

ISA 700

ZPRÁVA AUDITORA O ÚPLNÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE URČENÉ K VŠEOBECNÝM ÚČELŮM¹

(Platí pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006
nebo po tomto datu.)*

OBSAH

	Odstavce
Úvod	1-3
Zpráva auditora k účetní závěrce	4-15
Základní prvky zprávy auditora u auditu provedeného v souladu s ISA...	16-57
Zpráva auditora	58-60
Zpráva auditora u auditů provedených v souladu s ISA i v souladu s auditorskými standards platnými v dané jurisdikci nebo státě	61-66
Auditorem neověřené doplňující informace uváděné spolu s ověřenou účetní závěrkou	67-71
Datum účinnosti	72

Mezinárodní auditorský standard ISA 700 „Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům“, 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.

¹ Tento standard platí pro zprávy auditora o účetní závěrce definované v odstavci 1 tohoto standardu. Standard ISA 701 „Modifikace zprávy auditora“ stanovuje normy a poskytuje vodítka v situacích, kdy musí být výrok auditora modifikován.

* Přijetí standardu ISA 700 vyvolalo harmonizační novelu ISA 200 „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“, IS 560 „Události po datu účetní závěrky“, ISA 701 „Modifikace zprávy auditora“ a ISA 800 „Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům“. Tyto harmonizační novely byly zapracovány do textu příslušných standardů.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je stanovit pravidla upravující zprávu auditora vydanou na základě ověření úplné účetní závěrky, která je určena k všeobecným účelům a sestavena v souladu s rámcem účetního výkaznictví, jehož cílem je věrné zobrazení skutečnosti, a současně poskytnout auditorovi vodítko jak tato pravidla používat. Dále tento standard specifikuje záležitosti, které auditor zohledňuje při formulování výroku auditora k účetní závěrce. Jak je blíže popsáno v ISA č. 200, „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“, „účetní závěrka určená ke všeobecným účelům“ je účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem účetního výkaznictví navrženým tak, aby splňoval běžné informační potřeby širokého spektra uživatelů².
2. Tento standard se zabývá případy, kdy auditor může vydat výrok bez výhrad a tudíž není nutné zprávu auditora modifikovat. Předpisy upravující modifikovanou zprávu auditora, která obsahuje zdůraznění významné skutečnosti, výrok s výhradou, odmítnutí výroku nebo záporný výrok, jsou definovány v ISA č. 701 „Modifikace zprávy auditora“.
3. Standard ISA č. 800 „Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely“, definuje předpisy upravující formu a obsah zprávy auditora vydané na základě auditu:
 - (a) Úplné účetní závěrky sestavené v souladu s jiným komplexním rámcem účetního výkaznictví;
 - (b) Části úplné účetní závěrky určené k všeobecným nebo zvláštním účelům, např. některého z finančních výkazů, vybraných účtů, jejich součástí nebo položek účetní závěrky;
 - (c) Plnění smluvních podmínek;
 - (d) Agregované účetní závěrky.

Zpráva auditora o účetní závěrce

4. **Zpráva auditora musí obsahovat jasně formulovaný výrok auditora k účetní závěrce.**
5. Jak se uvádí v ISA č. 200, cílem auditu účetní závěrky je, aby se auditor vyjádřil k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
6. S výjimkou případů, kdy je auditor na základě zákona nebo jiných předpisů povinen použít odlišnou formulaci, bude ve výroku auditora k úplné účetní závěrce³, která je určena k všeobecným účelům a sestavena v souladu s rámcem účetního výkaznictví, jehož cílem je věrné zobrazení skutečnosti (pro účely tohoto standardu dále jen „účetní závěrka“), uvedeno, zda účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví „podává věrný a poctivý obraz“ nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje skutečnost“. Výrazy „podává věrný a poctivý obraz“ a „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje“ jsou rovnocenné. Použití jedné z těchto formulací závisí na zákonech a jiných předpisech upravujících audit účetní závěrky v dané jurisdikci nebo na praxi v ní zavedené.

² Implementace poslední věty odstavce 3 a odstavců 37 až 49 standardu ISA 200 „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“ byla odložena do doby, kdy vstoupí v platnost ISA 800 (revidovaný a přeformulovaný) „Special Considerations – Audits of Special Purpose Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement“. Zbývající část standardu ISA 200 zůstává v platnosti pro audit účetních závěrek za období začínající 15. prosince 2005 nebo po tomto datu

³ Jak je podrobněji popsáno v odst. 35, ISA č. 200, „Cíle a obecné zásady auditu účetní závěrky“, jednotlivé složky, z nichž se úplná účetní závěrka skládá, jsou dány použitým rámcem účetního výkaznictví. V případě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví bude úplná účetní závěrka zahrnovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a přílohu, včetně popisu obecných účetních zásad.

7. V některých jurisdikcích může být zákony nebo předpisy upravujícími audit účetní závěrky předepsáno jiné znění výroku auditora, které se bude od formulací definovaných výše v odstavci 6 lišit. Auditor bude v takovém případě povinen použít zákonem stanovenou formulaci, nicméně jeho povinnosti definované v tomto standardu v souvislosti s formulováním výroku zůstávají stejné.
8. Jestliže se formulace předepsaná zákonem nebo předpisem od znění definovaného v odstavci 6 významně liší, auditor pečlivě zváží, zda existuje riziko, že by uživatelé účetní závěrky mohli jistotu (ujištění) vyplývající z auditu účetní závěrky mylně interpretovat. Ve výroku může být např. uvedeno, že auditor potvrzuje správnost částek uvedených v účetní závěrce, nikoli že se vyjadřuje k tomu, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, resp. ve všech významných ohledech věrně zobrazuje skutečnost. V takovém případě auditor posoudí, zda je možné riziko mylné interpretace snížit vhodným vysvětlením uvedeným ve zprávě auditora (viz ISA č. 701).

Príslušný rámec účetního výkaznictví

9. To, zda účetní závěrka „podává věrný a poctivý obraz“, resp. „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje skutečnost“, auditor posuzuje v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví. Jak je blíže popsáno v ISA č. 210, „Podmínky auditních zakázek“, jestliže není definován přijatelný rámec účetního výkaznictví, auditor nemá vhodná kritéria pro posouzení účetní závěrky⁴. Povinnost auditora posoudit, zda rámec účetního výkaznictví, který vedení dané účetní jednotky použilo pro sestavení účetní závěrky, je přijatelný, definuje ISA č. 200⁵.
10. U účetní závěrky spadající do působnosti tohoto standardu se – kromě zcela výjimečných případů definovaných v odstavci 15 – za přijatelný pro sestavení účetní závěrky určené ke všeobecným účelům považuje takový rámec účetního výkaznictví, který povede k věrnému zobrazení skutečnosti v ní. Rámec účetního výkaznictví nemusí přesně specifikovat jak účtovat o všech transakcích nebo případech a jaké informace o nich zveřejnit v příloze k účetní závěrce, obvykle však vymezuje dostatečně široká pravidla, která slouží jako základ pro definování a aplikaci účetních zásad, jež jsou v souladu s koncepcí, na níž je daný rámec účetního výkaznictví založen. Rámec účetního výkaznictví tak poskytuje kontext pro auditorovo hodnocení věrného zobrazení skutečnosti v účetní závěrce, včetně posouzení toho, zda je účetní závěrka sestavena a prezentována v souladu s konkrétními požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví týkajícími se konkrétních tříd transakcí, zůstatků účtů nebo informací zveřejněných v příloze v účetní závěrce.

Formulování výroku k účetní závěrce

11. **Auditor zhodnotí závěry, ke kterým došel na základě důkazních informací shromážděných pro účely formulování výroku k účetní závěrce.**
12. Při formulování výroku k účetní závěrce auditor posoudí, zda na základě důkazních informací, jež získal, existuje přiměřená jistota, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti. V rámci tohoto posuzování auditor rozhodne, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které umožňují snížit riziko významné nesprávnosti v účetní závěrce⁶ na přijatelně nízkou úroveň, a vyhodnotí důsledky zjištěných neopravených nesprávností⁷.
13. Při formulování výroku o tom, zda účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví podává věrný a poctivý obraz, resp. ve všech významných ohledech

⁴ Standard ISA 700 vedl k vydání upravujících dodatků standardu ISA 210. Implementace těchto změn byla odložena do doby, kdy vstoupí v platnost standard ISA 800 (revidovaný a přeformulovaný).

⁵ Viz poznámka č. 2.

⁶ Viz ISA č. 330, „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“.

⁷ Viz ISA č. 320, „Významnost z hlediska auditu“.

věrně zobrazuje skutečnost, auditor rovněž posuzuje, zda je účetní závěrka sestavena a prezentována v souladu s požadavky stanovenými daným rámcem účetního výkaznictví pro konkrétní třídy transakcí, zůstatky účtů nebo informace zveřejněné v příloze v účetní závěrce. Při tomto posuzování auditor zvažuje, zda v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví:

- (a) Zvolené a použité účetní zásady jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou v dané situaci vhodné;
- (b) Účetní odhady provedené vedením jsou s ohledem na dané okolnosti přiměřené;
- (c) Informace uvedené v účetní závěrce, včetně informací o použitých účetních zásadách, jsou relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné; a
- (d) Účetní závěrka obsahuje dostatek informací, aby její uživatelé mohli posoudit důsledky, které významné transakce nebo události mají na údaje uvedené v účetní závěrce, tedy v případě účetní závěrky sestavené v souladu s mezinárodními standardy finančního výkaznictví (IFRS) např. na finanční pozici účetní jednotky, její výsledky hospodaření nebo peněžní toky.

14. Při formulování výroku o tom, zda účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví podává věrný a poctivý obraz, resp. ve všech významných ohledech věrně zobrazuje skutečnost, auditor rovněž posuzuje věrné zobrazení skutečnosti v účetní závěrce. Auditor posuzuje, zda účetní závěrka po úpravách provedených vedením v souvislosti s auditem odpovídá jeho informacím o dané účetní jednotce a jejím prostředí. Dále auditor posuzuje celkovou prezentaci, strukturu a obsah účetní závěrky. Auditor rovněž posuzuje, zda účetní závěrka včetně přílohy zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který s ohledem na použitý rámec účetního výkaznictví podává věrný a poctivý obraz, resp. ve všech významných ohledech věrně zobrazuje informace sdělované prostřednictvím účetní závěrky. Analytické postupy prováděné v závěrečné fázi auditu slouží k potvrzení závěrů, k nimž auditor během auditu dospěl, a pomáhají formulovat celkové závěry ohledně věrného zobrazení skutečnosti v účetní závěrce.

Výjimečné případy, kdy důsledné uplatnění zvoleného rámce účetního výkaznictví vede k tomu, že účetní závěrka je zavádějící

15. Jak je blíže popsáno v ISA č. 210, auditor při rozhodování o tom, zda danou zakázku přijme, posuzuje také přijatelnost zvoleného rámce účetního výkaznictví⁸. Použití rámce účetního výkaznictví, který se považuje za přijatelný pro sestavení účetní závěrky určené ke všeobecným účelům, povede obvykle k věrnému zobrazení skutečnosti v ní. Nicméně ve zcela výjimečných případech může určitý požadavek definovaný rámcem účetního výkaznictví, jenž je považován pro účely sestavení účetní závěrky určené ke všeobecným účelům za přijatelný, vést k tomu, že účetní závěrka bude s ohledem na konkrétní situaci v účetní jednotce zavádějící. Některé rámce účetního výkaznictví, které se pro sestavení účetní závěrky určené k všeobecným účelům považují za přijatelné, implicitně nebo explicitně připouštějí, že je v některých zcela výjimečných případech nutné, aby se účetní závěrka od určitých požadavků daných rámcem účetního výkaznictví odchýlila, pokud má být naplněn cíl věrného zobrazení skutečnosti v ní, a specifikují, jaké informace je v takovém případě nutné v příloze k účetní závěrce zveřejnit. Jiné rámce účetního výkaznictví žádné takové informace pro tyto případy neuvádějí i přesto, že se jedná o rámce účetního výkaznictví přijatelné pro sestavení účetní závěrky určené ke všeobecným účelům. Jestliže auditor dojde v určitém případě k závěru, že dodržení konkrétního požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví by vedlo k tomu, že účetní závěrka bude zavádějící, zváží nutnost modifikovat svou zprávu. Případná modifikace zprávy auditora bude záviset na tom, jak tuto záležitost vyřeší vedení účetní jednotky v účetní závěrce, a na tom, jak tyto výjimečné případy upravuje příslušný rámec účetního výkaznictví (viz ISA č. 701).

⁸ Viz poznámka č. 4.

Základní prvky zprávy auditora u auditu provedeného v souladu s ISA⁹

16. Jednotná struktura zprávy auditora u auditu provedeného v souladu s ISA zvyšuje její důvěryhodnost na globálním trhu, protože lze snáze identifikovat audity, které byly provedeny v souladu s celosvětově uznávanými předpisy. Současně přispívá také k lepší srozumitelnosti pro uživatele i ke snadnější identifikaci případných neobvyklých okolností.
17. Jestliže je audit proveden v souladu s ISA, musí zpráva auditora obsahovat níže uvedené prvky (požadavky na ně jsou blíže specifikovány v odstavcích 18-60):
 - (a) Název;
 - (b) Příjemce;
 - (c) Úvodní odstavec;
 - (d) Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku;
 - (e) Odpovědnost auditora;
 - (f) Výrok auditora;
 - (g) Další povinnosti auditora;
 - (h) Podpis auditora;
 - (i) Datum zprávy auditora;
 - (j) Sídlo auditora.

Název

18. **Zpráva auditora musí mít název, z něhož bude jednoznačně vyplývat, že se jedná o zprávu nezávislého auditora.**
19. Pokud je přímo v názvu uvedeno, že se jedná o zprávu nezávislého auditora, např. pokud název zní „Zpráva nezávislého auditora“, je to potvrzením, že auditor splnil všechny relevantní etické požadavky týkající se nezávislosti, což zprávu auditora odlišuje od zpráv vydaných jinými subjekty.

Příjemce

20. **Příjemce zprávy auditora závisí na konkrétních okolnostech dané auditní zakázky.**
21. Komu má být zpráva auditora o účetní závěrce pro všeobecné účely adresována, je většinou upraveno zákony a jinými předpisy daného státu. Obvykle jsou příjemci takové zprávy osoby, pro které byla sestavena, tj. nejčastěji akcionáři účetní jednotky nebo osoby, které jsou pověřeny řízením účetní jednotky, jejíž účetní závěrka je předmětem auditu.

Úvodní odstavec

22. **Úvodní odstavec zprávy auditora musí vymezovat účetní jednotku, jejíž účetní závěrka je předmětem auditu, a musí v něm být uvedeno, že účetní závěrka byla ověřena auditorem. Dále úvodní odstavec musí:**
 - (a) **Uvádět názvy jednotlivých účetních výkazů, z nichž se úplná účetní závěrka**

⁹ Zprávu auditora u auditu provedeného jak v souladu s ISA, tak v souladu s auditorskými standardy platnými v dané jurisdikci nebo státě upravují odstavce 61-66.

skládá;

- (b) **Odkazovat na přílohu v účetní závěrce včetně popisu obecných účetních zásad;**
- (c) **Specifikovat datum, k němuž je účetní závěrka sestavena, a období, které zahrnuje.**

23. Tento požadavek je obvykle splněn tím, že se ve zprávě uvede, že auditor ověřil přiloženou účetní závěrku, skládající se z [uvedou se názvy jednotlivých účetních výkazů úplné účetní závěrky, které musí být ověřeny podle příslušného rámce účetního výkaznictví, k jakému datu jsou sestaveny a za jaké období], a odkáže se na přílohu, obsahující mimo jiné popis obecných účetních zásad. Pokud má auditor informaci o tom, že účetní závěrka bude součástí dokumentu obsahujícího i další informace, např. součástí výroční zprávy, může ve své zprávě, pokud to použitý formát dovoluje, uvést čísla stránek, na nichž je účetní závěrka uvedena. Tím uživateli usnadní odlišení účetní závěrky, k níž se vztahuje zpráva auditora, od ostatních částí daného dokumentu.
24. Výrok auditora se týká úplné účetní závěrky, jak je definována příslušným rámcem účetního výkaznictví. Jestliže je taková účetní závěrka sestavena v souladu s IFRS, bude zahrnovat: rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a přílohu v účetní závěrce, včetně popisu obecných účetních zásad. V některých jurisdikcích mohou být nedílnou součástí účetní závěrky také další informace.
25. Účetní jednotka může být v některých případech v souladu se zákony nebo předpisy povinna (nebo se může dobrovolně rozhodnout) předložit spolu s účetní závěrkou také doplňující informace, které daný rámec účetního výkaznictví nevyžaduje. Smyslem těchto doplňujících informací může být např. usnadnit uživateli účetní závěrky pochopení rámce účetního výkaznictví nebo blíže vysvětlit určité položky účetní závěrky. Tyto informace jsou obvykle prezentovány formou doplňujících rozpisů nebo dalších bodů přílohy. Výrok auditora může, ale nemusí tyto doplňující informace pokrývat, a proto je velice důležité, aby se auditor ujistil o tom, že doplňující informace, k nimž se jeho výrok nevztahuje, jsou jednoznačně odlišeny, jak je stanoveno v odstavcích 67-71.
26. V některých případech není doplňující informace vzhledem k jejich obsahu a způsobu prezentace možné od účetní závěrky jednoznačně odlišit. Na tyto doplňující informace se v takovém případě bude výrok auditora vztahovat. Výrok auditora se tedy bude např. vztahovat na body přílohy nebo na doplňující rozpisy, na které se odkazuje v účetních výkazech. Stejně tomu bude také v případě, že příloha vysvětluje, do jaké míry je účetní závěrka v souladu s nějakým jiným rámcem účetního výkaznictví.
27. Jestliže se v úvodním odstavci u výčtu jednotlivých složek účetní závěrky vhodným způsobem odkazuje na příslušné body přílohy, nemusí být doplňující informace, které jsou prezentovány jako nedílná součást účetní závěrky, v úvodním odstavci zprávy auditora konkrétně specifikovány.

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

28. **Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a věrné zobrazení skutečností v ní zodpovídá vedení účetní jednotky, jehož povinností je:**
- (a) **Navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontrolu nad sestavováním účetní závěrky a věrným zobrazením skutečností v ní tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou;**
 - (b) **Zvolit a uplatňovat vhodné účetní zásady;**
 - (c) **Provádět účetní odhady, které jsou s ohledem na danou situaci přiměřené.**

29. Účetní závěrka vyjadřuje stanovisko vedení účetní jednotky. To zodpovídá za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Pokud se jedná např. o účetní závěrku v souladu s IFRS, vedení účetní jednotky zodpovídá za sestavení účetní závěrky, která bude věrně zobrazovat finanční pozici účetní jednotky, výsledky jejího hospodaření a peněžní toky v souladu s IFRS. Aby vedení tuto povinnost splnilo, musí navrhnout a zavést vnitřní kontroly¹⁰, které budou významným nesprávnostem způsobeným podvodem nebo chybou předcházet nebo je budou identifikovat a odstraňovat tak, aby byla zajištěna spolehlivost účetního výkaznictví dané účetní jednotky. Při sestavování účetní závěrky musí vedení účetní jednotky uplatňovat odborný úsudek tak, aby provádělo účetní odhady, které budou s ohledem na danou situaci přiměřené, a zvolit a uplatňovat vhodné účetní zásady. Tento odborný úsudek vedení používá v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví.
30. V některých případech může být vhodné, aby auditor doplnil výčet povinností vedení, který je uveden výše v odstavci 28, o další povinnosti, jež jsou relevantní pro sestavení a prezentaci účetní závěrky v dané jurisdikci nebo s ohledem na povahu dané účetní jednotky.
31. Výraz „vedení“ se v tomto standardu používá pro osoby, které jsou zodpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. V závislosti na konkrétní legislativě daného státu mohou být vhodné jiné výrazy. V některých jurisdikcích to např. mohou být osoby odpovědné za řízení (např. členové představenstva).

Odpovědnost auditora

32. **Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že jeho úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k účetní závěrce.**
33. Fakt, že úkolem auditora je vydat na základě provedeného auditu výrok k účetní závěrce, se ve zprávě auditora staví do kontrastu k odpovědnosti vedení účetní jednotky, které je zodpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní.
34. **Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Dále zde musí být uvedeno, že tyto standardy vyžadují, aby auditor dodržoval etické normy a plánoval a prováděl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.**
35. Z informace o standardech, podle nichž auditor postupoval, se uživatel účetní závěrky dozví, zda byl audit proveden v souladu se zavedenými standardy.
36. Požadavky, jež je nutné splnit, aby byl audit proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, definuje ISA č. 200. V odstavci 14, ISA č. 200 se říká, že auditor může označit audit za provedený v souladu s mezinárodními auditorskými standardy pouze v případě, že dodrží všechny standardy, které jsou pro daný audit relevantní.
37. **Ve zprávě auditora musí být o auditu uvedeno, že:**
- (a) **Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce;**
 - (b) **Výběr auditorských postupů závisí na posouzení auditora, mimo jiné na tom, jak auditor vyhodnotí riziko významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontroly, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky a pro věrné zobrazení skutečností v ní, aby mohl navrhnout auditorské postupy, které budou v dané situaci**

¹⁰ V některých jurisdikcích může být zákony nebo jinými předpisy upravujícími povinnosti vedení stanovena rovněž zodpovědnost vedení za přiměřené účetní knihy a záznamy nebo za účetní systém. Vzhledem k tomu, že účetní knihy, záznamy i systémy jsou nedílnou součástí vnitřních kontrol (tak jak jsou definovány v ISA č. 315, „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“), nejsou v odst. 28, který vymezuje povinnosti vedení, konkrétně zmíněny.

vhodné; cílem tohoto posouzení však není, aby se auditor vyjádřil k účinnosti vnitřních kontrol účetní jednotky. V těch případech, kdy je povinností auditora kromě ověření účetní závěrky také vyjádřit výrok k účinnosti vnitřních kontrol, bude věta o tom, že cílem tohoto posouzení není, aby se auditor vyjádřil k účinnosti vnitřních kontrol účetní jednotky, vypuštěna; a

- (c) Audit zahrnuje též posouzení vhodnosti použitých účetních zásad, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením a dále posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

38. Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že podle názoru auditora jsou důkazní informace, které auditor shromáždil, dostatečné a vhodné, aby poskytovaly základ pro vyjádření výroku auditora.

Výrok auditora

39. Výrok bez výhrad vydá auditor v případě, že dojde k závěru, že účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví podává věrný a poctivý obraz, resp. ve všech významných ohledech věrně zobrazuje skutečnost.
40. Jestliže auditor vydává výrok bez výhrad, bude v odstavci jeho zprávy, jehož obsahem je výrok, uvedeno, že účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví podává věrný a poctivý obraz, resp. že ve všech významných ohledech věrně zobrazuje skutečnost (pokud je auditor na základě zákona nebo jiných předpisů povinen použít odlišnou formulaci, bude použita příslušná předepsaná formulace).
41. Pokud účetní závěrka není sestavena v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ani Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, musí být ve výroku auditora uvedeno, v jaké jurisdikci nebo státě použitý rámec účetního výkaznictví platí.
42. Ve výroku auditora musí být uvedeno, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, resp. že ve všech významných ohledech věrně zobrazuje informace, které sdělovat má (a které jsou definovány použitým rámcem účetního výkaznictví). Např. u účetní závěrky v souladu s IFRS vydá auditor výrok, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, resp. ve všech významných ohledech věrně zobrazuje finanční pozici účetní jednotky k rozvahovému dni, výsledky jejího hospodaření a peněžní toky za dané účetní období.
43. Aby byl uživatel účetní závěrky informován o tom, v jakém kontextu je výrok auditora vydáván, uvede se ve výroku auditora, na základě jakého rámce účetního výkaznictví byla daná účetní závěrka sestavena. Pokud tímto rámcem účetního výkaznictví nejsou IFRS ani Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS), uvede se ve výroku auditora, ve které jurisdikci nebo státu daný rámec účetního výkaznictví platí. Auditor definuje příslušný rámec účetního výkaznictví např. takto:
- „...v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví“ nebo
 - „...v souladu s účetními zásadami všeobecně přijímanými ve státě X...“
44. Jestliže příslušný rámec účetního výkaznictví zahrnuje také požadavky dané zákony a předpisy, auditor definuje tento rámec např. takto:
- „...v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví a v souladu se zákonem o obchodních společnostech státu X.“

Další záležitosti

45. V některých případech standardy či zákony platné v dané jurisdikci nebo praxe všeobecně přijímaná v dané jurisdikci po auditorovi vyžadují nebo mu umožňují, aby podrobněji vysvětlil své povinnosti týkající se auditu účetní závěrky nebo zprávy k ní. O těchto záležitostech může auditor informovat v samostatném odstavci, zařazeném za odstavec s výrokem auditora.

Další povinnosti auditora

46. V některých jurisdikcích může být úkolem auditora nejen vydat výrok k účetní závěrce, ale také se vyjádřit k dalším záležitostem. Auditor může být např. požádán, aby ve své zprávě zveřejnil určité skutečnosti, které během auditu účetní závěrky zjistil. Nebo může být požádán, aby provedl určité další auditorské postupy a informoval o nich ve své zprávě nebo aby vydal výrok k určitým záležitostem, např. k adekvátnosti účetních knih a záznamů. Další povinnosti auditora jsou obvykle upraveny auditorskými standardy platnými v dané jurisdikci nebo státě.
47. V některých případech příslušné standardy nebo zákony vyžadují, aby auditor informoval o těchto svých dalších povinnostech ve zprávě auditora o účetní závěrce, resp. to auditorovi umožňují. Jindy se po auditorovi vyžaduje nebo je mu umožněno, aby o těchto svých povinnostech informoval v samostatné zprávě.
48. **Jestliže auditor informuje o svých dalších povinnostech ve zprávě auditora k účetní závěrce, musí být tyto další povinnosti popsány v samostatné části zprávy auditora, která je zařazena za odstavec obsahující výrok auditora.**
49. Tyto další povinnosti jsou zařazeny do samostatné části proto, aby byly jednoznačně vymezeny a odlišeny od povinností auditora týkajících se ověření účetní závěrky a od výroku k ní.

Podpis auditora

50. **Zpráva auditora musí být podepsána.**
51. Podpisem auditora je v závislosti na právní úpravě platné v dané jurisdikci buď název auditorské firmy, nebo jméno auditora, nebo obojí. Kromě podpisu auditora je v některých jurisdikcích nutné uvádět také odborné osvědčení auditora nebo skutečnost, že auditor nebo auditorská firma byli uznáni příslušným úřadem udělujícím osvědčení.

Datum zprávy auditora

52. **Auditor datuje svou zprávu k účetní závěrce nejdříve dnem, kdy získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě formuluje svůj výrok k účetní závěrce. Součástí dostatečných a vhodných důkazních informací musí být i důkazy o tom, že daná účetní jednotka sestavila úplnou účetní závěrku a že osoby, které jsou za její sestavení zodpovědné, se k této své odpovědnosti přihlásily.**
53. Datum zprávy auditora poskytuje uživateli účetní závěrky informaci o tom, že auditor zvážil vliv událostí a transakcí, které nastaly do tohoto data a jež jsou mu známy. Povinnosti auditora týkající se událostí a transakcí, které nastanou po datu zprávy auditora, upravuje ISA č. 560, „Události po datu účetní závěrky“.
54. Vzhledem k tomu, že auditor vydává výrok k účetní závěrce, za jejíž sestavení je odpovědné vedení dané účetní jednotky, nemůže dojít k závěru, že získal dostatečné a vhodné důkazní informace, dokud nemá důkazy o tom, že byla sestavena úplná účetní závěrka a vedení dané účetní jednotky za ni převzalo zodpovědnost.
55. V některých jurisdikcích je zákonem nebo jiným předpisem definována fyzická osoba nebo orgán (např. členové představenstva), který rozhoduje o tom, že byla sestavena úplná účetní závěrka, a přesně vymezen postup schvalování účetní

závěrky. V takovém případě auditor před datováním své zprávy získá důkazní informace o tom, že příslušný schvalovací proces proběhl¹¹. V jiných jurisdikcích takový schvalovací proces není zákonem ani jiným předpisem stanoven. V takovém případě auditor s ohledem na strukturu vedení a řízení dané účetní jednotky posoudí postupy, jimiž se řídí při sestavování a finalizaci účetní závěrky, a na základě toho identifikuje fyzické osoby nebo orgány, které jsou kompetentní rozhodnout, že byla sestavena úplná účetní závěrka, včetně přílohy.

56. V některých jurisdikcích musí účetní závěrku před jejím zveřejněním schválit rovněž akcionáři. Jejich souhlas s účetní závěrkou nicméně není potřebný k tomu, aby auditor mohl dojít k závěru, že získal dostatečné a vhodné důkazní informace. Pro účely Mezinárodních auditorských standardů se za datum schválení účetní závěrky považuje neranější termín, kdy orgány zodpovědné za účetní závěrku konstatují, že byla sestavena úplná účetní závěrka.

Sídlo auditora

57. **Ve zprávě auditora musí být uvedeno místo, kde auditor vykonává svou praxi.**

Zpráva auditora

58. **Zpráva auditora musí mít písemnou formu.**
59. Za písemnou zprávu se považuje jak zpráva vydaná v tištěné, tak v elektronické podobě.
60. Níže uvádíme příklad zprávy auditora s výrokem bez výhrad, obsahující všechny složky, tak jak jsou popsány výše, a určené pro audit účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS. Příklad zprávy předpokládá, že auditor má kromě ověření účetní závěrky další povinnosti stanovené zákony daného státu.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příjemce]

Zpráva o účetní závěrce¹²

Ověřili jsme příloženou účetní závěrku společnosti ABC, tj. rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a přílohu, včetně popisu obecných účetních zásad k 31. 12. 20X1.

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Za sestavení účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a za věrné zobrazení skutečností v ní odpovídá vedení společnosti ABC. Toto vedení je mimo jiné povinno navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontroly nad sestavováním účetní závěrky a věrným zobrazením skutečností v ní tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, zvolit a uplatňovat vhodné účetní zásady a provádět účetní odhady, které jsou s ohledem na danou situaci přiměřené.

Odpovědnost auditora

Naším úkolem je vydat na základě provedení auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, aby auditor dodržoval etické normy a plánoval a prováděl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

¹¹ Ve výjimečných případech zákon nebo jiný předpis definuje rovněž termín, kdy se předpokládá, že bude audit dokončen.

¹² Podtitulek „Zpráva o účetní závěrce“ bude relevantní pouze v případě, že bude ve zprávě auditora současně uveden také druhý podtitulek, tj. „Zpráva o jiných požadavcích stanovených zákony nebo předpisy“.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na posouzení auditora, mimo jiné na tom, jak auditor vyhodnotí riziko významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontroly, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky a pro věrné zobrazení skutečností v ní, aby mohl navrhnout auditorské postupy, které budou v dané situaci vhodné. Cílem tohoto posouzení však není, aby se auditor vyjádřil k účinnosti vnitřních kontrol účetní jednotky.¹³ Audit zahrnuje též posouzení vhodnosti použitých účetních zásad, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením a dále posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, jsou dostatečné a vhodné, aby poskytovaly přiměřený základ pro vyjádření výroku auditora.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz *(nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje“)* finanční pozici společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a výsledků jejího hospodaření a peněžních toků *(výsledky jejího hospodaření a peněžní toky)* za rok 20X1 v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených zákony nebo předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se budou lišit v závislosti na konkrétní povaze jeho dalších povinností.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy) auditora]

[Sídlo auditora]

Zpráva auditora u auditů provedených v souladu s ISA i v souladu s auditorskými standardy platnými v dané jurisdikci nebo zemi

61. Auditor může provést audit v souladu s ISA i v souladu s auditorskými standardy platnými v dané jurisdikci nebo zemi (pro účely tohoto standardu používáme výraz „národní auditorské standardy“).
62. **Ve zprávě auditora je možné audit označit za provedený v souladu s mezinárodními auditorskými standardy pouze v případě, že auditor postupoval v souladu se všemi standardy, které jsou pro daný audit relevantní.**
63. Auditor je oprávněn audit označit jako audit, který byl proveden jak v souladu s ISA, tak v souladu s příslušnými národními auditorskými standardy, pouze v případě, že dodržel všechny ISA relevantní pro daný audit a provedl všechny další auditorské postupy, které jsou vyžadovány příslušnými standardy platnými v dané jurisdikci nebo státě. Odkazovat současně na ISA i národní auditorské standardy není správné v případech, kdy jsou požadavky dané ISA a národními standardy v rozporu a tento rozpor má v daném konkrétním případě vliv na výrok auditora nebo na uvedení odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost. Některé národní auditorské standardy auditorovi např. zakazují zahrnout do zprávy odstavec zdůrazňující významnou skutečnost, jestliže chce auditor upozornit na to, že účetní jednotka má problém s nepřetržitým trváním. Naproti tomu v souladu s ISA č. 701 je auditor v takovém případě povinen modifikovat svou zprávu doplněním odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost. Pokud existuje mezi standardy takovýto rozpor, bude zpráva auditora odkazovat pouze na ty auditorské

¹³ Jestliže je úkolem auditora kromě auditu účetní závěrky rovněž vyjádřit názor na účinnost vnitřních kontrol, bude věta „Cílem tohoto posouzení však není, aby se auditor vyjádřil k účinnosti vnitřních kontrol účetní jednotky.“ vypuštěna.

standards (buď ISA, nebo příslušné národní auditorské standardy), v souladu s nimiž auditor při provádění auditu postupoval.

64. Jestliže zpráva auditora odkazuje jak na mezinárodní auditorské standardy, tak na auditorské standardy platné v dané jurisdikci nebo zemi, musí specifikovat, ve které jurisdikci nebo zemi jsou tyto standardy platné.
65. Jestliže auditor vyhotoví zprávu auditora ve formátu nebo znění, které je stanoveno zákonem, předpisem nebo auditorskými standardy platnými v dané jurisdikci nebo zemi, lze ve zprávě auditora uvést, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a auditorskými standardy platnými v dané jurisdikci nebo zemi pouze v případě, že zpráva auditora obsahuje minimálně následující složky:
- (a) Název;
 - (b) Příjemce relevantního pro daný typ zakázky;
 - (c) Úvodní odstavec vymezující účetní závěrku, která je předmětem auditu;
 - (d) Vymezení odpovědnosti vedení účetní jednotky za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní;
 - (e) Definování odpovědnosti auditora vyjádřit názor na účetní závěrku a vymezení rozsahu auditu včetně:
 - (i) Odkazu na mezinárodní auditorské standardy a na auditorské standardy platné v dané jurisdikci nebo zemi, a
 - (ii) Popisu prací, které auditor během auditu provedl.
 - (f) Odstavec obsahující výrok auditora k účetní závěrce¹⁴ a odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví, z něhož účetní jednotka při sestavení účetní závěrky vycházela (pokud nebyly použity Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nebo Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, uvede se také stát, ze kterého rámec účetního výkaznictví pochází);
 - (g) Podpis auditora;
 - (h) Datum zprávy auditora;
 - (i) Sídlo auditora.
66. Auditor může být v souladu se zákony nebo předpisy daného státu povinen použít ve zprávě auditora formát nebo znění, jež se liší od formátu nebo znění předepsaného ISA. Jestliže se rozdíly týkají pouze formátu nebo znění zprávy auditora, má se za to, že auditor splnil požadavky stanovené ISA, pokud zpráva auditora obsahuje minimálně všechny složky definované v odstavci 65, a to i v případě, že jsou použity formát a znění stanovené zákony a předpisy daného státu. Pokud požadavky platné v daném státě nejsou s ISA v rozporu, použije auditor ve své zprávě formát a znění specifikované v tomto standardu, aby uživatelům zprávy bylo na první pohled patrné, že se jedná o zprávu auditora o auditu provedeném v souladu s ISA.

Auditorem neověřené doplňující informace uváděné spolu s ověřenou účetní závěrkou

67. Auditor se musí ujistit o tom, že veškeré doplňující informace prezentované společně s účetní závěrkou, na které se výrok auditora nevztahuje, jsou od auditorem ověřené účetní závěrky jasně odlišeny.

¹⁴ Okolnosti, kdy je zprávu auditora nutné modifikovat, upravuje ISA č. 701, „Modifikace zprávy auditora“. V některých případech auditor nebude schopen vydat výrok k účetní závěrce, protože dopady týkající se omezení rozsahu auditu budou natolik významné, že auditor nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace. V takovém případě auditor výrok odmítne vydat.

68. Jak je uvedeno v odstavcích 25 a 26, účetní jednotka může být v některých případech povinna, nebo se její vedení může rozhodnout, předložit spolu s účetní závěrkou také doplňující informace. Jestliže doplňující informace není možné vzhledem k jejich obsahu a způsobu prezentace od účetní závěrky jednoznačně odlišit, bude se výrok auditora vztahovat i na tyto doplňující informace. Mohou však nastat i případy, kdy zákony ani jiné předpisy nepožadují, aby byly doplňující informace auditorem ověřeny, a ani vedení auditora nepožádá, aby doplňující informace do svého ověření účetní závěrky zahrnul. Jestliže doplňující informace nebudou auditorem ověřeny, auditor posoudí, zda jím neověřené informace nejsou prezentovány způsobem, který by mohl být interpretován v tom smyslu, že se výrok auditora vztahuje i na tyto informace, a pokud tomu tak je, požádá vedení účetní jednotky, aby způsob prezentace těchto informací změnilo. Auditor např. posoudí, zda nejsou neověřené informace prezentovány ve spojitosti s účetní závěrkou a jinými auditorem ověřenými doplňujícími informacemi a zda jsou jasně označeny jako „auditorem neověřené“. Jestliže hranice mezi ověřenými a neověřenými informacemi není dostatečně zřejmá, vyzve auditor vedení účetní jednotky, aby odstranilo veškeré vzájemné odkazy mezi účetní závěrkou a jím neověřenými doplňujícími rozpisy nebo souvisejícími body přílohy. Problémem jsou také auditorem neověřené body přílohy, jež jsou uvedeny společně s auditorem ověřenými body, protože hrozí, že budou mylně považovány za ověřené. Proto auditor vyzve účetní jednotku, aby jím neověřené informace vyčlenila z účetní závěrky, resp. pokud to v dané situaci není možné, aby alespoň všechny neověřené body přílohy zařadila až na závěr přílohy k účetní závěrce a jasně je označila jako auditorem neověřené.
69. Jak je uvedeno v odstavci 23, pokud má auditor informaci o tom, že účetní závěrka bude součástí dokumentu obsahujícího i další informace, může ve své zprávě, pokud to použitý formát umožňuje, uvést čísla stránek, na nichž je auditorem ověřená účetní závěrka uvedena. Tím uživateli usnadní odlišení účetní závěrky, k níž se vztahuje výrok auditora, od ostatních částí daného dokumentu.
70. **Jestliže auditor dojde k závěru, že způsob, jímž účetní jednotka prezentuje neověřené doplňující informace, je dostatečně neodlišuje od auditorem ověřené účetní závěrky, vysvětlí ve své zprávě, že tyto informace nejsou ověřeny.**
71. Skutečnost, že doplňující informace nejsou ověřeny, auditora nezavazuje povinnosti se s těmito informacemi seznámit a zjistit případný významný nesoulad s jím ověřenou účetní závěrkou. Povinnosti auditora týkající se jím neověřených doplňujících informací jsou obdobné jako povinnosti definované v ISA č. 720, „Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“.

Datum účinnosti

72. Tento standard platí pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006 nebo po tomto datu.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Jestliže je tento standard aplikován na subjekty z veřejného sektoru, je nutné některé výrazy, jako např. „partner zodpovědný za zakázku“ či „společnost“, nahradit ekvivalenty relevantními pro tento sektor.*
2. *Předpisy upravující provádění auditu ve veřejném sektoru mohou specifikovat formát nebo výrazy, které mají být ve zprávě auditora používány. Jestliže auditor vyhotoví zprávu auditora ve formátu nebo znění stanoveném těmito předpisy, lze ve zprávě auditora uvést, že audit byl proveden v souladu s ISA a v souladu s předpisy upravujícími provádění auditu ve veřejném sektoru pouze v případě, že zpráva auditora obsahuje minimálně všechny složky definované v odstavci 65 (a)-(j). Jak je blíže popsáno v odstavci 66, pokud předpisy upravující provádění auditu ve veřejném*

sektoru nejsou s ISA v rozporu, použije auditor ve své zprávě formát a znění specifikované v tomto standardu, aby uživatelům zprávy bylo na první pohled patrné, že se jedná o zprávu auditora o auditu provedeném v souladu s ISA.

- 3. Tyto předpisy mohou rovněž definovat povinnosti vedení a auditora ve vztahu k auditu. Popis těchto povinností ve zprávě auditora musí být v souladu s požadavky definovanými těmito předpisy.*