

IAPS 1014

ZPRÁVY AUDITORŮ O SOULADU S MEZINÁRODNÍMI STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

(Tento pokyn je platný)

OBSAH

	Odstavce
Úvod	1
Účetní závěrka sestavená výhradně v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví	2-4
Účetní závěrka sestavená v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a národním rámcem účetního výkaznictví	5-7
Účetní závěrka sestavená v souladu s národním rámcem účetního výkaznictví s uvedením míry souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví	8-11

Mezinárodní auditorův pokyn pro praxi IAPS 1014 „Zprávy auditorů o souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití těchto pokynů.

Tento pokyn doplňuje ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky.”¹ Tento pokyn nevytváří nové základní principy a postupy. Jeho účelem je pomoci auditorům a rozvíjet dobrou praxi poskytnutím návodu na uplatnění ISA 700 u účetní závěrky sestavené podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) nebo závěrky, která se na ně odkazuje. Auditor využije odborného úsudku k tomu, aby určil rozsah, v jakém lze auditorův postupů popsaných v tomto pokynu využít, a to vše s ohledem na požadavky ISA 700 a konkrétní situaci auditovaného subjektu.

IAASB schválil tento pokyn v březnu 2003 a byl publikován 1. června 2003.

¹ Standard ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“ byl zrušen v prosinci 2006, kdy vstoupil v platnost standard ISA 700 „Zpráva o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům a standard ISA 701 „Modifikace zprávy auditora“

Úvod

1. Mezinárodní auditorský standard ISA 200 „Cíl a všeobecné zásady auditu účetní závěrky“ stanoví, že cílem auditu účetní závěrky je umožnit auditorovi vyjádřit výrok, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech sestavená v souladu s daným rámcem účetního výkaznictví. ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“² stanoví standardy a poskytuje vodítko pro formu a obsah zprávy auditora. Především odstavec 17 tohoto standardu vyžaduje, aby ve zprávě auditora bylo jednoznačně uvedeno, který rámec účetního výkaznictví byl při sestavování účetní závěrky použit. Účelem tohoto pokynu je poskytnout auditorům podrobnější návod pro vyjádření výroku o účetní závěrce, která byla podle prohlášení vedení auditovaného subjektu sestavená:

- (a) výhradně v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví („IFRS“),
- (b) v souladu s IFRS a národním rámcem účetního výkaznictví
- (c) v souladu s národním rámcem účetního výkaznictví se zveřejněním míry souladu s IFRS.

Postup podle tohoto pokynu lze po odpovídajícím přizpůsobení uplatnit také u zpráv o účetních závěrkách, které byly sestaveny v souladu s jiným rámcem účetního výkaznictví než jsou IFRS (například o účetních závěrkách, které podle prohlášení vedení auditovaného subjektu byly sestaveny v souladu se dvěma odlišnými národními rámci účetního výkaznictví). Tento pokyn nezavádí nové požadavky na audit účetní závěrky ani nepovoluje výjimky z požadavků ISA 700.

Účetní závěrka sestavená výhradně v souladu s Mezinárodními účetními standardy

2. Jsou známy případy subjektů uvádějících, že jeho účetní závěrka je sestavená v souladu s IFRS, přestože nesplňovala všechny požadavky, které IFRS stanoví. Odstavec 10-19 Mezinárodního účetního standardu IAS 1 (verze 1997) „Sestavování a zveřejňování účetní závěrky“ stanovuje požadavky, které musí účetní závěrka auditovaného subjektu splňovat, aby mohla být považována za sestavenou v souladu s IFRS. Odstavec 11 jednoznačně stanoví, že účetní závěrka nemůže být považována za účetní závěrku v souladu s IFRS, pokud nesplňuje všechny požadavky všech standardů a všech interpretací Stálého interpretačního výboru,³ které se na ni vztahují. Následující zveřejnění předpokladů, na jejichž základě byla účetní závěrka sestavena ilustrují příklady účetních závěrek, které nebyly sestaveny v souladu s IFRS:

- Účetní závěrka se jeví jako sestavená v souladu s IFRS, ale obsahuje určité významné odchylky. Příloha, která popisuje použité účetní postupy, například uvádí, že účetní závěrka je sestavená v souladu s IFRS s výjimkou neuvedení výnosů za jednotlivé geografické segmenty.

² Viz poznámka č. 1

³ Stálý interpretační výbor byl v době od vydání IAS 1 (verze 1997) přejmenován na Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví.

- Účetní závěrka obsahuje identifikaci konkrétních požadavků IFRS, které auditovaný subjekt při jejím sestavení použil, ale tyto nezahrnují všechny požadavky, které jsou závazné k tomu, aby jakýkoliv subjekt byl plně v souladu s IFRS.

- Účetní závěrka se jeví jako částečně sestavená v souladu s IFRS a neuvádí žádné konkrétní odchylky. Příloha, která popisuje použité účetní postupy, například uvádí, že účetní závěrka „vychází z“ nebo „splňuje důležité požadavky“ IFRS.

3. Auditor může vyjádřit výrok bez výhrad pouze tehdy, jestliže je schopen dospět k závěru, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (nebo zobrazuje věrně a poctivě ve všech významných ohledech) v souladu s daným rámcem účetního výkaznictví. V ostatních případech musí auditor podle okolností buď odmítnout výrok nebo vyjádřit výrok s výhradou či záporný výrok. Auditor dále nemůže vyjádřit výrok s výhradou, který vede k závěru, že účetní závěrka byla sestavená v souladu s IFRS, jestliže účetní závěrka obsahuje odchylku od IFRS a tato odchylka má významný vliv na účetní závěrku.⁴ Pokud auditor podává zprávu k souladu účetní závěrky s IFRS a účetní závěrka obsahuje významnou odchylku od IFRS, vede tato odchylka k vyslovení nesouhlasu s vedením auditovaného subjektu ohledně vhodnosti zvolených účetních postupů, metody jejich uplatňování nebo přiměřenosti informací zveřejněných v účetní závěrce. Odstavec 36-40 standardu ISA 700 poskytuje návod pro rozhodování, zda je nutné vyjádřit výrok s výhradou nebo záporný výrok, a jaké informace by měla obsahovat zpráva auditora.
4. Jestliže určení rámce účetního výkaznictví ve zprávě auditora obsahuje jakoukoli výhradu nebo omezení, nejsou splněny požadavky odstavce 17 standardu ISA 700, aby zpráva o auditu jednoznačně uvedla rámec účetního výkaznictví použitý při sestavení účetní závěrky. Například odstavec obsahující výrok „účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz a ve všech významných ohledech odpovídá Mezinárodním standardům účetního výkaznictví“ neodpovídá požadavkům ISA 700.

Účetní závěrka sestavená v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a národním rámcem účetního výkaznictví

5. V příloze, která obsahuje popis použitých účetních postupů, může být uvedeno, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s IFRS a národním rámcem účetního výkaznictví. Aby byla účetní závěrka sestavená podle více než jednoho rámce účetního výkaznictví, musí splňovat všechny požadavky uvedených rámců jednotlivě. Nelze tvrdit, že účetní závěrka, která byla sestavená v souladu s jedním rámcem účetního výkaznictví a která obsahuje bod přílohy nebo doplňující informace, ve kterých jsou výsledky odsouhlaseny s výsledky, kterých by bylo dosaženo při použití jiného rámce účetního výkaznictví, byla připravena v souladu s tímto druhým rámcem účetního výkaznictví. Účetní závěrka totiž neuvádí veškeré informace

⁴ Odstavec 13 IAS 1 (odstavec 13-16 navrhované verze IAS 1, jak je uvedeno v poznámce pod čarou 1) uvádí, že za velmi výjimečných okolností, kdy vedení auditovaného subjektu dospěje k názoru, že postupovat v souladu s IFRS by bylo zavádějící, odchylka od daného požadavku je nutná pro zajištění poctivého zobrazení. Odchylka od požadavku konkrétního standardu podle odstavce 13 standardu IAS 1 není odchylkou od IFRS za tímto účelem.

způsobem, jaký požaduje daný rámec. Účetní závěrka musí odpovídat oběma rámcům účetního výkaznictví zároveň bez toho, aby jednotlivé výkazy musely být dodatečně sesouhlasovány. V praxi není pravděpodobné, že účetní závěrka bude v souladu s IFRS i národním rámcem účetního výkaznictví. Může k tomu dojít pouze v případě, že daná země přijala IFRS jako svůj národní rámec účetního výkaznictví nebo odstranila všechny překážky, které bránily souladu s IFRS.

6. Pro auditora je přínosné prodiskutovat účetní závěrku, ve které je uvedeno, že byla sestavena v souladu s IFRS i národním rámcem účetního výkaznictví, s vedením auditovaného subjektu a dozorčími orgány. Účelem této diskuse je upozornit vedení a dozorčí orgány na skutečnost, že není pravděpodobné, že účetní závěrka bude plně v souladu s IFRS i s národním rámcem účetního výkaznictví, a proto může být vydán výrok s výhradou nebo záporný výrok o souladu s jedním nebo oběma rámci účetního výkaznictví. V takovém případě auditor doporučí vedení auditovaného subjektu, aby účetní závěrku sestavilo v souladu s jedním rámcem účetního výkaznictví za současného splnění požadavků odpovídajících zákonů a předpisů. Zpráva auditora pak obsahuje výrok o tom, zda je účetní závěrka sestavená v souladu s tímto rámcem účetního výkaznictví.
7. Pokud vedení auditovaného subjektu trvá na tvrzení, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s IFRS i národním rámcem účetního výkaznictví, zpráva auditora odkazuje na tyto rámce. Auditor ovšem posuzuje jednotlivé rámce účetního výkaznictví odděleně. Jestliže určitá skutečnost není v souladu s jedním rámcem, ale je v souladu s druhým rámcem, vysloví auditor výrok bez výhrady o souladu s druhým rámcem a výrok s výhradou či záporný výrok o souladu s prvním rámcem. Pokud auditor dospěje k názoru, že nesplnění požadavků jednoho rámce účetního výkaznictví vede k tomu, že účetní závěrka nespĺňuje ani požadavky druhého rámce účetního výkaznictví, vydá výrok s výhradou nebo záporný výrok o souladu s oběma rámci. Následující text je příkladem zprávy auditora, kdy auditor dospěl k názoru, že účetní závěrka je ve všech významných ohledech v souladu s národním rámcem účetního výkaznictví, ale vyslovil výrok s výhradou o souladu s IFRS:

„V bodu X přílohy účetní závěrky je uvedeno, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s [odpovídajícím národním rámcem účetního výkaznictví] a Mezinárodními účetními standardy. Podle informací v bodu Y přílohy účetní závěrky, společnost vlastní investice do nemovitostí v hodnotě X Kč, který je účtován v pořizovací ceně snížené o oprávký. Tento přístup vychází z požadavků [odpovídajícího národního rámce účetního výkaznictví] a je povolen Mezinárodními účetními standardy. Reálná hodnota těchto investic do nemovitostí X Kč nebyla zveřejněna. [Odpovídající národní rámec účetního výkaznictví] nepožaduje zveřejnění reálné hodnoty, ale Mezinárodní účetní standardy její zveřejnění požadují.

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (nebo ve všech významných ohledech zobrazuje věrně a poctivě) o finanční pozici společnosti k 31. prosinci 20X1, a o výsledku hospodaření a peněžních tocích za daný rok v souladu s [název národního rámce účetního výkaznictví s odkazem na zemi původu] (a splňuje požadavky [odkaz na odpovídající legislativu]), a, s výjimkou vlivu skutečnosti uvedené v předchozím 5. odstavci na účetní závěrku, účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz (nebo ve všech významných ohledech zobrazuje věrně a poctivě) finanční pozici

společnosti k 31. prosinci 20X1, a o výsledku hospodaření a peněžních tocích za daný rok v souladu s Mezinárodními účetními standardy.“

Účetní závěrka sestavená v souladu s národním rámcem účetního výkaznictví s uvedením míry souladu s Mezinárodními účetními standardy

8. Auditované subjekty, které sestavují účetní závěrku v souladu s národním rámcem účetního výkaznictví, mohou v příloze k účetní závěrce zveřejnit, do jaké míry je účetní závěrka v souladu s IFRS. Vedení může usoudit, že tato informace je žádoucí, pokud auditovaný subjekt bude muset v budoucnu splňovat požadavky IFRS a vedení si přeje ukázat uživatelům účetní závěrky dosažený pokrok v tomto ohledu. V tomto případě auditor posoudí, zda tvrzení v příloze účetní závěrky o souladu jsou přesná a nejsou zavádějící. Auditor dále posoudí vliv této informace na zprávu auditora.
9. Bod přílohy účetní závěrky, který obsahuje informace o souladu s IFRS, je posuzován stejně jako ostatní body přílohy účetní závěrky. Všechny body obsahují tvrzení vedení auditovaného subjektu a auditor získává dostatečné a vhodné důkazní informace, aby tato tvrzení ověřil. Pokud příloha obsahuje informaci o souladu s IFRS, auditor posuzuje, zda je tato informace patřičná. V některých případech může auditor dospět k závěru, že příloha obsahuje takové zavádějící informace, že účetní závěrka není v souladu s národním rámcem účetního výkaznictví. Toto může nastat v případě, kdy informace o souladu s IFRS je pro uživatele účetní závěrky zavádějící, protože obsahuje významně nesprávné nebo neúplné informace, které jsou významné pro účetní závěrku jako celek (například nesplnění požadavku určitého standardu IFRS, který je významné pro účetní závěrku jako celek, může bez odpovídajícího vysvětlení, včetně vyčíslení dopadu na účetní závěrku, vést k tomu, že zveřejněné informace jsou zavádějící).
10. Pokud účetní závěrka není v souladu s národním rámcem účetního výkaznictví z důvodu zavádějící informace o souladu s IFRS, zpráva o auditu obsahuje výrok s výhradou nebo záporný výrok. Následuje příklad výroku s výhradou, který by mohl být za daných okolností vyjádřen:

„Bod X přílohy účetní závěrky uvádí, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s [odpovídajícím národním rámcem účetního výkaznictví] a je v souladu s Mezinárodními účetními standardy s výjimkou nesplnění požadavků standardu IAS 39 ‚Účetní nástroje: Účtování a oceňování.‘ Jelikož nesplnění požadavků IAS 39 má významný vliv na účetní závěrku Společnosti jako celek, informaci o souladu s IFRS považujeme za zavádějící.

Podle našeho názoru účetní závěrka podává, s výhradou uvedení informace o souladu s IFRS, věrný a poctivý obraz (nebo věrně zobrazuje ve všech významných ohledech) o finanční pozici společnosti k 31. prosinci 20X1, a o výsledku hospodaření a peněžních tocích za daný rok v souladu s [název národního rámce účetního výkaznictví s odkazem na zemi původu] (a splňuje požadavky [odkaz na odpovídající legislativu]).“

11. Příloha účetní závěrky, která obsahuje informace o souladu s IFRS, nemusí obsahovat natolik zavádějící informace, aby účetní závěrka neodpovídala národnímu rámci účetního výkaznictví. Pokud auditor dospěje k názoru, že informace o souladu s IFRS není zavádějící, může vyjádřit výrok bez výhrad o souladu s národním rámcem účetního výkaznictví. Auditor se za určitých okolností může rozhodnout modifikovat zprávu auditora formou zdůraznění skutečnost, a to upozorněním na informaci o souladu s IFRS. Zdůraznění skutečnost nenahrazuje vyjádření výroku s výhradou nebo záporného výroku o souladu s národním rámcem účetního výkaznictví v případě, kdy informace o souladu s IFRS jsou zavádějící do té míry, že účetní závěrka neodpovídá národnímu rámci účetního výkaznictví.