

Mezinárodní federace účetních - IFAC

- celosvětová organizace sdružující příslušníky profese účetních
- cílem posilovat účetní profesi v globálním měřítku a přispívat k rozvoji silných mezinárodních ekonomik stanovováním vysoce kvalitních profesních standardů
- 163 členskými organizacemi ze všech částí světa, zastupujícími více než 2,5 milionů účetních provozujících veřejnou praxi a účetních působících v průmyslové a obchodní sféře i ve veřejném sektoru a v oblasti vzdělávání

Mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB)

- ✘ Mezinárodní auditorské standardy (ISA)
- ✘ Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE)
- ✘ Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE)
- ✘ Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS)

- ✘ k jednotlivým standardům - Mezinárodní pokyny pro auditorskou praxi

- ✘ Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC)

Komora auditorů ČR

- ISA se od 1.1.2006 staly závaznými profesními standardy
- vydává Aplikační doložky mezinárodního auditorského standardu (AD-ISA) v případě, že:
 - není možné aplikovat všechny požadavky konkrétního standardu
 - legislativa ČR stanovuje požadavky nad rámec standardu
- dle požadavku 8. směrnice statutární audity musí být prováděny v souladu s Mezinárodními standardy auditu (ISA) schválenými Komisí pro použití v EU

Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky

- ✘ Ověřovací zakázka je zakázka, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.

Každá ověřovací zakázka má tyto náležitosti:

- 1. třístranný vztah
- 2. vhodný předmět zakázky
- 3. vhodná kritéria
- 4. dostatečné množství vhodných důkazů
- 5. písemná zpráva o ověření

Třístranný vztah

- odborník neboli odborný účetní vykonávající veřejnou praxi
- odpovědná strana je osoba, která zodpovídá za předmět zakázky nebo za informace o předmětu zakázky
- předpokládaní uživatelé jsou osoby, pro něž odborník připravuje zprávu o ověření, může jím být i odpovědná strana

Vhodný předmět zakázky

- ✘ finanční výkonnost nebo podmínky např. historická či budoucí finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky
 - ✘ nefinanční výkonnost nebo podmínky např. výkonnost subjektu
 - ✘ fyzické charakteristiky např. kapacita zařízení
 - ✘ systémy a postupy např. vnitřní kontrola nebo systém informačních technologií
 - ✘ chování např. řízení podniku, soulad s nařízeními, řízení lidských zdrojů
- předmět musí být identifikovatelný, měřitelný, schopný být poměřován s vhodnými kritérii a schopný shromáždit důkazy k podpoření závěrů

Vhodná kritéria

- ❌ jsou měřítka používaná pro hodnocení či oceňování předmětu zakázky např.
 - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)
 - Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru (IPSAS)
 - určený rámec vnitřní kontroly
 - konkrétní cíle kontroly vytvořené specificky pro danou zakázku
 - platný zákon, nařízení nebo smlouva v případě posouzení souladu
 - vnitřní pravidla chování
 - dohodnutá úroveň výkonnosti

- ❌ Kritéria musí být relevantní, úplná, spolehlivá, nestranná a srozumitelná a musí být k dispozici předpokládaným uživatelům, aby porozuměli předmětu zakázky a jeho hodnocení.

Dostatečné množství vhodných důkazů

- ✘ zajistí, že informace neobsahují významné nesprávnosti
- dostatečnost je měřítkem kvantity důkazů
- vhodnost je měřítkem kvality důkazů, tj. jejich relevance a spolehlivosti

Písemná zpráva o ověření

- ✘ v zakázce poskytující přiměřenou jistotu vyjadřuje odborník závěr v kladné formě, např. „Podle našeho názoru je ve všech významných ohledech“
- ✘ v zakázce poskytující omezenou jistotu vyjadřuje odborník závěr v záporné formě, např. „..... nezjistili jsme nic, z čehož bychom se mohli domnívat, že není ve všech významných ohledech“
- základní náležitosti zpráv o ověření obsahují standardy ISA, ISRE a ISAE

Mezinárodní auditorské standardy (ISA)

- ✘ při auditu historických finančních informací
- ✘ auditor vyjadřuje názor, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví
- ✘ přiměřená jistota, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti a podává věrný a poctivý obraz (zobrazuje věrně ve všech významných ohledech) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví

Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE)

- ✘ cílem prověrky účetní závěrky je umožnit odborníkovi konstatovat, zda si na základě postupů, které neposkytují veškeré důkazní informace potřebné při auditu, povšiml jakékoli skutečnosti, která by ho vedla k domněnce, že účetní závěrka není sestavena, ve všech významných ohledech, v souladu se stanoveným rámcem pro finanční výkaznictví (záporná jistota)
- ✘ střední míru jistoty, což je vyjádřeno formou negativního ujištění

Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE)

- ✘ zakázky poskytující přiměřenou jistotu
- ✘ zakázky poskytující omezenou jistotu
- ✘ za předmět zakázky neodpovídají ani předpokládání uživatelé ani odborník sám
- určení kritérií, na základě kterých byla zakázka vyhodnocena
- prohlášení omezující použití zprávy o ověření na určité předpokládané uživatele nebo účely

Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS)

- ❌ dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi týkající se jednotlivých položek účetních dat (např. závazků, pohledávek, nákupů od spřízněných stran a tržeb a zisků v odvětví podnikání dané účetní jednotky), položek určitého finančního výkazu (např. rozvahy)
- ❌ cílem dohodnutých postupů je, aby auditor provedl vybrané postupy používané při auditu, jejichž rozsah odsouhlasí s účetní jednotkou, popřípadě s další zainteresovanou třetí stranou
- ❌ výstupem zpráva o věcných poznatcích z dohodnutých postupů, nevyjadřuje žádnou jistotu

Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC)

- ✘ uplatňují se u veškerých služeb spadajících do působnosti zakázkových standardů IAASB

Standard vymezuje jednotlivé prvky systému řízení kvality společnosti:

- odpovědnost vedení společnosti za kvalitu
- etické požadavky
- přijetí a pokračování vztahů s klientem a zvláštní zakázky
- lidské zdroje
- provedení zakázky
- průběžné monitorování

Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům

- ❌ cílem auditu účetní závěrky je vyjádření názoru auditora k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví
- ❌ v auditorském výroku musí být uvedeno, zda účetní závěrka „podává věrný a poctivý obraz“ nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje skutečnost“, přičemž obě formulace jsou rovnocenné
- ❌ přiměřená jistota, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti

Náležitosti Zprávy

- Název
- Příjemce
- Úvodní odstavec
- Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku
- Odpovědnost auditora
- Výrok auditora
- Další povinnosti auditora
- Podpis auditora a sídlo auditora
- Datum zprávy auditora

Název a příjemce

- ✘ označení, z něhož jednoznačně vyplývá, že se jedná o zprávu nezávislého auditora (např. *Zpráva nezávislého auditora*), což je potvrzením splnění etických požadavků na nezávislost a odlišuje auditorskou zprávu od zpráv vydaných jinými subjekty
- ✘ příjemci auditorské zprávy jsou zpravidla vymezeni zákonnými předpisy daného státu, obvykle se jedná o osoby, pro které byla zpráva sestavena, nejčastěji vlastníci či osoby pověřené řízením účetní jednotky

Úvodní odstavec

- ✘ vymezení účetní jednotky
- ✘ názvy jednotlivých účetních výkazů, z nichž se úplná účetní závěrka skládá
- ✘ datum, k němuž je účetní závěrka sestavena, a období, které zahrnuje
- ✘ požadavek je obvykle splněn tím, že je ve zprávě uvedeno, že auditor ověřil *přiloženou účetní závěrku*

Odpovědnost za účetní závěrku

- ✘ účetní závěrka vyjadřuje stanovisko vedení účetní jednotky, které je odpovědné rovněž za provedení přiměřených účetních odhadů, volbu a uplatňování vhodných účetních zásad a zajištění vnitřních kontrol tak, aby účetní závěrka neobsahovala významné nesprávnosti
- ✘ odpovědností auditora je vydat na základě provedeného auditu výrok k účetní závěrce.

Výrok auditora bez výhrad

- ✘ vydá auditor v případě, že dojde k závěru, že účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví podává věrný a poctivý obraz, resp. ve všech významných ohledech věrně zobrazuje informace, které sdělovat má a které jsou definovány použitým rámcem účetního výkaznictví
- ✘ *Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje“) finanční pozici společnosti ABC k 31. 12. 20XX a výsledků jejího hospodaření a peněžních toků (výsledky jejího hospodaření a peněžní toky) za účetní období roku 20XX v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví IFRS.*

Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti

- modifikace zprávy doplněním odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost např.:
 - existence významné nejistoty, jejíž vyjasnění a případné důsledky jsou závislé na budoucích rozhodnutích nebo událostech, které nejsou pod přímou kontrolou účetní jednotky a které mohou ovlivnit účetní závěrku
- - ohrožení předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky
- - skutečnosti neovlivňující účetní závěrku, například jiné informace, které nejsou a měly by být uvedeny v dokumentu obsahujícím auditorem ověřenou účetní závěrku

Skutečnosti ovlivňující výrok auditora

Nejistota

- existuje omezení rozsahu auditu, které může být způsobeno požadavkem účetní jednotky, aby nebyl proveden určitý nezbytný auditorský postup, ale i jinými okolnostmi (například je-li jmenování auditora načasováno tak, že se auditor nemůže zúčastnit fyzické inventury), také v případě, že účetní záznamy účetní jednotky nejsou dostatečné nebo pokud auditor není schopen provést nezbytný auditorský postup, a to ani alternativními postupy

Nesouhlas

- auditor není ve shodě s vedením účetní jednotky, pokud jde o vhodnost zvolených účetních postupů, metody jejich aplikace nebo přiměřenost informací zveřejněných v příloze k účetní závěrce

Přístupy k použití výroku auditora

	Významné, nikoli zásadní	Zásadní
Nesouhlas	Výrok s výhradou	Záporný výrok
Nejistota	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

Výrok s výhradou

- ✘ v případě, pokud nelze vyjádřit výrok bez výhrad, a současně důsledky rozporu s vedením nebo omezení rozsahu nejsou tak zásadní, aby vyžadovaly odmítnutí výroku nebo záporný výrok.
- ✘ vyjadřuje se slovy „s výhradou“ dopadu, který by na účetní závěrku měly skutečnosti, jichž se výhrada týká

Např.: Nebyli jsme přítomni fyzické inventuře zásob k 31. prosinci 20XX, neboť tento den předcházela datu, k němuž jsme byli jmenováni auditory účetní jednotky. Vzhledem k charakteru účetních záznamů účetní jednotky jsme se nebyli schopni přesvědčit o stavu zásob jinými auditorskými postupy. Podle našeho názoru, s výhradou případných úprav, které by mohly být nezbytné v případě, že bychom byli schopni ověřit stav zásob, účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz ...

Odmítnutí výroku

- ✘ pokud důsledky omezení rozsahu auditu jsou tak zásadní, že nebylo možno získat dostatečné a vhodné důkazní informace, a proto není schopen vydat výrok k účetní závěrce
- ✘ nutno omezení popsat a specifikovat případné úpravy účetní závěrky, které by mohly být vyžadovány, pokud by omezení neexistovalo

Např. Vzhledem k omezením rozsahu našich prací způsobeným společnostmi jsme nebyli schopni zúčastnit se fyzické inventury zásob a potvrdit vykázané pohledávky.

Vzhledem k důležitosti skutečností uvedených v předchozím odstavci nevyjadřujeme názor na účetní závěrku.

Záporný výrok

- ✘ pokud důsledky rozporů s vedením účetní jednotky jsou tak zásadní, že výhrada ve zprávě není přiměřená k vystižení zavádějících informací nebo neúplnosti účetní závěrky
- ✘ je nutno popsat všechny podstatné důvody s případným vyčíslením možných dopadů na účetní závěrku
- *Např. Podle našeho názoru, vzhledem k vlivu skutečností popisovaných v předchozím odstavci (předchozích odstavcích), účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz finanční situace (věrně nezobrazuje finanční situaci) společnosti ABC k 20. 12. 20XX a výsledků jejího hospodaření a peněžních toků (výsledky jejího hospodaření a peněžní toky) za rok 20XX v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví.*

Události po datu účetní závěrky

- události vyskytující se do data vyhotovení zprávy auditora
- skutečnosti zjištěné po datu vyhotovení zprávy auditora, ale před zveřejněním účetní závěrky
- skutečnosti zjištěné po zveřejnění účetní závěrky