

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 220 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)
ŘÍZENÍ KVALITY AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY
(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období začínající
15. prosince 2022 nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět tohoto standardu	1
Firemní systém řízení kvality a role týmů provádějících zakázky	2–9
Datum účinnosti	10
Cíl	11
Definice	12
Požadavky	
Odpovědnost vedení za řízení kvality auditu a za její zajištění	13–15
Příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti.....	16–21
Schvalování nových klientů, resp. nových auditních zakázek a pokračování vztahů s klientem ...	22–24
Zdroje pro realizaci zakázky.....	25–28
Realizace zakázky	29–38
Monitorovací a nápravný proces	39
Převzetí celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality	40
Dokumentace	41
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět tohoto standardu.....	A1
Firemní systém řízení kvality a role týmů provádějících zakázky	A2–A14
Definice	A15–A27
Odpovědnost vedení za řízení kvality auditu a za její zajištění	A28–A37
Příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti.....	A38–A48
Schvalování nových klientů, resp. nových auditních zakázek a pokračování vztahů s klientem ...	A49–A58
Zdroje pro realizaci zakázky.....	A59–A79
Realizace zakázky	A80–A108
Monitorovací a nápravný proces	A109–A112
Převzetí celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality	A113–A116
Dokumentace	A117–A120

ISA 220 (revidované znění)

Mezinárodní auditorský standard ISA 220 *Řízení kvality auditu účetní závěrky* je nutné chápat v kontextu ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*.

Úvod

Předmět tohoto standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard upravuje povinnosti auditora při řízení kvality na úrovni konkrétní zakázky, jejímž předmětem je audit účetní závěrky, a související povinnosti partnera odpovědného za zakázku. Je nutné chápat ho v souvislosti s příslušnými etickými požadavky. (viz odstavce A1, A38)

Firemní systém řízení kvality a role týmů provádějících zakázky

2. V souladu s ISQM 1 je cílem firmy pro jí prováděné audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky nebo zakázky na související služby navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality, který jí poskytne přiměřenou jistotu, že: (viz odstavce A13–A14)
 - (a) ona sama i její pracovníci plní povinnosti stanovené profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů a provádějí zakázky v souladu s těmito standardy a požadavky;
 - (b) zprávy, které firma nebo partneři odpovědní za zakázky vydávají o realizovaných zakázkách, jsou za daných okolností vhodné.¹
3. Tento standard vychází z předpokladu, že se firma řídí buď mezinárodními standardy pro řízení kvality (ISQM), nebo předpisy daného státu, které jsou minimálně stejně náročné. (viz odstavce A2–A3)
4. Tým provádějící zakázku v čele s partnerem odpovědným za zakázku je v kontextu firemního systému řízení kvality a na základě požadavků tohoto standardu odpovědný: (viz odstavce A4–A11)
 - (a) za implementaci reakce firmy na rizika ohrožující kvalitu dané auditní zakázky (tj. za firemní pravidla a postupy), a to na základě informací poskytnutých firmou nebo od ní získaných;
 - (b) za rozhodnutí, zda s ohledem na charakter a okolnosti auditní zakázky navrhnout a implementovat další reakce nad rámec reakcí stanovených firemními pravidly a postupy;
 - (c) za předávání informací vyžadovaných firemními pravidly a postupy, které vyplynuly z auditní zakázky a které firmě pomohou navrhnout, zavést a provozovat firemní systém řízení kvality.
5. Informace relevantní pro řízení kvality na úrovni zakázky firma získává rovněž naplňováním požadavků jiných standardů ISA. (viz odstavec A12)
6. Jednotná realizace kvalitních auditních zakázek, založená na naplňování cílů tohoto standardu a dalších standardů ISA relevantních pro danou zakázku, slouží veřejnému zájmu. Firma zajišťuje kvalitu auditní zakázky tím, že ji plánuje a provádí a vydává o ní zprávu v souladu s profesními standardy a v souladu s požadavky příslušných právních předpisů. Při naplňování cílů těchto profesních standardů a při dodržování požadavků příslušných právních předpisů uplatňuje odborný úsudek a profesní skepticizmus.
7. V souladu s ISA 200² je povinností týmu provádějícího zakázku plánovat a provádět audit s profesním skepticizmem a uplatňovat odborný úsudek. Odborný úsudek tým uplatňuje při přijímání informovaných

¹ ISQM 1 *Řízení kvality u firmou provádějících audity nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby*, odstavec 14

rozhodnutí o dalším postupu, který je vzhledem k charakteru a okolnostem auditní zakázky vhodný pro řízení a zajištění její kvality. Profesionální skepticismus posiluje kvalitu úsudků uplatněných týmem provádějícím zakázku a prostřednictvím těchto úsudků přispívá k vyšší efektivitě týmu při zajišťování kvality na úrovni zakázky. Dokladem o náležitém uplatňování profesionálního skepticismu jsou mimo jiné opatření přijatá týmem provádějícím zakázku a jeho komunikace, včetně konkrétních opatření, jejichž cílem je zmírnit překážky, které mohou oslabit náležité uplatňování profesionálního skepticismu, jako je např. neúmyslná předpojatost nebo omezené zdroje. (viz odstavce A33–A36)

Odstupňování požadavků

8. Požadavky tohoto standardu je nutné uplatňovat s ohledem na charakter a okolnosti jednotlivých auditních zakázek. Například:
 - (a) jestliže audit provádí jen partner odpovědný za zakázku, což může být případ méně složitě účetní jednotky, některé požadavky tohoto standardu nebudou relevantní, protože se týkají situací, kdy zakázku provádí vícečlenný tým; (viz odstavce A13–A14)
 - (b) jestliže audit neprovádí jen partner odpovědný za zakázku, resp. v případě auditu účetní jednotky se složitějším charakterem a okolnostmi může partner odpovědný za zakázku pověřit navržením nebo provedením některých postupů, úkolů nebo úkonů jiné členy týmu provádějícího zakázku.

Odpovědnost partnera odpovědného za zakázku

9. Konečnou odpovědnost za dodržování požadavků tohoto standardu nese partner odpovědný za zakázku. Jestliže je u nějakého požadavku použito spojení „partner odpovědný za zakázku je povinen převzít odpovědnost za...“, znamená to, že u takového požadavku může partner návrhem a provedením příslušných postupů, úkolů a úkonů pověřit náležitě kvalifikované a dostatečně zkušené členy týmu provádějícího zakázku. U ostatních požadavků tento standard výslovně předpokládá, že tyto požadavky a související odpovědnost splní sám partner odpovědný za zakázku, který pro tyto účely může využívat informace od firmy nebo od jiných členů týmu provádějícího zakázku. (viz odstavce A22–A25)

Datum účinnosti

10. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2022 nebo po tomto datu.

Cíl

11. Cílem auditora je řídit kvalitu na úrovni zakázky tak, aby získal přiměřenou jistotu, že dosažená kvalita auditu svědčí o tom, že:
 - (a) splnil své povinnosti a provedl audit v souladu s profesionálními standardy a požadavky příslušných právních předpisů;
 - (b) vydaná zpráva auditora je za daných okolností vhodná.

² ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, odstavce 15–16 a A20–A24

Definice

12. Níže uvedené výrazy se v tomto standardu používají v následujícím významu:

- (a) Partner odpovědný za zakázku³ – partner nebo jiná fyzická osoba jmenovaná firmou, která odpovídá za auditní zakázku a její realizaci a za zprávu auditora vydávanou jménem firmy a která má příslušné oprávnění od profesního, právního či regulačního orgánu, pokud je takové oprávnění vyžadováno.
- (b) Kontrola kvality zakázky – objektivní vyhodnocení významných úsudků týmu provádějícího zakázku a závěrů, k nimž dospěl, osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, a to nejpozději k datu zprávy.
- (c) Osoba provádějící kontrolu kvality zakázky – partner, jiná fyzická osoba z firmy nebo externista, které firma pověřila provedením kontroly kvality zakázky.
- (d) Tým provádějící zakázku – všichni partneři a zaměstnanci realizující auditní zakázku a rovněž všechny ostatní fyzické osoby, které se podílejí na auditní zakázce, s výjimkou auditorova externího experta⁴ a interních auditorů poskytujících přímou podporu pro účely zakázky.⁵ (viz odstavce A15–A25)
- (e) Firma – samostatný odborník, osobní společnost, kapitálová společnost nebo jiný subjekt sdružující auditory a účetní odborníky, případně příslušný ekvivalent z veřejného sektoru. (viz odstavec A26)
- (f) Firma v síti – firma nebo jiná účetní jednotka, která je součástí sítě. (viz odstavec A27)
- (g) Síť – rozsáhlejší struktura: (viz odstavec A27)
 - (i) která je zaměřena na spolupráci;
 - (ii) která je jednoznačně zaměřena na sdílení zisků nebo nákladů nebo má společného vlastníka, společnou ovládající osobu nebo společné vedení, společná pravidla a postupy pro řízení kvality, společnou obchodní strategii či používá společnou firemní značku nebo sdílí významnou část odborných kapacit.
- (h) Partner – jakákoliv fyzická osoba, která je oprávněná zavázat firmu k realizaci zakázky na poskytování odborných služeb.
- (i) Pracovníci – partneři a zaměstnanci firmy.
- (j) Profesionální standardy – Mezinárodní auditorské standardy (ISA) a příslušné etické požadavky.
- (k) Příslušné etické požadavky – pravidla profesní etiky a etické požadavky, které platí pro auditory a účetní odborníky provádějící auditní zakázky. Příslušné etické požadavky obvykle zahrnují ustanovení *Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)* vydaného Mezinárodním výborem pro etické

³ Pokud je to relevantní, výrazy „partner odpovědný za zakázku“, „partner“ a „firma“ zahrnují rovněž příslušné ekvivalenty z veřejného sektoru

⁴ Výraz „auditorův expert“ je definován v ISA 620 *Využití práce auditorova experta*, odstavec 6(a)

⁵ Používání přímé podpory upravuje ISA 610 (revidované znění 2013) *Využití práce interních auditorů*, který upozorňuje na to, že někde právní předpisy externímu auditorovi zakazují využívat přímou podporu od interních auditorů. Proto je využívání přímé podpory omezeno na situace, kdy je to povoleno.

standardy účetních (Kodex IESBA, jež se týkají auditů účetních závěrek, a rovněž předpisy daného státu, pokud jsou přísnější.

- (l) Reakce (ve vztahu k systému řízení kvality) – pravidla a postupy, které firma navrhla a zavedla, aby ošetřila jedno či několik kvalitativních rizik:
 - (i) pravidla jsou prohlášení o tom, co by se mělo, resp. nemělo dělat pro ošetření kvalitativního rizika; mohou být zdokumentovaná, výslovně uvedená v nějakém sdělení nebo mohou vyplývat z přijatých opatření a rozhodnutí;
 - (ii) postupy jsou opatření přijatá v zájmu naplňování pravidel.
- (m) Zaměstnanci – odborní pracovníci zaměstnaní firmou včetně všech expertů, ale s výjimkou partnerů.

Požadavky

Odpovědnost vedení za řízení kvality auditu a za její zajištění

13. Partner odpovědný za zakázku je povinen převzít celkovou odpovědnost za řízení a zajištění kvality auditní zakázky, včetně odpovědnosti za vytváření takového prostředí pro její realizaci, které klade důraz na firemní kulturu a na chování očekávané od členů týmu provádějícího zakázku. Přitom musí být dostatečně a vhodně zapojen do celého průběhu auditní zakázky, aby na základě toho mohl rozhodnout, zda uplatněné významné úsudky a přijaté závěry jsou vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky přiměřené. (viz odstavce A28–A37)
14. Při vytváření prostředí podle odstavce 13 je partner odpovědný za zakázku povinen převzít odpovědnost za přijetí jasných, konzistentních a účinných opatření, která odrážejí snahu firmy o prosazování kvality, nastavují očekávané chování členů týmu provádějícího zakázku, informují je o tom, jak by se měli chovat, a:
 - (a) zdůrazňují, že každý člen týmu provádějícího zakázku nese svůj díl odpovědnosti za řízení a zajištění kvality na úrovni zakázky;
 - (b) upozorňují členy týmu provádějícího zakázku na důležitost profesní etiky, hodnot a postojů;
 - (c) zdůrazňují důležitost otevřené a masivní komunikace v rámci týmu provádějícího zakázku a podporují možnost členů týmu upozorňovat na problémy bez obavy z postihu;
 - (d) upozorňují, že je důležité, aby každý člen týmu provádějícího auditní zakázku uplatňoval v celém jejím průběhu profesní skepticismus.
15. I když partner odpovědný za zakázku pověří navržením nebo provedením postupů, úkolů nebo úkonů týkajících se některého požadavku tohoto standardu jiné členy týmu provádějícího zakázku, aby mu pomohli s naplňováním požadavků tohoto standardu, je povinen prostřednictvím řízení těchto členů týmu, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce nadále nést celkovou odpovědnost za řízení a zajištění kvality auditní zakázky. (viz odstavce 9, A37)

Příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti

16. Partner odpovědný za zakázku je povinen seznámit se s příslušnými etickými požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, které jsou relevantní s ohledem na charakter a okolnosti dané auditní zakázky. (viz odstavce A38–A42, A48)
17. Partner odpovědný za zakázku je povinen převzít odpovědnost za to, že ostatní členové týmu provádějícího zakázku byli seznámeni s příslušnými etickými požadavky, které jsou relevantní s ohledem na charakter a okolnosti dané auditní zakázky, a se souvisejícími firemními pravidly a postupy, mimo jiné s pravidly a postupy pokrývajícími následující oblasti: (viz odstavce A23–A25, A40–A44)
 - (a) identifikaci, vyhodnocení a ošetření hrozeb ohrožujících dodržování příslušných etických požadavků, včetně požadavků týkajících se nezávislosti;
 - (b) okolnosti, které mohou vést k porušení příslušných etických požadavků, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, a povinnosti členů týmu provádějícího zakázku, pokud se o porušení dozvědí;
 - (c) povinnosti členů týmu provádějícího zakázku, jestliže se dozvědí o tom, že auditovaná účetní jednotka porušila právní předpisy.⁶
18. Jestliže se partner odpovědný za zakázku dozví o záležitostech svědčících o existenci hrozby ohrožující dodržování příslušných etických požadavků, je povinen ji vyhodnotit v souladu s firemními pravidly a postupy a na základě relevantních informací poskytnutých firmou, týmem provádějícím zakázku nebo z jiných zdrojů a přijmout vhodná opatření. (viz odstavce A43–A44)
19. Partner odpovědný za zakázku je povinen věnovat v jejím průběhu prostřednictvím pozorování a v případě potřeby rovněž dotazováním pozornost případům porušování příslušných etických požadavků nebo firemních pravidel a postupů ze strany členů týmu provádějícího zakázku. (viz odstavec A45)
20. Jestliže se partner odpovědný za zakázku dozví prostřednictvím firemního systému řízení kvality nebo z jiných zdrojů o záležitostech svědčících o tom, že nebyly splněny příslušné etické požadavky relevantní vzhledem k charakteru a okolnostem dané auditní zakázky, je povinen přijmout po konzultaci s dalšími pracovníky firmy vhodná opatření. (viz odstavec A46)
21. Partner odpovědný za zakázku je povinen před datováním zprávy auditora převzít odpovědnost za posouzení toho, zda byly splněny příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti. (viz odstavce A38 a A47)

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

22. Partner odpovědný za zakázku je povinen se přesvědčit, že byla dodržena firemní pravidla a postupy týkající se schvalování nových klientů, resp. nových auditních zakázek a pokračování vztahů s klientem a že související přijaté závěry jsou přiměřené. (viz odstavce A49–A52, A58)
23. Partner odpovědný za zakázku je povinen při plánování a realizaci auditní zakázky v souladu s tímto standardem a při naplňování jeho požadavků zohlednit informace získané během

⁶ ISA 250 (revidované znění) *Přihlížení k právním předpisům při auditoru účetní závěrky*

schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem. (viz odstavce A53–A56)

24. Jestliže se tým provádějící zakázku dozví informace, které by firmu pravděpodobně přiměly auditní zakázku odmítnout, pokud by jí byly známy před schválením nového klienta, resp. nové zakázky či pokračování vztahů s klientem, je partner odpovědný za zakázku povinen neprodleně firmu informovat, aby spolu s ním mohla přijmout nezbytná opatření. (viz odstavec A57)

Zdroje pro realizaci zakázky

25. Partner odpovědný za zakázku je povinen se přesvědčit, že týmu provádějícímu zakázku byly včas pro její realizaci přiděleny dostatečné a vhodné zdroje, resp. že má takové zdroje k dispozici, přičemž musí zohlednit charakter a okolnosti dané auditní zakázky, firemní pravidla a postupy a případné změny, které nastanou během realizace zakázky. (viz odstavce A59–A70, A73–A74, A79)
26. Partner odpovědný za zakázku je povinen se přesvědčit, že členové týmu provádějícího zakázku a rovněž externí experti auditora a interní auditoři, kteří týmu poskytují přímou podporu, ale nejsou jeho součástí, mají společně náležitě odborné předpoklady a schopnosti, včetně dostatku času, aby zakázku mohli realizovat. (viz odstavce A62, A71–A74)
27. Jestliže partner odpovědný za zakázku při naplňování požadavků podle odstavců 25 a 26 dojde k závěru, že zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici, nejsou vzhledem k okolnostem auditní zakázky dostatečné či vhodné, je povinen přijmout vhodná opatření, mimo jiné informovat příslušné osoby o tom, že je nutné přidělit na zakázku, resp. dát k dispozici další zdroje. (viz odstavce A75–A78)
28. Partner odpovědný za zakázku je povinen převzít odpovědnost za to, že zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici, jsou náležitě využívány vzhledem k charakteru a okolnostem auditní zakázky. (viz odstavce A63–A69)

Realizace zakázky

Řízení, dohled a kontrola

29. Partner odpovědný za zakázku je povinen převzít odpovědnost za řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohled nad nimi a kontrolu jimi provedené práce. (viz odstavec A80)
30. Partner odpovědný za zakázku je povinen přesvědčit se, že charakter, načasování a rozsah řízení týmů provádějících zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce: (viz odstavce A81–A89, A94–A97)
- (a) jsou naplánované⁷ a prováděné v souladu s firemními pravidly a postupy, profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů;
 - (b) reagují na charakter a okolnosti auditní zakázky a na zdroje, které firma přidělila týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které mu dala k dispozici.
31. Partner odpovědný za zakázku je povinen ve vhodných termínech během realizace zakázky zkontrolovat dokumentaci auditu, včetně dokumentace k: (viz odstavce A90–A93)
- (a) významným záležitostem;⁸

⁷ ISA 300 *Plánování auditu účetní závěrky*, odstavec 11

- (b) významným úsudkům, včetně dokumentace obtížných a sporných otázek identifikovaných během zakázky a závěrů, k nimž tým provádějící zakázku dospěl;
 - (c) dalším záležitostí, které jsou podle odborného úsudku partnera odpovědného za zakázku relevantní pro plnění jeho povinností.
32. Partner odpovědný za zakázku je povinen se nejpozději k datu zprávy auditora na základě kontroly dokumentace auditu a diskusí s týmem provádějícím zakázku přesvědčit, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace podporující závěry, k nimž tento tým dospěl, aby mohla být vydána zpráva auditora. (viz odstavce A90–A94)
33. Partner odpovědný za zakázku je povinen před datováním zprávy auditora zkontrolovat účetní závěrku a zprávu auditora k ní, včetně popisu případných hlavních záležitostí auditu⁹ a související auditní dokumentaci, aby se přesvědčil, že vydávaná zpráva je za daných okolností vhodná.¹⁰
34. Partner odpovědný za zakázku je povinen předem zkontrolovat oficiální písemnou komunikaci s vedením, osobami pověřenými správou a řízením a regulačními orgány. (viz odstavec A98)

Konzultace

35. Partner odpovědný za zakázku je povinen: (viz odstavce A99–A102)
- (a) převzít odpovědnost za to, že tým provádějící zakázku zkonzultuje:
 - (i) obtížné nebo sporné otázky, u nichž firemní pravidla a postupy konzultaci vyžadují;
 - (ii) další záležitosti, které podle odborného úsudku partnera odpovědného za zakázku konzultaci vyžadují;
 - (b) přesvědčit se, že členové týmu provádějícího zakázku během auditní zakázky náležitě konzultovali relevantní záležitosti, a to jak v rámci týmu, tak s dalšími osobami na příslušné úrovni v rámci firmy nebo s externisty;
 - (c) přesvědčit se, že charakter a rozsah konzultací a závěry z nich vyplývající byly odsouhlaseny s protistranami, s nimiž konzultace probíhaly;
 - (d) přesvědčit se, že dohodnuté závěry byly realizovány.

Kontrola kvality zakázky

36. U auditních zakázek, u nichž je povinná kontrola kvality, je partner odpovědný za zakázku povinen: (viz odstavec A103)
- (a) přesvědčit se, že byla jmenována osoba provádějící kontrolu kvality zakázky;
 - (b) spolupracovat s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky a informovat ostatní členy týmu provádějícího zakázku o jejich povinnosti spolupracovat s touto osobou;

⁸ ISA 230 *Dokumentace auditu*, odstavec 8(c)

⁹ ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*

¹⁰ ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora* nebo ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

- (c) projednat s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky významné záležitosti a významné úsudky uplatněné v průběhu auditní zakázky, včetně záležitostí zjištěných během kontroly kvality;
- (d) nedatovat zprávu auditora před dokončením kontroly kvality dané zakázky. (viz odstavce A104–A106)

Rozdíly v názorech

37. Pokud se objeví rozdíly v názorech v rámci týmu provádějícího zakázku nebo mezi týmem provádějícím zakázku a osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, případně osobami vykonávajícími činnosti v rámci firemního systému řízení kvality, včetně osob poskytujících konzultace, partner odpovědný za zakázku je povinen postupovat v souladu s firemními pravidly a postupy upravujícími řešení rozdílných názorů. (viz odstavce A107–A108)
38. Partner odpovědný za zakázku je povinen:
- (a) převzít odpovědnost za to, že rozdíly v názorech budou vyřešeny a odstraněny v souladu s firemními pravidly a postupy;
 - (b) přesvědčit se, že dosažené závěrky byly zdokumentovány a realizovány;
 - (c) nedatovat zprávu auditora před odstraněním rozdílů v názorech.

Monitorovací a nápravný proces

39. Partner odpovědný za zakázku je povinen převzít odpovědnost: (viz odstavce A109–A112)
- (a) za seznámení s informacemi z firemního monitorovacího a nápravného procesu poskytnutými firmou, včetně, pokud je to relevantní, informací z monitorovacího a nápravného procesu prováděného sítí a firmami v síti;
 - (b) za posouzení důležitosti informací podle odstavce 39(a) a jejich dopadu na auditní zakázku a za přijetí vhodných opatření;
 - (c) za to, že v průběhu auditní zakázky je věnována soustavná pozornost informacím, které by mohly být relevantní pro firemní monitorovací a nápravný proces, a za jejich předávání osobám, které mají tento proces na starosti.

Převzetí celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality

40. Partner odpovědný za zakázku je před datováním zprávy auditora povinen přesvědčit se, že převzal celkovou odpovědnost za řízení kvality auditní zakázky a její zajištění. Přitom je povinen se přesvědčit, že: (viz odstavce A113–A116)
- (a) jeho zapojení do celého průběhu auditní zakázky bylo dostatečné a vhodné, takže na základě toho může rozhodnout, že uplatněné významné úsudky a přijaté závěry jsou vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky přiměřené;
 - (b) při naplňování požadavků tohoto standardu byl zohledněn charakter a okolnosti auditní zakázky, její případné změny a související firemní pravidla a postupy.

Dokumentace

41. V souladu s uplatňováním ISA 230¹¹ je auditor povinen v dokumentaci auditu popsat: (viz odstavce A117–A120)
- (a) zjištěné záležitosti, relevantní diskuse s pracovníky a přijaté závěry týkající se:
 - (i) plnění povinností vyplývajících z příslušných etických požadavků, včetně požadavků na nezávislost;
 - (ii) schvalování nových klientů, resp. nových auditních zakázek a pokračování vztahů s klientem;
 - (b) charakter a rozsah konzultací, které se uskutečnily v průběhu auditní zakázky, jejich závěry, a jakým způsobem byly tyto závěry realizovány;
 - (c) je-li auditní zakázka předmětem kontroly kvality, skutečnost, že tato kontrola byla dokončena nejpozději k datu zprávy auditora.

* * *

Aplikační a vysvětlující část**Předmět tohoto standardu** (viz odstavec 1)

A1. Tento standard platí pro všechny audity účetních závěrek, včetně účetních závěrek skupiny. Zvláštní aspekty týkající se auditu účetních závěrek skupiny a zapojení auditorů složky upravuje ISA 600 (revidované znění),¹² jehož ustanovení, přizpůsobená podle daných okolností, mohou být rovněž relevantní v těch případech, kdy jsou součástí týmu provádějícího zakázku fyzické osoby z jiné firmy. Ustanovení ISA 600 (revidované znění) se použijí například, když se taková osoba účastní fyzické inventury či inspekce dlouhodobého hmotného majetku na detašovaném pracovišti nebo provádí auditorské postupy v centru sdílených služeb na detašovaném pracovišti.

Firemní systém řízení kvality a role týmů provádějících zakázku (viz odstavce 2–9)

- A2. ISQM 1 upravuje povinnost firmy navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality.
- A3. Firmy nebo předpisy daného státu mohou pro popis jednotlivých složek systému řízení kvality používat různou terminologii nebo různé rámce. Jestliže jsou v předpisech daného státu upravujících povinnost firmy navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality zakotveny požadavky ISQM 1 a povinnost naplňovat cíl stanovený v ISQM 1, jsou tyto předpisy minimálně stejně náročné jako ISQM 1.

Povinnosti týmu provádějícího zakázku vyplývající z firemního systému řízení kvality (viz odstavec 4)

A4. Řízení kvality na úrovni zakázky se opírá o firemní systém řízení kvality a vychází z informací o konkrétním charakteru a okolnostech dané auditní zakázky. V souladu s ISQM 1 je úkolem firmy předat týmu provádějícímu zakázku takové informace, které mu umožní seznámit se s jeho povinnostmi týkajícími se realizace zakázek a tyto povinnosti plnit. Firma například obvykle informuje tým provádějící auditní zakázku o pravidlech a postupech pro konzultování složitých odborných nebo etických záležitostí

¹¹ ISA 230, odstavce 8–11 a A6

¹² ISA 600 (revidované znění) *Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*

s určenými osobami nebo o pravidlech a postupech pro zapojování odborníků určených firmou do auditorských postupů týkajících se určitých záležitostí (firma např. může stanovit, že auditu opravných položek k očekávaným úvěrovým ztrátám u finančních institucí se budou účastnit jí určené odborníci).

- A5. Součástí firemních reakcí na rizika ohrožující kvalitu mohou být v některých případech pravidla nebo postupy stanovené sítí, jinou firmou v síti nebo jinou strukturou či organizací, jež jsou součástí stejné sítě (požadavky platné v rámci sítě nebo sítí poskytované služby jsou blíže popsány v ISQM 1 v oddílu „Požadavky platné v rámci sítě nebo sítí poskytované služby“).¹³ Nicméně požadavky tohoto standardu vycházejí z předpokladu, že za přijetí nezbytných opatření, která týmům provádějícím auditní zakázky umožní při jejich realizaci implementovat nebo uplatňovat požadavky platné v rámci sítě nebo sítí poskytované služby (například požadavek používat auditní metodiku vyvinutou jinou firmou v síti), odpovídá firma. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy posoudit, zda jsou požadavky platné v rámci sítě nebo sítí poskytované služby relevantní pro její systém řízení kvality a do jaké míry je zohlední.¹⁴
- A6. Některé firemní reakce na rizika ohrožující kvalitu nejsou uplatňovány na úrovni zakázky, nicméně přesto jsou pro naplňování požadavků tohoto standardu relevantní. K reakcím, na které tým provádějící zakázku spoléhá při naplňování požadavků tohoto standardu, patří mimo jiné:
- procesy pro nábor zaměstnanců a odborné vzdělávání;
 - IT aplikace podporují monitoring nezávislosti firmy;
 - vývoj IT aplikací podporujících schvalování nových klientů, resp. nových auditních zakázek a pokračování vztahů s klientem;
 - vývoj auditních metodik a souvisejících implementačních nástrojů a pokynů.
- A7. Vzhledem k jedinečnému charakteru a okolnostem každé auditní zakázky a ke změnám, které mohou nastat v jejím průběhu, nemůže firma identifikovat všechna rizika ohrožující kvalitu, která mohou nastat na úrovni zakázky, ani stanovit všechny relevantní a vhodné reakce. Tým provádějící zakázku proto při rozhodování o tom, zda navrhnout a zavést na úrovni zakázky reakce nad rámec těch, které jsou stanoveny firemními pravidly nebo postupy, a zajistit tak naplnění cíle tohoto standardu, uplatňuje odborný úsudek.¹⁵
- A8. Rozhodnutí týmu provádějícího zakázku o tom, zda je třeba uplatnit nějaké reakce na úrovni zakázky (a pokud ano, jaké), je ovlivněno požadavky tohoto standardu, dále poznatky, které má tým o charakteru a okolnostech dané auditní zakázky, a případnými změnami, k nimž došlo v jejím průběhu. Během zakázky mohou například nastat nepředvídané okolnosti, které mohou partnera odpovědného za zakázku přimět k tomu, aby si kromě pracovníků původně přidělených na zakázku vyžádal zapojení dalších, náležitě zkušených pracovníků.
- A9. Relativní rovnováha mezi úsilím týmu provádějícího auditní zakázku, které se zaměřuje na implementaci firemních reakcí na rizika ohrožující kvalitu, a mezi navrhováním a implementováním reakcí specifických pro danou auditní zakázku nad rámec reakcí, které jsou stanoveny firemními pravidly nebo postupy, bude u různých zakázek různá. Jestliže například firma navrhla auditní program pro konkrétní okolnosti nějaké auditní zakázky (např. auditní program pro určité odvětví),

¹³ ISQM 1, odstavec 49(b)

¹⁴ ISQM 1, odstavec 49(a)

¹⁵ V souladu s ISA 200 je povinností auditora uplatňovat při plánování a provádění auditu účetní závěrky odborný úsudek

bude nutnost doplnit ho na úrovni zakázky o další auditorské postupy patrně jen malá nebo žádná, tj. práce týmu provádějícího zakázku se omezí pouze na načasování a stanovení rozsahu auditorských postupů, které budou provedeny. V jiných případech se naopak činnost týmu provádějícího zakázku při plnění požadavků tohoto standardu více zaměří na navrhování a provádění reakcí na úrovni zakázky, protože to bude vyžadovat její specifický charakter a okolnosti (např. bude nutné naplánovat a provést postupy ošetřující rizika materiální nesprávnosti, která firemní auditní programy nepředpokládají).

A10. Tým provádějící zakázku obvykle při naplňování požadavků tohoto standardu vychází z firemních pravidel a postupů. Výjimku představují následující případy:

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

A11. Jestliže se partner odpovědný za zakázku dozví (včetně případů, kdy je o tom informován ostatními členy týmu provádějícího zakázku), že reakce firmy na rizika ohrožující kvalitu jsou v kontextu konkrétní zakázky neúčinné nebo že se na ně nemůže spolehnout, neprodleně o tom v souladu s odstavcem 39(c) uvědomí firmu, protože taková informace je relevantní pro firemní monitorovací a nápravný proces. Pokud například člen týmu provádějícího zakázku zjistí, že auditní software má bezpečnostní nedostatky, včasné sdělení této informace příslušným pracovníkům umožní firmě podniknout kroky k aktualizaci auditního programu, resp. k vydání nové verze. Viz k tomu též odstavec A70 týkající se dostatečných a vhodných zdrojů.

Informace relevantní pro řízení kvality na úrovni zakázky (viz odstavec 6)

A12. Informace relevantní pro řízení kvality na úrovni zakázky firma získává rovněž naplňováním požadavků jiných standardů ISA. Informace relevantní pro naplňování požadavků tohoto standardu lze získat například v rámci seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím, které vyžaduje ISA 315 (revidované znění 2019).¹⁶ Tyto informace mohou být relevantní pro stanovení:

- charakteru zdrojů, které bude třeba nasadit pro konkrétní oblasti auditu, například nasazení náležitě zkušených členů týmu, kteří dostanou na starosti vysoce rizikové oblasti, nebo zapojení expertů, kteří budou řešit složité záležitosti;
- množství zdrojů, které bude třeba přidělit jednotlivým oblastem auditu, například počet členů týmu, kteří se zúčastní fyzické inventury prováděné na několika pracovištích;
- charakteru, načasování a rozsahu kontroly práce, která bude provedena členy týmu na základě vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti;
- alokace rozpočtovaných hodin auditu, včetně přidělení více času a času zkušenějších členů týmu na ty oblasti, kde existuje větší riziko materiální nesprávnosti nebo kde jsou identifikovaná rizika vyhodnocena jako vyšší.

¹⁶ ISA 315 (revidované znění 2019) *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*

Odstupňování požadavků (viz odstavec 2, 8)

- A13. Menší firma může ve svých pravidlech a postupech stanovit, že celou řadu reakcí na rizika ohrožující kvalitu auditu navrhne jejím jménem partner odpovědný za zakázku, protože to může být efektivnější přístup k navrhování a implementování reakcí v rámci firemního systému řízení kvality firmy. Navíc její pravidla a postupy bývají méně formální. Například velmi malá firma s relativně malým počtem auditních zakázek může dojít k závěru, že není třeba zavádět celofiremní systém sledování nezávislosti, ale že nezávislost může sledovat partner odpovědný za zakázku na úrovni jednotlivých zakázek.
- A14. Požadavky týkající se řízení ostatních členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jejich práce jsou relevantní pouze v případě, že v týmu provádějícím zakázku jsou kromě partnera odpovědného za zakázku i další členové.

Definice

Tým provádějící zakázku (viz odstavec 12(d))

- A15. Tým provádějící zakázku může být organizován různými způsoby. Jeho členové mohou působit na jednom pracovišti nebo v různých geografických lokalitách, případně mohou být rozděleni do skupin podle činnosti, kterou vykonávají. Nicméně členem týmu provádějícího zakázku je bez ohledu na organizaci týmu každá fyzická osoba podílející se na provádění auditorских postupů na dané auditní zakázce.¹⁷
- A16. Definice týmu provádějícího zakázku spočívá ve vymezení fyzických osob, které se podílejí na provádění auditorских postupů na auditní zakázce. Prostřednictvím těchto auditorских postupů auditor získává důkazní informace, na jejichž základě si utváří názor na účetní závěrku a vydává k ní zprávu.¹⁸ Těmito auditorскими postupy jsou jednak postupy vyhodnocení rizik¹⁹ a jednak další auditorские postupy.²⁰ Jak je popsáno v ISA 500, auditorские postupy zahrnují inspekci, pozorování, konfirmaci, přepočty, opakované provedení, analytické postupy a dotazování a často se vzájemně kombinují.²¹ Konkrétní postupy, jak auditor získává důkazní informace, jsou popsány rovněž v dalších standardech ISA, například v ISA 520.²²
- A17. Členy týmu provádějícího zakázku jsou pracovníci firmy a případně další fyzické osoby provádějící auditorские postupy. Tyto osoby mohou pocházet:
- (a) z firmy v síti;
 - (b) z firmy, která není firmou v síti, či od jiného externího poskytovatele služeb.²³

Osoba z jiné firmy může například provádět auditorские postupy na finančních informacích složky v rámci auditu skupiny, účastnit se fyzické inventury na detašovaném pracovišti nebo provádět inspekci dlouhodobého majetku na detašovaném pracovišti.

¹⁷ ISA 500 *Důkazní informace*, odstavec A10

¹⁸ ISA 200, odstavec A31

¹⁹ Požadavky týkající se postupů při vyhodnocování rizik upravuje ISA 315 (revidované znění 2019)

²⁰ Požadavky týkající se dalších auditorских postupů, včetně testů kontrol a testů věcné správnosti, upravuje ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*

²¹ ISA 500, odstavce A14–A25

²² ISA 520 *Analytické postupy*

²³ ISQM 1, odstavec 16(v)

- A18. Členy týmu provádějícího zakázku mohou být rovněž pracovníci servisního střediska, kteří se podílejí na provádění auditorových postupů. Firma může například stanovit, že určité úkoly, které se opakují nebo jsou specializované, bude provádět skupina vhodně kvalifikovaných pracovníků, a tyto osoby tudíž budou členy týmu provádějícího zakázku. Servisní střediska mohou být zřízena firmou, sítí, jinou firmou v síti nebo jinou strukturou či organizací, jež jsou součástí stejné sítě. Taková centralizovaná funkce může například sloužit k efektivnějšímu zajišťování externích konfirmací.
- A19. Členy týmu provádějícího zakázku mohou být rovněž osoby s odbornými znalostmi ve specializované oblasti účetnictví nebo auditu, které provádějí auditorové postupy na auditní zakázce, například osoby s odbornými znalostmi v oblasti účtování daní z příjmů nebo v oblasti analýzy komplexních informací generovaných automatizovanými nástroji a technikami za účelem identifikace neobvyklých nebo neočekávaných vztahů. Avšak členem týmu provádějícího zakázku není osoba, která poskytuje pouze konzultace. Konzultace jsou upraveny v odstavcích 35 a A99–A102.
- A20. Jestliže je auditní zakázka předmětem kontroly kvality, osoba provádějící tuto kontrolu ani další osoby, které se na ní podílejí, nejsou členy týmu provádějícího zakázku. Na tyto osoby se mohou vztahovat zvláštní požadavky na nezávislost.
- A21. Členem týmu provádějícího auditní zakázku dále není interní auditor poskytující přímou podporu pro účely auditní zakázky ani externí expert auditora, jehož práce se na zakázce používá.²⁴ Požadavky a návodná ustanovení týkající se využívání práce interního auditora poskytujícího přímou podporu upravuje ISA 610 (revidované znění 2013). Požadavky a návodná ustanovení týkající se využívání externího experta auditora obsahuje ISA 620. Povinností auditora v souladu s těmito standardy ISA je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o práci interního auditora poskytujícího přímou podporu a provést auditorové postupy, jejichž předmětem bude práce externího experta.
- A22. Pokud provádí audit spoluautoři, spolupartneři odpovědní za zakázku a jejich týmy provádějící zakázku tvoří společně pro účely tohoto standardu partnera odpovědného za zakázku a tým provádějící zakázku. Tento standard se nicméně nezabývá vztahem mezi spoluauditorem ani pracemi, které spoluautoři provádí ve vztahu k práci jiného spoluauditora.

Povinnosti partnera odpovědného za zakázku (viz odstavce 9, 12(d))

- A23. V některých případech je nutné, aby si partner odpovědný za zakázku v zájmu splnění určitého požadavku nebo související odpovědnosti, u nichž tento standard výslovně předpokládá, že je splní on sám, vyžádal od firmy nebo od jiných členů týmu provádějícího zakázku informace, které mu umožní takový požadavek splnit (např. informace nutné pro přijetí nějakého rozhodnutí nebo uplatnění úsudku). Jeho povinností je například přesvědčit se, že členové týmu provádějícího zakázku mají společně náležité odborné předpoklady a schopnosti, aby zakázku mohli realizovat. Aby si mohl partner odpovědný za zakázku učinit úsudek o tom, zda tým provádějící zakázku má náležité odborné předpoklady a schopnosti, potřebuje v některých případech informace shromážděné týmem provádějícím zakázku nebo informace z firemního systému řízení kvality.

²⁴ Viz ISA 620, odstavce 12–13 a ISA 610 (revidované znění 2013), odstavce 21–25

Uplatňování firemních pravidel nebo postupů členy týmu provádějícího zakázku (viz odstavce 9, 12(d), 17)

- A24. Členové týmu provádějícího zakázku pocházející ze stejné firmy jako partner odpovědný za zakázku jsou v rámci firemního systému řízení kvality odpovědní za naplňování firemních pravidel a postupů, které jsou relevantní pro danou auditní zakázku. Vzhledem k tomu, že členové týmu provádějícího zakázku pocházející z jiné firmy nejsou partnery ani zaměstnanci firmy partnera odpovědného za zakázku, obvykle se na ně nebude vztahovat firemní systém řízení kvality ani firemní pravidla či postupy. Pravidla nebo postupy této jiné firmy navíc nemusí být obdobné jako pravidla nebo postupy firmy partnera odpovědného za zakázku. Například pravidla nebo postupy týkající se řízení, dohledu a kontroly mohou být odlišné, zejména pokud se jiná firma nachází v jurisdikci s odlišným právním systémem, jazykem nebo kulturou než firma partnera odpovědného za zakázku. Pokud jsou tedy součástí týmu provádějícího zakázku osoby, které pocházejí z jiné firmy, může být nutné, aby firma nebo partner odpovědný za zakázku přijali v souvislosti s těmito osobami specifická opatření zajišťující dodržování firemních pravidel nebo postupů.
- A25. Firma nebo partner odpovědný za zakázku mohou mít v souladu s firemními pravidly nebo postupy povinnost přijmout pro osobu z jiné firmy specifická opatření, která se liší od těch, jež platí pro pracovníky jejich firmy, a to v situacích, kdy se seznamují s tím, zda osoba z jiné firmy:
- má náležité odborné předpoklady a schopnosti, aby zakázku mohla provádět. Taková osoba například neprošla firemními náborovými a školicími procesy, a proto ve firemních pravidlech nebo postupech může být stanoveno, že posouzení jejích odborných předpokladů a schopností lze provést jiným způsobem, například získáním informací od jiné firmy nebo od licenčního či registračního orgánu. Návodná ustanovení upravující seznamování s odbornými předpoklady a schopnostmi auditorů složek jsou uvedena v ISA 600 (revidované znění) v odstavcích 26 a A59-A64;
 - zná etické požadavky, které jsou relevantní pro audit skupiny. Taková osoba například neabsolvovala firemní školení zaměřené na firemní pravidla a postupy týkající se příslušných etických požadavků. Ve firemních pravidlech nebo postupech proto může být stanoveno, že je třeba, aby poznatky o příslušných etických požadavcích získala jiným způsobem, např. tak, že jí budou poskytnuty informace, manuály nebo příručky obsahující ustanovení příslušných etických požadavků relevantní pro danou auditní zakázku a danou osobu;
 - potvrdí svou nezávislost. Osoby, které nejsou pracovníky firmy, pravděpodobně nebudou moci vyplnit prohlášení o nezávislosti přímo ve firemním systému. Ve firemních pravidlech nebo postupech proto může být stanoveno, že tyto osoby mohou svou nezávislost pro účely dané auditní zakázky doložit jiným způsobem, například písemným potvrzením.
- A26. Jestliže firemní pravidla nebo postupy vyžadují v určité situaci specifické úkony (např. konzultaci nějaké konkrétní záležitosti), je obvykle nutné o nich informovat osoby, které nejsou pracovníky firmy, aby mohly partnera odpovědného za zakázku upozornit, pokud taková situace nastane, což mu umožní dodržet příslušná pravidla nebo postupy. Pokud například při auditu skupiny auditor složky provádí auditorské postupy na finančních informacích složky a narazí na obtížnou nebo spornou záležitost, která je relevantní pro účetní závěrku skupiny a v souladu s pravidly nebo postupy auditora skupiny vyžaduje konzultaci,²⁵ je třeba, aby na danou záležitost upozornil auditora skupiny.

²⁵ Viz odstavec 35

Firma (viz odstavec 12(e))

A27. Definice výrazu „firma“ v tomto standardu se může lišit od definice uvedené v příslušných etických požadavcích.

„Sít“ a „firma v síti“ (viz odstavec 12(f)–12(g))

A28. Definice výrazů „sít“ a „firma v síti“ v tomto standardu se může lišit od definice uvedené v příslušných etických požadavcích. Návodná ustanovení k výrazům „sít“ a „firma v síti“ jsou uvedena rovněž v Kodexu IESBA. Síť a jiné firmy v síti mohou mít různou strukturu, nicméně vždy se jedná o subjekty, které nejsou součástí firmy. Ustanovení tohoto standardu týkající se síti se vztahují na všechny struktury nebo organizace, které nejsou součástí firmy, ale které existují v rámci dané síti.

Odpovědnost vedení za řízení kvality auditu a za její zajištění (viz odstavce 13–15)

Převzetí celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality

A29. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy stanovit si kvalitativní cíle pro oblast správy a řízení a vedení, tak aby tato oblast vytvářela vhodné prostředí pro navrhování, zavádění a provozování systému řízení kvality. K naplňování odpovědnosti, kterou má partner odpovědný za zakázku za řízení a zajištění její kvality, přispívá firemní kultura prosazující kvalitu. O záležitostech týkajících se plnění požadavků uvedených v odstavcích 13 a 14 tohoto standardu partner odpovědný za zakázku obvykle komunikuje přímo s ostatními členy týmu provádějícího zakázku a tuto komunikaci posiluje osobním příkladem, tj. svým chováním a jednáním. Kulturu prosazující kvalitu utvářejí a posilují rovněž členové týmu provádějícího zakázku, a to tím, že se při její realizaci chovají podle očekávání.

Odstupňování požadavků

A30. Charakter a rozsah opatření, která partner odpovědný za zakázku přijímá v zájmu prosazování kvality, obvykle závisí na řadě faktorů, mimo jiné na velikosti, struktuře, geografické rozptýlenosti a složitosti firmy a týmu provádějícího zakázku a na charakteru a okolnostech auditní zakázky. V případě menšího týmu s malým počtem členů obvykle pro zajištění požadované kultury postačí, je-li ovlivňována přímou interakcí s partnerem odpovědným za zakázku a jeho chováním, zatímco u většího týmu, který působí na mnoha místech, bývá nutná formálnější komunikace.

Dostatečné a vhodné zapojení

A31. Své dostatečné a vhodné zapojení do celého průběhu auditní zakázky partner odpovědný za zakázku dokládá různým způsobem, mimo jiné tím, že:

- při naplňování požadavků tohoto standardu převezme odpovědnost za charakter, načasování a rozsah řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce;
- mění charakter, načasování a rozsah řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce s ohledem na charakter a okolností zakázky.

Komunikace

A32. Komunikace je nástroj, jehož prostřednictvím tým provádějící zakázku sdílí bez zbytečného odkladu relevantní informace, aby splnil požadavky tohoto standardu, a tím přispívá k zajištění kvality auditní zakázky. Komunikace probíhá jednak mezi členy týmu provádějícího zakázku navzájem a jednak mezi týmem a:

- (a) firmou (např. osobami vykonávajícími činnosti v rámci firemního systému řízení kvality, včetně osob pověřených konečnou a provozní odpovědností za tento systém);
- (b) dalšími osobami podílejícími se na auditu (např. interními auditory poskytujícími přímou podporu²⁶ nebo externím expertem auditora²⁷);
- (c) externími subjekty (např. vedením, osobami pověřenými správou a řízením nebo regulačními orgány).

A33. Na rozhodnutí partnera odpovědného za zakázku o vhodném způsobu efektivní komunikace se členy týmu provádějícího zakázku má vliv charakter a okolnosti auditní zakázky. Firma může například pro podporu vhodného řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce používat IT aplikace usnadňující komunikaci mezi členy týmu, kteří vykonávají práci v různých lokalitách.

Profesní skepticismus (viz odstavec 7)

A34. Povinností partnera odpovědného za zakázku je zdůraznit každému členovi týmu provádějícího zakázku, že je důležité uplatňovat profesní skepticismus. Podmínky některých auditních zakázek mohou vytvářet tlak na tým bránící náležitému uplatňování profesního skepticismu při navrhování a provádění auditorských postupů a při vyhodnocování důkazních informací. Při přípravě celkové strategie auditu v souladu s ISA 300 proto může být nutné, aby tým provádějící zakázku zvážil, zda takové podmínky v rámci auditní zakázky existují, a pokud ano, jaká opatření firma nebo tým přijmou, aby tyto překážky zmírnily.

A35. Příklady překážek bránících uplatňování profesního skepticismu na úrovni zakázky:

- rozpočtová omezení odrazující od využívání dostatečně zkušených nebo odborně kvalifikovaných lidských zdrojů, včetně expertů, potřebných pro audity účetních jednotek, u nichž seznámení s riziky, jejich vyhodnocení, navržení vhodné reakce na tato rizika a kompetentní dotazování vedení vyžaduje odborné znalosti nebo specializované dovednosti;
- krátké časové lhůty, které mohou negativně ovlivnit chování osob vykonávajících práce i těch, kteří je řídí, dohlížejí na ně a kontrolují je; časový tlak může například omezovat efektivní analýzu složitých informací;
- nedostatek spolupráce s vedením nebo nepřiměřený tlak z jeho strany, který může negativně ovlivňovat schopnost týmu provádějícího zakázku řešit složité nebo sporné otázky;
- nedostatečné poznatky o účetní jednotce a jejím prostředí, jejím vnitřním kontrolním systému a o příslušném rámci účetního výkaznictví, což může omezit schopnost týmu provádějícího zakázku uplatňovat náležitě úsudek a kompetentně zpochybňovat tvrzení vedení;

²⁶ Viz ISA 610 (revidované znění 2013), odstavec A41

²⁷ Viz ISA 620, odstavce 11(c) a A30

- obtíže při získávání přístupu k záznamům účetní jednotky, do jejích prostor, k některým zaměstnancům, odběratelům, dodavatelům nebo jiným osobám, což může vést k tomu, že tým provádějící zakázku bude k výběru zdrojů důkazních informací přistupovat předpojatě a bude používat zdroje, které jsou snadněji dostupné;
- přílišné spoléhání na automatizované nástroje a techniky, což může vést k tomu, že tým provádějící zakázku kriticky nevyhodnocuje důkazní informace.

A36. Odborný úsudek týmu provádějícího zakázku může ovlivnit neúmyslná nebo úmyslná předpojatost, a to například při navrhování a provádění auditorských postupů nebo při vyhodnocování důkazních informací. Příklady neúmyslné předpojatosti auditora, která může bránit uplatňování profesního skepticismu, a ohrožuje tudíž přiměřenost odborného úsudku, který tým provádějící zakázku uplatňuje při naplňování požadavků tohoto standardu:

- předpojatost založená na dostupnosti – tendence přikládat větší váhu událostem nebo zkušenostem, které se nám okamžitě vybaví nebo jsou snadno dostupné, než těm, pro něž to neplatí;
- konfirmační předpojatost – tendence přikládat větší váhu informacím, které potvrzují existující přesvědčení, než informacím, které mu odporují nebo ho zpochybňují;
- skupinové myšlení – tendence myslet nebo rozhodovat jako skupina, což potlačuje tvořivost a individuální odpovědnost;
- efekt nadměrné sebedůvěry – tendence přeceňovat vlastní schopnost správně posoudit riziko, uplatnit úsudek nebo přijmout jiné rozhodnutí;
- ukotvená předpojatost – tendence používat nějakou počáteční informaci jako „jediné východisko (kotvu)“, tj. spoléhat na ni a na jejím základě neadekvátně vyhodnocovat další získané informace;
- vygenerovaná předpojatost – tendence upřednostňovat výstupy generované automatizovanými systémy, i když lidský rozum nebo protichůdné informace vyvolávají pochybnosti o tom, zda jsou tyto výstupy spolehlivé nebo vhodné pro daný účel.

A37. Příklady opatření, která tým provádějící zakázku může přijmout ke zmírnění překážek bránících uplatňování profesního skepticismu na úrovni zakázky:

- tým provádějící zakázku věnuje soustavnou pozornost změnám v charakteru nebo okolnostech auditní zakázky, kvůli nimž bude nutné nasadit větší objem zdrojů, resp. jiné zdroje pro její realizaci, a v případě potřeby si takové zdroje vyžádá od osob, které mají v rámci firmy na starosti jejich rozdělování a přidělování;
- členové týmu provádějícího zakázku jsou výslovně upozorněni na případy nebo situace vykazující vyšší náchylnost vůči neúmyslné nebo úmyslné předpojatosti auditora (např. na oblasti vyžadující větší míru úsudku) a je jim zdůrazněno, že je důležité, aby si při plánování a provádění auditorských postupů vyžádali radu zkušenějších členů týmu;
- je změněno složení týmu provádějícího zakázku, například jsou do něj doplněny osoby s většími zkušenostmi nebo dovednostmi nebo se specifickými odbornými znalostmi;
- na jednání se členy vedení, s nimiž je obtížné nebo náročné komunikovat, se podílejí zkušenější členové týmu provádějícího zakázku;

- na řešení záležitostí týkajících se složitých nebo subjektivních oblastí auditu se podílejí členové týmu provádějícího zakázku, kteří mají specializované dovednosti a znalosti, případně expert auditora;
- Je upraven charakter, načasování a rozsah řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce prostřednictvím zapojení zkušenějších členů týmu, častějšího osobního dohledu nebo důkladnější kontroly některých pracovních dokumentů, a to v následujících oblastech:
 - složitě nebo subjektivní oblasti auditu;
 - oblasti, které představují riziko pro zajištění kvality auditní zakázky;
 - oblasti, kde hrozí riziko podvodu;
 - oblasti, kde byl zjištěn nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad;
- V rámci týmu provádějícího zakázku jsou nastavena následující očekávání:
 - méně zkušení členové týmu pravidelně a bez zbytečného odkladu žádají o radu zkušenější členy týmu nebo partnera odpovědného za zakázku;
 - zkušenější členové týmu jsou po celou dobu realizace auditní zakázky k dispozici méně zkušeným členům týmu a vstřícně a bez zbytečného odkladu reagují na podněty méně zkušených kolegů a jejich žádosti o radu nebo pomoc;
- v případě, že vedení účetní jednotky vyvíjí nepřiměřený tlak nebo pokud má tým provádějící zakázku potíže se získáním přístupu k záznamům účetní jednotky, do jejích prostor, k některým zaměstnancům, odběratelům, dodavatelům nebo jiným osobám, od nichž si lze vyžádat důkazní informace, tým komunikuje s osobami pověřenými správou a řízením.

Přidělování postupů, úkolů nebo úkonů ostatním členům týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 15)

A38. Partner odpovědný za zakázku může své dostatečné a vhodné zapojení do celého průběhu auditní zakázky v situaci, kdy byly některé postupy, úkoly nebo úkony přiděleny jiným členům týmu provádějícího zakázku, doložit různými způsoby, mimo jiné tím, že:

- osoby, jimž byly přiděleny některé postupy, úkoly nebo úkony, informuje o charakteru jejich odpovědností a pravomocí, rozsahu přidělené práce a souvisejících cílech a dá jim veškeré další nezbytné instrukce a relevantní informace;
- osoby, jimž byly přiděleny některé postupy, úkoly nebo úkony, řídí a vykonává nad nimi dohled;
- nad rámec požadavků uvedených v odstavcích 29–34 kontroluje práci osob, jimž byly přiděleny některé postupy, úkoly nebo úkony, aby mohl vyhodnotit jimi přijaté závěry.

Příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti (viz odstavce 16–21)

Příslušné etické požadavky (viz odstavce 1, 16–21)

A39. Povinností auditora v souladu s ISA 200²⁸ je dodržovat při auditu účetní závěrky příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti. Příslušné etické požadavky se mohou lišit

²⁸ ISA 200, odstavce 14 a A16–A19

v závislosti na charakteru a okolnostech zakázky. Například některé požadavky týkající se nezávislosti mohou být relevantní pouze pro audit kotovaných účetních jednotek. Další požadavky a návodné informace týkající se komunikace o relevantních etických požadavcích s auditory složek jsou uvedeny v ISA 600 (revidované znění).

- A40. Pro auditní zakázku mohou být vzhledem k jejímu charakteru a okolnostem relevantní určité právní předpisy nebo aspekty příslušných etických požadavků, například ty, které se týkají nesouladu s právními předpisy, např. předpisy týkajícími se legalizace výnosů z trestné činnosti, korupce nebo úplatkářství.
- A41. Při seznamování s příslušnými etickými požadavky relevantními vzhledem k charakteru a okolnostem auditní zakázky a při jejich naplňování pomáhá týmu provádějícímu zakázku firemní informační systém a zdroje, které firma poskytuje. Firma např. obvykle:
- informuje týmy provádějící zakázku o požadavcích na nezávislost jejich členů;
 - poskytuje týmům provádějícím zakázku školení v oblasti příslušných etických požadavků;
 - zpracovává manuály a příručky (tj. duševní zdroje) obsahující ustanovení příslušných etických požadavků a návodné informace, jak je aplikovat vzhledem k charakteru a okolnostem firmy a jejích zakázek;
 - pověřuje pracovníky řízením a monitorováním souladu s příslušnými etickými požadavky (např. ISQM 1 vyžaduje, aby si firma alespoň jednou ročně vyžádala od všech svých pracovníků, u nichž příslušné etické požadavky vyžadují, aby byli nezávislí, písemné potvrzení o dodržování požadavků na nezávislost) nebo poskytuje konzultace o záležitostech souvisejících s příslušnými etickými požadavky;
 - zavádí pravidla nebo postupy, v souladu s nimiž je povinností členů týmu provádějícího zakázku předávat relevantní a spolehlivé informace příslušným stranám v rámci firmy nebo partnerovi odpovědnému za zakázku, například pravidla nebo postupy, v souladu s nimiž je povinností týmu provádějícího zakázku:
 - předávat informace o zakázkách realizovaných pro určitého klienta a rozsahu jemu poskytovaných služeb, včetně neauditních služeb, aby firma mohla během doby trvání zakázky a během období relevantního pro skutečnost, která je předmětem prováděných postupů, identifikovat hrozby ohrožující její nezávislost;
 - předávat informace o okolnostech a vztazích, které mohou představovat hrozbu pro nezávislost, aby firma mohla posoudit, zda je taková hrozba na přijatelné úrovni, a pokud tomu tak není, odstranit ji nebo ji snížit na přijatelnou úroveň;
 - neprodleně oznámit veškeré případy porušení příslušných etických požadavků, včetně požadavků týkajících se nezávislosti.
- A42. Partner odpovědný za zakázku zohledňuje při rozhodování o tom, zda se při dodržování příslušných etických požadavků může spoléhat na firemní pravidla nebo postupy, informace, sdělení a zdroje popsané v odstavci A40.
- A43. Otevřená a masivní komunikace mezi členy týmu provádějícího zakázku o příslušných etických požadavcích je rovněž přínosem v následujících oblastech:
- upozorňuje členy týmu provádějícího zakázku na etické požadavky, které mohou být pro auditní zakázku zvláště důležité;

- informuje partnera odpovědného za zakázku o záležitostech, které jsou důležité pro to, aby se tým provádějící zakázku seznámil s příslušnými etickými požadavky a souvisejícími firemními pravidly nebo postupy a aby je dodržoval.

Identifikace a vyhodnocování hrozeb ohrožujících naplňování příslušných etických požadavků
(viz odstavce 17–18)

- A44. V souladu s ISQM 1 mají firemní reakce na rizika ohrožující kvalitu, která se vztahují k příslušným etickým požadavkům, včetně požadavků týkajících se nezávislosti členů týmu provádějícího zakázku, podobu pravidel nebo postupů pro identifikaci, vyhodnocení a ošetření hrozeb ohrožujících dodržování příslušných etických požadavků.
- A45. Příslušné etické požadavky obvykle obsahují ustanovení upravující identifikaci a vyhodnocení hrozeb a způsob jejich ošetření. V Kodexu IESBA se například uvádí, že jestliže je výše odměny auditora tak nízká, že bude pravděpodobně obtížné realizovat auditní zakázku za danou cenu v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy, je to zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, která ohrožuje dodržování základního principu odborné způsobilosti a řádné péče.²⁹

Porušení příslušných etických požadavků (viz odstavec 19)

- A46. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy zavést pravidla a postupy pro identifikaci, komunikování, vyhodnocení a hlášení veškerých případů porušení příslušných etických požadavků a pro zajištění včasné a náležité reakce na příčiny a důsledky těchto případů.

Přijetí vhodných opatření (viz odstavec 20)

- A47. Příklady vhodných opatření:
- dodržování firemních pravidel nebo postupů upravujících případy porušení příslušných etických požadavků, včetně komunikace a konzultací s příslušnými osobami, tak aby mohla být přijata vhodná opatření, včetně disciplinárních;
 - informování osob pověřených správou a řízením;
 - informování regulačních nebo profesních orgánů; informování regulačních orgánů je v některých případech vyžadováno právními předpisy;
 - žádost o právní pomoc;
 - odstoupení od auditní zakázky, pokud to právní předpisy povolují.

Před datováním zprávy auditora (viz odstavec 21)

- A48. V souladu s ISA 700 (revidované znění) je nutné, aby zpráva auditora obsahovala prohlášení o tom, že auditor je na účetní jednotce nezávislý, jak vyžadují příslušné etické požadavky týkající se auditu, a že splnil své další etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků.³⁰ Základem pro toto prohlášení ve zprávě auditora jsou postupy podle odstavců 16–21 tohoto standardu.

²⁹ Kodex IESBA, odstavec 330.3 A2

³⁰ ISA 700 (revidované znění), odstavec 28(c)

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A49. Nezávislost auditorů působících ve veřejném sektoru je obvykle ošetřena ochrannými opatřeními zakotvenými v právních předpisech. V některých případech je nicméně nutné, aby auditoři působící ve veřejném sektoru nebo auditorské firmy provádějící audity ve veřejném sektoru v pozici statutárního auditora v zájmu zajištění souladu s odstavcem 16 svůj přístup přizpůsobili podle podmínek svého mandátu v konkrétní jurisdikci. Jestliže například mandát neumožňuje auditorovi ve veřejném sektoru odstoupení od auditní zakázky, může situaci vyřešit tak, že zveřejní zprávu, ve které popíše nastalé okolnosti, které by ho v případě soukromého sektoru vedly k odstoupení od zakázky.

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

(viz odstavce 22–24)

A50. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy stanovit si kvalitativní cíle pro oblast schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem.

A51. Při rozhodování o tom, zda jsou přijaté závěry týkající se schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem přiměřené, se partner odpovědný za zakázku opírá mimo jiné o následující informace:

- integrita a etické hodnoty hlavních vlastníků, klíčových členů vedení a osob pověřených správou a řízením účetní jednotky;
- zda jsou pro realizaci zakázky k dispozici dostatečné a vhodné zdroje;
- zda vedení a osoby pověřené správou a řízením uznaly svou odpovědnost týkající se zakázky;
- zda má tým provádějící zakázku odborné předpoklady a schopnosti pro realizaci zakázky, včetně dostatku času;
- zda na pokračování zakázky mají dopad nějaké významné záležitosti, které se objevily během současné nebo předchozí zakázky.

A52. Při rozhodování o přijetí nového klienta, resp. nové zakázky nebo o pokračování vztahu s klientem je povinností firmy v souladu s ISQM 1 uplatnit úsudek a posoudit, zda je schopna zakázku realizovat v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů. Partner odpovědný za zakázku může informace, které firma v této souvislosti zvažuje, použít při rozhodování o tom, zda jsou závěry týkající se přijetí nového klienta, resp. nové zakázky nebo pokračování vztahu s klientem přiměřené. Pokud má pochybnosti o přiměřenosti přijatých závěrů, může jejich východiska prodiskutovat s osobami, které se podílely na procesu schvalování nového klienta, resp. nové zakázky nebo pokračování vztahu s klientem.

A53. Pokud se partner odpovědný za zakázku přímo podílí na procesu schvalování nového klienta, resp. nové zakázky nebo pokračování vztahu s klientem, jsou mu známy informace, které firma získala nebo použila při přijímání souvisejících závěrů. Toto přímé zapojení mu umožňuje přesvědčit se o tom, že byla dodržena firemní pravidla nebo postupy a že přijaté závěry jsou přiměřené.

A54. Informace získané během procesu schvalování nového klienta, resp. nové zakázky nebo pokračování vztahu s klientem pomáhají partnerovi odpovědnému za zakázku při naplňování

požadavků tohoto standardu a při přijímání informovaných rozhodnutí o vhodném postupu. Jedná se mimo jiné o následující informace:

- informace o velikosti, složitosti a charakteru účetní jednotky, včetně toho, zda se jedná o audit skupiny, informace o ekonomickém odvětví, ve kterém působí, a o příslušném rámci účetního výkaznictví;
- harmonogram účetního výkaznictví účetní jednotky, například zda kromě řádné účetní závěrky sestavuje rovněž mezitímní účetní závěrku;
- v případě, že se jedná o audit skupiny, rovněž jakým způsobem mateřská společnost ovládá své účetní a organizační jednotky;
- zda od předchozí auditní zakázky došlo v účetní jednotce nebo v odvětví, ve kterém působí, ke změnám, které mohou ovlivnit charakter potřebných zdrojů nebo způsob, jak bude práce týmu provádějícího zakázku řízena, jak nad ní bude vykonáván dohled a jak bude kontrolována.

A55. Informace získané během procesu schvalování nového klienta, resp. nové zakázky nebo pokračování vztahu s klientem jsou v některých případech relevantní rovněž pro dodržování požadavků dalších standardů ISA, a to např. v následujících oblastech:

- seznámení s podmínkami auditní zakázky, což je problematika, kterou upravuje ISA 210;³¹
- identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, což je problematika, kterou upravuje ISA 315 (revidované znění 2019) a ISA 240;³²
- seznámení se skupinou a jejím prostředím v případě auditu účetní závěrky skupiny, což je problematika, kterou upravuje ISA 600 (revidované znění), a řízení auditorů složek, dohled nad nimi a kontrola jimi provedené práce;
- rozhodnutí o tom, zda a případně jak zapojit experta auditora, což je problematika, kterou upravuje ISA 620;
- struktura správy a řízení účetní jednotky, což je problematika, kterou upravuje ISA 260 (revidované znění)³³ a ISA 265.³⁴

A56. V některých případech právní předpisy nebo příslušné etické požadavky vyžadují, aby si nástupnický auditor před přijetím auditní zakázky vyžádal od předchozího auditora informace o skutečnostech nebo okolnostech, které by měl podle názoru předchozího auditora vědět, než rozhodne o přijetí zakázky. Za určitých okolností je povinností předchozího auditora, aby navrhovanému nástupnickému auditorovi na jeho žádost poskytl informace o zjištěném nesouladu s právními předpisy nebo o podezření na takový nesoulad. Například pokud předchozí auditor odstoupil od zakázky kvůli zjištěnému nesouladu s právními předpisy nebo kvůli podezření na takový nesoulad, je podle Kodexu IESBA³⁵ jeho povinností poskytnout navrhovanému

³¹ ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek*, odstavec 9

³² ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*

³³ ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*

³⁴ ISA 265 *Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*

³⁵ Etický kodex, R360.22

nástupnickému auditorovi na jeho žádost informace o veškerých relevantních skutečnostech a další informace o takovém nesouladu, které by podle názoru předchozího auditora měl navrhovaný nástupnický auditor vědět, než rozhodne o přijetí auditní zakázky.

- A57. Jestliže je na základě právních předpisů povinností firmy přijmout auditní zakázku, resp. v ní pokračovat, partner odpovědný za zakázku může zohlednit informace, které firma získala o charakteru a okolnostech zakázky.
- A58. Jestliže při rozhodování o dalším postupu partner odpovědný za zakázku a firma dojdou k závěru, že je vhodné v auditní zakázce pokračovat, je obvykle třeba určit, jaké další kroky budou na úrovni zakázky nezbytné (např. přidělení většího počtu pracovníků nebo pracovníků se specifickými odbornými znalostmi). Pokud má partner odpovědný za zakázku další pochybnosti nebo pokud se nedomnívá, že záležitost byla náležitě vyřešena, uplatní se firemní pravidla nebo postupy upravující řešení rozdílů v názorech.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru (viz odstavce 22–24)

- A59. Auditori ve veřejném sektoru jsou obvykle jmenováni podle postupů stanovených zákonem a nemusí mít nastavená veškerá pravidla a postupy týkající se schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem. Nicméně požadavky a aspekty relevantní pro tento proces, uvedené v odstavcích 22–24 a A49–A57, mohou být přínosem i pro auditory působící ve veřejném sektoru, a to při vyhodnocování rizik a při plnění povinností v oblasti reportingu.

Zdroje pro realizaci zakázky (viz odstavce 25–28)

- A60. Zdroje, které firma přidělila nebo dala k dispozici pro realizaci auditních zakázek, se podle ISQM 1 dělí na:
- lidské zdroje;
 - technologické zdroje;
 - duševní zdroje.
- A61. Zdroje pro auditní zakázku primárně přiděluje nebo dává k dispozici firma, nicméně může nastat i situace, že je získává přímo tým provádějící zakázku. Je tomu tak např. v případě, že auditor složky má v souladu se zákonem nebo jiným předpisem či z jiného důvodu povinnost vyjádřit výrok auditora k účetní závěrce složky a zároveň byl jejím vedením pověřen, aby provedl auditorské postupy pro auditora skupiny.³⁶ Za těchto okolností firemní pravidla nebo postupy někdy vyžadují, aby partner odpovědný za zakázku přijal další opatření, například aby si vyžádal informace od auditora složky a zjistil, zda mu byly přiděleny nebo dány k dispozici dostatečné a vhodné zdroje.
- A62. Při plnění požadavků uvedených v odstavcích 25 a 26 může být pro partnera odpovědného za zakázku relevantní, zda zdroje, které byly přiděleny týmu provádějícímu zakázku, resp. které má tento tým k dispozici, umožňují splnění příslušných etických požadavků, včetně etických principů, jako je odborná způsobilost a náležitá péče.

³⁶ ISA 600, odstavec A10

Lidské zdroje

A63. Lidské zdroje zahrnují členy týmu provádějícího zakázku (viz též odstavce A5, A15–A21) a případně auditorova externího experta a osoby z oddělení interního auditu účetní jednotky, které poskytují přímou podporu pro účely auditu.

Technologické zdroje

A64. Technologické zdroje auditorovi při auditní zakázce pomáhají se získáváním dostatečných a vhodných důkazních informací. Technologické nástroje mu umožňují řídit audit účinněji a efektivněji a snáze vyhodnotit velké množství dat, díky čemuž například získá hlubší vhled do problematiky, může identifikovat neobvyklé trendy nebo účinněji zpochybnit tvrzení vedení, což posiluje jeho schopnost uplatňovat profesní skepticismus. Technologické nástroje lze také využít k vedení schůzek nebo jako komunikační nástroje pro tým provádějící zakázku. Nicméně nevhodné využívání technologických zdrojů vede k vyššímu riziku, že auditor bude příliš spoléhat na informace vygenerované pro účely rozhodování, případně ohrožuje dodržování příslušných etických požadavků, například požadavků týkajících se mlčenlivosti.

A65. Aspekty, které tým provádějící zakázku zvažuje v souvislosti s používáním technologických nástrojů schválených firmou k provádění auditorských postupů, a související povinnosti týmu jsou obvykle upraveny firemními pravidly a postupy. Ty v některých případech vyžadují, aby se na vyhodnocování nebo analýze výstupů podílely osoby se specializovanými dovednostmi nebo odbornými znalostmi.

A66. Pokud partner odpovědný za zakázku vyžaduje, aby osoby z jiné firmy podílející se na auditní zakázce používaly při provádění auditorských postupů určité automatizované nástroje a techniky, obvykle je v rámci komunikace upozorní na to, že je třeba, aby použití těchto automatizovaných nástrojů a technik bylo v souladu s pokyny týmu provádějícího zakázku.

A67. Firemní pravidla nebo postupy mohou výslovně zakazovat používání určitých IT aplikací nebo jejich funkcí (např. softwaru, který ještě nebyl firmou schválen k užívání), případně mohou vyžadovat, aby tým provádějící zakázku před použitím IT aplikace, která není firmou schválena, přijal určitá opatření, jejichž prostřednictvím si ověří její vhodnost. V této souvislosti firemní pravidla a postupy někdy vyžadují, aby:

- tým provádějící zakázku měl odpovídající odborné předpoklady a schopnosti pro používání IT aplikace;
- bylo otestováno fungování a bezpečnost IT aplikace;
- do auditního spisu byla doplněna specifická dokumentace.

A68. Při posuzování toho, zda je použití IT aplikace v rámci auditorské zakázky vhodné, a pokud ano, jak má být používána, uplatňuje partner odpovědný za zakázku odborný úsudek. Příklady faktorů zohledňovaných při rozhodování o tom, zda je určitá IT aplikace, která nebyla firmou schválena, vhodná pro použití v rámci auditní zakázky:

- zda je používání a zabezpečení IT aplikace v souladu s firemními pravidly a postupy;
- zda IT aplikace funguje tak, jak má;
- zda pracovníci mají odborné předpoklady a schopnosti potřebné k používání IT aplikace.

Duševní zdroje

- A69. Duševní zdroje zahrnují například metodiku auditu, implementační nástroje, auditní příručky, modelové programy, šablony, checklisty (kontrolní seznamy) nebo formuláře.
- A70. Využití duševních zdrojů při realizaci auditní zakázky přispívá k lepší znalosti a důslednému uplatňování profesních standardů, právních předpisů a souvisejících firemních pravidel a postupů. Proto firemní pravidla a postupy obvykle vyžadují, aby tým provádějící zakázku používal firemní auditní metodiku a specifické nástroje a návodné informace. Zvážit s ohledem na charakter a okolnosti zakázky může rovněž to, zda je vhodné a relevantní použít jiné duševní zdroje, například metodiku specifickou pro dané odvětví, případně související návodné informace a pomůcky zvyšující výkonnost.

Zdroje dostatečné a vhodné pro realizaci zakázky (viz odstavec 25)

- A71. Při posuzování toho, zda byly týmu provádějícímu zakázku přiděleny nebo dány k dispozici dostatečné a vhodné zdroje k realizaci zakázky, partner odpovědný za zakázku obvykle vychází ze souvisejících firemních pravidel nebo postupů (včetně zdrojů), jak je popsáno v odstavci A6. Například když pro provádění auditorských postupů používá firmou schválené technologie, obvykle se – s ohledem na informace, které mu byly firmou sděleny – může spolehnout rovněž na firemní programy používané pro technologický vývoj, implementaci a údržbu těchto technologií.

Odborné předpoklady a schopnosti týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 26)

- A72. Když partner odpovědný za zakázku zjišťuje, zda má tým provádějící zakázku vhodné odborné předpoklady a schopnosti, většinou bere v úvahu mimo jiné to, zda tým:
- zná auditní zakázky obdobného charakteru a složitosti a má s nimi praktické zkušenosti, protože absolvoval vhodné školení a v minulosti se takových zakázek účastnil;
 - zná profesní standardy a požadavky příslušných právních předpisů;
 - má odborné znalosti ve specializovaných oblastech účetnictví a auditu;
 - má odborné znalosti v oblasti informačních technologií používaných účetní jednotkou nebo automatizovaných nástrojů či technik, které bude používat při plánování a provádění auditní zakázky;
 - zná příslušná ekonomická odvětví, v nichž účetní jednotka, která je předmětem auditu, působí;
 - je schopen uplatňovat profesní skepticismus a odborný úsudek;
 - zná firemní zásady a postupy.
- A73. Interní auditoři ani externí expert auditora nejsou členy týmu provádějícího zakázku. Požadavky a návodné informace týkající se vyhodnocení jejich odborných předpokladů a schopností jsou uvedeny v ISA 610 (revidované znění 2013),³⁷ resp. ISA 620.³⁸

³⁷ ISA 610 (revidované znění 2013), odstavec 15

³⁸ ISA 620, odstavec 9

Projektové řízení

- A74. Jestliže má tým provádějící zakázku velký počet členů, jako je tomu například v případě auditu větší nebo složitější účetní jednotky, může partner odpovědný za zakázku do týmu zapojit osobu, která má specializované dovednosti nebo znalosti v oblasti projektového řízení a má k dispozici příslušné technologické a duševní zdroje firmy. Naopak v případě auditu méně složité účetní jednotky, který provádí tým s malým počtem členů, může být řízení projektu zajištěno jedním jeho členem a méně formálními prostředky.
- A75. Techniky a nástroje projektového řízení poskytují týmu provádějícímu zakázku podporu při řízení její kvality, a to například tím, že:
- posilují schopnost týmu uplatňovat profesní skepticismus, protože zmírňují rozpočtová nebo časová omezení, která by jinak uplatňování profesního skepticismu mohla bránit;
 - usnadňují včasné provádění auditorských prací, a předcházejí tak časové tísně na konci auditního procesu, kdy se mohou objevit obtížnější nebo sporné otázky;
 - monitorují plnění plánu auditu,³⁹ včetně dosažení klíčových milníků, což týmu pomáhá proaktivně identifikovat nutné úpravy plánu auditu a přidělených zdrojů;
 - usnadňují komunikaci mezi členy týmu, například koordinují součinnost s auditory jednotlivých složek a experty auditora.

Nedostatečné a nevhodné zdroje (viz odstavec 27)

- A76. V souladu s ISQM 1 má firma povinnost prosazovat kvalitu prostřednictvím své firemní kultury, přičemž je třeba, aby tato firemní kultura respektovala a posilovala roli, kterou firma plní tím, že slouží veřejnému zájmu konzistentním prováděním kvalitních zakázek. Dále je třeba, aby firemní kultura respektovala a posilovala důležitost kvality pro strategická rozhodnutí a opatření přijímaná firmou, včetně jejich finančních a provozních priorit. ISQM 1 se rovněž zabývá povinnostmi firmy v souvislosti s plánováním nároků na zdroje a jejich získáváním, rozdělováním nebo přidělováním způsobem, který je v souladu s firemní snahou o prosazování kvality. Nicméně za určitých okolností může kvůli finančním a provozním prioritám firmy dojít k omezení zdrojů přidělených týmu provádějícímu zakázku, resp. zdrojů, které má tento tým k dispozici. Tato omezení však nemohou převážit nad odpovědností partnera odpovědného za zakázku, kterou má za zajištění její kvality, mimo jiné za posouzení toho, zda jsou zdroje, které firma týmu přidělila, resp. dala k dispozici, dostatečné a vhodné pro realizaci zakázky.
- A77. Rozhodnutí partnera odpovědného za zakázku ohledně toho, zda je nutné pro zakázku zajistit další zdroje, je věcí jeho odborného úsudku. Vliv na toto rozhodnutí mají jednak požadavky tohoto standardu a jednak charakter a okolnosti auditní zakázky. Jak je popsáno v odstavci A11, někdy partner odpovědný za zakázku dojde k závěru, že reakce firmy na rizika ohrožující kvalitu jsou v kontextu konkrétní zakázky neúčinné a že zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici, nejsou dostatečné. V takové situaci je jeho povinností přijmout příslušná opatření, mimo jiné v souladu s odstavcem 27 a s odstavcem 39(c) informovat příslušné osoby. Může se například stát, že auditní softwarový program poskytnutý firmou neobsahuje nové nebo revidované auditorské postupy reflektující nedávno přijatý předpis platný

³⁹ Viz ISA 300, odstavec 9

pro dané odvětví. Je-li firma o tomto nedostatku včas informována, umožní jí to bezodkladně podniknout kroky k aktualizaci daného softwaru, resp. vydání jeho nové verze, případně zajistit jiné zdroje, které týmu provádějícímu zakázku umožní dodržovat při provádění auditní zakázky příslušný nový předpis.

A78. Jestliže jsou zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici, vzhledem k okolnostem auditní zakázky nedostatečné nebo nevhodné a jiné zdroje nejsou k dispozici, je možné přijmout například následující opatření:

- změnit plánovaný přístup k charakteru, načasování a rozsahu řízení, dohledu a kontroly (viz též odstavec A94);
- projednat s vedením nebo s osobami pověřenými správou a řízením prodloužení lhůt pro vydání zpráv, pokud příslušné právní předpisy prodloužení umožňují;
- jestliže partner odpovědný za auditní zakázku nezíská potřebné zdroje pro její realizaci, řídit se firemními pravidly a postupy upravujícími řešení rozdílů v názorech;
- řídit se firemními pravidly a postupy upravujícími odstoupení od auditní zakázky, pokud je odstoupení možné podle příslušných právních předpisů.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru (viz odstavce 25–28)

A79. Ve veřejném sektoru mohou být v některých jurisdikcích pro naplnění podmínek mandátu auditora nezbytné specializované odborné předpoklady, jako je např. znalost platných pravidel pro podávání zpráv, včetně zpráv pro zákonodárny nebo jiný řídicí orgán nebo zpráv ve veřejném zájmu. Audit účetní jednotky z veřejného sektoru, který má širší rozsah, může zahrnovat například některé aspekty auditu výkonnosti.

Realizace zakázky

Odstupňování požadavků (viz odstavec 29)

A80. Jestliže audit neprovádí jen partner odpovědný za zakázku, resp. v případě auditu účetní jednotky se složitějším charakterem a okolnostmi bude v některých případech nezbytné, aby partner odpovědný za zakázku pověřil řízením, dohledem a kontrolou i jiné členy týmu provádějícího zakázku. Nicméně jeho povinností v rámci jeho celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality auditní zakázky a za dostatečné a vhodné zapojení je přesvědčit se, že charakter, načasování a rozsah řízení, dohledu a kontroly je v souladu s odstavcem 30. Za těchto okolností mohou pracovníci firmy nebo členové týmu provádějícího zakázku, včetně auditorů jednotlivých složek, poskytnout partnerovi odpovědnému za zakázku informace, které mu umožní postupovat v souladu s odstavcem 30.

Řízení, dohled a kontrola (viz odstavec 30)

A81. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy stanovit si kvalitativní cíl pokrývající charakter, načasování a rozsah řízení týmů provádějících zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce. ISQM 1 rovněž vyžaduje, aby řízení, dohled a kontrola byly naplánovány a prováděny tak, že práce prováděná méně zkušenými členy týmu je řízena, dozorována a kontrolována zkušenějšími členy.

A82. V případě řízení týmu provádějícího zakázku, dohledu nad ním a kontroly jím provedené práce se jedná o firemní reakce, které jsou implementovány na úrovni zakázky. Jejich charakter, načasování

a rozsah může partner odpovědný za zakázku dále přizpůsobit řízení kvality auditní zakázky. Přístup k řízení týmu provádějícího zakázku, dohledu nad ním a ke kontrole jím provedené práce se proto bude u jednotlivých zakázek lišit v závislosti na jejich charakteru a okolnostech. Obecně se ale vždy bude jednat o kombinaci firemních pravidel a postupů a reakcí specifických pro danou zakázku.

- A83. Přístup k řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a ke kontrole jimi provedené práce poskytuje partnerovi odpovědnému za zakázku podporu při plnění požadavků tohoto standardu a při vyvozování závěru v souladu s odstavcem 40 o tom, že byl dostatečně a vhodně zapojen v průběhu celé auditní zakázky.
- A84. Průběžná diskuse a komunikace mezi členy týmu provádějícího zakázku umožňuje jeho méně zkušeným členům obracet se bez zbytečného odkladu s dotazy na zkušenější členy (včetně partnera odpovědného za zakázku) a přispívá k efektivnímu řízení, dohledu a kontrole v souladu s odstavcem 30.

Řízení

- A85. Součástí řízení týmu provádějícího zakázku je informování jeho členů o jejich povinnostech, mimo jiné:
- o povinnosti přispívat osobním chováním, komunikací a jednáním k řízení a zajištění kvality na úrovni zakázky;
 - o povinnosti pěstovat při uplatňování profesního skepticismu během shromažďování a vyhodnocování důkazních informací kritické myšlení a být si vědom možné neúmyslné či úmyslné předpojatosti (viz odstavec A35);
 - o povinnosti naplňovat příslušné etické požadavky;
 - o povinnostech, které mají jednotliví partneři v případě, že se jich na realizaci auditní zakázky podílí několik;
 - o povinnostech jednotlivých členů týmu provádějícího zakázku týkajících se provádění auditorských postupů a o povinnostech zkušenějších členů týmu týkajících se řízení méně zkušených členů týmu, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce;
 - o povinnosti seznámit se s cíli práce, která bude provedena, a s podrobnými pokyny týkajícími se charakteru, načasování a rozsahu plánovaných auditorských postupů, jež jsou uvedeny v celkové strategii a plánu auditu;
 - o povinnosti ošetřit hrozby ohrožující zajištění kvality a očekávanou reakci týmu provádějícího zakázku. Například rozpočtová omezení nebo omezené zdroje by neměly vést k tomu, že členové týmu provádějícího zakázku zredukují, resp. neprovedou plánované auditorské postupy.

Dohled

- A86. Dohled zahrnuje např. následující záležitosti:
- sledování průběhu auditní zakázky, mimo jiné:
 - monitoring plnění plánu auditu;
 - monitoring naplňování cíle prováděných prací;

- průběžný monitoring dostatečnosti přidělených zdrojů.
- přijímání vhodných opatření k řešení problémů vzniklých v průběhu zakázky, mimo jiné například přesun plánovaných auditorských postupů na zkušenější členy týmu, pokud jsou problémy u zakázky složitější, než se původně předpokládalo;
- identifikace záležitostí, které je třeba v průběhu auditní zakázky konzultovat se zkušenějšími členy týmu, resp. předložit k jejich posouzení ;
- koučování a praktické školení členů týmu provádějícího zakázku s cílem pomoci jim při rozvíjení dovedností nebo odborných předpokladů;
- vytváření prostředí, ve kterém členové týmu provádějícího zakázku upozorňují na problémy bez obavy z postihu.

Kontrola

A87. Kontrola práce týmu provádějícího zakázku poskytuje podporu pro závěr, že byly splněny požadavky tohoto standardu.

A88. V rámci kontroly práce týmu provádějícího zakázku jsou posuzovány například následující záležitosti:

- zda jsou práce prováděny v souladu s firemními pravidly a postupy, profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů;
- zda byly nějaké významné záležitosti předloženy k dalšímu posouzení;
- zda proběhly příslušné konzultace a zda byly zdokumentovány a implementovány z nich vyplývající závěry;
- zda je třeba přehodnotit charakter, načasování a rozsah prováděných prací;
- zda provedené práce podporují dosažený závěr a zda jsou řádně zdokumentovány;
- zda jsou získané důkazní informace dostatečné a vhodné pro vyjádření výroku auditora;
- zda byly dosaženy cíle auditorských postupů.

A89. Firemní pravidla a postupy někdy obsahují konkrétní požadavky týkající se:

- charakteru, načasování a rozsahu kontroly auditní dokumentace;
- různých typů kontroly, které jsou vhodné v různých situacích (např. kontrola všech nebo jen vybraných pracovních dokumentů);
- vymezení členů týmu provádějícího zakázku, kteří mají povinnost provádět jednotlivé typy prověrek.

Kontrola prováděná partnerem odpovědným za zakázku (viz odstavce 30–34)

A90. V souladu s ISA 230 je povinností partnera odpovědného za zakázku zadokumentovat datum a rozsah provedené kontroly.⁴⁰

⁴⁰ ISA 230, odstavec 9(c)

- A91. Včasná kontrola dokumentace v jednotlivých fázích auditní zakázky umožňuje partnerovi odpovědnému za zakázku, aby významné záležitosti vyřešil ke své spokojenosti nejpozději k datu zprávy auditora. Povinností partnera odpovědného za zakázku není kontrolovat veškerou dokumentaci k auditu.
- A92. Při identifikaci oblastí, v nichž tým provádějící zakázku uplatnil významný úsudek, partner odpovědný za zakázku rovněž uplatňuje odborný úsudek. Některé záležitosti, u nichž se běžně předpokládá, že budou představovat oblast významného úsudku, mohou být specifikovány ve firemních pravidlech nebo postupech. Jedná se mimo jiné o záležitosti týkající se celkové strategie a plánu auditu, provedení auditní zakázky a celkových závěrů, k nimž tým provádějící zakázku dospěl, jako např.:
- záležitosti související s plánováním zakázky, například záležitosti týkající se stanovení materiality;
 - složení týmu provádějícího zakázku, včetně:
 - pracovníků s odbornými znalostmi ve specializované oblasti účetnictví nebo auditu;
 - pracovníků servisního střediska;
 - rozhodnutí o angažování auditorova experta, včetně externího;
 - posouzení informací získaných během procesu schvalování nového klienta, resp. nové zakázky nebo pokračování vztahu s klientem a navržených reakcí na tyto informace týmem provádějícím zakázku;
 - proces vyhodnocení rizik týmem provádějícím zakázku, včetně situací, kdy posouzení faktorů přirozeného rizika a vyhodnocení přirozeného rizika vyžaduje od týmu významný úsudek;
 - posouzení vztahů a transakcí se spřízněnými stranami a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce týmem provádějícím zakázku;
 - výsledky postupů provedených týmem provádějícím zakázku v jejích významných oblastech, například závěry týkající se některých účetních odhadů, účetních pravidel nebo nepřetržitého trvání podniku;
 - vyhodnocení práce expertů a souvisejících závěrů provedené týmem provádějícím zakázku;
 - v případě auditu skupiny:
 - navrhovaná celková strategie a plán auditu skupiny;
 - rozhodnutí o zapojení auditorů složek, včetně způsobu jejich řízení, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce;
 - vyhodnocení práce auditorů složek a jejich závěrů;
 - jak byly řešeny záležitosti ovlivňující celkovou strategii a plán auditu;
 - významnost a povaha opravených a neopravených nesprávností zjištěných během auditní zakázky;
 - navrhovaný výrok auditora a záležitosti, které budou uvedeny ve zprávě auditora, například hlavní záležitosti auditu nebo odstavec „Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku”.

A93. Při rozhodování o tom, jaké další záležitosti budou předmětem kontroly, partner odpovědný za zakázku uplatňuje odborný úsudek, a to například s ohledem:

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

Charakter, načasování a rozsah

A94. Je třeba, aby charakter, načasování a rozsah řízení, dohledu a kontroly byly plánovány a prováděny v souladu s firemními pravidly a postupy, profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů. Firemní pravidla nebo postupy mohou například obsahovat následující požadavky:

- práce naplánované k datu mezitímní účetní závěrky jsou řízeny, resp. je nad nimi vykonáván dohled a jsou kontrolovány již v době, kdy jsou prováděny příslušné auditorské postupy, nikoli až na konci účetního období, aby bylo možné bez zbytečného odkladu přijmout případná nápravná opatření;
- některé záležitosti kontroluje přímo partner odpovědný za zakázku a firma může určit okolnosti nebo zakázky, u nichž se očekává, že tyto záležitosti budou zkontrolovány.

Odstupňování požadavků

A95. Přístup k řízení, dohledu a kontrole lze přizpůsobit mimo jiné v závislosti:

- na předchozích zkušenostech, které má člen týmu provádějícího zakázku s danou účetní jednotkou a s oblastí, která bude předmětem auditu; pokud například práce na informačním systému účetní jednotky provádí tentýž člen týmu, který je dělal i v předchozím účetním období, a u informačního systému nedošlo k významným změnám, bude rozsah a četnost řízení člena týmu a dohledu nad ním pravděpodobně menší a kontrola související pracovní dokumentace může být méně podrobná;
- na složitosti auditní zakázky; pokud například došlo k významným událostem, kvůli nimž bude auditní zakázka složitější, bude rozsah a četnost řízení člena týmu a dohledu nad ním pravděpodobně větší a kontrola související pracovní dokumentace bude patrně podrobnější;
- na vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti; například vyšší vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti bude obvykle vyžadovat odpovídající zvýšení rozsahu a četnosti řízení členů týmu provádějícího zakázku a dohledu nad nimi a podrobnější kontrolu jejich práce;
- na odborných předpokladech a schopnostech jednotlivých členů týmu, kteří provádějí auditorské práce; například méně zkušený členové týmu budou pravděpodobně během provádění prací vyžadovat podrobnější instrukce a častější, resp. osobní interakci;
- na předpokládaném způsobu kontroly provedené práce; například kontrola na dálku nemusí být za určitých okolností pro účely řízení účinná a bude patrně nutné ji doplnit osobní interakcí;

- na struktuře týmu provádějícího zakázku a místech, kde jeho členové působí; například řízení členů týmu, kteří působí v servisních střediscích, dohled nad nimi a kontrola jimi provedené práce:
 - budou pravděpodobně formalizovanější a více strukturované než v případě členů týmu, kteří působí na jednom místě;
 - budou pravděpodobně využívat IT pro zefektivnění komunikace mezi členy týmu.

A96. Důvodem k přehodnocení plánovaného přístupu k charakteru, načasování nebo rozsahu řízení, dohledu nebo kontroly bývají změny v okolnostech zakázky. Například pokud se vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky zvýší v důsledku složité transakce, bude patrně nutné, aby partner odpovědný za zakázku změnil plánovanou detailnost kontroly prací týkajících se dané transakce.

A97. V souladu s odstavcem 30(b) je povinností partnera odpovědného za zakázku přesvědčit se, že přístup k řízení týmů provádějících zakázku, dohledu nad nimi a kontrole jimi provedené práce reaguje na charakter a okolnosti auditní zakázky. Pokud se například stane, že zkušenější člen týmu provádějícího zakázku se nebude moci podílet na dohledu nad ním a na jeho kontrole, partner odpovědný za zakázku bude nucen zvýšit rozsah dohledu nad méně zkušenými členy týmu a jejich kontroly.

Kontrola komunikace s vedením, osobami pověřenými správou a řízením a regulačními orgány
(viz odstavec 34)

A98. Partner odpovědný za zakázku používá při rozhodování o tom, kterou písemnou komunikaci má zkontrolovat, odborný úsudek, a to s ohledem na charakter a okolnosti auditní zakázky. Někdy nebude vůbec nutné, aby během auditu komunikaci mezi týmem provádějícím zakázku a vedením účetní jednotky kontroloval.

Konzultace (viz odstavec 35)

A99. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy stanovit si kvalitativní cíle týkající se konzultování obtížných nebo sporných otázek a naplňování závěrů vzešlých z těchto konzultací. Konzultace jsou vhodné, resp. jsou vyžadovány mimo jiné v následujících případech:

- složité nebo neznámé problémy (např. záležitosti týkající se účetního odhadu s vysokou mírou odhadní nejistoty);
- významná rizika;
- významné transakce, které se vymykají běžné činnosti účetní jednotky nebo které se jinak jeví jako neobvyklé;
- omezení stanovená vedením;
- nesoulad s právními předpisy.

A100. K účinnosti interních i externích konzultací týkajících se významných odborných, etických a jiných záležitostí přispívá, pokud osoby, s nimiž je záležitost konzultována:

- obdržely informace o veškerých relevantních skutečnostech, které jim umožní poskytnout kvalifikovanou radu;
- mají příslušné znalosti, postavení a zkušenosti.

- A101. V některých případech je s ohledem na firemní pravidla a postupy vhodné, aby tým provádějící zakázku využil externí konzultace, například když firma sama nemá vhodné interní zdroje. Tým může využít poradenské služby poskytované jinými firmami, profesními a regulačními orgány nebo komerčními organizacemi, které poskytují příslušné služby v oblasti řízení kvality.
- A102. Skutečnost, že tým provádějící zakázku potřebuje nějakou obtížnou nebo spornou otázku zkonzultovat externě, může nasvědčovat tomu, že se jedná o hlavní záležitost auditu.⁴¹

Kontrola kvality zakázky (viz odstavec 36)

- A103. ISQM 1 vyžaduje, aby firma zavedla pravidla a postupy upravující kontroly kvality zakázky v souladu s ISQM 2,⁴² včetně povinnosti provádět tyto kontroly u určitých typů zakázek.⁴³ ISQM 2 upravuje jednak jmenování osoby provádějící kontrolu kvality zakázky a její způsobilost a jednak povinnosti, které má tato osoba v souvislosti s prováděním takové kontroly a zpracováním dokumentace k ní.

Dokončení kontroly kvality zakázky před datováním zprávy auditora (viz odstavec 36(d))

- A104. V souladu s ISA 700 (revidované znění) lze zprávu auditora datovat nejdříve dnem, kdy auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, z nichž vychází při vyjádření výroku k účetní závěrce.⁴⁴ V případě, že se na danou zakázku vztahuje ISQM 2 a tento standard, partner odpovědný za zakázku nesmí datovat svou zprávu o zakázce, dokud neobdrží od osoby provádějící kontrolu kvality zakázky oznámení o dokončení kontroly. Kontrola není dokončená, jestliže například osoba, která ji provádí, partnerovi odpovědnému za zakázku sdělila, že má obavy, že významné úsudky uplatněné týmem provádějícím zakázku nebo závěry, k nimž na jejich základě dospěl, nejsou přiměřené.⁴⁵
- A105. Včasná kontrola kvality v jednotlivých fázích auditní zakázky pomáhá týmu provádějícímu zakázku rychle řešit problémové záležitosti ke spokojenosti osoby provádějící kontrolu kvality zakázky, a to nejpozději k datu zprávy auditora.
- A106. Častá komunikace v průběhu auditní zakázky mezi týmem, který ji provádí, a osobou provádějící kontrolu její kvality přispívá k efektivnímu a včasnému provedení kontroly kvality. Partner odpovědný za zakázku projednává významné záležitosti s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky. Koordinaci požadavků osoby provádějící kontrolu kvality zakázky může pověřit jiného člena týmu provádějícího zakázku.

Rozdíly v názorech (viz odstavce 37–38)

- A107. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy stanovit si kvalitativní cíle pro rozdíly v názorech v rámci týmu provádějícího zakázku nebo mezi týmem provádějícím zakázku a osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, případně osobami vykonávajícími činnosti v rámci firemního systému řízení kvality.

⁴¹ ISA 701, odstavce 9 a A14

⁴² ISQM 2 *Kontroly kvality zakázky*

⁴³ ISQM 1, odstavec 34(f)

⁴⁴ ISA 700 (revidované znění), odstavec 49

⁴⁵ ISQM 2, odstavec 26

ISQM 1 dále vyžaduje, aby o rozdílech v názorech byla informována firma a aby byly tyto rozdíly řešeny.

A108. Může se stát, že partner odpovědný za zakázku není spokojen s tím, jak byl rozdíl v názorech vyřešen. V takové situaci může přijmout například následující opatření:

- vyžádat si právní pomoc;
- odstoupit od auditní zakázky, pokud to právní předpisy povolují.

Monitorovací a nápravný proces (viz odstavec 39)

A109. Požadavky na firemní monitorovací a nápravný proces definuje ISQM 1, v souladu s nímž je povinností firmy sdělit informace o tomto procesu týmům provádějícím zakázku, aby mohly v souladu se svými povinnostmi přijmout okamžitá a vhodná opatření.⁴⁶ V rámci tohoto procesu firma používá informace, které jí poskytli členové týmu provádějícího zakázku. Uplatňování odborného úsudku a profesního skepticismu během auditní zakázky pomáhá členům týmu provádějícího zakázku věnovat soustavnou pozornost informacím, které by mohly být pro tento proces relevantní.

A110. Informace poskytnuté firmou mohou být relevantní pro auditní zakázku, pokud se týkají například zjištění, která vyplynula z jiné zakázky realizované partnerem odpovědným za zakázku nebo jinými členy týmu provádějícího zakázku, zjištění identifikovaných místní pobočkou firmy nebo výsledků inspekcí předchozích auditů dané účetní jednotky.

A111. Při posuzování informací poskytnutých firmou v průběhu monitorovacího a nápravného procesu a jejich dopadu na auditní zakázku partner odpovědný za zakázku zohledňuje nápravná opatření, která firma navrhla a implementovala, aby odstranila zjištěné nedostatky, a v rozsahu odpovídajícím charakteru a okolnostem zakázky informuje tým provádějící zakázku. Partner odpovědný za zakázku posuzuje také to, zda je nutné přijmout další nápravná opatření na úrovni zakázky. Může se jednat například o následující opatření:

- spolupráce s expertem auditora;
- posílení charakteru, načasování a rozsahu řízení, dohledu a kontroly v té oblasti auditu, kde byly zjištěny nedostatky.

Jestliže zjištěný nedostatek nemá vliv na kvalitu auditu (např. pokud se týká technologického zdroje, který tým provádějící zakázku nepoužil), obvykle nejsou nutná žádná další opatření.

A112. Nedostatek zjištěný ve firemním systému řízení kvality nemusí nutně znamenat, že auditní zakázka nebyla provedena v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů nebo že zpráva auditora není za daných okolností vhodná.

Převzetí celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality (viz odstavec 40)

A113. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy stanovit si kvalitativní cíle v oblasti seznamování týmu provádějícího zakázku s jeho povinnostmi týkajícími se zakázky a pro jejich plnění. ISQM 1 dále vyžaduje, aby tyto kvalitativní cíle pokrývaly rovněž celkovou odpovědnost partnerů odpovědných za zakázku za její řízení a zajištění její kvality a jejich dostatečného a vhodného zapojení v průběhu celé zakázky.

⁴⁶ ISQM 1, odstavec 47

A114. Při naplňování požadavků odstavce 40 partner odpovědný za zakázku posuzuje mimo jiné to, jak vzhledem k charakteru a okolnostem dané auditní zakázky dodržel požadavky tohoto standardu a jak dokumentace auditu dokládá jeho zapojení do auditní zakázky, jak je popsáno v odstavci A118.

A115. Příklady signálů svědčících o tom, že partner odpovědný za zakázku do ní není dostatečně a vhodně zapojen:

- partner odpovědný za zakázku včas nezkontroloval plánování auditní zakázky, mimo jiné nezkontroloval vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti a návrh reakcí na tato rizika;
- existují důkazy o tom, že osoby, jimž byly přiděleny úkoly, úkony nebo postupy, nebyly dostatečně informovány o charakteru svých odpovědností a pravomocí, rozsahu přidělené práce a souvisejících cílech a nebyly jim poskytnuty další nezbytné instrukce a relevantní informace;
- chybí důkazy o tom, že partner odpovědný za zakázku řídí ostatní členy týmu provádějícího zakázku, vykonává nad nimi dohled a kontroluje jejich práci.

A116. Jestliže partner odpovědný za zakázku není do její realizace zapojen natolik, aby na základě toho mohl rozhodnout, že uplatněné významné úsudky a přijaté závěry jsou vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky přiměřené, nebude schopen splnit požadavek odstavce 40. Partner odpovědný za zakázku zohlední firemní pravidla a postupy upravující opatření, která je nutné v takové situaci přijmout, a kromě toho může učinit například následující:

- aktualizovat a změnit plán auditu;
- přehodnotit přístup k charakteru a rozsahu kontroly a modifikovat ho tak, aby se zvýšilo zapojení partnera odpovědného za zakázku;
- konzultovat záležitost s pracovníky, jimž byla přidělena provozní odpovědnost za příslušný aspekt firemního systému řízení kvality.

Dokumentace (viz odstavec 41)

A117. Podle ISA 230⁴⁷ dokumentace auditu poskytuje důkazy o tom, že audit byl proveden v souladu se standardy ISA. Není však nutné ani prakticky možné, aby auditor dokumentoval každou záležitost, jíž se zabýval, nebo každý uplatněný úsudek. A není také nutné, aby zvlášť dokumentoval (např. formou checklistu (kontrolního seznamu)) soulad se záležitostmi, u nichž soulad prokazují dokumenty obsažené ve spisu auditora.

A118. Plnění požadavků tohoto standardu, včetně zapojení partnera odpovědného za zakázku a jeho posouzení podle odstavce 40, lze zdokumentovat různými způsoby, které závisí na charakteru a okolnostech auditní zakázky. Například:

- skutečnost, že partner odpovědný za zakázku řídí tým provádějící zakázku, lze zdokumentovat tím, že tento partner podpisem schválí plán auditu a úkony jeho projektového řízení;
- důkazy o jasnosti, konzistentnosti a účinnosti komunikace partnera odpovědného za zakázku a dalších jeho kroků ovlivňujících firemní kulturu a o jeho očekávaném chování, které dokládá snahu firmy o prosazování kvality, lze čerpat ze zápisů z formálních schůzek týmu provádějícího zakázku;

⁴⁷ ISA 230, odstavec A7

- jako důkaz o zapojení partnera odpovědného za zakázku do celého jejího průběhu a o jeho dohledu nad ostatními členy týmu provádějícího zakázku může sloužit podepsaný program jednání mezi tímto partnerem a ostatními členy týmu a případně osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, doplněný o záznamy o čase, který partner na zakázce strávil;
- dokladem o kontrole auditní dokumentace jsou podpisy partnera odpovědného za zakázku a dalších členů týmu provádějícího zakázku.

A119. V situacích, které mohou představovat riziko ohrožující kvalitu auditní zakázky, je důležité uplatňování profesního skepticismu, včetně zdokumentování toho, jak ho auditor zohlednil. Například pokud partner odpovědný za zakázku získá informace, které by bývaly mohly vést k tomu, že by firma zakázku odmítla (viz odstavec 24), může dokumentace obsahovat vysvětlení, jak se tým s danou situací vypořádal.

A120. Je-li dokumentace konzultací s jinými odborníky ohledně obtížných nebo sporných záležitostí úplná a dostatečně podrobná, přispívá to k pochopení:

- charakteru a rozsahu záležitosti, k níž byla konzultace vyžádána;
- výsledků konzultací, včetně všech přijatých rozhodnutí, jejich východisek a způsobů implementace.

“The structures and processes that support the operations of the IAASB are facilitated by the International Federation of Accountants® or IFAC®.

The IAASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are published by, and copyright of, IFAC.

Copyright © 2020 by IFAC. All rights reserved. This publication may be downloaded for personal and non-commercial use (i.e., professional reference or research) from www.iaasb.org. Written permission is required to translate, reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document.

The ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, and IAASB logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

For copyright, trademark, and permissions information, please go to permissions or contact permissions@ifac.org.”

Tento Mezinárodní auditorský standard ISA 220R „Řízení kvality auditu účetní závěrky“ zveřejněný International Federation of Accountants v prosinci 2020 v anglickém jazyce byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v lednu 2022 a zveřejněn se souhlasem IFAC. O průběhu překladu standardu ISA 220R byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci standardů. Schválený text standardu ISA 220R je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce. IFAC nepřebírá žádnou zodpovědnost za přesnost a úplnost překladu.

Text ISA 220R v anglickém jazyce © 2020 by IFAC. All rights reserved.

Text ISA 220R v českém jazyce © 2022 by IFAC. All rights reserved.

ISA220 (Revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements“

Pro povolení reprodukovat, ukládat tento dokument nebo k jinému podobnému použití tohoto dokumentu kontaktujte Permissions@ifac.org.

