

Mezinárodní auditorské a ověřovací standards

Ing. Pavla Kvapilová

28.10.2011

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 uživatele 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
- ✘ příjemce zprávy auditora závisí na konkrétních okolnostech dané zakázky
- ✘ 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 jednotku, jejíž účetní závěrka byla auditována
- ✘ uvedení, že byl proveden audit účetní závěrky
- ✘ název každého výkazu, který je součástí účetní závěrky
- ✘ odkaz na souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací
- ✘ specifikace datumu, ke kterému, nebo období, za které byl každý výkaz v účetní závěrce sestaven

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 ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo podává věrný a poctivý obraz) finanční pozici (nebo finanční pozice) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo její finanční výkonnosti a peněžních toků) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.*
- ✘ *Podle našeho názoru je účetní závěrka společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X.*

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 |

| | | |
|---|---|--|
| <i>Podstata skutečnosti vedoucích k modifikaci</i> | <i>Auditorův úsudek o tom, jak rozsáhlý je dopad vlivů nebo možných vlivů na účetní závěrku</i> | |
| | <i>Významný, nikoli s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku</i> | <i>Významný a rozsáhlý dopad na účetní závěrku</i> |
| Účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslena | Výrok s výhradou | Záporný výrok |
| Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace | Výrok s výhradou | Odmítnutí výroku |

Podstata významných (materiálních) nesprávností

Nesprávnost - rozdíl mezi částkou, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním položky vykázané v účetní závěrce a částkou, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním, které je vyžadováno pro tuto položku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Významná (materiální) nesprávnost v účetní závěrce může vzniknout ve spojitosti s:

- výběrem vhodných účetních pravidel,
- použitím vybraných účetních pravidel nebo
- přiměřeností nebo vhodností údajů zveřejněných v účetní závěrce

Podstata nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace

- ✘ Nemožnost uskutečnit konkrétní postupy ještě neznamena omezení v rozsahu auditu, pokud je auditor schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace uskutečněním alternativních postupů.

Omezení v rozsahu auditu může vzniknout z:

- okolností, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky
- okolností vztahujících se k podstatě nebo načasování práce auditora
- omezení způsobených vedením

Podstata nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace

okolností, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky

- účetní záznamy účetní jednotky byly zničeny
- účetní záznamy byly z významné části na určitou dobu zadrženy státními orgány

okolností vztahujících se k podstatě nebo načasování práce auditora

- je požadováno, aby účetní jednotka použila metodu ekvivalence pro přidružené podniky, ale auditor není s to získat dostatečné a vhodné důkazní informace
- auditor je jmenován tehdy, kdy již není schopen se zúčastnit fyzické inventury zásob,
- auditor rozhodne, že uskutečnění testů věcné správnosti samo o sobě není dostatečné, ale kontrolní systém účetní jednotky není účinný

omezení způsobených vedením

- vedení zabraňuje auditorovi zúčastnit se fyzické inventury zásob
- vedení zabraňuje auditorovi vyžádat si externí konfirmace konkrétních zůstatků účtů

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

Výrok s výhradou

Auditor je povinen vyjádřit výrok s výhradou, pokud:

- ✘ poté, co získá dostatečné a vhodné důkazní informace, usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jednotlivě nebo kumulovaně jsou významné (materiální), nemají však rozsáhlý dopad na účetní závěrku, nebo
- ✘ není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých je možné založit výrok, ale usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální), nemají však rozsáhlý dopad na účetní závěrku

Výrok s výhradou - příklad

Základ pro výrok s výhradou

Společnost vykazuje v rozvaze zásoby v hodnotě xxx. Vedení společnosti neoceniło zásoby nižší z hodnot na úrovni nákladů na jejich pořízení či čisté realizovatelné hodnoty, ale oceniło je pouze na úrovni nákladů na jejich pořízení, což představuje odchýlení se od mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Záznamy společnosti nasvědčují, že pokud by vedení společnosti oceniło zásoby na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty, vyžadovalo by to snížit ocenění zásob o částku xxx na jejich čistou realizovatelnou hodnotu. V souladu s tím by se měly zvýšit náklady na prodané zásoby o částku xxx a daň z příjmů, čistý zisk a vlastní kapitál by se byl snížil o xxx, xxx, respektive o xxx.

Výrok s výhradou - příklad

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou vlivů skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo podává věrný a poctivý obraz) finanční pozici (nebo finanční pozice) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo její finanční výkonnosti a peněžních toků) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

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

Odmítnutí výroku

Auditor je povinen odmítnout výrok, pokud:

- není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých je možné založit výrok, a usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku, mohou být významné (materiální) a zároveň mohou mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku
- ve zcela výjimečných případech zahrnujících vícenásobnou nejistotu, usoudí, že přestože získal dostatečné a vhodné důkazní informace vztahující se ke každé jednotlivé nejistotě, není možné naformulovat výrok k účetní závěrce vzhledem k potenciálním vzájemným vztahům mezi nejistotami a jejich možnému kumulovanému vlivu na účetní závěrku

Odmítnutí výroku - příklad

Základ pro odmítnutí výroku

Investice společnosti do jejího společného podniku XYZ (země X) je vykázána v rozvaze společnosti v částce xxx, což představuje více než 90 % čistých aktiv společnosti k 31. 12. 20X1. Nebyl nám dovolen přístup k vedení společnosti ani auditorům společnosti XYZ, včetně auditní dokumentace auditorů společnosti XYZ. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda byly nutné nějaké úpravy poměrného podílu společnosti na aktivech společnosti XYZ, která jsou společně ovládána, poměrného podílu společnosti na závazcích společnosti XYZ, za které jsou společně odpovědni, poměrného podílu společnosti na výnosech a nákladech roku 20X1 a základních prvků tvořících přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.

Odmítnutí výroku - příklad

Odmítnutí výroku

V důsledku významnosti skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku. Proto výrok k účetní závěrce nevyjadřujeme.

Odmítnutí výroku - příklad

Základ pro odmítnutí výroku

Nebyli jsme jmenováni auditory společnosti před 31. 12. 20X1, a proto jsme se nezúčastnili fyzické inventury zásob na začátku ani na konci roku. Nebyli jsme schopni jiným způsobem získat přiměřenou jistotu o výši těchto zásob k 31. 12. 20X0 a 31. 12. 20X1, které jsou vykázány v rozvaze v hodnotě xxx, respektive xxx. Navíc zavedení nového počítačového systému na správu pohledávek v září 20X1 vedlo k četným chybám v účtech pohledávek. K datu naší zprávy auditora vedení společnosti stále odstraňovalo nedostatky systému a provádělo opravy chyb. Nebyli jsme schopni jiným způsobem potvrdit či ověřit účty pohledávek vykázaných v rozvaze k 31. 12. 20X1 v hodnotě xxx. V důsledku těchto skutečností jsme nebyli schopni určit, zda by bylo nezbytné provést úpravy zaúčtovaných a nezaúčtovaných zásob, pohledávek a také prvků tvořících výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.

Odmítnutí výroku - příklad

Odmítnutí výroku

V důsledku významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku. Proto výrok k účetní závěrce nevyjadřujeme.

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

Auditor je povinen vyjádřit záporný výrok, pokud:

- získá dostatečné a vhodné důkazní informace a usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jednotlivě nebo kumulovaně jsou významné (materiální) a zároveň mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku

Záporný výrok - příklad

Základ pro záporný výrok

Jak je vysvětleno v bodě X přílohy, společnost nezahrnula do konsolidace účetní závěrku dceřiné společnosti XYZ nabyté v průběhu roku 20X1, neboť nebyla doposud schopna zjistit reálné hodnoty určitých významných (materiálních) aktiv a závazků dceřiné společnosti k datu akvizice. Z tohoto důvodu je investice do dceřiného podniku zaúčtována na základě nákladů na pořízení. Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví by měla být dceřiná společnost konsolidována, neboť je ovládána společností. Pokud by byla bývala společnost XYZ konsolidována, mnoho částí přiložené účetní závěrky by bylo významně (materiálně) ovlivněno. Vliv neprovedené konsolidace na účetní závěrku nebyl určen.

Záporný výrok - příklad

Záporný výrok

Podle našeho názoru, vzhledem k významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok, konsolidovaná účetní závěrka nezobrazuje věrně (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC a jejích dceřiných společností k 31. 12. 20X1 a jejich finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *jejich finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního 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