

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 450

VYHODNOCENÍ NESPRÁVNOSTÍ ZJIŠTĚNÝCH BĚHEM AUDITU

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Datum účinnosti	2
Cíl	3
Definice	4
Požadavky	
Shromáždění zjištěných nesprávností	5
Posouzení zjištěných nesprávností v průběhu auditu	6 – 7
Předávání informací o nesprávnostech a jejich opravy	8 – 9
Hodnocení dopadu neopravených nesprávností	10 – 13
Písemná prohlášení	14
Dokumentace	15
Aplikační a vysvětlující část	
Definice nesprávností	A1
Shromáždění zjištěných nesprávností	A2 – A3
Posouzení zjištěných nesprávností v průběhu auditu	A4 – A6
Předávání informací o nesprávnostech a jejich opravy	A7 – A10
Hodnocení dopadu neopravených nesprávností	A11 – A23
Písemná prohlášení	A24
Dokumentace	A25

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora vyhodnotit dopad zjištěných nesprávností na audit a případných neopravených nesprávností na účetní závěrku. ISA 700 upravuje povinnosti auditora posoudit při formulování výroku k účetní závěrce, zda byla získána přiměřená jistota, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Tento závěr auditora požadovaný ISA 700 bere v úvahu auditorovo vyhodnocení dopadu případných neopravených nesprávností na účetní závěrku v souladu s tímto ISA¹. ISA 320² upravuje povinnost auditora uplatňovat zásadu významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu účetní závěrky.

Datum účinnosti

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

Cíl

3. Cílem auditora je vyhodnotit:
 - (a) dopad zjištěných nesprávností na audit a
 - (b) dopad případných neopravených nesprávností na účetní závěrku.

Definice

4. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají následující termíny níže uvedený význam:
 - (a) nesprávnost – rozdíl mezi částkou, klasifikací, vykázáním či zveřejněním položky vykazané v účetní závěrce a částkou, klasifikací, vykázáním nebo zveřejněním, které je pro danou položku požadováno v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nesprávnost může vzniknout v důsledku chyby nebo podvodu. (viz odstavec A1)

Když auditor vydává výrok, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz nebo zobrazuje věrně ve všech významných (materiálních) ohledech, pak nesprávnosti zahrnují i takové úpravy částek, klasifikací, vykázání a zveřejnění, jejichž provedení by dle úsudku auditora bylo nutné k tomu, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz nebo zobrazovala věrně ve všech významných (materiálních) ohledech,
 - (b) neopravené nesprávnosti – nesprávnosti, které auditor shromáždil v průběhu auditu a které nebyly opraveny.

¹ ISA 700 „Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora“, odstavce 10 – 11.

² ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“.

Požadavky

Shromáždění zjištěných nesprávností

5. Auditor je povinen shromáždít nesprávnosti zjištěné v průběhu auditu s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné. (viz odstavce A2 – A3)

Posouzení zjištěných nesprávností v průběhu auditu

6. Auditor je povinen zvážit, zda je třeba přehodnotit celkovou strategii auditu a plán auditu, pokud:
 - (a) povaha zjištěných nesprávností a okolnosti jejich výskytu naznačují, že mohou existovat další nesprávnosti, které by v součtu s nesprávnostmi shromážděnými v průběhu auditu mohly být významné (materiální), nebo (viz odstavec A4)
 - (b) součet nesprávností shromážděných v průběhu auditu se blíží významnosti (materialitě) stanovené v souladu s ISA 320. (viz odstavec A5)
7. Pokud vedení na žádost auditora prověří skupinu transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejňovaných údajů a opraví nesprávnosti, které byly zjištěny, pak auditor je povinen provést dodatečné auditorské postupy, aby zjistil, zda nesprávnosti nadále netrvají. (viz odstavec A6)

Předávání informací o nesprávnostech a jejich opravy

8. Auditor je povinen včas předat informace příslušné úrovni vedení o veškerých nesprávnostech shromážděných v průběhu auditu, pokud mu v tom nebrání právní předpisy³. Auditor je povinen požádat vedení o opravu těchto nesprávností. (viz odstavce A7 – A9)
9. Pokud vedení odmítne opravit některé nebo veškeré nesprávnosti, o kterých mu byly předány informace auditorem, auditor je povinen seznámit se s důvody, pro které vedení nehodlá tyto opravy provádět, a je povinen zvážit tyto důvody při hodnocení, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. (viz odstavec A10)

Hodnocení dopadu neopravených nesprávností

10. Před hodnocením dopadu neopravených nesprávností je auditor povinen opakovaně vyhodnotit významnost (materialitu) stanovenou v souladu s ISA 320 s cílem ujistit se, zda je i nadále přiměřená vzhledem ke skutečným finančním výsledkům účetní jednotky. (viz odstavce A11 – A12)
11. Auditor je povinen stanovit, zda jsou neopravené nesprávnosti významné (materiální), a to jednotlivě či v součtu. Přitom je auditor povinen zvážit:
 - (a) velikost a povahu nesprávností ve vztahu ke konkrétním skupinám transakcí, zůstatkům účtů či zveřejňovaným údajům i ve vztahu k účetní závěrce jako celku, a konkrétní okolnosti jejich výskytu a (viz odstavce A13 – A17, A19)

³ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 7.

VYHODNOCENÍ NESPRÁVNOSTÍ ZJIŠTĚNÝCH BĚHEM AUDITU

- (b) dopad neopravených nesprávností týkajících se předchozích období na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejňované údaje a na účetní závěrku jako celek. (viz odstavec A18)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením

12. Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením informace o neopravených nesprávnostech a o dopadu, který by mohly mít, jednotlivě nebo v součtu, na výrok ve zprávě auditora, pokud tomu nebrání právní předpisy⁴. Ve svém sdělení je auditor povinen uvést významné (materiální) neopravené nesprávnosti jednotlivě. Auditor je povinen požádat, aby neopravené nesprávnosti byly opraveny. (viz odstavce A21 – A23)
13. Auditor je rovněž povinen osobám pověřeným správou a řízením předat informace o dopadu neopravených nesprávností týkajících se předchozích období na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejňované údaje a na účetní závěrku jako celek.

Písemná prohlášení

14. Auditor je povinen požádat vedení a v odůvodněných případech osoby pověřené správou a řízením o písemné prohlášení, že jsou přesvědčeny, že dopad neopravených nesprávností na účetní závěrku jako celek je nevýznamný (nemateriální), a to jednotlivě i v součtu. Soupis takových položek musí být součástí nebo přílohou tohoto písemného prohlášení. (viz odstavec A24)

Dokumentace

15. Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést⁵ (viz odstavec A25):
- (a) hodnoty, do kterých budou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné, (odstavec 5)
 - (b) veškeré nesprávnosti shromážděné během auditu a zda byly opraveny (odstavce 5, 8 a 12) a
 - (c) závěr auditora, zda jsou neopravené nesprávnosti významné (materiální), a to jednotlivě nebo v součtu, a zdůvodnění tohoto závěru (odstavec 11).

Aplikační a vysvětlující část

Definice nesprávnosti (viz odstavec 4(a))

A1. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku:

⁴ Viz poznámka pod čarou č. 3.

⁵ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 – 11 a A6.

- (a) chyby při shromažďování nebo zpracování údajů, z nichž je účetní závěrka sestavována,
- (b) opomenutí částky nebo zveřejňovaného údaje, včetně nedostatečných nebo neúplných zveřejňovaných údajů a včetně zveřejňovaných údajů, které je třeba v účetní závěrce uvést, aby byly splněny cíle příslušného rámce účetního výkaznictví,⁶
- (c) nesprávného účetního odhadu v důsledku přehlédnutí nebo jednoznačně chybného výkladu skutečností,
- (d) úsudků vedení, co se týče účetních odhadů, který auditor považuje za nepřiměřený, nebo výběru a použití účetních metod, které auditor považuje za nevhodné,
- (e) nesprávné klasifikace, agregace nebo rozčlenění informací,
- (f) v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení v důsledku opomenutí zveřejňovaného údaje, který je nutné v účetní závěrce uvést nad rámec údajů konkrétně vyžadovaných daným rámcem, aby bylo dosaženo věrného zobrazení.⁷

Příklady nesprávností způsobených podvodem uvádí ISA 240⁸.

Shromáždění zjištěných nesprávností (viz odstavec 5)

„Jednoznačně nepodstatný“

A2. V souladu s odstavcem 5 tohoto standardu je auditor povinen shromažďovat nesprávnosti zjištěné v průběhu auditu, s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné. Termín „jednoznačně nepodstatný“ není jiným výrazem pro „nevýznamný (nemateriální)“. Nesprávnosti, které jsou jednoznačně nepodstatné, jsou řádově zcela odlišné (menší) nebo zcela jiné povahy než nesprávnosti posouzené jako významné (materiální). Jedná se o nesprávnosti evidentně bezvýznamné, ať už jednotlivě nebo v součtu, a ať už jsou posuzovány podle jakýchkoliv kritérií co do velikosti, povahy nebo okolností. Panuje-li nejistota, zda je jedna položka nebo více položek jednoznačně nepodstatná, pak se má za to, že nesprávnost jednoznačně nepodstatná není.

Nesprávnost v účetním výkazu

A2a. Auditor může stanovit hodnotu, do které budou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné a nebude je třeba shromažďovat, protože předpokládá, že celková hodnota těchto částek evidentně nebude mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku. Nicméně nesprávné částky nad stanovenou hodnotou se shromažďují v souladu s odstavcem 5 tohoto standardu. V případě částek se navíc nemusí jednat o jednoznačně nepodstatné nesprávnosti, pokud budou posuzovány podle kritéria povahy nebo okolností, a

⁶ Například mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* v odstavci 42H říká, že „účetní jednotka zveřejní jakékoli další informace, které považuje za nezbytné ke splnění cílů týkajících se zveřejňování, jež jsou stanoveny v odstavci...“

⁷ Například v souladu s IFRS je účetní jednotka povinna uvést v účetní závěrce další informace v případech, kdy soulad se specifickými požadavky IFRS je nedostatečný k tomu, aby uživatelé mohli pochopit vliv určitých transakcí, dalších událostí a podmínek na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky (mezinárodní účetní standard (IAS) 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, odstavec 17(c)).

⁸ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavec A1 – A6.

v takovém případě se budou shromažďovat v souladu s požadavky odstavce 5 tohoto standardu.

Nesprávnost zveřejněných údajů

A2b. Rovněž nesprávnosti ve zveřejněných údajích mohou být jednoznačně nepodstatné, ať jsou posuzovány jednotlivě, nebo v součtu či ať jsou posuzovány podle kritéria velikosti, povahy, nebo okolností. Nesprávnosti ve zveřejněných údajích, které nejsou jednoznačně nepodstatné, se také shromažďují, aby auditor mohl vyhodnotit jejich dopad na příslušné zveřejněné údaje a na účetní závěrku jako celek. Příklady nesprávností zveřejněných kvalitativních údajů, které mohou být významné (materiální), jsou uvedeny v odstavci A13a.

Shromažďování nesprávností

A2c. Nesprávnosti co do povahy nebo okolností, shromážděné, jak je popsáno výše v odstavcích A2a–A2b, nelze počítat, jako je to možné v případě nesprávných částek. Nicméně v souladu s odstavcem 11 tohoto standardu je povinností auditora vyhodnotit tyto nesprávnosti jednotlivě a v souhrnu (tj. společně s jinými nesprávnostmi) a určit, zda jsou významné (materiální).

A3. Při vyhodnocování dopadu nesprávností shromážděných během auditu a při předávání informací o nesprávnostech vedení a osobám pověřeným správou a řízením může auditor považovat za užitečné rozlišovat mezi faktickými nesprávnostmi, nesprávnostmi v úsudku a předpokládanými nesprávnostmi.

- faktické nesprávnosti jsou nesprávnosti, o nichž není pochyb,
- nesprávnosti v úsudku jsou rozdíly plynoucí z úsudku vedení, mimo jiné rozdíly týkající se účtování, oceňování, prezentace a údajů zveřejněných v účetní závěrce (včetně výběru a použití účetních metod), které auditor považuje za nepřiměřené nebo nevhodné,
- předpokládané nesprávnosti představují auditorův nejlepší odhad nesprávností v základním souboru na základě projekce nesprávností zjištěných v auditovaných vzorcích na celý základní soubor, z něž byly vzorky vybrány. Vodítko pro stanovení předpokládaných nesprávností a vyhodnocení výsledků obsahuje ISA 530⁹.

Posouzení zjištěných nesprávností v průběhu auditu (viz odstavce 6 – 7)

A4. Nesprávnost nemusí být ojedinělá co do výskytu. Důkazem, že mohou existovat další nesprávnosti, je například, pokud auditor zjistí, že nesprávnost vznikla v důsledku selhání vnitřního kontrolního systému nebo nevhodných předpokladů nebo oceňovacích metod, které účetní jednotka v širší míře uplatňuje.

A5. Pokud se součet nesprávností shromážděných během auditu blíží významnosti (materialitě) stanovené v souladu s ISA 320, pak může existovat vyšší než přijatelně nízké riziko, že by možné nezjištěné nesprávnosti v součtu s nesprávnostmi shromážděnými během auditu

⁹ ISA 530 „Výběr vzorků“, odstavec 14 – 15.

mohly přesáhnout významnost (materialitu). Nežjištěné nesprávnosti mohou existovat v důsledku výběrového rizika nebo jiného než výběrového rizika¹⁰.

- A6. Auditor může vedení požádat o přezkoumání skupiny transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů s cílem, aby vedení pochopilo příčiny nesprávností zjištěných auditorem, provedlo postupy ke stanovení výše skutečné nesprávnosti v dané skupině transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněném údaji a odpovídajícím způsobem upravilo účetní závěrku. Tento požadavek lze vznést například na základě auditorovy projekce nesprávností zjištěných v auditovaném vzorku na celý základní soubor, z něž byl vzorek vybrán.

Předávání informací o nesprávnostech a jejich opravy (viz odstavce 8 – 9)

- A7. Včasné předávání informací o nesprávnostech adekvátní úrovni vedení je důležité, protože umožňuje vedení vyhodnotit, zda jsou skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje nesprávné, uvědomit auditora o svém nesouhlasu a přijmout nutná opatření. Obvykle je adekvátní úroveň vedení ta, která má odpovědnost a pravomoc vyhodnotit nesprávnost a přijmout nutná opatření.
- A8. Předávání informací o určitých nesprávnostech auditorem vedení nebo jiným osobám v rámci účetní jednotky může být omezeno právními předpisy. Právní předpisy mohou například specificky zakazovat předání informace, nebo provedení jiného kroku, který by mohl narušit vyšetřování skutečné nebo domnělé nezákonné činnosti příslušným orgánem. V některých případech může být potenciální kolize mezi povinnostmi auditora zachovat důvěrnost informací a jeho povinností předávat informace poměrně složitý. V takových případech může auditor považovat za vhodné vyhledat právní poradenství.
- A9. Oprava veškerých nesprávností vedením, včetně těch, o kterých mu byly předány informace auditorem, umožňuje vedení vést správné účetní záznamy a snižuje riziko významných (materiálních) nesprávností v budoucích účetních závěrkách z titulu kumulativního dopadu nevýznamných (nemateriálních) neopravených nesprávností týkajících se předchozích období.
- A10. ISA 700 vyžaduje, aby auditor vyhodnotil, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena a prezentována v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Součástí takového hodnocení je i zvážení kvalitativních aspektů účetních praktik účetní jednotky, včetně skutečností naznačujících možnou předpojatost úsudku vedení¹¹, které může být ovlivněno auditorovým porozuměním důvodů, pro které vedení nehodlá provést opravy.

Hodnocení dopadu neopravených nesprávností (viz odstavce 10 – 11)

- A11. Stanovení významnosti (materiality) auditorem v souladu s ISA 320 často vychází z odhadů finančních výsledků účetní jednotky, protože skutečné finanční výsledky ještě nejsou známy. Než tedy auditor přistoupí k hodnocení dopadu neopravených nesprávností, může být nutné přehodnotit významnost (materialitu) stanovenou v souladu s ISA 320 na základě skutečných finančních výsledků.

¹⁰ ISA 530, odstavce 5(c) – 5(d).

¹¹ ISA 700, odstavec 12.

A12. ISA 320 vysvětluje, že významnost (materialita) ve vztahu k účetní závěrce jako celku (a úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) ve vztahu ke konkrétním skupinám transakcí, zůstatkům účtů či zveřejňovaným údajům, jsou-li stanoveny) je v průběhu auditu přehodnocována, pokud auditor získá informace, které by jej bývaly vedly ke stanovení částky (částek) od počátku v jiné výši¹². Je tedy pravděpodobné, že veškerá zásadní přehodnocení jsou provedena dříve, než auditor přistoupí k hodnocení dopadu neopravených nesprávností. Pokud však auditorovo přehodnocení významnosti (materiality) stanovené v souladu s ISA 320 (viz odstavec 10 tohoto ISA) vede ke stanovení nižší částky (částek), je znovu zvážena prováděcí významnost (materialita) a vhodnost povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů, s cílem získat dostatečné důkazní informace, na nichž by byl založen výrok auditora.

A13. Každá jednotlivá nesprávnost částky je posuzována za účelem vyhodnocení jejího dopadu na příslušné skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejňované údaje, včetně toho, zda byla překročena úroveň významnosti (materiality) pro danou konkrétní skupinu transakcí, zůstatek účtu či zveřejňovaný údaj, je-li stanovena.

A13a. Každá jednotlivá nesprávnost kvalitativních zveřejněných údajů je posuzována za účelem vyhodnocení dopadu na relevantní zveřejněné údaje i dopadu na účetní závěrku jako celek. Určení toho, zda nesprávnost kvalitativních zveřejněných údajů je v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví a konkrétních okolností účetní jednotky významná (materiální), předpokládá uplatnění odborného úsudku. Níže jsou uvedeny příklady, kdy tyto nesprávnosti mohou být významné (materiální):

- nesprávný nebo neúplný popis cílů, pravidel a procesů v oblasti řízení kapitálu v případě účetních jednotek zabývajících se pojišťovnictvím a bankovníctvím,
- neuvedení informací o událostech nebo okolnostech, které vedly ke ztrátě ze snížení hodnoty (např. významný dlouhodobý pokles poptávky po kovu nebo jiné komoditě), v případě účetní jednotky zabývající se důlní činností,
- nesprávný popis účetního pravidla týkajícího se významné položky výkazu o finanční situaci, výkazu o úplném výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu nebo výkazu o peněžních tocích,
- nedostatečný popis citlivosti směnného kurzu používaného účetní jednotkou zabývající se mezinárodním obchodem.

A13b. Při určování významnosti (materiality) neopravených nesprávností co do povahy v souladu s odstavcem 11 tohoto standardu auditor posuzuje neopravené nesprávnosti částek a zveřejněných údajů. Tyto nesprávnosti mohou být vyhodnoceny jako významné (materiální) buď jednotlivě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi. Auditor například v závislosti na nesprávnostech, které zjistil ve zveřejněných údajích, posuzuje, zda:

- (a) zjištěné chyby jsou trvalé a mají rozsáhlý dopad,

¹² ISA 320, odstavec 12.

- (b) více zjištěných nesprávností se týká stejné záležitosti a společně by mohly ovlivnit to, jak ji budou chápat uživatelé účetní závěrky.

Tento přístup k posuzování shromážděných nesprávností je přínosný rovněž při vyhodnocování účetní závěrky podle odstavce 13(d) ISA 700 (revidované znění)¹³, v souladu s nímž je auditor povinen posoudit, zda není celková prezentace účetní závěrky narušena uvedením informací, které nejsou relevantní nebo které brání náležitému pochopení záležitostí popsanych v příloze.

A14. Je-li jednotlivá nesprávnost vyhodnocena jako významná (materiální), není pravděpodobné, že by mohla být vyrovnána jinými nesprávnostmi. Pokud jsou například významně (materiálně) nadhodnoceny výnosy, bude významně (materiálně) zkreslena účetní závěrka jako celek, i když dopad nesprávnosti na zisk bude zcela vyrovnán odpovídajícím nadhodnocením nákladů. Někdy může být na místě provést vzájemné vyrovnání u nesprávností v rámci jednoho zůstatku účtu nebo skupiny transakcí; nicméně před vyvozením závěru, že je na místě vzájemné vyrovnání i nevýznamných (nemateriálních) nesprávností, je vždy zvažováno riziko, že mohou existovat další, nezjištěné nesprávnosti¹⁴.

A15. Při stanovení, zda je nesprávnost v klasifikaci významná (materiální), jsou hodnoceny kvalitativní aspekty jako dopad nesprávnosti v klasifikaci na úvěrové nebo jiné smluvní podmínky, dopad na jednotlivé položky rozvahy či mezisoučty nebo dopad na klíčové poměrové ukazatele. Za určitých okolností může auditor dojít k závěru, že nesprávnost v klasifikaci není významná (materiální) v kontextu účetní závěrky jako celku, i když překračuje úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) uplatňované při hodnocení jiných nesprávností. Například chybná klasifikace mezi jednotlivými položkami rozvahy nemusí být považována za významnou (materiální) v kontextu účetní závěrky jako celku, pokud je výše chybně klasifikovaných položek malá ve vztahu k velikosti příslušných položek rozvahy a chybná klasifikace nemá dopad na výsledovku ani na klíčové poměrové ukazatele.

A16. Okolnosti některých nesprávností mohou vést auditora k tomu, že dané nesprávnosti vyhodnotí jako významné (materiální), a to jednotlivě nebo společně s jinými nesprávnostmi shromážděnými během auditu, i když nedosahují významnosti (materiality) stanovené pro účetní závěrku jako celek. K okolnostem, které mohou ovlivnit hodnocení, patří i to, zda a do jaké míry daná nesprávnost:

- má dopad na soulad s regulatorními požadavky,
- má dopad na dodržení úvěrových nebo jiných smluvních podmínek,
- souvisí s nesprávným výběrem nebo uplatněním účetní metody, které sice má nevýznamný (nemateriální) dopad na účetní závěrku za běžné období, ale je pravděpodobné, že dopad na účetní závěrky za budoucí období bude významný (materiální),

¹³ ISA 700 (revidované znění) „Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy auditora“.

¹⁴ Zjištění několika nevýznamných (nemateriálních) nesprávností v rámci jednoho zůstatku účtu nebo skupiny transakcí může mít za následek, že auditor bude muset přehodnotit riziko významné (materiální) nesprávnosti pro tento zůstatek účtu nebo skupiny transakcí.

VEHODNOCENÍ NESPRÁVNOSTÍ ZJIŠTĚNÝCH BĚHEM AUDITU

- zakrývá změny v zisku či jiné trendy, zejména v kontextu celkových hospodářských podmínek a situace v odvětví,
- má dopad na poměrové ukazatele, které slouží k vyhodnocování finanční situace, finanční výkonnosti či peněžních toků účetní jednotky,
- má dopad na informace o segmentech vykazované v účetní závěrce (například význam dané skutečnosti pro segment nebo jinou část obchodní činnosti účetní jednotky, jejíž úloha byla identifikována jako klíčová z hlediska provozu či ziskovosti účetní jednotky),
- má dopad na zvýšení odměny vedoucích pracovníků, například tím, že zajistí splnění podmínek pro přiznání bonusu nebo jiné motivační odměny,
- je významná s ohledem na auditorovo pochopení a znalost předchozích sdělení uživatelům, například co se týče prognózovaných zisků,
- souvisí s položkami, které se týkají konkrétních stran (například skutečnost, zda jsou externí strany transakce v určitém vztahu ke členům vedení účetní jednotky),
- představuje vynechání informace, která není specificky požadována příslušným rámcem účetního výkaznictví, ale která je dle úsudku auditora důležitá k tomu, aby uživatel porozuměl finanční situaci, finanční výkonnosti či peněžním tokům účetní jednotky, nebo
- má dopad na ostatní informace, které budou uvedeny ve výroční zprávě účetní jednotky (například informace, které budou uvedeny v materiálech „Zpráva vedení společnosti“ nebo v „Hodnocení provozních a finančních výsledků“), u nichž lze důvodně očekávat, že ovlivní ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Povinnosti auditora týkající se ostatních informací upravuje ISA 720 (revidované znění)¹⁵.

Tyto okolnosti jsou uvedeny pouze jako příklad; ne všechny se pravděpodobně vyskytnou ve všech auditech, a rovněž se nejedná o úplný výčet. Existence jakýchkoliv okolností jako jsou výše uvedené, nemusí nutně vést k závěru, že nesprávnost či zkreslení jsou významné (materiální).

A17. ISA 240¹⁶ vysvětluje, jak posuzovat ve vztahu k ostatním aspektům auditu důsledky nesprávnosti, která vznikla nebo mohla vzniknout v důsledku podvodu, i když velikost nesprávnosti není významná (materiální) ve vztahu k účetní závěrce. Nesprávnosti ve zveřejněných údajích mohou v závislosti na okolnostech svědčit rovněž o podvodu a mohou být například důsledkem:

- zavádějících zveřejněných údajů vyplývajících z předpojatého úsudku vedení,
- ve velké míře duplicitních nebo obsahově prázdných zveřejněných údajů, jejichž cílem je zastřít správné pochopení záležitostí v účetní závěrce.

Při posuzování důsledků nesprávností skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů auditor uplatňuje profesní skepticismus v souladu s ISA 200¹⁷.

¹⁵ ISA 720 (revidované znění) „Povinnosti auditora týkající se ostatních informací“.

¹⁶ ISA 240, odstavec 35.

¹⁷ ISA 200, odstavec 15.

A18. Kumulativní dopad nevýznamných (nemateriálních) neopravených nesprávností týkajících se předchozích období může mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku za běžné období. Jsou různé přijatelné přístupy auditora k vyhodnocování dopadu takových neopravených nesprávností na účetní závěrku běžného účetního období. Použitím stejného přístupu k hodnocení je zajištěna konzistence mezi obdobími.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A19. V případě auditu účetní jednotky z veřejného sektoru může být posouzení, zda je nesprávnost významná (materiální), ovlivněno povinnostmi auditora stanovenými právními nebo jinými předpisy oznámit specifické záležitosti, například podvod.

A20. Posouzení, zda je položka svou povahou významná (materiální), mohou rovněž ovlivnit zejména takové otázky, jako je veřejný zájem, odpovědnost, bezúhonnost a zajištění účinného legislativního dohledu. To platí zejména pro položky, které mají vazbu na soulad s právními či jinými předpisy.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením (viz odstavec 12)

A21. Pokud informace o neopravených nesprávnostech byly předány vedení a tyto osoby jsou zároveň odpovědné za správu a řízení, není třeba informace opětovně předávat týmž osobám z titulu jejich funkce řízení účetní jednotky. Auditor se nicméně musí ujistit, že komunikací s osobami na úrovni vedení je zajištěna odpovídající informovanost všech osob, jimž by auditor jinak předával informace z titulu jejich funkce správy a řízení účetní jednotky¹⁸.

A22. V případě, kdy se jedná o velký počet jednotlivých nevýznamných (nemateriálních) neopravených nesprávností, může auditor informovat o počtu a celkovém peněžním dopadu neopravených nesprávností, a nikoli sdělovat podrobnosti o každé jednotlivé neopravené nesprávnosti.

A23. ISA 260 požaduje, aby auditor předal osobám pověřeným správou a řízením informace o písemných prohlášeních, které auditor požaduje (viz odstavec 14 tohoto ISA)¹⁹. Auditor může s osobami pověřenými správou a řízením prodiskutovat důvody a dopady neopravení nesprávností, s ohledem na velikost a povahu nesprávností posuzovanou za daných okolností, a možné dopady ve vztahu k budoucím účetním závěrkám.

Písemná prohlášení (viz odstavec 14)

A24. Vzhledem k tomu, že sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení a případně osoby pověřené správou a řízením upravily účetní závěrku tak, aby opravily významné (materiální) nesprávnosti, je auditor povinen požadovat od nich písemné prohlášení o neopravených nesprávnostech. V některých případech se vedení a případně osoby pověřené správou a řízením mohou domnívat, že určité neopravené nesprávnosti nejsou nesprávnostmi. Z tohoto důvodu pak mohou chtít doplnit své písemné prohlášení například větou „Nesouhlasíme s tím, že položky ... a ... představují nesprávnosti, protože [popis důvodů].“ Získání takového prohlášení nicméně nezprošťuje auditora povinnosti utvořit si závěr ohledně dopadu neopravených nesprávností.

¹⁸ ISA 260, odstavec 13.

¹⁹ ISA 260, odstavec 16(c)(ii).

Dokumentace (viz odstavec 15)

A25. Dokumentace auditu neopravených nesprávností může zohledňovat:

- (a) zvážení celkového dopadu neopravených nesprávností,
- (b) vyhodnocení, zda došlo k překročení úrovně či úrovní významnosti (materiality) pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejňované údaje, byly-li stanoveny, a
- (c) vyhodnocení dopadu neopravených nesprávností na klíčové poměrové ukazatele nebo trendy, soulad s požadavky právních předpisů a smluvními požadavky (např. úvěrovými podmínkami).