

Auditor 4/2023

Hugo a Sally se baví o problematice předchozích období

1. Odpovědnost za údaje předchozího období

Ahoj Sally. Přemýšlel jsem o tom, jak spolehlivé důkazní informace potřebujeme ohledně srovnávacích údajů v účetní závěrce.

A k čemu jsi dospěl?

Srovnávací údaje za předchozí období jsou nedílnou součástí účetní závěrky běžného období, ke které vydávám výrok. Takže by se mohlo zdát, že bych měl získat stejnou míru jistoty o údajích běžného i srovnávacího období.

Ale zdá se, že o tom pochybuješ.

Pochybuji. Nedává přece smysl, abych v rámci auditu běžného roku znovu auditoval loňský rok. Zvláště pokud byl auditován.

Ano, to opravdu není potřeba s výjimkou ověřování počátečních zůstatků dle ISA 510 pro prvoroční audity. ISA 710 říká, že jsme povinni vyhodnotit pouze to, že se srovnávací informace shodují s částkami vykázanými v předchozím období.

Takže je stačí odsouhlasit na loňskou závěrku.

Ano, ale musíme ještě vyhodnotit, zda jsou účetní pravidla použitá v obou obdobích konzistentní.

Pravda. Žádnou další povinnost sbírat důkazní informace o srovnávacích informacích tedy nemáme. Věcná správnost údajů za předchozí období byla předmětem loňského auditu a příslušné ujištění bylo obsaženo již ve výroku auditora k loňské účetní závěrce.

Přesně tak. Tobě stačí ověřit, že údaje z loňské závěrky byly správně převzaty. Tím poskytneš čtenáři letošní závěrky jistotu, že i na srovnávací údaje v letošní závěrce se může spoléhat.

To ale předpokládá, že byl loňský rok auditován. Kdyby nebyl, tak se uživatel musí tuto skutečnost dozvědět!

Správně. A proto je v takovém případě povinnost do zprávy uvést jinou skutečnost, že srovnávací údaje nebyly auditované.

Hugo a Sally se baví o problematice předchozích období

2. Zjištěná chyba ve srovnávacích údajích

Shodli jsme se, že nemám povinnost sbírat důkazní informace o věcné správnosti údajů za srovnávací období. Takže se jejich věcnou správností nemusím vůbec zabývat.

To není úplně pravda. Standardy říkají, že pokud se dozvíme o materiální nesprávnosti ve srovnávacích údajích, tak musíme reagovat.

Aha. Čili obecně nemám povinnost srovnávací údaje ověřovat, ale nemůžu ignorovat nesprávnost v těchto údajích, pokud se o ní dozvíme.

Přesně tak. A jakmile o nesprávnosti či jen možné nesprávnosti víš, pak již musíš provést dostatečné auditní procedury stejně jako u nesprávností v údajích za běžný rok.

Takže pokud by vedení takovou materiální nesprávnost neopravilo, musel bych vydat výrok s výhradou?

Ano. Pokud by se nesprávnost týkala výhradně údajů srovnávacího období, což není časté, pak je to třeba ve výroku specificky uvést.

A co když vedení nesprávnost ve srovnávacím období objeví a opraví ji? Potom jsou srovnávací údaje sice správné, ale nenavazují na loňskou závěrku.

To je pravda. Proto je nutné, aby taková oprava byla dostatečně popsána v příloze v účetní závěrce. Tak se čtenář dozví, proč se srovnávací údaje oproti předchozí závěrce liší.

Je to docela důležitá informace. Neměla by být v naší zprávě také nějak zdůrazněna?

To standardy ponechávají na našem zvážení.

Rozumím. Pokud je taková oprava dostatečně popsána v příloze a nejde o rozsáhlou záležitost, tak bych asi odstavec se zdůrazněním nedával.

Souhlasím. Ale u zásadních či rozsáhlých oprav je vhodné ho uvést.

Hugo a Sally se baví o problematice předchozích období

3. Dopad nesprávností předcházejících období na údaje běžného období

Ještě jedna věc, Hugo. Nesprávnosti ve srovnávacích obdobích mají často dopad i na údaje za běžné období.

Myslíš třeba chybějící opravnou položku v předchozím období, na kterou jsme loni dali výhradu a která nadále chybí i v běžném období?

Nejenom to. Problém je i v případě, kdy opravnou položku v běžném roce dotvořili.

Aha, tvorba takové opravné položky nepatří do výsledovky běžného roku!

Přesně tak. V takové situaci jsou špatně údaje za předchozí i běžné období.

To je pravda. A problém bude existovat dokonce ještě i o rok později. Letošní nesprávná výsledovka bude v následujícím roce prezentována ve srovnávacích údajích. Tím pádem i v následujícím roce bude v závěrečné přetrvávat nesprávnost srovnávacích údajů, jak jsme se již dříve bavili.

Ano. Materiální chyba vzniklá v jednom roce, pokud není následně opravena, povede obvykle k výhradám tři roky po sobě.

Těch problematických situací je mnohem víc a mají různá řešení, četl jsem o tom rozsáhlý článek v časopisu Auditor č. 10/2022.

Auditor 4/2023

Hugo a Sally se baví o problematice předchozích období

4. Počáteční zůstatky versus srovnávací údaje

Sally, ještě k tomu, že nemám povinnost sbírat důkazní informace o věcné správnosti údajů za srovnávací období. Pokud jsem ale nastupující auditor, tak mám přeci povinnost získat důkazní informace o správnosti počátečních zůstatků.

To je pravda. Musím získat důkazní informace buď posouzením auditní dokumentace předchozího auditora, nebo provést vlastní auditorské postupy anebo obojí. Co se ti na tom nezdá?

Není to v rozporu? Srovnávací údaje ověřovat nemusím, zatímco počáteční zůstatky ano? Vždyť srovnávací údaje v rozvaze a počáteční zůstatky jsou to samé.

Číselně často ano. Ale pořád jde o dvě různé věci. Srovnávací údaje poskytují informace o předchozím období, ty věcně ověřovat nemusím. Počáteční zůstatky jsou naopak informace týkající se běžného období, ke kterému je mojí odpovědností se vyjádřit.

Aha. Samotné počáteční zůstatky v závěrce vidět nejsou, ale úzce souvisí s výsledovkou běžného roku. Když bude rozvaha ke konci auditovaného období správná, ale počáteční zůstatky budou špatně, tak bude špatně výsledovka běžného roku.

Přesně tak. A protože musíme získat důkazní informace o výsledovce, musíme mít nevyhnutelně důkazní informace i o počátečních zůstatcích.

Auditor 4/2023

Hugo a Sally se baví o problematice předchozích období

5. Nedostatek důkazních informací o počátečních zůstatcích

Sally, chápu, že při nedostatku důkazních informací o počátečních zůstatcích musím modifikovat výrok. Standardy mluví o několika druzích modifikací a není mi jasné, kdy mám kterou použít.

ISA 510 nabízí několik variant dopadu na výrok a rozhodování ponechává na auditorovi. Nejdříve je třeba si uvědomit, že nedostatek důkazních informací, je-li omezen pouze na počáteční zůstatky, se týká vždy jen výsledovky.

Jasně. Takže musím posoudit, jak velký dopad ten nedostatek důkazních informací na ni může mít. Pokud mi chybí důkazní informace pouze k některým počátečním zůstatkům, například k zásobám, tak možný dopad případné nesprávnosti bude omezen jen na určité řádky výsledovky, například náklady na prodané zboží nebo spotřebu materiálu.

Ano. A pokud hodnota zásob není extrémně vysoká, tak dopad takové případné nesprávnosti může být sice materiální, avšak pravděpodobně nebude rozsáhlý. Pak by mohla stačit pouhá výhrada.

Rozumím. Ale pokud mi chybí důkazní informace ke všem nebo většině počátečních zůstatků, tak to může mít dopad prakticky na celou výsledovku. To bych se obvykle klonil k odmítnutí výroku, neboť jde o rozsáhlý dopad.

Přesně tak. A je tam ještě jeden aspekt. Lze vydat modifikaci výroku – výhradu či odmítnutí – formulovanou obvyklým způsobem, tedy ve vztahu k účetní závěrce jako celku. Ale v tomto speciálním případě standard umožňuje alternativu.

Myslíš výrok s výhradou, případně odmítnutí výroku pouze k výsledovce a k peněžním tokům?

Ano, a vedle toho vydat nemodifikovaný výrok bez výhrad k rozvaze.

To jsem už viděl. Výrok auditora je pak tvořen dvěma dílčími částmi. Přejde mi to pro čtenáře docela srozumitelné.

Ano. A ve standardu ISA 510 je na to i hezký příklad.