

ISA 510

AUDIT V PRVNÍM ÚČETNÍM OBDOBÍ ZAKÁZKY - POČÁTEČNÍ ZŮSTATKY

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období
počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu.)*

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1.–3.
Auditorské postupy	4.–10.
Závěry auditu a zpráva auditora	11.–14.

Mezinárodní auditorský standard ISA 510 „Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

* Standardy týkající se auditorského rizika ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ a ISA 500 „Důkazní informace“ daly podnět k harmonizační novele ISA 510. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu a byly začleněny do textu standardu ISA 510.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu je předložit návod na postup týkající se počátečních zůstatků v případě, kdy účetní závěrka je auditována poprvé nebo když účetní závěrka za předchozí účetní období byla auditována jiným auditorem. Tento postup auditor zváží rovněž v souvislosti se závazky (včetně potenciálních závazků) existujícími na počátku účetního období. Poučení o požadavcích na audit a zprávu auditora týkajících se srovnatelných informací je uvedeno ve standardu ISA č. 710 „Srovnatelné informace“.
2. **Při auditu v prvním účetním období zakázky auditor musí získat dostatečné a přiměřené důkazní informace o tom, že:**
 - a) **Počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které by mohly významně ovlivnit účetní závěrku běžného účetního období;**
 - b) **Konečné zůstatky předchozího účetního období byly správně přeneseny do běžného účetního období, případně, pokud pro to existovaly důvody, byly překlasifikovány; a**
 - c) **Jsou soustavně používány vhodné účetní zásady, popř. změny těchto zásad byly správně proučtovány, přiměřeně popsány a uvedeny v příloze účetní závěrky.**
3. Počáteční zůstatky představují ty zůstatky, které existují na počátku účetního období. Počáteční zůstatky jsou založeny na konečných zůstatcích minulého období a odrážejí důsledky:
 - a) Operací minulých účetních období; a
 - b) Účetních zásad uplatněných v minulých účetních obdobích,

V prvním účetním období auditu nemá auditor k dispozici dříve získané důkazní informace dokládající tyto počáteční zůstatky.

Auditorské postupy

4. Dostatečnost a přiměřenost důkazních informací, které auditor potřebuje získat k počátečním zůstatkům, závisí na takových okolnostech, jako:
 - Účetních zásadách používaných účetní jednotkou.
 - Zda účetní závěrka předchozího účetního období byla auditována, a pokud ano, zda výrok auditora byl jiný než bez výhrad.
 - Charakteru účtů a riziku významných chyb v účetní závěrce běžného účetního období.
 - Významnosti počátečních zůstatků v porovnání s účetní závěrkou běžného účetního období.
5. Auditor posoudí, zda počáteční zůstatky odrážejí použití vhodných účetních zásad a zda tyto zásady jsou konzistentně uplatněny v účetní závěrce běžného účetního období. Tam, kde došlo k jakýmkoli změnám účetních zásad nebo jejich použití, se auditor ujistí, že je

v souladu s nimi správně a přesně účtováno a že jsou přiměřeně popsány a uvedeny v příloze účetní závěrky.

6. V případě, že účetní závěrka předchozího účetního období byla auditována jiným auditorem, současný auditor může získat dostatečné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků posouzením spisu předchozího auditora. Za těchto okolností zváží rovněž odbornou způsobilost a nezávislost předchozího auditora. Jestliže výrok předchozího auditora byl jiný než bez výhrad, auditor věnuje v běžném účetním období zvýšenou pozornost dané skutečnosti, která vedla k vydání takového výroku.
7. Před tím, než se auditor rozhodne jednat s předchozím auditorem, vezme v úvahu *etický kodex IFAC*.
8. Jestliže účetní závěrka předchozího období nebyla auditována nebo jestliže auditora neuspokojí auditorské postupy popsané v odstavci 6., auditor provede další auditorské postupy, např. ty dále uvedené v odstavcích 9. a 10.
9. Pro oběžná aktiva a krátkodobé závazky lze většinou získat určité důkazní informace jako součást auditorských postupů běžného účetního období. Například zaplacení pohledávek nebo závazků v průběhu účetního období poskytne důkazní informace o jejich existenci, úplnosti a ocenění na začátku účetního období. V případě zásob je však obtížnější, aby auditor ověřil jejich počáteční stav. Proto je obvykle třeba použít další auditorské postupy, jako účast na fyzických inventurách běžného roku a jejich zpětné sesouhlasení s počátečním množstvím zásob, provedení auditorských postupů za účelem ocenění počátečních zůstatků zásob, hrubé marže a správnosti zaúčtování do účetního období. Kombinace těchto auditorských postupů může poskytnout dostatečné a přiměřené důkazní informace.
10. U jiných než oběžných aktiv a pasív, jako je dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, finanční investice a dlouhodobé závazky, auditor obvykle prověří účetní záznamy a další informace vztahující se k počátečním zůstatkům. V určitých případech, kdy je to možné, např. u dlouhodobých závazků a finančních investic, může získat potvrzení počátečních zůstatků od třetích stran. V jiných případech auditor uplatní další auditorské postupy.

Závěry auditu a zpráva auditora

11. **Jestliže ani po provedení výše uvedených auditorských postupů není auditor schopen získat dostatečné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků, vydá zprávu auditora, která musí obsahovat:**

a) **Výrok s výhradou**, např. tohoto znění:

„Neúčastnili jsme se fyzické inventury zásob vykázaných k 31. prosinci 19X1 ve výši XXX Kč, jelikož jsme v době jejího konání ještě nebyli auditory společnosti. Nemohli jsme získat dostatečné informace o množství zásob k tomuto datu ani jinými auditorskými postupy.

Podle našeho názoru účetní závěrka, kromě případných důsledků úprav, které by mohly být posouzeny jako nezbytné, kdybychom se měli možnost zúčastnit fyzické inventury zásob a ověřit jejich počáteční zůstatky, zobrazuje věrně majetek, závazky, vlastní kapitál a finanční pozici společnosti... k 31. prosinci 19X2 a výsledky jejího hospodaření a přehled o peněžních tocích za účetní období 19X2.“

b) **Odmítne vydat výrok, nebo**

c) **V jurisdikcích, které to umožňují, vydá výrok s výhradou nebo (odmítne vydání výroku o výsledku hospodaření a vydá výrok bez výhrad o finanční pozici, např.:**

„Neúčastnili jsme se fyzické inventury zásob vykázaných k 31. prosinci 19X1 ve výši XXX Kč, protože jsme v době jejího konání ještě nebyli auditory společnosti. Nemohli jsme získat dostatečné informace o množství zásob k tomuto datu ani jinými auditorskými postupy.

Vzhledem k významnosti skutečnosti zmíněné v předchozím odstavci na účetní závěrku společnosti za rok končící 31. prosince 19X2 nám rozsah našeho auditu nedovoluje vydat výrok o výsledku hospodaření a peněžních tocích společnosti, a proto jej nevyjadřujeme.

Podle našeho názoru rozvaha společnosti věrně zobrazuje finanční pozici společnosti k 31. prosinci 19X2 v souladu s“

12. Jestliže počáteční zůstatky obsahují nesprávnosti, které významně ovlivňují účetní závěrku běžného účetního období, informuje auditor vedení účetní jednotky a po jeho souhlasu i případného předchozího auditora. **Jestliže vliv nesprávnosti není řádně zaúčtován, přiměřeně popsán a uveden v účetní závěrce, auditor vydá výrok s výhradou nebo záporný výrok.**
13. **Jestliže účetní zásady běžného účetního období nebyly konzistentně uplatňovány ve vztahu k počátečním zůstatkům a jestliže jejich změny nebyly řádně zaúčtovány, přiměřeně popsány a zveřejněny, auditor vyjádří výrok s výhradou nebo záporný výrok.**
14. Jestliže výrok auditora účetní jednotky z předchozího účetního období je jiný než bez výhrad, auditor zváží tento vliv na účetní závěrku běžného účetního období. Například byl-li omezen rozsah činnosti kvůli nemožnosti ověřit počáteční zůstatky zásob v předchozím účetním období, auditor nemusí vydat výrok s výhradou nebo odmítnout výrok v běžném účetním období. **Pokud důvod pro jiný výrok než výrok bez výhrady vztahující se k účetní závěrce předchozího účetního období je relevantní a významný pro účetní závěrku běžného účetního období, auditor v souvislosti s tím vydá odpovídající výrok i pro běžné období.**

„Tento mezinárodní auditorský standard ISA 510 „Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky“ zveřejněný Radou pro auditorské a ujišťovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v anglickém jazyce a publikovaný v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement 2005 Edition, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2005 a je reprodukován se souhlasem organizace IFAC v červenci 2005. S postupem překladu mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů byla organizace IFAC seznámena a překlad byl proveden v souladu s „Oznámením zásad překladu standardů a návodů vydaných organizací IFAC.“ Schválený text všech mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.“

Copyright © Mezinárodní federace účetních, leden 2005.

Všechna práva vyhrazena. Použití s povolením.