*Tato publikace byla zpracována pracovní skupinou pro zprávy auditora (Auditor Reporting Implementation Working Group). Nejedná se o závazný předpis vydaný Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Standards Board®, IAASB) ani o materiál měnící či zrušující ustanovení mezinárodních auditorských standardů (International Standards on Auditing™, ISA™). Jejím cílem není pokrýt danou problematiku vyčerpávajícím způsobem a seznámení s ní nenahrazuje prostudování ISA.*

Tato publikace ilustruje, jak v praxi uplatňovat koncept hlavních záležitostí auditu definovaný v **ISA 701** *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora,* a rozpracovává problematiku, jíž se zabýval již materiál [*Zprávy auditora – hlavní záležitosti auditu*,](http://www.ifac.org/publications-resources/auditor-reporting-key-audit-matters) vydaný v lednu 2015. Příklady hlavních záležitostí auditu uvedené v této publikaci slouží pouze pro ilustraci. V souladu s ISA 701 musí popis hlavních záležitostí auditu ve zprávě auditora zohledňovat skutečnosti a okolnosti konkrétní auditní zakázky a dané účetní jednotky, aby informace poskytované investorům a dalším uživatelům zprávy auditora byly relevantní a užitečné. Očekává se, že hlavní záležitosti auditu uvedené ve zprávě auditora se budou lišit jak co do počtu, tak výběrem témat a způsobem jejich popisu.

**Zprávy auditora – příklady hlavních záležitostí auditu**

***22. dubna 2015***

IAASB si uvědomuje důležitost konceptu hlavních záležitostí auditu, který se postupně vyvinul v reakci na potřeby investorů. Příklady hlavních záležitostí auditu uvedené v této publikaci vycházejí ze zpráv auditora vydaných v Nizozemsku, které má auditorský standard definující obdobný koncept jako ISA 701, a ve Velké Británii, kde povinnost uvádět tyto informace ve zprávě auditora existuje druhým rokem.[1](#_bookmark0) V publikaci byly dále použity ilustrativní příklady z pracovního návrhu IAASB *Zprávy auditora k auditorem ověřené účetní závěrce: navrhované nové a revidované mezinárodní auditorské standardy (ISA)* z července 2013.

# Kontextové informace, které je auditor povinen uvést ve své zprávě v souvislosti s hlavními záležitostmi auditu

Pokud není právními předpisy stanoveno jinak, auditor je povinen, informuje-li o hlavních záležitostech auditu, uvést v samostatném oddílu své zprávy nadepsaném „Hlavní záležitosti auditu“ následující úvodní odstavec:[2](#_bookmark1)

Hlavní záležitosti auditu

Hlavní záležitosti auditu jsou záležitosti, které byly podle našeho odborného úsudku při auditu účetní závěrky za běžné období nejvýznamnější. Těmito záležitostmi jsme se zabývali v kontextu auditu účetní závěrky jako celku a v souvislosti s utvářením našeho názoru na tuto závěrku. Samostatný výrok k těmto záležitostem nevyjadřujeme.

Cílem standardizovaného znění tohoto odstavce je poskytnout uživatelům zprávy auditora vhodný kontext, tak aby pochopili nový koncept hlavních záležitostí auditu, tj. především to, že hlavní záležitosti auditu:

* nemají implikovat, že auditor při utváření názoru na účetní závěrku danou záležitost vhodně nevyřešil;
* nemají vyjadřovat ani implikovat samostatné výroky k jednotlivým prvkům účetní závěrky („výrok po kouskách“).

1 V březnu 2015 vydala britská Rada pro účetní výkaznictví zprávu nazvanou „Rozšířené zprávy auditora: zkušenosti z prvního roku“. Zpráva analyzuje dodržování nových požadavků a potenciální oblasti pro zlepšení.

2 Viz odstavec 11 ISA 701.

V oddílu zprávy auditora nadepsaném *Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky* se uvede následující popis hlavních záležitosti auditu:[3](#_bookmark2)

Dále je naší povinností vybrat na základě záležitostí, o nichž jsme informovali osoby pověřené správou a řízením, ty, které jsou z hlediska auditu účetní závěrky za běžný rok nejvýznamnější, a které tudíž představují hlavní záležitosti auditu, a tyto záležitosti popsat v naší zprávě. Tato povinnost neplatí, když právní předpisy zakazují zveřejnění takové záležitosti nebo jestliže ve zcela výjimečném případě usoudíme, že bychom o dané záležitosti neměli v naší zprávě informovat, protože lze reálně očekávat, že možné negativní dopady zveřejnění převáží nad přínosem z hlediska veřejného zájmu.

# Identifikace hlavních záležitostí auditu, včetně jejich počtu pro konkrétní zakázku

Aby hlavní záležitosti auditu přinesly uživatelům účetní závěrky relevantní a užitečné informace, musí se jednat o záležitosti týkající se konkrétně dané účetní jednotky a provedeného auditu. ISA 701 tudíž obsahuje **rozhodovací rámec založený na úsudku**, který má auditorovi pomoci určit, které záležitosti z těch, o nichž informoval osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, jsou hlavními záležitostmi auditu.[4](#_bookmark3) Tento rámec byl vyvinut tak, aby pozornost auditorů zaměřil na oblasti, o které mají zájem investoři a další uživatelé účetní závěrky, tj. především na ty oblasti účetní závěrky, v nichž vedení nejvíc uplatňuje úsudek, resp. kde je uplatňování úsudku nejsložitější, a na oblasti, na něž se auditor zaměřuje v rámci metodiky ISA, která vychází z míry rizika.

Počet hlavních záležitostí auditu, o nichž bude auditor ve své zprávě informovat, bude záviset na složitosti účetní jednotky, na charakteru její podnikatelské činnosti a prostředí a na skutečnostech a okolnostech auditní zakázky. Předpokládá se, že u kotované účetní jednotky bude ve zprávě auditora popsána minimálně jedna hlavní záležitost auditu**.**

# Vyžadované prvky popisu hlavních záležitostí auditu

Popis hlavních záležitostí auditu musí odkazovat na související informace uvedené v účetní závěrce, pokud se o nich účetní závěrka zmiňuje, a musí v něm být vysvětleny následující skutečnosti:

* proč auditor danou záležitost považoval při auditu za záležitost největšího významu, a vybral ji tudíž jako hlavní záležitost auditu;
* jak záležitost během auditu řešil.[5](#_bookmark4)

3 Viz odstavce 40–41 ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy auditora*. Odstavec 40 stanoví, že toto prohlášení je auditor povinen ve své zprávě uvést pouze v případě auditu účetních závěrek kotovaných společností a všech ostatních účetních jednotek, u nichž v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu. V souladu s odstavcem 41 může auditor vymezení své odpovědnosti uvést v příloze zprávy auditora, v takovém případě musí zpráva auditora odkazovat na místo, kde je příloha uvedena, nebo je může uvést prostřednictvím odkazu ve zprávě auditora, který odkazuje na vymezení odpovědnosti uvedené na webových stránkách příslušného orgánu, pokud to právní předpisy nebo auditorské standardy daného státu auditorovi výslovně dovolují.

4 Viz odstavce 9–10 a A9–A30 ISA 701. Požadavky na informace, které auditor poskytuje o konkrétních záležitostech, mimo jiné o významných auditních zjištěních, osobám pověřeným správou a řízením, upravuje ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky* a další standardy ISA.

5 Viz ISA 701, odstavce 13 a A34–A51.

Informace uvedené v hlavních záležitostech auditu, které se týkají konkrétně dané účetní jednotky a záležitosti popsané v její účetní závěrce, by měly být konzistentní s informacemi v účetní závěrce, přičemž by auditor neměl nepatřičně zpřístupňovat původní informace o dané záležitosti nebo o účetní jednotce.

Smyslem požadavků ISA 701 týkajících se popisu hlavních záležitostí auditu je, aby tento popis poskytoval stručné a vyvážené vysvětlení dané záležitosti. Nicméně míra podrobnosti popisu jednotlivých hlavních záležitostí auditu je věcí odborného úsudku a může se lišit v závislosti na konkrétních skutečnostech a okolnostech dané zakázky. IAASB zastává názor, že tato flexibilita je důležitá, aby auditoři mohli být při popisu hlavních záležitostí auditu maximálně konkrétní, a to jak ve vztahu k dané účetní jednotce, tak ve vztahu k auditu, což zmírní obavy investorů a dalších subjektů, že informace o hlavních záležitostech auditu budou brzy mít jen standardizovaný a formální charakter.

# Pořadí hlavních záležitostí auditu popisovaných ve zprávě auditora

Pořadí jednotlivých záležitostí popisovaných ve zprávě auditora v oddílu Hlavní záležitosti auditu je věcí odborného úsudku. Auditor může tyto záležitosti seřadit například podle relativní důležitosti, kterou jim přisuzuje, nebo způsobem odpovídajícím jejich prezentaci v účetní závěrce. Auditor je rovněž povinen opatřit jednotlivé hlavní záležitosti auditu, které zařadí do své zprávy, podnadpisy, aby je zřetelněji rozlišil.

# Příklady hlavních záležitostí auditu

IAASB se při finalizaci ISA 701 dohodla, že zpracuje několik praktických ukázek, jak je možné požadavky ISA 701 uplatňovat. Níže uvedené příklady ilustrují, co lze v popisu hlavních záležitostí auditu uvádět. Příklady jsou záměrně různorodé, aby bylo zřejmé, jakou flexibilitu ISA 701 auditorům poskytuje, pokud jde o míru podrobnosti popisu hlavních záležitostí auditu ve zprávě auditora.

*Proč byla daná záležitost identifikována jako hlavní záležitost auditu*

Smyslem popisu hlavní záležitosti auditu ve zprávě auditora je vysvětlit, proč ji auditor takto identifikoval (tj. proč jde o záležitost, která byla při auditu účetní závěrky za běžné období záležitostí největšího významu). ISA 701 poskytuje rovněž podrobné návodné informace pro rozhodovací rámec, tj. popisuje řadu aspektů, které jsou relevantní při určování relativní významnosti určité záležitosti, o níž auditor informoval osoby pověřené správou a řízením, a při rozhodování o jejím zařazení mezi hlavní záležitosti auditu.[6](#_bookmark5)

6 ISA 701, odstavce A42–A45

Následující praktické příklady ilustrují, jak lze ve zprávě auditora popsat důvody, proč byla daná záležitost identifikována jako hlavní záležitost auditu:

* *Goodwill*

Skupina je v souladu s IFRS povinna jednou ročně ověřit, zda nedošlo ke snížení hodnoty goodwillu. Každoroční testování goodwillu na snížení hodnoty je pro náš audit důležité, protože zůstatek ve výši XX k 31. prosinci 20X1 je z hlediska účetní závěrky významný (materiální). Testování prováděné managementem je navíc složitý proces, který vyžaduje velkou míru úsudku a je založen na předpokladech, konkrétně [*popište některé předpoklady*]. Tyto předpoklady závisí na očekáváných budoucích tržních a ekonomických podmínkách, především v [*název státu nebo geografické oblasti*].

* *Oceňování finančních nástrojů*

Z celkové částky finančních nástrojů ve vlastnictví společnosti představují [*x %*] strukturované finanční nástroje. Pro oceňování těchto nástrojů se vzhledem k jejich specifické struktuře a podmínkám nepoužívají ceny kotované na aktivním trhu, ale interní oceňovací modely vyvinuté společností, a je s ním tudíž spojena významná míra nejistoty. Oceňování těchto nástrojů bylo proto pro náš audit důležité.

* *Důsledky přijetí nových účetních standardů*

Od 1. ledna 2013 jsou závazné mezinárodní standardy IFRS 10 (Konsolidovaná účetní závěrka), IFRS 11 (Společná ujednání) a IFRS 12 (Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách). V souladu s IFRS 10 je skupina povinna u každé jednotky, do níž investovala, posoudit, zda: nad ní má moc; zda je na základě své angažovanosti v takové jednotce vystavena variabilním výnosům nebo má na takové výnosy právo; zda je schopna využívat moc nad takovou jednotkou k ovlivnění výše svých výnosů. Kvůli složité struktuře, obsluze a vlastnictví těchto jednotek musí skupina vyhodnocovat a interpretovat obsah mnoha smluv.

* *Oceňování aktiv a závazků u plánů definovaných požitků*

Skupina k 31. prosinci 20X1 vykázala přebytek penzijního fondu v hodnotě [*částka*]. Při oceňování aktiv a závazků plánů definovaných požitků se uplatňují důležité předpoklady a subjektivní úsudky, přičemž částka přebytku nebo schodku penzijního fondu je volatilní a ovlivňuje výši rozdělitelného rezervního fondu. Vedení skupiny spolupracovalo při výpočtu přebytku s pojistnými matematiky, nicméně s odhady vycházejícími z očekávání skupiny ohledně dlouhodobých trendů a podmínek na trhu je spojena určitá nejistota. Faktický přebytek nebo schodek penzijního plánu se může od částky vykázané v rozvaze významně lišit, protože i malé změny použitých předpokladů mají na jeho výši významný (materiální) vliv.

* *Účtování výnosů*

Částka výnosů a výsledek hospodaření zaúčtované v účetním období z prodeje [*název produktu*] a poprodejních služeb závisí na správném posouzení toho, zda dlouhodobá smlouva o poskytování poprodejních služeb tvoří se smlouvou o prodeji [*název produktu*] jeden celek, či nikoli. Vzhledem k tomu, že podmínky obchodních smluv mohou být velmi složité, uplatňuje se při volbě způsobu účtování ve významné míře úsudek. Účtování výnosů je z hlediska našeho auditu důležité. Pokud by totiž skupina pro účetní účely nesprávně považovala smlouvu o prodeji [*název produktu*] a smlouvu o dlouhodobých službách za jednu smlouvu, vedlo by to obvykle k předčasnému zaúčtování výnosů a zisku, protože marže u dlouhodobých smluv o poskytování služeb bývá vyšší než marže u smlouvy o prodeji [*název produktu*].

* *Nepřetržité trvání podniku*

Jak je blíže popsáno v bodě 2 přílohy účetní závěrky, skupina musí plnit celou řadu kapitálových požadavků stanovených právními předpisy. Plnění těchto požadavků je zásadním faktorem ovlivňujícím její schopnost nepřetržitě trvat. Zjistili jsme, že nejvýznamnějším předpokladem použitým pro posouzení toho, zda jsou skupina a [*název významné složky*] schopny nepřetržitě trvat, je očekávaná budoucí ziskovost [*název významné složky*], protože to je zásadní faktor determinující předpokládanou kapitálovou pozici. Vedení muselo při provádění souvisejících výpočtů ve velké míře uplatnit subjektivní úsudek a provést úpravy účetních údajů, tak aby odrážely regulační požadavky stanovené [*název příslušného regulačního rámce (rámců)*]. Výpočty jsou založeny na odhadech budoucích výsledků hospodaření a mají zásadní význam pro posouzení vhodnosti východisek použitých pro sestavení účetní závěrky. Posouzení správnosti těchto předpokladů jsme tudíž při auditu věnovali velký časový prostor, včetně zapojení zkušenějších členů auditorského týmu.

*Jak byla záležitost při auditu řešena*

Dále je smyslem popisu hlavní záležitosti auditu ve zprávě auditora vysvětlit, jak byla daná záležitost v průběhu auditu řešena. Míra podrobnosti, s níž to auditor ve své zprávě popíše, je věcí odborného úsudku. V ISA 701[7](#_bookmark6) se uvádí, že auditor může pro tyto účely: popsat svou reakci nebo metodiku, a to ty aspekty, které byly u dané záležitosti nejdůležitější nebo se týkaly konkrétně vyhodnoceného rizika významné (materiální) nesprávnosti; uvést stručný přehled provedených auditorských postupů; shrnout závěr vyplývající z provedených auditorských postupů; uvést hlavní zjištění týkající se dané záležitosti; případně může výše zmíněné alternativy různě kombinovat. Jestliže auditor ve své zprávě při popisu hlavních záležitostí auditu shrne závěr vyplývající z provedených auditorských postupů, je třeba dbát na to, aby nevznikl dojem, že v popisu je vyjádřen samostatný výrok k jednotlivé hlavní záležitosti auditu, či aby nebyl zpochybněn výrok auditora k účetní závěrce jako celku.

7 Viz ISA 701, odstavce A46–A51

Následující praktické příklady ilustrují, jak lze ve zprávě auditora popsat způsob řešení hlavní záležitosti během auditu:

* *Goodwill*

Námi provedené auditorské postupy zahrnovaly mimo jiné spolupráci se znalcem, který se podílel na vyhodnocení předpokladů a metodiky použité skupinou, především předpokladů a metodiky pro odhad růstu výnosů a ziskové marže divize [*název podnikové divize*]. Zaměřili jsme se rovněž na přiměřenost informací uvedených v účetní závěrce o předpokladech, na které jsou výsledky testování goodwillu na snížení hodnoty nejcitlivější, tj. těch, které mají nejvýznamnější dopad na stanovení tzv. zpětně získatelné částky goodwillu.

* *Účtování výnosů*

Naše auditorské postupy, které jsme provedli v reakci na riziko významné (materiální) nesprávnosti zaúčtovaných výnosů (vyhodnocené jako významné riziko) zahrnovaly:

* + testy kontrol, na jejichž realizaci se podíleli naši IT specialisté, včetně mimo jiné testů kontrol zaměřujících se na zadání podmínek jednotlivých reklamních kampaní a jejich ceny do systému; srovnání těchto podmínek a cen s příslušnými všeobecnými smlouvami uzavřenými s reklamními agenturami; vazbu na údaje v prohlížeči;
* detailní analýzu výnosů a termínu jejich zaúčtování na základě očekávání vycházejících z poznatků o daném odvětví a z externích tržních dat, včetně sledování odchylek od našich očekávání.
* *Prodej složky*

Na této záležitosti jsme spolupracovali s našimi odhadci, odborníky na finanční nástroje a s daňovými specialisty. Zaměřili jsme se na následující úkony:

* + na základě dostupných nezávislých dat jsme posoudili, zda je reálná hodnota přiřazená jednotlivým prvkům přijaté protihodnoty správná;
	+ posoudili jsme, jak vedení vyhodnotilo vložené deriváty v prodejní smlouvě;
	+ kriticky jsme na základě vyhodnocení použitých klíčových předpokladů posoudili reálnou hodnotu [*název složky*] a související alokaci kupní ceny na pořízená aktiva a závazky.

Dále jsme vyhodnotili, jak jsou tyto transakce vykázány v konsolidovaných účetních výkazech a popsány v příloze konsolidované účetní závěrky.

* *Rezerva na restrukturalizaci a organizační změny*

V rámci auditu jsme se zabývali tím, zda náklady a rezervy vytvořené v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* byly zaúčtovány ve správné výši a ve správném období. Pro účtování těchto nákladů a rezerv existují podrobná kritéria, která navíc závisí na lokální komunikaci a pracovněprávních předpisech specifických pro daný stát. Tato kritéria mohou být stanovena ve smlouvě o kolektivním vyjednávání, v osobním sdělení nebo v dohodě o vypořádání. Auditorské týmy ověřující účetní závěrky složek provedly detailní auditorské postupy zaměřující se na účtování a oceňování rezerv na restrukturalizaci u daných složek. Auditorský tým skupiny došel k závěru, že úplnost a správnost rezerv na restrukturalizaci představuje z hlediska auditu významné riziko, zkontroloval postupy provedené auditorskými týmy složek a kritéria pro účtování projednal s těmito týmy. Audit rezerv na restrukturalizaci vytvořených ústředím skupiny provedl auditorský tým skupiny. Došli jsme k závěru, že kritéria a předpoklady, které vedení použilo pro vytvoření rezerv na restrukturalizaci vykázaných v účetní závěrce, jsou správné.

* *Rezerva na restrukturalizaci a uzavření dolu*

V rámci auditorských postupů jsme mimo jiné: prověřili korespondenci mezi skupinou a [*vláda*] a prodiskutovali jsme s vedením aktuální stav jednání; prověřili jsme prohlášení, která vedení učinilo, z hlediska toho, zda skupinu v současnosti zavazují k úhradě nákladů na snížení stavu zaměstnanců; provedli jsme analýzu interních i nezávislých studií zabývajících se sociálními dopady uzavření dolu a souvisejícími náklady; prověřili jsme výpočet výše rezervy na uzavření dolu a na náklady na jeho sanaci v souvislosti s plánem na zrychlené uzavření dolu; dále jsme v souvislosti s plánem na zrychlené uzavření dolu provedli analýzu dlouhodobých smluv s dodavateli z hlediska toho, zda mezi nimi nejsou nevýhodné (onerózní) smlouvy. Posoudili jsme případné riziko předpojatosti vedení a adekvátnost informací, které skupina v této souvislosti uvedla v účetní závěrce.

Došli jsme k závěru, že předpoklady a související odhady jsou vyvážené a že skupina v účetní závěrce správně popsala významnou míru inherentní nepřesnosti odhadů a možný dopad, který budou na další období mít revize těchto odhadů. Ve výpočtech jsme nezjistili žádné chyby.

*Odkaz na související informace v účetní závěrce*

Smyslem popisu hlavních záležitostí auditu ve zprávě auditora není nahradit uvedení vhodných a relevantních informací v účetní závěrce, protože za poskytnutí informací o účetních výkazech a účetní jednotce je zodpovědné vedení. Popis hlavní záležitosti auditu ve zprávě auditora musí vždy odkazovat na související informace uvedené v účetní závěrce.[8](#_bookmark7) Odkaz na tyto informace umožnuje předpokládaným uživatelům lépe pochopit, jak vedení danou záležitost při sestavování účetní závěrky řešilo. Auditor nemusí na související informace uvedené v účetní závěrce pouze odkázat, ale může rovněž upozornit na jejich hlavní aspekty. Rozsah informací, které vedení uvedlo v účetní závěrce o konkrétních aspektech určité záležitosti může auditorovi pomoci popsat, jak byly tyto konkrétní aspekty během auditu řešeny, tak aby předpokládaní uživatelé pochopili, proč je daná záležitost hlavní záležitostí auditu.

8 Viz ISA 701, odstavce 13 a A40–A41

Následující praktické příklady ilustrují, jak lze v popisu hlavní záležitosti auditu odkázat na související informace v účetní závěrce:





*Ocenění finančních nástrojů*

Informace o strukturovaných finančních nástrojích jsou uvedeny v bodě 5 přílohy účetní závěrky.

*Goodwill*

Informace o goodwillu jsou uvedeny v bodě 3 přílohy účetní závěrky, kde se uvádí, že i malé změny použitých klíčových předpokladů mohou v budoucnu vést ke snížení hodnoty goodwillu.

*For access to the new and revised Auditor Reporting standards, more information about the changes to the auditor’s report, and other Auditor Reporting Toolkit materials, please visit The New Auditor’s Report webpage at* [*www.iaasb.org/auditor-reporting.*](http://www.iaasb.org/auditor-reporting)