

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 450
VYHODNOTENIE NESPRÁVNOSTÍ ZISTENÝCH POČAS AUDITU

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

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1
Dátum nadobudnutia účinnosti	2
Cieľ	3
Definície	4
Požiadavky	
Zhromažďovanie zistených nesprávností	5
Zváženie zistených nesprávností v priebehu auditu	6 – 7
Informovanie o nesprávnostiach a oprava nesprávností	8 – 9
Vyhodnotenie vplyvu neopravených nesprávností	10 – 13
Písomné vyhlásenie	14
Dokumentácia	15
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Definícia nesprávností	A1
Zhromažďovanie zistených nesprávností	A2 – A6
Zváženie zistených nesprávností v priebehu auditu	A7 – A9
Informovanie o nesprávnostiach a oprava nesprávností	A10 – A13
Vyhodnotenie vplyvu neopravených nesprávností	A14 – A28
Písomné vyhlásenia	A29
Dokumentácia	A30

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 450 „Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu“ by sa mal vykladať v spojitosti 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 vyhodnotenie vplyvu zistených nesprávností na audit a vplyvu prípadných neopravených nesprávností na finančné výkazy. ISA 700 (revidované znenie) sa zaoberá zodpovednosťou audítora dospieť pri formovaní názoru na finančné výkazy k záveru, či bolo získané primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti. Audítora záver vyžadovaný ISA 700, zohľadňuje jeho vyhodnotenie vplyvu prípadných neopravených nesprávností na finančné výkazy podľa tohto ISA.¹ ISA 320² sa zaoberá zodpovednosťou audítora za vhodné uplatňovanie pojmu významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu finančných výkazov.

Dátum nadobudnutia účinnosti

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

Cieľ

3. Cieľom audítora je vyhodnotiť:
 - a) vplyv zistených nesprávností na audit a
 - b) vplyv prípadných neopravených nesprávností na finančné výkazy.

Definície

4. Na účely ISA majú nasledujúce výrazy tento priradený význam:
 - a) nesprávnosť (*Misstatement*) – rozdiel medzi vykázanou sumou, klasifikáciou, prezentáciou alebo zverejnením položky vykázanej vo finančných výkazoch a sumou, klasifikáciou, prezentáciou alebo zverejnením, ktoré sa pre danú položku vyžadujú na to, aby bola v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Nesprávnosti môžu vyplývať z omylu alebo z podvodu. (Pozri: odsek A1)

Keď audítora vyjadruje názor na to, či sú finančné výkazy prezentované objektívne vo všetkých významných súvislostiach, alebo či poskytujú pravdivý a verný obraz, k nesprávnostiam patria aj také úpravy súm, klasifikácií, prezentácií alebo zverejnení, ktoré podľa úsudku audítora treba na to, aby boli finančné výkazy prezentované verne vo všetkých významných súvislostiach, alebo aby poskytovali pravdivý a verný obraz,

 - b) neopravené nesprávnosti (*Uncorrected misstatements*) – nesprávnosti, ktoré audítora zhromaždil počas auditu a ktoré neboli opravené.

Požiadavky

Zhromažďovanie zistených nesprávností

5. Audítora zhromaždí nesprávnosti zistené počas auditu, odlišné od tých, ktoré sú jednoznačne nepodstatné. (Pozri: odseky A2 až A6)

Zváženie zistených nesprávností v priebehu auditu

6. Audítora určí, či treba prehodnotiť celkovú stratégiu auditu a plán auditu, ak:
 - a) charakter zistených nesprávností a okolností, za akých vznikli, naznačujú, že môžu existovať ďalšie nesprávnosti, ktoré by mohli byť spolu

¹ ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“, odseky 10 a 11.

² ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“.

s nesprávnosťami nazhromaždenými počas auditu významné, alebo (pozri: odsek A7)

- b) celková suma nesprávností nazhromaždených počas auditu sa blíži k hodnote významnosti stanovenej v súlade s ISA 320. (Pozri: odsek A8)
7. Ak manažment na žiadosť audítora preskúma určitú triedu transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia a opraví zistené nesprávnosti, audítor vykoná dodatočné auditorské postupy, aby určil, či ostali nejaké nesprávnosti. (Pozri: odsek A9)

Informovanie o nesprávnostiach a oprava nesprávností

8. Audítor je povinný včas informovať členov príslušnej úrovne manažmentu o všetkých nesprávnostiach, o ktorých sa nazhromaždia údaje počas auditu, ak to nezakazuje zákon alebo predpis.³ Audítor požiada manažment, aby takéto nesprávnosti opravil. (Pozri: odseky A10 až A12)
9. Ak manažment odmietne opraviť niektoré alebo všetky nesprávnosti, o ktorých ho audítor informoval, audítor sa oboznámi s dôvodmi, prečo manažment nesprávnosti neopravil, a tieto informácie zohľadní pri hodnotení toho, či finančné výkazy ako celok obsahujú významné nesprávnosti. (Pozri: odsek A13)

Vyhodnotenie vplyvu neopravených nesprávností

10. Pred vyhodnotením vplyvu neopravených nesprávností audítor prehodnotí významnosť stanovenú v súlade s ISA 320 s cieľom uistiť sa, že je vzhľadom na skutočné finančné výsledky účtovnej jednotky aj naďalej vhodná. (Pozri: odseky A14 až A15)
11. Audítor určí, či sú neopravené nesprávnosti významné, jednotlivo alebo súhrnne. Pri tomto určovaní audítor vezme do úvahy:
 - a) veľkosť a charakter nesprávností vzhľadom na konkrétne skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia a finančné výkazy ako celok, ako aj vzhľadom na okolnosti, za akých vznikli, (pozri: odseky A16 až A22, A24 až A25)
 - b) vplyv neopravených nesprávností týkajúcich sa predchádzajúcich období na príslušné skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia a na finančné výkazy ako celok. (Pozri: odsek A23)

Informovanie osôb poverených spravovaním

12. Ak to zákon alebo predpis nezakazuje, audítor je povinný informovať osoby poverené spravovaním o neopravených nesprávnostiach a ich vplyve, či už jednotlivo alebo súhrnne, na názor v auditorskej správe⁴. Pri informovaní audítor uvedie jednotlivo každú významnú neopravenú nesprávnosť. Audítor je povinný požadovať opravu všetkých neopravených nesprávností. (Pozri: odsek A26 až A28)
13. Audítor je tiež povinný informovať osoby poverené spravovaním o vplyve neopravených nesprávností týkajúcich sa predchádzajúcich období na príslušné skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia a na finančné výkazy ako celok.

Písomné vyhlásenie

14. Audítor je povinný požiadať manažment a osoby poverené spravovaním, ak to je vhodné, o písomné vyhlásenie, v ktorom uvedú, či sú presvedčení, že vplyv neopravených nesprávností, jednotlivo alebo súhrnne, na finančné výkazy ako

³ ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, odsek 7.

⁴ Pozri poznámku pod čiarou číslo 3.

celok je nevýznamný. Prehľad takýchto položiek musí byť súčasťou, prípadne prílohou písomného vyhlásenia. (Pozri: odsek A29)

Dokumentácia

15. Audítor je povinný zahrnúť do audítorskej dokumentácie⁵ (pozri: odsek A30):
- a) sumu, v porovnaní s ktorou menšie nesprávnosti sa budú jednoznačne považovať za nepodstatné, (odsek 5.)
 - b) všetky nesprávnosti nazhromaždené počas auditu a informáciu o tom, či boli opravené, (odseky 5, 8 a 12)
 - c) záver audítora, či neopravené nesprávnosti, jednotlivo alebo súhrnne, sú významné, ako aj základ, z ktorého tento záver vyvodil. (odsek 11)

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Definícia nesprávnosti [pozri: odsek 4 písm. a)]

A1. Nesprávnosti môžu vyplývať z:

- a) nepresnosti pri zhromažďovaní alebo spracovaní údajov použitých na zostavenie finančných výkazov,
- b) vynechania sumy alebo zverejnenia, vrátane neadekvátneho alebo neúplného zverejnenia informácií, pričom tieto zverejnenia musia spĺňať ciele zverejnenia určitých rámcov finančného vykazovania,⁶
- c) nesprávneho účtovného odhadu v dôsledku prehliadnutia alebo očividne nesprávnej interpretácie faktov,
- d) úsudkov manažmentu týkajúcich sa účtovných odhadov, ktoré audítor považuje za neprimerané, prípadne z výberu a uplatňovania účtovných politík, ktoré audítor považuje za nevhodné,
- e) nevhodnej klasifikácie, zoskupenia alebo rozčlenenia informácií,
- f) v prípade finančných výkazov zostavených v súlade s rámcem finančného vykazovania vernej prezentácie z vynechania zverejnenia potrebného na to, aby finančné výkazy dosiahli vernú prezentáciu mimo zverejnení špecificky požadovaných týmto rámcem.⁷

Príklady nesprávností vyplývajúcich z podvodu sú uvedené v ISA 240.⁸

Zhromažďovanie zistených nesprávností (pozri: odsek 5)

A2. Podľa odseku 5 tohto ISA musí audítor zhromaždiť nesprávnosti zistené počas auditu, okrem tých, ktoré sú jednoznačne nepodstatné. „Jednoznačne nepodstatné“ nie je iným vyjadrením výrazu „nevýznamné“. Nesprávnosti, ktoré

⁵ ISA 230 „Audítorská dokumentácia“, odseky 8 – 11 a A6.

⁶ Napr. Medzinárodný štandard finančného výkazníctva 7 „Finančné nástroje: zverejňovanie“, odsek 42H uvádza, že „účtovná jednotka musí zverejniť akékoľvek dodatočné informácie, ktoré považuje za potrebné na splnenie cieľov zverejnenia v odseku ...“

⁷ Napr. podľa IFRS musí účtovná jednotka zabezpečiť dodatočné zverejnenia, keď splnenie niektorých špecifických požiadaviek v IFRS nedostatočné a neumožňuje používateľom pochopiť dopad konkrétnych transakcií, iných udalostí alebo podmienok na finančnú situáciu a finančné výsledky účtovnej (Medzinárodný účtovný štandard 1 „Prezentácia účtovnej závierky“ odsek 17(c)).

⁸ ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“, odseky A1 – A6.

sú jednoznačne nepodstatné, budú rádovo celkom iné (menšie) alebo úplne iného charakteru než tie, ktoré by sa považovali za významné, a budú to nesprávnosti, ktoré jednoznačne nemajú následky⁹, bez ohľadu na to, či sú brané jednotlivo alebo súhrnne a posudzované na základe veľkostných kritérií, charakteru alebo okolností. Keď existuje neistota, či je jedna alebo viacero položiek jednoznačne nepodstatných, nepovažuje sa nesprávnosť za jednoznačne nepodstatnú.

Nesprávnosti v jednotlivých výkazoch

- A3. Audítora môže určiť sumu, v porovnaní s ktorou by boli všetky nesprávnosti menšie ako táto suma jednoznačne nepodstatné, a nebolo by ich treba kumulovať, lebo audítora predpokladá, že sčítanie takýchto súm by jednoznačne nemalo významný vplyv na finančné výkazy. Nesprávnosti v sumách, ktoré presahujú určenú sumu, sa však kumulujú podľa odseku 5 tohto ISA. Okrem toho, nesprávnosti týkajúce sa súm nemusia byť jednoznačne nepodstatné, keď sa posudzujú z hľadiska kritérií charakteru alebo okolností, a ak nie sú jednoznačne nepodstatné, kumulujú sa podľa odseku 5 tohto ISA.

Nesprávnosti vo zverejneniach

- A4. Nesprávnosti vo zverejneniach môžu byť tiež jednoznačne nepodstatné bez ohľadu na to, či sú brané jednotlivo alebo súhrnne a posudzované na základe veľkostných kritérií veľkosti, charakteru alebo okolností. Nesprávnosti vo zverejneniach, ktoré nie sú jednoznačne nepodstatné, sa tiež zhromažďujú s cieľom pomôcť audítora vyhodnotiť vplyv takýchto nesprávností na príslušné zverejnenia a na finančné výkazy ako celok. V odseku A13a tohto ISA sa uvádzajú príklady, kde nesprávnosti v kvalitatívnych zverejneniach môžu byť významné.

Zhromaždenie nesprávností

- A5. Nesprávnosti podľa charakteru alebo okolností, ktoré sa kumulujú, ako sa uvádza v odsekoch A2a-A2b, nemožno sčítat, ako je možné v prípade nesprávností súm. Audítora je napriek tomu povinný, podľa odseku 11 tohto ISA, vyhodnotiť takéto nesprávnosti jednotlivo alebo súhrnne (t. j. spoločne s inými nesprávnosťami), aby určil, či sú významné.
- A6. Audítora môže pomôcť pri vyhodnocovaní vplyvov nesprávností zhromaždených počas auditu a pri informovaní manažmentu a osôb poverených spravovaním o nesprávnostiach, keď bude rozlišovať medzi faktickými nesprávnosťami, nesprávnosťami vyplývajúcimi z úsudku a predpokladanými nesprávnosťami.
- faktické nesprávnosti sú nesprávnosti, o ktorých nieto pochyb,
 - nesprávnosti vyplývajúce z úsudkov sú rozdiely vyplývajúce z úsudkov manažmentu vrátane tých, ktoré sa týkajú vykazovania, oceňovania, prezentácie a zverejnenia vo finančných výkazoch (vrátane—výberu či aplikácie účtovných politík), ktoré audítora považuje za neprimerané alebo nevhodné,
 - predpokladané (projektované) nesprávnosti predstavujú audítora najlepši odhad nesprávností v populácii a týkajú sa projekcie nesprávností zistených v audítorských vzorkách na celú populáciu, z ktorej sa vzorky vyberali. Usmernenie týkajúce sa určenia predpokladaných nesprávností a vyhodnotenia výsledkov je ustanovené v ISA 530.¹⁰

Zváženie zistených nesprávností v priebehu auditu (pozri: odseky 6 až 7)

⁹ Pozn. prekladateľa: ide o triviálne nesprávnosti.

¹⁰ ISA 530 „Výber vzorky v audite“, odseky 14 – 15.

- A7. Nesprávnosť sa nemusí vyskytovať izolovane. K dôkazom, že by mohli existovať aj ďalšie nesprávnosti, patrí napríklad prípad, keď audítor zistí, že nesprávnosť vyplynula zo zlyhania internej kontroly alebo nevhodných predpokladov či oceňovacích metód, ktoré účtovná jednotka uplatňovala v širokom meradle.
- A8. Ak sa súhrnná suma nesprávností nazhromaždených počas auditu blíží k významnosti určenej v súlade s ISA 320, môže existovať riziko, ktoré je väčšie než prijateľne nízke riziko, že možné nezistené nesprávnosti spolu so súhrnnou sumou nesprávností nazhromaždených počas auditu by mohli presiahnuť významnosť. Nezistené nesprávnosti by sa mohli vyskytovať z dôvodu existencie rizika pri výbere vzorky a rizika nevyplývajúceho z výberu vzorky.¹¹
- A9. Audítor môže od manažmentu požadovať preskúmanie určitej skupiny transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnení, aby manažment pochopil príčinu nesprávnosti, ktorú audítor zistil, vykonal postupy na zistenie sumy skutočnej nesprávnosti v skupine transakcií, zostatku účtu alebo zverejnenia a vhodne upravil finančné výkazy. Takúto požiadavku môže audítor vzniknúť napríklad na základe projekcie nesprávností zistených vo vzorke z auditu na celú populáciu, z ktorej bola vzorka vybraná.

Informovanie o nesprávnostiach a oprava nesprávností (pozri: odseky 8 až 9)

- A10. Je dôležité, aby členovia príslušnej úrovne manažmentu boli včas informovaní o nesprávnostiach, pretože im to umožní vyhodnotiť, či sú skupiny transakcií, zostatky účtov a zverejnenia nesprávne, a ak nesúhlasia, môžu o tom audítora informovať a v prípade potreby prijať opatrenia. Členovia príslušnej úrovne manažmentu sú zvyčajne členovia manažmentu zodpovední a oprávnení vyhodnotiť nesprávnosti a prijať potrebné nápravné opatrenia.
- A11. Zákon alebo predpis môžu audítorovi brániť v tom, aby manažment alebo iné osoby v účtovnej jednotke informoval o určitých nesprávnostiach. Zákony alebo predpisy môžu napríklad konkrétne zakázať informovanie alebo iné kroky, ktoré by mohli príslušnému orgánu brániť vyšetriť protiprávny čin, ktorý sa skutočne stal, prípadne podozrenie z takéhoto činu. Za určitých okolností môžu vzniknúť komplikované rozpory medzi audítorovou povinnosťou zachovávať mlčanlivosť a jeho povinnosťou informovať. V takom prípade môže audítor zvážiť, či požiada o právnu radu.
- A12. Oprava všetkých nesprávností manažmentom vrátane tých, o ktorých ho audítor informoval, umožní manažmentu viesť presné účtovné knihy a záznamy a znížiť riziko významnej nesprávnosti budúcich finančných výkazov zapríčinené kumulatívnym vplyvom nevýznamných neopravených nesprávností súvisiacich s predchádzajúcimi obdobiami.
- A13. ISA 700 (revidované znenie) od audítora vyžaduje, aby vyhodnotil, či sú vo všetkých významných súvislostiach finančné výkazy zostavené a prezentované v súlade s požiadavkami platného rámca finančného vykazovania. Súčasťou tohto vyhodnotenia je zváženie kvalitatívnych aspektov účtovných pravidiel účtovnej jednotky vrátane náznakov možnej zaujatosti v úsudkoch manažmentu,¹² ktoré môžu byť ovplyvnené audítorovým poznaním dôvodov, pre ktoré manažment opravy nespravil.

Vyhodnotenie vplyvu neopravených nesprávností (pozri: odseky 10 až 11)

- A14. Významnosť, ktorú audítor určí v súlade s ISA 320, je často založená na odhadoch finančných výsledkov účtovnej jednotky, lebo skutočné finančné výsledky ešte nemusia byť známe. Pred vyhodnotením vplyvu neopravených

¹¹ ISA 530, odsek 5 písm. c) – d).

¹² ISA 700 (revidované znenie), odsek 12.

nesprávností preto možno bude potrebné, aby audítor na základe skutočných finančných výsledkov revidoval významnosť určenú v súlade s ISA 320.

- A15. V ISA 320 sa vysvetľuje, že v priebehu auditu sa významnosť pre finančné výkazy ako celok (a keď je to vhodné, úroveň významnosti alebo úrovne významnosti pre konkrétne skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia) reviduje v prípade, keď audítor počas auditu získa informácie, na základe ktorých by na začiatku určil inú sumu (alebo iné sumy).¹³ Je teda pravdepodobné, že každá závažná revízia sa vykoná prv, než audítor vyhodnotí vplyv neopravených nesprávností. Ak je však výsledkom prehodnotenia významnosti určenej v súlade s ISA 320 (pozri odsek 10 tohto ISA) nižšia suma (alebo sumy), potom treba znovu zvážiť významnosť pre vykonávanie a vhodnosť charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu ďalších audítorských postupov, aby sa získali dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy, na ktorých sa dá založiť názor audítora.
- A16. Každá jednotlivá nesprávnosť sa zváži s cieľom vyhodnotiť jej vplyv na relevantné skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia vrátane toho, či sa neprekročila úroveň významnosti pre konkrétnu skupinu transakcií, zostatok účtu alebo zverejnenie.
- A17. Okrem toho sa zváži každá jednotlivá nesprávnosť kvalitatívneho zverejnenia s cieľom zhodnotiť jej vplyv na príslušné zverejnenie/ia, ako ako jej celkový vplyv na finančné výkazy ako celok. Rozhodnutie, či nesprávnosť/ti v kvalitatívnom zverejnení je/sú významná/é v kontexte príslušného rámca finančného vykazovania a špecifických okolností účtovnej jednotky, je záležitosťou, ktorá predstavuje použitie odborného úsudku. Príklady, kde takéto nesprávnosti môžu byť významné, zahŕňajú:
- Nesprávne alebo neúplné opisy informácií o cieľoch, politikách a procesoch riadenia kapitálu v prípade účtovných jednotiek s poisťovacími a bankovými činnosťami.
 - Vynechanie informácií o udalostiach alebo okolnostiach, ktoré viedli k strate v dôsledku znehodnotenia/zníženia hodnoty (napr. výrazný dlhodobý pokles dopytu po kove alebo komodite) v účtovnej jednotke s banskou činnosťou.
 - Nesprávny popis účtovnej zásady týkajúcej sa významnej položky vo výkaze o finančnej situácii, výkaze komplexného výsledku, výkaze zmien vlastného imania alebo vo výkaze peňažných tokov.
 - Neadekvátny opis citlivosti na výmenné kurzy v účtovnej jednotke, ktorá vykonáva medzinárodné obchodné činnosti.
- A18. Audítor posudzuje neopravené nesprávnosti v sumách a vo zverejneniach, keď určuje, či sú neopravené nesprávnosti svojím charakterom významné, ako to požaduje odsek 11 tohto štandardu. Tieto nesprávnosti možno považovať za významné buď jednotlivo alebo v spojitosti s inými nesprávnosťami. Napríklad, v závislosti od nesprávností zistených vo zverejneniach môže audítor posúdiť, či:
- (a) sú identifikované chyby trvalé alebo zásadné, alebo
 - (b) sa viaceré zistené nesprávnosti vzťahujú na tú istú záležitosť, a ak sa posudzujú kolektívne, či to môže ovplyvniť pochopenie tejto záležitosti zo strany používateľov.

Toto posudzovanie zhromaždených nesprávností je užitočné aj pri vyhodnocovaní finančných výkazov v súlade s odsekom 13(d) ISA 700

¹³ ISA 320, odsek 12.

(revidované znenie),¹⁴ podľa ktorého musí audítor posúdiť, či bola celková prezentácia finančných výkazov narušená zahrnutím informácií, ktoré nie sú relevantné, alebo ktoré zabraňujú v správnom pochopení zverejnených záležitostí.

- A19. Ak sa jednotlivá nesprávnosť posúdi ako významná, je nepravdepodobné, že by ju iné nesprávnosti mohli vykompenzovať. Napríklad pri významnom nadhodnotení tržieb budú finančné výkazy ako celok významne nesprávne aj vtedy, keď vplyv nesprávnosti na výsledok hospodárenia kompletne vykompenzujú ekvivalentne nadhodnotené náklady. Vzájomné vykompenzovanie nesprávností v rámci toho istého zostatku účtu alebo skupiny transakcií môže byť vhodné, ale riziko možnej existencie ďalších neodhalených nesprávností sa zvažuje prv, než sa dospeje k záveru,¹⁵ že vzájomná kompenzácia hoci aj nevýznamných nesprávností je vhodná.
- A20. Pri určovaní, či je klasifikačná nesprávnosť významná, treba vyhodnotiť kvalitatívne faktory, napríklad vplyv klasifikačnej nesprávnosti na dlhové alebo iné zmluvné ustanovenia, vplyv na jednotlivé položky v riadkoch alebo medzisúčty, prípadne vplyv na kľúčové ukazovatele. Za určitých okolností môže audítor dospieť k záveru, že klasifikačná nesprávnosť nie je v súvislostiach finančných výkazov ako celku významná aj napriek tomu, že je vyššia než úroveň významnosti alebo úrovne významnosti uplatnené pri posudzovaní ostatných nesprávností. Napríklad nesprávna klasifikácia medzi položkami riadkov súvahy sa v súvislosti s finančnými výkazmi ako celkom nemusí považovať za významnú, keď suma nesprávnej klasifikácie je vzhľadom na veľkosť príslušných položiek súvahy malá a táto nesprávna klasifikácia neovplyvňuje výkaz ziskov a strát ani kľúčové ukazovatele.
- A21. Okolnosti súvisiace s niektorými nesprávnosťami môžu spôsobiť, že ich audítor vyhodnotí ako významné, jednotlivito alebo keď ich berie do úvahy spolu s inými nesprávnosťami nazhromaždenými počas auditu, aj keď sú pod hranicou významnosti pre finančné výkazy ako celok. Okolnosti, ktoré môžu ovplyvniť hodnotenie, zahŕňajú mieru, do akej nesprávnosť:
- vplýva na dodržiavanie požiadaviek predpisov,
 - vplýva na dodržanie dlhových zmluvných ustanovení alebo iných zmluvných požiadaviek,
 - súvisí s nesprávnym výberom alebo uplatnením účtovnej politiky, ktorého vplyv na finančné výkazy za bežné obdobie je nevýznamný, ale je pravdepodobné, že môže mať významný vplyv na finančné výkazy za budúce obdobia,
 - maskuje zmenu ziskov alebo iné trendy, najmä v kontexte celkových ekonomických podmienok a podmienok v odvetví,
 - ovplyvňuje ukazovatele používané na vyhodnotenie finančnej situácie účtovnej jednotky, jej prevádzkových výsledkov alebo peňažných tokov,
 - ovplyvňuje informácie o segmentoch prezentované vo finančných výkazoch (napríklad závažnosť skutočnosti pre segment alebo inú časť podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky, v prípade ktorej sa zistilo, že zohráva dôležitú úlohu z hľadiska činnosti alebo ziskovosti účtovnej jednotky),

¹⁴ ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“

¹⁵ Keď audítor v rámci toho istého zostatku účtu alebo skupiny transakcií zistí niekoľkých nevýznamných nesprávností, bude zrejme musieť prehodnotiť riziko významnej nesprávnosti pre tento zostatok účtu alebo skupinu transakcií.

- ovplyvňuje zvyšovanie manažérskych odmien, napríklad tým, že zaistí splnenie požiadaviek na udelenie bonusov alebo iných stimulov,
- je dôležitá na to, aby audítor pochopil predchádzajúce známe informovanie používateľov, napríklad v súvislosti s prognózou ziskov,
- súvisí s položkami týkajúcimi sa konkrétnych osôb (napríklad toho, či externé osoby zúčastnené na transakcii sú spriaznenými osobami členov manažmentu účtovnej jednotky),
- predstavuje vynechanie informácií, ktoré platný rámec finančného vykazovania špecificky nevyžaduje, ale ktoré sú podľa úsudku audítora dôležité na to, aby používatelia pochopili finančnú situáciu, finančnú výkonnosť alebo peňažné toky účtovnej jednotky, alebo
- ovplyvňuje iné informácie, ktoré sa majú zahrnúť do výročnej správy účtovnej jednotky (napríklad informácie, ktoré treba zaradiť do časti pod názvom „Diskusia manažmentu a jeho analýza výsledkov“ alebo do časti s názvom „Prehľad prevádzkových výsledkov a finančnej situácie“), pri ktorých možno opodstatnene očakávať, že ovplyvnia ekonomické rozhodnutia používateľov finančných výkazov. ISA 720 (revidované znenie)¹⁶ sa zaoberá zodpovednosťou audítora za iné informácie.

Tieto situácie sú iba príklady; nie je pravdepodobné, že by sa všetky vyskytovali pri každom audite a tento zoznam nemusí byť nevyhnutne vyčerpávajúci. Existencia okolností ako tieto nemusí nevyhnutne viesť k záveru, že nesprávnosť je významná.

A22. ISA 240¹⁷ vysvetľuje, ako treba vzhľadom na ďalšie aspekty auditu zvážiť dôsledky nesprávnosti, ktorá je, alebo by mohla byť výsledkom podvodu, aj keď nesprávnosť svojou veľkosťou nie je v súvislosti s finančnými výkazmi významná. V závislosti od okolností, nesprávnosti vo zverejneniach by mohli indikovať podvod, a môžu napr. vyplývať z:

- nesprávnych zverejnení, ktoré vyplynuli zo zaujatosti úsudku manažmentu, alebo
- rozsiahlych duplicitných alebo neinformatívnych zverejnení, ktoré majú zabrániť správne pochopeniu záležitostí vo finančných výkazoch.

Pri posudzovaní dôsledkov nesprávností v skupinách transakcií, zostatkoch účtov a vo zverejneniach audítor uplatňuje profesionálny skepticizmus v súlade s ISA 200.¹⁸

A23. Kumulatívny efekt nevýznamných neopravených nesprávností týkajúcich sa predchádzajúcich období môže mať významný vplyv na finančné výkazy za bežné obdobie. Na vyhodnotenie vplyvu takýchto neopravených nesprávností na finančné výkazy za bežné obdobie má audítor k dispozícii rôzne prijateľné metódy. Používaním tej istej metódy sa zaistí konzistentnosť medzi jednotlivými obdobiami.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora

A24. V prípade auditu účtovnej jednotky z verejného sektora môže mať na vyhodnotenie, či je nesprávnosť významná, vplyv aj zodpovednosť audítora ohlásiť konkrétne skutočnosti vrátane napríklad podvodu, ktorá je ustanovená zákonom, predpisom alebo inou autoritou.

A25. Navyše, otázky ako napríklad verejný záujem, povinnosť zodpovedať sa, bezúhonnosť a najmä zabezpečenie účinného legislatívneho dohľadu môžu ovplyvniť posúdenie, či je niektorá položka významná svojím charakterom. Platí

¹⁶ ISA 720 (revidované znenie) „Zodpovednosť audítora za iné informácie“.

¹⁷ ISA 240, odsek 35.

¹⁸ ISA 200, odsek 15

to najmä pre položky týkajúce sa dodržiavania zákonov, predpisov alebo požiadaviek inej autority.

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním (pozri: odsek 12)

A26. Ak sa o neopravených nesprávnostiach uskutočnila komunikácia s osobou zodpovednou (osobami zodpovednými) za riadenie, a táto osoba (tieto osoby) je (sú) súčasne zodpovedná (zodpovedné) aj za spravovanie, netreba s tou istou osobou (tými istými osobami) o daných otázkach komunikovať znovu vo funkcii osoby poverenej spravovaním. Audítora sa však musí uistiť, že osoba (osoby) zodpovedná (zodpovedné) za riadenie, s ktorou (ktorými) bude komunikovať, bude (budú) primerane informovať všetky osoby, s ktorými by audítora inak komunikoval vzhľadom na ich funkciu týkajúcu sa spravovania spoločnosti.¹⁹

A27. Keď existuje veľký počet jednotlivých nevýznamných neopravených nesprávností, audítora môže informovať o ich počte a celkovom peňažnom vplyve neopravených nesprávností namiesto toho, aby informoval o podrobnostiach každej jednotlivéj neopravenéj nesprávnosti.

A28. ISA 260 (revidované znenie) od audítora vyžaduje, aby s osobami poverenými spravovaním komunikoval o písomných vyhláseniach, ktoré požaduje (pozri odsek 14 tohto ISA).²⁰ Audítora môže s osobami poverenými spravovaním prediskutovať dôvody a dôsledky neopravenia nesprávností, pričom zohľadní veľkosť a charakter nesprávnosti posudzovanej za daných okolností, ako aj možné dôsledky v súvislosti s budúcimi finančnými výkazmi.

Písomné vyhlásenia (pozri: odsek 14)

A29. Keďže zostavenie finančných výkazov vyžaduje, aby manažment a prípadne osoby poverené spravovaním upravili finančné výkazy s cieľom opraviť významné nesprávnosti, od audítora sa vyžaduje, aby si od nich vyžiadal písomné vyhlásenie o neopravených nesprávnostiach. Za určitých okolností nemusí manažment a prípadne osoby poverené spravovaním považovať určité neopravené nesprávnosti za nesprávnosti. Preto môžu do svojho písomného vyhlásenia vložiť napríklad takúto formuláciu: „Nesúhlasíme s tým, že položky ... a ... predstavujú nesprávnosti, lebo [opis dôvodov].“ Prijatie takéhoto vyhlásenia doručením však nezabavuje audítora povinnosti vytvoriť si záver na účinok neopravených nesprávností.

Dokumentácia (pozri: odsek 15)

A30. Audítorská dokumentácia o neopravených nesprávnostiach môže brať do úvahy:

- a) zohľadnenie súhrnného vplyvu neopravených nesprávností,
- b) vyhodnotenie, či prípadne došlo k prekročeniu úrovne významnosti alebo hladín významnosti pre konkrétne skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia,
- c) vyhodnotenie vplyvu neopravených nesprávností na kľúčové ukazovatele alebo trendy vývoja a dodržanie zákonov, predpisov a zmluvných požiadaviek (napríklad dlhových zmluvných ustanovení).

¹⁹ ISA 260 (revidované znenie), odsek 13.

²⁰ ISA 260 (revidované znenie), odsek 16 písm. c) bod (ii).