

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 320

MATERIALITA PŘI PLÁNOVÁNÍ A PROVÁDĚNÍ AUDITU

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící
15. prosince 2009 nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Materialita v souvislosti s auditem.....	2 – 6
Datum účinnosti	7
Cíl	8
Definice	9
Požadavky	
Určení materiality a prováděcí materiality při plánování auditu.....	10 – 11
Přehodnocení materiality v průběhu auditu	12 – 13
Dokumentace.....	14
Aplikační a vysvětlující část	
Materialita a auditorské riziko.....	A1
Určení materiality a prováděcí materiality při plánování auditu	A2 – A12
Přehodnocení materiality v průběhu auditu	A13

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 320 „Materialita při plánování a provádění auditu“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora použít koncept materiality při plánování a provádění auditu účetní závěrky. ISA 450¹ vysvětluje, jak se používá materialita při vyhodnocení dopadu zjištěných nesprávností na audit a případných neopravených nesprávností na účetní závěrku.

Materialita v souvislosti s auditem

2. Rámce účetního výkaznictví často popisují koncept materiality v souvislosti se sestavením a zobrazením účetní závěrky. Přestože mohou tyto rámce popisovat materialitu různými výrazy, obvykle ji vysvětlují takto:
 - nesprávnosti včetně opomenutí jsou považovány za materiální, jestliže je možné přiměřeně očekávat, že jednotlivě nebo v součtu ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky,
 - úsudky o materialitě jsou tvořeny v kontextu dalších okolností a jsou ovlivněny velikostí nebo povahou nesprávnosti nebo kombinací obou a
 - úsudky o záležitostech, které jsou materiální pro uživatele účetní závěrky, jsou založeny na zvážení potřeb běžných finančních informací ze strany uživatelů jako skupiny². Možný účinek nesprávností na specifické individuální uživatele, jejichž potřeby se mohou široce lišit, není brán v úvahu.
3. Taková úprava, je-li obsažena v příslušném rámci účetního výkaznictví, poskytne auditorovi referenční rámec při určení materiality pro účely auditu. Neobsahuje-li příslušný rámec úpravu konceptu materiality, použije auditor jako referenční rámec znaky uvedené v odstavci 2 .
4. Určení materiality auditorem je záležitostí odborného úsudku a je ovlivněno představou auditora o potřebách finančních informací ze strany uživatelů účetní závěrky. V této souvislosti je přiměřené, aby auditor předpokládal, že uživatelé:
 - (a) mají přiměřené znalosti o obchodních a ekonomických aktivitách a účetnictví a ochotu studovat informace v účetní závěrce s přiměřeným úsilím,
 - (b) chápou, že účetní závěrka je předkládána a auditována do úrovně materiality,
 - (c) jsou si vědomi nejistot obsažených v částkách stanovených za použití odhadů a úsudků a se zvážením budoucích událostí a
 - (d) činí přiměřená ekonomická rozhodnutí na základě informací v účetní závěrce.
5. Koncept materiality je auditorem použit jak při plánování a provádění auditu, tak při hodnocení dopadu odhalených nesprávností na audit a případných neopravených nesprávností na účetní závěrku a na formulování výroku auditora. (viz odstavec A1)

¹ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“.

² Například „Rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky“ přijatý IASB v dubnu 2001 udává, že u podnikatelsky orientované účetní jednotky platí, že pokud informace, které účetní závěrka poskytuje, splňují potřeby investorů jakožto poskytovatelů rizikového kapitálu, budou splňovat také většinu potřeb dalších uživatelů, které může účetní závěrka uspokojit.

6. Při plánování auditu auditor posuzuje nesprávnosti, které budou považovány za materiální. Toto posouzení je základem pro:
- (a) určení povahy, načasování a rozsahu postupů vyhodnocení rizik,
 - (b) identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti a
 - (c) určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů.

Materialita určená při plánování auditu nemusí nutně představovat hodnotu, pod níž jsou neopravené nesprávnosti, jednotlivě nebo v součtu, vždy považovány za nemateriální. Okolnosti související s některými nesprávnostmi mohou zapříčinit, že auditor je zhodnotí jako materiální, i když jsou pod úrovní materiality. Není proveditelné navrhnout auditorské postupy, které by odhalily všechny nesprávnosti, které by byly materiální čistě svou povahou. Nicméně zohlednění povahy potenciálních nesprávností v informacích zveřejněných v účetní závěrce je důležité pro návrh auditorských postupů reagujících na rizika materiální nesprávnosti³. Auditor při hodnocení dopadu neopravených nesprávností na účetní závěrku zvažuje nejen jejich velikost, ale také jejich povahu a konkrétní okolnosti, za kterých vznikly⁴. (viz odstavec A1a)

Datum účinnosti

7. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

8. Cílem auditora je vhodně uplatnit koncept materiality při plánování a provádění auditu.

Definice

9. Prováděcí materialita pro účely standardů ISA znamená částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je materialita pro účetní závěrku jako celek, tak, aby snížil pravděpodobnost, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí materialitu pro účetní závěrku jako celek, na přiměřeně nízkou úroveň. Je-li to relevantní, prováděcí materialita také označuje částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je materialita, pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje.

Požadavky

Určení materiality a prováděcí materiality při plánování auditu

10. Při stanovení celkové strategie auditu je auditor povinen určit materialitu pro účetní závěrku jako celek. Jestliže, při zvláštních okolnostech týkajících se účetní jednotky, je jedna nebo více určitých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů, u nichž je reálné očekávat, že nesprávnosti v hodnotě nižší, než je materialita účetní závěrky jako celku, by ovlivnily ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky, pak je auditor povinen určit úroveň

³ Viz ISA 315R „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“, odstavce A134–A135.

⁴ ISA 450, odstavec A16.

nebo úrovně materiality pro tyto určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje. (viz odstavce A2 – A11)

11. Auditor je povinen určit prováděcí materialitu pro účely vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti a určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů. (viz odstavec A12)

Přehodnocení materiality v průběhu auditu

12. Auditor je povinen přehodnotit materialitu pro účetní závěrku jako celek (a případně úroveň nebo úrovně materiality pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) v případě, že během auditu získá informaci, která by byla zapříčinila, že by byl původně určil odlišnou hodnotu.
13. Dojde-li auditor k závěru, že pro účetní závěrku jako celek (a je-li to relevantní, úroveň nebo úrovně materiality pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) je vhodná nižší materialita než ta, kterou původně určil, pak je auditor povinen určit, jestli je nutné pozměnit prováděcí materialitu a jestli povaha, načasování a rozsah dalších auditorských postupů jsou stále vhodné.

Dokumentace

14. Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést následující částky a vlivy zvažované při jejich určení⁵:
 - (a) materialitu pro účetní závěrku jako celek (viz odstavec 10),
 - (b) případně úroveň nebo úrovně materiality pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje (viz odstavec 10),
 - (c) prováděcí materialitu (viz odstavec 11) a
 - (d) jakékoli přehodnocení materiality a) – c) v průběhu auditu (viz odstavce 12 – 13).

Aplikační a vysvětlující část

Materialita v kontextu auditu (viz odstavec 6)

A1a. Auditor při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti⁶ používá odborný úsudek, aby identifikoval třídy transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje, včetně kvalitativních informací, jejichž nesprávnost by mohla být materiální (nesprávnosti se obecně považují za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé přijmou na základě účetní závěrky jako celku). Při posuzování toho, zda by nesprávnost kvalitativních informací uvedených v účetní závěrečné zprávě mohla být materiální, může auditor identifikovat například následující relevantní faktory:

⁵ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 – 11, a A6.

⁶ V souladu s odstavcem 25 ISA 315 (revidované znění) je auditor povinen identifikovat a vyhodnotit riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení.

- okolnosti relevantní pro účetní jednotku v daném období (účetní jednotka například mohla v daném období realizovat významnou podnikovou kombinaci),
- příslušný rámec účetního výkaznictví a jeho změny (nový standard účetního výkaznictví může vyžadovat zveřejnění nových kvalitativních informací, které jsou pro účetní jednotku významné),
- kvalitativní informace, které jsou vzhledem k povaze účetní jednotky důležité pro uživatele její účetní závěrky (například pro uživatele účetních závěrek finančních institucí mohou být důležité informace o riziku likvidity).

Materialita a auditorské riziko (viz odstavec 5)

A1. Při provádění auditu účetní závěrky je celkovým cílem auditora získat přiměřenou jistotu o tom, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnosti, ať už kvůli podvodu nebo chybě, což umožní auditorovi vyjádřit názor na to, jestli je účetní závěrka sestavena, ve všech materiálních ohledech, v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví; a vydat zprávu o účetní závěrce a předat informace v souladu se svými zjištěními tak, jak vyžadují standardy ISA.⁷ Auditor získá přiměřenou jistotu shromážděním dostatečných a vhodných důkazních informací ke snížení auditorského rizika na přijatelně nízkou úroveň.⁸ Auditorské riziko je riziko, že auditor vyjádří nesprávný výrok v případě, kdy účetní závěrka obsahuje materiální nesprávnosti. Auditorské riziko je funkcí rizika materiální nesprávnosti a zjišťovacího rizika⁹. Materialita a auditorské riziko jsou posuzovány po celou dobu auditu, zvláště při:

- (a) identifikaci a vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti¹⁰,
- (b) určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů¹¹ a
- (c) vyhodnocení dopadu případných neopravených nesprávností na účetní závěrku¹² a na výrok ve zprávě auditora¹³.

Určení materiality a prováděcí materiality při plánování auditu

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru (viz odstavec 10)

A2. V případě účetní jednotky veřejného sektoru jsou zákonodárci a regulační orgány často prvořadými uživateli její účetní závěrky. Navíc může být účetní závěrka podkladem i pro jiná než ekonomická rozhodnutí. Určení materiality pro účetní závěrku jako celek (a případně úroveň nebo úrovně materiality pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje) při auditu účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru je proto

⁷ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provedení auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 11.

⁸ ISA 200, odstavec 17.

⁹ ISA 200, odstavec 13 (c).

¹⁰ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“.

¹¹ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

¹² ISA 450.

¹³ ISA 700 „Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora“.

ovlivněno právními nebo jinými předpisy a potřebami finančních informací zákonodárců a veřejnosti v souvislosti s programy veřejného sektoru.

Použití veličin při určování materiality pro účetní závěrku jako celek (viz odstavec 10)

- A3. Určení materiality zahrnuje použití odborného úsudku. Jako výchozí bod při určování materiality pro účetní závěrku jako celek se často používá procento aplikované na vybranou veličinu. Faktory, které mohou ovlivnit určení vhodné veličiny, zahrnují následující:
- prvky účetní závěrky (například aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady).
 - existují-li položky, kterým mají uživatelé účetní závěrky určité účetní jednotky tendenci věnovat svou pozornost (například pro účely posouzení finanční výkonnosti mají uživatelé sklon zaměřit se na zisk, výnosy nebo čistá aktiva).
 - povahu účetní jednotky, v jaké části životního cyklu se jednotka nachází, odvětví a ekonomické prostředí, ve kterém účetní jednotka působí.
 - vlastnickou strukturu účetní jednotky a způsob jejího financování (například je-li účetní jednotka financována výlučně dluhově, a nikoli vlastním kapitálem, mohou uživatelé klást větší důraz na aktiva a nároky na ně, a nikoli na zisky účetní jednotky) a
 - relativní nestabilita veličiny.
- A4. Příklady veličin, které mohou být vhodné vzhledem ke specifikům účetní jednotky, zahrnují položky vykazované ve výkazu zisků a ztrát, jako je zisk před zdaněním, celkové výnosy, marže a celkové náklady, celkový vlastní kapitál nebo hodnota čistých aktiv. Zisk před zdaněním z pokračujících činností se často používá u podnikatelských účetních jednotek. Pokud zisk z pokračujících činností kolísá, mohou být vhodnější jiné veličiny, jako např. marže nebo celkové výnosy.
- A5. Co se týče vybraných veličin, příslušné finanční údaje zpravidla zahrnují finanční výsledky a finanční situaci předchozích období, finanční výsledky za běžné období k aktuálnímu datu a finanční situaci za běžné období k aktuálnímu datu a rozpočty nebo předpovědi pro běžné období upravené o významné události týkající se účetní jednotky (například významná podniková akvizice) a související změny podmínek v odvětví nebo ekonomickém prostředí, ve kterém účetní jednotka působí. Například, je-li jako výchozí bod pro určitou účetní jednotku stanovena materialita pro účetní závěrku jako celek procentem ze zisku před zdaněním z pokračujících činností, okolnosti, které mohou vést ke vzniku výjimečného poklesu nebo nárůstu tohoto zisku, přivedou auditora k závěru, že materialitu pro účetní závěrku jako celek je vhodnější stanovit za použití hodnoty normalizovaného zisku z pokračujících činností před zdaněním založené na výsledcích v minulých obdobích.
- A6. Materialita se vztahuje na účetní závěrku, ke které vydává auditor zprávu. Je-li účetní závěrka připravena za účetní období, které je delší nebo kratší než 12 měsíců, což může být případ nové účetní jednotky nebo změny účetního období, pak se materialita vztahuje na účetní závěrku připravenou za toto účetní období.
- A7. Určení procenta, které se použije na vybranou veličinu, vyžaduje použití odborného úsudku. Vztah mezi procentem a vybranou veličinou je takový, že procento použité na

zisk z pokračujících činností před zdaněním bude obvykle vyšší než procento použité na celkové výnosy. Například pro podnikatelskou účetní jednotku ve výrobním odvětví může auditor považovat za vhodné použít pět procent zisku před zdaněním z pokračujících činností a naproti tomu pro neziskovou účetní jednotku může auditor považovat za vhodné použít jedno procento celkových výnosů nebo celkových nákladů. Vzhledem k okolnostem však může být považováno za vhodné vyšší nebo nižší procento.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A8. Je-li zisk před zdaněním z pokračujících činností setrvale zanedbatelný, což může být případ podniku, ve kterém je vlastník zároveň manažerem a odčerpává většinu zisku před zdaněním formou odměn, může být vhodnější veličinou zisk před snížením o odměny a daně.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A9. Při auditu účetní jednotky veřejného sektoru mohou být vhodnými veličinami pro účely programu celkové náklady nebo čisté náklady (náklady minus výnosy nebo výdaje minus příjmy). Byla-li účetní jednotce veřejného sektoru svěřena do správy veřejná aktiva, pak mohou být vhodnou veličinou aktiva.

Úroveň nebo úrovně materiality pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje (viz odstavec 10)

A10. Faktory, které mohou naznačovat existenci jedné nebo více určitých skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů, pro které je přiměřeně možné očekávat, že nesprávnosti nižší hodnoty, než je materialita účetní závěrky jako celku, by ovlivnily ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky, zahrnují následující:

- zda jsou právními předpisy nebo příslušným rámcem účetního výkaznictví dotčena očekávání uživatelů ohledně ocenění nebo zveřejnění určitých položek (například transakce se spřízněnými stranami, a odměňování vedení a osob pověřených správou a řízením či analýza citlivosti účetních odhadů reálné hodnoty, s nimiž je spojena velká míra nejistoty),
- klíčové zveřejněné údaje související s odvětvím, ve kterém účetní jednotka působí, (například náklady na výzkum a vývoj u farmaceutických společností)
- zda je pozornost zaměřena na určitý aspekt podnikání účetní jednotky, který je v účetní závěrce zveřejněn samostatně (například informace o segmentech nebo o významné podnikové kombinaci).

A11. Při zvažování, zda za zvláštních okolností souvisejících s danou účetní jednotkou takové skupiny transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů existují, může auditor považovat za užitečné seznámit se s názory a očekávanými osob pověřených správou a řízením a vedením.

Prováděcí materialita (viz odstavec 11)

A12. Pokud by byl audit plánován výhradně s cílem odhalení individuálně materiálních nesprávností, byla by přehlížena skutečnost, že součet individuálně nemateriálních

nesprávností může zapříčinit, že účetní závěrka obsahuje materiální nesprávnosti, a nebyl by ponechán prostor pro možné neodhalené nesprávnosti. Prováděcí materialita (která je definována jako jedna nebo více částek) je stanovena tak, aby snížila na dostatečně nízkou úroveň pravděpodobnost, že součet neopravených a neodhalených nesprávností v účetní závěrce překročí úroveň materiality pro účetní závěrku jako celek. Podobně prováděcí materialita související s úrovní materiality určenou pro určitou skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo zveřejněný údaj je stanovena tak, aby snížila na dostatečně nízkou úroveň pravděpodobnost, že součet neopravených a neodhalených nesprávností příslušné skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje překročí úroveň materiality pro tuto skupinu transakcí, zůstatek účtu nebo zveřejněný údaj. Určení prováděcí materiality není pouze mechanickým výpočtem a zahrnuje použití odborného úsudku. Toto určení je ovlivněno porozuměním auditora účetní jednotce měnícím se během provádění postupů vyhodnocení rizik a povahou a rozsahem nesprávností odhalených v předchozích auditech, a tedy očekáváními auditora ohledně nesprávností v běžném období.

Přehodnocení materiality v průběhu auditu

A13. Materialita pro účetní závěrku jako celek (popřípadě úroveň nebo úrovně materiality pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje) může vyžadovat přehodnocení v důsledku změn v okolnostech, které nastaly během auditu (například rozhodnutí ukončit větší část podnikání účetní jednotky), nových informací nebo změny v auditorově porozumění účetní jednotce a jejím činnostem jakožto výsledku provádění dalších auditorských postupů. Například jestliže se během auditu ukáže, že skutečné finanční výsledky jsou pravděpodobně podstatně odlišné od předpokládaných finančních výsledků za dané období, které byly původně použity k určení materiality pro účetní závěrku jako celek, pak auditor tuto materialitu přehodnotí.