

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 320
VÝZNAMNOSŤ PRI PLÁNOVANÍ A VYKONÁVANÍ AUDITU

(Účinný pre audity finančných výkazov za obdobia,
začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1
Významnosť v kontexte auditu	2 – 6
Dátum nadobudnutia účinnosti	7
Cieľ	8
Definícia	9
Požiadavky	
Určenie významnosti a vplyv významnosti na vykonávanie pri plánovaní auditu	10 – 11
Revízia počas auditu	12 – 13
Dokumentácia	14
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Významnosť a riziko auditu	A1
Určenie významnosti a vplyv významnosti na vykonávanie pri plánovaní auditu	A2 – A13
Revízie počas auditu	A14

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“ by sa mal vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora za uplatňovanie koncepcie významnosti pri plánovaní a vykonávaní auditu finančných výkazov. ISA 450¹ vysvetľuje, ako sa koncepcia významnosti uplatňuje pri hodnotení účinku zistených nesprávností na audit a prípadných neopravených nesprávností na finančné výkazy.

Významnosť v kontexte auditu

2. Rámce finančného vykazovania často hovoria o koncepcii významnosti v kontexte zostavovania a prezentácie finančných výkazov. V súvislosti s významnosťou môžu rámce finančného vykazovania síce používať rôznu terminológiu, ale zvyčajne vysvetľujú, že:
 - nesprávnosti vrátane vynechaných súm sa považujú za významné vtedy, keď možno odôvodnene očakávať, že každá jednotlivá alebo všetky súhrnne ovplyvnia ekonomické rozhodnutia používateľov prijaté na základe finančných výkazov,
 - úsudky týkajúce sa významnosti sa robia vzhľadom na okolnosti a ovplyvňuje ich veľkosť a charakter nesprávnosti, prípadne kombinácia oboch,
 - úsudky o skutočnostiach, ktoré sú pre používateľov finančných výkazov významné, vychádzajú z kritéria potrieb bežných finančných informáciách používateľov ako skupiny.² Neberú do úvahy možný vplyv nesprávností na špecifických individuálnych používateľov, ktorí môžu mať značne odlišné potreby.
3. Takýto opis, ak sa nachádza v platnom rámci finančného vykazovania, poskytuje audítorovi referenčný rámec na určenie významnosti pre audit. Keď sa v platnom rámci finančného vykazovania nehovorí o koncepcii významnosti, audítorovi takýto referenčný rámec poskytnú charakteristiky uvedené v bode 2.
4. Určenie významnosti je vecou odborného úsudku audítora a vplýva naň spôsob, akým audítor vníma požiadavky používateľov finančných výkazov na finančné informácie. V tomto kontexte je vhodné, aby audítor predpokladal, že používatelia:
 - a) majú primerané poznatky o podnikateľskej činnosti, ekonomických aktivitách a účtovníctve a sú ochotní preštudovať si dostatočne starostlivo informácie uvedené vo finančných výkazoch,
 - b) vedia, že finančné výkazy sa zostavujú, prezentujú a auditujú na úrovni významnosti,
 - c) rozoznajú neistoty, ktoré sú prirodzene prítomné pri zisťovaní súm na základe používania odhadov, úsudkov a zohľadňovania budúcich udalostí,
 - d) na základe informácií uvedených vo finančných výkazoch robia zodpovedajúce ekonomické rozhodnutia.
5. Audítor uplatňuje koncepciu významnosti pri plánovaní a vykonávaní auditu, pri hodnotení účinku zistených nesprávností na audit a aj účinku prípadných

¹ ISA 450 „Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu“.

² Napríklad „Rámec na zostavenie a prezentáciu finančných výkazov“, ktorý v apríli 2001 prijala Rada pre medzinárodné účtovné štandardy, v prípade účtovnej jednotky orientovanej na zisk poukazuje na skutočnosť, že keďže investori spoločnosti poskytujú rizikový kapitál, poskytnuté finančné výkazy, ktoré vyhovujú ich potrebám, zväčša vyhovujú aj väčšine potrieb ostatných používateľov, ktorých finančné výkazy dokážu uspokojiť.

neopravených nesprávností na finančné výkazy, ako aj pri formulovaní názoru v správe audítora. (Pozri: odsek A1)

6. Pri plánovaní auditu si audítor vytvára úsudok o tom, aké nesprávnosti sa budú považovať za významné. Tento úsudok predstavuje základ na:
 - a) určenie charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu postupov na posúdenie rizík;
 - b) identifikáciu a posúdenie rizík významných nesprávností;
 - c) určenie charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu ďalších auditorských postupov.

Významnosť určená pri plánovaní auditu nemusí nevyhnutne predstavovať hodnotu, v porovnaní s ktorou sa budú neopravené nesprávnosti menšie než táto hodnota vždy, či už samostatne alebo súhrnne, považovať za nevýznamné. Okolnosti, s ktorými niektoré nesprávnosti súvisia, môžu spôsobiť, že ich audítor posúdi ako významné, i keď sú pod hranicou významnosti. Nie je reálne navrhnúť postupy na odhalenie všetkých nesprávností, ktoré by mohli byť významné iba z dôvodu svojho charakteru. Úvahy o charaktere potenciálnych nesprávností v zverejneniach sú však relevantné pre navrhnutie auditorských postupov na riešenie rizík významnej nesprávnosti³. Okrem toho audítor pri posudzovaní vplyvu všetkých neopravených nesprávností na finančné výkazy zvažuje nielen ich veľkosť, ale aj charakter a konkrétne okolnosti, za ktorých nesprávnosti vznikli.⁴ (pozri: odsek A2)

Dátum nadobudnutia účinnosti

7. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobie začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

Cieľ

8. Cieľom audítora je pri plánovaní a vykonávaní auditu vhodne uplatniť koncepciu významnosti.

Definícia

9. Na účely ISA je významnosťou na vykonávanie hodnota alebo hodnoty stanovené audítorom, ktoré sú nižšie, než je významnosť z hľadiska finančných výkazov ako celku, aby sa primerane znížila pravdepodobnosť, že súhrn neopravených alebo neodhalených nesprávností prevýši významnosť určenú pre finančné výkazy ako celok. Ak je to vhodné, významnosť na vykonávanie označuje aj hodnotu alebo hodnoty, ktoré audítor stanoví pod úrovňou významnosti alebo pod úrovňami pre konkrétne triedy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnení.

Požiadavky

Určenie významnosti a vplyv významnosti na vykonávanie pri plánovaní auditu

10. Pri určovaní celkovej stratégie auditu audítor určuje úroveň významnosti pre finančné výkazy ako celok. Keď za konkrétnych okolností účtovnej jednotky existujú jednotlivé druhy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia, pri ktorých by sa mohlo primerane očakávať, že nesprávnosti nedosahujúce úroveň významnosti určenú pre finančné výkazy ako celok ovplyvnia ekonomické rozhodnutia používateľov urobené na základe finančných výkazov, audítor určí aj úroveň alebo úrovne významnosti, ktoré treba uplatniť na tieto konkrétne druhy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia. (Pozri: odseky A3 až A12)

³ Pozri ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významnej nesprávnosti poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“, odseky A134 – A135.

⁴ ISA 450, odsek A21.

11. Audítor určí významnosť na vykonávanie, aby posúdil riziká významnej nesprávnosti a určil charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších auditorských postupov. (Pozri: odsek A13)

Revízia počas auditu

12. Audítor reviduje významnosť pre finančné výkazy ako celok (a keď to je vhodné, úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne druhy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia), keď v priebehu auditu získa informácie, na základe ktorých by bol býval pôvodne stanovil inú hodnotu (alebo iné hodnoty). (Pozri: odsek A14)
13. Keď audítor dospeje k záveru, že pre finančné výkazy ako celok je vhodná nižšia významnosť (a keď je to vhodné, úroveň alebo úrovne pre konkrétne druhy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia), než akú pôvodne považoval za vhodnú, určí, či treba revidovať významnosť na vykonávanie, a či sú ďalšie auditorské postupy aj napriek tomu naďalej vhodné z hľadiska charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu.

Dokumentácia

14. Audítor zahrnie do auditorskej dokumentácie tieto hodnoty a faktory zohľadnené pri ich určení:⁵
 - a) významnosť pre finančné výkazy ako celok (pozri odsek 10),
 - b) keď je to vhodné, úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne druhy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia (pozri odsek 10),
 - c) významnosť pre vykonávanie (pozri odsek 11),
 - d) všetky revízie a) až c) urobené počas auditu (pozri odseky 12 a 13).

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Významnosť a riziko auditu (pozri: odsek 5)

- A1. Pri vykonávaní auditu finančných výkazov je hlavným cieľom audítora získať primerané uistenie o tom, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti, či už následkom podvodu alebo chyby, aby audítor mohol vyjadriť názor na to, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, aby mohol predložiť správu k finančným výkazom a aby mohol komunikovať podľa požiadaviek ISA v súlade s auditorskými zisteniami.⁶ Audítor získa primerané uistenie tak, že získa dostatok vhodných auditorských dôkazov na zníženie rizika auditu na prijateľne nízku úroveň.⁷ Riziko auditu je riziko, že audítor vyjadří neprimeraný názor, keď finančné výkazy obsahujú významné nesprávnosti. Riziko auditu je funkciou rizík významných nesprávností a detekčného rizika.⁸ Významnosť a riziko auditu sa zohľadňujú počas celého auditu, no najmä:

⁵ ISA 230 „Auditorská dokumentácia“, odseky 8 až 11 a A6.

⁶ ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými auditorskými štandardmi“, odsek 11.

⁷ ISA 200, odsek 17.

⁸ ISA 200, odsek 13 písm. c).

- a) pri identifikácii a posudzovaní rizík významných nesprávností,⁹
- b) pri určovaní charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu ďalších audítorských postupov,¹⁰
- c) pri hodnotení vplyvu prípadných neopravených nesprávností na finančné výkazy¹¹ a formulovaní názoru v správe audítora.¹²

Významnosť v kontexte auditu (pozri: odsek 6)

A2. Identifikácia a posudzovanie rizík významnej nesprávnosti¹³ zahŕňa uplatnenie odborného úsudku na identifikáciu tých skupín transakcií, zostatkov účtov a zverejnení vrátane kvalitatívnych zverejnení, ktorých nesprávnosť by mohla byť významná (t. j. nesprávnosti sa vo všeobecnosti považujú za významné, pokiaľ možno dôvodne očakávať, že ovplyvnia ekonomické rozhodnutia používateľov prijaté na základe finančných výkazov ako celku). Pri úvahách, či by nesprávnosti v kvalitatívnych zverejneniach mohli byť významné, môže auditor identifikovať relevantné faktory, ako napríklad:

- okolnosti účtovnej jednotky za dané obdobie (účtovná jednotka mohla napríklad v priebehu daného obdobia uskutočniť významnú podnikovú kombináciu),
- platný rámec finančného vykazovania, vrátane jeho zmien (napríklad nový štandard finančného výkazníctva môže vyžadovať nové kvalitatívne zverejnenia, ktoré sú pre účtovnú jednotku významné),
- kvalitatívne zverejnenia, ktoré sú dôležité pre používateľov finančných výkazov z dôvodu charakteru účtovnej jednotky (napríklad pre používateľov finančných výkazov finančnej inštitúcie môže byť dôležité zverejnenie rizika likvidity).

Určenie významnosti a vplyv významnosti na vykonávanie pri plánovaní auditu

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora (pozri: odsek 10)

A3. Hlavnými používateľmi finančných výkazov účtovnej jednotky z verejného sektora zvyknú byť zákonodarné a regulačné orgány. Navyše finančné výkazy sa môžu používať na iné než ekonomické rozhodnutia. Pri audite finančných výkazov účtovnej jednotky z verejného sektora preto na určenie významnosti pre finančné výkazy ako celok (a keď to je vhodné, úrovne alebo úrovni významnosti pre konkrétne druhy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia) majú vplyv zákony, predpisy alebo iná autorita, ako aj požiadavky zákonodarcov a verejnosti na finančné informácie súvisiace s programami vo verejnom sektore.

Používanie kritérií pri stanovovaní významnosti pre finančné výkazy ako celok (pozri: odsek 10)

A4. Pri určení významnosti sa využije uplatnenie odborného úsudku. Pri stanovovaní významnosti pre finančné výkazy ako celok sa ako východisko často uplatňuje určitá percentuálna časť zvoleného kritéria. K faktorom, ktoré môžu ovplyvniť identifikáciu vhodného kritéria, patria:

⁹ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním jednotky a jej prostredia“.

¹⁰ ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“.

¹¹ ISA 450.

¹² ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“.

¹³ ISA 315 (revidované znenie), odsek 25 od audítora vyžaduje, aby identifikoval a posúdil riziko významnej nesprávnosti na úrovni finančného výkazu a na úrovni tvrdení.

- prvky finančných výkazov (napríklad aktíva, záväzky, vlastné imanie, výnosy, náklady),
 - existencia položiek, na ktoré sa zvyknú zamerať používatelia finančných výkazov konkrétnej účtovnej jednotky (napríklad pri hodnotení finančnej výkonnosti majú používatelia sklon zameriavať sa na zisk, výnosy alebo čisté aktíva),
 - charakter účtovnej jednotky, štádium, v ktorom sa účtovná jednotka nachádza v rámci svojho životného cyklu, ako aj odvetvie a ekonomické prostredie, v ktorom účtovná jednotka pôsobí,
 - štruktúra vlastníctva účtovnej jednotky a spôsob jej financovania (napríklad, či je financovaná výhradne z cudzích a nie vlastných zdrojov, používatelia môžu prikladať väčší význam aktívam a nárokom na ne, a nie príjmom účtovnej jednotky),
 - relatívna nestálosť daného kritéria.
- A5. V závislosti od okolností účtovnej jednotky môžu byť vhodnými kritériami napríklad kategórie vykazovaného zisku ako zisk pred zdanením, celkové tržby, hrubá marža a celkové náklady, celková hodnota vlastného imania alebo čistých aktív. Zisk pred zdanením z pokračujúcej činnosti sa často používa pri účtovných jednotkách orientovaných na zisk. Keď je zisk pred zdanením z pokračujúcej činnosti nestály, môžu byť vhodné iné kritériá, napríklad hrubá marža alebo celkové tržby.
- A6. K relevantným finančným údajom zvyčajne patria, v závislosti od zvoleného kritéria, finančné výsledky a finančná situácia za predchádzajúce obdobie, finančné výsledky a finančná situácia za bežné obdobie do daného dátumu, ako aj rozpočty a prognózy pre bežné obdobie, upravené o závažné zmeny, ktoré nastali v situácii účtovnej jednotky (napríklad akvizícia veľkého podniku), a závažné zmeny podmienok v odvetví alebo ekonomickom prostredí, v ktorom účtovná jednotka pôsobí. Napríklad, keď sa pre konkrétnu účtovnú jednotku ako východisko sa určí významnosť pre finančné výkazy ako celok na základe percentuálnej časti zisku pred zdanením z pokračujúcej činnosti, môže audítor na základe okolností, ktoré spôsobia mimoriadne zníženie alebo zvýšenie tohto zisku, dospieť k záveru, že významnosť pre finančné výkazy ako celok sa vhodnejšie určí pomocou hodnoty normalizovaného zisku pred zdanením z pokračujúcej činnosti na základe minulých výsledkov.
- A7. Významnosť sa vzťahuje na finančné výkazy, ku ktorým audítor vydáva správu. Keď sa finančné výkazy zostavujú za účtovné obdobie trvajúce viac než dvanásť mesiacov, prípadne menej než dvanásť mesiacov, čo môže nastať v prípade novovzniknutej účtovnej jednotky alebo pri zmene účtovného obdobia, významnosť sa vzťahuje na finančné výkazy zostavené za takéto účtovné obdobie.
- A8. Pri určovaní percentuálnej hodnoty, ktorá sa má uplatniť na zvolené kritérium, treba uplatniť profesionálny úsudok. Pre vzťah medzi percentuálnou hodnotou a zvoleným kritériom platí, že percentuálna hodnota uplatňovaná na zisk pred zdanením z pokračujúcej činnosti je zvyčajne vyššia, než percentuálna hodnota uplatňovaná na celkové tržby. Audítor môže napríklad považovať päť percent zo zisku pred zdanením z pokračujúcej činnosti za vhodnú hodnotu pre účtovnú jednotku z výrobného odvetvia orientovanú na zisk, zatiaľ čo v prípade neziskovej účtovnej jednotky môže audítor považovať za vhodnú hodnotu jedno percento z celkových tržieb alebo celkových nákladov. Za určitých okolností sa však môže za vhodnú hodnotu považovať aj vyššia alebo nižšia percentuálna hodnota.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A9. Keď účtovná jednotka neustále vykazuje z pokračujúcej činnosti minimálny zisk pred zdanením, čo môže byť v prípade spoločnosti riadenej vlastníkom, ktorý väčšinu zisku pred zdanením odčerpá vo forme svojho odmeňovania, bude zisk pred mzdovými nákladmi a zdanením zrejme vhodnejším kritériom.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora

A10. V prípade auditu účtovnej jednotky z verejného sektora môžu byť pre činnosti v rámci programu vhodnými kritériami celkové alebo čisté náklady (náklady mínus výnosy alebo výdavky mínus príjmy). Keď má účtovná jednotka v správe verejné aktíva, môžu byť vhodným kritériom aktíva.

Úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne druhy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia (pozri: odsek 10)

A11. Faktory, ktoré môžu naznačovať existenciu jedného alebo viacerých konkrétnych druhov transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnení, pri ktorých možno odôvodnene očakávať, že nesprávnosti s hodnotou nižšou, než je významnosť pre finančné výkazy ako celok budú mať vplyv na ekonomické rozhodnutia, ktoré používatelia urobia na základe finančných výkazov, zahŕňajú:

- skutočnosť, či zákon, predpis alebo iný platný rámec finančného vykazovania majú vplyv na očakávania používateľov vzhľadom na oceňovanie alebo zverejňovanie určitých položiek (napríklad transakcií so spriaznenými osobami a odmeňovanie členov manažmentu a osôb poverených spravovaním) a analýza citlivosti pre účtovné odhady reálnej hodnoty s vysokou neistotou odhadu);
- kľúčové zverejnenia týkajúce sa odvetvia, v ktorom účtovná jednotka pôsobí (napríklad v prípade farmaceutickej spoločnosti náklady na výskum a vývoj);
- skutočnosť, či sa pozornosť zameriava na konkrétny aspekt činnosti účtovnej jednotky, ktorý je samostatne zverejnený vo finančných výkazoch (napríklad zverejnenia o segmentoch alebo o významnej podnikovej kombinácii).

A12. Pri úvahách o tom, či za špecifických okolností účtovnej jednotky existujú takéto druhy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia, môže audítor považovať za užitočné oboznámiť sa s názormi a očakávaniami osôb poverených spravovaním a manažmentu.

Významnosť na vykonávanie (pozri: odsek 11)

A13. Plánovanie auditu výhradne s cieľom zistiť jednotlivé významné nesprávnosti je prehliadaním skutočnosti, že jednotlivé nevýznamné nesprávnosti môžu súhrnne spôsobiť významnú nesprávnosť finančných výkazov, a neponecháva priestor pre možné nezistené nesprávnosti. Významnosť pre vykonávanie (ktorá, podľa definície predstavuje jednu alebo viacero hodnôt) sa stanovuje s cieľom znížiť na primerane nízku úroveň pravdepodobnosť, že neopravené a neodhalené nesprávnosti vo finančných výkazoch súhrnne prevýšia významnosť pre finančné výkazy ako celok. Rovnako významnosť na vykonávanie, ktorá sa týka významnosti určenej pre konkrétny druh transakcií, zostatok účtu alebo zverejnenie, sa stanovuje s cieľom znížiť na primerane nízku úroveň pravdepodobnosť, že neopravené a nezistené nesprávnosti týkajúce sa daného konkrétneho druhu transakcií, zostatku účtu alebo zverejnenia súhrnne prevýšia úroveň významnosti pre tento konkrétny druh transakcií, zostatok účtu alebo zverejnenie. Určenie významnosti na vykonávanie nie je iba jednoduchý mechanický výpočet, pri jej určovaní treba uplatniť profesionálny úsudok. Ovplyvňujú ju audítore poznatky o účtovnej jednotke, ktoré sa aktualizujú pri vykonávaní postupov na posúdenie rizík, ako aj charakter a rozsah nesprávností

zistených počas predchádzajúcich auditov, a teda očakávania audítora týkajúce sa nesprávností v bežnom období.

Revízie počas auditu (pozri: odsek 12)

- A14. Významnosť pre finančné výkazy ako celok (a prípadne úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne druhy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia) možno bude treba revidovať v dôsledku zmeny okolností, ktorá nastane počas auditu (napríklad rozhodnutie o predaji veľkej časti účtovnej jednotky), nových informácií alebo zmeny poznatkov audítora o účtovnej jednotke a jej činnosti v dôsledku vykonania ďalších audítorských postupov. Audítor reviduje významnosť napríklad vtedy, keď sa počas auditu zdá, že skutočné finančné výsledky sa pravdepodobne významne líšia od predpokladaných finančných výsledkov ku koncu obdobia, ktoré sa pôvodne použili na určenie významnosti pre finančné výkazy ako celok.