke konci účetního období) se dělaly ve spěchu a nebyly zaúčtovány v souladu s interními zásadami pro účtování tržeb.

V následující tabulce jsou uvedena některá témata, na něž se dotazování může zaměřit.

Schéma 8.4-1

Ptejte se koho:	Na co...
Osob pověřených správou a řízením <i>(pokud se nepodílejí na řízení účetní jednotky)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Na prostředí, ve kterém je sestavována účetní závěrka. • Jak dohlížejí na procesy prováděné vedením, jejichž cílem je odhalit rizika výskytu podvodu nebo chyby a na tato rizika reagovat, a na vnitřní kontrolní systém, který vedení zavedlo v zájmu snížení těchto rizik. • Zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřeních ze spáchání podvodu, které se dotýkají účetní jednotky. • Je také vhodné navštívit schůzi osob pověřených správou a řízením a seznámit se se zápisy z předchozích schůzí.
Vedení a osob odpovědných za účetní výkaznictví	<ul style="list-style-type: none"> • Zda vedení vyhodnocuje riziko, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslena vlivem výskytu podvodu, a rovněž na povahu, rozsah a frekvenci takovýchto hodnocení. • Zda a jakým způsobem vedení informuje zaměstnance o svých názorech na obchodní postupy a etické chování. • Na podnikovou kulturu účetní jednotky (hodnoty a etické normy). • Styl práce vedení. • Motivační plány vedení. • Prostor pro potlačování vnitřních kontrol vedením. • Vědomosti o existenci podvodu nebo podezření na podvod. • Jak se provádějí odhady. • Proces přípravy a kontroly účetní závěrky. • Zda a jak vedení informuje osoby pověřené správou a řízením.
Klíčových zaměstnanců <i>(oddělení nákupu, mzdová účtárna, finanční účtárna atd.)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Na ekonomické trendy a neobvyklé události. • Jak se iniciují, zpracovávají a zaznamenávají složité nebo neobvyklé transakce. • Do jaké míry vedení potlačuje vnitřní kontroly (tj. byli tito zaměstnanci někdy požádáni, aby vnitřní kontroly nedodrželi?). • Vhodnost používaných účetních pravidel a jejich aplikace v praxi.
Pracovníků oddělení marketingu nebo prodeje	<ul style="list-style-type: none"> • Marketingové strategie a trendy v oblasti prodeje. • Pobídky pro podporu prodeje. • Smlouvy s odběrateli. • Do jaké míry vedení potlačuje vnitřní kontroly (tj. byli tito zaměstnanci někdy požádáni, aby nedodrželi vnitřní kontroly nebo zásady pro účtování výnosů?)

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Neomezujte (především u menších auditů) dotazování pouze na vlastníka-manažera a účetního. Pokud má účetní jednotka i další zaměstnance, ptejte se také jich (např. manažera prodeje, výrobního manažera nebo jiných pracovníků) na trendy, neobvyklé události, významná podnikatelská rizika, fungování vnitřních kontrol nebo na případy jejich potlačování ze strany vedení.

Jestliže odhalíte možný podvod páchaný vrcholovým vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením, okamžitě se poraďte s partnerem odpovědným za zakázku a zvažte, zda by nebylo vhodné konzultovat další postup s právníkem. Kvůli dodržování požadavků týkajících se ochrany osobních údajů a důvěrnosti je třeba zachovávat důvěrnost těchto informací. Podívejte se rovněž do etického kodexu, kde najdete případné další požadavky a vysvětlující informace.

8.5 Analytické postupy



Analytické postupy používané pro účely vyhodnocení rizik pomáhají identifikovat skutečnosti, které mají dopad na účetní závěrku a audit, jako např. neobvyklé transakce, události, částky, poměrové ukazatele a trendy.

Vedle toho, že analytické postupy fungují jako postupy vyhodnocování rizik, mohou sloužit jako další auditorské postupy a plnit následující funkce:

- Shromažďování důkazních informací o tvrzeních v účetní závěrce. Pak jde o analytické testy věcné správnosti, jimiž se podrobněji zabýváme v této příručce v kapitole 10 prvního dílu;
- Provádění celkové prověrky účetní závěrky na konci auditu.

Většina analytických postupů není příliš podrobná ani složitá. Obvykle pracují s daty agregovanými do velkých celků, takže jejich výsledky poskytují jen počáteční obecný signál indikující možnost výskytu významné (materiální) nesprávnosti.

V následující tabulce jsou uvedeny kroky, které se provádějí v rámci analytických postupů.

Schéma 8.5-1

Co dělat	Jak
Identifikace vztahů mezi informacemi	<p>Formulujte svá očekávání, pokud jde o plausibilní vztahy mezi různými typy informací. Je-li to možné, snažte se používat nezávislé zdroje informací (tj. nikoli interní informace vytvořené účetní jednotkou).</p> <p>Používané finanční a nefinanční informace zahrnují např.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Účetní závěrky za srovnatelná předchozí účetní období; • Rozpočty, prognózy a extrapolace, včetně extrapolace údajů za mezitímní nebo roční období; • Informace týkající se odvětví, ve kterém účetní jednotka působí, a aktuálních ekonomických podmínek.
Porovnání	<p>Porovnejte svá očekávání se zaúčtovanými částkami nebo s poměrovými ukazateli z nich vypočtenými.</p>
Hodnocení výsledků	<p>Zhodnoťte výsledky.</p> <p>Pokud odhalíte neobvyklé nebo neočekávané vztahy, zvažte, zda případně nehrozí riziko významné (materiální) nesprávnosti.</p>

Výsledky těchto analytických postupů se posuzují společně s dalšími informacemi, které auditor shromažďuje, aby:

- Identifikoval rizika významné (materiální) nesprávnosti související s tvrzeními, která jsou zahrnuta ve významných položkách účetní závěrky;
- Mohl rozhodnout o charakteru, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů.

Pozn.: Některé menší účetní jednotky nebudou schopny předložit auditorovi finanční informace za běžný rok, např. mezitímní nebo měsíční výkazy, na nichž by mohl analytické postupy provést. Část těchto informací lze v takovém případě získat dotazováním. Nicméně detailnější dotazování bude patrně možné provést, až bude k dispozici první návrh účetní závěrky.

8.6 Pozorování a inspekce



Pozorování a inspekce:

- Doplňují informace získané dotazováním členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky;
- Poskytují další informace o účetní jednotce a jejím prostředí.

V následující tabulce je uvedeno, jak se obvykle prakticky uplatňují postupy pozorování a inspekce.

Schéma 8.6-1

Postup	Možná aplikace
Pozorování	<p>Pozorujte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jak účetní jednotka funguje a jak je organizována; • Prostory účetní jednotky a její výrobní zařízení; • Styl práce vedení a jeho přístup ke vnitřní kontrole; • Fungování různých vnitřních kontrolních procesů; • Dodržování klíčových zásad.
Inspekce	<p>Prověřte dokumenty, jako např.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Podnikatelské plány, strategie a návrhy; • Odvětvové studie a zprávy o účetní jednotce v médiích; • Významné smlouvy a závazky; • Předpisy a korespondenci s regulačními orgány; • Korespondenci s právními zástupci, finančními institucemi a jinými zainteresovanými subjekty; • Účetní pravidla a záznamy; • Manuály k vnitřním kontrolám; • Zprávy vyhotovené vedením (např. údaje o finanční výkonnosti a mezitímní účetní závěrky); • Jiné zprávy, např. zápisy z jednání osob pověřených správou a řízením, zprávy konzultantů atd.

8.7 Návrh a zavedení vnitřních kontrol

Mezi postupy vyhodnocení rizik patří rovněž postupy zaměřující se na posouzení návrhu a zavedení relevantních vnitřních kontrol. Těmito postupy se podrobněji zabýváme v kapitole 11 druhého dílu.

8.8 Další zdroje informací o rizicích

Auditor může pro účely vyhodnocení rizik používat i další postupy. Některé typické příklady uvádíme v následující tabulce.

Schéma 8.8-1

Zdroj	Charakteristika
Přijetí nové zakázky/ pokračování vztahu s klientem	Relevantní informace získané prostřednictvím předběžných postupů.
Předchozí práce	<p>Relevantní zkušenosti získané během předchozích auditů a dalších zakázek realizovaných pro danou účetní jednotku.</p> <p>Patří sem mimo jiné:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Problematické oblasti předchozích auditů; • Nedostatky ve vnitřním kontrolním systému; • Změny v organizační struktuře, podnikových procesech a vnitřním kontrolním systému; • Nesprávnosti v účetní závěrce zjištěné v minulosti a to, zda byly včas opraveny.
Externí informace	<ul style="list-style-type: none"> • Dotazování externího právního poradce účetní jednotky nebo oceňovacích znalců. • Prověrky zpráv zpracovaných bankami nebo ratingovými agenturami. • Informace o daném odvětví a ekonomické situaci získané z internetových vyhledávačů, obchodních a ekonomických časopisů, publikací vydávaných regulačními orgány nebo z finančních publikací.
Diskuse auditorského týmu	Výsledky diskusí auditorského týmu (včetně partnera) o sklonech účetní závěrky účetní jednotky k výskytu významné (materiální) nesprávnosti.

9. Reakce na vyhodnocená rizika

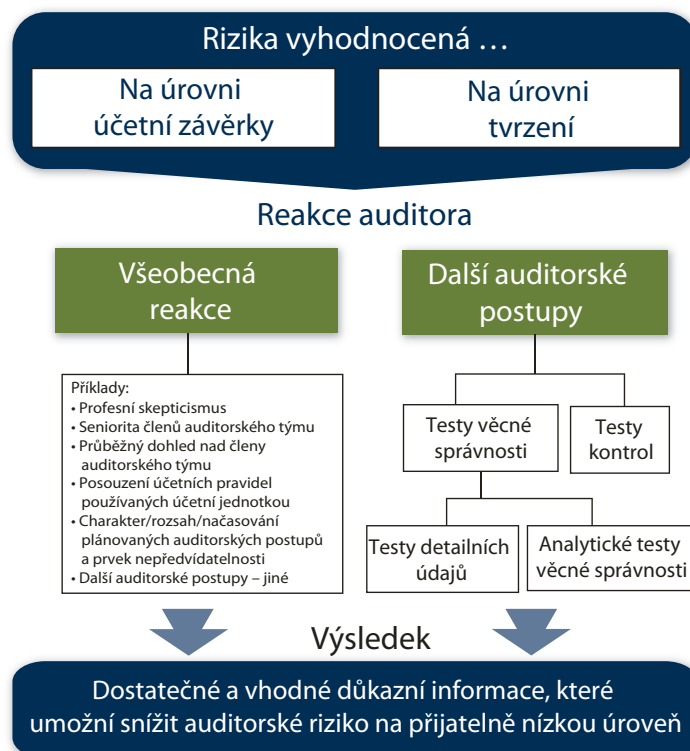
Obsah kapitoly

Návrh vhodné reakce na vyhodnocená rizika a její realizace.

Odkaz na příslušné standardy ISA

240, 300, 330, 500

Schéma 9.0-1



Odstavec č.

Citace příslušných ustanovení ISA

330.3

Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti, a to navržením a provedením vhodných reakcí na tato rizika.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
300.9	Auditor je povinen vypracovat plán auditu obsahující: <ul style="list-style-type: none"> (a) popis povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů vyhodnocení rizik, jak je uvedeno v ISA 315, (b) popis povahy, načasování a rozsahu následných plánovaných auditorských postupů na úrovni tvrzení, jak je uvedeno v ISA 330, (c) další auditorské postupy, které mají být provedeny v rámci zakázky tak, aby byly splněny požadavky mezinárodních auditorských standardů. (viz odstavec A12).
330.7	Při navrhování dalších auditorských postupů, které budou provedeny, je auditor povinen: <ul style="list-style-type: none"> (a) zvážit důvody, které vedly k vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení u jednotlivých skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, tj. auditor je povinen zvážit: <ul style="list-style-type: none"> (i) pravděpodobnost významné (materiální) nesprávnosti způsobené konkrétními znaky jednotlivých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů (tj. posoudí přirozené riziko) a (ii) zda vyhodnocení rizik bere v úvahu relevantní kontroly dané účetní jednotky (tj. posoudí kontrolní riziko); pokud ano, auditor musí získat důkazní informace, které mu umožní rozhodnout, zda jsou kontroly provozně účinné (tj. auditor se při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti hodlá spoléhat na provozní účinnost kontrol), a (viz odstavce A9–A18) (b) získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je vyhodnocení daného rizika auditorem. (viz odstavec A19)
500.6	Auditor je povinen navrhnout a provést auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné pro účely získání dostatečných a vhodných důkazních informací. (viz odstavce A1–A25)

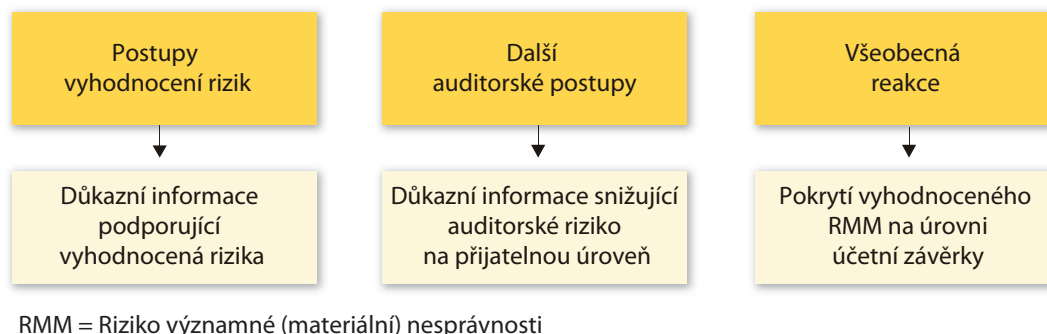
9.1 Úvodní přehled

Cílem postupů vyhodnocení rizik (viz kapitola 8 prvního dílu této příručky) je identifikovat a vyhodnotit rizika související s významnými (materiálními) skupinami transakcí, zůstatky účtů a zveřejněnými údaji, a to jak na úrovni účetní závěrky jako celku, tak na úrovni jednotlivých tvrzení.

Cílem dalších auditorských postupů (viz kapitola 10 prvního dílu této příručky) je reagovat na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení. Tyto postupy auditorovi slouží k tomu, aby shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň.

Následující schéma ilustruje tři hlavní typy auditorských postupů.

Schéma 9.1-1



Rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky jsou zásadního (pervazivního) charakteru a vyžadují všeobecnou reakci. Touto všeobecnou reakcí je např. rozhodnutí o tom, jak zkušební musí být členové auditorského týmu, kteří budou práce provádět, jaká bude úroveň dohledu nebo jaké změny budou provedeny v plánovaných auditorských postupech, pokud jde o jejich charakter a rozsah.

Rizika vyhodnocená na úrovni tvrzení se týkají konkrétních zůstatků účtů, skupin transakcí a zveřejněných údajů. Na ně auditor reaguje tak, že provede další auditorské postupy, např. testy detailních údajů, testy kontrol nebo analytické testy věcné správnosti.

Na návrh dalších auditorských postupů mají vliv následující skutečnosti:

- Výsledky, které přineslo provedení postupů vyhodnocení rizik, a vyhodnocení rizika na úrovni jednotlivých tvrzení;
- Všeobecná reakce auditora na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky.

9.2 Všeobecná reakce na rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.5	Auditor navrhne a zrealizuje všeobecné reakce na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky. (viz odstavce A1–A3)

Rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jsou rizika zásadního (pervazivního) charakteru, která se týkají účetní závěrky jako celku a mohou mít dopad na celou řadu tvrzení. V důsledku toho mohou tato rizika (např. špatný přístup vedení k vnitřní kontrole) nepřímo přispívat ke vzniku významných (materiálních) nesprávností na úrovni tvrzení. Jestliže má účetní jednotka například nekompetentního účetního, otevírá to u četných zůstatků, skupin transakcí i zveřejněných údajů široký prostor pro výskyt chyb či pro podvody. Rizika na úrovni účetní závěrky tedy často nelze pokrýt prováděním specifických auditorských postupů, ale reakce auditora na ně musí být všeobecná.

Formy všeobecné reakce auditora na rizika identifikovaná na úrovni účetní závěrky jsou popsány v ISA 240 a 330. V následující tabulce uvádíme některé příklady.

Schéma 9.2-1

Příklady všeobecné reakce auditora na rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky	
Řízení zakázky	<p>Zdůrazněte auditorskému týmu potřebu profesního skepticismu.</p> <p>Prováděním zakázky pověřte zkušenější pracovníky nebo pracovníky se speciálními odbornými dovednostmi, například forenzní, oceňovací či IT specialisty.</p> <p>Členy auditorského týmu podrobte při práci průběžnému dohledu.</p>
Uplatnění prvku nepředvídatelnosti při výběru dalších auditorských postupů	<p>Při výběru dalších auditorských postupů, které budete provádět, tj. jejich charakteru, rozsahu a načasování, uplatněte prvek nepředvídatelnosti. To je zvláště důležité v případě rizika podvodu: jestliže totiž potenciální pachatelé vědí, jaké postupy bude auditor provádět, mohou podvodné účetní výkaznictví snáze zakrýt.</p> <p>Nepředvídatelnost lze zajistit následujícími způsoby:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Provedením testů věcné správnosti na vybraných zůstatcích účtů a tvrzeních, které by jinak s ohledem na svou významnost (materialitu) či související riziko nebyly testovány; • Změnou časového harmonogramu auditorských postupů proti očekáváním; • Použitím jiných metod výběru vzorků; • Provedením auditorských postupů v jiných lokalitách účetní jednotky, resp. provedením postupů, jež nebyly předem ohlášeny (např. inventury).
Změna naplánovaných auditorských postupů	<p>Změňte charakter, načasování nebo rozsah auditorských postupů. Například:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Testy věcné správnosti proveďte na konci účetního období místo v jeho průběhu; • Proveďte pozorování nebo inspekci určitých aktiv; • Proveďte další prověrku účetních záznamů týkajících se zásob s cílem identifikovat neobvyklé položky, neočekávané částky nebo jiné položky, které budou předmětem následných testů; • Proveďte další práce zaměřené na vyhodnocení přiměřenosti odhadů vedení a výchozích úsudků a předpokladů; • Zvětšete velikost vzorků nebo proveďte analytické testy na detailnější úrovni; • Používejte auditorské techniky využívající počítač (CAAT), které vám umožní: <ul style="list-style-type: none"> – Shromáždit více důkazních informací o údajích obsažených na důležitých účtech nebo v elektronických souborech transakcí, – Provést rozsáhlejší testování elektronických souborů transakcí a zůstatků účtů, – Vybrat vzorek transakcí z klíčových elektronických souborů, – Vytrít transakce se specifickými rysy, – Otestovat celý základní soubor namísto pouhého vzorku; • Rozšiřte informace, které požadujete prostřednictvím externích konfirmací. Například u konfirmace pohledávek může auditor požádat o potvrzení detailů prodejních smluv včetně data, reklamačních nároků a dodacích podmínek; • Změňte charakter nebo rozsah auditorských postupů, abyste získali relevantnější důkazní informace.

Příklady všeobecné reakce auditora na rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky

Změny v přístupu k auditu	<p>Zohledněte své znalosti kontrolního prostředí účetní jednotky.</p> <p>Je-li kontrolní prostředí účetní jednotky účinné, auditor může mít větší důvěru v její vnitřní kontroly a ve spolehlivost jí vytvořených důkazních informací. Díky tomu může:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Provádět více auditorských prací již v průběhu účetního období, nikoli na jeho konci; • Provádět jak testy kontrol, tak testy věcné správnosti (kombinovaný přístup). <p>Jestliže kontrolní prostředí účetní jednotky není účinné, auditor na to reaguje např. následujícím způsobem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Provádí více auditorských postupů na konci účetního období, a nikoli v jeho průběhu; • Shromáždí více důkazních informací prostřednictvím testů věcné správnosti; • Zvýší počet lokalit, které jsou předmětem auditu.
Prověrka účetních pravidel používaných účetní jednotkou	<p>Zvažte, zda účetní pravidla, která si účetní jednotka zvolila, zejména pravidla související se subjektivním oceňováním a se složitými transakcemi, a způsob, jak je uplatňuje, nemohou svědčit o výskytu podvodného účetního výkaznictví způsobeného snahou vedení manipulovat výnosy.</p>

PRAKTICKÁ POZNÁMKA**Načasování**

Konkrétní formy všeobecné reakce může auditor vymežit ve fázi plánování a začlenit je do celkové strategie auditu. U nových zakázek auditor formy všeobecné reakce obvykle předběžně navrhne při plánování zakázky a poté je potvrdí nebo změní na základě výsledků vyhodnocení rizik.

Dokumentace

V případě malé účetní jednotky nemusí být definování forem všeobecné reakce a strategie auditu nijak složité ani časově náročné. Oba kroky lze pokrýt např. tím, že auditor použije stručné memorandum, které vypracoval na konci předchozího auditu (za předpokladu, že pokrývá všechny požadované záležitosti), a pouze je na základě pohovoru s vedením aktualizuje.

Potlačování vnitřních kontrol vedením

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
240.26	Při odhalování a posuzování rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem je auditor povinen předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu, a vyhodnotit, jaké druhy výnosů, výnosových transakcí či tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik. Odstavec 47 specifikuje dokumentaci požadovanou v případě, dojde-li auditor k závěru, že tento předpoklad není v podmínkách zakázky relevantní a že neodhalil v účtování o výnosech riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem. (viz odstavce A28–A30)
240.32	<p>Bez ohledu na auditorovo hodnocení rizik nedodržování kontrol vedením je auditor povinen navrhnout a provést auditorské postupy s cílem:</p> <p>(a) zkontrolovat správnost účetních zápisů v hlavní knize a dalších úprav provedených při sestavení účetní závěrky. Při návrhu a provádění auditorských postupů pro takové testy je auditor povinen:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) klást otázky osobám zapojeným do zpracování účetní závěrky ohledně nepatřičné nebo nezvyklé činnosti vztahující se ke zpracování účetních zápisů a dalších úprav, (ii) vybrat účetní zápisy a další úpravy provedené na konci účetního období a (iii) zvážit nutnost otestovat účetní zápisy a další úpravy během daného období. (viz odstavce A41–A44) <p>(b) prověřit, zda nejsou účetní odhady vytvořeny předpojatě, a zhodnotit, zda případné podmínky způsobující předpojatost představují riziko vzniku významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem. Při této kontrole je auditor povinen:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) zhodnotit, zda úsudky a rozhodnutí vedení účetní jednotky při provádění účetních odhadů obsažených v účetní závěrce, a to i pokud je každý takový odhad sám o sobě přiměřený, nenaznačují možnou předpojatost ze strany vedení účetní jednotky, které by mohlo představovat riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem. Pokud ano, je auditor povinen přehodnotit účetní odhady jako celek, a (ii) provést zpětnou kontrolu úsudků a předpokladů vedení v souvislosti s významnými účetními odhady uvedenými v účetní závěrce za předcházející období. (viz odstavce A45–A47) <p>(c) u významných transakcí, které se vymykají běžné obchodní činnosti účetní jednotky nebo vypadají jinak nezvykle s ohledem na auditorovu znalost účetní jednotky a jejího prostředí i dalších informací získaných během auditu, zhodnotit, zda obdržená podnikatelská odůvodnění (nebo jejich absence) nenaznačují, že dané transakce mohly být provedeny v rámci podvodného účetního výkaznictví nebo zakrytí zpronevěry majetku. (viz odstavec A48)</p>
240.33	Auditor je povinen určit, zda je třeba, aby v reakci na odhalená rizika nedodržování kontrol vedením prováděl další auditorské postupy kromě postupů specifikovaných výše (tj. v případech, kdy existují další specifická rizika nedodržování kontrol vedením, jež nejsou zahrnuta do postupů provedených pro splnění požadavků v odstavci 32).

Jak potlačování vnitřních kontrol vedením, tak podvodné účetní výkaznictví se považuje za významné riziko (viz kapitola 10 druhého dílu této příručky), které je nutné odpovídajícím způsobem pokrýt. Proto jsou předepsány některé auditorské postupy, které se provádějí při každém auditu. Tyto postupy jsou popsány v citacích ze standardů ISA uvedených výše. V následující tabulce uvádíme několik doplňujících poznámek.

Schéma 9.2-2

Auditorské postupy zaměřující se na potlačování vnitřních kontrol vedením	
Účetní zápisy	<p>Vyhledávejte, vybírejte a testujte účetní zápisy a jiné účetní úpravy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • S ohledem na to, co víte o procesu účetního výkaznictví dané účetní jednotky a o návrhu/implementaci jejího vnitřního kontrolního systému; • Zohledněte rovněž následující: <ul style="list-style-type: none"> – Risy podvodných účetních zápisů nebo jiných úprav, – Výskyt faktorů rizika podvodu u konkrétních druhů účetních zápisů a jiných úprav, – Informace od osob podílejících se na procesu účetního výkaznictví, které byly dotazovány na nevhodné nebo neobvyklé aktivity.
Odhady	<p>Ověřte odhady týkající se konkrétních transakcí a zůstatků s cílem odhalit případnou předpojatost vedení. Další postupy mohou zahrnovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Opětné posouzení odhadů jako celku; • Zpětné ověření úsudků a předpokladů, které vedení použilo u významných účetních odhadů v předchozím účetním období; • Posouzení toho, zda kumulativní účinek představuje významnou (materiální) nesprávnost v účetní závěrce.
Významné transakce	<p>Seznamte se s podnikatelským odůvodněním významných transakcí, jež jsou neobvyklé nebo přesahují běžný rámec podnikatelské činnosti. V této souvislosti musíte posoudit, zda:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vedení neklade větší důraz na to, aby se transakce účtovala určitým způsobem, než na její ekonomickou podstatu; • Dohody provázející takové transakce nejsou příliš komplikované; • Vedení projednalo charakter a zaúčtování těchto transakcí s osobami pověřenými správou a řízením; • Do transakcí nejsou zapojeny dříve neidentifikované spřízněné strany nebo osoby, které nemají ekonomický obsah nebo nejsou finančně tak silné, aby transakce realizovaly bez pomoci auditované účetní jednotky; • Transakce, do nichž jsou zapojeny nekonsolidované spřízněné strany včetně účetních jednotek založených pro zvláštní účely, byly náležitě prověřeny a schváleny osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky; • Je k dispozici odpovídající dokumentace.
Účtování výnosů	<p>Proveďte analytické testy věcné správnosti. Zvažte uplatnění auditorských technik využívajících počítač k zjištění neobvyklých nebo neočekávaných vztahů v oblasti výnosů či neobvyklých nebo neočekávaných transakcí.</p> <p>Potvrďte si u odběratelů důležité smluvní podmínky (kriteria přijetí, dodací a platební podmínky) a neexistenci vedlejších dohod (právo na vrácení výrobku, zaručené množství prodávaných výrobků aj.).</p>

9.3 Reakce na vyhodnocená rizika na úrovni tvrzení

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.6	Auditor navrhne a provede další auditorské postupy, které budou svým charakterem, načasováním a rozsahem vycházet z vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a budou na toto riziko reagovat. (viz odstavce A4–A8)

Vyhodnocení rizik, jež auditor identifikoval na úrovni jednotlivých tvrzení, je východiskem pro:

- Výběr vhodného způsobu provedení auditu;
- Návrh a provedení dalších auditorských postupů. Podrobný popis těchto postupů je tématem kapitoly 10 prvního dílu.

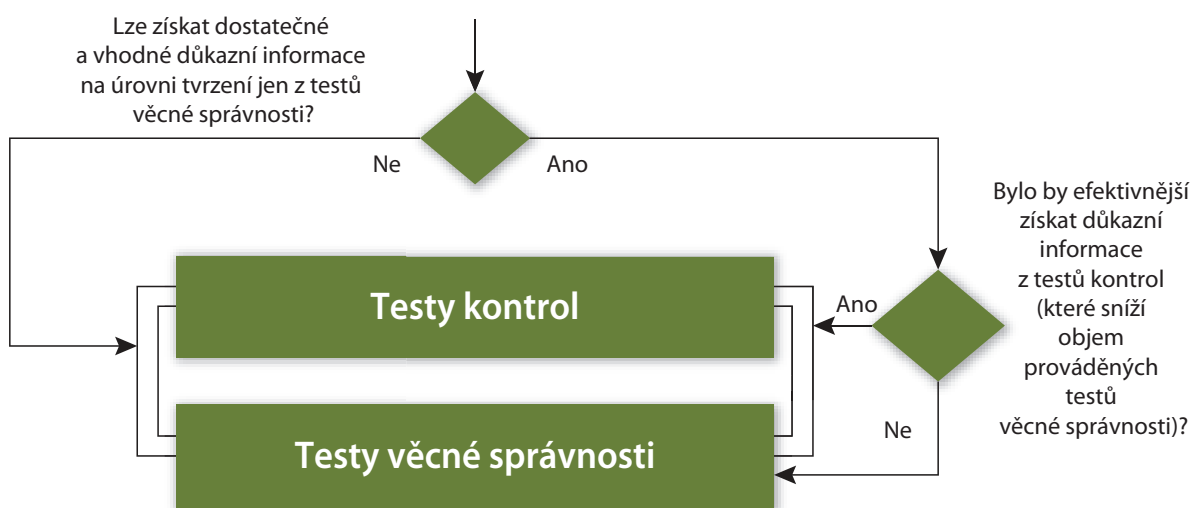
Způsob správného provedení auditu

Způsob provedení auditu, tj. přístup k návrhu a provedení dalších auditorských postupů, bude vycházet z vyhodnocení rizik identifikovaných jednak na úrovni účetní závěrky a jednak na úrovni tvrzení.

Rizika vyhodnocená pro jednotlivé významné (materiální) skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje mohou být různá, a proto bude různý i nejúčinnější způsob provedení auditu. Například pokud jde o tržby, může být vhodné otestovat kontroly jejich úplnosti a pro ostatní tvrzení použít testy věcné správnosti. U závazků se testy věcné správnosti použijí pro všechna tvrzení. Nejdůležitější je navrhnout auditorské postupy, které budou vhodně reagovat na identifikovaná rizika.

Následující schéma ilustruje některé aspekty, které auditor zohledňuje při výběru vhodného způsobu provedení auditu u zůstatku účtu nebo skupiny transakcí.

Schéma 9.3-1



Pozn.: U menších účetních jednotek mohou spolehlivé kontrolní činnosti zcela chybět nebo být jen velice omezené. V takovém případě bude audit založený primárně na testech věcné správnosti jedinou alternativou.

Návrh a provedení dalších auditorských postupů

Charakter, rozsah a načasování dalších auditorských postupů vychází z vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a reaguje na tato rizika. Tím se vytváří úzká vazba mezi dalšími auditorskými postupy, které auditor v rámci auditu provádí, a jeho vyhodnocením rizik.

Prvním krokem je zhodnotit informace, které auditor doposud získal a které budou základem pro návrh dalších auditorských postupů. Auditor posuzuje následující záležitosti:

- Charakter rizik (např. podnikatelská rizika nebo rizika podvodu) vyhodnocených jak na úrovni účetní závěrky, tak na úrovni tvrzení a jakým způsobem k nim došel;
- Zůstatky účtů, skupiny transakcí nebo zveřejněné údaje, které jsou pro účetní závěrku významné (materiální);
- Zda je potřeba provádět testy kontrol. Je tomu tak v případě, že testy věcné správnosti samy o sobě auditorovi nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení;
- Co ví o kontrolním prostředí a kontrolních činnostech účetní jednotky. Především to, zda jsou nějaké relevantní vnitřní kontroly, které by v případě otestování účinně reagovaly na rizika významné (materiální) nesprávnosti vyhodnocená pro konkrétní tvrzení;
- Charakter a rozsah konkrétních auditorských postupů, které je nutné provést v souladu s některými standardy ISA či právními předpisy daného státu.

Na základě výše uvedených informací auditor navrhne charakter a rozsah postupů, které provede. V následující tabulce uvádíme některé aspekty, které při tom zohledňuje.

Schéma 9.3-2

Zvažované faktory	Důsledky pro návrh auditorských postupů
Charakter tvrzení	<p>Jaký auditorský postup je pro dané tvrzení nejvhodnější? Vezměte v úvahu následující aspekty:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Účinnost Zatímco důkazní informace o úplnosti tržeb je optimální získávat prostřednictvím testů kontrol, u důkazních informací k ocenění zásob jsou to obvykle testy věcné správnosti; • Spolehlivost získaných důkazních informací Který auditorský postup poskytuje spolehlivější důkazy pro určité tvrzení? Konfirmace pohledávek sloužící k ověření jejich existence může poskytnout lepší důkazní informace než prostá kontrola faktur či provedení některých analytických postupů.
Důvody vyhodnocení rizika	<p>Jaké důvody vedly k vyhodnocení rizika?</p> <p>Sem patří zohlednění charakteristických znaků příslušné části účetní závěrky, identifikovaných a vyhodnocených přirozených rizik a relevantních vnitřních kontrol. Pokud se vyhodnocené riziko díky tomu, že byly navrženy a implementovány relevantní vnitřní kontroly, jeví jako nízké, může auditor zvážit provedení testů kontrol, jejichž prostřednictvím vyhodnocené riziko potvrdí a případně sníží objem testů věcné správnosti, které by jinak musel provést.</p>

Zvažované faktory	Důsledky pro návrh auditorských postupů
Vyhodnocená úroveň rizika	<p>Je pro některá vyhodnocená rizika nutné získat spolehlivější a relevantnější důkazní informace?</p> <p>V některých případech bude v zájmu získání potřebné jistoty nutné rozšířit stávající auditorské postupy, případně provést i jiné typy postupů. Například ověření existence zásob vysoké hodnoty může kromě zkoumání podpůrné dokumentace vyžadovat i fyzickou inspekci.</p>
Použité zdroje informací	<p>Pracují plánované auditorské postupy s informacemi nefinančního rázu získanými z informačního systému účetní jednotky?</p> <p>Je-li tomu tak, je třeba získat důkazní informace o jejich správnosti a úplnosti. Například u výškové budovy může auditor vykázané celkové výnosy porovnat s údajem, který zjistí tak, že počet pronajímaných bytových jednotek vynásobí měsíčním nájmem. V takovém případě je důležité se ujistit, že počet pronajímaných bytových jednotek odpovídá skutečnosti a že měsíční nájemné souhlasí s podepsanými nájemními smlouvami.</p>
Dvojúčelové testy	<p>Bylo by účelné provést u stejné transakce test kontrol souběžně s testem detailních údajů?</p> <p>Například u faktury lze ověřit, zda byla schválena (testy kontrol), a současně ji lze použít k ověření dalších aspektů dané transakce (testy detailních údajů).</p>

Použití tvrzení při výběru testovaného základního souboru

Při navrhování auditorského postupu musí auditor pečlivě zvážit charakter tvrzení, pro něž důkazní informace shromažďuje. Od toho se odvíjí typ důkazních informací, které bude zkoumat, charakter daného postupu i základní soubor, ze kterého se vybere vzorek.

Například důkazní informace pro tvrzení o **existenci** získá auditor výběrem položek, které jsou již obsažené v částce vykázané v účetní závěrce. Výběr zůstatků pohledávek pro confirmaci poskytne důkazní informace, že daná pohledávka existuje. Ovšem výběr položek, které jsou již obsažené v částce vykázané v účetní závěrce, neposkytne důkazní informace k tvrzení o úplnosti.

Pro tvrzení o **úplnosti** je nutné vybrat z důkazních informací položky, které naznačují, že dotyčná položka by měla být do relevantní částky vykázané v účetní závěrce zahrnuta. K posouzení toho, zda jsou tržby úplné (tzn. neexistují nezaúčtované tržby), slouží například testování vzorku expedičních příkazů a jejich porovnání s prodejními fakturami, což (za předpokladu, že jsou expediční příkazy kompletní) poskytne důkazní informace o možných nezaúčtovaných tržbách.

Načasování auditorských postupů

Načasování auditorských postupů se týká toho, kdy je auditor provede, resp. na které období či ke kterému datu se vztahují důkazní informace.

Během účetního období nebo na jeho konci?

Ve většině případů (zejména u malých účetních jednotek) se auditorské postupy provádějí na konci účetního období a po jeho skončení. Platí, že čím je vyšší riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti, tím je pravděpodobnější, že testy věcné správnosti budou provedeny na konci účetního období nebo až po něm.

Mohou však nastat situace, kdy je výhodné provést auditorské postupy již v průběhu účetního období. Může to mít např. následující výhody:

- Přispěje to ke včasné identifikaci významných skutečností. Auditor bude mít díky tomu dostatek času se zjištěnými problémy zabývat a provést další auditorské postupy;
- Pracovní vytížení auditorské společnosti se rozloží přesunutím některých auditorských postupů ze „sezóny“ na dobu, kdy je k dispozici více času;
- Rovněž pracovní vytížení klienta se lépe rozloží, po skončení účetního období na něj auditor nebude klást takové nároky v souvislosti se svým dotazováním, žádostmi o poskytování důkazních informací a přípravu tabulek a rozpisů;
- Auditorské postupy lze provádět bez ohlášení nebo v nepředvídatelných termínech.

Následující tabulka uvádí faktory, které je třeba vzít v úvahu při rozhodování o tom, zda provést auditorské postupy již při předběžném auditu.

Schéma 9.3-3

Důležité faktory	
Lze provést auditorské postupy již v průběhu účetního období?	Jak kvalitní je celkové kontrolní prostředí účetní jednotky? Je-li kontrolní prostředí slabé, nebude pravděpodobně možné provést například inventuru zásob při předběžném auditu a k rozvahovému dni ji jen aktualizovat o přijaté/vydané položky. Jak kvalitní jsou konkrétní kontroly týkající se daného zůstatku účtu nebo skupiny transakcí?
	Jsou k dispozici potřebné důkazní materiály, aby bylo možné test provést? Elektronické záznamy mohou být následně přepsány. Procesy, které je třeba pozorovat, se realizují pouze v určitých obdobích.
	Pokrýval by auditorský postup provedený v průběhu účetního období charakter a podstatu daného rizika?
	Pokrýval by auditorský postup provedený při předběžném auditu celé období, resp. datum, kterého se důkazní informace týkají?
	Kolik dalších důkazních informací bude třeba získat pro zbývající období mezi datem provedení auditorského postupu a koncem účetního období?

Další informace k načasování testů kontrol jsou uvedeny v kapitole 10.5 prvního dílu.

Po skončení účetního období

Určité auditorské postupy lze provést pouze ke konci účetního období nebo po jeho skončení. To se týká testů zaúčtování do správného účetního období (u kterých je možnost spoléhat se na vnitřní kontrolu minimální), úprav na konci období a událostí po datu účetní závěrky.

10. Další auditorské postupy

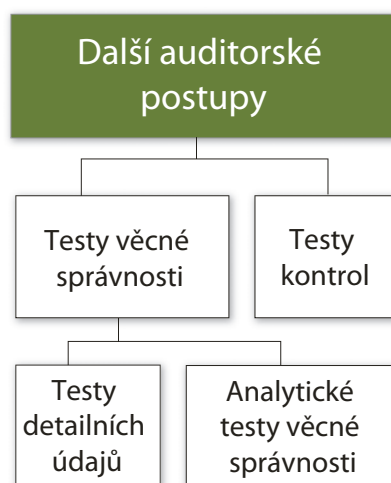
Obsah kapitoly

Charakteristika dalších auditorských postupů a jejich používání.

Odkaz na příslušné standardy ISA

330, 505, 520

Schéma 10.0-1



Odstavec č.

Citace příslušných ustanovení ISA

330.4

Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:

- (a) testy věcné správnosti – auditorské postupy navržené k odhalení významných (materiálních) nesprávností na úrovni tvrzení zahrnují:
 - (i) testy detailních údajů (skupiny transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů) a
 - (ii) analytické testy věcné správnosti.
- (b) testy kontrol – auditorské postupy navržené k posouzení provozní účinnosti kontrol při prevenci nebo odhalování a opravách významných (materiálních) nesprávností na úrovni tvrzení.

10.1 Úvodní přehled

Tato kapitola popisuje znaky a používání dalších auditorských postupů, jejichž cílem je reagovat na rizika vyhodnocená na úrovni tvrzení.

Testy věcné správnosti

Testy věcné správnosti auditor provádí, aby:

- Shromáždil důkazní informace k podkladovým tvrzením (C, E, AC, V), jež jsou implicitně obsažena v zůstatcích účtů a skupinách transakcí;
- Odhalil významné (materiální) nesprávnosti.

Typický test věcné správnosti spočívá ve výběru zůstatku účtu nebo reprezentativního vzorku transakcí, na nichž auditor poté provede některý z následujících postupů:

- Přepočítá zaúčtované částky, aby ověřil jejich správnost;
- Potvrdí existenci zůstatků (pohledávek, bankovních účtů, finančních investic atd.);
- Ověří si, zda transakce byly zaúčtovány ve správném účetním období (testy zaúčtování do správného účetního období);
- Porovná zaúčtované částky s předchozím obdobím nebo s očekáváním (analytické postupy);
- Provede inspekci podpůrné dokumentace (např. faktur nebo prodejních smluv);
- Pozorováním zjistí, zda zaúčtovaná aktiva fyzicky existují (inventura zásob);
- Ověří adekvátnost opravných položek vytvořených na snížení hodnoty aktiv (pochybných pohledávek a zastaralých zásob).

Testy kontrol

Testy kontrol auditor provádí, aby shromáždil důkazní informace o provozní účinnosti vnitřních kontrolních procedur účetní jednotky, které:

- Pokrývají ta tvrzení, u nichž auditor hodlá na vnitřní kontroly účetní jednotky spoléhat;
- Předcházejí výskytu významných (materiálních) chyb a podvodů nebo je následně odhalují a opravují.

Typický test kontrol spočívá ve výběru reprezentativního vzorku transakcí nebo podkladové dokumentace, na nichž auditor poté provede některý z následujících postupů:

- Pozorováním zjistí, zda je určitá vnitřní kontrolní procedura prováděna;
- Provede inspekci důkazů prokazujících, že určitá kontrolní procedura byla provedena;
- Dotazováním zjistí, jak a kdy byla procedura provedena;
- Opakovaně provede kontrolní proceduru (např. jestliže informační systém účetní jednotky využívá počítačovou techniku).

Důkazy o fungování kontrol lze shromažďovat také pomocí auditorských technik využívajících počítač (CAAT).

10.2 Testy věcné správnosti

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.18	Auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných (materiálních) skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti. (viz odstavce A42–A47)
330.19	Auditor je povinen posoudit, zda by měl v rámci testů věcné správnosti provést rovněž externí confirmace. (viz odstavce A48–A51)
330.20	Testy věcné správnosti prováděné auditorem musí zahrnovat následující auditorské postupy týkající se procesu zpracování účetní závěrky: (a) sesouhlasení účetních výkazů s podkladovými účetními záznamy a (b) prověření významných (materiálních) účetních zápisů a dalších úprav provedených během sestavování účetní závěrky. (viz odstavec A52)
330.21	Jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti, musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů. (viz odstavec A53)
330.22	Jestliže auditor provedl testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, zbývající část účetního období je povinen pokrýt: (a) testy věcné správnosti v kombinaci s testy kontrol prováděnými po zbývající část účetního období nebo (b) pouze testy věcné správnosti, pokud dojde k závěru, že jsou dostatečné, tak, aby na základě těchto testů mohl formulovat své závěry pro celé účetní období. (viz odstavce A55–A57)
330.23	Pokud auditor v mezitímním účetním období zjistí nesprávnosti, které původně při posuzování rizika významné (materiální) nesprávnosti neočekával, je povinen posoudit, zda je třeba upravit vyhodnocení souvisejících rizik a plánovaný charakter, načasování a rozsah testů věcné správnosti, které budou provedeny ve zbývajícím období. (viz odstavec A58)

Cílem testů věcné správnosti je odhalit významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení. Jak vyplývá z následující tabulky, existují dva druhy testů věcné správnosti.

Schéma 10.2-1

Postup	Charakteristika
Testy detailních údajů	Testy detailních údajů slouží ke shromáždění důkazních informací, které doloží částku uvedenou v účetní závěrce. Tyto postupy auditor používá, aby získal důkazní informace k takovým tvrzením, jako je existence, správnost a ocenění.
Analytické testy věcné správnosti	Analytické testy věcné správnosti slouží k doložení částek v účetní závěrce na základě předvídatelných vztahů jak mezi finančními, tak nefinančními údaji. Většinou se uplatňují pro velké objemy transakcí, které vykazují trend stát se postupem doby předvídatelnými.

Testy detailních údajů

V následující tabulce jsou uvedeny některé záležitosti, které auditor zohledňuje při navrhování testů věcné správnosti reagujících na vyhodnocená rizika.

Schéma 10.2-2

Důležité aspekty	Charakteristika
Testuje se každý významný (materiální) zůstatek účtu, skupina transakcí nebo zveřejněný údaj	Tento požadavek platí bez ohledu na vyhodnocená rizika významné (materiální) správnosti.
Požadované auditorské postupy	<p>Veškeré postupy, které jsou předepsány k zajištění souladu se standardy ISA a předpisy daného státu. Přehled některých těchto postupů je obsahem kapitol 11 až 15 prvního dílu. Jsou to mimo jiné následující postupy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prověření významných (materiálních) účetních zápisů a dalších úprav provedených během sestavování účetní závěrky; • Postupy zaměřující se na potlačování vnitřních kontrol vedením (viz kapitola 9.2 prvního dílu); • Sesouhlasení účetních výkazů s podkladovými účetními záznamy.
Potřeba externích konfirmací	<p>Zvažte, zda není nutné vyžádat si externí konfirmace pro tvrzení týkající se zůstatků účtů a částek v nich zahrnutých (zůstatků na bankovních účtech, finančních investic, pohledávek atd.), ale i jiných záležitostech. Konfirmace si lze vyžádat např. pro:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Potvrzení podmínek dohod a smluv; • Potvrzení transakcí mezi účetní jednotkou a jinými stranami; • Získání důkazních informací o neexistenci určitých podmínek (např. že neexistuje žádná „postranní dohoda“ nebo prodejní smlouva). <p>Podrobněji viz níže část věnovaná externím konfirmacím.</p>
Významná rizika	Navrhnete a provedete testy věcné správnosti (testy detailních údajů), které budou reagovat konkrétně na vyhodnocená rizika a poskytnou vysokou míru jistoty požadovanou pro účely auditu.
Načasování	Jestliže auditor provede auditorské postupy již v průběhu účetního období, je třeba jeho zbývající část pokrýt testy věcné správnosti kombinovanými s testy kontrol nebo pouze testy věcné správnosti, a to tak, aby to auditorovi umožnilo formulovat závěry pro celé účetní období, tj. včetně období od předběžného auditu do konce účetního období. V případě, že auditor při předběžném auditu odhalí neočekávané nesprávnosti, zváží, zda není nutné upravit ostatní naplánované auditorské postupy.

Auditor volí ty testy věcné správnosti, které budou na vyhodnocená rizika nejlépe reagovat, takže může:

- Provádět pouze testy podrobných údajů;
- Provádět pouze analytické testy věcné správnosti, jestliže nevyhodnotil žádné významné riziko významné (materiální) nesprávnosti;
- Kombinovat testy podrobných údajů s analytickými testy věcné správnosti.

Pokud auditor provádí analytické testy věcné správnosti, musí si ověřit spolehlivost údajů, o něž se opírají jeho očekávání týkající se zaúčtovaných částek a poměrových ukazatelů (např. nefinančních údajů).

Provádění testů věcné správnosti při předběžném auditu

Pokud auditor provedl testy věcné správnosti již v rámci předběžného auditu, musí zbývající část účetního období pokrýt buď samotnými testy věcné správnosti, nebo testy věcné správnosti kombinovanými s testy kontrol. Na základě toho bude moci rozšířit své závěry na celé účetní období (tj. včetně období od předběžného auditu do konce účetního období) a sníží riziko, že nesprávnosti existující na konci účetního období zůstanou neodhaleny. Nicméně pokud auditor dojde k závěru, že testy věcné správnosti samy o sobě nejsou dostatečné, provede rovněž testy příslušných kontrol.

Postupy pokrývající období od předběžného auditu do konce účetního období

Jestliže byly auditorské postupy provedeny v rámci předběžného auditu:

- Porovnejte informace na konci účetního období se srovnatelnými informacemi za mezitímní období;
- Identifikujte částky, které se jeví jako neobvyklé. Takové částky je nutné prozkoumat prostřednictvím dalších analytických testů věcné správnosti nebo testů detailních údajů provedených za zbývající období;
- Jestliže hodláte provádět analytické testy věcné správnosti, zvažte, zda u zůstatků konkrétních skupin transakcí nebo u zůstatků účtů na konci účetního období lze přiměřeně odhadnout výši, relativní důležitost a složení;
- Vyhodnoťte, jaké postupy účetní jednotka používá k analýze a úpravě těchto skupin transakcí nebo zůstatků účtů v mezitímním období a k vykázání ve správném účetním období.

Jaké testy věcné správnosti bude auditor za zbývající období provádět, závisí také na tom, zda provedl testy kontrol.

Využití testů věcné správnosti provedených v předchozích účetních obdobích

Důkazní informace získané prováděním testů věcné správnosti v předchozích účetních obdobích mohou být užitečné pro plánování auditu, nicméně (s výjimkou případů, kdy jsou takové informace relevantní i pro běžný rok, jako např. údaje o pořizovací ceně dlouhodobých aktiv nebo smluvní podmínky) ve většině případů nejsou v běžném období jako důkazní informace dostatečné.

10.3 Externí confirmace

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
505.5	Cílem auditora při využití externích confirmací je navrhnout a provést takové postupy, aby získal relevantní a spolehlivé důkazní informace.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
505.7	Auditor je při použití postupů souvisejících s externími confirmacemi povinen podržet si kontrolu nad externími confirmačními žádostmi, včetně: <ol style="list-style-type: none"> určení informací, které mají být potvrzeny nebo vyžádány, (viz odstavec A1) výběru vhodné potvrzující strany, (viz odstavec A2) navrhování confirmačních žádostí, včetně rozhodnutí, zda jsou žádosti náležitě adresovány a obsahují informace nezbytné k tomu, aby odpovědi byly zaslány přímo auditorovi, a (viz odstavce A3–A6) rozeslání žádostí, včetně případných doplňujících žádostí, potvrzující straně. (viz odstavec A7)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
505.8	Pokud vedení odmítne umožnit auditorovi poslat konfirmační žádost, auditor je povinen: <ul style="list-style-type: none"> (a) dotázat se na důvody odmítnutí vedením a požadovat důkazní informace z pohledu platnosti a přiměřenosti těchto důvodů, (viz odstavec A8) (b) zhodnotit důsledky odmítnutí vedení z pohledu auditorova vyhodnocení relevantních rizik významné (materiální) nesprávnosti, včetně rizika podvodu, a povahy, načasování a rozsahu ostatních auditorských postupů a (viz odstavec A9) (c) provést alternativní postupy stanovené k získání relevantních a spolehlivých důkazních informací. (viz odstavec A10)
505.9	Pokud auditor dojde k závěru, že odmítnutí vedení umožnit poslat konfirmační žádost není přiměřené nebo auditor nemůže získat relevantní a spolehlivé důkazní informace pomocí alternativních postupů, je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením v souladu s ISA 260. Auditor je také povinen určit dopady na audit a výrok auditora v souladu s ISA 705.
505.10	Pokud auditor identifikuje faktory, které vznášejí pochybnosti o spolehlivosti odpovědi na konfirmační žádost, je povinen získat další důkazní informace k vyřešení takových pochybností. (viz odstavce A11–A16)
505.11	Pokud auditor zhodnotí, že odpověď na konfirmační žádost není spolehlivá, je povinen vyhodnotit dopady na vyhodnocení relevantních rizik významné (materiální) nesprávnosti, včetně rizika podvodu, a na povahu, načasování a rozsah ostatních auditorských postupů. (viz odstavec A17)
505.12	V každém jednotlivém případě neobdržení odpovědi je auditor povinen provést alternativní postupy k získání relevantních a spolehlivých důkazních informací. (viz odstavce A18–A19)
505.13	Pokud auditor stanovil, že odpověď na žádost o pozitivní konfirmaci je nezbytná k získání dostatečných a vhodných důkazních informací, pak alternativní postupy neposkytují takové důkazní informace, jaké auditor požaduje. Pokud auditor neobdrží takovou konfirmaci, je povinen určit dopady na audit a výrok auditora v souladu s ISA 705. (viz odstavec A20)
505.14	Auditor je povinen zkoumat výjimky, aby určil, zda představují nesprávnosti, či nikoli. (viz odstavce A21–A22)
505.15	Negativní konfirmace poskytují méně přesvědčivé důkazní informace než pozitivní konfirmace. Auditor proto nesmí používat žádosti o negativní konfirmace jako jediný auditorský test věcné správnosti k pokrytí vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení, pokud nejsou splněny všechny následující podmínky: (viz odstavec A23) <ul style="list-style-type: none"> (a) auditor vyhodnotil riziko významné (materiální) nesprávnosti jako nízké a získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti kontrol relevantních pro dané tvrzení, (b) soubor položek pro negativní konfirmace zahrnuje velký počet malých stejnorodých zůstatků účtů, transakcí nebo podmínek, (c) je očekáván velmi nízký podíl výjimek a (d) auditor si není vědom okolností nebo podmínek, které by způsobily, že adresáti žádostí o negativní konfirmaci by tyto žádosti ignorovali.
505.16	Auditor je povinen vyhodnotit, zda výsledky postupů souvisejících s externími konfirmacemi poskytují relevantní a spolehlivé důkazní informace, nebo zda jsou zapotřebí další důkazní informace. (viz odstavce A24–A25)

Externí konfirmace se často používají pro potvrzení zůstatků účtů (obvykle aktivních) a částek v nich zahrnutých, ale jejich využití není třeba omezovat pouze na tyto položky.

Externí konfirmace často slouží jako zdroj důkazních informací o úplnosti závazku a existenci aktiva. Poskytují rovněž důkazní informace o tom, zda byla nějaká částka zaúčtována správně (správnost) a do období, s nímž souvisí (správné období). Méně relevantní jsou pro otázky týkající se ocenění, např. pro posouzení návratnosti pohledávek či míry zastaralosti zásob.

Níže je uvedeno několik typických případů, kdy externí konfirmace slouží jako zdroj relevantních důkazních informací:

- Zůstatky na bankovních účtech a další informace týkající se vztahů s bankovními institucemi;
- Zůstatky na účtech pohledávek a související lhůty;
- Zásoby, které mají na skladě třetí strany pro účely zpracování, nebo zásoby v celních a konsignačních skladech;
- Listiny dokládající majetková práva, jež jsou uloženy u právních zástupců nebo finančních institucí buď v úschově, nebo jako zajištění;
- Finanční investice uložené v úschově u třetích stran nebo zakoupené od obchodníků s cennými papíry a nedodané do rozvahového dne;
- Závazky vůči věřitelům, včetně důležitých podmínek splácení a omezujících podmínek;
- Zůstatky na účtech závazků a související lhůty.

V následující tabulce uvádíme záležitosti, které auditor zvažuje v souvislosti s používáním externích konfirmací.

Schéma 10.3-1

Důležité aspekty	Charakteristika
Dvojúčelové testy	Je možné současně získat důkazní informace i o jiných důležitých záležitostech (např. o smluvních podmínkách atd.)?
Znalosti potvrzující protistrany o předmětné záležitosti	Odpověď na žádost o konfirmaci bude spolehlivější, jestliže ji poskytne osoba, která předmětnou záležitost zná.
Ochota/schopnost potvrzující protistrany odpovědět	Zvažte, jak spolehlivé jsou získané důkazní informace, jestliže nelze vyloučit, že potvrzující protistrana: <ul style="list-style-type: none"> • Není ochotna akceptovat odpovědnost, která by pro ni z konfirmace vyplývala; • Považuje odpověď na žádost o konfirmaci za příliš nákladnou nebo časově náročnou; • Má obavy ze své případné právní zodpovědnosti; • Účtuje transakce v jiných měnách; • Nepovažuje žádost o konfirmaci za důležitou.
Objektivnost potvrzující protistrany	Zvažte, jak spolehlivé jsou získané důkazní informace, je-li potvrzující protistrana spřízněnou stranou. V takovém případě lze: <ul style="list-style-type: none"> • Požádat o potvrzení dalších detailů týkajících se předmětné záležitosti, např. podmínek prodejních smluv včetně dat, práva na vrácení výrobku a dodacích podmínek; • Doplnit konfirmace dotazováním v předmětné záležitosti, které bude adresováno nefinančním pracovníkům a bude se týkat např. změn prodejních smluv a dodacích podmínek.

Důkazní informace získané z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku se obecně považují za spolehlivější. Písemné odpovědi na žádost o konfirmaci, které auditor získá přímo od nespřízněných třetích stran, proto mohou napomoci ke snížení rizika významné (materiální) nesprávnosti u příslušných tvrzení na přijatelnou úroveň.

Následující tabulka shrnuje požadavky kladené na proces zadávání externích konfirmací.

Schéma 10.3-2

Důležité aspekty	Charakteristika
Kontrola nad procesem zadávání konfirmací	<p>Co auditor dělá:</p> <ul style="list-style-type: none"> Rozhoduje o tom, jaké informace si nechá potvrdit nebo jaké si vyžádá; Vybírá vhodnou potvrzující protistranu; Posuzuje důvody, proč mu vedení neumožnilo, aby konfirmaci zaslal. V návaznosti na to zvažuje dopady, které to má na vyhodnocená rizika, zda nemohlo dojít k podvodu a jaké další auditorské postupy bude muset za této situace provést; Navrhuje žádosti o konfirmaci; Posuzuje, zda jsou žádosti náležitě adresovány a obsahují kontaktní údaje nezbytné k tomu, aby odpovědi byly zaslány přímo auditorovi; Rozesílá žádosti, včetně případných doplňujících žádostí, potvrzující protistraně.
Jsou odpovědi spolehlivé?	<p>Jestliže se objeví skutečnosti zpochybňující spolehlivost odpovědí, auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> Získá další důkazní informace, aby pochyby vyvrátil, nebo potvrdil; Posoudí, zda nemohlo dojít k podvodu nebo zda se nevyskytly jiné záležitosti, které mají dopad na vyhodnocená rizika; Prozkoumá výjimky a rozhodne, zda nesvědčí o výskytu nesprávnosti.
Žádost o konfirmaci zůstane bez odezvy	Je-li to možné, auditor provede alternativní auditorské postupy, aby získal relevantní a spolehlivé důkazní informace.
Vyhodnocení celkových výsledků	Byly prostřednictvím externích konfirmací získány požadované relevantní a spolehlivé důkazní informace?

10.4 Analytické testy věcné správnosti

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
520.5	<p>Při navrhování a provádění analytických postupů pro účely testů věcné správnosti v souladu s ISA 330, ať už samostatně, nebo v kombinaci s testy detailních údajů, auditor je povinen: (viz odstavce A4–A5)</p> <ol style="list-style-type: none"> posoudit vhodnost konkrétních analytických testů věcné správnosti pro daná tvrzení, a to s ohledem na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti a případné testy detailních údajů provedené pro tato tvrzení, (viz odstavce A6–A11) vyhodnotit spolehlivost údajů, z nichž vycházejí jeho odhady týkající se zaúčtovaných částek nebo poměrových ukazatelů, a to s ohledem na zdroj, srovnatelnost, charakter a relevantnost dostupných informací a kontrol při jejich zpracování, (viz odstavce A12–A14) stanovit očekávané zaúčtované částky nebo poměrové ukazatele a posoudit, zda jsou tato očekávání natolik přesná, aby bylo možné odhalit nesprávnost, která by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohla mít za následek významné (materiální) zkreslení účetní závěrky, a (viz odstavec A15) určit, jak velký rozdíl mezi zaúčtovanými částkami a odhadovanými hodnotami bude bez dalšího šetření provedeného v souladu s odstavcem 7 přijatelný. (viz odstavec A16)

Analytické testy věcné správnosti zahrnují srovnávání částek nebo vztahů v účetní závěrce s očekáváním, které si auditor vytvoří na základě informací vyplývajících ze znalostí o účetní jednotce a z jiných důkazních informací.

Vyazuje-li určitá skupina transakcí nízké přirozené riziko, může auditor získat dostatečné a vhodné důkazní informace pouze prostřednictvím analytických testů věcné správnosti. Jestliže je však vyhodnocené riziko nízké díky souvisejícím vnitřním kontrolám účetní jednotky, musí auditor otestovat rovněž dané kontroly. Pro významná rizika, která auditor vyhodnotí, bude tudíž vždy provádět analytické postupy v kombinaci s jinými testy věcné správnosti nebo testy kontrol.

Aby mohl auditor použít analytický postup jako test věcné správnosti, musí jej navrhnout tak, aby na přijatelnou úroveň snižoval riziko, že významná (materiální) nesprávnost u určitého tvrzení zůstane neodhalena. To znamená, že očekávání týkající se toho, jak vysoká by měla být zaúčtovaná částka, musí být dostatečně přesné, aby signalizovalo možnost výskytu významné (materiální) nesprávnosti, ať už jednotlivě, nebo v souhrnu s jinými nesprávnostmi.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Pro účely plánování auditu mohou být analytické testy věcné správnosti rozděleny do tří odlišných úrovní podle toho, jakou míru jistoty poskytují. Tyto úrovně jsou popsány v následující tabulce.

Schéma 10.4-1

Vliv na snížení auditorského rizika	Charakteristika
Velký (nízké riziko, že zaúčtovaná částka je zkreslená)	Tento test je primárním zdrojem důkazních informací týkajících se tvrzení v účetní závěrce. Zaúčtovanou částku prokazuje „účinně“. Nicméně je-li související riziko významné, je třeba test doplnit dalšími relevantními postupy.
Střední	Tento test pouze ověřuje důkazní informace získané pomocí jiných postupů. Výsledkem je střední míra jistoty.
Malý	Základní postupy, jako je např. srovnání částky za běžné období s částkou za předchozí období, jsou užitečné, ale poskytují pouze omezenou míru jistoty.

Techniky

Existuje celá řada technik, které lze použít k provádění analytických testů věcné správnosti. Cílem je zvolit nejvhodnější techniku, která poskytne žádoucí míru jistoty a přesnosti. K těmto technikám patří:

- Analýza poměrových ukazatelů;
- Analýza trendů;
- Analýza bodu zvratu;
- Analýza modelů;
- Regresní analýza.

Každá technika má svoje specifické přednosti a nedostatky, které auditor musí vzít při navrhování analytických testů v úvahu. Složitá technika, jako je regresní analýza, může poskytnout o zaúčtované částce statisticky spolehlivé závěry. Nicméně i jednoduchá technika, například vynásobení počtu bytových jednotek schválenou výší nájemného (podle nájemních smluv) a úprava výsledku o stávající prázdné byty, může poskytnout spolehlivý a přesný odhad výnosů z pronájmu.

Schéma 10.4-2

Factors to Consider	
Návrh analytických testů věcné správnosti	Vhodnost testu vzhledem k charakteru tvrzení.
	Spolehlivost údajů (interních nebo externích), z nichž vycházejí očekávání auditora, pokud jde o zaúčtované částky nebo poměrové ukazatele. To předpokládá provedení testů ověřujících správnost, existenci a úplnost podkladových informací, jako jsou testy kontrol, nebo provedení dalších specifických auditorských postupů, včetně případného uplatnění auditorských technik využívajících počítač (CAAT).
	Zda je očekávání auditora dostatečně přesné, aby mohl významnou (materiální) nesprávnost identifikovat s požadovanou mírou jistoty.
	Rozdíl mezi zaúčtovanými částkami a očekávanými hodnotami, který je ještě akceptovatelný.

Na co je třeba si odpovědět	
Vytvoření smysluplných vzájemných vztahů mezi informacemi	Jsou tyto vztahy součástí stabilního prostředí? <ul style="list-style-type: none"> • V dynamickém nebo nestabilním prostředí může být nemožné vytvořit si spolehlivá či přesná očekávání.
	Na jak podrobné úrovni jsou tyto vztahy posuzovány? <ul style="list-style-type: none"> • Rozdělení částek na jednotlivé položky může vést ke spolehlivějším a přesnějším očekáváním, než když jsou částky posuzovány v souhrnné formě.
	Obsahují agregované položky nějaký kompenzační faktor nebo složitost, jež by mohly maskovat významnou (materiální) nesprávnost?
	Jsou součástí vztahů nějaké položky, které závisejí na uvážení vedení? <ul style="list-style-type: none"> • Pokud ano, očekávání auditora mohou být následkem toho méně spolehlivá nebo přesná.

Míra spolehlivosti údajů, na jejichž základě si auditor vytváří svá očekávání, musí být konzistentní s mírou jistoty a přesnosti, jíž je třeba docílit pomocí daného analytického postupu. K určení toho, zda jsou podkladové údaje dostatečně spolehlivé, tak mohou být nutné další testy věcné správnosti. Auditor může rovněž zvážit provedení testů kontrol, která se zaměří např. na tvrzení o úplnosti, existenci a správnosti těchto údajů. U nefinančních informací je obvykle možné testovat vnitřní kontrolu v součinnosti s jinými testy kontrol.

Schéma 10.4-3

Na co je třeba si odpovědět	
Jsou údaje dostatečně spolehlivé, aby bylo možné splnit cíl auditu?	Pocházejí získané údaje ze zdrojů v rámci účetní jednotky, nebo z nezávislých zdrojů mimo ni? <ul style="list-style-type: none"> Důkazní informace jsou (až na některé výjimky) spolehlivější, pokud pocházejí z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku.
	Byly údaje pocházející ze zdrojů v rámci účetní jednotky poskytnuty osobami, které nejsou přímo odpovědné za jejich správnost? <ul style="list-style-type: none"> Pokud ano, zvažte provedení dalších postupů k ověření správnosti těchto údajů.
	Byly údaje zpracovány spolehlivým systémem s adekvátní vnitřní kontrolou?
	Je k dispozici široké spektrum informací z daného odvětví, s nimiž je možné interní údaje účetní jednotky porovnat?
	Byly tyto údaje v běžném účetním období nebo v obdobích předcházejících předmětem auditu?
	Vytvořil si auditor svá očekávání ohledně zaúčtovaných částek na základě informací z více různých zdrojů?

Auditor se nemusí bezvýhradně spoléhat na použitý zdroj údajů. Může u podkladových informací provést testy věcné správnosti, jejichž prostřednictvím posoudí, zda jsou tyto informace dostatečně spolehlivé, případně může otestovat, zda vnitřní kontroly týkající se úplnosti, existence a správnosti údajů účinně fungují.

V některých případech se pro analytické postupy použijí nefinanční údaje (např. množství a typy vyrobených produktů). V takové situaci musí auditor na základě vhodných kritérií posoudit, zda jsou nefinanční údaje pro účely provedení analytických postupů dostatečně spolehlivé.

Rozdíly oproti očekávání

Jestliže auditor zjistí rozdíly mezi zaúčtovanými částkami a svým očekáváním, zohlední míru jistoty, kterou mu mají dané postupy poskytnout, a stanovenou míru prováděcí významnosti (materiality). Částka přijatelného rozdílu, jež nebude ještě vyžadovat přezkoumání, musí být v každém případě menší než prováděcí významnost (materialita).

Postupy užívané při přezkoumání mohou zahrnovat:

- Přehodnocení metod a faktorů, které auditor použil, aby si vytvořil daná očekávání;
- Dotazování vedení na příčiny rozdílu mezi zaúčtovanými částkami a auditorovým očekáváním a vyhodnocení odpovědí vedení, přičemž auditor zohlední svou znalost účetní jednotky získanou v průběhu auditu;
- Uplatnění dalších auditorských postupů, jež by doložily vysvětlení poskytnuté vedením.

Na základě přezkoumání může auditor dospět k závěru, buď že:

- Rozdíly mezi jeho očekáváním a zaúčtovanými částkami nepředstavují nesprávnost; nebo
- Dané rozdíly mohou představovat nesprávnost, a proto je třeba provést další auditorské postupy s cílem získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda významná (materiální) nesprávnost existuje, nebo neexistuje.

Příklady účinných analytických testů věcné správnosti

Schéma 10.4-4

Částka v účetní závěrce	Vztah a postup
Tržby	Prodejní cena aplikovaná na údaj o množství vyexpedovaného zboží.
Odpisy	Odpisová sazba aplikovaná na položky dlouhodobého majetku, se zohledněním přírůstků a úbytků.
Režijní náklady u zásob	Přiřazení skutečných režijních nákladů přímým mzdovým nákladům a objemům výroby.
Mzdové náklady	Mzdové sazby aplikované na počet zaměstnanců.
Náklady na provizi	Sazba provize aplikovaná na objem prodeje.
Časové rozlišení a dohady mzdových nákladů	Denní mzda aplikovaná na počet naběhlých dní.

Další analytické postupy

Analýzu lze provést také následující formou:

- **Detailní srovnání účetního výkazu nebo finančních údajů za běžné období s účetními výkazy nebo finančními údaji za předchozí období nebo se stávajícími provozními rozpočty.**
Nárůst pohledávek, který nedoprovází odpovídající zvýšení tržeb, může ukazovat na problém s inkasem pohledávek. Jestliže se zvýší počet zaměstnanců odborné organizace, bude auditor předpokládat, že se zvýší také mzdové náklady a odpovídajícím způsobem i tržby za honoráře.
- **Srovnávací údaje o různých typech prodávaných výrobků nebo typech zákazníků.**
Tyto údaje mohou přispět k vysvětlení meziměsíčních a meziročních výkyvů v tržbách.
- **Analýza poměrových ukazatelů.**
Poměrové ukazatele mohou podpořit správnost účetní závěrky za běžné období (např. její srovnatelnost s odvětvovými normami nebo výsledky předchozích let), nebo nastolit otázky, které je nutné s vedením prodiskutovat. Některé instituce, jako jsou banky a obchodní sdružení, zveřejňují finanční statistiky na celoodvětvovém základě. Takové statistiky mohou být užitečné pro srovnání s provozními údaji dané účetní jednotky a vedou k dotazování v případě, že se u ní vyskytnou odchylky od celkového trendu příslušného odvětví.
- **Grafy.**
Grafy lze využít pro přehledné znázornění výsledků analytických postupů. Vizuálně zdůrazní důležité meziměsíční nebo meziroční rozdíly.

Užití analytických postupů při formulování výroku auditora

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
520.6	Auditor je povinen navrhnout a na konci auditu provést analytické postupy, které mu pomohou při formulování celkového závěru o tom, zda účetní závěrka odpovídá jeho poznatkům o účetní jednotce. (viz odstavce A17–A19)

Auditor provádí analytické postupy rovněž při dokončování auditu, a to v rámci posuzování celkové prezentace účetní závěrky. Cílem analytických postupů prováděných na konci auditu, resp. v jeho závěrečné fázi je určit, zda je účetní závěrka jako celek v souladu s auditorovými znalostmi o účetní jednotce.

Prostřednictvím těchto postupů auditor hledá odpovědi mimo jiné na následující otázky:

- Podporuje závěr formulovaný na základě těchto postupů závěry, k nimž auditor došel během auditu jednotlivých složek nebo prvků účetní závěrky?**
Analytické postupy mohou vést ke zjištění, že jisté položky účetní závěrky se liší od očekávání, jež si auditor vytvořil na základě svých znalostí o podnikání účetní jednotky a dalších informací shromážděných v průběhu auditu. Tyto rozdíly je třeba přezkoumat pomocí postupů, z nichž některé jsou popsány výše. Výsledky přezkoumání pak mohou vést k nutnosti změn v účetních výkazech nebo v příloze účetní závěrky.
- Neobjevilo se nějaké nové riziko významné (materiální) nesprávnosti, které nebylo dříve rozpoznáno?**
Pokud auditor identifikuje nějaká další rizika, bude zřejmě třeba přehodnotit plánované auditorské postupy, aby na tato rizika vhodně reagovaly.

10.5 Testy kontrol

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.8	Auditor je povinen navrhnout a provést testy kontrol tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti příslušných kontrol, a to v případě, že: (a) auditor při vyhodnocování rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení předpokládá, že kontroly jsou provozně účinné (tj. auditor se při stanovení charakteru, načasování a rozsahu testů věcné správnosti hodlá spoléhat na provozní účinnost kontrol) nebo (b) testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení. (viz odstavce A20–24)
330.9	Auditor je povinen při navrhování a provádění testů kontrol získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím více se spoléhá na účinnost kontrol. (viz odstavec A25)
330.10	Při navrhování a provádění testů kontrol je auditor povinen: (a) provést další auditorské postupy v kombinaci s dotazováním, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti kontrol, včetně toho: (i) jak byly tyto kontroly používány v relevantních okamžicích během účetního období, které je předmětem auditu, (ii) jak konzistentně byly uplatňovány a (iii) kým a jakými prostředky byly uplatňovány. (viz odstavce A26–A29) (b) určit, zda kontroly, které mají být předmětem testování, nezávisí na jiných kontrolách (nepřímé kontroly), a pokud tomu tak je, zda je nutné získat důkazní informace dokládající provozní účinnost těchto nepřímých kontrol. (viz odstavce A30–A31)
330.11	Auditor je povinen otestovat kontroly v tom okamžiku nebo v průběhu toho období, ve kterých se hodlá na tyto kontroly spoléhat, s výhradou odstavců 12 a 15 níže, tak, aby pro takové spoléhání získal dostatečnou oporu. (viz odstavec A32)

Cíl

Cílem testů kontrol je získat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol. Kontroly mohou buď zcela předcházet výskytu významných (materiálních) nesprávností na úrovni tvrzení, nebo je mohou následně odhalovat a opravovat. Auditor vybírá k otestování ty kontroly, jejichž prostřednictvím získá potřebné důkazní informace pro příslušná tvrzení.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Test průběhu transakce, jehož prostřednictvím auditor zjišťuje, zda byla určitá kontrola provedena, nepatří mezi testy kontrol, ale mezi postupy vyhodnocení rizik. Auditor na jeho základě rozhoduje o tom, zda bude užitečné testy kontrol provést, a pokud ano, jaké navrhne.

Provedení testů kontrol auditor zvažuje v následujících případech:

- Vyhodnocení rizik je založeno na předpokladu, že vnitřní kontrolní systém účinně funguje;
- Testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení. Takový případ může nastat např. u internetového prodeje, kdy účetní jednotka nemá a nevede o provedených transakcích žádnou jinou dokumentaci než tu v počítačovém systému.

Výběrem velikosti vzorků pro účely testů kontrol se zabývá kapitola 17 druhého dílu, věnovaná rozsahu testování.

Účelem testů kontrol je získat důkazní informace o tom:

- Jak vnitřní kontrolní procedury fungovaly v průběhu účetního období, které je předmětem auditu, resp. v určitých jeho fázích. Pokud účetní jednotka používala během tohoto období výrazně rozdílné kontroly, každý kontrolní systém by měl být posuzován samostatně;
- Jak konzistentně se vnitřní kontrolní procedury prováděly;
- Kdo a jakými prostředky kontroly prováděl.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Auditoři provádějící audit menších účetních jednotek často naplánují jen testy věcné správnosti, s tím, že testovat stávající kontrolní činnosti účetní jednotky by nebylo praktické vzhledem k tomu, že účetní jednotka nemá dostatečně oddělené pravomoci apod. Než uděláte takovýto unáhlený závěr, zvažte následující faktory:

- Jak kvalitní je kontrolní prostředí účetní jednotky a další prvky jejího vnitřního kontrolního systému;
- Zda existují nějaké kontroly pro tvrzení, u nichž by bylo efektivnější získat důkazní informace právě prostřednictvím testů kontrol;
- Zda jsou nějaká tvrzení, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě nesníží riziko významné (materiální) nesprávnosti na přijatelnou úroveň. To se může stát např. u tvrzení o úplnosti výnosů.

Návrh testů kontrol

Testy kontrol slouží k získávání důkazních informací o provozní účinnosti všech typů vnitřních kontrol, tj. kontrol patřících ke každému z pěti prvků vnitřního kontrolního systému. Tyto prvky, které ilustruje následující diagram, jsou podrobně popsány v kapitole 5 prvního dílu.

Schéma 10.5-1



Specifické kontroly (mezi něž patří např. kontrolní činnosti) se zaměřují na prevenci nebo odhalování a opravu konkrétních nesprávností. Naproti tomu zásadní (pervazivní) kontroly jsou základem, na němž jsou vystavěny specifické kontroly, pro jejichž fungování jsou určující.

U menších účetních jednotek mohou i některé zásadní (pervazivní) kontroly (jako je např. kontrolní prostředí) pokrývat konkrétní riziko nesprávnosti určitého tvrzení (jestliže například vrcholové vedení účetní jednotky přímo dohlíží na realizaci běžných transakcí a schvaluje je). Pokud auditor tyto zásadní (pervazivní) kontroly otestuje a zjistí, že účinně fungují, nemusí u daných rizik již další kontroly (např. kontrolní činnosti) testovat.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Fakt, že v rámci vedení má dominantní postavení jeden z jeho členů, ještě neznamená, že vnitřní kontrola je slabá, nebo dokonce žádná. Zapojení kompetentního vlastníka-manažera do běžné provozní činnosti může být pro vnitřní kontrolu naopak významnou předností. Vedení sice bude mít stejně příležitost potlačovat vnitřní kontroly, ale jeho prostor lze do určité míry omezit (což platí pro účetní jednotku prakticky jakékoli velikosti) zavedením jednoduchých kontrol k zamezení podvodu (viz kapitola 5 prvního dílu).

Za jiných okolností může být vazba mezi zásadními (pervazivními) a specifickými kontrolami bezprostřednější. Monitorovací kontroly mohou například odhalit selhání specifických kontrol (podnikových procesů). Jestliže auditor otestuje provozní účinnost těchto monitorovacích kontrol, bude díky tomu patrně moci testování specifických kontrol omezit (ale nikoli zcela eliminovat).

Testování zásadních (pervazivních) kontrol (často se říká také celopodnikové kontroly a obecné počítačové kontroly) má obvykle subjektivnější charakter (když auditor posuzuje např. prosazování integrity nebo dodržování odboré způsobilosti), takže se dokumentuje obtížněji než konkrétní vnitřní kontroly na úrovni podnikových procesů (např. kontrola toho, zda byla platba schválena). Dokumentace, kterou auditor zpracuje o testování celopodnikových a obecných počítačových kontrol, má tudíž často podobu memoranda, které je součástí spisu auditora a v němž auditor vysvětlí zvolený přístup a podniknuté kroky (např. pohovory s personálem, vyhodnocení, prověrka osobních složek zaměstnanců atd.) a které je doplněno podpůrnými důkazy.

Tento přístup je ilustrován na konkrétním příkladu v následující tabulce.

Schéma 10.5-2

Testování pervazivních (celopodnikových) kontrol

Kontrolní složka = Kontrolní prostředí	
Zkoumané riziko	Riziko, že účetní jednotka neklade žádný důraz na potřebu integrity a prosazování etických hodnot.
Zjištěné kontroly	Vedení požaduje, aby každý nový zaměstnanec podepsal prohlášení, jímž vyjádří svůj souhlas se základními hodnotami dané společnosti a potvrdí, že zná důsledky jejich nedodržování.
Návrh kontrol	Seznamte se s textem prohlášení, které musí zaměstnanci podepisovat, a ověřte si, zda se skutečně týká integrity a etických hodnot dané společnosti.
Provádění kontrol	Zkontrolujte osobní složku jednoho zaměstnance, zda obsahuje podepsané prohlášení, a zvažte, zda existují nějaké důkazy (např. o pracovní kázni), že zaměstnanci deklarované hodnoty v praxi skutečně dodržují. Pro tyto účely je možné se zaměstnancem provést krátký pohovor.
Testování účinnost kontrol	Vyberte vzorek osobních složek a ověřte, zda obsahují prohlášení podepsané zaměstnancem. Tento postup doplňte tím, že vybranému vzorku zaměstnanců položíte několik otázek týkajících se etických zásad.
Dokumentace	Zpracujte memorandum, které bude obsahovat popis osobních složek vybraných ke kontrole, poznámky z pohovorů se zaměstnanci (včetně jména zaměstnance a data) a učiněné závěry.

V následující tabulce uvádíme některé klíčové faktory, které auditor zvažuje při navrhování testů kontrol.

Schéma 10.5-3

Faktory	Charakteristika
Jaké riziko významné (materiální) nesprávnosti a související tvrzení je předmětem zkoumání?	Určete, jaké riziko významné (materiální) nesprávnosti a jaké související tvrzení chcete testovat. Poté zvažte, zda mohou být důkazní informace o daném tvrzení získány prostřednictvím testů kontrol, nebo prostřednictvím testů věcné správnosti.

Faktory	Charakteristika
Spolehlivost kontrol	<p>Obecně platí, že nemá smysl testovat kontroly, které mohou být nespolehlivé. Vzorky používané pro testy kontrol jsou totiž obvykle malé, takže musí být splněn předpoklad, že nebudou zjištěny žádné výjimky. Pokud je některý z následujících faktorů významný, bude pravděpodobně účinnější provést testy věcné správnosti (je-li to možné):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Výskyt chyb v minulosti. • Změny v objemu nebo charakteru transakcí. • Související celopodnikové kontroly a obecné počítačové kontroly jsou slabé. • Vedení může kontroly obcházet (případně je obcházel). • Kontrola má nízkou frekvenci. • Došlo k personálním změnám na pozicích zajišťujících kontrolu, resp. změnila se kvalifikace příslušných osob. • Kontrola obsahuje významný manuální prvek, který je náchylný k chybám. • Fungování kontroly je složité, případně vyžaduje velkou míru úsudku.
Existence nepřímých kontrol	<p>Je daná kontrola závislá na účinném fungování jiných kontrol?</p> <p>Může se jednat například o nefinanční informace, které jsou výstupem nějakého samostatného procesu, ošetření výjimek nebo pravidelné prověrky zpráv, které provádějí manažeři.</p>
Jaké testy kontrol provést, aby splnily cíl	<p>Testy kontrol jsou obvykle kombinací následujících postupů:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dotazování vhodných osob; • Inspekce příslušné dokumentace; • Pozorování podnikových činností účetní jednotky; • Opakované provedení kontroly. <p>Je třeba zdůraznit, že dotazování samo o sobě neposkytuje dostatečné důkazní informace, na jejichž základě by bylo možné dojít k nějakým závěrům o provozní účinnosti určité kontroly. Například při testování provozní účinnosti vnitřní kontroly, jejímž předmětem jsou peněžní příjmy, může auditor provést pozorování postupů otevírání pošty a zpracování peněžních příjmů. Protože pozorování poskytuje důkazní informace pouze o časovém okamžiku, kdy je prováděno, auditor ho doplní dotazováním personálu účetní jednotky a inspekcí dokumentace o fungování testované vnitřní kontroly v jiných obdobích.</p>

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Definice odchýlení od kontroly

Při navrhování testů kontrol věnujte čas přesné definici toho, co ve výsledku testu představuje chybu a co výjimku. To ušetří čas členům auditorského týmu při posuzování toho, jestli zdánlivě nevýznamná výjimka (jako např. chybné telefonní číslo) ve skutečnosti není odchýlením od kontroly.

Automatizované kontroly

V praxi mohou nastat případy, kdy kontrolní činnost provádí počítač a podpůrná dokumentace neexistuje. V takové situaci může auditor opakovaně provést některé kontroly, aby se ujistil, že aplikační kontroly

v informačních technologiích fungují tak, jak jsou navrženy. Další možnosti jsou auditorské techniky využívající počítač (CAAT). Příkladem takové techniky je softwarový balíček, který naimportuje datové soubory účetní jednotky (např. tržby nebo závazky) a ty následně mohou být otestovány. Tyto programy dokážou analyzovat klientská data, a tím poskytují potřebné důkazní informace. Navíc mají potenciál pro provedení mnohem rozsáhlejšího testování elektronického zpracování transakcí a souborů účtů. Některé možnosti využití CAAT uvádí následující tabulka.

Schéma 10.5-4

CAAT	
Nejpoužívanější typy postupů	Výběr účetních záznamů podle určitého kritéria, např. plateb přesahujících určitou částku nebo transakcí, které se uskutečnily do určitého data.
	Výběr záznamů s nejvyšší, resp. nejnižší hodnotou z databáze.
	Identifikace chybějících záznamů nebo naopak záznamů existujících dvojmo.
	Identifikace potenciálních podvodů (s využitím Benfordova zákona).
	Výběr vzorku transakcí z elektronických souborů podle určitých předem stanovených parametrů nebo kritérií.
	Třídění transakcí s určitými rysy.
	Otestování celého základního souboru místo vzorku.
	Přepočítání celkové částky nějakého souboru (např. zásob) a kontrola doplňujících kritérií, jako je např. způsob stanovení ceny.
	Stratifikace, sumarizace a seřazení informací podle stáří.
	Párování dat mezi různými soubory.

Menší účetní jednotky často používají komerčně dostupný účetní i jiný software, který neprochází žádnými dalšími úpravami. Řada takovýchto softwarových balíčků již obsahuje osvědčené aplikační kontroly, jejichž prostřednictvím může účetní jednotka omezit výskyt chyb, případně odradit potenciální pachatele podvodů. Auditor by se tudíž měl klienta zeptat, zda tyto kontroly používá, a pokud ne, zda by jejich používání bylo přínosem.

Načasování testů kontrol

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.11	Auditor je povinen otestovat kontroly v tom okamžiku nebo v průběhu toho období, ve kterých se hodlá na tyto kontroly spoléhat, s výhradou odstavců 12 a 15 níže, tak, aby pro takové spoléhání získal dostatečnou oporu. (viz odstavec A32)
330.12	Jestliže auditor získá důkazní informace o provozní účinnosti kontrol v mezitímním účetním období, je povinen: <ul style="list-style-type: none"> (a) získat důkazní informace o tom, k jakým významným změnám u těchto kontrol následně, tj. po skončení mezitímního období, došlo, a (b) určit, jaké další důkazní informace je nutné získat pro zbývající období. (viz odstavce A33–A34)
330.15	Jestliže auditor hodlá spoléhat na kontroly, jejichž cílem je omezit riziko, které kvalifikoval jako významné, je povinen otestovat tyto kontroly během stávajícího auditu.

Testy kontrol mohou poskytnout důkazní informace o účinném fungování kontrol:

- V určitém časovém bodu (např. fyzická inventura zásob);
- V průběhu určitého období, např. účetního období, které je předmětem auditu.

Pokud auditor provede testy kontrol v průběhu účetního období, musí zvážit, jaké další důkazní informace bude potřebovat pro zbývající období. Tyto informace lze získat buď rozšířením testů tak, aby pokrývaly zbývající účetní období, nebo otestováním toho, jak účetní jednotka monitoruje vnitřní kontroly.

Schéma 10.5-5

Důležité faktory	
Časová prodleva mezi provedením testů kontrol a koncem účetního období	Významnost vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni jednotlivých tvrzení.
	Specifické kontroly, které byly testovány při předběžném auditu.
	Do jaké míry byly získány důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol.
	Délka zbývajících období.
	Do jaké míry auditor hodlá omezit další testy věcné správnosti v důsledku toho, že bude spoléhat na vnitřní kontroly.
	Kontrolní prostředí.
	Jakékoli významné změny vnitřní kontroly, včetně změn v informačním systému, podnikových procesech a personálním obsazení, k nimž došlo po skončení předběžného auditu.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Pokud bude efektivní, zvažte, zda by nebylo vhodné provést testy provozní účinnosti vnitřních kontrol současně s hodnocením jejich návrhu a implementace.

Využití důkazních informací získaných při předchozích auditech

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.13	<p>Při posuzování toho, zda je vhodné používat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané během předchozích auditů, a pokud ano, jak dlouhá doba může uplynout mezi opakovaným testováním těchto kontrol, auditor je povinen zvážit následující skutečnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) účinnost dalších složek vnitřního kontrolního systému, včetně kontrolního prostředí, způsobů monitorování kontrol, které daná účetní jednotka používá, a jejího procesu vyhodnocování rizik, (b) rizika vyplývající z povahy kontrol, včetně toho, zda se jedná o manuální nebo automatizované kontroly, (c) účinnost všeobecných kontrol v oblasti informačních technologií, (d) účinnost dané kontroly a to, jak ji účetní jednotka používá, včetně charakteru a rozsahu odchylek při jejím použití zaznamenaných v předchozích auditech, a zda došlo k personálním změnám, které významně ovlivňují používání této kontroly, (e) zda skutečnost, že u určité kontroly ke změně nedošlo, představuje vzhledem k měnícím se podmínkám riziko a (f) riziko významné (materiální) nesprávnosti a míra spoléhání se na danou kontrolu. (viz odstavec A35)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
330.14	<p>Pokud auditor hodlá používat důkazní informace o provozní účinnosti konkrétních kontrol, jež získal během předchozího auditu, je povinen ověřit si trvalou relevanci těchto důkazních informací tím, že získá nové důkazní informace ohledně toho, zda u těchto kontrol nedošlo od předchozího auditu k významným změnám. Auditor je povinen získat důkazní informace o tom, zda tyto změny proběhly, tak, že provede dotazování v kombinaci s pozorováním nebo inspekci, jejichž prostřednictvím si potvrdí své dosavadní znalosti o těchto kontrolách, a:</p> <p>(a) pokud od předchozího auditu došlo u kontrol ke změnám, které mají vliv na trvalou relevanci dříve získaných důkazních informací, auditor je povinen otestovat příslušné kontroly během stávajícího auditu, (viz odstavec A36)</p> <p>(b) pokud ke změnám kontrol od předchozího auditu nedošlo, auditor je povinen testovat kontroly alespoň během každého třetího auditu, přičemž každý rok je povinen otestovat část těchto kontrol, aby nedocházelo k tomu, že všechny kontroly, na které auditor hodlá spoléhat, budou otestovány během jednoho auditu a během dvou následujících auditů nebudou testovány žádné. (viz odstavce A37–39)</p>
330.29	<p>Pokud auditor hodlá použít důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané během předchozích auditů, je povinen uvést do dokumentace auditu závěry, k nimž došel, pokud jde o spoléhání se na kontroly testované během předchozího auditu.</p>

Střídavé testování kontrol

Pokud se nejedná o některý z případů uvedených v následující tabulce, je možné provozní účinnost kontrol testovat pouze každý třetí audit. Období, po které se bude auditor spoléhat na vnitřní kontrolu, závisí na jeho odborném úsudku, nicméně mohou to být maximálně dva roky.

V následující tabulce jsou uvedeny případy, kdy nelze kontroly testovat střídavě.

Schéma 10.5-6

Případy, kdy NENÍ možné použít výsledky testů provedených v předchozích účetních obdobích:

Jedná se o kontrolu, kterou auditor hodlá použít pro snížení „významného rizika“;

Oproti předchozímu období došlo ke změně, a to buď u vnitřní kontroly, nebo u rizika, které má snižovat;

Kontrolní prostředí účetní jednotky je slabé;

Průběžné monitorování vnitřní kontroly je nedostatečné;

Fungování příslušné vnitřní kontroly obsahuje významný manuální prvek;

V personálním obsazení nastaly změny, které významně ovlivňují provádění vnitřní kontroly;

Měnicí se podmínky signalizují, že je nutné provést změny ve fungování kontroly;

Obecné počítačové kontroly jsou slabé nebo neúčinné.

Před použitím důkazních informací získaných při předchozích auditech musí auditor každoročně ověřit jejich relevantnost. Znalosti o těchto specifických kontrolách mohou být potvrzeny prostřednictvím:

- Dotazování na změny, které nastaly, toto dotazování se zaměřuje na vedení a další osoby;
- Pozorování nebo inspekce vnitřní kontroly, čímž si auditor ověří, zda kontrola nadále funguje.

Pokud má daná účetní jednotka řadu kontrol, u kterých lze využít důkazní informace získané při předchozích auditech, auditor by měl testované kontroly prostřídat a při každém auditu otestovat jejich určitou část. Každoroční testování alespoň několika kontrol poskytuje podpůrné důkazní informace o průběžné provozní účinnosti kontrolního prostředí.

Obecně platí, že čím je riziko významné nesprávnosti vyšší nebo čím víc auditor spoléhá na fungování vnitřních kontrol, tím kratší by mělo být období mezi testováním kontrol.

11. Účetní odhady

Obsah kapitoly

Auditorské postupy zaměřující se na audit účetních odhadů, včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících údajů zveřejněných v účetní závěrce.

Odkaz na příslušné standardy ISA

540

Schéma 11.0-1

Vyhodnocení rizik

Jaké odhady musí vedení provést?
 Jak byly odhady provedeny?
 Jak významné tyto odhady jsou?
 Musí auditor využít služeb experta?
 Jak přesné byly odhady vedení v předchozím účetním období?
 Existují nějaké důkazy o předpojatosti vedení?
 Jak velká míra nejistoty je s odhady spojena?

Reakce na vyhodnocená rizika

Provedlo vedení odhady správně a podle jednotné metodiky?
 Jsou související důkazní informace spolehlivé?
 Ukazuje něco na podvod?

Příprava zprávy auditora

Jsou informace o odhadech v příloze účetní závěrky v souladu s rámcem účetního výkaznictví?
 Obsahuje příloha účetní závěrky v případě zjištěného významného rizika informaci o nejistotě odhadů?
 Vyžádejte si od vedení písemná prohlášení.

Odstavec č.

Cíl(e) ISA

540.6

Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda:

- účetní odhady včetně účetních odhadů reálné hodnoty v účetní závěrce, ať už vykázané nebo zveřejněné, jsou přiměřené a
- související zveřejněné údaje v účetní závěrce jsou adekvátní, dle příslušného rámce účetního výkaznictví.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
540.7	<p>Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:</p> <p>(a) účetní odhad – přibližná výše peněžní částky v případech, kdy nejsou k dispozici přesné metody ke stanovení její výše. Tento pojem se používá pro částky oceněné reálnou hodnotou, pokud existuje nejistota v jejich ocenění, i pro ostatní částky, jejich ocenění vyžaduje odhad. V případech, kdy tento standard používá pojem „účetní odhad reálné hodnoty“, má se na mysli výhradně ocenění reálnou hodnotou za použití odhadu,</p> <p>(b) bodový odhad nebo rozpětí odhadu auditora – částka nebo rozpětí částek zjištěných na základě důkazních informací za účelem posouzení bodového odhadu vedení,</p> <p>(c) nejistota odhadu – citlivost účetního odhadu a souvisejících zveřejněných údajů na přirozený nedostatek přesnosti v jeho ocenění,</p> <p>(d) předpojatost vedení – nedostatek nezájatosti v přístupu vedení při předkládání informací,</p> <p>(e) bodový odhad vedení – částka zvolená vedením, vykázaná nebo zveřejněná v účetní závěrce jako účetní odhad,</p> <p>(f) výsledek účetního odhadu – skutečná částka v peněžních jednotkách, která je výsledkem uskutečněných podkladových transakcí, událostí a podmínek, které byly předmětem účetního odhadu.</p>

11.1 Úvodní přehled

Cílem auditora ověřujícího odhady provedené účetní jednotkou je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že:

- Zaúčtované a zveřejněné účetní odhady, včetně odhadů reálné hodnoty zveřejněných v účetní závěrce, jsou přiměřené;
- Související údaje zveřejněné v účetní závěrce jsou s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví adekvátní.

Některé položky účetní závěrky není možné přesně kvantifikovat, a účetní jednotka tudíž musí provést jejich odhad. Účetní odhady mohou být jednoduché (např. odhad čisté realizovatelné hodnoty zásob nebo pohledávek), nebo složitější (např. výpočet výnosů, které účetní jednotce poplynou z dlouhodobých smluv, a budoucích závazků z titulu záruk za zboží a jiných záruk). Často vyžadují komplexní analýzu historických i aktuálních údajů a prognózu událostí, které se uskuteční v budoucnu, např. prodejních transakcí.

Provádění účetních odhadů se může lišit v závislosti na požadavcích příslušného rámce účetního výkaznictví a na konkrétní položce, jíž se odhad týká. Cílem účetního odhadu může být například:

- Předpovědět výsledek jedné nebo více transakcí, událostí nebo podmínek, kvůli nimž se účetní odhad dělá;
- Určit hodnotu transakce nebo položky účetních výkazů na základě podmínek existujících v den, kdy se ocenění provádí. Příkladem může být odhad tržní ceny pro určitý druh aktiva nebo závazku. Sem patří rovněž oceňování reálné hodnoty.

Riziko významné (materiální) nesprávnosti plynoucí z účetního odhadu bude obvykle záviset na míře nejistoty, která je s odhadem spojena. V následující tabulce uvádíme některé faktory, které na to mají vliv.

Schéma 11.1-1

Míra nejistoty spojená s odhadem	
Nízká míra nejistoty (nižší RMM)	Vysoká míra nejistoty (vyšší RMM)
Podnikatelská činnost účetní jednotky není složitá.	Odhad závisí do značné míry na odborném úsudku, např. na výsledku soudního sporu nebo na termínu budoucích peněžních toků, případně na nejistých událostech, které se uskuteční v daleké budoucnosti.
Odhad se týká rutinních transakcí.	Pro odhad NENÍ použita uznávaná technika ocenění.
Odhad vychází ze snadno dostupných údajů (v souvislosti s oceňováním reálné hodnoty se používá výraz „pozorovatelné“, tj. objektivně zjištělé), např. ze zveřejňovaných úrokových sazeb nebo kurzů cenných papírů kotovaných na burze.	Podobné účetní odhady uvedené v účetní závěrce za předchozí účetní období, které auditor zhodnotil, vykazují značný rozdíl mezi původním účetním odhadem a skutečným výsledkem.
Metoda ocenění stanovená příslušným rámcem účetního výkaznictví je jednoduchá a snadno použitelná.	Jedná se o účetní odhad reálné hodnoty veřejně neobchodovaných derivátových finančních nástrojů.
Jedná se o účetní odhad reálné hodnoty, přičemž model použitý ke stanovení odhadu je dobře známý nebo všeobecně přijímaný a výchozí předpoklady nebo zdrojová data jsou „pozorovatelné“ (tj. objektivně zjištělé).	Jedná se o účetní odhad reálné hodnoty, přičemž je použit vysoce specializovaný model vyvinutý účetní jednotkou, případně nelze výchozí předpoklady či zdrojová data zjistit na trhu.

Pozn.: Povinností auditora je (s použitím vlastního odborného úsudku) posoudit, zda vytipované účetní odhady (tj. ty, s nimiž je spojená vysoká míra nejistoty) představují významné riziko. Jestliže auditor takové riziko identifikuje, musí se seznámit s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky, včetně kontrolních činností.

Na základě shromážděných důkazních informací auditor vyhodnotí přiměřenost odhadů, které účetní jednotka provedla, a velikost případných zjištěných nesprávností:

- Jestliže z důkazních informací, které auditor shromáždil, vyplývá určitý bodový odhad, nesprávnost odpovídá rozdílu mezi auditorovým bodovým odhadem a bodovým odhadem vedení.
- Pokud auditor dojde k závěru, že dostatečné a vhodné důkazní informace poskytuje jím stanovené rozpětí odhadu, bodový odhad vedení, který leží mimo toto rozpětí, není důkazními informacemi podpořen. V takovém případě je nesprávnost minimálně rozdíl mezi bodovým odhadem vedení a nejbližším bodem auditorova rozpětí.

Rozdíl mezi reálným výsledkem a částkou původně vykázanou nebo zveřejněnou v účetní závěrce na základě účetního odhadu nepředstavuje nutně nesprávnost účetní závěrky. To platí zejména pro účetní odhady reálné hodnoty, protože jakákoli objektivně existující částka, která se následně objeví, bude vždy ovlivněna událostmi nebo podmínkami, které nastaly až po datu, kdy byl proveden odhad ocenění pro účely účetní závěrky.

11.2 Vyhodnocení rizik

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
540.8	<p>Při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností za účelem seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, jak vyžaduje ISA 315, je auditor povinen za účelem identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetních odhadů se seznámit s: (viz odstavec A12)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantními pro účetní odhady včetně souvisejících zveřejněných údajů, (viz odstavce A13–A15) (b) tím, jak vedení identifikuje ty transakce, události a podmínky, které mohou vést k vykázání nebo zveřejnění účetních odhadů v účetní závěrce. Při seznamování se s těmito záležitostmi je auditor povinen dotazovat se vedení na změny v okolnostech, které mohly způsobit vznik nových nebo potřeby revize existujících účetních odhadů, (viz odstavce A16–A21) (c) tím, jak vedení stanovuje účetní odhady a seznamuje se s informacemi, na nichž jsou založeny, včetně: (viz odstavce A22–A23) <ul style="list-style-type: none"> (i) metody, a kde je to relevantní, modelu použitého pro stanovení účetního odhadu, (viz odstavce A24–A26) (ii) relevantních kontrol, (viz odstavce A27–A28) (iii) toho, zda vedení využívá experta, (viz odstavce A29–A30) (iv) základních předpokladů stanovení účetních odhadů, (viz odstavce A31–A36) (v) toho, zda došlo nebo mělo dojít oproti minulému období ke změně metody stanovení účetních odhadů, a pokud ano, proč, a (viz odstavec A37) (vi) toho, zda a jak vedení vyhodnotilo dopad nejistoty odhadu. (viz odstavec A38)
540.9	<p>Auditor je povinen posoudit výsledek účetních odhadů uvedených v účetní závěrce za minulé účetní období nebo, je-li to relevantní, jejich změnu v běžné účetním období. Povaha a rozsah posouzení auditorem bere v úvahu povahu účetních odhadů a to, zda informace získané z tohoto posouzení jsou relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetních odhadů uvedených v účetní závěrce za běžné období. Toto posouzení však nemá za cíl zpochybnit přesnost úsudků vytvořených v minulém období, které byly založeny na informacích dostupných v té době. (viz odstavce A39–A44)</p>
540.10	<p>Při identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, jak požaduje ISA 315, je auditor povinen posoudit míru nejistoty odhadu související s účetním odhadem. (viz odstavce A45–46)</p>
540.11	<p>Auditor je povinen stanovit, zda dle jeho úsudku některé z účetních odhadů s vysokou nejistotou odhadu nezpůsobují významná rizika. (viz odstavce A47–A51)</p>

U menších účetních jednotek bude provádění účetních odhadů méně složité, protože různorodost jejich podnikatelské činnosti je obvykle omezená a realizované transakce nejsou nijak komplikované. Odhady zde má na starosti často jediná osoba, např. vlastník-manažer, na něhož se tudíž auditor při dotazování zaměří. Na druhé straně ovšem menší účetní jednotky pravděpodobně nebudou zaměstnávat experta, který by na základě svých zkušeností a odborné kvalifikace potřebné bodové odhady provedl. Takže pokud si ho nenajmou, může být související riziko významné (materiální) nesprávnosti fakticky vyšší.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Pokud by spolupráce vedení účetní jednotky s expertem mohla mít pro kvalitu odhadů zásadní přínos, projednejte potřebu jeho angažování s vedením v co nejranější fázi auditu, aby mělo čas podniknout potřebné kroky.

Následující tabulka uvádí klíčové oblasti, jimiž se auditor zabývá.

Schéma 11.2-1

Faktory	Charakteristika
Jak vedení zjišťuje, které odhady je nutné provést?	To vychází z použitého účetního rámce nebo je to dáno transakcemi, událostmi a podmínkami, v souvislosti s nimiž musí účetní jednotka zaúčtovat nebo v účetní závěrce zveřejnit určité odhady. Auditor rovněž dotazováním u vedení zjistí, zda nenastaly nějaké změny v okolnostech, kvůli nimž by bylo nutné provést nové účetní odhady nebo zrevidovat stávající.
Jak vedení provádí účetní odhady?	Auditor prověří a zhodnotí proces tvorby účetních odhadů vedením, včetně nastavení výchozích předpokladů, spolehlivosti použitých údajů a interního schvalovacího nebo prověřovacího procesu. Dále zhodnotí také používání experta, jestliže jej vedení má. Důvody, aby vedení použilo experta, mohou být například následující: <ul style="list-style-type: none"> • Záležitost vyžadující odhad má úzce specializovaný charakter; • Modely, které účetní jednotka musí použít, aby splnila požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví, mají odborný charakter (např. některá ocenění reálnou hodnotou); • Podmínky, transakce nebo události vyžadující účetní odhad jsou výjimečné nebo neobvyklé.
Reálné výsledky vs. odhady provedené v předchozích účetních obdobích	Auditor porovná reálné výsledky s odhady provedenými vedením v předchozích účetních obdobích a provede analýzu příčin, které k rozdílům mezi původními odhady a skutečnými částkami vedly. To mu pomůže zjistit následující skutečnosti: <ul style="list-style-type: none"> • Jak účinný (nebo neúčinný) je proces tvorby odhadů vedením; • Zda vedení není předpojaté (prověrku odhadů z hlediska možných podvodů vyžaduje rovněž ISA 240); • Zda existují nějaké relevantní důkazní informace; • Jak velká míra nejistoty je s odhady spojena; to je informace, kterou případně bude nutné zveřejnit v účetní závěrce.

Faktory	Charakteristika
Jak velká míra nejistoty je s odhady spojena?	<p>Zvažte následující:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Do jaké míry vedení při provádění odhadu uplatnilo svůj odborný úsudek; • Jak je odhad citlivý na změny v předpokladech; • Zda existují nějaké uznávané techniky oceňování, které mohou snížit nejistotu odhadu; • Jak dlouhé je období, pro které se prognóza dělá, a jak relevantní jsou použité údaje; • Zda jsou k dispozici spolehlivá data z externích zdrojů; • Do jaké míry je účetní odhad založen na pozorovatelných (tj. objektivně zjištěitelných) nebo nepozorovatelných (tj. objektivně nezjištěitelných) vstupních údajích; • Náchylnost odhadu k nepřesnosti. <p>Pozn.: Rozhodněte, zda účetní odhady vykazující vysokou míru nejistoty představují rovněž „významné riziko“, které auditor musí pokrýt.</p>
Významnost odhadů	<p>Při vyhodnocování rizika významné (materiální) nesprávnosti zvažte následující:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Záležitosti uvedené v této tabulce výše; • Skutečnou nebo očekávanou velikost odhadu; • Zda odhad představuje významné riziko. Viz výše „Jak velká míra nejistoty je s odhady spojena“.

11.3 Reakce na vyhodnocená rizika

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
540.12	<p>Na základě vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti je auditor povinen zjistit, zda: (viz odstavec A52)</p> <p>(a) vedení vhodně aplikovalo požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantní pro účetní odhady, a (viz odstavce A53–A56)</p> <p>(b) metody stanovení účetních odhadů jsou vhodné a byly používány konzistentně, a zda změny účetních odhadů nebo metod jejich stanovení oproti minulému období, pokud nastaly, jsou za daných okolností vhodné. (viz odstavce A57–A58)</p>

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
540.13	<p>Při reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, jak vyžaduje ISA 330, je auditor povinen provést jeden nebo více z následujících postupů a přitom vezme v úvahu povahu účetního odhadu: (viz odstavce A59–A61)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) stanovit, zda události, které nastaly do data zprávy auditora, poskytují důkazní informace týkající se účetních odhadů, (viz odstavce A62–A67) (b) testovat, jak vedení stanovuje účetní odhad a údaje, na kterých je založen. V rámci toho je auditor povinen posoudit, zda: (viz odstavce A68–A70) <ul style="list-style-type: none"> (i) použitá oceňovací metoda je za daných okolností vhodná a (viz odstavce A71–A76) (ii) předpoklady použité vedením jsou přiměřené z hlediska cílů, které pro oceňování stanovuje příslušný rámec účetního výkaznictví. (viz odstavce A77–A83) (c) testovat provozní účinnost kontrol, které se týkají stanovení účetních odhadů vedením spolu s vhodnými testy věcné správnosti, (viz odstavce A84–A86) (d) stanovit bodový odhad nebo rozpětí odhadu pro posouzení bodového odhadu vedení. Za tímto účelem: (viz odstavce A87–A91) <ul style="list-style-type: none"> (i) jestliže auditor používá předpoklady nebo metody, které se liší od těch, které použilo vedení, je auditor povinen dostatečně se seznámit s předpoklady a metodami použitými vedením tak, aby jeho bodový odhad nebo rozpětí odhadu braly v úvahu relevantní proměnné a mohl posoudit všechny významné rozdíly od bodového odhadu stanoveného vedením, (viz odstavec A92) (ii) jestliže auditor usoudí, že je vhodné použít rozpětí odhadu, je povinen ho zúžit na základě dostupných důkazních informací do té míry, aby všechny výsledky v rámci rozpětí bylo možné považovat za přiměřené. (viz odstavce A93–A95)
540.14	<p>Při zjišťování záležitostí uvedených v odstavci 12 nebo v rámci reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti v souladu s odstavcem 13 je auditor povinen zvážit, zda je potřeba specializovaných dovedností nebo znalostí v souvislosti s jedním nebo více aspekty účetních odhadů pro to, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavce A96–A101)</p>
540.15	<p>U účetních odhadů způsobujících významná rizika je auditor vedle testů věcné správnosti dle ISA 330, povinen posoudit následující: (viz odstavec A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) jak vedení zvážilo alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je odmítlo nebo jak jinak vedení řešilo nejistotu odhadu při stanovení účetního odhadu, (viz odstavce A103–A106) (b) zda jsou významné předpoklady použité vedením přiměřené, (viz odstavce A107–A109) (c) je-li to relevantní, pro přiměřenost významných předpokladů použitých vedením nebo vhodnou aplikaci příslušného rámce účetního výkaznictví, úmysl a schopnost vedení realizovat konkrétní opatření. (viz odstavec A110)
540.16	<p>Jestliže podle auditorova úsudku vedení neřešilo adekvátně vliv nejistoty odhadu na účetní odhady způsobující významná rizika, je auditor povinen, je-li to považováno za nutné, stanovit rozpětí, pomocí kterého posoudí přiměřenost účetního odhadu. (viz odstavce A111–A112)</p>

U menších účetních jednotek se vedení obvykle aktivně zapojuje do procesu účetního výkaznictví, jehož součástí je i tvorba odhadů. Kontroly, které by se speciálně zaměřovaly na tvorbu odhadů, zde tudíž pravděpodobně nebudou existovat vůbec nebo budou fungovat jen neformálně. Z tohoto důvodu bude auditor na vyhodnocená rizika reagovat především testy věcné správnosti. Následující tabulka popisuje postupy, které auditor v této souvislosti provádí.

Schéma 11.3-1

Co je třeba pokrýt	Charakteristika
Byly odhady provedeny správně?	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor otestuje, jak vedení účetní odhad provedlo, a rovněž údaje, ze kterých odhad vychází. V této souvislosti zhodnotí následující: <ul style="list-style-type: none"> – Zda je použitá oceňovací metoda za daných okolností vhodná, – Zda jsou předpoklady použité vedením přiměřené z hlediska cílů, které pro oceňování stanovuje příslušný rámec účetního výkaznictví. • Auditor otestuje provozní účinnost případných vnitřních kontrol účetní jednotky, které pokrývají tvorbu účetních odhadů vedením, a provede vhodné testy věcné správnosti. • Pro účely posouzení bodového odhadu, který provedlo vedení, auditor stanoví vlastní bodový odhad, případně určité rozpětí odhadu. Pokud auditor použije jiné předpoklady nebo metody než ty, které použilo vedení, musí se dostatečně seznámit s předpoklady a metodami použitými vedením, aby jeho bodový odhad nebo rozpětí odhadu braly v úvahu relevantní proměnné. Poté vyhodnotí všechny významné rozdíly mezi jeho odhadem a bodovým odhadem stanoveným vedením. Jestliže usoudí, že je vhodné použít rozpětí odhadu, zúží ho na základě dostupných důkazních informací tak, aby všechny výsledky v rámci rozpětí bylo možné považovat za přiměřené.
Jak spolehlivé jsou související důkazní informace?	<p>Auditor provede minimálně jeden z následujících postupů, přičemž zohlední charakter daného účetního odhadu, charakter důkazních informací, které získá, a vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, včetně toho, zda se jedná o riziko významné:</p> <p>Auditor prověří události, které nastaly po datu účetní závěrky, z hlediska toho, zda podporují odhady provedené vedením. To může být zvláště důležité u některých menších účetních jednotek řízených vlastníkem-manažerem, kde neexistují formalizované kontrolní procedury zaměřující se na účetní odhady.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditor otestuje informace, případné kontroly, metody a předpoklady použité vedením pro tvorbu odhadů. • Na základě dostupných důkazních informací a diskusí s vedením auditor určí vlastní nezávislý bodový odhad nebo přiměřené rozpětí, s nimiž odhad vedení porovná. Rozdíl mezi bodovým odhadem vedení a auditora, resp. krajní hodnotou jím stanoveného rozpětí představuje nesprávnost. • Je-li mezi datem, ke kterému je účetní závěrka sestavena, a datem zprávy auditora delší prodleva, může být účinnou reakcí na účetní odhady provedené vedením (s výjimkou odhadů reálné hodnoty), jestliže auditor prověří, jaké události se v tomto období uskutečnily.

Co je třeba pokrýt	Charakteristika
Není vedení předpojaté?	<ul style="list-style-type: none"> Auditor zjistí, zda neexistují nějaké indikátory svědčící o možné předpojatosti vedení. Příkladem takových indikátorů může být např. to, že vedení změní způsob výpočtu odhadu nebo vybere bodový odhad svědčící o jeho pesimistickém nebo naopak optimistickém přístupu. Signálem předpojatosti může být také případ, kdy se odhady vedení konzistentně pohybují na jedné hranici rozpětí přiměřenosti stanoveného auditorem nebo se v obdobích po sobě následujících přesunují od jedné hranice ke druhé. Příkladem je situace, kdy vedení nabídne podnik k prodeji a jeho cíl, pokud jde o výnos z prodeje, se změní z minimalizace daňové povinnosti na maximalizaci výnosů. Auditor posoudí kumulativní účinek předpojatosti vedení při přípravě účetních odhadů.

Pokud je provádění odhadů složité nebo vyžaduje uplatnění specializovaných technik, může auditor dojít k závěru, že je nutné využít služeb experta (tímto tématem, tj. tím, jak auditor využívá služeb experta, se zabývá kapitola 15.7 prvního dílu (ISA 620)).

11.4 Příprava zprávy auditora

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
540.19	Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda zveřejněné údaje v účetní závěrce související s účetními odhady jsou v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. (viz odstavce A120–A121)
540.20	U účetních odhadů způsobujících významná rizika je auditor povinen posoudit také adekvátnost zveřejnění nejistoty odhadu v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. (viz odstavce A122–A123)

Nakonec auditor rozhodne:

- Zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace. Jestliže takové důkazní informace nemá k dispozici nebo když jím shromážděné důkazní informace svědčí o nesprávnosti odhadů provedených vedením, prodiskutuje svá zjištění s vedením a zváží, zda není nutné změnit vyhodnocení rizik a provést další auditorské postupy;
- Zda jsou účetní odhady s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví přiměřené, nebo zda jsou nesprávné;
- Zda údaje zveřejněné v příloze účetní závěrky o odhadech:
 - Jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
 - Odpovídajícím způsobem upozorňují na nejistotu odhadů, jsou-li odhady zdrojem významných rizik.

Písemná prohlášení

Auditor si od vedení vyžádá písemné prohlášení o přiměřenosti použitých významných předpokladů.

Zvažte rovněž, zda by nebylo vhodné vyžádat si od vedení písemné prohlášení o tom, zda jím použité předpoklady odpovídají tomu, jaká opatření hodlá a je schopno přijmout, pokud jde o oceňování reálnou hodnotou a související informace zveřejňované v příloze.

12. Spřízněné strany

Obsah kapitoly

Auditorské postupy zaměřující se na spřízněné strany a transakce s nimi.

Odkaz na příslušné standardy ISA

550

Schéma 12.0-1

Vyhodnocení rizik

Zjistěte, jaké spřízněné strany účetní jednotka má, resp. zda oproti předchozímu účetnímu období nastaly nějaké změny.
Seznamte se s povahou, rozsahem a účelem transakcí se spřízněnými stranami.
Zvažte riziko podvodu.
Pozorně si během auditu všimněte transakcí se spřízněnými stranami.
Zhodnoťte, zda existují nějaká významná rizika.

Reakce na vyhodnocená rizika

Ukazují nějaké zjištěné skutečnosti na nezveřejněné spřízněné strany?
Získejte důkazní informace k tvrzením vedení týkajícím se povahy, rozsahu a účelu transakcí se spřízněnými stranami.
Jedná-li se o transakci nespádající do běžné obchodní činnosti, zhodnoťte, jak je významná.
Zhodnoťte ocenění a zaúčtování transakcí a zůstatků.
Vyhodnoťte možnost podvodu.

Příprava zprávy audítora

Byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace?
Vyskytla se významná (materiální) nesprávnost?
Jsou informace zveřejněné v příloze účetní závěrky dostatečné?
Vyžádejte si od vedení písemná prohlášení.
O svých zjištěních informujte příslušné osoby.

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
550.9	<p>Cílem auditora je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) seznámit se se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami, a to bez ohledu na skutečnost, zda příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, v míře dostatečné k tomu, aby byl auditor schopen: <ul style="list-style-type: none"> (i) rozpoznat případné faktory rizika podvodu vyplývající ze vztahů a transakcí se spřízněnými stranami, které jsou relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, a (ii) dojít k závěru založenému na získaných důkazních informacích, zda účetní závěrka s ohledem na případný vliv těchto vztahů a transakcí: <ul style="list-style-type: none"> a. podává věrný obraz skutečnosti (u rámců věrného zobrazení) nebo b. není zavádějící (u rámců dodržení požadavků), (b) a v případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda vztahy a transakce se spřízněnými stranami byly správně identifikovány, zaúčtovány a zveřejněny v účetní závěrce v souladu s rámcem.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
550.10	<p>Pro účely standardů ISA mají následující termíny níže uvedený význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) transakce za obvyklých tržních podmínek – transakce realizovaná za podmínek, které by si mezi sebou dohodli kupující a prodávající, kteří jsou ochotni transakci uzavřít a nejsou spřízněni, jednájí nezávisle na sobě a hájí své vlastní zájmy. (b) spřízněná strana – strana, která: (viz odstavce A4–A7) <ul style="list-style-type: none"> (i) je spřízněnou stranou definovanou v příslušném rámci účetního výkaznictví, nebo (ii) v případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje minimální požadavky týkající se spřízněných stran nebo nevymezuje v souvislosti s nimi požadavky žádné: <ul style="list-style-type: none"> a. osoba nebo jiná účetní jednotka, která vykazující účetní jednotku ovládá nebo v ní má podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků, b. jiná účetní jednotka, kterou vykazující jednotka ovládá nebo v ní uplatňuje podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků nebo c. jiná účetní jednotka, která je ovládána společně s vykazující účetní jednotkou tím, že tyto jednotky mají: <ul style="list-style-type: none"> i. tutéž ovládající osobu; ii. vlastníky, kteří jsou blízkými rodinnými příslušníky, nebo iii. společné klíčové členy vedení. <p>Účetní jednotky, které spoluovládá stát (tzn. státní, regionální či místní samospráva), ovšem nejsou považovány za spřízněné, pokud mezi sebou nerealizují významné transakce nebo se významným způsobem nedělí o zdroje.</p>

12.1 Úvodní přehled

Vzhledem k tomu, že spřízněné strany nejsou vzájemně nezávislými subjekty, je s transakcemi mezi nimi realizovanými často spojeno vyšší riziko významné (materiální) nesprávnosti, než je tomu u transakcí mezi nespřízněnými subjekty. Většina rámců účetního výkaznictví proto klade na účtování transakcí mezi spřízněnými stranami a souvisejících zůstatků i na jejich zveřejňování v účetní závěrce speciální požadavky. Smyslem těchto požadavků je umožnit uživatelům účetní závěrky pochopit charakter těchto transakcí/zůstatků a jejich faktické či potenciální dopady.

Následující tabulka shrnuje některé potenciálně rizikové faktory vyskytující se u transakcí se spřízněnými stranami.

Schéma 12.1-1

Charakteristika	
Příliš složité transakce	Spřízněné strany mohou být propojeny rozsáhlou a složitou sítí vzájemných vztahů a struktur.
Některé vztahy a transakce nejsou identifikovány	<ul style="list-style-type: none"> Vedení může některé vztahy se spřízněnými stranami zakrývat, protože jsou příležitostí k uzavírání tajných dohod, k zatajování skutečností nebo manipulaci. Informační systém účetní jednotky nemusí být schopen identifikovat či sumarizovat transakce a nevyrovnané zůstatky mezi ní a jejími spřízněnými stranami. Vedení nemusí o některých vztazích a transakcích se spřízněnými stranami vůbec vědět.
Transakce nejsou realizovány v rámci běžné obchodní činnosti	Transakce se spřízněnými stranami nemusejí být realizovány za běžných tržních podmínek, některé mohou být uskutečněny za cenu vyšší, resp. nižší, než je reálná hodnota, nebo dokonce bez protiplnění.

Odpovědnost za identifikaci spřízněných stran, za jejich zveřejnění v účetní závěrce a náležité účtování transakcí s nimi realizovaných nese vedení. V této souvislosti musí zavést adekvátní vnitřní kontrolu, která zaručí, že transakce se spřízněnými stranami budou správně identifikovány a zaznamenány informačním systémem účetní jednotky a zveřejněny v její účetní závěrce.

Povinností auditora je pozorně si při prověřování záznamů či dokumentů účetní jednotky všimnout informací ukazujících na vztahy se spřízněnými stranami. V rámci toho auditor provádí inspekci některých klíčových dokumentů, nicméně jeho úkolem není detailně zkoumat záznamy a dokumenty speciálně se zřetelem na identifikaci spřízněných stran.

V menších účetních jednotkách budou vnitřní kontrolní procedury pravděpodobně méně sofistikované a neformální. Vedení dokonce ani nemusí mít informace o spřízněných stranách okamžitě k dispozici (účetní systémy menších účetních jednotek většinou nejsou navrženy tak, aby spřízněné strany dokázaly identifikovat). Auditor proto bude pravděpodobně muset provést dotazování a prověřit účty se specifickými protistranami apod., z nichž vycházejí účetní záznamy a údaje zveřejněné v účetní závěrce.

Rámce účetního výkaznictví

Vzhledem k tomu, že spřízněné strany na sobě nejsou nezávislé, vymezuje řada rámců účetního výkaznictví konkrétní požadavky týkající se účtování vztahů, transakcí a zůstatků se spřízněnými stranami a jejich zveřejnění v účetní závěrce. Cílem je, aby se uživatelé závěrky mohli seznámit s povahou těchto položek a s jejich skutečným nebo potenciálním vlivem na účetní závěrku.

Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví definuje požadavky týkající se účtování a zveřejňování spřízněných stran, je povinností auditora provést auditorské postupy sloužící k identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti vyplývajících ze skutečnosti, že účetní jednotka vztahy a transakce se spřízněnými stranami nebo příslušné zůstatky správně nezaúčtovala a nezveřejnila v souladu s požadavky daného rámce, a rovněž auditorské postupy reagující na tato rizika.

I když příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje jen minimální požadavky týkající se spřízněných stran, nebo dokonce neobsahuje žádné takové požadavky, musí se auditor přesto se vztahy a transakcemi účetní jednotky se spřízněnými stranami seznámit v míře dostatečné k tomu, aby byl schopen dojít k závěru, zda účetní závěrka s ohledem na případný vliv těchto vztahů a transakcí:

- podává věrný obraz skutečnosti (u rámců věrného zobrazení) nebo
- není zavádějící (u rámců dodržení požadavků).

Pokud auditor identifikuje informace naznačující existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo nezveřejnilo v účetní závěrce, je povinen určit, zda související okolnosti potvrzují existenci těchto vztahů nebo transakcí.

Odpovědnosti auditora týkající se spřízněných stran a transakcí s nimi a auditorské postupy, které auditor v této souvislosti provádí, upravuje ISA 550.

Schéma 12.1-2

Co je povinností auditora	Charakteristika
Příslušný rámec účetního výkaznictví definuje jen minimální (nebo žádné) požadavky týkající se spřízněných stran	Auditor se musí seznámit se vztahy a transakcemi účetní jednotky, které se týkají spřízněných stran, tak aby byl schopen: <ul style="list-style-type: none"> • Rozpoznat případné faktory rizika podvodu vyplývající ze vztahů a transakcí se spřízněnými stranami, které jsou relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem; • Na základě získaných důkazních informací rozhodnout, zda účetní závěrka s ohledem na případný vliv těchto vztahů a transakcí podává věrný obraz skutečnosti (u rámců věrného zobrazení) nebo zda není zavádějící (u rámců dodržení požadavků).
Příslušný rámec účetního výkaznictví definuje požadavky týkající se spřízněných stran	Kromě výše uvedených povinností musí auditor navíc získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní splnit požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví týkající se vztahů, transakcí a zůstatků se spřízněnými stranami.

12.2 Vyhodnocení rizik

Odstavec č.	Cítace příslušných ustanovení ISA
550.11	Auditor je povinen provést v rámci postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností, které po něm během auditu požadují ISA 315 a ISA 240, auditorské postupy a související činnosti popsané v odstavcích 12 – 17 s cílem získat informace důležité k identifikování rizik významné (materiální) nesprávnosti, která souvisejí se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami. (viz odstavec A8)
550.12	Během diskuze v rámci týmu provádějícího zakázku, které požadují ISA 315 a ISA 240, musí být posouzena náchylnost účetní závěrky k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, které mohly vyplynout ze vztahů nebo transakcí účetní jednotky se spřízněnými stranami. (viz odstavce A9–A10)
550.13	Auditor je povinen dotazováním vedení zjistit: <ul style="list-style-type: none"> (a) totožnost spřízněných stran účetní jednotky, včetně změn oproti předchozímu období, (viz odstavce A11–A14) (b) povahu vztahů mezi účetní jednotkou a těmito spřízněnými stranami, a (c) to, zda účetní jednotka uzavřela s těmito spřízněnými stranami během období nějaké transakce, a pokud ano, seznámit se s druhem a účelem transakce.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
550.14	<p>Auditor je povinen využít dotazování vedení a dalších zaměstnanců účetní jednotky a provést další postupy vyhodnocení rizik, které považuje za vhodné, s cílem seznámit se s případnými kontrolními mechanismy, které vedení zavedlo pro tyto účely: (viz odstavce A15–A20)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identifikace, zaúčtování a zveřejnění vztahů a transakcí se spřízněnými stranami v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, (b) povolování a schvalování významných transakcí a ujednání se spřízněnými stranami a (viz odstavec A21) (c) povolování a schvalování významných transakcí a ujednání nespádajících do běžné obchodní činnosti.
550.15	<p>V průběhu auditu je auditor povinen si při inspekci záznamů či dokumentů pozorně všimnout ujednání nebo dalších informací, které by mohly naznačovat existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nich auditora neinformovalo. (viz odstavce A22–A23)</p> <p>Auditor je povinen prověřit zejména následující materiály a zjistit, zda obsahují náznaky existence vztahů či transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nich auditora neinformovalo:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) bankovní a právní konfirmace získané v rámci auditorských postupů, (b) zápisy z jednání akcionářů a osob pověřených správou a řízením, a (c) další záznamy či dokumenty, které auditor považuje za nutné s ohledem na situaci v účetní jednotce.
550.16	<p>Pokud auditor odhalí během provádění auditorských postupů vyžadovaných odstavcem 15 nebo pomocí jiných auditorských postupů významné transakce nespádající do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, je povinen zjistit prostřednictvím dotazování u vedení: (viz odstavec A24–A25)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) povahu těchto transakcí a (viz odstavec A26) (b) to, zda by do těchto transakcí mohly být zapojeny spřízněné strany. (viz odstavec A27)
550.17	<p>Auditor je povinen sdílet důležité informace získané o spřízněných stranách účetní jednotky s ostatními členy týmu provádějícího zakázku. (viz odstavec A28)</p>
550.18	<p>V zájmu splnění požadavku ISA 315 týkajícího se identifikace rizik významné (materiální) nesprávnosti je auditor povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami a určit, zda jsou některá z těchto rizik riziky významnými. Při tomto určování je auditor povinen nakládat s identifikovanými významnými transakcemi se spřízněnými stranami, které nespádají do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, jako s transakcemi, které vedou ke vzniku významných rizik.</p>
550.19	<p>Jestliže auditor identifikuje při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností ve spojitosti se spřízněnými stranami faktory rizika podvodu (včetně okolností týkajících se existence spřízněné strany s dominantním vlivem), je povinen přihlédnout k těmto informacím při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu v souladu s ISA 240. (viz odstavce A6, A29–A30)</p>

Následující tabulka popisuje záležitosti, jimiž se auditor zabývá v rámci identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti vyplývajících ze vztahů a transakcí se spřízněnými stranami.

Schéma 12.2-1

Identifikace rizik	Charakteristika
Existence/ charakter/ vliv spřízněných stran a transakcí s nimi	<p>Dotazováním u vedení zjistíte následující:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Totožnost spřízněných stran účetní jednotky, včetně změn oproti předchozímu období. • Charakter vztahů mezi účetní jednotkou a spřízněnými stranami. • Druh a účel transakcí se spřízněnými stranami. • Jaké kontroly vedení zavedlo pro následující účely: <ul style="list-style-type: none"> • Identifikace, zaúčtování a zveřejnění vztahů a transakcí se spřízněnými stranami v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví; • Povolování a následné schvalování významných transakcí a ujednání se spřízněnými stranami; • Povolování a následné schvalování významných transakcí, které nejsou realizovány v rámci běžné obchodní činnosti.
Zvažte možnost podvodu	<p>Prodiskutujte v auditorském týmu, jak náchylná je účetní závěrka dané účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, jež by mohly vyplynout ze vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami.</p> <p>Dále zvažte, zda nemá ve vedení dominantní postavení jediná osoba nebo malá skupina osob, aniž by tento stav byl kompenzován náležitými vnitřními kontrolami.</p> <p>O dominantním vlivu spřízněné strany svědčí následující skutečnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Spřízněná strana vetovala důležitá podnikatelská rozhodnutí přijatá vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením; • Spřízněná strana uděluje konečný souhlas s významnými transakcemi; • O podnikatelských návrzích předložených spřízněnou stranou mezi sebou vedení a osoby pověřené správou a řízením diskutují minimálně nebo vůbec; • Transakce se spřízněnou stranou (nebo blízkým rodinným příslušníkem spřízněné strany) jsou jen zřídka nezávisle kontrolovány a schvalovány. <p>Dominantní vliv může být někdy uplatňován v situacích, kdy spřízněná strana hrála rozhodující úlohu při zakládání účetní jednotky a nadále hraje rozhodující roli při jejím řízení.</p> <p>Jestliže zjistíte nějaké faktory svědčící o riziku podvodu, vyhodnoťte související riziko významné (materiální) nesprávnosti. Dojdete-li k závěru, že takové riziko existuje, navrhněte, jak na ně bude reagovat.</p>
Při inspekci záznamů nebo dokumentů si všimněte signálů o spřízněných stranách	<p>V průběhu auditu si při inspekci záznamů nebo dokumentů pozorně všimněte signálů svědčících o dosud nezveřejněných vztazích nebo transakcích se spřízněnými stranami. V této souvislosti se zaměřte především na následující záznamy a dokumenty:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bankovní a právní confirmace; • Zápisy z jednání akcionářů a osob pověřených správou a řízením; • Další záznamy či dokumenty, které by mohly být z hlediska spřízněných stran relevantní. <p>Pokud zjistíte nějaké nové informace o spřízněných stranách, podělte se o ně s ostatními členy auditorského týmu.</p>

Identifikace rizik	Charakteristika
Identifikujte významná rizika	Zdrojem významného rizika budou významné transakce se spřízněnými stranami, které nejsou realizovány v rámci běžné obchodní činnosti.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

U menších účetních jednotek je identifikace transakcí se spřízněnými stranami často obtížná. Pokud klient používá nějaký standardní účetní software, zvažte, zda by nebylo vhodné udělat si kopii zaúčtovaných transakcí a nainportovat je do tabulkového procesoru. V něm lze pomocí vhodně zvolených kritérií vybrat informace o odběratelích/dodavatelích, s nimiž účetní jednotka realizovala pouze několik málo, nicméně velkých transakcí nebo s nimiž realizovala transakce významné velikostí či neobvyklým charakterem.

12.3 Reakce na vyhodnocená rizika

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
550.20	V rámci plnění požadavku ISA 330, aby auditor reagoval na vyhodnocená rizika, auditor navrhne a provede další auditorské postupy za účelem získání dostatečných a vhodných důkazních informací o vyhodnocených rizicích významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami. Tyto auditorské postupy musí zahrnovat postupy vyžadované odstavci 21–24. (viz odstavce A31–A34)
550.21	Pokud auditor identifikuje ujednání či informace naznačující existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, je auditor povinen určit, zda související okolnosti potvrzují existenci těchto vztahů nebo transakcí.
550.22	Jestliže auditor identifikuje spřízněné strany nebo významné transakce s nimi, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, je povinen: <ul style="list-style-type: none"> (a) urychleně poskytnout relevantní informace ostatním členům týmu provádějícího zakázku, (viz odstavec A35) (b) v případě, že příslušný rámec účetního výkaznictví stanovuje požadavky týkající se spřízněných stran: <ul style="list-style-type: none"> (i) požádat vedení, aby identifikovalo všechny transakce s nově identifikovanými spřízněnými stranami k auditorovu dalšímu vyhodnocení, a (ii) dotazováním zjistit, proč kontroly účetní jednotky nad vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami neumožnily identifikaci nebo zveřejnění vztahů či transakcí se spřízněnými stranami, (c) provést vhodné auditorské testy věcné správnosti týkající se těchto nově identifikovaných spřízněných stran nebo významných transakcí se spřízněnými stranami, (viz odstavec A36) (d) znovu prověřit riziko, že mohou existovat další spřízněné strany nebo významné transakce se spřízněnými stranami, které vedení doposud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, a dle potřeby provést dodatečné auditorské postupy, (e) vyhodnotit dopady na audit, pokud bude zjevné, že vedení jej neinformovalo záměrně (což může naznačovat rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu). (viz odstavec A37)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
550.23	U identifikovaných významných transakcí se spřízněnými stranami, které nespádají do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, je auditor povinen: <ul style="list-style-type: none"> (a) prověřit případné podkladové smlouvy či dohody a posoudit, zda: <ul style="list-style-type: none"> (i) obchodní opodstatnění transakcí (nebo jeho absence) naznačuje, že transakce mohly být uzavřeny s cílem dopustit se podvodného účetního výkaznictví nebo maskovat zpronevěru majetku, (viz odstavce A38–A39) (ii) podmínky transakcí odpovídají vysvětlením vedení a (iii) byly transakce řádně zaúčtovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, a (b) získat důkazní informace o tom, že transakce byly řádně schváleny. (viz odstavce A40–A41)
550.24	Jestliže vedení zveřejnilo v účetní závěrce tvrzení, že transakce se spřízněnou stranou byla uskutečněna za podmínek rovnocenných podmínkám transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek, je auditor povinen získat o takovém tvrzení dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavce A42–A45)

Následující tabulka shrnuje záležitosti, které auditor zvažuje při reagování na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti vyplývající ze vztahů a transakcí se spřízněnými stranami.

Schéma 12.3-1

Na co je nutné se zaměřit	Charakteristika
Pokud auditor zjistí informace naznačující existenci jemu dosud neznámých vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami	<ul style="list-style-type: none"> • Přesvědčí se, zda související okolnosti skutečně potvrzují existenci těchto vztahů nebo transakcí; • Urychleně tyto informace sdělí ostatním členům auditorského týmu; • Vyzve vedení, aby mu dalo soupis všech transakcí s příslušnou spřízněnou stranou; • Pokud je objevena dříve neidentifikovaná spřízněná strana, je nutné ptát se po příčině. Může se jednat o: <ul style="list-style-type: none"> – Selhání vnitřních kontrol týkajících se spřízněných stran, – Podvod (nezveřejnění spřízněné strany se jeví jako záměr vedení); • Prověří riziko, že mohou existovat další nezveřejněné spřízněné strany nebo významné transakce s nimi a podle potřeby provede další auditorské postupy; • Provede vhodné testy věcné správnosti.
Významné transakce se spřízněnými stranami nespádající do běžné obchodní činnosti	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor prověří podkladové smlouvy či dohody a posoudí, zda: <ul style="list-style-type: none"> – Důvod, proč byla transakce provedena, svědčí o podvodném účetním výkaznictví nebo o snaze maskovat zpronevěru majetku, – Podmínky transakce odpovídají informacím, které podalo vedení, – Byly transakce řádně zaúčtovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví; • Ujistí se o tom, že transakce byly řádně povoleny a následně schváleny.
Tvrzení vedení	<p>Auditor získá dostatečné a vhodné důkazní informace k tvrzením vedení o charakteru a rozsahu transakcí se spřízněnými stranami.</p> <p>Posoudí, zda externí konfirmace zůstatků jsou zdrojem spolehlivých důkazních informací.</p> <p>Posoudí návratnost částek vykázaných na konci účetního období a jejich ocenění.</p>

12.4 Příprava zprávy auditora

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
550.25	Při formulování výroku k účetní závěrce v souladu s ISA 700 je auditor povinen vyhodnotit, zda: (viz odstavec A46) (a) byly identifikované vztahy a transakce se spřízněnými stranami řádně zaúčtovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a (viz odstavec A47) (b) dopady vztahů a transakcí se spřízněnými stranami: (i) brání tomu, aby účetní závěrka podávala věrný obraz skutečnosti (u rámců věrného zobrazení), nebo (ii) vedou k tomu, že je účetní závěrka zavádějící (u rámců dodržení požadavků).
550.26	Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví stanovuje požadavky týkající se spřízněných stran, je auditor povinen získat písemná prohlášení vedení, případně osob pověřených správou a řízením, o tom, že vedení: (viz odstavce A48–A49) (a) informovalo auditora o totožnosti spřízněných stran účetní jednotky a o všech vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, o nichž ví, a (b) řádně zaúčtovalo a zveřejnilo tyto vztahy a transakce v souladu s požadavky rámce.
550.27	Pokud se na řízení účetní jednotky nepodílejí všechny osoby pověřené správou a řízením, je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o významných záležitostech zjištěných během auditu ve spojitosti se spřízněnými stranami účetní jednotky. (viz odstavec A50)
550.28	Auditor je povinen v dokumentaci auditu uvést jména identifikovaných spřízněných stran a povahu jejich vztahů.

Auditor se při přípravě své zprávy zaměřuje na následující záležitosti.

Schéma 12.4-1

Na co je nutné se zaměřit	Charakteristika
Zdokumentujte a informujte	<ul style="list-style-type: none"> V dokumentaci auditu je nutné uvést jména/názvy identifikovaných spřízněných stran a povahu vztahů s nimi; Osoby pověřené správou a řízením je nutné informovat o veškerých významných záležitostech, které vyplynuly z auditu a týkají se spřízněných stran.
Vyžádejte si od vedení písemné prohlášení	<p>Je třeba vyžádat si od vedení (a od osob pověřených správou a řízením) písemné prohlášení potvrzující následující skutečnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> Že byly zveřejněny všechny spřízněné strany a transakce s nimi; Že byly tyto vztahy a transakce náležitě zaúčtovány a zveřejněny v účetní závěrce.
Určete, zda je nezbytná modifikace výroku auditora	<p>Výrok ve zprávě auditora je nutné modifikovat v následujících případech:</p> <ul style="list-style-type: none"> Auditor nebyl schopen získat o spřízněných stranách a transakcích s nimi dostatečné a vhodné důkazní informace; Auditor nepovažuje informace, které vedení zveřejnilo o spřízněných stranách v příloze účetní závěrky (v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví), za dostatečné.

13. Události po datu účetní závěrky

Obsah kapitoly

Odkaz na příslušné standardy ISA

Povinnosti auditora týkající se událostí po datu účetní závěrky.

560

Odstavec č.

Cíl(e) ISA

560.4

Cílem auditora je:

- (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora a které vyžadují úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění v této účetní závěrce, byly do této účetní závěrky náležitě zahrnuty v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a
- (b) náležitě reagovat na skutečnosti, o kterých se auditor dozvěděl po datu zprávy auditora a které, kdyby o nich auditor věděl k datu zprávy auditora, by mohly vést k úpravě této zprávy.

Odstavec č.

Citace příslušných ustanovení ISA

560.5

Pro účely mezinárodních auditorských standardů níže uvedené termíny jsou v textu použity v následujícím významu:

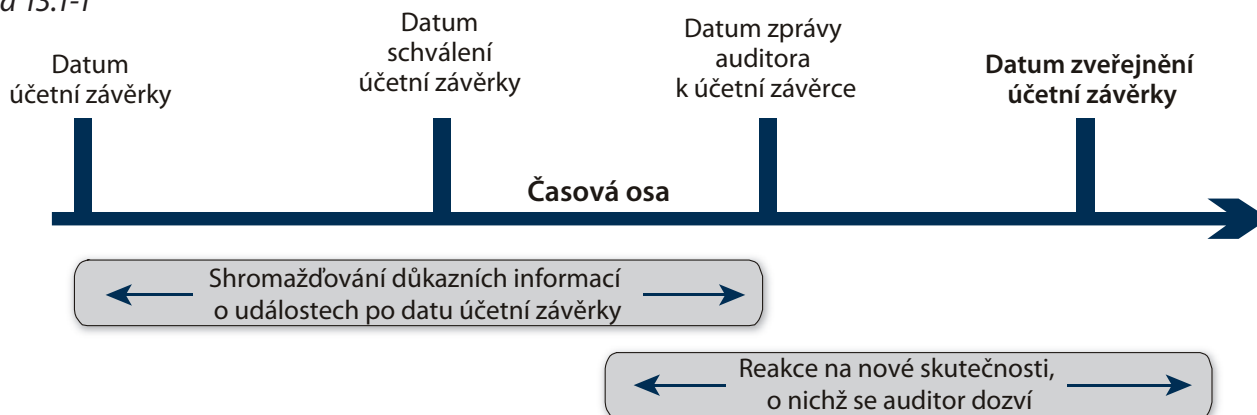
- (a) datum účetní závěrky – datum posledního dne posledního účetního období, za něž je účetní závěrka sestavena,
- (b) datum schválení účetní závěrky – datum, ke kterému byly sestaveny všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku včetně přílohy účetní závěrky, a odpovědní činitelé prohlásili, že za tuto účetní závěrku převzali odpovědnost, (viz odstavec A2)
- (c) datum zprávy auditora – datum, které auditor uvede ve své zprávě k účetní závěrce v souladu s ISA 700, (viz odstavec A3)
- (d) datum zveřejnění účetní závěrky – datum, kdy jsou zpráva auditora a auditorem ověřená účetní závěrka zpřístupněny třetím stranám, (viz odstavce A4–A5)
- (e) události po datu účetní závěrky – události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, a skutečnosti, o kterých se auditor dozvěděl po datu zprávy auditora.

13.1 Úvodní přehled

Tento standard upravuje povinnosti auditora týkající se událostí po datu účetní závěrky.

Události po datu účetní závěrky jsou ty, které se uskuteční po skončení účetního období, za které se účetní závěrka sestavuje. Následující schéma znázorňuje klíčové mezníky sestavování a vydávání účetní závěrky a jejího auditu.

Schéma 13.1-1



Výraz „události po datu účetní závěrky“ označuje:

- Události nastalé mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora;
- Skutečnosti, o nichž se auditor dozví po datu zprávy auditora.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
560.6	Auditor je povinen provést takové postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že byly zjištěny všechny události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, které vyžadují úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce. Nepředpokládá se však, že auditor bude provádět dodatečné ověření skutečností, u kterých dříve použité postupy poskytly uspokojivé závěry. (viz odstavec A6)
560.7	Auditor je povinen provést postupy požadované v odstavci 6 tak, aby zahrnovaly období počínající datem účetní závěrky a končící co nejbližší k datu zprávy auditora. Auditor je povinen vzít v úvahu vyhodnocení auditorského rizika při určení rozsahu a povahy těchto auditorských postupů, které obvykle zahrnují: (viz odstavce A7–A8) (a) seznámení se s postupy, které používá vedení účetní jednotky k identifikaci událostí po datu účetní závěrky, (b) dotazování vedení, a popřípadě osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, zda po datu účetní závěrky nastaly události, které by mohly mít vliv na účetní závěrku, (viz odstavec A9) (c) seznámení se s případnými zápisy z jednání vlastníků, porad vedení účetní jednotky nebo porad osob pověřených správou a řízením účetní jednotky konaných po datu účetní závěrky a dotazování se na záležitosti diskutované na jednáních, z nichž nejsou k dispozici zápisy, (viz odstavec A10) (d) seznámení se s posledními mezitímními účetními výkazy sestavenými po datu řádné účetní závěrky, pokud jsou k dispozici.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
560.8	Jestliže auditor na základě postupů požadovaných v odstavcích 6 a 7 zjistí události, které vyžadují úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce, je povinen posoudit, zda je každá z těchto událostí náležitě v účetní závěrce zobrazena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
560.9	Auditor je povinen vyžádat si od vedení účetní jednotky, popřípadě od osob pověřených správou a řízením, písemné prohlášení podle ISA 580, že u všech událostí po datu účetní závěrky, u kterých příslušný rámec účetního výkaznictví vyžaduje úpravu nebo zveřejnění údajů, došlo k úpravě nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce.
560.10	Po datu zprávy auditora není auditor povinen provádět žádné auditorské postupy týkající se dané účetní závěrky. Nicméně, zjistí-li po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky skutečnosti, které by byly vyžadovaly úpravu zprávy auditora, kdyby o nich auditor k datu této zprávy věděl, auditor je povinen: (viz odstavec A 11) (a) projednat tyto záležitosti s vedením účetní jednotky, případně s osobami pověřenými správou a řízením, (b) určit, zda účetní závěrka musí být upravena, a pokud ano, (c) vyžádat si informaci, jak se chce vedení vypořádat v účetní závěrce s těmito skutečnostmi.
560.11	Pokud vedení upraví účetní závěrku, auditor je povinen: (a) provést dle okolností nezbytné auditorské postupy týkající se provedených úprav účetní závěrky, (b) pokud se neuplatní okolnosti uvedené v odstavci 12, pak: (i) rozšířit auditorské postupy uvedené v odstavcích 6 a 7 do data nové zprávy auditora a (ii) vydat novou zprávu auditora k upravené účetní závěrce. Nová zpráva auditora nesmí být datována dříve, než je datum schválení upravené účetní závěrky.
560.12	Jestliže právní předpisy nebo rámec účetního výkaznictví nezakazují vedení účetní jednotky omezit úpravy účetní závěrky pouze na dopady těch událostí po datu účetní závěrky, které vyvolaly nutnost úpravy účetní závěrky, a osobám odpovědným za schválení účetní závěrky není zakázáno omezit své schválení pouze na provedené úpravy, pak auditor může omezit auditorské postupy týkající se událostí po datu účetní závěrky požadované v odstavci 11 b (i) jen na provedené úpravy. V tom případě auditor je povinen: (a) upravit zprávu auditora tak, aby obsahovala dodatečné datum vztahující se pouze k provedené úpravě účetní závěrky, a tím poukázat na to, že auditorské postupy týkající se událostí po datu účetní závěrky jsou omezeny jen na úpravu účetní závěrky popsanou v příslušné části přílohy účetní závěrky, nebo (viz odstavec A12) (b) vydat novou nebo upravenou zprávu auditora, která bude zahrnovat v odstavci obsahujícím zdůraznění skutečnosti nebo v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti prohlášení, že auditorské postupy týkající se událostí po datu účetní závěrky jsou omezeny jen na úpravu účetní závěrky popsanou v příslušné části přílohy účetní závěrky.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
560.13	<p>V některých jurisdikcích právní předpisy nebo rámec účetního výkaznictví nemusí vyžadovat, aby vedení účetní jednotky zveřejnilo upravenou účetní závěrku, a tedy auditor nemusí vydávat upravenou nebo novou zprávu auditora. Nicméně jestliže vedení neupraví účetní závěrku, přestože se auditor domnívá, že by měla být upravena, pak: (viz odstavce A13–A14)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) pokud zpráva auditora nebyla dosud předána účetní jednotce, auditor je povinen modifikovat svůj výrok v souladu s ISA 705 a poté předat zprávu auditora, nebo (b) pokud byla zpráva auditora již předána účetní jednotce, auditor je povinen informovat vedení, a pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky ve vedení této jednotky, pak i všechny osoby pověřené řízením, aby nezveřejňovaly účetní závěrku třetím stranám, dokud nebudou provedeny příslušné úpravy. Pokud účetní závěrka byla přesto následně zveřejněna bez nezbytných úprav, auditor je povinen podniknout vhodné kroky, aby se pokusil zabránit tomu, že třetí strany budou spoléhat na zprávu auditora. (viz odstavce A15–A16)
560.14	<p>Po zveřejnění účetní závěrky není auditor povinen provádět žádné další auditorské postupy týkající se dané účetní závěrky. Jestliže se však auditor dozví o skutečnosti, která existovala k datu zprávy auditora a která, pokud by mu v té době byla známa, by byla mohla vést k vydání modifikované zprávy, je auditor povinen učinit následující:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) projednat záležitost s vedením účetní jednotky, a pokud je to vhodné, i s osobami pověřenými správou a řízením, (b) posoudit, zda účetní závěrka má být upravena, a pokud ano, (c) vyžádat si informaci, jak se chce vedení vypořádat v účetní závěrce s těmito skutečnostmi.
560.15	<p>Pokud vedení upraví účetní závěrku, pak je auditor povinen učinit toto: (viz odstavec A17)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) vykonat dle okolností nezbytné auditorské postupy týkající se provedených úprav účetní závěrky, (b) ověřit kroky vedení účetní jednotky k zajištění toho, aby kdokoli, kdo obdržel dříve zveřejněnou účetní závěrku se zprávou auditora k této účetní závěrce, byl o vzniklé situaci informován. (c) pokud se neuplatní okolnosti uvedené v odstavci 12: <ul style="list-style-type: none"> (i) rozšířit auditorské postupy uvedené v odstavcích 6 a 7 až do data vydání nové zprávy auditora, přičemž datum vydání nové zprávy auditora je nejdříve k datu schválení upravené účetní závěrky, a (ii) vydat novou zprávu auditora k upravené účetní závěrce, (d) pokud se uplatní okolnosti v odstavci 12, upravit zprávu auditora nebo vydat novou zprávu auditora, jak je požadováno v odstavci 12.
560.16	<p>Auditor je povinen zahrnout do nové nebo upravené zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, kde odkáže na příslušnou část přílohy účetní závěrky, která podrobněji rozvádí důvody k úpravě dříve vydané účetní závěrky, a na dříve vydanou zprávu auditora.</p>
560.17	<p>Pokud vedení účetní jednotky neučiní nezbytné kroky k zajištění toho, aby kdokoli, kdo obdržel dříve zveřejněnou účetní závěrku, byl informován o dané situaci, a neupraví účetní závěrku, když se auditor domnívá, že by měla být upravena, pak je auditor povinen informovat vedení, a pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením ve vedení, pak i všechny osoby pověřené správou a řízením, že má v úmyslu podniknout kroky k tomu, aby se třetí strany nespolehaly na zprávu auditora. Pokud ani po této informaci vedení nebo osoby pověřené správou a řízením neučiní příslušné kroky, auditor je povinen podniknout vhodné kroky, aby se pokusil zabránit tomu, že třetí strany budou spoléhat na zprávu auditora. (viz odstavec 18)</p>

Datum schválení účetní závěrky

Následující tabulka shrnuje skutečnosti relevantní pro datum schválení účetní závěrky.

Schéma 13.1-2

Datum schválení	Datem schválení je ten z následujících dvou termínů, který nastane dříve: Datum, kdy orgán s příslušnou pravomocí : <ul style="list-style-type: none"> • Stanoví, zda byly sestaveny všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku, včetně její přílohy; • Prohlásí, že převzal za účetní závěrku odpovědnost.
Orgán s příslušnou pravomocí	<ul style="list-style-type: none"> • Osoby vymezené právními předpisy, které se řídí předepsaným postupem schvalování účetní závěrky; • Osoby, které určí sama účetní jednotka a které se řídí vlastním postupem schvalování účetní závěrky.
Schválení závěrky akcionáři (společníky)	Jestliže účetní závěrka musí být schválena rovněž akcionáři (společníci) účetní jednotky, není auditorův závěr, že získal dostatečné a vhodné důkazní informace pro účely výroku k účetní závěrce, na tento souhlas nijak vázán.

Při identifikaci událostí po datu účetní závěrky a jejich dopadu provádí auditor následující postupy.

Schéma 13.1-3

Na co je nutné se zaměřit	Charakteristika
Identifikace případných událostí po datu účetní závěrky	<p>Při zjišťování událostí po datu účetní závěrky, které by vyžadovaly úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění v její příloze, provádí auditor například následující postupy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Seznámí se s případnými opatřeními, která vedení podniklo, aby zjistilo, zda po datu účetní závěrky nenastaly nějaké relevantní události; • Zeptá se vedení (a osob pověřených správou a řízením) na následující záležitosti: <ul style="list-style-type: none"> – nové smluvní závazky, půjčky nebo záruky, – realizovaný nebo plánovaný prodej nebo nákup majetku, – zvýšení vlastního kapitálu nebo nová emise akcií či dluhopisů, – dohody o fúzi či likvidaci, – zestátněný nebo zničený majetek účetní jednotky (např. požárem nebo povodní), – soudní spory, nároky či jiné podmíněné položky, – provedené nebo plánované neobvyklé účetní úpravy, – události, k nimž došlo nebo pravděpodobně dojde a které zpochybňují správnost předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky nebo jiných účetních pravidel, – události, které mají vliv na účetní odhady nebo výši rezerv v účetní závěrce, – události relevantní z hlediska návratnosti majetku; • Seznámí se s případnými zápisy z jednání (vedení nebo osob pověřených správou a řízením), které se konaly po datu účetní závěrky, a dotazováním zjistí záležitosti diskutované na jednáních, z nichž nejsou zápisy zatím k dispozici; • Seznámí se s případnými zprávami sestavenými k pozdějšímu datu, než je datum účetní závěrky.

Na co je nutné se zaměřit	Charakteristika
Písemná prohlášení vedení	Auditor zváží, zda je třeba, aby si pro účely důkazních informací vyžádal k některým událostem po datu účetní závěrky od vedení písemná prohlášení (protože díky tomu získá dostatečné a vhodné důkazní informace).
Skutečnosti, o nichž se auditor dozví po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor takovou záležitost prodiskutuje s vedením (a osobami pověřenými správou a řízením); • Rozhodne, zda účetní závěrka musí být upravena, a pokud ano: <ul style="list-style-type: none"> – Vyžádá si od vedení informaci o tom, jak se hodlá s touto záležitostí v účetní závěrce vypořádat, – Provede případné další auditorské postupy, které jsou nezbytné, – Vydá novou zprávu auditora k upravené účetní závěrce. Ta může být opatřena dvojím datem, tj. původním a novým, vztahujícím se pouze k úpravě (viz kapitola 13.2 prvního dílu) nebo v ní může být uveden odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti; • Jestliže vedení účetní závěrku neupraví, auditor vydá modifikovaný výrok. • Pokud byla zpráva auditora účetní jednotce již předána, auditor oznámí vedení (a osobám pověřeným správou a řízením), že účetní závěrku nemá vydávat, dokud nebudou provedeny příslušné úpravy. • Pokud je účetní závěrka přes toto upozornění vydána, auditor (po poradě s právním zástupcem) podnikne vhodné kroky, aby uživatelé účetní závěrky na zprávu auditora nespoležali.
Skutečnosti, o nichž se auditor dozví až po vydání účetní závěrky	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor takovou záležitost prodiskutuje s vedením (a osobami pověřenými správou a řízením); • Rozhodne, zda účetní závěrka musí být upravena, a pokud ano, vyžádá si od vedení informaci o tom, jak se hodlá s touto záležitostí v účetní závěrce vypořádat; • Jestliže vedení účetní závěrku upraví: <ul style="list-style-type: none"> – Auditor provede auditorské postupy, jimiž pokryje události po datu účetní závěrky až do data své nové zprávy; lze také stávající zprávu jen upravit a opatřit ji dvojím datem, tj. původním a novým, vztahujícím se pouze k dané úpravě (viz kapitola 13.2 prvního dílu), – Provede případné další auditorské postupy, které jsou nezbytné, – Ověř si, jaká opatření vedení účetní jednotky podniklo, aby všechny osoby, které dříve zveřejněnou účetní závěrku se zprávou auditora obdržely, byly o vzniklé situaci informovány, – Vydá novou zprávu auditora k upravené účetní závěrce; • Vydá novou nebo upravenou zprávu auditora, do níž bude doplněn odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti (viz kapitola 13.2 prvního dílu). Jestliže vedení nepodnikne příslušná opatření, aby všechny osoby, které dříve zveřejněnou účetní závěrku obdržely, byly o vzniklé situaci informovány: <ul style="list-style-type: none"> – Auditor sdělí vedení (a osobám pověřeným správou a řízením), že podnikne vhodné kroky, aby uživatelé účetní závěrky na zprávu auditora nespoležali; • Pokud vedení (a osoby pověřené správou a řízením) přes toto upozornění nepřijmou relevantní opatření, auditor podnikne vhodné kroky (např. se poradí s právním zástupcem), aby uživatelé účetní závěrky na zprávu auditora nespoležali.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Je ve společném zájmu auditora i klienta, aby byly auditorské práce nutné pro vydání zprávy auditora dokončeny co nejdříve. Pak bude rozsah prací, které bude nutné provést v souvislosti s identifikací, vyhodnocením a případně zveřejněním událostí, k nimž dojde po datu účetní závěrky, minimální.

13.2 Dvojitá datace zprávy auditora

Auditor musí v souvislosti s událostmi po datu účetní závěrky, o nichž se dozví až po datu své zprávy, často provádět další práce týkající se zůstatků účtů, účetních odhadů, rezerv a dalších údajů zveřejněných v účetní závěrce. Na jejich základě pak vydá novou zprávu, jejíž datum nesmí předcházet datu schválení upravené účetní závěrky.

U některých událostí po datu účetní závěrky lze tyto dodatečně prováděné auditorské postupy omezit tak, že se budou týkat výhradně úpravy účetní závěrky, vymezené v příslušném odstavci přílohy. V takovém případě (za předpokladu, že to dovolují právní předpisy daného státu) lze ve zprávě auditora ponechat původní datum a současně doplnit nové (dvojitá datace), které bude uživatele účetní závěrky informovat o tom, že auditorské postupy provedené po původním datu se omezovaly jen na to, co bylo předmětem úpravy účetní závěrky.

Příklad dvojitá datace zprávy auditora:

- Původní datum zprávy auditora je 15. září 20XX;
- 22. října 20XX účetní jednotka oznámí prodej významné části svého podniku. Vedení doplní do přílohy nový bod (Y), ve kterém popíše tuto událost;
- Auditor dokončí ověřování skutečností uvedených v bodě Y 3. listopadu 20XX.

Dvojitá datace bude ve zprávě auditora uvedena následovně:

„15. září 20XX, resp. pro bod Y přílohy účetní závěrky 3. listopadu 20XX.“

14. Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky

Obsah kapitoly

Povinnosti auditora při posuzování toho, jak vedení použilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky při sestavování účetní závěrky a jak vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

Odkaz na příslušné standardy ISA

570

Schéma 14.0-1

Vyhodnocení rizik

Zjistěte/zeptejte se vedení, zda existují nějaké události/okolnosti, které by mohly zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat.

Prostudujte si, jak vedení tyto události/okolnosti vyhodnotilo a jak na ně hodlá reagovat.

Během auditu si všimněte signálů svědčících o takových událostech/okolnostech.

Reakce na vyhodnocená rizika

Jestliže byly takové události/okolnosti zjištěny:

- Zeptejte se vedení, jaká opatření plánuje;
- Vyhodnoťte opatření, která vedení plánuje;
- Provéřte spolehlivost vstupních údajů a předpokladů použitých pro prognózy peněžních toků.

Zeptejte se vedení na další události/okolnosti, které se objevily až po datu jeho vyhodnocení.

Vyhodnoťte další skutečnosti a informace, které se objeví.

Příprava zprávy auditora

Rozhodněte, zda:

- S ohledem na zjištěné události/okolnosti existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o další trvání účetní jednotky.
- Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je správný.

Popisuje účetní závěrka přiměřeně události/okolnosti zpochybňující předpoklad nepřetržitého trvání a upozorňuje na významnou (materiální) nejistotu?

Vyžádejte si od vedení písemná prohlášení.

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
570.9	<p>Cílem auditora je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se toho, zda vedení při sestavování účetní závěrky správně použilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky; (b) na základě získaných důkazních informací rozhodnout, zda neexistuje významná (materiální) nejistota v souvislosti s událostmi nebo okolnostmi, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat, a (c) určit dopady na zprávu auditora.

14.1 Úvodní přehled

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je základním principem při sestavování účetní závěrky.

ISA 570 upravuje povinnosti, které má auditor při auditu účetní závěrky v souvislosti s předpokladem nepřetržitého trvání účetní jednotky a posuzováním toho, jak vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
570.2	<p>Při uplatnění předpokladu nepřetržitého trvání se na účetní jednotku pohlíží jako na subjekt, který bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. Na základě předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky se sestavuje účetní závěrka k všeobecným účelům s výjimkou případů, kdy vedení má v úmyslu účetní jednotku zlikvidovat nebo ukončit její provoz, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit. Účetní závěrka určená pro zvláštní účely může či nemusí být sestavena v souladu s účetním rámcem, pro který je předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky relevantní (předpoklad nepřetržitého trvání např. nemusí být v některých jurisdikcích relevantní pro účetní závěrky sestavené pro daňové účely).</p> <p>Je-li použit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, jsou aktiva a pasiva zaúčtována způsobem, který předpokládá, že účetní jednotka bude schopna v rámci své běžné činnosti realizovat svá aktiva a uhradit své závazky. (viz odstavec A1)</p>

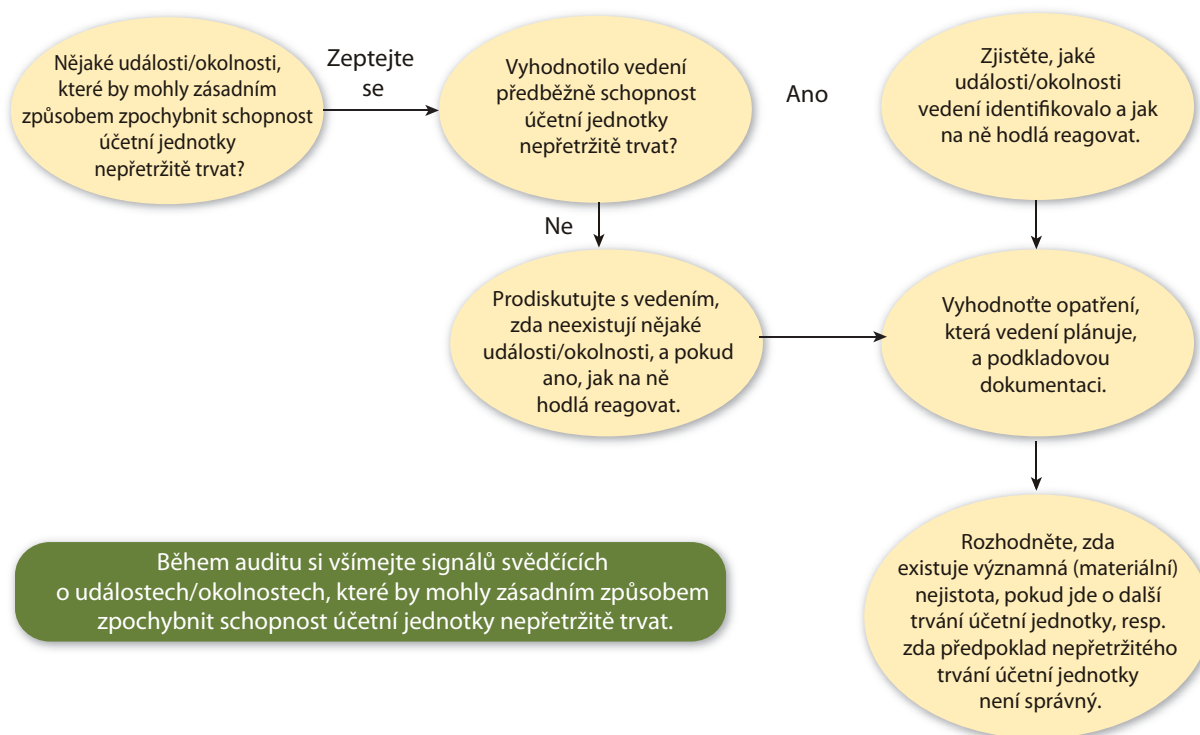
Předpoklad nepřetržitého trvání znamená, že se na účetní jednotku pohlíží jako na subjekt, který bude v dohledné budoucnosti pokračovat v podnikatelské činnosti a který nehodlá ani není nucen v souladu s příslušnými právními předpisy jít do likvidace, ukončit podnikání či hledat ochranu před věřiteli. Aktiva a závazky jsou tudíž zaúčtovány způsobem, který předpokládá, že účetní jednotka bude schopna v rámci své běžné obchodní činnosti realizovat svá aktiva a uhradit své závazky.

14.2 Postupy vyhodnocení rizik

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
570.10	Při provádění postupů zaměřujících se na vyhodnocování rizik v souladu s ISA 315 je auditor povinen posoudit, zda existují události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. V této souvislosti je auditor povinen zjistit, zda vedení již předběžně vyhodnotilo schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat a: (viz odstavce A2–A5) (a) jestliže takové vyhodnocení bylo provedeno, je auditor povinen vyhodnocení prodiskutovat s vedením a zjistit, zda vedení identifikovalo události a okolnosti, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat, a pokud tomu tak je, jak vedení hodlá tuto situaci řešit, nebo (b) jestliže takové vyhodnocení ještě provedeno nebylo, auditor je povinen projednat s vedením odůvodnění pro zamýšlené použití předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky a dotázat se, zda existují nějaké události nebo okolnosti, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat.
570.11	Auditor je povinen věnovat během auditu pozornost důkazním informacím o událostech nebo okolnostech, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. (viz odstavec A6)

Následující schéma ilustruje průběh vyhodnocování.

Schéma 14.2-1



Následující tabulka uvádí příklady událostí nebo okolností, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Schéma 14.2-2

Faktory	Charakteristika
Finanční	<ul style="list-style-type: none"> • Závazky nebo krátkodobé závazky jsou vyšší než aktiva. • Termínované cizí zdroje s blížící se splatností bez reálné vyhlídky na její prodloužení či úhradu nebo rozsáhlé použití krátkodobých cizích zdrojů na financování dlouhodobých aktiv. • Náznaky, že věřitelé ukončí svou finanční podporu. • Záporné provozní peněžní toky, na které ukazují minulé nebo prospektivní účetní výkazy. • Nepříznivé klíčové finanční ukazatele. • Značné ztráty z provozní činnosti nebo významné zhoršení hodnoty aktiv používaných k tvorbě peněžních toků. • Opožděné nebo pozastavené výplaty dividend. • Neschopnost hradit závazky vůči věřitelům ve lhůtě splatnosti. • Neschopnost dodržovat podmínky úvěrových smluv. • Přechod dodavatelů od dodavatelského úvěru k prodeji za hotové. • Neschopnost zajistit financování vývoje nových důležitých produktů nebo jiných důležitých investic.
Provozní	<ul style="list-style-type: none"> • Záměr vedení účetní jednotku zlikvidovat nebo ukončit její provoz. • Ztráta klíčových členů vedení bez náhrady. • Ztráta důležitého trhu, klíčového odběratele (odběratelů), franšizingových smluv, licencí nebo klíčového dodavatele (dodavatelů). • Potíže s pracovní silou. • Nedostatek důležitých dodávek. • Nástup nového, velmi úspěšného konkurenta.
Ostatní	<ul style="list-style-type: none"> • Nedodržení ustanovení týkajících se kapitálu nebo nesplnění jiných důležitých legislativních požadavků. • Probíhající právní spory nebo správní řízení proti účetní jednotce, které mohou vyústit v nároky, jež účetní jednotka pravděpodobně nebude schopna uspokojit. • Změny v právních předpisech nebo státní politice, u kterých se předpokládá, že budou mít na účetní jednotku negativní vliv. • Katastrofy, proti nimž účetní jednotka není pojištěna, resp. není pojištěna dostatečně.

Důležitost těchto událostí nebo okolností může být často zmírněna jinými faktory. Například neschopnost účetní jednotky hradit v termínu splátky úvěrů může být vykompenzována úmyslem vedení zajistit adekvátní peněžní toky jiným způsobem, např. prodejem aktiv, úpravou splátkového kalendáře nebo získáním dalšího kapitálu. Podobně ztráta klíčového dodavatele může být kompenzována vhodným náhradním zdrojem dodávek.

14.3 Posouzení vyhodnocení provedeného vedením

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
570.12	Auditor je povinen posoudit vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat provedené jejím vedením. (viz odstavce A7–A9, A11–A12)
570.13	Při posuzování vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, které provedlo vedení, je auditor povinen vycházet ze stejného období, jaké při vyhodnocení použilo vedení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo v souladu s právními předpisy, je-li jimi stanovené období delší. Jestliže vedení při posuzování schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat použilo období kratší než dvanáct měsíců od data účetní závěrky, které je definováno v ISA 560, auditor je povinen vyzvat vedení, aby období použité při vyhodnocování prodloužilo minimálně na dvanáct měsíců od tohoto data. (viz odstavce A10–A12)
570.14	Při posuzování vyhodnocení provedeného vedením je auditor povinen posoudit, zda vedení při vyhodnocování zohlednilo veškeré relevantní informace, které jsou auditorovi na základě auditu známy.
570.15	Auditor je povinen dotázat se vedení, zda jsou mu známy nějaké události nebo okolnosti týkající se budoucího, vedením již nevyhodnocovaného období, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. (viz odstavce A13–A14)

Posouzení plánů vedení u menších účetních jednotek

Vedení menších účetních jednotek většinou nijak podrobně nevyhodnocuje schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, ale spoléhá se na detailní znalost svého podniku a jeho budoucích perspektiv.

U menších účetních jednotek auditor proto při posuzování plánů vedení obvykle provádí následující postupy:

- Prodiskutuje s vedením otázku střednědobého a dlouhodobého financování účetní jednotky;
- Porovná záměry vedení se svými poznatky o účetní jednotce a důkazními informacemi;
- Zajistí, aby vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat minimálně pro období dvanácti měsíců od data účetní závěrky. Tento požadavek lze splnit mimo jiné diskusí, dotazováním a inspekcí podkladové dokumentace a posouzením reálnosti plánovaných výsledků. Například prognózu tržeb lze doložit přijatými objednávkami nebo smlouvami s odběrateli;
- Zeptá se vedení, zda jsou mu známy nějaké události nebo okolnosti týkající se vzdálenější budoucnosti, tj. vedením již nevyhodnocovaného období, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

Schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat mohou zásadním způsobem zpochybnit například následující faktory:

- **Schopnost účetní jednotky odolat nepříznivým podmínkám.**
Malé účetní jednotky často dokážou rychleji reagovat na nové příležitosti, ale mohou jim chybět rezervní zdroje, z nichž by financovaly svůj další provoz.
- **Dostupnost financování**
Faktorem významně ohrožujícím další trvání menší účetní jednotky je ztráta podpory ze strany banky nebo jiného věřitele. K těmto faktorům patří rovněž odebrání nebo zásadní změna podmínek úvěru či záruky, které účetní jednotce poskytl vlastník-manažer (nebo jiná spřízněná strana, např. rodinný příslušník).

- **Jiné zásadní změny**

Sem patří ztráta hlavního dodavatele, významného odběratele či klíčového zaměstnance, ztráta provozní licence, franšízy nebo jiné právní dohody, na jejímž základě účetní jednotka provozuje svou činnost.

V následující tabulce jsou shrnuty postupy, které auditor v této souvislosti provádí.

Schéma 14.3-1

Co je třeba pokrýt	Charakteristika
Důkazní informace	<p>Zdokumentujte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Podmínky úvěrů a jiných zdrojů financování, které účetní jednotka má; • Případné půjčky/úvěry, které byly podřízeny úvěrům poskytnutým třetí stranou, např. bankou; • Případné úvěry od třetích stran, které jsou zajištěné zárukami nebo zástavou osobního majetku; • Případné jiné změny, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
Dostupnost další podpory	<p>Vyhodnoťte, zda vlastník-manažer nebo jiné spřízněné strany jsou schopni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Poskytnout účetní jednotce nezbytnou další podporu, například formou úvěrů nebo záruk; • Dostát svým závazkům vyplývajícím z této podpory.
Další významné změny	<p>Analyzujte dopad, který na provozní činnost účetní jednotky bude mít zásadní změna, např. ztráta významného odběratele, hlavního dodavatele, klíčového zaměstnance či ztráta tržeb kvůli technické zastaralosti, nové konkurenci atd.</p>
Písemné prohlášení vedení	<p>Vyžádejte si od vedení účetní jednotky písemné prohlášení potvrzující následující skutečnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Podmínky finanční podpory, kterou účetní jednotka dostává; • Záměry a stanoviska vlastníka-manažera týkající se poskytované podpory.

14.4 Reakce na vyhodnocená rizika – události zpochybňující předpoklad

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
570.16	<p>Jestliže byly zjištěny události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl určit, zda existuje významná (materiální) nejistota, a to prostřednictvím dalších auditorských postupů, zahrnujících i posouzení faktorů snižujících příslušnou nejistotu. Tyto další postupy zahrnují následující: (viz odstavec A15)</p> <p>(a) jestliže vedení ještě nevyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor vedení vyzve, aby toto vyhodnocení provedlo,</p> <p>(b) auditor vyhodnotí plány vedení na budoucí opatření v souvislosti s vyhodnocením schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, a posoudí, zda je pravděpodobné, že realizace těchto plánů přinese zlepšení, a zda jsou plány vedení za dané situace realizovatelné, (viz odstavec A16)</p> <p>(c) jestliže účetní jednotka zpracovala prognózu peněžních toků a analýza této prognózy hraje významnou roli při posuzování budoucích výsledků událostí a okolností v souvislosti s vyhodnocováním plánů vedení na budoucí opatření, auditor: (viz odstavce A17–A18)</p> <p>(i) vyhodnotí spolehlivost podkladových údajů vygenerovaných k vypracování prognózy a</p> <p>(ii) zjistí, zda existuje dostatečná podpora pro předpoklady, z nichž prognóza vychází;</p> <p>(d) auditor posoudí, zda od data, kdy vedení vyhodnocení provedlo, se neobjevila nějaká další fakta nebo informace,</p> <p>(e) auditor si od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky vyžádá písemná prohlášení týkající se jejich plánů na budoucí opatření a proveditelnosti těchto plánů.</p>

Jestliže auditor zjistí události nebo okolnosti zpochybňující předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, musí provést další auditorské postupy (mimo jiné musí posoudit, zda existují nějaké faktory, které snižují související riziko) a na jejich základě rozhodne, zda je s tímto předpokladem v případě účetní jednotky spojena významná (materiální) nejistota.

Významná (materiální) nejistota

Při auditu mohou být zjištěny události nebo okolnosti, které zpochybňují schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Nejistota spojená s tímto předpokladem bude významná (materiální), jestliže její potenciální dopad a pravděpodobnost výskytu budou natolik zásadní, že podle názoru auditora bude nutné zveřejnit údaje o charakteru a důsledcích této nejistoty v účetní závěrce, tak aby věrně zobrazovala skutečnost (v případě rámce věrného zobrazení), resp. aby nebyla zavádějící (v případě rámce dodržení požadavků).

V případě, že je další trvání účetní jednotky ohroženo, vedení vzniklou situaci obvykle řeší prostřednictvím některé z následujících strategií:

- Prodej aktiv;
- Nová půjčka/úvěr nebo restrukturalizace stávajících;
- Snížení nebo odložení výdajů;
- Restrukturalizace provozní činnosti, včetně produktů a služeb;
- Vyhledání zájemce o fúzi nebo akvizici;
- Zvýšení základního kapitálu.

Následující tabulka shrnuje opatření, jimiž auditor reaguje na problémy týkající se schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat.

Schéma 14.4-1

Co je třeba pokrýt	Charakteristika
Zjistěte, jak vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat a jaká opatření plánuje	Vyzvěte vedení, aby vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat (pokud tak ještě neučinilo).
Vyhodnoťte opatření plánovaná vedením	Zhodnoťte opatření, jimiž vedení hodlá na vyhodnocené problémy ohrožující další trvání účetní jednotky reagovat. Zabývejte se následujícími záležitostmi: <ul style="list-style-type: none"> • Přispějí plánovaná opatření ke zlepšení situace? • Jsou plánovaná opatření za daných okolností realizovatelná? • Jak spolehlivé jsou prognózy výsledku hospodaření/peněžních toků a z čeho vycházejí použité předpoklady? • Identifikujte a prodiskutujte další faktory, které mohou mít vliv na další trvání účetní jednotky, a získejte k nim důkazní informace. Může jít např. o následující faktory: <ul style="list-style-type: none"> – Špatné provozní výsledky hospodaření v poslední době, – Porušení podmínek u dluhopisů nebo úvěrových smluv, – Zmínky v zápisech z jednání orgánů účetní jednotky o problémech s jejím financováním, – Soudní spory nebo jiné nároky vůči účetní jednotce a odhad jejich finančních dopadů, – Případné dohody, které mají účetní jednotce zajistit novou či pokračující finanční podporu od spřízněných nebo třetích stran, a jejich právní platnost a vynutitelnost, – Schopnost spřízněných a třetích stran poskytnout účetní jednotce další finanční prostředky nebo záruky, – Jiné události po datu účetní závěrky, – Faktory svědčící o možném podvodu, např. potlačování vnitřních kontrol vedením, fiktivní transakce nebo zatajování významných (materiálních) skutečností. • Další trvání úvěrů/půjček, jejich podmínky a přiměřenost. • Zprávy o regulačních opatřeních. • Míra podpory v případě, že vedení plánuje prodej aktiv. Zohledněte rovněž dopad případných dalších skutečností nebo informací, které se objevily až po datu, kdy vedení vyhodnocení provedlo a naplánovalo příslušná opatření.
Vyžádejte si od vedení písemné prohlášení	Vyžádejte si od vedení (a osob pověřených správou a řízením) písemné prohlášení potvrzující opatření, která hodlá v budoucnu podniknout, a jejich proveditelnost.

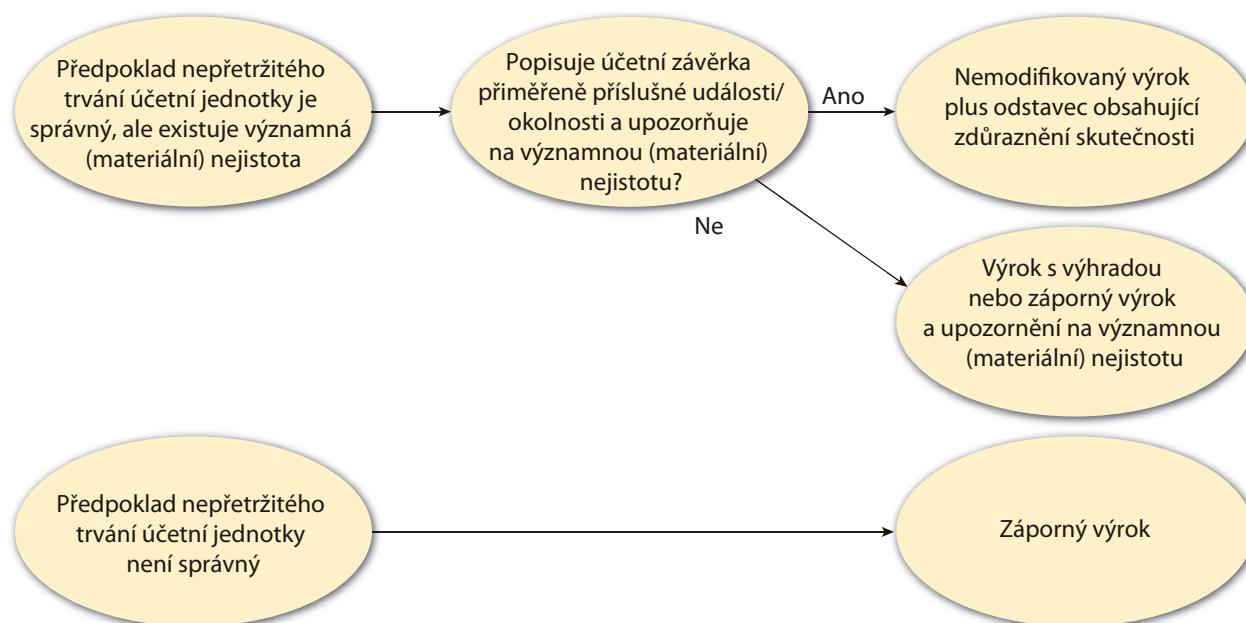
14.5 Příprava zprávy auditora

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
570.17	Auditor je povinen na základě shromážděných důkazních informací rozhodnout, zda podle jeho názoru existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o události nebo okolnosti, které by mohly jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. O významnou (materiální) nejistotu se jedná v případě, kdy míra jejího potenciálního dopadu a pravděpodobnost výskytu je taková, že je podle auditorova názoru nutné zveřejnit údaje o charakteru a důsledcích této nejistoty, tak aby: (viz odstavec A19) (a) v případě rámce věrného zobrazení účetní závěrka věrně zobrazovala skutečnost, nebo (b) v případě rámce dodržení požadavků účetní závěrka nebyla zavádějící.
570.18	Jestliže auditor dojde k závěru, že předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je v dané situaci uplatněn správně, ale existuje významná (materiální) nejistota, je povinen zjistit, zda: (a) účetní závěrka přiměřeně popisuje hlavní události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a plány vedení na řešení těchto událostí nebo okolností a (b) je v účetní závěrce jasně zveřejněno, že existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a že účetní jednotka proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům. (viz odstavec A20)
570.19	Jestliže údaje zveřejněné v účetní závěrce jsou přiměřené, auditor je povinen vydat nemodifikovaný výrok a zprávu auditora doplnit o odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který: (a) zdůrazní existenci významné (materiální) nejistoty, jež souvisí s událostí nebo okolností, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a (b) odkáže na bod přílohy účetní závěrky, v němž jsou zveřejněny údaje popsané v odstavci 18. (viz ISA 706.) (viz odstavce A21–A22)
570.20	Jestliže údaje zveřejněné v účetní závěrce nejsou dostatečné, auditor je povinen vydat výrok s výhradou, nebo záporný výrok v souladu s ISA 705. Auditor je ve zprávě povinen uvést, že existuje významná (materiální) nejistota, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. (viz odstavec A23–24)
570.21	Pokud byla účetní závěrka sestavena na základě předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, ale použití tohoto předpokladu vedením bylo podle auditorova názoru nepřiměřené, je auditor povinen vydat záporný výrok. (viz odstavec A25–A26)
570.22	Jestliže vedení není ochotno na auditorovu žádost provést nebo rozšířit své vyhodnocení, auditor je povinen zvážit důsledky, které má tato skutečnost pro jeho zprávu. (viz odstavec A27)
570.23	Pokud se všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nepodílejí na jejím vedení, auditor je povinen tyto osoby informovat o zjištěných událostech a okolnostech, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky musí zahrnovat informace o tom: (a) zda tyto události nebo okolnosti představují významnou (materiální) nejistotu; (b) zda je použití předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky při sestavení její účetní závěrky správné a (c) zda jsou související údaje zveřejněné v účetní závěrce dostatečné.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
570.24	Pokud nastane mezi datem účetní závěrky a datem jejího schválení vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky významná prodleva, auditor je povinen posoudit důvody, které ji způsobily. Jestliže se auditor domnívá, že prodleva souvisí s událostmi nebo okolnostmi týkajícími se hodnocení schopnosti účetní jednotky pokračovat v nepřetržitém trvání, je povinen provést dodatečné auditorské postupy definované v odstavci 16 a posoudit důsledky pro jeho závěry týkající se existence významné (materiální) nejistoty popisované v odstavci 17.

Posledním krokem je posouzení dopadu, který zjištěné události nebo okolnosti mají na zprávu auditora. O svém rozhodnutí poté auditor informuje vedení, případně osoby pověřené správou a řízením. Následující schéma znázorňuje požadavky relevantní pro tuto fázi.

Schéma 14.5-1



15. Přehled dalších požadavků ISA

Přehled

Shrnutí požadavků na audit uvedených ve standardech ISA, jež nejsou samostatně pojednány v ostatních kapitolách příručky.

Odkaz na příslušné standardy ISA

250, 402, 501, 510, 600,
610, 620, 720

15.1 Úvodní přehled

Tato kapitola shrnuje požadavky standardů ISA, jež nejsou samostatně pojednány v ostatních kapitolách příručky. Jde o tyto standardy:

Schéma 15.1-1

ISA		Odkaz na kapitolu
250	Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky	V1-15.2
402	Zvažované skuteč. týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace	V1-15.3
501	Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek	V1-15.4
510	První auditní zakázka – počáteční zůstatky	V1-15.5
600	Zvláštní aspekty – audity účetní závěrky skupiny (včetně prací provedených auditory složek)	V1-15.6
610	Využití práce interních auditorů	V1-15.7
620	Využití práce auditorova experta	V1-15.8
720	Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku	V1-15.9

15.2 ISA 250 — Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky

Schéma 15.2-1



Odstavec č.	Cíl(e) ISA
250.10	<p>Cíle auditora jsou:</p> <p>(a) Shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace o dodržování zákonů a předpisů, které mají vliv na stanovení významných (materiálních) částek a obsah informací zveřejněných v účetní závěrce;</p> <p>(b) provádět specifické auditorské postupy, které pomohou identifikovat případy nesouladu s ostatními právními předpisy, které mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku, a</p> <p>(c) vhodným způsobem reagovat na nesoulad nebo podezření na nesoulad s právními předpisy identifikovaný v průběhu auditu.</p>

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
250.11	<p>Pro účely tohoto mezinárodního auditorského standardu má následující pojem význam uvedený níže:</p> <p>Nesoulad – úmyslné nebo neúmyslné jednání nebo opomenutí účetní jednotky, které je v rozporu s platnými právními předpisy. K takovému jednání patří transakce uskutečněné účetní jednotkou nebo jejím jménem, popř. v zastoupení této účetní jednotky, osobami pověřenými správou a řízením, vedením či zaměstnanci. Nesoulad nezahrnuje nežádoucí osobní jednání (které nesouvisí s podnikatelskou činností účetní jednotky) osob pověřených správou a řízením, vedením či zaměstnanců účetní jednotky.</p>

Nesoulad účetní jednotky s právními předpisy může vést k významnému (materiálnímu) zkreslení účetní závěrky.

Odpovědnost za prevenci i odhalování nesouladu s právními předpisy nese vedení účetní jednotky a osoby pověřené správou a řízením. V souvislosti s těmito riziky může vedení přijmout například následující opatření:

- Vést přehled důležitých právních předpisů, které musí účetní jednotka dodržovat, a soupisy případných žalob;
- Sledovat požadavky právních předpisů a navrhovat procedury/vnitřní kontroly zajišťující jejich plnění;
- Využívat pomoc právních poradců při sledování požadavků právních předpisů;
- Zpracovat, vydat, zavést a dodržovat kodex správného chování.

Pokud auditor zjistí případy nesouladu s právními předpisy, musí vyhodnotit jejich dopad na účetní závěrku a další aspekty auditu (např. na integritu vedení/zaměstnanců).

Vyhodnocení rizik

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
250.12	Jako součást získání porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí je auditor povinen, v souladu s ISA 315, získat všeobecný přehled o: (a) rámci právních předpisů vztahujícím se na účetní jednotku a na odvětví nebo sektor, ve kterém účetní jednotka působí, a (b) způsobu, kterým účetní jednotka zajišťuje soulad s tímto rámcem. (viz odstavec A7)
250.14	Auditor je povinen provést následující auditorské postupy, které pomohou identifikovat případy nesouladu s ostatními právními předpisy, jež mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku: (viz odstavce A9–A10) (a) dotazovat se vedení, a kde je to možné, osob pověřených správou a řízením, zda je činnost účetní jednotky v souladu s těmito právními předpisy, a (b) prověřit případnou korespondenci s příslušnými licenčními a regulačními úřady.

Auditor se musí v rámci provádění postupů vyhodnocení rizik seznámit s příslušným právním/regulačním rámcem a s tím, jak ho účetní jednotka dodržuje. Následující tabulka popisuje některé záležitosti, na které se auditor v této souvislosti zaměřuje.

Schéma 15.2-2

Na co je nutné se zaměřit	Charakteristika
Právní předpisy relevantní pro účetní závěrku	Které právní předpisy upravují: <ul style="list-style-type: none"> • Formu a obsah účetní závěrky? • Problematiku účetního výkaznictví specifickou pro dané odvětví? • Účtování transakcí uskutečněných na základě státních zakázek? • Časové rozlišování nebo uznávání nákladů pro účely daně z příjmů či penzijních nákladů?

Na co je nutné se zaměřit	Charakteristika
Dotazy na vedení	<p>Které další právní předpisy mohou mít zásadní vliv na činnost účetní jednotky (např. provozní licence, podmínky bankovních úvěrů, předpisy týkající se životního prostředí)?</p> <ul style="list-style-type: none"> Jaké interní zásady a postupy účetní jednotka používá, aby: <ul style="list-style-type: none"> Zajistila dodržování právních předpisů? Identifikovala, vyhodnotila a zaúčtovala nároky vyplývající ze soudních sporů? Došlo k nějakým případům porušení právních předpisů, které vedly k pokutě, soudnímu sporu nebo měly pro účetní jednotku jiné důsledky? Probíhají nějaké soudní spory nebo jiná řízení kvůli údajnému nedodržení právních předpisů?
Inspekce korespondence	Prostudujte si korespondenci, hlášení a další komunikaci účetní jednotky s příslušnými licenčními a regulačními úřady.

Reakce na vyhodnocená rizika

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
250.13	Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se souladu s takovými ustanoveními právních předpisů, které mají přímý dopad na stanovení významných (materiálních) částek a údajů zveřejněných v účetní závěrce. (viz odstavec A8)
250.15	V průběhu auditu je auditor povinen mít na zřeteli možnost, že při uplatňování jiných auditorských procedur může zjistit případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy. (viz odstavec A11)
250.16	Auditor je povinen požádat vedení a případně osoby pověřené správou a řízením, aby poskytly písemné prohlášení vedení k auditu o tom, že informovaly auditora o všech známých případech nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jejichž dopad by měl být zvážen při sestavení účetní závěrky. (viz odstavec A12)
250.17	Pokud nedošlo k identifikaci nesouladu a neexistuje-li podezření na nesoulad, auditor není povinen provádět jiné auditorské postupy týkající se ověření souladu účetní jednotky s právními předpisy, než které jsou uvedeny v odstavcích 12–16.

Následující tabulka shrnuje záležitosti, které by měl pokrýt plán auditu.

Schéma 15.2-3

Na co je nutné se zaměřit	Charakteristika
Existuje podezření na nesoulad?	<p>Auditorské postupy mohou zahrnovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> Studium zápisů z jednání a dokumentů, korespondence atd.; Zjišťování informací o soudních sporech, nárocích či výměrech dotazováním u vedení nebo právního poradce účetní jednotky; Provedení testů detailních údajů pro skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje.

Na co je nutné se zaměřit	Charakteristika
Vyžádejte si od vedení písemná prohlášení	Požádejte vedení, aby písemně potvrdilo, že všechny jemu známé případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy byly zveřejněny v účetní závěrce.

Zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
250.18	Pokud auditor získá informace o možném případě nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, je povinen získat: (a) porozumění povaze dané skutečnosti a okolnostem, za kterých k ní došlo; a (b) další informace k vyhodnocení potenciálního dopadu na účetní závěrku.
250.19	Pokud má auditor podezření na nesoulad, je povinen projednat toto zjištění s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením. Auditor je povinen zvážit potřebu právní pomoci v případě, že vedení nebo případně osoby pověřené správou a řízením neposkytnou dostatečné informace, které by podpořily skutečnost, že účetní jednotka jedná v souladu s právními předpisy, a dle názoru auditora může být dopad nesouladu, na který má auditor podezření, na účetní závěrku významný (materiální). (viz odstavce A15–A16)
250.20	Pokud není možné získat dostatečné informace k podezření na nesoulad, auditor je povinen vyhodnotit dopad chybějících dostatečných a vhodných důkazních informací na výrok auditora.
250.21	Auditor je povinen zhodnotit dopady nesouladu ve vztahu k ostatním aspektům auditu včetně vyhodnocení auditorského rizika a spolehlivosti písemného prohlášení vedení k auditu a provést vhodné kroky. (viz odstavce A17–A18)
250.22	Pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením součástí jejího vedení a nejsou si tak vědomy záležitostí obnášejících zjištěný nesoulad či podezření na nesoulad, které již byly auditorem oznámeny, je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o záležitostech obnášejících nesoulad s právními předpisy, o kterých se v průběhu auditu dozvěděl, pokud tyto záležitosti nejsou jednoznačně nevýznamné.
250.23	Pokud auditor považuje nesoulad uvedený v odstavci 22 za úmyslný a významný (materiální), je povinen co nejdříve oznámit tuto záležitost osobám pověřeným správou a řízením.
250.24	Pokud má auditor podezření, že jsou do daného nesouladu zapojeny vedení nebo osoby pověřené správou a řízením, je povinen oznámit tuto skutečnost bezprostředně nadřízenému orgánu v rámci účetní jednotky, pokud nějaký existuje, např. výboru pro audit nebo dozorčí radě. Pokud takový nadřízený orgán neexistuje nebo pokud se auditor domnívá, že jeho oznámení nevyvolá požadovanou odezvu, nebo si není jist osobou, na kterou se má obrátit, je povinen uvážit, zda by se neměl poradit s právníky.

Následující tabulka shrnuje postupy, jimiž auditor reaguje na případné podezření na nesoulad s právními předpisy.

Schéma 15.2-4

Krok	Reakce auditora
1.	Seznamte se s podstatou konkrétního případu a okolnostmi, za kterých k němu došlo. To by mělo být dostačující pro zhodnocení potenciálního dopadu na účetní závěrku.
2.	Zdokumentujte zjištěné skutečnosti a projednejte je s vedením. Pokud auditor dospěje k názoru, že nesoulad s právními předpisy je úmyslný a významný (materiální), měl by o těchto zjištěních neprodleně informovat osoby pověřené správou a řízením. V případě, že příslušné informace o podezření na nesoulad a jeho potenciální vliv na účetní závěrku nelze ověřit, měl by zvážit, jaký dopad bude mít nedostatek vhodných důkazních informací na zprávu auditora.
3.	Zvažte důsledky nesouladu s právními předpisy pro další aspekty auditu. Zejména zhodnoťte spolehlivost prohlášení vedení k auditu.
4.	Pokud se záležitost týká vrcholového vedení nebo osob pověřených správou a řízením, oznamte ji orgánu vyššího stupně. Pokud takový nadřízený orgán neexistuje, zvažte, zda není nutné vyžádat si právní pomoc.
5.	Jestliže má nesoulad a právními předpisy významný vliv na účetní závěrku, přičemž nebyl v účetní závěrce řádně zohledněn, vydejte výrok s výhradou nebo záporný výrok (viz kapitola 23 druhého dílu).

Dokumentace

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
250.29	Auditor je povinen zahrnout do dokumentace auditu zjištěný nesoulad s právními předpisy nebo podezření na něj a dále výsledky jednání s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením a ostatními stranami mimo účetní jednotku. (viz odstavec A21)

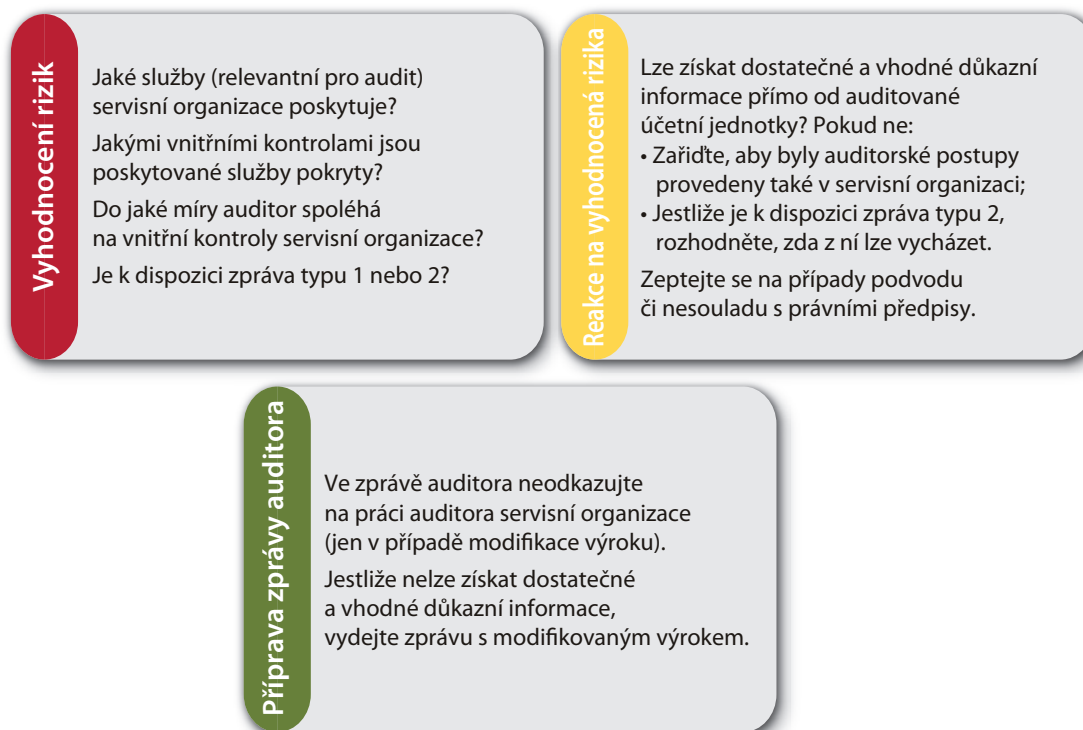
Dokumentace auditu by měla obsahovat:

- Kopie relevantních záznamů nebo dokumentů;
- Zápisy z jednání s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením nebo se subjekty mimo účetní jednotku.

15.3 ISA 402 – Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
402.7	Cíle auditora, pokud uživatelská účetní jednotka využívá služeb servisní organizace, jsou: (a) seznámit se s povahou a významem služeb poskytovaných servisní organizací a s jejich dopadem na část vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky, která je relevantní pro audit, v míře dostatečné k identifikování a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, a (b) navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika.

Schéma 15.3-1



Odstavec č.

Citace příslušných ustanovení ISA

402.8

Pro účely standardů ISA mají následující termíny význam, který je jim přiřazen níže:

- (a) doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky – kontroly, jejichž zavedení uživatelskou účetní jednotkou předpokládá servisní organizace při navrhování svých služeb a které jsou, je-li to nutné k dosažení kontrolních cílů, identifikovány v popisu jejího systému,
- (b) zpráva o popisu a návrhu kontrol v servisní organizaci (v tomto standardu označovaná jako zpráva typu 1) – zpráva obsahující:
 - (i) popis systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol navržených a zavedených k předem určenému datu, který sestaví vedení servisní organizace, a
 - (ii) zprávu auditora servisní organizace, jejímž cílem je poskytnout přiměřenou jistotu a která obsahuje výrok auditora servisní organizace k popisu systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol a ke vhodnosti návrhu kontrol pro účely splnění vytyčených kontrolních cílů,
- (c) zpráva o popisu, návrhu a provozní účinnosti kontrol v servisní organizaci (v tomto standardu označovaná jako zpráva typu 2) – zpráva, která obsahuje:
 - (i) popis systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol, jejich návrhu a zavedení k předem určenému datu nebo po určité období a v některých případech jejich provozní účinnosti po určité období, který připraví vedení servisní organizace, a
 - (ii) zprávu auditora servisní organizace, jejímž cílem je poskytnout přiměřenou jistotu a která obsahuje:
 - a. výrok auditora servisní organizace k popisu systému servisní organizace, jejích kontrolních cílů a souvisejících kontrol a ke vhodnosti návrhu kontrol pro účely splnění vytyčených kontrolních cílů a k provozní účinnosti kontrol, a
 - b. popis testů kontrol, které provede auditor servisní organizace, spolu s jejich výsledky.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
402.8 (pokrač.)	<p>(d) auditor servisní organizace – auditor, který na žádost servisní organizace poskytne zprávu o ověření kontrol servisní organizace,</p> <p>(e) servisní organizace – organizace představovaná třetí stranou (nebo část takové organizace), která poskytuje uživatelským účetním jednotkám služby, které jsou součástí jejich informačních systémů relevantních pro účetní výkaznictví,</p> <p>(f) systém servisní organizace – pravidla a postupy navržené, zavedené a dodržované servisní organizací za účelem toho, aby uživatelským účetním jednotkám poskytovala služby, na které se vztahuje zpráva auditora servisní organizace,</p> <p>(g) subservisní organizace – servisní organizace využívaná jinou servisní organizací k provedení některých služeb poskytovaných uživatelským účetním jednotkám, které jsou součástí informačních systémů těchto uživatelských účetních jednotek relevantních pro účetní výkaznictví,</p> <p>(h) auditor uživatelské účetní jednotky – auditor, který provádí audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky a vydává o ní zprávu,</p> <p>(i) uživatelská účetní jednotka – účetní jednotka, která využívá služeb servisní organizace a jejíž účetní závěrka je předmětem auditu.</p>

Mnohé účetní jednotky (včetně těch nejmenších) zadávají některé činnosti týkající se zpracování finančních informací formou outsourcingu externím subjektům, například:

- Zpracování mezd;
- Internetový prodej;
- Služby v oblasti IT;
- Asset management (skladování zásob, finanční investice atd.);
- Účetní služby, včetně zpracování transakcí, vedení účetních záznamů a sestavení účetní závěrky.

Tyto organizace (zajišťující služby relevantní pro účetní výkaznictví) se označují výrazem „servisní organizace“.

Jestliže účetní jednotka využívá služeb servisní organizace, musí auditor zvážit, jaký to má dopad na její vnitřní kontrolní systém. Pro tyto účely musí:

- Získat informace v míře dostatečné k vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti; a
- Navrhnout postupy reagující na tato rizika.

V případě menších účetních jednotek není neobvyklé, že služby zajišťované externím subjektem formou outsourcingu jsou důležité pro běžné fungování účetní jednotky, přesto ale z hlediska auditu relevantní nejsou. Taková situace nastane, když vnitřní kontroly účetní jednotky dostatečně pokrývají riziko významné (materiální) nesprávnosti nebo když auditor může identifikovaná rizika pokrýt testy věcné správnosti.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Využívání služeb servisní organizace při sestavení účetní závěrky nezbavuje vedení menší účetní jednotky a případně osoby pověřené správou a řízením odpovědnosti za účetní závěrku.

Zprávy, které servisní organizace poskytují účetním jednotkám využívajícím jejich služeb, jsou dvojího typu:

- **Zpráva typu 1 – zpráva o popisu a návrhu kontrol v servisní organizaci**
Zpráva tohoto typu poskytuje důkazní informace o návrhu a zavedení vnitřních kontrol v servisní organizaci, ale nikoli o jejich provozní účinnosti. Taková zpráva má pro auditora určitou informační hodnotu, nicméně její přínos pro pochopení toho, zda v období, které je předmětem auditu, v servisní organizaci vnitřní kontroly fungovaly efektivně, je omezený.
- **Zpráva typu 2 – zpráva o popisu, návrhu a provozní účinnosti kontrol v servisní organizaci**
Na základě zprávy tohoto typu může auditor posoudit, zda:
 - Kontroly otestované auditorem servisní organizace jsou relevantní pro účetní jednotku, resp. pro její transakce, zůstatky účtů, zveřejněné údaje a související tvrzení,
 - Testy kontrol, které provedl auditor servisní organizace, a jejich výsledky jsou dostatečné (tj. pokud jde o délku období, které tyto testy pokrývaly, a dobu, která od jejich provedení uplynula).

Vyhodnocení rizik

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
402.9	Při seznamování se s uživatelskou účetní jednotkou v souladu s ISA 315 je auditor uživatelské účetní jednotky povinen seznámit se se způsobem, jakým uživatelská účetní jednotka v rámci své provozní činnosti využívá služby servisní organizace, včetně: (viz odstavce A1–A2) <ul style="list-style-type: none"> (a) povahy služeb poskytovaných servisní organizací a významu těchto služeb pro uživatelskou účetní jednotku, včetně dopadu těchto služeb na vnitřní kontrolní systém uživatelské účetní jednotky, (viz odstavce A3–A5) (b) povahy a významnosti (materiality) transakcí zpracovávaných nebo účtů či procesů účetního výkaznictví ovlivněných servisní organizací, (viz odstavec A6) (c) míry interakce činností servisní organizace s činnostmi uživatelské účetní jednotky, a (viz odstavec A7) (d) povahy vztahu mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací, včetně příslušných smluvních podmínek vztahujících se na činnosti prováděné servisní organizací. (viz odstavce A8–A11)
402.10	Při seznamování se s částmi vnitřního kontrolního systému relevantními pro audit v souladu s ISA 315 je auditor uživatelské účetní jednotky povinen vyhodnotit návrh a zavedení příslušných kontrol v uživatelské účetní jednotce, které souvisejí se službami poskytovanými servisní organizací, včetně kontrol, které jsou uplatňovány u transakcí zpracovávaných servisní organizací. (viz odstavce A12–A14)
402.11	Auditor uživatelské účetní jednotky je povinen určit, zda získal dostatečný přehled o povaze a významu služeb poskytovaných servisní organizací a o jejich dopadu na části vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky relevantní pro audit, aby mohl identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti.
402.12	Jestliže auditor uživatelské účetní jednotky není schopen získat dostatečný přehled od uživatelské účetní jednotky, je povinen získat ho jedním či více z následujících postupů: <ul style="list-style-type: none"> (a) získání zprávy typu 1 nebo typu 2, jsou-li k dispozici, (b) kontaktování servisní organizace prostřednictvím uživatelské účetní jednotky za účelem získání konkrétních informací, (c) návštěva servisní organizace a provedení postupů, které poskytnou potřebné informace o relevantních kontrolách v servisní organizaci, nebo (d) využití jiného auditora k provedení postupů, které poskytnou potřebné informace o relevantních kontrolách v servisní organizaci. (viz odstavce A15–A20)

Následující tabulka shrnuje záležitosti, jimiž by se auditor měl zabývat v případě, že účetní jednotka využívá služeb servisní organizace.

Schéma 15.3-2

Na co je nutné se zaměřit	Charakteristika
Jaké služby (relevantní pro audit) servisní organizace poskytuje?	<ul style="list-style-type: none"> • Zjistěte: <ul style="list-style-type: none"> – Povahu poskytovaných služeb, – Významnost (materialitu) zpracovávaných transakcí, – Jakých účtů či procesů účetního výkaznictví se poskytované služby týkají. • Prostudujte si podmínky smlouvy či SLA (Service Level Agreement) uzavřené mezi účetní jednotkou a servisní organizací. • Určete míru interakce činností servisní organizace s činnostmi účetní jednotky. • Prostudujte si zprávy zpracované servisní organizací a zprávy jejího auditora (včetně dopisů vedení), interního auditora nebo regulačních orgánů týkající se jejich vnitřních kontrol.
Existují nějaké relevantní vnitřní kontroly?	<ul style="list-style-type: none"> • Jsou vnitřní kontroly servisní organizace relevantní pro audit? Pokud ne, auditor provede pouze testy věcné správnosti. Pokud ano, musí se ubezpečit, že tyto kontroly v servisní organizaci jsou vhodně navrženy a zavedeny. • Zavedla účetní jednotka nějaké vnitřní kontroly (které by bylo možné otestovat), které snižují významná (materiální) rizika spojená se službami poskytovanými servisní organizací bez ohledu na její vnitřní kontroly? Například v případě, že servisní organizace zajišťuje zpracování mzdové agendy, mohou tyto kontroly zahrnovat: <ul style="list-style-type: none"> – Porovnání dat předaných servisní organizací s přehledy informací od ní přijatými po zpracování dat, – Přepočítání vzorku mzdových částek kvůli kontrole jejich správnosti, – Posouzení přiměřenosti celkové mzdové částky.
Do jaké míry se spolehnout na vnitřní kontroly servisní organizace?	<ul style="list-style-type: none"> • Vyžádejte si veškeré existující zprávy typu 1 či 2. Poskytování těchto zpráv obvykle upravuje smlouva, kterou účetní jednotka uzavřela se servisní organizací; • Kontaktujte servisní organizaci a vyžádejte si příslušné informace přímo od ní; • Navštivte servisní organizaci a proveďte požadované postupy; • Provedením postupů v servisní organizaci pověřte jiného auditora.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Zkontrolujte znění zpráv servisní organizace, zda neobsahují nějaká ustanovení omezující jejich užívání. Omezení se mohou týkat např. vedení, servisní organizace a jejich zákazníků či auditora účetní jednotky, která služby servisní organizace užívá.

Reakce na vyhodnocená rizika

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
402.13	Při určování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací, které poskytla zpráva typu 1 nebo typu 2, je auditor uživatelské účetní jednotky povinen se přesvědčit, že: (a) auditor servisní organizace je odborně způsobilý a na servisní organizaci nezávislý, a (b) standardy, v souladu s nimiž byla zpráva typu 1 nebo typu 2 vydána, jsou adekvátní. (viz odstavec A21)
402.14	Pokud auditor uživatelské účetní jednotky hodlá použít zprávu typu 1 nebo typu 2 jako důkazní informace při svém seznamování se s návrhem a zavedením kontrol v servisní organizaci, je povinen: (a) posoudit, zda jsou popis a návrh kontrol v servisní organizaci připraveny k datu nebo za období, které je vhodné pro jeho účely, (b) vyhodnotit dostatečnost a vhodnost důkazů, které poskytla zpráva, pro jeho seznámení s částmi vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky relevantními pro audit, a (c) určit, zda jsou doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky identifikované servisní organizací relevantní pro uživatelskou účetní jednotku, a pokud ano, obeznámit se s tím, zda uživatelská účetní jednotka takové kontroly navrhla a zavedla. (viz odstavce A22–A23)
402.15	V reakci na rizika vyhodnocená v souladu s ISA 330 je auditor uživatelské účetní jednotky povinen: (a) určit, zda jsou v záznamech, které drží uživatelská účetní jednotka, k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se relevantních tvrzení v účetní závěrce, a pokud ne, (b) provést další auditorské postupy za účelem získání dostatečných a vhodných důkazních informací nebo využít jiného auditora, který provede tyto postupy v servisní organizaci za něj. (viz odstavce A24–A28)
402.16	Jestliže vyhodnocení rizik ze strany auditora uživatelské účetní jednotky zahrnuje očekávání, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné, je auditor uživatelské účetní jednotky povinen získat důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol prostřednictvím jednoho či více následujících postupů: (b) získání zprávy typu 2, je-li k dispozici, (b) vprovedení vhodných testů kontrol v servisní organizaci, nebo (c) využití jiného auditora k provedení testů kontrol v servisní organizaci za auditora uživatelské účetní jednotky. (viz odstavec A29–A30)
402.17	Jestliže auditor uživatelské účetní jednotky v souladu s odstavcem 16a) hodlá použít zprávu typu 2 jako důkazní informaci, že kontroly v servisní organizaci jsou provozně účinné, je povinen určit, zda zpráva auditora servisní organizace poskytuje dostatečné a vhodné důkazní informace o účinnosti kontrol, které by podpořily vyhodnocení rizik ze strany auditora uživatelské účetní jednotky, a to tak, že: (a) posoudí, zda jsou popis, návrh a provozní účinnost kontrol v servisní organizaci připraveny, resp. vyhodnoceny k datu nebo za období, které je vhodné pro účely auditora uživatelské účetní jednotky, (b) určí, zda jsou doplňkové kontroly uživatelské účetní jednotky identifikované servisní organizací relevantní pro uživatelskou účetní jednotku, a pokud ano, obeznámit se s tím, zda uživatelská účetní jednotka navrhla a zavedla takové kontroly, a pokud ano, ověří jejich provozní účinnost, (c) posoudí vhodnost časového období, které pokrývají testy kontrol, a délku doby, která uplynula od jejich provedení, a (d) posoudí, zda jsou testy kontrol provedené auditorem servisní organizace a jejich výsledky popsány ve zprávě auditora servisní organizace relevantní z pohledu tvrzení v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky a poskytují dostatečné a vhodné důkazní informace, které by podpořily vyhodnocení rizik ze strany auditora uživatelské účetní jednotky. (viz odstavec A31–A39)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
402.19	Auditor uživatelské organizace je povinen zjistit dotazováním vedení uživatelské účetní jednotky, zda servisní organizace informovala uživatelskou účetní jednotku nebo zda je uživatelská účetní jednotka jinak informována o podvodu, nedodržení právních předpisů či o neopravených nesprávnostech, které mají vliv na účetní závěrku uživatelské účetní jednotky. Auditor uživatelské účetní jednotky je povinen vyhodnotit, jak tyto záležitosti ovlivňují povahu, načasování a rozsah jeho dalších auditorských postupů, včetně dopadu na jeho závěry a zprávu. (viz odstavec A41)

V následující tabulce jsou shrnuty záležitosti, které auditor zvažuje při navrhování reakce na vyhodnocená rizika.

Schéma 15.3-3

Na co je nutné se zaměřit	Charakteristika
Může potřebné důkazní informace poskytnout účetní jednotka?	<p>Pokud ano, shromážděte k dotčeným tvrzením vyplývajícím z účetní závěrky dostatečné a vhodné důkazní informace.</p> <p>Pokud ne, proveďte další auditorské postupy, jimiž tyto informace získáte, případně pověřte jiného auditora, aby příslušné auditorské postupy v servisní organizaci provedl za vás.</p>
Urcete, do jaké míry lze spoléhat na zprávu typu 1, resp. 2	<ul style="list-style-type: none"> Zvažte, zda je auditor servisní organizace odborně způsobilý a na ní nezávislý a zda standardy, podle nichž zprávu zpracoval, jsou adekvátní; Vyhodnoťte, zda je datum, ke kterému, resp. období, za které je popis a návrh vnitřních kontrol servisní organizace zpracován, vhodné pro vaše účely; Vyhodnoťte, zda jsou důkazní informace, které zpráva poskytla, dostatečné a vhodné pro pochopení těch částí vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, které jsou relevantní pro audit; Rozhodněte, zda jsou doplňkové kontroly (identifikované servisní organizací) pro účetní jednotku relevantní, a pokud ano, zjistěte, zda účetní jednotka tyto kontroly navrhla a zavedla. <p>Jak je uvedeno výše, zpráva typu 1 neposkytuje žádné důkazní informace o tom, že vnitřní kontroly účetní jednotky ve sledovaném období účinně fungovaly. Pokud není k dispozici zpráva typu 2, bude patrně nezbytné, aby auditor provedl testy kontrol servisní organizace nebo provedením těchto testů pověřil jiného auditora.</p>
Testování záznamů a kontrol účetní jednotky	Pokud je to možné, shromážděte k dotčeným tvrzením vyplývajícím z účetní závěrky dostatečné a vhodné důkazní informace ze záznamů účetní jednotky, která je předmětem auditu.
Získání důkazních informací od servisní organizace	<p>Nejsou-li záznamy účetní jednotky pro tyto účely dostatečné, získajte důkazní informace dokládající provozní účinnost kontrol servisní organizace, a to jedním z následujících způsobů:</p> <ul style="list-style-type: none"> Získejte zprávu typu 2, pokud je k dispozici; Proveďte příslušné testy kontrol servisní organizace; Pověřte jiného auditora, aby testy kontrol servisní organizace provedl za vás.
Dotaz na významné události (podvod atd.)	Dotazováním zjistěte u vedení účetní jednotky, zda ví (případně od servisní organizace obdrželo informace) o případech podvodu, nesouladu s právními předpisy či o neopravených nesprávnostech, které by mohly mít vliv na účetní závěrku.

Příprava zprávy auditora

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
402.20	Auditor uživatelské účetní jednotky je povinen modifikovat výrok ve své zprávě v souladu s ISA 705, jestliže není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace v souvislosti se službami poskytovanými servisní organizací, které jsou relevantní pro audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky. (viz odstavec A42)
402.21	Pokud to nevyžadují právní předpisy, auditor uživatelské účetní jednotky neodkazuje ve své zprávě obsahující nemodifikovaný výrok na práci auditora servisní organizace. Jestliže takový odkaz je vyžadován právními předpisy, musí být ve zprávě auditora uživatelské účetní jednotky uvedeno, že tento odkaz nezmenšuje odpovědnost auditora uživatelské účetní jednotky za auditorský výrok. (viz odstavec A43)
402.22	Je-li odkaz na práci auditora servisní organizace relevantní pro obeznámení se s modifikací výroku auditora uživatelské účetní jednotky, musí být ve zprávě auditora uživatelské účetní jednotky uvedeno, že tento odkaz nezmenšuje odpovědnost auditora uživatelské účetní jednotky za tento výrok. (viz odstavec A44)

I když auditor použije zprávu typu 1 nebo 2, nebude na ni, pokud to nevyžaduje zákon, ve své zprávě odkazovat.

Jestliže auditor nemůže o servisní organizaci získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které jsou relevantní pro audit účetní jednotky, vydá zprávu s modifikovaným výrokem.

15.4 ISA 501– Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
501.3	Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o: <ul style="list-style-type: none"> (a) existenci a stavu zásob, (b) úplnosti soudních sporů a nároků, které se týkají účetní jednotky, a (c) prezentaci a zveřejnění informací o segmentech v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.

Účast na fyzické inventuře zásob

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
501.4	Pokud jsou zásoby z pohledu účetní závěrky významné (materiální), auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob prostřednictvím: <ul style="list-style-type: none"> (a) účasti při fyzické inventuře zásob, pokud je to možné, s cílem: (viz odstavce A1–A3) <ul style="list-style-type: none"> (i) zhodnotit pokyny a postupy vedení pro zaznamenávání a kontrolování výsledků fyzické inventury zásob účetní jednotky, (viz odstavec A4) (ii) sledovat provádění pokynů vedení při inventuře, (viz odstavec A5) (iii) provést inspekci zásob a (viz odstavec A6) (iv) provést přepočítání fyzického stavu a (viz odstavce A7–A8) (b) auditorských postupů prověřujících finální inventurní záznamy účetní jednotky s cílem určit, zda přesně odrážejí skutečné výsledky inventury zásob.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
501.5	Jestliže se fyzická inventura zásob provádí k datu, které se liší od data účetní závěrky, je auditor povinen provést kromě postupů stanovených v odstavci 4 auditorské postupy, aby získal důkazní informace o tom, že změny zásob mezi datem inventury a datem účetní závěrky jsou řádně zaznamenány. (viz odstavce A9– A11)
501.6	Jestliže se auditor v důsledku nepředvídaných okolností nemůže fyzické inventury zúčastnit, je povinen ji provést nebo se zúčastnit určitých zjišťování skutečného stavu k jinému datu a provést auditorské postupy u transakcí, které se mezi oběma daty uskutečnily.
501.7	Jestliže není účast auditora při fyzické inventuře zásob možná, je auditor povinen provést alternativní auditorské postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob. Pokud to není možné, je auditor povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705. (viz odstavce A12–A14)
501.8	Jestliže jsou zásoby, které jsou v úschově a pod kontrolou třetí osoby, z pohledu účetní závěrky významné (materiální), auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu těchto zásob provedením jednoho nebo obou následujících postupů: (a) vyžádá si od dané třetí osoby konfirmaci o množství a stavu zásob, které pro účetní jednotku drží, (viz odstavec A15) (b) provede inspekci nebo další auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné. (viz odstavec A16)

Jestliže jsou zásoby z hlediska účetní závěrky významné (materiální), auditor ověří jejich existenci a stav provedením níže uvedených postupů.

Schéma 15.4-1

Postup	Charakteristika
Účast na fyzické inventuře	<ul style="list-style-type: none"> • Zhodnoťte pokyny, které vedení vydalo pro zaznamenávání/ kontrolování výsledků fyzické inventury zásob; • Provedte pozorování postupů, které vedení při inventuře použilo; • Provedte inspekci zásob a zkušební přepočítání fyzického stavu; • Sesouhlaste změny ve stavu zásob mezi datem fyzické inventury a datem účetní závěrky; • Provedte náhradní auditorské postupy, jestliže vaše účast na fyzické inventuře není prakticky možná.
Konfirmace/ inspekce zásob u třetích stran	<ul style="list-style-type: none"> • Vyžádejte si od třetí strany konfirmaci o množství a stavu zásob, které pro účetní jednotku drží; • Provedte inspekci nebo jiné vhodné auditorské postupy.

Dotazování související se soudními spory a žalobami

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
501.9	Auditor je povinen navrhnout a provést auditorské postupy, aby identifikoval soudní spory a nároky, které se týkají účetní jednotky a které by mohly vést k riziku významné (materiální) nesprávnosti, včetně: (viz odstavce A17–A19) (a) dotazování vedení, a je-li to relevantní, dalších osob uvnitř účetní jednotky, včetně interního právního poradce účetní jednotky, (b) posouzení zápisů z jednání osob pověřených správou a řízením účetní jednotky a korespondence mezi účetní jednotkou a jejím externím právním poradcem a (c) posouzení účtů nákladů na právní služby. (viz odstavec A20)
501.10	Pokud auditor vyhodnocuje riziko významné (materiální) nesprávnosti z důvodu identifikovaných soudních sporů nebo nároků nebo, pokud provedené auditorské postupy naznačují, že mohou existovat další významné (materiální) spory nebo nároky, je auditor povinen navázat, kromě postupů požadovaných ostatními mezinárodními auditorskými standardy, přímý kontakt s externím právním poradcem účetní jednotky. Auditor je povinen učinit tak prostřednictvím dopisu připraveného vedením a odeslaného auditorem s žádostí vůči externímu právnímu poradci účetní jednotky o přímou komunikaci s auditorem. Pokud právní předpisy nebo relevantní profesní orgán externího právního poradce přímou komunikaci externího právního poradce účetní jednotky s auditorem zakazují, je auditor povinen provést alternativní auditorské postupy. (viz odstavce A21–A 25)
501.11	Jestliže: (a) vedení odmítne dát auditorovi svolení ke kontaktování svého externího právního poradce nebo schůzce s ním nebo jestliže externí právní poradce účetní jednotky odmítne nebo nesmí náležitým způsobem reagovat na dopis se žádostí o komunikaci a (b) auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace pomocí alternativních auditorských postupů, je auditor povinen upravit výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705.
501.12	Auditor je povinen požádat vedení a případně osoby pověřené správou a řízením jednotky o písemná prohlášení, že všechny známé skutečné nebo možné soudní spory a nároky, jejichž vliv by měl být zohledněn při sestavování účetní závěrky, byly auditorovi oznámeny a zaúčtovány a zveřejněny v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.

Následující tabulka shrnuje postupy, které auditor provádí, aby identifikoval případné soudní spory a nároky, jež by mohly vést k riziku významné (materiální) nesprávnosti.

Schéma 15.4-2

Postup	Charakteristika
Provedte dotazování a prostudujte si relevantní dokumenty	<ul style="list-style-type: none"> • Zeptejte se na relevantní záležitosti vedení a dalších osob; • Prostudujte si zápisy z jednání osob pověřených správou a řízením; • Prostudujte si korespondenci účetní jednotky s jejím právním poradcem; • Prověřte náklady na právní služby.

Postup	Charakteristika
Komunikujte přímo s externím právním poradcem	Existují-li nějaké soudní spory či nároky nebo podezření na ně, auditor si od vedení vyžádá dopis pro externího právního poradce účetní jednotky, který bude obsahovat žádost, aby právní poradce o podrobnostech nároků či jiných skutečnostech informoval přímo auditora. Pokud není dovoleno tímto způsobem postupovat nebo pokud vedení auditorovi odmítne udělit souhlas, aby s externím právním zástupcem vstoupil v přímý kontakt, auditor provede alternativní postupy, například si prostuduje veškerou dostupnou dokumentaci a provede další dotazování. Jestliže ani prostřednictvím těchto alternativních postupů nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace, vydá modifikovaný výrok.
Vyžádejte si písemné prohlášení vedení	Vyžádejte si od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky písemné prohlášení, že všechny známé skutečné nebo potenciální soudní spory a nároky, jejichž vliv by měl být zohledněn při sestavování účetní závěrky, byly v účetní závěrce náležitě zveřejněny a zaúčtovány.

Informace o segmentech

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
501.13	Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o prezentaci a zveřejnění informací o segmentech v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví, a to tak, že: (viz odstavec A26) <ul style="list-style-type: none"> (a) se seznámí s metodami používaným vedením při určování informací o segmentech a porozumí jim a (viz odstavec A27) <ul style="list-style-type: none"> (i) zhodnotí, zda je pravděpodobné, že tyto metody povedou ke zveřejnění informací v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví, a (ii) otestuje použití těchto metod, kde je to vhodné, a (b) provede analytické postupy nebo jiné auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné.

Vzhledem k tomu, že informace o segmentech obvykle nejsou pro audit malých a středně velkých účetních jednotek relevantní, tato příručka se jimi dále nezabývá.

15.5 ISA 510 – První auditní zakázka – počáteční zůstatky

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
510.3	Při provádění první auditní zakázky je cílem auditora získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků, a to zda: <ul style="list-style-type: none"> (a) počáteční zůstatky obsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku běžného období a (b) vhodná účetní pravidla uplatněná pro počáteční zůstatky byla shodně aplikována pro účetní závěrku běžného období, respektive zda případné změny jsou řádně zaúčtovány a dostatečným způsobem prezentovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Tento standard upravuje povinnosti auditora ve vztahu k počátečním zůstatkům při první auditní zakázce nebo v případě, že audit byl v minulosti prováděn jiným auditorem.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
510.5	Pro získání informací týkajících se počátečních zůstatků, včetně zveřejněných údajů, je auditor povinen posoudit případnou poslední účetní závěrku a případnou související zprávu předchozího auditora.
510.6	<p>Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda počáteční zůstatky obsahují nesprávnosti, které by významně (materiálně) ovlivnily účetní závěrku běžného období, tím že: (viz odstavce A1–A2)</p> <p>(a) určí, zda konečné zůstatky účetní závěrky minulého období byly správně převedeny do běžného období, nebo zda případně byly upraveny,</p> <p>(b) určí, zda počáteční zůstatky zohledňují použití vhodných účetních pravidel a</p> <p>(c) provede jednu nebo více následujících činností: (viz odstavce A3–A7)</p> <p>(i) v případě, že účetní závěrka minulého období byla auditována, posoudí auditní dokumentaci předchozího auditora, aby získal důkazní informace týkající se počátečních zůstatků,</p> <p>(ii) zhodnotí, zda auditorské postupy prováděné v běžném období poskytují důkazní informace vztahující se k počátečním zůstatkům, nebo</p> <p>(iii) provede zvláštní auditorské postupy, aby získal důkazní informace vztahující se k počátečním zůstatkům.</p>
510.7	Pokud auditor získá důkazní informace, že počáteční zůstatky obsahují nesprávnosti, které by mohly významně (materiálně) ovlivnit účetní závěrku běžného období, je povinen provést takové dodatečné auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné pro zjištění dopadu na účetní závěrku běžného období. Pokud auditor dospěje k závěru, že takové nesprávnosti existují v účetní závěrce běžného období, je povinen tuto informaci předat vedení na odpovídající úrovni a osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky v souladu s ISA 450.
510.8	Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda účetní pravidla uplatněná pro počáteční zůstatky byla shodně aplikována pro účetní závěrku běžného období a zda byly změny účetních pravidel řádně zaúčtovány a dostatečným způsobem prezentovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
510.9	Pokud byla účetní závěrka minulého období auditována předchozím auditorem a byla k ní vydána zpráva obsahující modifikovaný výrok, auditor je povinen v rámci vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce běžného období zhodnotit dopad skutečnosti, která byla důvodem pro modifikaci výroku, v souladu s ISA 315.
510.10	Pokud auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o počátečních zůstatcích, je povinen vydat výrok s výhradou, případně odmítnout výrok k účetní závěrce, v souladu s ISA 705. (viz odstavec A8)
510.11	Pokud auditor dojde k závěru, že počáteční zůstatky obsahují nesprávnost, která má významný (materiální) dopad na účetní závěrku běžného období, a dopad takové nesprávnosti není řádně zaúčtován nebo příslušným způsobem prezentován a zveřejněn, je povinen vydat výrok s výhradou, případně záporný výrok, v souladu s ISA 705.
510.12	<p>Pokud auditor dojde k závěru, že:</p> <p>(a) účetní pravidla běžného účetního období nejsou konzistentně aplikována ve vztahu k počátečním zůstatkům v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo</p> <p>(b) změna v účetních pravidlech není řádně zaúčtována nebo dostatečným způsobem prezentována a zveřejněna v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,</p> <p>je povinen vydat výrok s výhradou, případně záporný výrok, v souladu s ISA 705.</p>

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
510.13	Pokud výrok předchozího auditora k účetní závěrce minulého období obsahoval modifikaci, jež je relevantní a významná (materiální) z pohledu účetní závěrky běžného období, je auditor povinen modifikovat výrok auditora k účetní závěrce běžného období v souladu s ISA 705 a ISA 710. (viz odstavec A9)

Následující tabulka shrnuje relevantní požadavky.

Schéma 15.5-1

Na co je nutné se zaměřit	Charakteristika
Obsahují počáteční zůstatky nesprávnost, která by mohla mít vliv na běžné účetní období?	<ul style="list-style-type: none"> • Prostudujte si poslední účetní závěrku a zprávu auditora k ní (pokud existují); • Rozhodněte, zda byly konečné zůstatky minulého účetního období správně převedeny do běžného období a zda svědčí o tom, že byla použita vhodná účetní pravidla; • Prostudujte si dokumentaci předchozího auditora; • Provedením auditorských postupů na údajích týkajících se běžného účetního období získáte důkazní informace prokazující počáteční zůstatky. Tento krok je zvláště důležitý v případě, že předchozí účetní závěrka nebyla auditorem ověřena.
Vyhodnoťte dopad zjištěných nesprávností na běžné účetní období	<ul style="list-style-type: none"> • Proveďte další auditorské postupy, které jsou potřeba; • Vyhodnoťte modifikaci výroku předchozím auditorem, pokud k ní došlo; • Ujistěte se o tom, že účetní pravidla použitá pro sestavení počátečních zůstatků byla v běžném účetním období konzistentně uplatňována.
Vyhodnoťte dopad na výrok auditora	Pokud byl výrok předchozího auditora modifikovaný a důvody pro modifikaci nadále trvají nebo pokud počáteční zůstatky obsahují nesprávnost, která má významný (materiální) dopad na účetní závěrku za běžné období (příčemž tento dopad není řádně zaúčtován, prezentován a zveřejněn v účetní závěrce), auditor vydá výrok s výhradou nebo záporný výrok.

15.6 ISA 600 – Zvláštní aspekty – audit účetní závěrky skupiny (včetně prací provedených auditory složek)

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
600.8	<p>Cílem auditora je:</p> <p>(a) rozhodnout, zda přijme pověření stát se auditorem účetní závěrky skupiny a</p> <p>(b) jestliže se stane auditorem účetní závěrky skupiny:</p> <p>(i) jasně si sdělovat s auditory složek informace o rozsahu a časovém rámci jimi prováděného ověřování finančních informací týkajících se jednotlivých složek a o zjištěných skutečnostech a</p> <p>(ii) získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se finančních informací jednotlivých složek a procesu sestavení účetní závěrky skupiny, na jejichž základě bude možné formulovat výrok o tom, zda účetní závěrka skupiny je sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.</p>

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
600.9	<p>Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:</p> <p>(a) složka – účetní jednotka nebo podnikatelská činnost, za kterou vedení skupiny nebo této složky sestavuje finanční informace, které by měly být zahrnuty do účetní závěrky skupiny, (viz odstavce A2–A4)</p> <p>(b) auditor složky – auditor, který na základě žádosti auditorského týmu skupiny, provádí auditorské práce na finančních informacích vztahujících se ke složce, (viz odstavec A7)</p> <p>(c) vedení složky – vedení odpovědné za sestavení finančních informací této složky,</p> <p>(d) významnost (materialita) složky – úroveň významnosti (materiality) relevantní pro složku určená auditorským týmem skupiny,</p> <p>(e) skupina – všechny složky, jejichž finanční informace jsou součástí účetní závěrky skupiny. Skupina má vždy více než jednu složku,</p> <p>(f) audit skupiny – audit účetní závěrky skupiny,</p> <p>(g) výrok auditora skupiny – výrok auditora k účetní závěrce skupiny,</p> <p>(h) auditor skupiny – partner nebo jiná osoba v auditorské společnosti zodpovědný za auditní zakázku skupiny a jeho provedení a za výrok auditora k účetní závěrce skupiny vydaný jménem auditorské společnosti. Pokud provádí audit skupiny více auditorů (spoluauditoři v případech tzv. společných auditů - joint audits), vedoucí partneři odpovědní za zakázku a jejich auditorské týmy společně vytvářejí auditor a skupiny a auditorský tým skupiny. Tento standard se nicméně nezabývá vztahem mezi spoluauditorem ani ověřováním, které spoluauditor provádí ve vztahu k práci jiného spoluauditora,</p> <p>(i) auditorský tým skupiny – partneři, včetně auditora skupiny, a zaměstnanci, kteří vytvářejí celkovou strategii auditu skupiny, komunikují s auditorem složek, provádějí práce týkající se procesu sestavení účetní závěrky skupiny a vyhodnocují závěry vyvozené z důkazních informací auditora jako základu pro výrok auditora k účetní závěrce skupiny,</p> <p>(j) účetní závěrka skupiny – účetní závěrka, která zahrnuje finanční informace za více než jednu složku. Termín „účetní závěrka skupiny“ se rovněž týká účetní závěrky, kde jsou agregovány finanční informace sestavené jednotlivými složkami, které nemají mateřskou společnost, ale jsou pod společnou kontrolou,</p> <p>(k) vedení skupiny – vedení odpovědné za sestavení účetní závěrky skupiny,</p> <p>(l) skupinové kontroly – kontroly navržené, zavedené a udržované vedením skupiny v oblasti skupinového účetního výkaznictví,</p> <p>(m) významná složka – složka identifikovaná auditorským týmem skupiny s tím, že je samostatně finančně významná pro skupinu nebo že z důvodu specifických podmínek a okolností by mohla obsahovat významná rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce skupiny. (viz odstavce A5–A6)</p>

Tento standard upravuje specifické aspekty auditů účetních závěrek skupiny a vymezuje povinnosti následujících subjektů, komunikaci mezi nimi a požadavky na ně kladené:

- Auditoři skupiny, auditorské týmy skupiny;
- Auditoři složky provádějící auditorské práce (např. audit divize, pobočky nebo dceřiné společnosti) v zastoupení auditorského týmu skupiny a zpracovávající o tom zprávu.

Požadavky tohoto standardu mohou být relevantní i pro případy, kdy se sice nejedná o účetní závěrku skupiny, ale auditor spolupracuje s jiným auditorem, který provádí nějakou část auditu účetní závěrky (např. se účastní fyzické inventury nebo provádí práce na nějakém vzdáleném pracovišti).

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Definice „složky“ je široká. Než dojdete k závěru, že požadavky tohoto standardu nejsou pro vámi prováděný audit relevantní, ujistěte se, že auditovaná účetní jednotka nezahrnuje žádnou významnou složku. Složka může vzniknout v důsledku organizační struktury účetní jednotky (tj. může jít např. o dceřiné společnosti, divize, pobočky, společné podniky nebo majetkové podíly v jiných společnostech zahrnuté do konsolidace metodou ekvivalence nebo nákladovou metodou) nebo být důsledkem systému účetního výkaznictví organizovaného podle oddělení, produktů nebo služeb, případně na geografickém principu.

Tento standard vymezuje v případě, že složka existuje a je významná, celou řadu požadavků týkajících se:

- Odpovědnosti auditora skupiny;
- Plánování auditu a významnosti (materiality);
- Vyhodnocení rizik a reakce na ně;
- Vztahů mezi auditorským týmem skupiny a auditory složek;
- Charakteru a rozsahu komunikace;
- Skupinových kontrol a procesu sestavení účetní závěrky skupiny.

Pozn.: Následující tabulka obsahuje pouze výňatky z rozsáhlých požadavků definovaných tímto standardem, protože předpokládáme, že audit účetní závěrky skupiny bude u malých a středně velkých účetních jednotek spíše výjimečnou záležitostí.

Schéma 15.6-1

Shrnutí požadavků definovaných tímto standardem	
Odpovědnost 600.11	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor skupiny zodpovídá za řízení auditu skupiny a dohled nad ním a za jeho provedení v souladu s profesními standardy. • Auditor složky nebude ve zprávě auditora k účetní závěrce skupiny zmiňován.
Přijetí zakázky a pokračování v ní 600.12-16	<ul style="list-style-type: none"> • Auditorský tým skupiny je povinen získat takové znalosti o skupině, jejích jednotlivých složkách a prostředí, v němž působí, které mu umožní identifikovat složky, které budou pravděpodobně významné. • Auditor skupiny je povinen sjednat podmínky auditu účetní závěrky skupiny. • Auditorský tým skupiny je povinen určit obecnou strategii auditu účetní závěrky skupiny a vytvořit plán auditu její účetní závěrky.
Znalost skupiny, jejích složek a prostředí, v němž působí 600.17-18	<p>Auditorský tým skupiny je povinen získat takové znalosti, které mu umožní:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Potvrdit, resp. revidovat jeho původní názor na to, které složky budou pravděpodobně významné, • Posoudit rizika, že účetní závěrka skupiny obsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Shrnutí požadavků definovaných tímto standardem

Znalosti o auditorovi složky 600.19-20	<p>Jestliže auditorský tým skupiny hodlá požádat auditora složky, aby provedl práce týkající se finančních informací složky pro účely auditu skupiny, zjistí následující skutečnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zda auditor složky zná etické požadavky relevantní pro audit skupiny, zda je bude dodržovat, a především zda je nezávislý; • Zda auditor složky má odpovídající odbornou kvalifikaci; • Zda auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na práci auditora složky v rozsahu, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací; • Zda auditor složky působí v regulovaném prostředí, v němž je profese auditora předmětem aktivního dohledu.
Významnost (materialita) 600.21-23	<p>Auditorský tým skupiny je povinen určit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Při určování obecné strategie auditu skupiny významnost (materialitu) pro účetní závěrku skupiny jako celku; • Pokud je to relevantní, pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje nižší částku významnosti (materiality), než je významnost (materialita) skupiny; • Úroveň významnosti (materiality) pro ty složky, u nichž budou audit nebo prověrku pro účely auditu skupiny provádět auditori jednotlivých složek; • Hranici, nad níž nemohou být nesprávnosti považovány za jednoznačně bezvýznamné z hlediska účetní závěrky skupiny. <p>Auditorský tým skupiny je povinen posoudit přiměřenost prováděcí významnosti (materiality), která byla stanoveny na úrovni složky.</p>
Reakce na vyhodnocená rizika 600.24-31	<p>Auditor je povinen navrhnout a zavést vhodné postupy, jejichž prostřednictvím bude reagovat na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.</p> <p>Auditorský tým skupiny je povinen určit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jaké typy prací budou ve vztahu k finančním informacím složek provedeny, a to buď jím samotným, nebo auditory složek v jeho zastoupení; • Navrhnout a provést další auditorské postupy, které budou reagovat na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny vyplývající z procesu sestavení účetní závěrky skupiny, • Posoudit vhodnost, úplnost a správnost konsolidačních úprav a reklasifikací a dále to, zda existují nějaké faktory či indikátory svědčící o riziku podvodu nebo o předpojatosti vedení. <p>Pokud je složka významná kvůli svému individuálnímu finančnímu významu pro skupinu, je auditorský tým skupiny, resp. auditor složky v jeho zastoupení, s použitím úrovně významnosti (materiality) stanovené pro danou složku, povinen provést audit finančních informací týkající se této složky.</p>

Shrnutí požadavků definovaných tímto standardem	
Proces sestavení účetní závěrky skupiny 600.32-37	<p>Auditorský tým skupiny je povinen v souvislosti s procesem sestavení účetní závěrky skupiny navrhnout a provést další auditorské postupy, které budou reagovat na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny vyplývající z procesu sestavení účetní závěrky skupiny. V rámci těchto postupů musí být posouzeno rovněž to, zda byly do účetní závěrky skupiny zahrnuty všechny složky.</p> <p>Jestliže je do účetní závěrky skupiny zahrnuta účetní závěrka složky sestavená k jinému datu, než je datum, ke kterému byla sestavena účetní závěrka skupiny, auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda byly v účetní závěrce složky provedeny odpovídající úpravy v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.</p>
Události po datu účetní závěrky 600.38-39	<p>Auditorský tým skupiny nebo auditor složky je povinen provést postupy zaměřené na identifikaci událostí, které u těchto složek nastaly mezi datem finančních informací složek a datem zprávy auditora k účetní závěrce skupiny a v souvislosti s nimiž může být nutné v účetní závěrce skupiny provést úpravy nebo v ní zveřejnit určité údaje.</p> <p>Auditorský tým skupiny je povinen vyzvat auditory složek, aby jej informovali v případě, že se dozví o událostech po datu účetní závěrky.</p>
Předávání informací auditorovi složky 600.40-41	<p>Auditorský tým skupiny je povinen sdělovat své požadavky auditorovi složky včas. Informace musí zahrnovat určení prací, které má auditor složky provést, způsob použití těchto prací a formu a obsah sdělení, které bude auditor složky předkládat auditorskému týmu skupiny. Dále musí být předány tyto informace:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Potvrzení, že auditor složky bude s auditorským týmem skupiny spolupracovat; • Relevantní etické požadavky, především požadavky na nezávislost auditora; • Významnost (materialita) složky; • Identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež jsou relevantní pro práci auditora složky; • Seznam spřízněných stran zpracovaný vedením skupiny a včasné informace o spřízněných stranách, které dříve nebyly identifikovány vedením skupiny ani auditorským týmem skupiny. <p>Auditorský tým skupiny je povinen vyzvat auditora složky, aby ho informoval o záležitostech, které jsou relevantní pro závěry auditorského týmu skupiny týkající se auditu skupiny. Například:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Informace o tom, že auditor složky dodržel: <ul style="list-style-type: none"> – Etické požadavky, včetně požadavků na nezávislost a odbornou kvalifikaci – Požadavky auditorského týmu skupiny; • Vymezení finančních informací složky, které jsou předmětem zprávy auditora složky; • Informace o případech porušování právních předpisů; • Soupis neopravených nesprávností; • Faktory svědčící o možné předpojatosti vedení;

Shrnutí požadavků definovaných tímto standardem

<p>Předávání informací auditorovi složky 600.40-41 (pokračování)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Popis případných významných nedostatků identifikovaných ve vnitřním kontrolním systému na úrovni složky; • Další významné záležitosti, o nichž auditor složky informoval nebo hodlá informovat osoby pověřené správou a řízením složky, včetně podvodu nebo podezření z podvodu; • Veškeré další záležitosti, které by mohly být relevantní pro audit skupiny, včetně výjimek uvedených v písemných prohlášeních, která si auditor složky od vedení složky vyžádal, • Celková zjištění, závěry nebo výrok auditora složky
<p>Posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací 600.42-45</p>	<p>Auditorský tým skupiny je povinen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prodiskutovat s auditorem složky, vedením složky, případně s vedením skupiny významné skutečnosti, které z tohoto posouzení vyplynou, • Rozhodnout, zda je nutné posoudit další relevantní části auditní dokumentace zpracované auditorem složky. <p>Pokud jsou práce provedené auditorem složky nedostatečné, je auditorský tým povinen rozhodnout, jaké další postupy je třeba provést a zda je bude provádět auditor složky, nebo auditorský tým skupiny.</p> <p>Auditorský tým skupiny je povinen posoudit, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace pro formulování výroku auditora skupiny.</p> <p>Auditor skupiny je povinen posoudit důsledky, které budou pro výrok auditora skupiny mít neopravené nesprávnosti a všechny případy, v nichž nebylo možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace.</p>
<p>Předávání informací vedení skupiny a osobám pověřeným správou a řízením skupiny 600.46-49</p>	<p>Auditorský tým skupiny je povinen určit, o kterých identifikovaných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému budou předány informace osobám pověřeným správou a řízením a vedení skupiny.</p> <p>Pokud byl odhalen případ podvodu, auditorský tým skupiny je povinen na tuto skutečnost včas upozornit vedení skupiny na příslušné úrovni.</p> <p>Auditorský tým skupiny je povinen sdělit následující skutečnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Přehled typů prací, které budou prováděny na finančních informacích složek; • Přehled o způsobu, jakým se hodlá auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek ve vztahu k finančním informacím významných složek; • Případy, u nichž má auditorský tým skupiny na základě svého posouzení pochyby o kvalitě práce auditora složky; • Případná omezení auditu skupiny, např. v případech, kdy byl omezen přístup auditorskému týmu skupiny k informacím; a • Podvod nebo podezření z podvodu, na němž se podílí vedení skupiny, vedení složky, zaměstnanci zastávající významnou funkci v oblasti skupinových kontrol nebo jiné osoby, pokud podvod vede k významné nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.

Shrnutí požadavků definovaných tímto standardem

Dokumentace 600.50

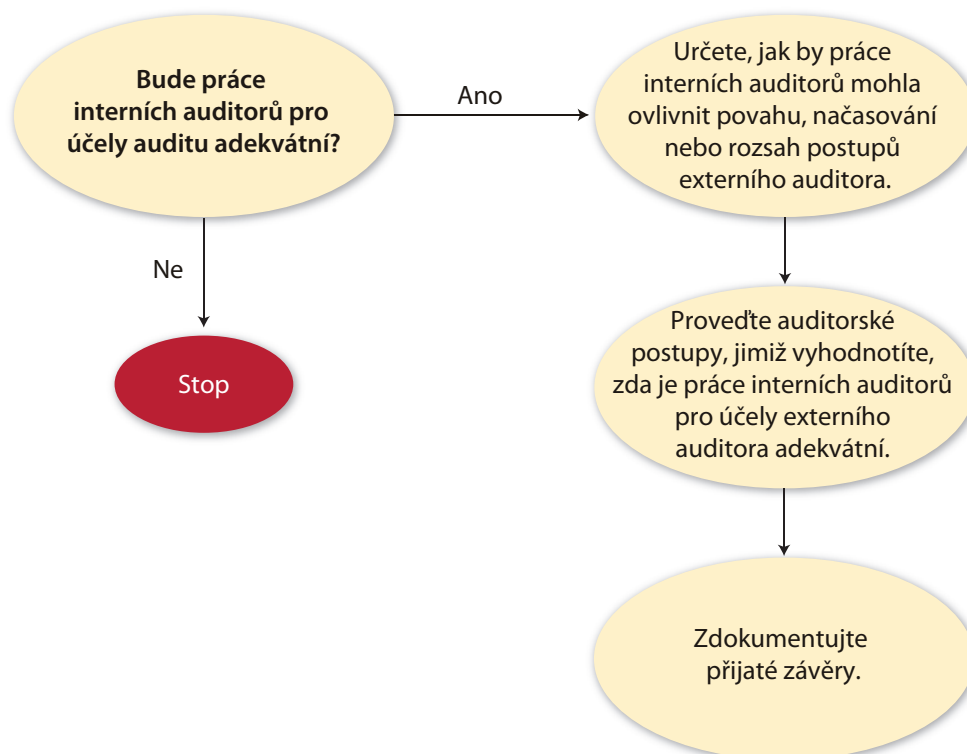
Auditorský tým skupiny je povinen do dokumentace auditu uvést následující skutečnosti:

- Analýzu složek s uvedením těch složek, které jsou významné, a typu prací provedených ve vztahu k finančním informacím jednotlivých složek;
- Jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek na významných složkách, včetně, pokud je to relevantní, jeho prověrky dokumentace vedené auditory jednotlivých složek a jejich závěrů;
- Písemná sdělení mezi auditorským týmem skupiny a auditory jednotlivých složek týkající se požadavků stanovených auditorským týmem skupiny.

15.7 ISA 610 – Využití práce interních auditorů

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
610.6	Má-li účetní jednotka interní audit, o němž externí auditor rozhodl, že je pravděpodobně pro audit relevantní, je cíli externího auditora: (a) určit, zda a do jaké míry využít konkrétní práci interních auditorů a (b) pokud využije konkrétní práci interních auditorů, určit, zda je tato práce adekvátní pro účely auditu.

Schéma 15.7-1



Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
610.8	Externí auditor je povinen určit: (a) zda je práce interních auditorů pro účely auditu pravděpodobně adekvátní, a pokud ano, (b) plánovaný vliv práce interních auditorů na povahu, načasování nebo rozsah postupů externího auditora.
610.9	Při určování pravděpodobné adekvátnosti práce interních auditorů pro účely auditu je externí auditor povinen vyhodnotit: (a) objektivitu interního auditu, (b) odbornou způsobilost interních auditorů, (c) zda je pravděpodobné, že se práce interních auditorů provádí s náležitou odbornou péčí, a (d) zda je pravděpodobné, že bude mezi interními auditory a externím auditorem probíhat účinná komunikace. (viz odstavec A4)
610.10	Při určování plánovaného vlivu práce interních auditorů na povahu, načasování nebo rozsah postupů externího auditora je externí auditor povinen zvážit: (a) povahu a rozsah konkrétních prací, které interní auditoři provedli nebo mají provést, (b) posouzená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení u konkrétních skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů a (c) míru subjektivity při hodnocení důkazních informací shromážděných interními auditory na podporu příslušných tvrzení. (viz odstavec A5)
610.11	Aby mohl externí auditor využít konkrétní práci interních auditorů, je povinen ji zhodnotit a provést auditorské postupy, aby určil její adekvátnost pro účely externího auditora. (viz odstavec A6)
610.12	Při určování adekvátnosti konkrétní práce interních auditorů pro účely externího auditora je externí auditor povinen posoudit: (a) zda byla práce prováděna interními auditory s odpovídajícím odborným školením a způsobilostí, (b) zda byla práce řádně dozorována, kontrolována a dokumentována, (c) zda jsou k dispozici adekvátní auditorské důkazní informace, které interním auditorům umožní vyvození přiměřených závěrů, (d) zda vyvozené závěry odpovídají daným okolnostem a zda jsou veškeré zprávy vypracované interními auditory konzistentní s výsledky provedené práce a (e) zda byly veškeré výjimky nebo neobvyklé skutečnosti zjištěné interními auditory náležitě vyřešeny.
610.13	Pokud externí auditor využívá konkrétní práci interních auditorů, je do dokumentace auditu povinen uvést závěry, kterých dosáhl při vyhodnocení adekvátnosti práce interních auditorů, a auditorské postupy provedené externím auditorem za tímto účelem v souladu s odstavcem 11.

Úvodní přehled

Větší účetní jednotky často zřizují oddělení interního auditu, jehož úkolem je sledovat účinnost vnitřního kontrolního systému. Interní audit obvykle zajišťuje některé z následujících činností:

- Monitorování některých prvků vnitřního kontrolního systému;
- Prověřování finančních a provozních informací;
- Kontrola provozní činnosti;
- Kontrola dodržování právních předpisů;
- Řízení rizik;
- Správa a řízení.

Pokud v rámci účetní jednotky působí oddělení interního auditu, které má na starosti mimo jiné i kontroly v oblasti účetního výkaznictví, může externí auditor využít výsledky jeho práce (za předpokladu, že je vyhodnotí jako adekvátní pro účely auditu) a podle toho upravit charakter a rozsah auditorských postupů, které sám provede. Ovšem interní auditoři jsou jakožto zaměstnanci účetní jednotky součástí jejího vnitřního kontrolního systému, a nejsou tudíž zcela nezávislí. Na jejich práci tudíž nelze spoléhat stejnou měrou jako na postupy provedené externím auditorským týmem.

Shrnutí požadavků

Následující tabulka shrnuje záležitosti, které auditor posuzuje v souvislosti s interním auditem.

Schéma 15.7-2

Co auditor posuzuje	Co je třeba vzít v úvahu
Bude práce interních auditorů pro účely externího auditu adekvátní?	<ul style="list-style-type: none"> • Jaké jsou cíle interního auditu a jaký je rozsah jeho působnosti? • Do jaké míry je interní audit objektivní (nezávislý)? • Jsou interní auditoři odborně způsobilí? • Pracují interní auditoři s náležitou odbornou péčí? • Je komunikace mezi interními a externími auditory účinná?
Jaký vliv bude mít použití výsledků práce interních auditorů na externí audit?	<p>Zvažte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Povahu a rozsah konkrétních prací, které interní auditoři provedli nebo mají provést; • Posouzená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení u konkrétních skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů; • Míru subjektivity při hodnocení důkazních informací shromážděných interními auditory na podporu příslušných tvrzení.
Vyhodnoťte adekvátnost práce interních auditorů pro účely externího auditu	<ul style="list-style-type: none"> • Mají interní auditoři, kteří práce provedli, odpovídající odborné školení a dovednosti? • Byla práce řádně dozorována, kontrolována a zdokumentována? • Shromáždili interní auditoři dostatečné důkazní informace, aby mohli vyvodit přiměřené závěry? • Odpovídají vyvozené závěry daným okolnostem? • Jsou zprávy interních auditorů v souladu s výsledky jejich práce? • Byly veškeré výjimky nebo neobvyklé skutečnosti zjištěné interními auditory náležitě vyřešeny?
Zdokumentujte výsledky	<ul style="list-style-type: none"> • V dokumentaci auditu popište výsledky, které přineslo vyhodnocení adekvátnosti práce interních auditorů; • V dokumentaci auditu popište auditorské postupy provedené externím auditorem v souvislosti s prací interních auditorů.

Externí auditor může v některých případech, v zájmu urychlení procesu auditu a snížení nákladů na externí audit, dostat k dispozici služby interního auditu skupiny. V takové situaci je užitečné předem se s interními auditory (pokud možno písemně) dohodnout na následujícím:

- Načasování práce a rozsah práce delegované internímu auditu;
- Významnost (materialita) pro účetní závěrku jako celek (a v případě potřeby úroveň významnosti (materiality) stanovená pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje) a prováděcí významnost (materialita);
- Navrhované metody výběru položek;
- Dokumentace provedených prací;
- Kontrolní procedury a procedury v oblasti účetního výkaznictví.

Příprava zprávy auditora

Výlučnou odpovědnost za výrok auditora nese externí auditor a tato odpovědnost se využitím práce interních auditorů nijak nesnižuje. Proto se externí auditor ve své zprávě na práci interního auditora neodvolává.

15.8 ISA 620 – Využití práce auditorova experta

Paragraph #	ISA Objective(s)
620.5	Cílem auditu je: (a) posoudit, zda využít práci auditorova experta, a (b) v případě využití práce auditorova experta určit, zda je tato práce pro auditorovy účely vhodná.

Schéma 15.8-1

Vyhodnocení rizik

Je pro získání důkazních informací nutná spolupráce s expertem? Pokud ano:

- Jaké auditorské postupy je nutné provést?
- Je expert vybraný auditorem odborně způsobilý, schopný zakázku realizovat a objektivní?

Rozumíte práci, kterou expert dělá?
Sjednejte podmínky zakázky s expertem.

Reakce na vyhodnocená rizika

Vyhodnoťte, zda je práce experta pro daný účel vhodná, včetně jeho zjištění, závěrů, použitých předpokladů a informačních zdrojů.
Rozhodněte, zda je nutné provést další práce.

Příprava zprávy auditora

Ve zprávě auditora na práci experta neodkazujte (jen v případě modifikace výroku).
Jestliže nelze získat dostatečné a vhodné důkazní informace, vydejte zprávu s modifikovaným výrokem.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
620.6	<p>Pro účely standardů ISA jsou následujícím termínům přiřazeny níže uvedené významy:</p> <p>(a) auditorův expert – jednotlivec nebo organizace se znalostmi a zkušenostmi v oboru jiném než účetnictví či audit, jejichž práci v tomto oboru využije auditor při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací. Auditorovým expertem může být auditorův interní expert (který je partnerem nebo zaměstnancem auditorovy společnosti nebo společnosti v síti, včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru) nebo jeho externí expert, (viz odstavce A1 – A3)</p> <p>(b) znalosti a zkušenosti – dovednosti, vědomosti a zkušenosti z příslušného oboru,</p> <p>(c) expert vedení – jednotlivec nebo organizace se znalostmi a zkušenostmi z oboru jiného než účetnictví či audit, jejichž práce využije účetní jednotka při sestavování účetní závěrky.</p>

Získání dostatečných a vhodných důkazních informací někdy není možné bez specializovaných znalostí a zkušeností (v jiném oboru než účetnictví či audit). Auditor může pro tyto účely využít služeb experta, který důkazní informace poskytne formou zpráv, výroků, ocenění nebo prohlášení. Některé případy, kdy lze využít práce experta, uvádí následující tabulka.

Schéma 15.8-2

Kdy může být nutný expert?	<ul style="list-style-type: none"> • Specializované případy inventarizací; • Ocenění majetku, jako jsou pozemky a budovy, stroje a zařízení, umělecká díla, drahé kameny, zásoby nebo složité finanční nástroje; • Určení množství nebo fyzického stavu specifických druhů majetku, např. nerostných zdrojů uskladněných v rezervních zásobnících či geologických zásob ropy a jiných nerostných surovin, případně určení zbývající životnosti strojů a zařízení; • Stanovení peněžních částek pomocí specializovaných technik nebo metod, např. pojistněmatematické ocenění; • Analýza složitých nebo neobvyklých daňových problémů; • Měření objemu dokončených prací a prací, které zbývá dokončit, u rozpracovaných zakázek; • Právní posudky týkající se výkladu smluv, stanov a předpisů.
-----------------------------------	--

Tento standard popisuje, jak může být práce auditorova experta využita jako vhodné důkazní informace. I když auditor není odborníkem na určitou oblast netýkající se účetnictví či auditu, může být přesto schopen seznámit se s daným oborem v míře dostatečné k provedení auditu i bez využití experta. S daným oborem se může seznámit např. díky:

- Zkušenostem z provádění auditů účetních jednotek, které při sestavování účetních závěrek vyžadují stejné znalosti a zkušenosti.
- Vzdělání nebo profesní rozvoj v příslušném oboru, např. formou oficiálních kurzů nebo diskuzí s osobami, které mají znalosti a zkušenosti v příslušné oblasti (ovšem nikoli konzultací, při kterých by byly poskytnuty všechny relevantní skutečnosti).
- Diskuzi s auditory, kteří již realizovali podobné zakázky.

Pozn.: Auditor má výhradní odpovědnost za vyjádřený výrok a skutečnost, že auditor využil práce auditorova experta, nikterak neomezuje auditorovu odpovědnost za vyjádřený výrok.

Vyhodnocení rizik

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
620.7	Jsou-li k získání dostatečných a vhodných důkazních informací nutné znalosti a zkušenosti z oboru jiného než účetnictví či audit, je auditor povinen zvážit, zda využije práci auditorova experta. (viz odstavce A4–A9)
620.8	Povaha, načasování a rozsah postupů auditora ve spojitosti s požadavky uvedenými v odstavcích 9–13 tohoto standardu se budou lišit v závislosti na konkrétních okolnostech. Při určování povahy, načasování a rozsahu těchto postupů je auditor povinen přihlídnout mimo jiné k následujícím skutečnostem: (viz odstavec A10) (a) povaha skutečností, k níž se práce daného experta vztahuje, (b) rizika významné (materiální) nesprávnosti u skutečnosti, k níž se práce experta vztahuje, (c) důležitost práce experta v souvislosti s auditem, (d) auditorova znalost předchozí práce provedené expertem a zkušenosti s ní a (e) zda se na daného experta vztahují pravidla a postupy z oblasti řízení kvality, která platí v auditorské společnosti. (viz odstavce A11–A13)
620.9	Auditor je povinen vyhodnotit, zda má auditorův expert pro účely auditora potřebné schopnosti a zda je objektivní a způsobilý. V případě auditorova externího experta musí hodnocení objektivity zahrnovat dotazování týkající se zájmů a vztahů, které by mohly expertovu objektivitu ohrozit. (viz odstavce A14–A20)
620.10	Auditor je povinen se v dostatečné míře seznámit s oblastí specializace auditorova experta, aby mohl: (viz odstavce A21–A22) (a) určit povahu, rozsah a cíl práce daného experta pro účely auditora a (b) posoudit vhodnost této práce pro účely auditora.
620.11	Auditor je povinen se s auditorovým expertem dohodnout, a to písemně, je-li to vhodné, na následujícím: (viz odstavce A23–A26) (a) povaze, rozsahu a cíli expertovy práce, (viz odstavec A27) (b) rolích a povinnostech auditora a experta, (viz odstavce A28–A29) (c) povaze, načasování a rozsahu komunikace mezi auditorem a daným expertem, včetně podoby zprávy, kterou má expert předložit, a (viz odstavec A30) (d) nutnosti toho, aby auditorův expert dodržoval důvěrnost informací. (viz odstavec A31)

Následující tabulka shrnuje faktory, které auditor zohledňuje v souvislosti s angažováním experta.

Schéma 15.8-3

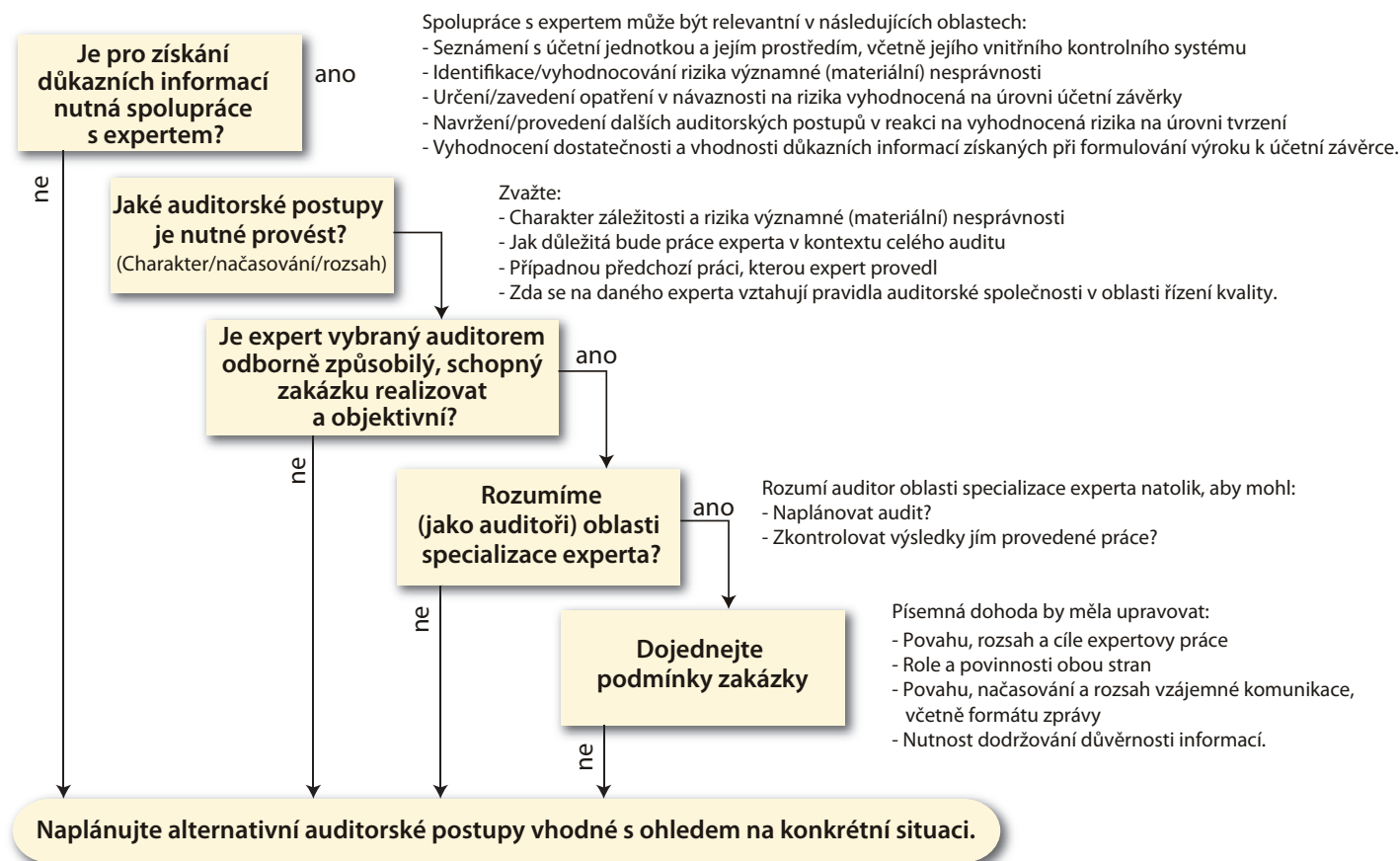


Schéma 15.8-4

Co je třeba zvážit	Charakteristika
Je pro získání důkazních informací nutná spolupráce s expertem?	<p>Spolupráce s expertem může být relevantní v následujících oblastech:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Seznamování se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně jejího vnitřního kontrolního systému; • Vymezování/vyhodnocování rizika významné (materiální) nesprávnosti; • Určování/zavedení opatření v návaznosti na rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky; • Navrhování a provádění dalších auditorských postupů v reakci na vyhodnocená rizika na úrovni tvrzení; • Vyhodnocování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací získaných při formulování výroku k účetní závěrce.

Co je třeba zvážit	Charakteristika
Jaké auditorské postupy je nutné provést?	<p>Zvažte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Charakter záležitostí, jichž se bude práce experta týkat, a rizika významné (materiální) nesprávnosti; • Jak důležitá bude práce experta v kontextu celého auditu; • Případnou předchozí práci, kterou expert provedl; • Zda se na daného experta vztahují pravidla a postupy auditorské společnosti v oblasti řízení kvality.
Je expert vybraný auditorem odborně způsobilý, schopný zakázku realizovat a objektivní?	<ul style="list-style-type: none"> • Způsobilost je dána charakterem a úrovní znalostí a zkušeností experta. • Schopnost se týká toho, zda expert může svou způsobilost uplatnit v podmínkách dané konkrétní zakázky (např. lokalita, dostatek času a zdrojů). • Objektivita souvisí s možnými dopady předpojatosti, střetu zájmů či vlivu jiných osob na odborný nebo podnikání se týkající úsudek experta. <p>Další faktory, které je nutné zvážit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Osobní zkušenosti s předchozí prací experta; • Diskuze s expertem; • Diskuze s jinými auditory nebo ostatními osobami, které jsou obeznámeny s prací experta; • Vědomosti o kvalifikaci experta, o jeho členství v profesním orgánu nebo sdružení, o osvědčeních k výkonu profese nebo jiné druhy externích potvrzení; • Publikované přednášky či knihy, jejichž autorem je expert; a • Pravidla a postupy auditorské společnosti týkající se řízení kvality.
Rozumíme (jako auditoři) oblasti specializace experta?	<p>Rozumí auditor oblasti specializace experta natolik, aby mohl:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Naplánovat audit; • Zkontrolovat výsledky jím provedené práce?
Dojednejte podmínky zakázky	<p>Podobu smlouvy o zakázce mohou ovlivnit např. následující faktory:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zda bude mít expert přístup k citlivým nebo důvěrným informacím účetní jednotky; • Jaké budou role nebo povinnosti auditora a auditorova experta; • Zda se na případ vztahují legislativní nebo regulační požadavky více zemí; • Jak složitá bude práce auditorova experta; • Zda má expert s účetní jednotkou předchozí zkušenost; • Jaký je rozsah práce auditorova experta a její význam v kontextu auditu. <p>Písemná dohoda by měla upravovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Povahu, rozsah a cíle expertovy práce; • Role a povinnosti obou stran; • Povahu, načasování a rozsah vzájemné komunikace, včetně formátu zprávy, kterou má expert předložit; • Nutnost dodržování důvěrnosti informací. <p>Skutečnosti, které by měla upravovat dohoda mezi auditorem a jeho externím expertem, jsou uvedeny v příloze k ISA 620.</p>

Posuzování provedené práce

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
620.12	Auditor je povinen posoudit vhodnost práce auditorova experta pro účely auditora, včetně: (viz odstavec A32) (a) relevantnosti a přiměřenosti zjištění a závěrů daného experta a jejich konzistentnosti s ostatními důkazními informacemi, (viz odstavce A33–A34) (b) relevantnosti a přiměřenosti předpokladů a metod vzhledem k okolnostem, jestliže expertova práce zahrnuje využití významných předpokladů a metod, a (viz odstavce A35–A37) (c) relevantnosti, úplnosti a správnosti zdrojových dat, jestliže expertova práce zahrnuje využití zdrojových dat, která jsou z pohledu expertovy práce významná. (viz odstavce A38–A39)
620.13	Jestliže auditor usoudí, že práce auditorova experta není pro jeho účely vhodná, je povinen: (viz odstavec A40) (a) dohodnout se s daným expertem na povaze a rozsahu dalších prací, které má expert provést, nebo (b) provést dodatečné auditorské postupy vhodné vzhledem k okolnostem.

Schéma 15.8-5

Vyhodnoťte, zda je práce experta pro daný účel vhodná

Vyhodnoťte relevantnost/přiměřenost:

- Zjištění/závěrů experta a jejich soulad s ostatními důkazními informacemi.
- Použitých klíčových předpokladů a metod vzhledem k okolnostem.
- Zdrojových dat a jejich správnost.

Dohodněte s expertem charakter/rozsah dalších prací, které má provést.

Pokud práce není vhodná, naplánuje další auditorské postupy.

Pokud jsou závěry experta nedostatečné nebo nejsou v souladu s jinými důkazy, auditor musí tuto situaci řešit, a to např. následujícím způsobem:

- Diskusí s účetní jednotkou a expertem;
- Provedením dalších auditorských postupů;
- Úvahou, zda zda nezapojit dalšího experta;
- Modifikací výroku auditora.

Příprava zprávy auditora

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
620.14	Auditor nesmí odkazovat na práci auditorova experta ve zprávě auditora obsahující nemoifikovaný výrok, ledaže to vyžadují právní předpisy. Pokud je takový odkaz vyžadován právními předpisy, auditor je povinen ve zprávě auditora uvést, že odkaz nesnižuje jeho odpovědnost za výrok auditora. (viz odstavec A41)
620.15	Jestliže auditor odkazuje na práci auditorova experta ve zprávě auditora proto, že takový odkaz je relevantní pro pochopení modifikace ve výroku auditora, je povinen ve zprávě auditora uvést, že tento odkaz nesnižuje odpovědnost auditora za výrok. (viz odstavec A42)

Auditor ve své zprávě na práci experta neodkazuje. Takový odkaz by mohl být mylně vykládán jako výrok s výhradou nebo přenesení části zodpovědnosti na experta, což není cílem.

Nicméně v případě, že se auditor na základě práce experta rozhodne vydat modifikovanou zprávu, může být pro vysvětlení charakteru modifikace vhodné odkázat na práci experta nebo ji popsat (včetně totožnosti experta a rozsahu jím provedených prací). Auditor si od experta vyžádá předem svolení, zda může odkaz ve své zprávě uvést. Jestliže expert odmítne souhlas vydat a auditor se domnívá, že odkaz je nutný, vyžádá si právní radu.

15.9 ISA 720 – Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
720.4	Cílem auditora je vhodně reagovat v situaci, kdy dokumenty obsahující auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora zahrnují ostatní informace, které by mohly zpochybnit důvěryhodnost této účetní závěrky a zprávy auditora.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
720.6	Auditor je povinen seznámit se s ostatními informacemi, aby identifikoval případné významné (materiální) nesoulady s auditovanou účetní závěrkou.
720.7	Auditor je povinen učinit vhodná ujednání s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky s cílem získat ostatní informace ještě před datem zprávy auditora. Pokud není možné získat veškeré ostatní informace ještě před datem zprávy auditora, je auditor povinen seznámit se s ostatními informacemi co možná nejdříve. (viz odstavec A5)
720.8	Pokud při seznámení se s ostatními informacemi auditor identifikuje významné (materiální) nesoulady, je povinen určit, zda auditovaná účetní závěrka nebo ostatní informace vyžadují úpravu.
720.9	Pokud je nezbytná úprava auditované účetní závěrky a vedení odmítá tuto úpravu provést, auditor je povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705.
720.10	Pokud je nezbytná úprava ostatních informací, a vedení odmítá tuto úpravu provést, auditor je povinen tuto záležitost projednat s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, pokud všechny tyto osoby nejsou členy vedení a: <ul style="list-style-type: none"> (a) popsat významný (materiální) nesoulad v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti ve zprávě auditora v souladu s ISA 706, (b) nevydat zprávu auditora nebo (c) odstoupit od zakázky, pokud je odstoupení umožněné příslušnými právními předpisy. (viz odstavec A6–A7)
720.11	Pokud je nezbytná oprava auditované účetní závěrky, auditor je povinen postupovat podle odpovídajících požadavků uvedených v ISA 560.
720.12	Pokud je nezbytná oprava ostatních informací a vedení s touto úpravou souhlasí, auditor je povinen provést nezbytné postupy, přičemž přihlédně k existujícím okolnostem. (viz odstavec A8)
720.13	Pokud je nezbytná oprava ostatních informací, ale vedení ji odmítá provést, auditor je povinen své pochybnosti týkající se ostatních informací oznámit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, pokud všechny tyto osoby nejsou členy vedení, a uskutečnit další odpovídající kroky. (viz odstavec A9)

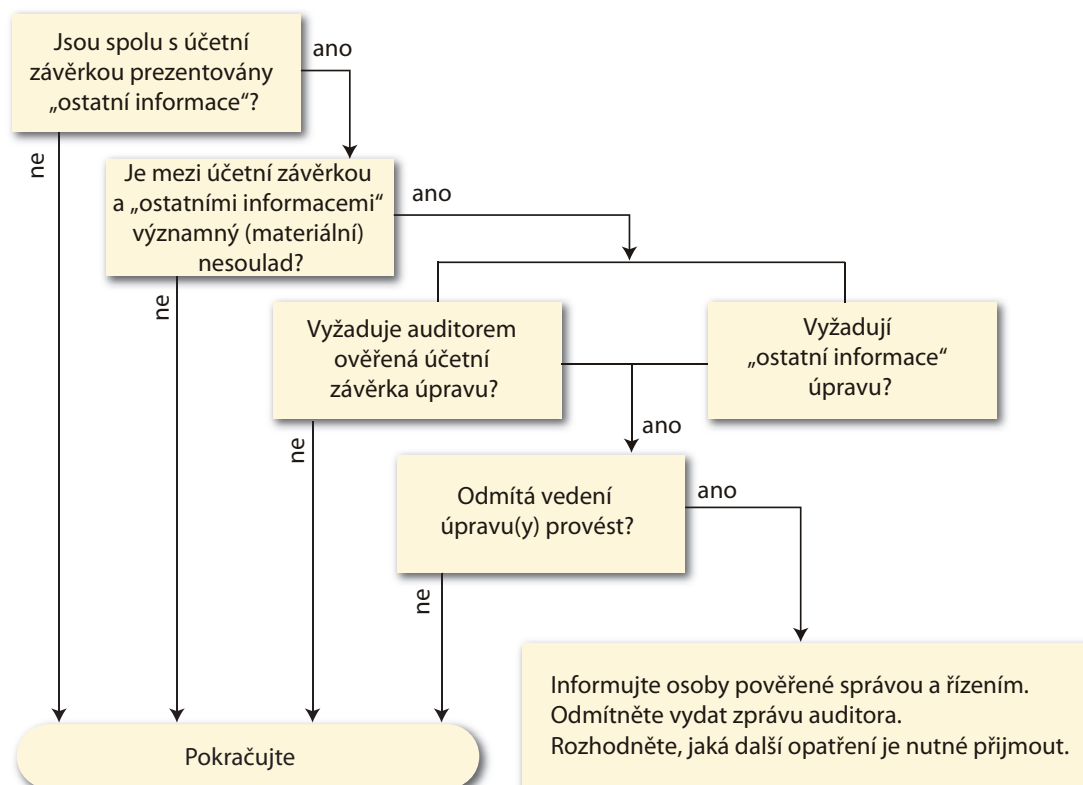
Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
720.14	Pokud se při seznámení s ostatními informacemi za účelem identifikace významných (materiálních) nesouladů auditor setká se zjevným významným (materiálním) zkreslením skutečnosti, je povinen tuto skutečnost projednat s vedením. (viz odstavec A10)
720.15	Když se ani po takovéto diskusi auditor nepřestane domnívat, že existuje zjevné významné (materiální) zkreslení skutečnosti, je povinen požádat vedení, aby toto konzultovalo s kvalifikovanou třetí stranou, jakou může být například právní poradce účetní jednotky, přičemž auditor posoudí obdržené stanovisko.
720.16	Pokud auditor dospěje k závěru, že existuje významné (materiální) zkreslení skutečnosti v ostatních informacích, které vedení odmítá opravit, je povinen své pochybnosti týkající se ostatních informací oznámit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, pokud ovšem veškeré osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nejsou členy vedení, a uskutečnit další odpovídající kroky. (viz odstavec A11)

Úvodní přehled

Některé účetní jednotky, například účetní jednotky s velkým počtem akcionářů a dalších potenciálních uživatelů jejich účetních informací, vydávají výroční zprávu (ať už v tištěné, nebo elektronické podobě), případně k auditorem ověřené účetní závěrce připojují dodatečné informace. Auditor je povinen se s těmito informacemi seznámit a zjistit, zda některé z nich nezpochybnují důvěryhodnost účetní závěrky a zprávy auditora. Jestliže takové informace najde, musí podniknout příslušné kroky k nápravě.

Následující schéma ilustruje nejdůležitější požadavky.

Schéma 15.9-1



16. Dokumentace auditu

Obsah kapitoly

Požadavky týkající se dokumentace k plánování auditu a k získaným důkazním informacím a její archivace.

Odkaz na příslušné standardy ISA

ISQC 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330

Odstavec č.

Cíl(e) ISA

230.5

Cílem auditora je vypracovat dokumentaci auditu, která bude obsahovat:

- (a) dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech, které tvoří východisko zprávy auditora a
- (b) důkazy o tom, že audit byl naplánován a proveden v souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů.

Odstavec č.

Citace příslušných ustanovení ISA

230.6

Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:

- (a) dokumentace auditu – záznamy o provedených auditorských postupech, získaných relevantních důkazních informacích a závěrech, k nimž auditor dospěl, (někdy se používá termín „auditní dokumenty“)
- (b) spis auditora – jeden nebo více svazků nebo úložných médií v papírové nebo elektronické formě obsahující záznamy, které tvoří dokumentaci auditu pro určitou zakázku,
- (c) zkušený auditor – osoba (pracující v auditorské společnosti nebo externista), která má praktické zkušenosti s auditem a přiměřené znalosti:
 - (i) auditorských postupů,
 - (ii) mezinárodních auditorských standardů a příslušných požadavků právních předpisů,
 - (iii) podnikatelského prostředí, ve kterém účetní jednotka provozuje svou činnost, a
 - (iv) problematiky auditu a účetního výkaznictví příslušného odvětví.

230.7

Auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu včas. (viz odstavec A1)

16.1 Úvodní přehled

Dokumentace auditu (ať už v papírové, či elektronické podobě) hraje klíčovou roli v následujících oblastech:

- Pomáhá auditorskému týmu při plánování a provádění auditu;
- Poskytuje důkazy o tom, že naplánované auditorské postupy byly skutečně provedeny;
- Pomáhá osobám odpovědným za kontrolu zakázky (včetně kontroly její kvality) plnit jejich povinnosti v souladu s profesními standardy;
- Dokumentuje odborný úsudek použitý při formulování výroku auditora;
- Uchovává záznamy o skutečnostech, které jsou důležité i pro budoucí audity účetní jednotky.

PRAKTICKÁ POZNÁMKA

Jestliže nějaký požadavek standardů ISA není pro danou zakázku relevantní, žádná dokumentace se k němu nesestavuje. Bud' může být nerelevantní celý standard ISA (např. ISA 610 v případě, že účetní jednotka nemá oddělení interního auditu), nebo jednotlivý požadavek, který je podmíněný a příslušná podmínka není splněna.

Kvalitní dokumentace auditu je dobře organizovaná a obsahuje záznamy o provedených pracích, získaných důkazních informacích, významných odborných úsudcích, které auditor uplatnil, a závěrech, k nimž došel.

Schéma 16.1-1

Význam dokumentace auditu	<ul style="list-style-type: none"> • Potvrzuje správnost východisek, na jejichž základě auditor formuloval závěry týkající se jednotlivých tvrzení v účetní závěrce. • Dokládá, že příslušná zakázka je v souladu s profesními standardy. • Dokládá, že účetní záznamy souhlasí s účetní závěrkou nebo jsou s ní sesouhlaseny.
----------------------------------	---

U auditů menších účetních jednotek bývá dokumentace obvykle méně obsáhlá než u větších účetních jednotek. Platí to především v následujících případech:

- Partner odpovědný za zakázku provádí sám veškeré auditorské práce, takže není nutné dokumentovat žádné záležitosti týkající se diskusí auditorského týmu, rozdělení úkolů nebo dohledu;
- Některé oblasti auditu jsou natolik jednoduché, že je efektivnější zaznamenat je do jediného dokumentu a doplnit ho odkazy na podpůrné auditní dokumenty. Takto lze např. zdokumentovat seznámení s účetní jednotkou a jejím vnitřním kontrolním systémem, celkovou strategii a plán auditu, významnost (materialitu), vyhodnocená rizika, významné záležitosti zjištěné během auditu a učiněné závěry.

Konkrétní požadavky týkající se dokumentace auditu upravuje – vedle ISA 230 – celá řada dalších standardů ISA, v nichž jsou požadavky tohoto základního standardu mnohdy podrobněji vysvětleny. Následující tabulka obsahuje seznam standardů, které se dokumentaci auditu věnují (včetně čísel příslušných odstavců). Seznam není vyčerpávající, tj. požadavky týkající se dokumentace auditu se mohou vyskytnout i v jiných, níže neuvedených standardech.

Schéma 16.1-2

ISA	Název	Odstavce
210	Sjednávání podmínek auditních zakázek	10-12
220	Řízení kvality auditu účetní závěrky	24-25
230	Dokumentace auditu	všechny
240	Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky	44-47
250	Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky	29
260	Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	23
300	Plánování auditu účetní závěrky	12
315	Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí	32
320	Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu	14
330	Reakce auditora na vyhodnocená rizika	28-30
450	Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu	15
540	Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů	23
550	Spřízněné strany	28
600	Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)	50
610	Využití práce interních auditorů	13

16.2 Organizace spisu auditora

Organizace spisu auditora i vedení indexu (číslovaného seznamu) dokumentů, které obsahuje, patří mezi záležitosti, jež by měly být upraveny interními zásadami auditorské společnosti. Konzistentní přístup využívající nějaký standardní způsob indexace (číslování) dokumentů spisu má celou řadu výhod, jako např.:

- Konkrétní auditní dokumenty lze snadno dohledat a členové auditorského týmu je mohou snadno sdílet;
- Různé osoby, které mají na starosti kontrolu spisu auditora, jako např. manažer auditu, partner zodpovědný za zakázku, osoba provádějící kontrolu kvality zakázky, osoba monitorující řízení kvality, mohou spis snadněji kontrolovat;
- Jednotlivé spisy téže auditorské společnosti jsou konzistentní;
- Uspadňuje to realizaci některých úkonů v oblasti řízení kvality, např. kontrolu chybějících souhlasů, identifikaci chybných odkazů nebo vysvětlení nejasných komentářů osob provádějících kontrolu.

Dokumentace auditu je obvykle rozdělena do logických částí reflektujících provedené práce a opatřena indexem (číslovaným seznamem). V případě, že je spis veden v elektronické podobě, může mít indexování podobu jednotlivých adresářů a podadresářů. Při vytvoření dostane každá nová položka dokumentace své jedinečné označení, které definuje její místo v rámci spisu auditu.

Následující tabulka obsahuje dva příklady, jak lze vést index (číselný seznam) spisu auditora. V prvním jsou dokumenty číslovány podle fáze auditu, kdy vznikají. Pokud je spis auditora veden v tištěné podobě, závěrečné dokumenty, tj. dokumenty doplňované do spisu při jeho dokončování, jsou obvykle archivovány na jeho začátku, aby byly snadno dostupné. Ve druhém příkladě jsou dokumenty ve spisu auditora číslovány podle příslušné oblasti účetní závěrky, jako jsou např. závazky, pohledávky, tržby apod. Znamená to, že všechny dokumenty týkající se například vyhodnocení rizik souvisejících se zásobami a reakce auditora na ně budou archivovány v sekci zásoby. Další alternativou je kombinace obou těchto přístupů, kdy jsou některé dokumenty organizovány podle fáze auditního procesu a jiné podle příslušné oblasti účetní závěrky.

Schéma 16.2-1

Číselný seznam podle fáze auditu (výňatek)		Číselný seznam podle oblasti účetní závěrky (výňatek)	
100-200	Účetní závěrka a zpráva auditora	10	Účetní závěrka a zpráva auditora
201-300	Daňová přiznání apod.	11	Závěrečná memoranda, kontrolní seznamy (checklisty)
301-400	Závěrečné dokumenty, např. memoranda popisující významná rozhodnutí, kontrolní seznamy (checklisty) a písemná prohlášení vedení	12	Celková strategie auditu
401-500	Plánování auditu, včetně strategie auditu a významnosti (materiality)	15	Významnost (materialita)
501-600	Vyhodnocení rizik, včetně seznámení s účetní jednotkou a jejím vnitřním kontrolním systémem	A	Peněžní prostředky
601-700	Reakce na vyhodnocená rizika, včetně podrobného plánu auditu podle jednotlivých oblastí účetní závěrky	C	Pohledávky
701- 799	Další podkladové dokumenty, např. předvahy, hlášení	D	Zásoby
800	Rámce účetního výkaznictví	BB	Závazky
		DD	Dlouhodobé půjčky a úvěry
		20	Výnosy
		30	Nákupy
		40	Mzdová agenda
		50	Daně
		100	Události po datu účetní závěrky
		120	Podmíněná aktiva a závazky
		150	Další podkladové dokumenty, např. předvahy, hlášení

16.3 Nejčastější otázky týkající se dokumentace auditu

Následující tabulka uvádí odpovědi na nejčastěji kladené otázky týkající se dokumentace auditu.

Schéma 16.3-1

Otázka	Odpověď
Kdo je vlastníkem spisu auditora?	Pokud nestanoví právní předpisy daného státu jinak, dokumentace auditu je majetkem auditorské společnosti.
Musí být ve spisu auditora kopie záznamů účetní jednotky, které byly při auditu prověřovány?	Ne. Je pouze potřeba nějak vymezit transakce/procedury účetní jednotky, které byly prověřeny, aby bylo v případě potřeby možné práce zopakovat nebo prošetřit výjimky. Identifikační charakteristiky zahrnují: <ul style="list-style-type: none"> • Datum a specifická čísla transakcí v případě testů detailních údajů; • Rozsah postupů a testovaný základní soubor (tj. např. všechny účetní zápisy z účetního deníku přesahující určitou částku); • V případě vzorků vybíraných některou systematickou metodou se uvede zdroj, výchozí bod a interval;

Otázka	Odpověď
	<ul style="list-style-type: none"> • V případě dotazování, kteří zaměstnanci byli dotazováni, jméno, funkce, datum dotazování; • V případě pozorování, jaký proces nebo záležitost byly předmětem pozorování, kdo pozorování provedl, jeho úkoly a kde a kdy bylo pozorování provedeno. <p>Nicméně pokud to auditor bude považovat za vhodné, lze do spisu zařadit koncepty nebo kopie dokumentů účetní jednotky (např. významných smluv nebo dohod).</p>
<p>Musí být každá strana spisu auditora datována a parafována jednak osobou, která příslušný dokument zpracovala, a jednak osobou, která ho zkontrolovala?</p>	<p>Ne. Smyslem parafování auditních dokumentů (které informuje o tom, kdo dokument zpracoval a kdo ho zkontroloval) je přidělit odpovědnost konkrétním členům auditorského týmu. To ale neznamená, že každá stránka spisu auditora musí být parafována a datována. Informaci o autorovi a osobě zodpovědné za kontrolu lze uvést pro celou část, modul nebo sekci dokumentace. Osoba, která dokument zpracuje (obvykle člen auditorského týmu na úrovni asistenta), a osoba, která ho detailně zkontroluje (obvykle člen auditorského týmu na úrovni manažera), by měla parafovat každou část, modul nebo sekci dokumentace, zatímco osoba provádějící všeobecnou kontrolu (na úrovni partnera) se zaměří pouze na klíčové části spisu, dokumentující významné případy odborného úsudku.</p>
<p>Je nutné zdokumentovat VŠECHNY zohledněné aspekty a odborné úsudky?</p>	<p>Ne. Není nutné ani prakticky možné, aby auditor dokumentoval každou zohledněnou záležitost nebo uplatněný odborný úsudek. Je třeba zdokumentovat pouze významné záležitosti a významné odborné úsudky uplatněné během auditu v souvislosti s takovými záležitostmi. Dokumentace k významným záležitostem a úsudkům vysvětluje závěry, k nimž auditor dospěl, a posiluje kvalitu jeho odborných úsudků. Tato dokumentace má obvykle podobu memorand, která auditor zpracuje při dokončování auditu a v nichž popíše příslušné významné problémy.</p>
<p>Je nutné uchovávat předchozí verze účetní závěrky, pokud se významně (materiálně) liší od jejího definitivního znění?</p>	<p>Ne. Auditor neuchovává ve spisu nesprávné ani staré verze dokumentace.</p>
<p>Je třeba zdokumentovat nesoulad s určitými požadavky standardů ISA, i když nejsou pro audit relevantní?</p>	<p>Ne. Auditor musí dokumentovat (až na výjimky) pouze ty požadavky, které jsou „relevantní“. Nerelevantní může být buď celý standard ISA, určitý požadavek, který je podmíněný a příslušná podmínka není splněna.</p>

16.4 Specifické požadavky na dokumentaci auditu

Vyhodnocení rizik

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
240.44	<p>Auditor je povinen do dokumentace auditu zachycující obeznámení se auditora s účetní jednotkou a jejím prostředím a jeho vyhodnocení rizik výskytu významných (materiálních) nesprávností v souladu s požadavky ISA 315 uvést:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) významná rozhodnutí přijatá během projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce týkající se náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem a (b) odhalená a vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení.
240.47	<p>Jestliže auditor došel k závěru, že předpoklad existence rizika výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem ve spojitosti s účtováním o výnosech není relevantní ve vztahu k zakázce, je povinen do dokumentace auditu uvést důvody, které k tomuto závěru vedly.</p>
300.12	<p>Auditor je povinen uvést do auditní dokumentace:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) celkovou strategii auditu, (b) plán auditu a (c) všechny významné změny učiněné během zakázky v celkové strategii auditu či plánu auditu a důvody takových změn. (viz odstavce A16–A19)
315.32	<p>Auditor je povinen uvést následující skutečnosti v dokumentaci auditu:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) jednání auditorského týmu v souladu s požadavky odstavce 10 a důležitá rozhodnutí, k nimž tým dospěl, (b) klíčové znalosti o jednotlivých aspektech účetní jednotky a jejího prostředí v souladu s odstavcem 11, včetně všech složek vnitřního kontrolního systému v souladu s odstavci 14–24; zdroje informací, na základě kterých auditor znalost získal, a provedené postupy vyhodnocení rizik, (c) identifikovaná a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a úrovni tvrzení v souladu s požadavky odstavce 25 a (d) identifikovaná rizika a odpovídající kontroly, s nimiž se auditor seznámil na základě požadavků odstavců 27-30. (viz odstavce A131–A134)

Následující tabulka shrnuje oblasti, které dokumentace auditu obvykle popisuje.

Schéma 16.4-1

Fáze vyhodnocení rizik	Komentář
<ul style="list-style-type: none"> • Přípravné práce na zakázce (přijetí klienta). • Vyhodnocení nezávislosti a etických aspektů. • Podmínky zakázky. • Určení významnosti (materiality). • Celková strategie auditu. • Diskuse v rámci auditorského týmu, včetně diskusí o možných příčinách významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu. • Provedené postupy vyhodnocení rizik a jejich výsledky. • Rizika významné (materiální) nesprávnosti vyhodnocená na úrovni účetní závěrky jako celku a jednotlivých tvrzení na základě znalostí o účetní jednotce a jejím případném vnitřním kontrolním systému. • Významná rizika. • Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením 	<p>Nezapomeňte aktualizovat dokumentaci k vyhodnocení rizik:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jestliže se v dalším průběhu auditu objeví nějaká nová rizika; • Na základě provedených auditorských postupů je nutné změnit vyhodnocení rizik nebo úroveň významnosti (materiality).

Reakce na vyhodnocená rizika

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
230.9	Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorských postupů je auditor povinen zaznamenat: <ol style="list-style-type: none"> charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí, (viz odstavec A12) osobu, která provedla auditorské práce, a datum, kdy byly tyto práce dokončeny, a osobu, která zkontrolovala provedené auditorské práce, a datum a rozsah této kontroly. (viz odstavec A13)
240.45	Auditor je povinen do dokumentace auditu zachycující reakci auditora na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností v souladu s požadavky ISA 330 uvést: <ol style="list-style-type: none"> celkovou reakci na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a povahu, načasování a rozsah auditorských postupů a návaznost těchto postupů na vyhodnocená rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení a výsledky auditorských postupů včetně postupů navržených za účelem nakládání s riziky nedodržení kontrol ze strany vedení.
330.28	Auditor je povinen uvést do dokumentace auditu: <ol style="list-style-type: none"> způsob, jakým reagoval na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, dále charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, vazbu těchto postupů na vyhodnocená rizika na úrovni tvrzení a výsledky auditorských postupů včetně závěrů, pokud tyto závěry nejsou zřejmé. (viz odstavec A63)
330.30	Dokumentace auditu musí prokázat, že údaje v účetní závěrce odpovídají účetním záznamům, ze kterých mají vycházet.

Následující tabulka shrnuje oblasti, které dokumentace auditu obvykle popisuje.

Schéma 16.4-2

Fáze reakce na vyhodnocená rizika	Komentář
<ol style="list-style-type: none"> 1. Plán auditu, který vymezuje: <ul style="list-style-type: none"> • Všechny významné (materiální) oblasti účetní závěrky; • Rizika významné (materiální) nesprávnosti vyhodnocená na úrovni účetní závěrky a jednotlivých tvrzení; • Charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, prováděných v reakci na vyhodnocená rizika; • Identifikovaná významná rizika. 2. Charakter a rozsah konzultací s jinými subjekty. 3. Významnost získaných důkazních informací pro tvrzení, které je předmětem testování. 4. Vysvětlení výsledků získaných pomocí testů a dalších auditorských postupů, a jak byly následně řešeny případné výjimky nebo odchylky. To zahrnuje: <ul style="list-style-type: none"> • Výchozí testu; • Volbu základního souboru; • Úroveň vyhodnoceného rizika; • Interval výběru a zvolení výchozího bodu. 5. Opatření, která byla podniknuta poté, co určité postupy ukázaly, že: <ul style="list-style-type: none"> • Je nutné upravit plánované auditorské postupy; • Existují významné (materiální) nesprávnosti; • V účetní závěrce chybějí určité informace; • Existují významné nedostatky ve vnitřních kontrolách pokrývajících proces účetního výkaznictví. 6. Případné změny v celkové strategii auditu. 7. Významné odborné úsudky uplatněné při provádění auditorských prací a vyhodnocování výsledků a týkající se významných záležitostí. 8. Diskuse s vedením o významných záležitostech. 9. Memoranda, analýzy, předpoklady použité během auditu a zdůvodnění, jak byla ověřena platnost podkladových informací. 10. Odkazy na podkladovou dokumentaci a doklady o tom, že účetní záznamy souhlasí s účetní závěrkou, resp. s ní byly sesouhlaseny. 	<p>Dokumentace auditu by měla být naprosto svébytná a nemělo by být nutné ji doplňovat verbálním vysvětlením. Viz níže ustanovení týkající se zkušeného auditora.</p> <p>Věnujte pozornost výběru správného základního souboru pro testované tvrzení.</p> <p>Ve spisu auditora není nutné archiovat kopie záznamů klienta, které byly předmětem auditu. Nicméně je nutné tyto materiály jednoznačně určit pomocí nějakých znaků, např. čísla a data, aby bylo možné v případě potřeby testy v budoucnu zopakovat.</p>

Příprava zprávy auditora

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
230.10	Auditor je povinen zdokumentovat projednání významných záležitostí s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a s dalšími osobami a rovněž povahu projednaných významných záležitostí, datum projednání a jména osob, se kterými jednal. (viz odstavec A14)
230.11	Pokud auditor identifikoval informace, které nejsou konzistentní s jeho konečnými závěry týkajícími se významných záležitostí, je povinen zdokumentovat, jak tuto nekonzistenci vyřešil. (viz odstavec A15)
230.12	Pokud ve výjimečné situaci auditor považuje za nutné odchýlit se od relevantního požadavku některého ze standardů ISA, je povinen zdokumentovat, jakým způsobem použité alternativní auditorské postupy plní cíl daného požadavku a jaké byly důvody odchýlení se od něj. (viz odstavce A18–A19)
240.46	Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést komunikaci týkající se podvodu s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, s regulačními orgány a ostatními subjekty.

V následující tabulce jsou uvedeny typické součásti dokumentace auditu týkající se přípravy zprávy auditora nebo dokončování spisu auditora.

Schéma 16.4-3

Příprava zprávy auditora	Komentář
<ul style="list-style-type: none"> • Dokončené programy auditu. • Důkazy o provedených kontrolách spisu auditora (tj. parafy, kontrolní seznamy (checklisty) atd.): <ul style="list-style-type: none"> – Podrobná kontrola (provedená manažerem nebo jinou pověřenou osobou), – Kontrola provedená partnerem zodpovědným za zakázku, – Kontrola kvality zakázky, je-li relevantní. • Informace, které nejsou v souladu s konečnými závěry, resp. jsou s nimi v rozporu. • Shrnutí finančního dopadu všech zjištěných chyb a reakce vedení (tj. zda je opravilo). • Nezanedbatelné neopravené nesprávnosti. • Významné záležitosti: <ul style="list-style-type: none"> – Opatření, která na ně reagují (včetně shromáždění dalších důkazních informací), – Východiska učiněných závěrů. • V případě, že auditor poskytuje účetní jednotce podporu při sestavování účetní závěrky (pokud to není v rozporu s požadavkem nezávislosti), popis jednání s vedením o prověrce obsahu účetní závěrky, včetně: <ul style="list-style-type: none"> – Termínů, kdy se tato jednání uskutečnila, – Vysvětlení složitých účetních pravidel a jejich uplatňování, – Důležitých otázek vznesených vedením. 	<p>Provedte zápisy z ústních jednání s vedením o významných záležitostech a zdokumentujte reakce vedení. Jde o to, aby dokumentace auditu obsahovala zdůvodnění všech významných rozhodnutí, která auditor učiní.</p> <p>Zařadte do dokumentace auditu také důležité e-maily a textové zprávy zaslané klientem, které se týkají významných záležitostí.</p>

Příprava zprávy auditora	Komentář
<ul style="list-style-type: none"> • Výtisk účetní závěrky a zprávy auditora s odkazy na příslušné sekce spisu auditora. • Důvody, proč se auditor případně odchýlil od ustanovení standardů ISA, a jaké náhradní postupy provedl, aby naplnil cíl takového ustanovení. • Veškeré dokumenty, které daná auditorská společnost vyžaduje pro účely dokončení zakázky. • Kopie veškeré komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením. • Datum zprávy auditora a datum dokončení spisu auditora (viz níže diskuse o dokončení spisu auditora). 	

16.5 Zkušený auditor

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
230.8	<p>Auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil: (viz odstavce A2–A5, A16–A17)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) povahu, načasování a rozsah auditorských postupů provedených s cílem dosáhnout souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů, (viz odstavce A6–A7) (b) výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace a (c) významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při tvoření těchto závěrů. (viz odstavce A8–A11)

Dokumentace auditu by měla být zpracována tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, (bez dalších ústních vysvětlení) pochopil:

- Jaké auditorské postupy byly provedeny, tj. jejich povahu, načasování a rozsah, aby bylo dosaženo souladu s platnými právními, regulačními a profesními požadavky;
- K jakým výsledkům vedly použité auditorské postupy a jaké důkazní informace byly shromážděny;
- Povahu významných záležitostí, které vyplynuly z auditu, a přijaté závěry.

16.6 Elektronická dokumentace

Mnohé auditorské společnosti nahradily (nebo postupně nahrazují) tištěnou dokumentaci auditu elektronickými soubory. V některých případech se však zachovávají tištěné soubory coby trvalá dokumentace provedených prací, přestože byly tyto práce realizovány i prověřeny v elektronické podobě. Dokumenty/formuláře se generují v digitální formě, záznamy klienta se převedou do elektronické podoby a veškeré údaje se ukládají rovněž elektronicky. Po úplném dokončení a prověření prací souvisejících s auditem jsou tyto údaje vytištěny.

Existují dva typy elektronických dokumentů:

- Dynamické;
- Statické.

Dynamická elektronická dokumentace

Dynamická dokumentace obsahuje informace, které se v průběhu auditu upravují a aktualizují. Patří sem například prázdné auditní formuláře a vzory dopisů, informace o daném odvětví a související klíčové ukazatele finanční výkonnosti, dotazníky, logické stromy, firemní zásady, diagnostické údaje, a dokonce finanční informace a předpoklady z předešlého roku, které lze použít u analytických postupů prováděných v běžném roce. Tyto informace jsou často součástí softwarových aplikací a elektronických auditních nástrojů.

Statická elektronická dokumentace

Statická dokumentace obsahuje jednak finální verze dokumentů účetní jednotky, např. účetní závěrky, a jednak hotové auditní dokumenty, které se již nebudou měnit a u kterých je pravděpodobné, že budou využity jako podklady v dalších letech. Tyto dokumenty je nutné archivovat ve formátu, který k nim i do budoucna zajistí přístup.

„Legacy“ software

Archivace spisu auditora ve formátu daném softwarovou aplikací, ve které byl vytvořen, může být problematická, neboť se aplikace bude pravděpodobně dál vyvíjet a spolu s tím se bude měnit i formát spisu. Starší dokumenty by tak mohly být nepřístupné, pokud stará verze softwarové aplikace nebude udržována. Mnohé auditorské společnosti nyní tento problém řeší ukládáním hotového spisu auditora ve formátu PDF (portable document format), který akceptují a používají i vládní instituce a účetní firmy na celém světě. K zásadám auditorských společností by mělo patřit, že finální dokumenty nelze měnit.

Výhody elektronické dokumentace

Vedení spisu auditora v elektronické podobě umožňuje automatizovat některé administrativní funkce při nakládání se spisem a usnadňuje i přístup členů auditorského týmu k němu. Má mimo jiné následující výhody:

- Bezprostřední přístup k auditním dokumentům podle indexu (číselného seznamu);
- Jednotlivé složky i dokumenty lze snadno sdílet a revidovat i ze vzdálených pracovišť;
- Adresáře i dokumenty lze jednoduše vytvářet, přejmenovávat, přesouvat, kopírovat nebo vymazávat z indexu (číselného seznamu);
- Index (číselný seznam) spisu auditora si lze prohlížet v různém formátu, např. lze zobrazit jen hlavní sekce, takže je vidět jeho celková struktura, nebo naopak ho lze „rozbalit“ a lokalizovat konkrétní dokumenty;
- Dokumenty lze označovat popisnými názvy, což ostatním členům auditorského týmu pomůže vydedukovat jejich obsah;

- Lze využívat automatizované kontrolní funkce, např. pro identifikaci výjimek, nevyřešených připomínek osob provádějících kontrolu nebo chybějících paraf osoby zpracovávající/ kontrolující dokumentaci, a to buď v celém spisu auditora, nebo jeho určitých částech;
- Elektronické nástroje pro přihlášení a odhlášení umožňují členům auditorského týmu dokumenty aktuálně sdílet;
- Dokumenty lze v zájmu zvýšení bezpečnosti chránit heslem;
- Přístup k souborům lze vyhradit jen oprávněným osobám.

Využití elektronických nástrojů pro přípravu auditních dokumentů

Jestliže jsou využívány pro přípravu auditních dokumentů elektronické nástroje, je třeba respektovat tři důležité principy:

- Veškeré požadavky ISA zůstávají v platnosti;
- Elektronické soubory vyžadují elektronickou správu dokumentů. To se týká přístupu k údajům (např. pomocí hesla), zabezpečení dat, řízení aplikace dat (včetně školení), postupy zálohování, práva k editaci dokumentů, místa uložení, procesů kontroly dat a rozhodnutí, jaké změny elektronických souborů se budou sledovat k zajištění požadovaného průkazného záznamu o provedení transakce;
- Finální dokumenty (všechny dokumenty, které je nutné archivovat k doložení výroku auditora) musí být uloženy a přístupné v souladu s pravidly ukládání dat příslušné auditorské společnosti.

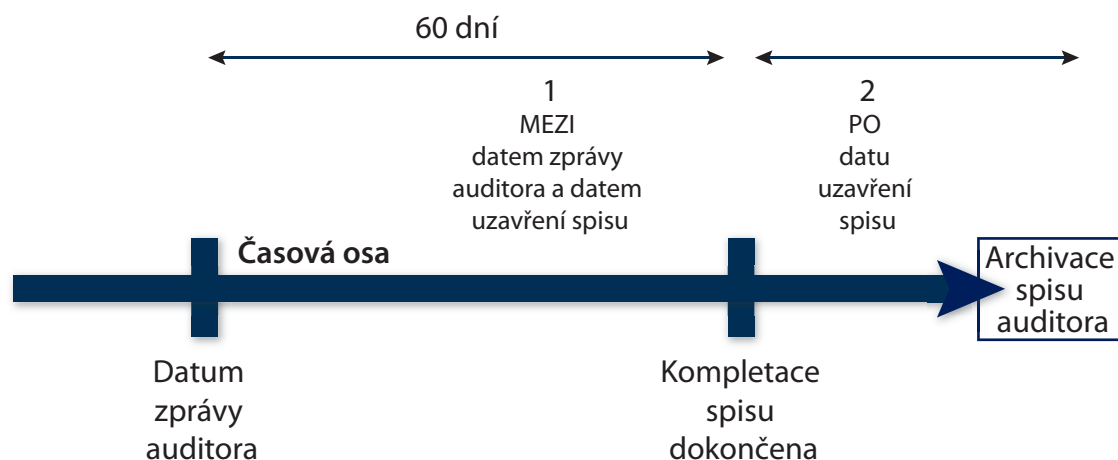
16.7 Dokončení kompletace spisu auditora

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
230.13	Pokud ve výjimečných případech auditor provede po datu zprávy auditora nové nebo dodatečné auditorské postupy nebo dojde k novým závěrům, je povinen zdokumentovat: (viz odstavec A20) (a) okolnosti, které nastaly, (b) nově nebo dodatečně provedené auditorské postupy, získané důkazní informace a dosažené závěry a jejich dopad na zprávu auditora a (c) osobu, která provedla výsledné změny dokumentace a jejich kontrolu, a datum, kdy tak bylo učiněno.
230.14	Auditor je povinen shromáždit dokumentaci auditu ve spisu auditora a dokončit administrativní proces kompletace finálního spisu auditora v rozumném časovém horizontu po datu zprávy auditora. (viz odstavce A21–A22)
230.15	Po dokončení kompletace finálního spisu auditora nesmí auditor před uplynutím doby, po kterou musí spis zůstat uložen, žádnou dokumentaci auditu vymazat ani vyřadit. (viz odstavec A23)
230.16	Pokud auditor po kompletaci finálního spisu auditora zjistí, že v jiných případech, než jsou případy popsány v bodě 13, je nutné modifikovat stávající dokumentaci auditu nebo přidat novou dokumentaci, je povinen zdokumentovat bez ohledu na povahu modifikace nebo přidání nových informací následující skutečnosti: (viz odstavec A24) (a) konkrétní důvody modifikace nebo přidání nové dokumentace a (b) kdo a kdy úpravy provedl a zkontroloval.

Připojení data ke zprávě auditora znamená, že auditorské práce byly dokončeny. Po tomto datu auditor již není povinen shromažďovat další důkazní informace.

Auditor by měl zkompletovat a uzavřít spis auditora v přiměřené době po datu své zprávy. Obvykle se za přiměřenou lhůtu považuje maximálně 60 dní od data zprávy auditora. Období dokončování spisu auditora znázorňuje následující graf. Podrobněji jsou tyto záležitosti upraveny v ISQC 1 a ISA 230.

Schéma 16.7-1



Provádění změn ve spisu auditora

Následující tabulka shrnuje požadavky týkající se provádění změn ve spisu auditora.

Schéma 16.7-2

Období	Data	Požadavky
1	MEZI datem zprávy auditora a datem uzavření spisu	<p>Změny dokumentace výhradně administrativního charakteru:</p> <ul style="list-style-type: none"> Zdokumentujte charakter shromážděných důkazních informací, dále kdo vyhotovil a zkontroloval jednotlivé dokumenty, případně požadovaná dodatečná memoranda; Smažte nebo vyřadte nepotřebné staré verze dokumentace; Vytřídte a seřadte auditní dokumenty a opatřete je křížovými odkazy; Odsouhlaste splnění kontrolních seznamů (checklistů) týkajících se procesu kompletace spisu auditora. <p>V případě změn důkazních informací nebo přijatých závěrů by se měla vypracovat dodatečná dokumentace, u které musí být uvedeno:</p> <ul style="list-style-type: none"> Kdy a kdo tyto změny provedl a kdo je ověřil (je-li to relevantní); Konkrétní důvody změn; Případný dopad těchto změn na závěry auditu.
2	PO datu uzavření spisu	<p>ŽÁDNÁ dokumentace nesmí být ze spisu auditora vymazána ani vyřazena, dokud nevyprší stanovená lhůta auditorské společnosti pro archivaci dokumentace.</p> <p>Pokud je nutné provést v dokumentaci auditu změny (včetně dodatků) po datu uzavření spisu, je třeba zodpovědět tři klíčové otázky o změnách důkazních informací uvedené výše pro první období, bez ohledu na charakter těchto změn.</p>

17. Formulace výroku k účetní závěrce

Obsah kapitoly

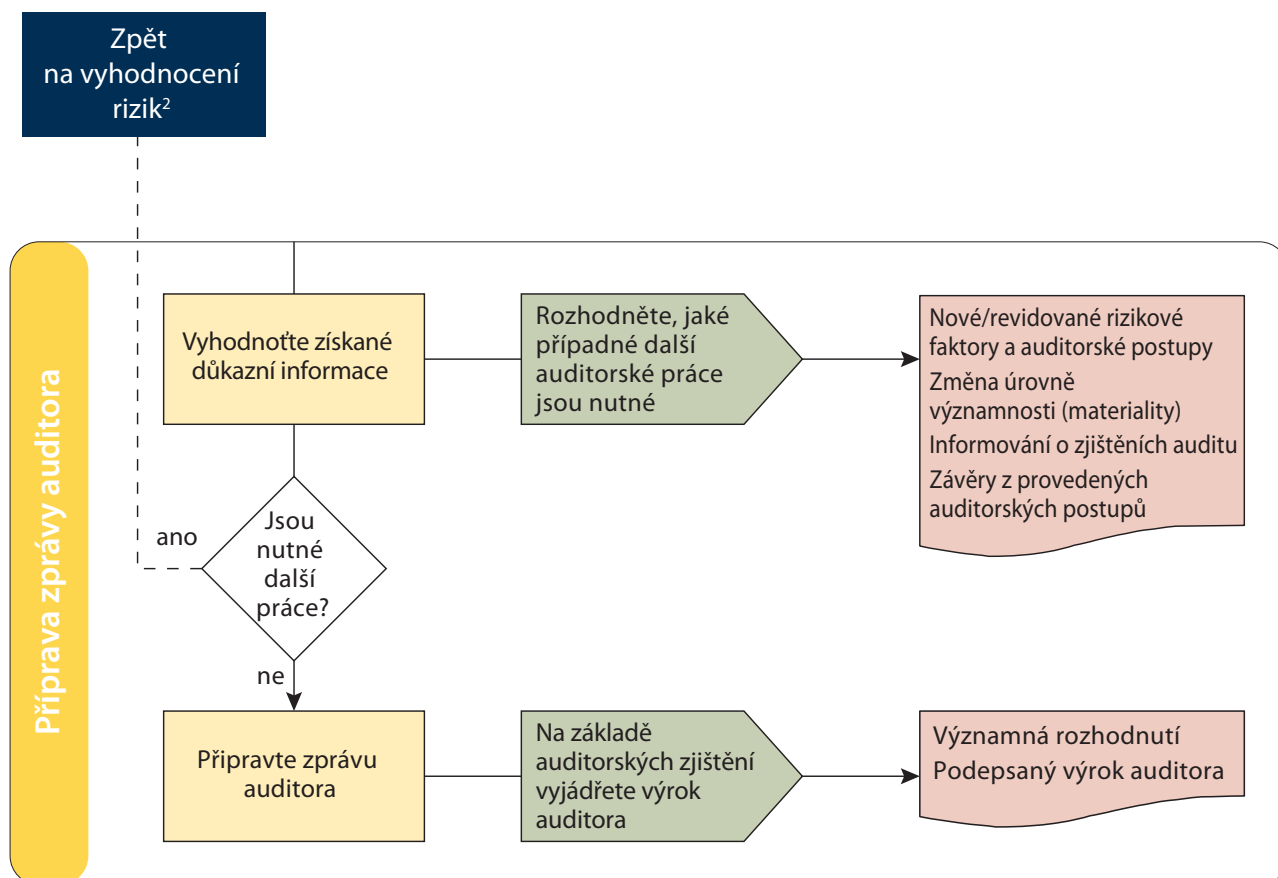
Odkaz na příslušné standardy ISA

Požadavky a další faktory týkající se:

- Formulování výroku auditora k účetní závěrce;
- Sestavení zprávy auditora odpovídajícího znění.

700

Schéma 17.0-1



Pozn.:

1. Podrobnější přehled požadované dokumentace viz ISA 230.
2. Plánování (ISA 300) je průběžný a opakující se proces v průběhu auditu.

Odstavec č.	Cíl(e) ISA
700.6	<p>Cíle auditora jsou:</p> <p>(a) zformulovat výrok k účetní závěrce na základě zhodnocení závěrů vyvozených ze shromážděných důkazních informací a</p> <p>(b) jasně tento výrok vyjádřit pomocí písemné zprávy, která rovněž popisuje, na jakém základě je výrok založen.</p>

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
700.7	<p>Níže uvedené výrazy se v mezinárodních auditorských standardech (ISA) používají v následujícím významu:</p> <p>(a) účetní závěrka k všeobecným účelům – účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro všeobecné účely,</p> <p>(b) rámec pro všeobecné účely – rámec účetního výkaznictví, jehož cílem je splnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů týkající se finančních informací. Rámec účetního výkaznictví může být rámcem věrného zobrazení nebo rámcem dodržení požadavků.</p> <p>Termín „rámec věrného zobrazení“ se používá jako odkaz na rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje soulad s požadavky rámce a:</p> <p>(i) výslovně nebo nepřímou potvrzuje, že pro dosažení věrného zobrazení údajů v účetní závěrce může být pro vedení účetní jednotky nezbytné zveřejnit více údajů, než vyžaduje rámec, nebo</p> <p>(ii) výslovně potvrzuje, že může být nezbytné, aby se vedení účetní jednotky s cílem splnit požadavek věrného zobrazení účetní závěrky odklonilo od požadavků rámce. Očekává se, že se vedení účetní jednotky odkloní od požadavků pouze ve velmi výjimečných případech.</p> <p>Pojem „rámec dodržení požadavků“ se používá jako odkaz na rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje soulad s požadavky rámce, ale neobsahuje potvrzení (i) nebo (ii), viz výše.</p> <p>(c) nemodifikovaný výrok – výrok, který je auditorem vyjádřen v případě, že auditor usoudí, že účetní závěrka je sestavena, ve všech významných (materiálních) ohledech, v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.</p>
700.8	<p>Pojem „účetní závěrka“ v tomto standardu znamená „kompletní účetní závěrku k všeobecným účelům, včetně příslušné přílohy“. Příloha účetní závěrky běžně obsahuje souhrn významných účetních pravidel a další vysvětlující informace. Požadavky rámce účetního výkaznictví určují formu a obsah účetní závěrky a zároveň součástí kompletní účetní závěrky.</p>
700.9	<p>Pojem „mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ v tomto standardu znamená mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board), a pojem „mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor“ znamená mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board).</p>

17.1 Úvodní přehled

Závěrečným krokem v procesu auditu je vyhodnocení důkazních informací, které auditor shromáždil, posouzení dopadů případných zjištěných nesprávností, formulování výroku k účetní závěrce a sestavení zprávy auditora, která bude mít odpovídající znění.

Tato kapitola se zabývá:

- Účetními závěrkami sestavenými v souladu s některým ze dvou rámců účetního výkaznictví určených pro všeobecné účely (případně oběma), tj. v souladu s rámcem, jehož cílem je splnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů týkající se finančních informací;
- Formulováním výroku ke kompletní účetní závěrce určené pro všeobecné účely, a to na základě vyhodnocení závěrů vyvozených ze shromážděných důkazních informací;
- Jednoznačným vyjádřením tohoto výroku prostřednictvím písemné zprávy, která rovněž popisuje, na čem je tento výrok založen.

Případy, kdy je nutné ve zprávě auditora vyjádřit modifikovaný výrok nebo do ní doplnit odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti či odstavec obsahující další skutečnosti jsou popsány v kapitolách 23 a 24 druhého dílu této příručky.

V případě auditu provedeného v souladu se standardy ISA musí nemodifikovaná zpráva auditora obsahovat minimální stanovené části. Její znění je standardní, jedinou výjimkou je v případě potřeby připojení dalšího odstavce nebo odstavců, které slouží ke zdůraznění či doplnění dalších skutečností.

Standardní znění zprávy auditora:

- Přispívá k posílení důvěryhodnosti na globálním trhu, a to díky tomu, že audity provedené v souladu s celosvětově uznávanými standardy jsou snadněji rozpoznatelné;
- Usnadňuje uživatelům zprávy její pochopení a pomáhá rozpoznat neobvyklé okolnosti (např. modifikaci zprávy auditora), pokud se vyskytnou.

V některých jurisdikcích může být právními předpisy upravujícími audit účetní závěrky předepsáno odlišné znění výroku auditora. Povinnosti auditora v souvislosti s formulováním výroku však zůstávají stejné. Liší-li se znění zprávy auditora výrazně od standardní mezinárodní formulace, auditor zváží riziko, že by uživatelé účetní závěrky mohli ujištění vyplývající z auditu účetní závěrky mylně interpretovat. Pokud takové riziko existuje, lze zprávu auditora doplnit vhodným vysvětlením.

17.2 Rámce účetního výkaznictví

Auditor formuluje výrok k účetní závěrce v kontextu platného rámce určeného pro všeobecné účely. Cílem takového rámce účetního výkaznictví je splnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů týkající se finančních informací. Přijatelnými všeobecnými rámci jsou:

- Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky;
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví;
- Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor.

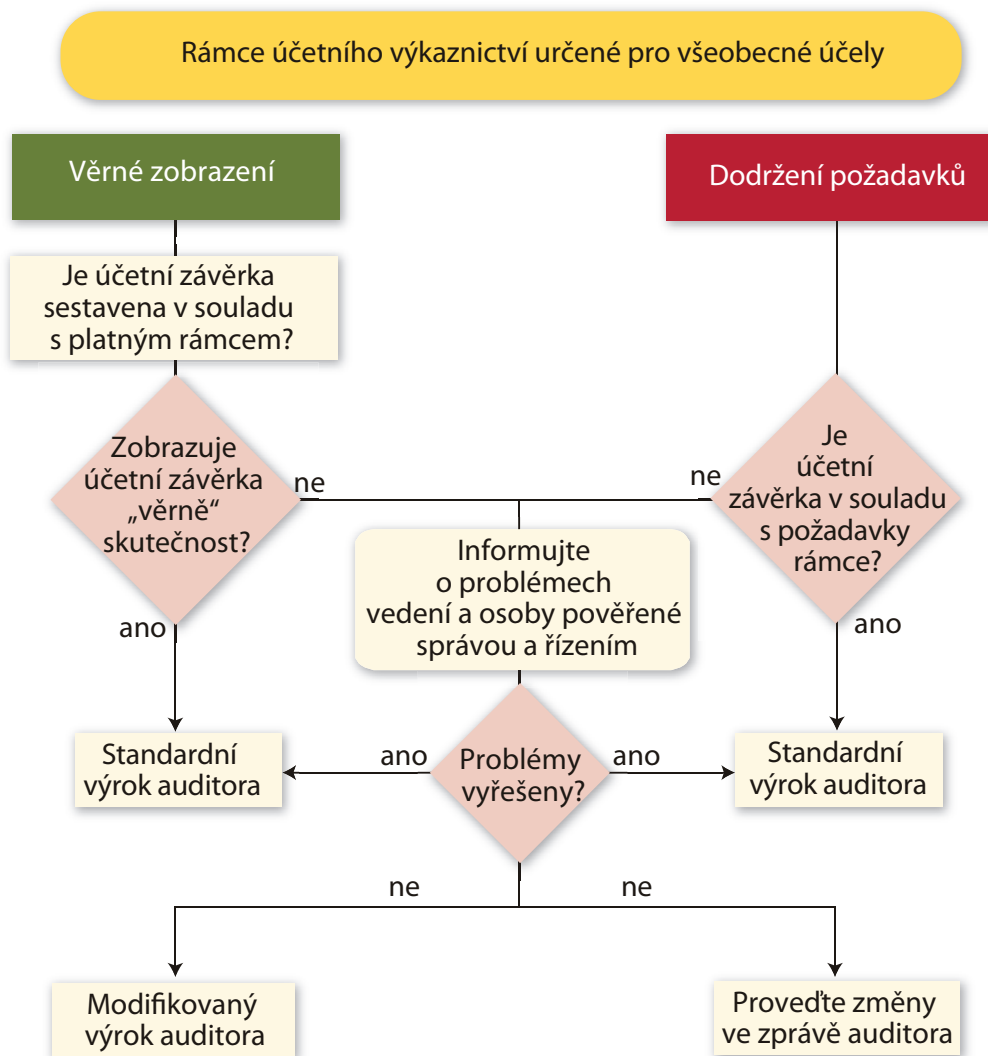
Existují dva druhy rámců určených pro všeobecné účely, „rámec věrného zobrazení“ a „rámec dodržení požadavků“. Jejich popis je uveden v následující tabulce.

Schéma 17.2-1

Frameworks	Description
Rámec věrného zobrazení	<p>Rámec účetního výkaznictví (příkladem jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví), který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno zveřejnit v příloze účetní závěrky i další informace nad rámec těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví; ii) výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchytil se od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchylení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech. <p>Auditor se ve své zprávě vyjadřuje k tomu, zda účetní závěrka „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“ nebo „podává věrný a poctivý obraz“ skutečností, které má zobrazovat.</p>
Rámec dodržení požadavků	<p>Rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a nepřipouští skutečnosti relevantní pro „věrné“ zobrazení, tj. skutečnosti uvedené výše v bodech (i) nebo (ii). Povinností auditora není posuzovat, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz. Příkladem by mohl být rámec účetního výkaznictví předepsaný právními předpisy, který je určen k plnění všeobecných potřeb široké škály uživatelů používajících finanční informace.</p> <p>Auditor se ve své zprávě vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena např. v souladu se „zákonem o korporacích jurisdikce X“.</p>

Následující schéma ilustruje, jak auditor u těchto dvou rámců určených pro všeobecné účely postupuje při formulování výroku.

Schéma 17.2-2



Auditor někdy musí provést audit v souladu s oběma typy rámců. V takovém případě ve výroku odkáže jak na rámec věrného zobrazení, tak na platné právní předpisy.

Národní standardy

Jestliže mezi požadavky mezinárodních auditorských standardů ISA a národních auditorských standardů nedochází ke kolizi, může zpráva auditora odkazovat na obě normy. Jestliže však jsou jejich požadavky v rozporu, bude odkazovat pouze na ty auditorské standardy, v souladu s nimiž je sestavena (tj. buď na standardy ISA, nebo na příslušné národní auditorské standardy).

Například, jestliže je zpochybněna schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, musí auditor v souladu s ISA 570 ve své zprávě uvést odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti, zatímco některé národní auditorské standardy použití takového odstavce zakazují.

17.3 Formulování výroku

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
700.10	Auditor je povinen zformulovat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
700.11	Při formulaci výroku k účetní závěrce je auditor povinen učinit závěr, zda získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Přitom musí vzít v úvahu: <ul style="list-style-type: none"> (a) závěr auditora v souladu s ISA 330 o tom, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, (b) závěr auditora v souladu s ISA 450 o tom, zda jsou neopravené nesprávnosti jednotlivé nebo souhrnně významné (materiální), a (c) hodnocení vyžadované v odstavcích 12–15.
700.12	Auditor je povinen zhodnotit, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. Toto zhodnocení musí zahrnovat zvážení kvalitativních aspektů účetních pravidel účetní jednotky, včetně ukazatelů možné předpojatosti v úsudcích vedení účetní jednotky. (viz odstavce A1–A3)
700.13	Auditor je zejména povinen zhodnotit, zda s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví: <ul style="list-style-type: none"> (a) jsou v účetní závěrce odpovídajícím způsobem zveřejněna vybraná a použitá podstatná účetní pravidla, (b) jsou vybraná a použitá účetní pravidla v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou v dané situaci vhodná (c) jsou účetní odhady provedené vedením účetní jednotky přiměřené, (d) jsou informace prezentované v účetní závěrce relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné, (e) účetní závěrka obsahuje dostatek zveřejněných údajů, aby její uživatelé mohli posoudit důsledky významných (materiálních) transakcí a událostí na údaje uvedené v účetní závěrce, a (viz odstavec A4) (f) je terminologie použitá v účetní závěrce, včetně názvů jednotlivých výkazů, vhodná.
700.14	Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, musí zhodnocení, které je vyžadováno dle odstavců 12–13, obsahovat zároveň informaci o tom, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení. Hodnocení auditora, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení, musí zahrnovat posouzení: <ul style="list-style-type: none"> (a) celkové prezentace, členění a obsahu účetní závěrky a (b) toho, zda účetní závěrka, včetně příslušné přílohy, představuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.
700.15	Auditor je povinen zhodnotit, zda účetní závěrka vhodně odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví nebo jej vhodně popisuje. (viz odstavce A5–A10)
700.16	Auditor je povinen vyjádřit nemodifikovaný výrok v případě, že dojde k závěru, že účetní závěrka je sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
700.17	V případě, že auditor: <ul style="list-style-type: none"> (a) usoudí na základě získaných důkazních informací, že účetní závěrka jako celek obsahuje významné (materiální) nesprávnosti, nebo (b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby zhodnotil, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti, (c) je povinen modifikovat výrok v auditorské zprávě v souladu s ISA 705.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
700.18	V případě, že účetní závěrka sestavená v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení nedosahuje věrného zobrazení, je auditor povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na požadavcích příslušného rámce účetního výkaznictví a způsobu vyřešení záležitosti rozhodnout, zda je nezbytné výrok ve zprávě auditora modifikovat v souladu s ISA 705. (viz odstavec A11)
700.19	Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s požadavky rámce dodržení požadavků, není nutné, aby auditor zhodnotil, zda účetní závěrka dosahuje věrného zobrazení. Přesto, za velmi ojedinělých okolností, kdy auditor usoudí, že taková účetní závěrka je zavádějící, je povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na tom, jak byla záležitost vyřešena, určit, zda a jakým způsobem tuto záležitost uvede ve zprávě auditora. (viz odstavec A12)

Při formulování výroku se auditor musí ujistit, zda je účetní závěrka sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Relevantní požadavky shrnuje následující tabulka.

Schéma 17.3-1

Na co je nutné se zaměřit	
Formulování výroku auditora	<p>Významnost (materialita)</p> <p>Vyhodnoťte:</p> <ul style="list-style-type: none"> Zda je stanovená úroveň významnosti (materiality) s ohledem na skutečné finanční výsledky účetní jednotky správná. Zda by neopravené nesprávnosti (včetně neopravených nesprávností týkajících se předchozích účetních období) mohly jednotlivě nebo v souhrnu vést k významné (materiální) nesprávnosti.
	<p>Důkazní informace</p> <ul style="list-style-type: none"> Byly shromážděny dostatečné a vhodné důkazní informace? Jsou účetní odhady provedené vedením s ohledem na dané okolnosti přiměřené? Potvrzují analytické postupy provedené na konci auditu závěr, k němuž auditor během auditu dospěl?
	<p>Účetní pravidla</p> <ul style="list-style-type: none"> Jsou zvolená a použítá významná účetní pravidla v účetní závěrce náležitě popsána? Jsou účetní pravidla v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a jsou v dané situaci správná?

Na co je nutné se zaměřit	
Formulování výroku auditora (pokrač.)	Informace v účetní závěrce <ul style="list-style-type: none"> Odkazuje účetní závěrka na příslušný rámec účetního výkaznictví, resp. popisuje jej? Byly v účetní závěrce zveřejněny všechny informace, které požaduje příslušný rámec účetního výkaznictví? Je terminologie použitá v účetní závěrce, včetně názvů jednotlivých výkazů, správná? Jsou údaje zveřejněné v příloze dostatečné, aby uživatelé účetní závěrky mohli posoudit důsledky, které významné (materiální) transakce nebo události mají na údaje v ní uvedené? Jsou informace uvedené v účetní závěrce relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné? Obsahuje účetní závěrka dostatek informací, aby její uživatelé mohli posoudit důsledky, které významné (materiální) transakce nebo události mají na údaje v ní uvedené?
	Rámce věrného zobrazení <ul style="list-style-type: none"> Přispívá celková prezentace, struktura a obsah účetní závěrky (včetně přílohy) k věrnému zobrazení podkladových transakcí a události v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví? Pokud ne, je nutné v zájmu zajištění věrného zobrazení zveřejnit v účetní závěrce doplňující údaje nad rámec informací specificky vyžadovaných tímto rámcem? Odpovídá účetní závěrka – po případných úpravách provedených vedením na základě auditu – poznatkům auditora o účetní jednotce a jejím prostředí?
	Rámce dodržení požadavků <ul style="list-style-type: none"> Je účetní závěrka zavádějící? To může nastat jen ve zcela výjimečných podmínkách.

Na základě výsledků výše popsaného vyhodnocení auditor určí, jaká forma zprávy auditora (modifikovaná, resp. nemodifikovaná) bude za daných okolností náležitá. Typy výroků ve zprávách auditora shrnuje následující tabulka.

Schéma 17.3-2

Typ výroku	Závěry auditora
Nemodifikovaný výrok	Účetní závěrka je ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, lze vydat nemodifikovaný výrok.
Modifikovaný výrok (výrok s výhradou, záporný výrok, odmítnutí výroku)	<ul style="list-style-type: none"> Na základě shromážděných důkazních informací auditor dojde k závěru, že účetní závěrka jako celek obsahuje významné (materiální) nesprávnosti; Auditor nemohl shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, na základě nichž by mohl dojít k závěru, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. <p>Modifikacemi zprávy auditora se zabývá kapitola 23 druhého dílu této příručky.</p>

17.4 Forma a obsah zprávy auditora

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
700.20	Zpráva auditora musí být vyhotovena v písemné formě. (viz odstavce A13–A14)
700.21	Zpráva auditora musí mít název, z něhož jednoznačně vyplývá, že se jedná o zprávu nezávislého auditora. (viz odstavec A15)
700.22	Příjemce zprávy auditora závisí na konkrétních okolnostech dané zakázky. (viz odstavec A16)
700.23	Úvodní odstavec zprávy auditora musí: (viz odstavce A17–A19) (a) vymezit účetní jednotku, jejíž účetní závěrka byla auditovaná, (b) uvést, že byl proveden audit účetní závěrky, (c) uvést název každého výkazu, který je součástí účetní závěrky, (d) odkázat na souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací a (e) specifikovat datum, ke kterému, nebo období, za které byl každý výkaz v účetní závěrce sestaven.
700.24	Odpovědnost vedení za účetní závěrku Tato část zprávy auditora popisuje odpovědnosti těch osob v organizaci, které jsou odpovědné za sestavení účetní závěrky. Zpráva auditora nemusí odkazovat konkrétně na „vedení“, ale musí používat termín, který je vhodný v kontextu právního rámce konkrétní jurisdikce. V některých jurisdikcích je vhodné odkazovat na osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.
700.25	Zpráva auditora musí obsahovat část s nadpisem „Odpovědnost vedení účetní jednotky (nebo jiný vhodný výraz) za účetní závěrku“.
700.26	Ve zprávě auditora musí být popsána odpovědnost vedení za sestavení účetní závěrky. V textu musí být uvedeno vysvětlení, že vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. (viz odstavce A20–A23)
700.27	Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, musí vysvětlení odpovědnosti vedení za sestavení účetní závěrky obsažené ve zprávě auditora odkazovat na „sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní“ nebo „sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz“, podle toho, co je za daných okolností vhodné.
700.28	Zpráva auditora musí obsahovat část s nadpisem „Odpovědnost auditora“.
700.29	Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že odpovědností auditora je vyjádřit na základě provedeného auditu výrok k účetní závěrce. (viz odstavec A24)
700.30	Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Také zde musí být vysvětleno, že tyto standardy vyžadují, aby auditor dodržoval etické požadavky a naplánoval a prováděl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. (viz odstavce A25–A26)

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
700.31	<p>Ve zprávě auditora musí být popsán audit, a to tím, že je v ní uvedeno, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce, (b) výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. V těch případech, kdy má auditor ve spojení s auditem účetní závěrky odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému, musí být věta o tom, že cílem tohoto posouzení není, aby se auditor vyjádřil k účinnosti vnitřního kontrolního systému, vynechána, a (c) audit zahrnuje též posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením a dále posouzení celkové prezentace účetní závěrky.
700.32	<p>Pokud je účetní závěrka sestavována v souladu s rámcem věrného zobrazení, měl by popis auditu ve zprávě auditora odkazovat na „sestavení účetní závěrky účetní jednotkou a věrné zobrazení skutečností v ní“ nebo na to, že „účetní jednotka sestavila účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz“, podle toho, co je za daných okolností vhodné.</p>
700.33	<p>Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že auditor je přesvědčen, že důkazní informace, které získal, jsou dostatečné a vhodné, aby poskytovaly základ pro vyjádření výroku auditora.</p>
700.34	<p>Zpráva auditora musí obsahovat část s nadpisem „Výrok auditora“.</p>
700.35	<p>Při vyjádření nemodifikovaného výroku k účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení je auditor povinen použít, pokud není právními předpisy stanoveno jinak, jedno z následujících spojení, která se považují za rovnocenná:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje, ... v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví], nebo (b) účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz ... v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]. (viz odstavce A27–A33)
700.36	<p>Při vyjádření nemodifikovaného výroku k účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků musí výrok auditora obsahovat informaci, že účetní závěrka je sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]. (viz odstavce A27, A29–A33)</p>
700.37	<p>Pokud odkaz na rámec účetního výkaznictví nepředstavuje odkaz na mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) nebo na mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB), musí být ve výroku auditora uvedena jurisdikce, ve které je daný rámec platný.</p>
700.38	<p>Jestliže auditor ve zprávě auditora k účetní závěrce uvádí jiné odpovědnosti ve spojitosti s vydáváním zpráv, které jsou nad rámec odpovědnosti za vydání zprávy auditora k účetní závěrce v souladu s mezinárodními auditorскими standardy, musí být tyto další odpovědnosti popsány v oddělené části zprávy auditora, která musí být nazvána „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ nebo jiným vhodným způsobem vztahujícím se k obsahu dané části. (viz odstavce A34–A35)</p>
700.39	<p>Jestliže zpráva auditora obsahuje oddělenou část popisující jiné odpovědnosti auditora, musí být nadpis, výkazy a vysvětlení popsané v odstavcích 23–37 uvedeny pod nadpisem „Zpráva k účetní závěrce“. „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ musí následovat za částí „Zpráva k účetní závěrce“. (viz odstavec A36)</p>

Odstavec č.	Cítace příslušných ustanovení ISA
700.40	Zpráva auditora musí být podepsána. (viz odstavec A37)
700.41	Auditor datuje svou zprávu k účetní závěrce nejdříve dnem, kdy získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě formuluje svůj výrok k účetní závěrce. Součástí dostatečných a vhodných důkazních informací musí být i důkazy o tom, že: (viz odstavce A38–A41) (a) všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku, včetně příslušné přílohy, byly sestaveny a (b) osoby, které jsou za sestavení účetní závěrky odpovědné, tuto odpovědnost uznaly.
700.42	Ve zprávě auditora musí být uvedeno místo v rámci jurisdikce, kde auditor vykonává svou praxi.
700.43	Jestliže dle právních předpisů zvláštní jurisdikce má auditor povinnost vyhotovit zprávu auditora ve zvláštním formátu nebo znění, lze ve zprávě auditora uvést odkaz na mezinárodní auditorské standardy pouze v případě, že zpráva auditora obsahuje minimálně následující části: (viz odstavec A42) (a) název, (b) příjemce relevantního pro daný typ zakázky, (c) úvodní odstavec vymezující účetní závěrku, která je předmětem auditu, (d) popis odpovědnosti vedení (nebo jiný vhodný název, viz odstavec 24) za sestavení účetní závěrky, (e) popis odpovědnosti auditora vyjádřit výrok k účetní závěrce a vymezení rozsahu auditu včetně: • odkazu na mezinárodní auditorské standardy a právní předpisy a • popisu auditu v souladu s těmito standardy, (f) odstavec obsahující výrok auditora k účetní závěrce a odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky (včetně uvedení jurisdikce pro rámec účetního výkaznictví, pokud jím nejsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví nebo mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, viz odstavec 37); (g) podpis auditora, (h) datum zprávy auditora a (i) adresa auditora.
700.44	Auditor může být povinen provést audit v souladu s auditorskými standardy specifické jurisdikce („národními auditorskými standardy“), ale zároveň má provést audit v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. V takovém případě může zpráva auditora odkazovat na mezinárodní auditorské standardy spolu s odkazem na národní auditorské standardy. Takto však může auditor postupovat pouze v případě, že: (viz odstavce A43–A44) (a) nevzniká kolize mezi požadavky národních auditorských standardů a mezinárodních auditorských standardů, která by auditora vedla k (i) odlišné formulaci výroku nebo (ii) nezahrnutí odstavce zdůrazňujícího skutečnost, který je při zvláštních okolnostech požadován mezinárodními auditorskými standardy, (b) zpráva auditora obsahuje minimálně každou složku definovanou v odstavcích 43(a)–(i), pokud auditor použije formát nebo znění specifikované národními auditorskými standardy. Odkaz na právní předpisy v odstavci 43(e) musí být interpretován jako odkaz na národní auditorské standardy. Zpráva auditora proto musí identifikovat tyto národní auditorské standardy.
700.45	Jestliže zpráva auditora odkazuje zároveň odkaz na národní auditorské standardy a na mezinárodní auditorské standardy, musí specifikovat jurisdikci platnou pro národní auditorské standardy.

Odstavec č.	Citace příslušných ustanovení ISA
700.46	U doplňujících informací, které jsou prezentovány společně s auditovanou účetní závěrkou a nejsou vyžadovány příslušným rámcem účetního výkaznictví, auditor zhodnotí, zda jsou dané doplňující informace zřetelně odlišeny od auditované účetní závěrky. V případě, že tyto doplňující informace nejsou zřetelně odlišeny od auditované účetní závěrky, auditor je povinen vyzvat vedení, aby změnilo způsob prezentace neauditovaných doplňujících informací. Pokud vedení odmítne způsob prezentace změnit, auditor musí ve zprávě auditora vysvětlit, že tyto doplňující informace nebyly předmětem auditu.
700.47	Doplňující informace, které nejsou vyžadovány příslušným rámcem účetního výkaznictví, ale přesto jsou nedílnou součástí účetní závěrky, neboť nemohou být zřetelně odlišeny od auditované části účetní závěrky z důvodu své povahy a způsobu prezentace, musí být pokryty výrokem auditora.

Zpráva auditora sděluje svému uživateli následující informace:

- Odpovědnost vedení;
- Odpovědnost auditora a popis auditu;
- Audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy;
- Použitý rámec účetního výkaznictví;
- Výrok auditora k účetní závěrce.

Na formu zprávy auditora bude mít vliv použitý rámec účetního výkaznictví, případné další požadavky dané právními předpisy a to, zda bude obsahovat nějaké doplňující informace. Název zprávy zní „Zpráva nezávislého auditora“ a její jednotlivé části jsou označeny následujícími nadpisy:

- Zpráva o účetní závěrce;
- Odpovědnost vedení za účetní závěrku;
- Odpovědnost auditora;
- Výrok auditora.

Pokud je to relevantní, lze do zprávy doplnit další odstavce s následujícími nadpisy:

- Zdůraznění skutečnosti;
- Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy.

Následující tabulka popisuje hlavní složky zprávy auditora (která musí mít písemnou podobu).

Schéma 17.4-1

Složka	Charakteristika
Název	Zpráva nezávislého auditora Slovo „nezávislý“ v názvu zprávy ji odlišuje od zpráv vydaných jinými subjekty.
Příjemce	Subjekty, jimž je zpráva určena (obvykle akcionáři nebo osoby pověřené správou a řízením) Příjemce může být dán také konkrétními okolnostmi zakázky nebo lokálními předpisy.
Úvodní odstavec	<ul style="list-style-type: none"> • Vymezuje účetní jednotku, jejíž účetní závěrka je předmětem auditu. • Říká, že účetní závěrka byla ověřena auditorem. • Uvádí názvy jednotlivých účetních výkazů, z nichž se kompletní účetní závěrka skládá. • Odkazuje na přílohu účetní závěrky, včetně popisu používaných významných účetních metod. • Specifikuje datum, k němuž je účetní závěrka sestavena, a období, které zahrnuje. <p>Jestliže účetní jednotka předkládá spolu s účetní závěrkou také doplňující informace, musí být ve zprávě auditora buď jasně řečeno, že se výrok vztahuje i na tyto doplňující informace, nebo musí být doplňující informace, k nimž se výrok nevztahuje, jednoznačně odlišeny.</p>
Odpovědnost vedení (nebo jiný vhodný výraz) za účetní závěrku	<p>Tento odstavec vysvětluje, že za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví zodpovídá vedení účetní jednotky.</p> <p>Zpráva auditora říká, že vedení je zodpovědné za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví; • Takový vnitřní kontrolní systém, jaký považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky, která nebude obsahovat významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. <p>Vedení má dále následující povinnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Přijmout odpovědnost za vnitřní kontrolní systém tak, aby účetní závěrka neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou; • Zvolit a uplatňovat vhodná účetní pravidla; • Zajistit, aby informace uvedené v účetní závěrce byly relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné; • Zajistit, aby účetní závěrka obsahovala dostatečné informace, které jejím uživatelům umožní posoudit důsledky významných (materiálních) transakcí; • Provádět účetní odhady, které jsou s ohledem na danou situaci přiměřené.

Složka	Charakteristika
Odpovědnost auditora	<p>Tento odstavec říká, že úkolem auditora je vydat na základě provedeného auditu výrok k účetní závěrce. V této souvislosti je ve výroku dále:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uvedeno, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a že tyto standardy vyžadují, aby auditor dodržoval etické normy a plánoval a prováděl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. • Popsán audit tím, že: <ul style="list-style-type: none"> – Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce; – Výběr auditorských postupů závisí na posouzení auditora, mimo jiné na tom, jak auditor vyhodnotí riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontroly, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky a pro věrné zobrazení skutečností v ní, aby mohl navrhnout auditorské postupy, které budou v dané situaci vhodné. Cílem tohoto posouzení však není, aby se auditor vyjádřil k účinnosti vnitřních kontrol účetní jednotky; – Audit zahrnuje též posouzení vhodnosti použitých účetních zásad, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením a dále posouzení celkové prezentace účetní závěrky. • Uvedeno, že auditor se domnívá, že důkazní informace, které shromáždil, jsou dostatečné a vhodné, aby poskytovaly základ pro vyjádření výroku auditora. • Pokud je účetní závěrka sestavována v souladu s rámcem věrného zobrazení, odkazuje popis auditu ve zprávě auditora na „sestavení účetní závěrky účetní jednotkou a věrné zobrazení skutečností v ní“ nebo na to, že „účetní jednotka sestavila účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz“, podle toho, co je za daných okolností vhodné.
Výrok auditora	<p>Rámce věrného zobrazení Výrok auditora říká, zda účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje skutečnost (resp. podává věrný a poctivý obraz). Může být použita i jiná podobná formulace, která odpovídá požadavkům příslušných právních předpisů.</p> <p>Rámce dodržení požadavků Výrok auditora říká, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.</p> <p>Pokud účetní závěrka není sestavena v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, musí být ve výroku auditora uvedeno, v jaké jurisdikci nebo státě použitý rámec účetního výkaznictví platí (např. ... v souladu s účetními zásadami všeobecně přijímanými ve státě X...).</p>
Jiná odpovědnost auditora popsaná ve zprávě	<p>V některých případech standardy či zákony platné v dané jurisdikci nebo praxe všeobecně přijímaná v dané jurisdikci po auditorovi vyžadují nebo mu umožňují, aby ve zprávě referoval o dalších záležitostech. Auditor o nich informuje v samostatném odstavci, zařazeném za odstavec s výrokiem auditora.</p>

Složka	Charakteristika
Podpis auditora	Podpis auditora bude záviset na právní úpravě v příslušné jurisdikci. Auditor se může podepisovat buď jménem auditorské společnosti, nebo svým jménem, případně oběma způsoby současně. Kromě podpisu bývá auditor povinen uvést ve zprávě své odborné osvědčení, případně to, že auditor nebo auditorská společnost byli uznáni příslušným úřadem udělujícím osvědčení.
Datum zprávy auditora	Datum zprávy auditora nesmí být dřívější než den, kdy auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě formuluje svůj výrok k účetní závěrce. Součástí dostatečných a vhodných důkazních informací jsou důkazy o tom, že: <ul style="list-style-type: none"> • Účetní jednotka sestavila kompletní účetní závěrku; • Auditor zvážil vliv událostí a transakcí (jemu známých), které nastaly do tohoto data (viz ISA 560); • Osoby, které jsou za sestavení účetní závěrky zodpovědné, se k této své odpovědnosti přihlásily.
Adresa auditora	Název místa v dané oblasti nebo jurisdikci, kde auditor vykonává svou činnost.

Nemodifikovaný výrok auditora – rámec věrného zobrazení

Níže uvádíme standardní znění zprávy auditora (podle ISA 700) ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení, která obsahuje nemodifikovaný výrok.

Schéma 17.4-2

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za účetní období končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za účetní období končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za účetní období končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo podává věrný a poctivý obraz) finanční pozici (nebo finanční pozice) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo její finanční výkonnosti a peněžních toků) za účetní období končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Nemodifikovaný výrok – rámec dodržení požadavků

Níže uvádíme standardní znění zprávy auditora ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků, která obsahuje nemodifikovaný výrok.

Schéma 17.4-3

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti CDE, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za účetní období končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za účetní období končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za účetní období končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru je účetní závěrka společnosti CDE za účetní období končící 31. 12. 20X1 sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

17.5 Jiná odpovědnost auditora popsaná ve zprávě

V některých jurisdikcích je auditor povinen se ve své zprávě vyjádřit k dalším záležitostem, nad rámec jeho povinností daných standardy ISA. Tyto záležitosti shrnuje následující tabulka.

Schéma 17.5-1

	Charakteristika
Další odpovědnost auditora popsaná ve zprávě	<p>Auditor může být povinen vyjádřit se např. k následujícím záležitostem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • K přiměřenosti účetních záznamů účetní jednotky; • Ke konkrétním záležitostem, které se v průběhu auditu vyskytly; • K výsledkům provedených dalších specifických postupů.
Samostatná část označená zvláštním nadpisem	<p>Aby uživatelé zprávy auditora správně pochopili, že se auditor vyjadřuje k dalším záležitostem (nad rámec povinností daných standardy ISA), musí být tyto záležitosti popsány v samostatné části zprávy auditora (označené zvláštním nadpisem, např. „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“).</p>

17.6 Doplnující informace uváděné společně s účetní závěrkou

Doplňující informace jsou informace, které jsou prezentovány společně s auditorem ověřovanou účetní závěrkou, ale které příslušný rámec účetního výkaznictví nevyžaduje. Jejich zveřejnění může být předepsáno právním předpisem či jinými standardy, případně je účetní jednotka může zveřejnit dobrovolně.

Doplňující informace (tj. ty, které příslušný rámec účetního výkaznictví nevyžaduje) musí být zřetelně odlišeny od auditorem ověřované účetní závěrky (pokud je to možné, tj. pokud nejsou její nedílnou součástí). V případě, že tyto doplňující informace nejsou zřetelně odlišeny od auditované účetní závěrky, je auditor povinen vyzvat vedení, aby změnilo způsob prezentace neauditovaných doplňujících informací. Pokud vedení odmítne, auditor musí ve své zprávě vysvětlit, že tyto doplňující informace nebyly předmětem auditu.

Schéma 17.6-1

Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou	
Doplňující informace musí být zřetelně odlišeny	<ul style="list-style-type: none"> • Doplnující informace je třeba jasně označit jako „auditorem neověřené“. • Z účetní závěrky je nutné odstranit veškeré odkazy na auditorem neověřené doplňující informace. • Auditorem neověřené doplňující informace je třeba přesunout mimo rámec účetní závěrky. • Ve zprávě auditora uveďte konkrétní čísla stránek, na nichž jsou uvedeny auditorem neověřené doplňující informace.

Skutečnost, že doplňující informace nejsou předmětem auditu, nezbavuje auditora odpovědnosti si tyto informace prostudovat a ujistit se o tom, že nejsou zavádějící, případně že nejsou v rozporu s informacemi uvedenými v auditorem ověřené účetní závěrce. (Blíže k tomu viz kapitola 15.9 prvního dílu, která shrnuje požadavky ISA 720 – Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku.)

17.7 Audity provedené v souladu se standardy ISA a národními auditorскими standardy

Někdy musí auditor ve své zprávě uvést, že při provádění auditu postupoval v souladu s národními auditorскими standardy i standardy ISA. V takovém případě uvede ve zprávě oba tyto soubory standardů.

Audit lze ve zprávě auditora označit za provedený jak v souladu s ISA, tak v souladu s příslušnými národními auditorскими standardy pouze v případě, že jsou splněny podmínky uvedené v následující tabulce.

Schéma 17.7-1

Podmínky	
Soulad s ISA i národními auditorскими standardy	<ul style="list-style-type: none"> • Zpráva auditora je v souladu se všemi standardy ISA relevantními pro daný audit. • Auditor provedl všechny další auditorские postupy, které jsou vyžadovány příslušnými národními standardy. • Zpráva auditora specifikuje jurisdikci nebo stát, kde tyto národní auditorские standardy platí. • I když je zpráva auditora prezentována ve formátu a znění předepsaném národními právními předpisy, obsahuje všechny složky standardní zprávy (viz schéma 17.4-1).

Ve zprávě auditora by nemělo být uvedeno, že auditor postupoval v souladu se standardy ISA a zároveň národními auditorskými standardy, pokud spolu požadavky těchto standardů kolidují a mohlo by dojít k tomu, že:

- Auditor zformuluje podle národních auditorských jiný výrok, než jaký je správný podle standardů ISA;
- Auditor ve své zprávě neuvede další relevantní informace (např. odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti), které standardy ISA vyžadují, ale národní auditorské standardy nepovolují.

17.8 Modifikovaná zpráva auditora

Modifikacemi zprávy auditora se zabývá kapitola 23 druhého dílu této příručky.



International Federation
of Accountants