

ISA 570

PŘEDPOKLAD NEPŘETRŽITÉHO TRVÁNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2004 nebo po tomto datu.)*

OBSAH

	Odstavec
Úvod.....	1-2
Povinnosti vedení.....	3-8
Povinnosti auditora	9-10
Plánování auditu a vyhodnocování rizik.....	11-16
Posouzení hodnocení provedeného vedením.....	17-21
Budoucí období vedením nevyhodnocené.....	22-25
Auditorské postupy prováděné v případě zjištění událostí nebo podmínek.....	26-29
Závěry auditora a zpráva	30-38
Významné zpoždění s podpisem nebo schválením účetní závěrky.....	39
Datum účinnosti	40

Mezinárodní auditorský standard ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

* Standardy týkající se auditorského rizika ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ a ISA 500 „Důkazní informace“ daly podnět k harmonizační novele ISA 570. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu a byly začleněny do textu standardu ISA 570.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je stanovit normy upravující odpovědnost auditora při auditu účetní závěrky, a to v souvislosti s předpokladem nepřetržitého trvání účetní jednotky, použitým při sestavení účetní závěrky, včetně posouzení toho, jak vedení účetní jednotky hodnotí její schopnost nepřetržitě trvat. Standard dále poskytuje auditorovi vodítko, jak tyto normy používat.
2. **Při plánování a provádění auditorských postupů a při vyhodnocování jejich výsledků auditor posoudí, zda vedení při sestavování účetní závěrky vhodně použilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.**

Povinnosti vedení

3. Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky patří mezi základní principy používané při sestavování účetní závěrky. V souladu s tímto předpokladem se na účetní jednotku obvykle pohlíží jako na subjekt, který bude v dohledné budoucnosti pokračovat v podnikatelské činnosti a který nehodlá ani není nucen jít do likvidace, ukončit obchodování nebo hledat ochranu před věřiteli v souladu s příslušnými zákony nebo nařízeními. Aktiva a pasiva jsou tudíž zaúčtována na základě předpokladu, že účetní jednotka bude schopna v rámci své běžné podnikatelské činnosti realizovat svá aktiva a uhradit své závazky.
4. Některé rámce účetního výkaznictví obsahují výslovný požadavek¹, aby vedení účetní jednotky posoudilo její schopnost nepřetržitě trvat, a definují zásady týkající se záležitostí, jež je nutné posoudit, a informací, jež je nutné zveřejnit v souvislosti s nepřetržitým trváním účetní jednotky. Povinnost vedení účetní jednotky hodnotit její schopnost nepřetržitého trvání definuje například mezinárodní účetní standard č. 1 (novelizovaný v roce 1997) „Sestavování a zveřejňování účetní závěrky“².
5. Jiné rámce finančního výkaznictví nemusí obsahovat výslovný požadavek, aby vedení účetní jednotky zhodnotilo její schopnost nepřetržitého trvání. Avšak, protože předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je pro sestavování účetní závěrky základním principem, vedení účetní jednotky je povinno zhodnotit její schopnost

¹ Podrobné požadavky týkající se povinnosti vedení účetní jednotky hodnotit její schopnost nepřetržitého trvání a informace, které je v souvislosti s tím nutné zveřejnit v účetní závěrce, jsou stanoveny účetními předpisy, zákony nebo nařízeními.

² V IAS č. 1, „Sestavování a zveřejňování účetní závěrky“, se v odstavcích 23 a 24 uvádí: „Při přípravě účetní závěrky posuzuje vedení podniku schopnost podniku pokračovat v trvání. Účetní závěrka je připravována na konceptu předpokladu trvání podniku, pokud vedení podniku nemá v úmyslu buď podnik zlikvidovat, nebo ukončit podnikání, nebo pokud nemá jinou reálnou možnost než tak učinit. Pokud si je vedení podniku při tomto posuzování vědomo významných nejistot vztahujících se k událostem nebo podmínkám, které mohou znamenat významnou pochybnost o schopnosti podniku pokračovat podle předpokladu trvání podniku, tuto nejistotu zveřejní. Pokud účetní závěrka není připravena na předpoklad trvání podniku, tato skutečnost se zveřejní spolu se základnou, na níž je účetní závěrka připravena, a s odůvodněním, proč podnik nebere na zřetel předpoklad trvání podniku. Při posuzování toho, zda je předpoklad trvání podniku přijatelný, bere vedení podniku v úvahu všechny dostupné informace o dohledné budoucnosti, kterou by mělo být nejméně dvanáct měsíců od rozvahového dne, ale není to limitováno. Míra zvážení závisí v každém jednotlivém případě na okolnostech. Pokud je podnik ve své historii ziskový a má pohotový přístup k finančním zdrojům, pak závěr, že předpoklad trvání podniku je přijatelný, by měl být dosažitelný bez detailní analýzy. V ostatních případech vedení podniku zváží široký okruh faktorů zahrnujících současnou a očekávanou ziskovost, harmonogram splácení závazků a potenciální zdroje náhradního financování před tím, než se ubezpečí, že předpoklad trvání podniku je přijatelný.“

nepřetržitého trvání i v případě, že rámec finančního výkaznictví tento požadavek výslovně nestanoví.

6. Pokud účetní jednotka byla v minulosti zisková a má pohotový přístup k finančním zdrojům, může vedení své hodnocení provést bez podrobné analýzy.
7. Při hodnocení předpokladu nepřetržitého trvání vedení účetní jednotky v určitém okamžiku posuzuje budoucí výsledky událostí nebo podmínek, které jsou svou podstatou nejisté. Při tom jsou důležité následující faktory:
 - V obecné rovině se míra nejistoty související s výsledkem událostí nebo okolností významně zvyšuje spolu s tím, čím vzdálenější budoucnosti se posouzení výsledku událostí nebo okolností týká. Z tohoto důvodu většina rámců finančního výkaznictví, které stanoví výslovný požadavek, aby vedení hodnotilo tento předpoklad, současně také specifikuje období, po které musí vedení všechny dostupné informace brát do úvahy.
 - Veškerá hodnocení týkající se budoucnosti vycházejí z informací, jež jsou k dispozici v okamžiku hodnocení. Hodnocení, které bylo přiměřené v době, kdy bylo učiněno, může být popřeno událostmi po datu účetní závěrky.
 - Na hodnocení výsledků událostí a okolností má vliv také velikost a složitost účetní jednotky, charakter její podnikatelské činnosti a podmínky, ve kterých ji provádí, a to, do jaké míry ji ovlivňují externí faktory.
8. Níže uvádíme příklady událostí a okolností představujících podnikatelská rizika, jež mohou jednotlivě nebo v souhrnu významně zpochybnit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Tento seznam není úplný a ani existence jednoho či několika takových faktorů nemusí vždy znamenat, že existuje významná nejistota³, pokud jde o nepřetržité trvání účetní jednotky.

Finanční

- Závazky nebo krátkodobé závazky jsou vyšší než aktiva.
- Termínované cizí zdroje s blížící se splatností bez reálné vyhlídky na její prodloužení nebo na úhradu, nebo rozsáhlé použití krátkodobých cizích zdrojů na financování dlouhodobých aktiv.
- Náznaky, že věřitelé ukončí svou finanční podporu.
- Záporné provozní peněžní toky, na které ukazují minulé nebo budoucí účetní závěrky.
- Nepříznivé klíčové finanční ukazatele.
- Značné ztráty z provozní činnosti nebo významné zhoršení hodnoty aktiv používaných k tvorbě peněžních toků.
- Opožděné nebo pozastavené výplaty dividend.

³ Spojení „významná nejistota“ se v IAS č. 1 používá pro nejistotu týkající se událostí a podmínek, které mohou významně zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat a které je nutné zveřejnit v účetní závěrce. V jiných rámcích finančního výkaznictví a také v tomto standardu se spojení „významná nejistota“ používá pro obdobné okolnosti.

- Neschopnost hradit závazky vůči věřitelům ve lhůtě splatnosti.
- Neschopnost dodržovat podmínky úvěrových smluv.
- Přejít od dodavatelského úvěru k nákupu za hotové.
- Neschopnost zajistit financování nezbytného vývoje nových produktů nebo jiných nezbytných investic.

Provozní

- Ztráta klíčových členů vedení bez náhrady.
- Ztráta důležitého trhu, franšisingových smluv, licencí nebo klíčového dodavatele.
- Potíže se zaměstnanci nebo nedostatek důležitých dodávek.

Ostatní

- Nedodržení ustanovení týkajících se základního kapitálu nebo nesplnění jiných důležitých legislativních požadavků.
- Probíhající právní spory nebo správní řízení proti účetní jednotce, které mohou vyústit v nároky, jež účetní jednotka nebude schopna uspokojit.
- Změny v legislativě nebo státní politice, u kterých se předpokládá, že budou mít na účetní jednotku negativní vliv.

Důležitost těchto událostí nebo okolností může být často zmírněna jinými faktory. Například neschopnost účetní jednotky hradit v termínu splátky úvěrů může být vykompenzována úmyslem vedení zajistit dostatečné peněžní toky jiným způsobem, např. prodejem aktiv, úpravou splátkového kalendáře nebo získáním dalšího kapitálu. Podobně ztráta klíčového dodavatele může být kompenzována vhodným náhradním zdrojem dodávek.

Povinnosti auditora

9. Auditor je povinen posoudit, zda vedení účetní jednotky při sestavování účetní závěrky vhodným způsobem uplatnilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky a zda neexistuje významná nejistota, pokud jde o schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, kterou by bylo nutné zveřejnit v účetní závěrce. Auditor posoudí, zda vedení účetní jednotky při sestavování účetní závěrky vhodným způsobem uplatnilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky i v případě, že rámec finančního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky nestanoví výslovný požadavek, aby vedení účetní jednotky posoudilo její schopnost nepřetržitého trvání.
10. Auditor nemůže předvídat budoucí události nebo podmínky, v jejichž důsledku by účetní jednotka nemusela být schopna nepřetržitého trvání. Pokud tedy ve zprávě auditora není uvedena žádná informace týkající se nejistoty v souvislosti s předpokladem nepřetržitého trvání účetní jednotky, nelze to chápat jako záruku, že účetní jednotka je nepřetržitého trvání schopna.

Plánování auditu a vyhodnocování rizik

11. **Auditor při seznamování s účetní jednotkou posoudí, zda existují nějaké události nebo podmínky a související podnikatelská rizika, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.**
12. **Auditor musí při provádění auditorských postupů během auditu dávat pozor na důkazní informace týkající se událostí nebo podmínek a souvisejících podnikatelských rizik, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Pokud auditor takové události nebo podmínky zjistí, musí provést postupy definované v odstavci 26 a navíc musí posoudit, zda tyto události nebo podmínky mají vliv na jeho vyhodnocení rizika významné nesprávnosti.**
13. Auditor při vyhodnocování rizik posoudí události a podmínky související s předpokladem nepřetržitého trvání účetní jednotky, protože mu to umožní včas prodiskutovat tyto záležitosti s vedením, prověřit jeho plány a způsob řešení zjištěných problémů souvisejících se schopností účetní jednotky nepřetržitě trvat.
14. V některých případech vedení účetní jednotky provede předběžné posouzení těchto záležitostí ještě před auditorovým vyhodnocením. V takovém případě auditor prověří, zda vedení účetní jednotky nějaké události nebo okolnosti (jako např. události a okolnosti uvedené v odstavci 8) identifikovalo a jakým způsobem je hodlá řešit.
15. Pokud vedení toto předběžné posouzení zatím neprovedlo, auditor s ním projedná jeho východiska při uplatňování předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky a dotáže se, zda existují nějaké události, jako jsou ty uvedené v odstavci 8. Auditor může vedení požádat, aby s tímto vyhodnocením začalo, obzvláště v případě, že auditor již sám určité události týkající se předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky zjistil.
16. Auditor při vyhodnocování rizika významné nesprávnosti posoudí důsledky zjištěných událostí a podmínek. Existence těchto událostí a podmínek tedy může ovlivnit charakter, časový harmonogram a rozsah dalších auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika.

Posouzení hodnocení provedeného vedením

17. **Auditor posoudí vyhodnocení provedené vedením účetní jednotky, pokud jde o předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.**
18. **Auditor posuzuje stejné období, jako je období hodnocené vedením v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Pokud vedení účetní jednotky vyhodnotilo její schopnosti nepřetržitého trvání po období kratší než dvanáct měsíců od rozvahového dne, auditor vedení požádá, aby toto hodnocení rozšířilo na dvanáct měsíců od rozvahového dne.**
19. Hodnocení v souvislosti s předpokladem nepřetržitého trvání účetní jednotky, které provedlo vedení, je pro auditora při posuzování předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky klíčovým východiskem. Jak je uvedeno v odstavci 7, většina rámců účetního výkaznictví, které stanoví výslovný požadavek, aby vedení hodnotilo tento

předpoklad, současně také specifikuje období, po které musí vedení všechny dostupné informace⁴ brát do úvahy.

20. Při posuzování hodnocení provedeného vedením auditor posoudí postup, podle něž vedení postupovalo, předpoklady z nichž vycházelo, a jeho plány týkající se budoucích opatření. Auditor posoudí, zda vyhodnocení provedené vedením zohlednilo všechny relevantní informace, jež jsou auditorovi z provedených auditorských postupů známy.
21. Jak je uvedeno v odstavci 6, pokud účetní jednotka byla v minulosti zisková a má pohotový přístup k finančním zdrojům, může vedení své hodnocení provést bez podrobné analýzy. V takovém případě může auditor obvykle i závěry týkající se vhodnosti hodnocení provedeného vedením učinit, aniž by provedl podrobné postupy. Pokud však byly zjištěny události nebo podmínky, které mohou významně zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor provede další auditorské postupy, popsané v odstavci 26.

Budoucí období vedením nevyhodnocené

22. **Auditor se vedení zeptá, zda jsou mu známy události nebo podmínky a související podnikatelská rizika týkající se budoucího, vedením již nevyhodnocovaného období, které mohou významně zpochybnit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.**
23. Auditor si je vědom, že mohou existovat známé události, plánované nebo jiné, nebo okolnosti, které nastanou po uplynutí období vyhodnocovaného vedením, jež by mohly znovu nastolit otázku vhodnosti předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky použitého vedením. Auditor se může o těchto známých událostech nebo podmínkách dozvědět během plánování a provádění auditu, včetně provádění postupů týkajících se událostí po datu účetní závěrky.
24. Protože míra nejistoty související s výsledkem událostí nebo okolností je tím vyšší, čím je taková událost nebo okolnost vzdálenější, musí být signály o tom, že tyto události nebo okolnosti představují problém v souvislosti s předpokladem neomezeného trvání účetní jednotky významné, aby auditor zvažoval podniknutí dalších kroků.

Auditor může požádat vedení, aby stanovilo předpokládanou důležitost události nebo podmínky pro jeho hodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat.

25. Auditor není povinen pro identifikaci událostí nebo okolností, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky a které spadají do budoucího, vedením již nevyhodnocovaného období, používat jiné auditorské postupy než dotazování vedení. Jak je uvedeno v odstavci 18, vedení musí vyhodnotit minimálně období dvanácti měsíců od rozvahového dne.

⁴ Například IAS č. 1 definuje toto období jako období minimálně dvanácti měsíců od rozvahového dne.

Auditorské postupy prováděné v případě zjištění událostí nebo podmínek

- 26. Jestliže byly zjištěny události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor:**
- (a) Prověří plány vedení týkající se budoucích opatření, jež budou učiněna na základě jeho hodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat;**
 - (b) Provedením nezbytných auditorských postupů, zahrnujících i posouzení důsledků, jež budou mít plány vedení a další faktory snižující nejistotu, shromáždí dostatečné a vhodné důkazní informace, aby významnou nejistotu potvrdil, nebo vyvrátil; a**
 - (c) Vyžádá si písemné prohlášení vedení ohledně jeho plánů na další opatření.**
- 27. Události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, mohou být zjištěny při vyhodnocování rizik nebo během provádění dalších auditorských postupů. Proces posuzování událostí nebo okolností pokračuje paralelně s auditem. Jestliže se auditor domnívá, že některé události nebo okolnosti by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, mohou některé z těchto auditorských postupů nabýt na zvýšeném významu. Auditor se dotáže vedení na jeho plány týkající se opatření, která v budoucnu hodlá podniknout, např. na plány na prodej aktiv, vypůjčení finančních prostředků nebo restrukturalizaci úvěrů, snížení nebo odložení výdajů nebo zvýšení vlastního kapitálu. Auditor také posoudí, zda se od data, kdy vedení vyhodnocení provedlo, neobjevila nějaká další fakta nebo informace. Auditor získá dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že plány vedení jsou proveditelné a že jejich výsledek přispěje ke zlepšení situace.**
- 28. Auditorské postupy relevantní pro tyto účely zahrnují:**
- Analýzu peněžních toků, výsledku hospodaření a dalších relevantních prognóz a jejich projednání s vedením.
 - Analýzu poslední mezitímní účetní závěrky a její projednání s vedením.
 - Provedení podmínek vydaných dluhopisů a úvěrových smluv a určení toho, zda některé z nich nebyly porušeny.
 - Prostudování zápisů z jednání valné hromady, orgánů zodpovědných za správu a řízení a příslušných výborů, zda neobsahují zmínky o finančních potížích.
 - Dotazování právních zástupců účetní jednotky ohledně existence soudních sporů a žalob a na to, zda jsou vyhodnocení jejich výsledků a odhady jejich finančních dopadů, které provedlo vedení, přiměřené.
 - Potvrzení existence, zákonnosti a právní vynutitelnosti dohod, které mají zajistit novou či pokračující finanční podporu od propojených osob nebo třetích stran, a posouzení toho, zda jsou tyto osoby schopny další finanční podporu poskytovat.
 - Posouzení plánů účetní jednotky na řešení neuspokojených objednávek od odběratelů.

- Prověření událostí po rozvahovém dni a identifikace těch, které omezují nebo jiným způsobem ovlivňují schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
29. Pokud hraje při posuzování výsledku událostí nebo okolností významnou roli analýza peněžních toků, auditor zváží:
- (a) Spolehlivost informačního systému účetní jednotky, který je používán ke zpracování těchto informací; a
 - (b) Zda existuje dostatečná podpora pro předpoklady, z nichž prognóza vychází.
- Auditor také porovná:
- (c) Předpokládané finanční informace za předchozí období se skutečně dosaženými výsledky; a
 - (d) Předpokládané finanční informace za běžné období s dosud dosaženými výsledky.

Závěry auditora a zpráva

30. **Auditor na základě shromážděných důkazních informací určí, zda podle jeho názoru existuje významná nejistota, pokud jde o události nebo okolnosti, které by mohly jednotlivě nebo v souhrnu významně zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.**
31. O významnou nejistotu se jedná v případě, že míra jejího potenciálního dopadu je taková, že je podle auditorova názoru nutné v účetní závěrce zveřejnit informace o charakteru a důsledcích této nejistoty, aby účetní závěrka nebyla zavádějící.

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je správný, ale existuje významná nejistota

32. Jestliže je předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky správný, ale existuje významná nejistota, auditor zváží, zda účetní závěrka:
- (a) Dostatečným způsobem popisuje hlavní události nebo okolnosti, které vyvolávají zásadní pochybnosti o schopnosti účetní jednotky pokračovat v činnosti, a plány vedení na řešení těchto událostí nebo okolností.
 - (b) Jasně uvádí, že existuje významná nejistota, pokud jde o události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a že účetní jednotka proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům.
33. **Jestliže jsou informace zveřejněné v účetní závěrce dostatečné, auditor vydá výrok bez výhrad, ale zprávu auditora doplní o odstavec zdůrazňující významnou skutečnost, který se bude týkat významné nejistoty, jež souvisí s událostí nebo okolností, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a odkáže na bod přílohy k účetní závěrce, ve kterém jsou uvedeny skutečnosti popsané v odstavci 32. Při vyhodnocování dostatečnosti informací zveřejněných v účetní závěrce auditor**

posoudí, zda tyto informace uživatele účetní závěrky výslovně upozornují na možnost, že účetní jednotka nemusí být v rámci běžného podnikání schopna pokračovat v realizaci svých aktiv a plnění svých závazků. Níže uvádíme příklad odstavce, který auditor použije v případě, že bude informace zveřejněné v příloze k účetní závěrce považovat za dostatečné:

„Aniž bychom vydávali výrok s výhradou, upozorňujeme na bod X přílohy k účetní závěrce. Z informací v něm uvedených vyplývá, že společnost dosáhla k 31. prosinci 20X1 ztráty ve výši ZZZ a její krátkodobé závazky ke stejnému datu převýšily celková aktiva o ZZZ. Tyto skutečnosti spolu s dalšími informacemi uvedenými v bodě X ukazují na významnou nejistotu, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost nepřetržitého trvání společnosti.“

Ve výjimečném případě, např. pokud existuje několik významných nejistot, které mají na účetní závěrku důležitý dopad, může auditor místo odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost zvolit odmítnutí výroku.

34. **Jestliže informace uvedené v účetní závěrce dostatečné nejsou, auditor vydá výrok s výhradou nebo záporný výrok (ISA č. 701 „Modifikace zprávy auditora“). Ve zprávě musí být uvedeno, že existuje významná nejistota, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.** Níže uvádíme příklad odstavců, které auditor použije v případě, že vydá výrok s výhradou:

„Smlouvy o úvěrech, které má společnost uzavřeny, končí, lhůta pro úhradu nesplacené části úvěrů vyprší 19. 3. 20X1. Společnosti se nepodařilo dojednat změnu splatnosti přijatých úvěrů ani získat náhradní financování. Tato skutečnost svědčí o tom, že existuje významná nejistota, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat, a že společnost proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům. V účetní závěrce (ani v příloze k ní) není tato skutečnost uvedena.

Podle našeho názoru účetní závěrka, s výhradou týkající se neuvedení informací popisovaných v předchozím odstavci, podává věrný a poctivý obraz (nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje“) o finanční pozici společnosti k 31. 12. 20X0 a o výsledcích jejího hospodaření a peněžních tocích (výsledky jejího hospodaření a peněžní toky) za rok 20X0 v souladu s....

Níže uvádíme příklad odstavců, které auditor použije v případě, že vydá záporný výrok:

„Smlouvy o úvěrech, které společnost uzavřela, vypršely, lhůtu pro úhradu nesplacené části úvěrů měla společnost do 31. 3. 20X0. Společnosti se nepodařilo dojednat změnu splatnosti přijatých úvěrů ani získat náhradní financování a hodlá podat návrh na konkurz. Tyto skutečnosti svědčí o tom, že existuje významná nejistota, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat, a že společnost proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům. V účetní závěrce (ani v příloze k ní) není tato skutečnost uvedena.

Podle našeho názoru účetní závěrka vzhledem k neuvedení informací popisovaných v předchozím odstavci nepodává věrný a poctivý obraz (nebo „věrně nezobrazuje“) o finanční pozici společnosti k 31. 12. 20X0 ani o výsledcích jejího hospodaření a peněžních tocích (výsledky jejího hospodaření a peněžní toky) za rok 20X0 v souladu s....(a je v rozporu s...).

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není správný

35. **Jestliže účetní jednotka nebude podle auditorova názoru schopna nepřetržitého trvání, vydá auditor k účetní závěrce sestavené za předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky záporný výrok.** Jestliže auditor na základě provedených dodatečných auditorských postupů a získaných informací, týkajících se mimo jiné důsledků, které budou mít plánované kroky vedení, usoudí, že účetní jednotka není schopna nepřetržitého trvání, musí vyvodit závěr, že předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, jenž byl při sestavení účetní závěrky použit, není správný, a vydat záporný výrok.
36. Jestliže vedení účetní jednotky usoudí, že předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není pro sestavení účetní závěrky správný, musí být účetní závěrka sestavena na základě jiného věrohodného předpokladu. Jestliže auditor na základě provedených dodatečných auditorských postupů a získaných informací usoudí, že tento jiný předpoklad je správný, může vydat výrok bez výhrad, pokud jsou informace zveřejněné v účetní závěrce dostatečné, ale ve své zprávě uvede odstavec zdůrazňující významnou skutečnost, v němž uživatele účetní závěrky na tento jiný předpoklad upozorní.

Vedení není ochotno provést nebo rozšířit své hodnocení

37. **Jestliže vedení není ochotno na auditorovu žádost provést nebo rozšířit své hodnocení, auditor zváží nutnost modifikovat svou zprávu z důvodu omezení rozsahu své práce.** V některých případech, jako např. v případech popisovaných v odstavcích 15, 18 a 24, se může auditor domnívat, že je nutné požádat vedení, aby provedlo hodnocení nebo aby své hodnocení rozšířilo. Pokud vedení není ochotno tak učinit, auditor není povinen suplovat nedostatečnou analýzu provedenou vedením, a zváží vydání modifikované zprávy, protože nemusí být schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o použití předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky při sestavení účetní závěrky.
38. V některých případech může mít auditor i přes nedostatečnou analýzu provedenou vedením jistotu, že daná účetní jednotka je schopna nepřetržitého trvání. Ostatní auditorské postupy mohou být pro posouzení toho, zda vedení účetní jednotky při sestavení účetní závěrky vhodně použilo předpoklad jejího nepřetržitého trvání, dostatečné například tehdy, když účetní jednotka byla v minulosti zisková a má pohotový přístup k finančním zdrojům. V jiných případech však, pokud chybí hodnocení provedené vedením, auditor nemusí být schopen potvrdit, ani vyvrátit, zda existují události nebo podmínky, které by mohly zásadně zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, jaké plány vedení realizuje, aby tyto problémy řešilo, nebo zda existují jiné zmírňující faktory. V takovém případě auditor vydá modifikovanou zprávu, tak jak to stanoví ISA č. 701 „Modifikace zprávy auditora“.

Významné zpoždění s podpisem nebo schválením účetní závěrky

39. Pokud je podpis nebo schválení účetní závěrky vedením po rozvahovém dni významně opožděno, auditor posoudí důvody, které k tomuto zpoždění vedou. Jestliže zpoždění souvisí s událostmi nebo okolnostmi týkajícími se hodnocení toho, zda je účetní jednotka schopna nepřetržitého trvání, auditor zváží nutnost provést další auditorské postupy, definované v odstavci 26, a posoudí důsledky pro jeho závěry týkající se existence významné nejistoty, popisované v odstavci 30.

Datum účinnosti

40. Tento standard platí pro audit účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Otázka vhodnosti předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky při sestavování účetní závěrky není obvykle pro audit ústřední vlády nebo organizací z veřejného sektoru, které jsou financovány z prostředků ústřední vlády, relevantní. Jestliže však financování takové organizace není založeno na formálním ujednání nebo pokud jí ústřední vláda může financování odejmout, čímž bude její existence ohrožena, může tento standard poskytovat vhodný návod. S ohledem na postupující korporatizaci a privatizaci státních organizací budou otázky schopnosti účetní jednotky nepřetržitě existovat nabývat i ve veřejném sektoru na důležitosti.*