

ISA 700
ZPRÁVA AUDITORA O OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených k 30. 9. 2002 nebo po tomto datu;
bude zrušen k datu účinnosti ISA 700R)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1-4
Základní částí zprávy auditora	5-26
Zpráva auditora	27-28
Modifikované zprávy	29-40
Skutečnosti vedoucí k jinému výroku než výroku bez výhrad	41-46
Datum účinnosti	47

Mezinárodní auditorský standard ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je definovat formu a obsah zprávy auditora o ověření účetní závěrky vydané na základě auditu účetní závěrky účetní jednotky provedeného nezávislým auditorem a současně poskytnout auditorovi vodítka k používání tohoto standardu. Velkou většinu návodných informací lze použít nejen pro zprávy auditora k účetní závěrce, ale rovněž pro jiné typy auditorských zpráv.
2. **Auditor prověří a zhodnotí závěry, k nimž došel na základě důkazních informací získaných pro účely vyjádření výroku k účetní závěrce.**
3. V rámci tohoto prověření a zhodnocení auditor posoudí, zda účetní závěrka byla sestavena v souladu s přijatelným rámcem účetního výkaznictví¹, jímž jsou buď Mezinárodní účetní standardy (IAS), nebo příslušné národní standardy. Povinností auditora může rovněž být posoudit, zda účetní závěrka splňuje všechny zákonné požadavky.
4. **Zpráva obsahuje jasné písemné vyjádření názoru na účetní závěrku jako celek.**

Základní části zprávy auditora

5. Zpráva auditora obsahuje tyto základní části, obvykle v následujícím pořadí:
 - (a) název
 - (b) příjemce
 - (c) *úvodní odstavec*
 - (i) identifikace ověřované účetní závěrky
 - (ii) definování odpovědnosti vedení účetní jednotky a odpovědnosti auditora
 - (d) *odstavec specifikující rozsah auditu (a jeho charakter)*
 - (i) odkaz na ISA nebo na příslušné národní standardy nebo národní praxi
 - (ii) popis práce, kterou auditor provedl
 - (e) *odstavec s výrokiem auditora obsahující*²
 - (i) odkaz na rámec účetního výkaznictví použitý při sestavení účetní závěrky (pokud nebyly použity Mezinárodní účetní standardy, uvede se stát, ze kterého použitý rámec účetního výkaznictví pochází³)
 - (ii) vyjádření výroku auditora k účetní závěrce
 - (f) datum zprávy
 - (g) adresa auditora
 - (h) podpis auditora.

¹ Mezinárodní auditorské standardy vymezují ještě jeden oficiální rámec účetního výkaznictví. Vykazování v souladu s tímto třetím rámcem upravuje ISA č. 800, Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely.

² Znění odst. 5(e) bylo novelizováno. Nové znění platí pro audity účetních závěrek sestavených k 30. 9. 2002 nebo k pozdějšímu datu. Původně byl v odst. 5(e) tento text:

(e) *odstavec s výrokiem auditora obsahující vyjádření výroku k účetní závěrce*

³ V některých případech může být v zájmu přesného vymezení rámce účetního výkaznictví nutné doplnit odkaz na příslušnou jurisdikci v rámci daného státu

Určitá míra jednotnosti formy a obsahu zprávy auditora je žádoucí, protože uživateli zprávy usnadňuje její pochopení a pomáhá mu identifikovat neobvyklé okolnosti.

Název

- 6. Zpráva auditora musí mít vhodný název.** V názvu je vhodné použít výraz „nezávislý auditor“, aby se zpráva auditora jasně odlišila od zpráv vydávaných jinými subjekty, jako jsou např. statutární orgány dané účetní jednotky, včetně jejího představenstva, nebo od zpráv vydávaných jinými auditory, kteří nejsou vázáni stejnými etickými požadavky jako nezávislý auditor.

Příjemce

- 7. Příjemce zprávy auditora je dán konkrétními okolnostmi dané zakázky a právními předpisy daného státu.** Zpráva je obvykle adresována akcionářům nebo představenstvu účetní jednotky, jejíž účetní závěrka je předmětem auditu.

Úvodní odstavec

- 8. Zpráva auditora musí vymezovat účetní závěrku, která je předmětem auditu, včetně rozvahového dne, k němuž je účetní závěrka sestavena, a období, které zahrnuje.**

AD: odstavec 8.1.

(§ 14 odst. (4) a) zákona 254/2000 Sb.)

Zpráva musí též obsahovat jméno a příjmení, adresu místa trvalého pobytu a místo podnikání, liší-li se od místa trvalého pobytu u účetních jednotek, které jsou fyzickou osobou nebo obchodní firmu nebo název, sídlo u účetních jednotek, které jsou právnickou osobou, identifikační číslo, je-li účetní jednotce přiděleno, právní formu účetní jednotky a předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena

- 9. Zpráva musí obsahovat konstatování, že za sestavení účetní závěrky je odpovědné vedení⁴ účetní jednotky a že úlohou auditora je vydat na základě auditu výrok k účetní závěrce.**
10. Účetní závěrka vyjadřuje stanovisko vedení účetní jednotky. Při sestavování účetní závěrky musí vedení účetní jednotky provádět významné účetní odhady a posuzovat situaci a zvolit přiměřené účetní postupy a metody. Tyto kroky vedení provádí v kontextu rámce účetního výkaznictví, který si zvolilo nebo který je povinno používat. Naproti tomu úkolem auditora je ověření této účetní závěrky s cílem vyjádřit k ní výrok.
11. Úvodní odstavec lze formulovat např. takto:
„Ověřili jsme rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přehled o peněžních tocích⁵ společnosti ABC k 31. 12. 20X1. Za sestavení této účetní závěrky je zodpovědné vedení společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce.“

⁴ Úroveň vedení zodpovědného za účetní závěrku se bude v jednotlivých zemích lišit v závislosti na konkrétní právní úpravě

⁵ Lze odkázat na stránky, na nichž jsou tyto výkazy uvedeny

Odstavec o rozsahu auditu

12. **Zpráva auditora musí popisovat rozsah auditu s odkazem na skutečnost, že audit byl proveden v souladu s ISA nebo v souladu s příslušnými národními standardy nebo národní praxí.** „Rozsah auditu“ se týká schopnosti auditora provést auditorské postupy, které za daných okolností považuje za nezbytné. Uživatel účetní závěrky potřebuje jistotu, že audit byl proveden v souladu s přijatými standardy a obvyklými postupy. Není-li uveden odkaz na použité auditorské standardy nebo postupy, platí předpoklad, že použité auditorské standardy a postupy odpovídají těm, jež se používají v zemi sídla nebo bydliště auditora.
13. **Zpráva musí obsahovat sdělení, že auditor naplánoval a provedl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné zkreslení.**
14. **Ve zprávě auditora musí být o auditu uvedeno, že zahrnuje:**
 - (a) **Ověření (provedené výběrovým způsobem) důkazních informací prokazujících částky a skutečnosti uvedené v účetní závěrce;**
 - (b) **Posouzení účetních zásad použitých při sestavení účetní závěrky;**
 - (c) **Posouzení významných účetních odhadů provedených vedením při sestavení účetní závěrky;**
 - (d) **Zhodnocení celkové prezentace účetní závěrky.**
15. **Zpráva musí obsahovat prohlášení auditora, že provedený audit je přiměřeným podkladem pro vydání výroku.**
16. Odstavec o rozsahu auditu lze formulovat např. takto:

„Audit jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy (resp. uveďte příslušné národní standardy nebo národní praxi). Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Audit zahrnuje ověření (provedené výběrovým způsobem) důkazních informací prokazujících částky a skutečnosti uvedené v účetní závěrce. Audit též zahrnuje posouzení použitých účetních zásad a významných odhadů provedených vedením a dále posouzení přiměřenosti celkové prezentace účetní závěrky. Domníváme se, že provedený audit poskytuje přiměřený podklad pro vyjádření výroku auditora.“

Odstavec obsahující výrok

17. **V odstavci obsahujícím výrok musí být uvedeno, jaký rámec účetního výkaznictví byl při sestavení účetní závěrky použit (pokud nebyly použity Mezinárodní účetní standardy, uvede se stát, ze kterého použitý rámec účetního výkaznictví pochází). Dále musí tento odstavec vyjadřovat názor auditora na to, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (ve všech významných ohledech věrně zobrazuje) o předmětu účetnictví v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda účetní závěrka je v souladu se zákonnými požadavky.⁶**

⁶ Znění odst. 17 bylo novelizováno. Nové znění platí pro audity účetních závěrek sestavených k 30. 9. 2002 nebo k pozdějšímu datu. Původně byl v odst. 17 tento text:

Ve zprávě musí být uveden výrok jasně vyjadřující názor auditora na to, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví (ve všech významných ohledech věrně zobrazuje) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, a pokud je to relevantní, zda účetní závěrka je v souladu se zákonnými požadavky.

18. Výrazy používané pro vyjádření výroku auditora jsou „podává věrný a poctivý obraz“ nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje“. Tyto výrazy jsou rovnocenné. Z obou těchto výrazů vyplývá, že auditor posuzuje pouze ty skutečnosti, které jsou z hlediska účetní závěrky významné.
19. Rámec účetního výkaznictví je dán Mezinárodními účetními standardy, pravidly zveřejňovanými uznávanými profesními orgány a obvyklou praxí v daném státě, s ohledem na věrné zobrazení a právní předpisy platné v daném státě. 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. Auditor definuje příslušný rámec účetního výkaznictví např. takto:
 „... v souladu s Mezinárodními účetními standardy (nebo [název rámce účetního výkaznictví s odkazem na stát, ve kterém tento rámec platí])...“
 Toto vymezení pomůže uživateli účetní závěrky snáze pochopit, který rámec účetního výkaznictví byl použit při sestavení účetní závěrky. Pokud se zpráva auditora týká účetní závěrky, která byla sestavena pro jinou zemi, zváží auditor, zda v účetní závěrce byl přiměřeným způsobem popsán použitý rámec účetního výkaznictví.⁷
20. Kromě vyjádření názoru auditora na to, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví (nebo ve všech významných ohledech věrně zobrazuje předmět účetnictví), může zpráva auditora také obsahovat výrok k tomu, zda je účetní závěrka sestavena v souladu s dalšími požadavky stanovenými příslušnými předpisy nebo zákony.
21. Odstavec obsahující výrok lze formulovat např. takto:
 „Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice (nebo ve všech významných ohledech věrně zobrazuje finanční pozici) společnosti k 31. 12. 20X1, výsledků jejího hospodaření a peněžních toků (výsledky jejího hospodaření a peněžní toky) za rok 20X1 v souladu s Mezinárodními účetními standardy (nebo [název rámce účetního výkaznictví s odkazem na stát, ve kterém tento rámec platí⁸]) (a je v souladu s...⁹).“¹⁰
22. [Odstavec vypuštěn při novelizaci ISA 700, která platí pro audit účetních závěrek sestavených k 30. 9. 2002 nebo k pozdějšímu datu.]¹¹

⁷ Znění odst. 19 bylo novelizováno. Nové znění platí pro audity účetních závěrek sestavených k 30. 9. 2002 nebo k pozdějšímu datu. Původně byl v odst. 19 tento text:

Rámec účetního výkaznictví je dán Mezinárodními účetními standardy, pravidly zveřejňovanými a uznávanými profesními orgány a obvyklou praxí v daném státě, s ohledem na věrné zobrazení a na legislativu daného státu. Aby byl uživatel účetní závěrky informován o tom, v jakém kontextu je výraz „věrné zobrazení“ používán, auditor ve své zprávě odkáže na rámec účetního výkaznictví, na jehož základě byla účetní závěrka sestavena, a to slovy „v souladu s (doplní se Mezinárodní účetní standardy nebo příslušné účetní předpisy daného státu).“

⁸ Viz pozn. 3

⁹ Uvedou se příslušné předpisy nebo zákony

¹⁰ Do původního textu tohoto odstavce byla doplněna slova „s odkazem na stát, ve kterém tento rámec platí“. Nové znění odstavce platí pro audity účetních závěrek sestavených k 30. 9. 2002 nebo k pozdějšímu datu.

¹¹ Původní text vypuštěného odstavce 22 zněl:

Pokud není zřejmé, v jakém státě jsou použité účetní zásady platné, je nutné název státu přímo uvést. Pokud auditor vydává zprávu k účetní závěrce, která bude ve velké míře používána v zahraničí, doporučuje se, aby auditor ve své zprávě přímo uvedl, v jakém státě jsou použité standardy platné, např.:

„... v souladu s účetními předpisy všeobecně platnými ve státě A...“

Tato specifikace pomůže uživateli účetní závěrky pochopit, jaké účetní zásady byly při sestavování účetní závěrky použity. Pokud auditor vydává zprávu k účetní závěrce, která je speciálně určena pro jiný stát (např. pokud byla účetní závěrka přeložena do cizího jazyka a částky v ní uvedené přepočteny do cizí měny v souvislosti s přeshraničním financováním), zváží potřebu uvést v ní odkaz na účetní zásady používané v původním státě, v němž byla účetní závěrka sestavena, a posoudí, zda informace zveřejněné v této souvislosti v příloze k účetní závěrce jsou dostatečné.

Datum zprávy

23. **Auditor datuje zprávu dnem dokončení auditu.** Toto datum informuje uživatele zprávy auditora o tom, že auditor posoudil dopady, které na účetní závěrku a na zprávu auditora mají události a transakce, jež jsou auditorovi známy a které se uskutečnily do tohoto data.
24. **Vzhledem k tomu, že úkolem auditora je vydat zprávu k účetní závěrce tak, jak je sestavena a prezentována vedením účetní jednotky, nemůže auditor svou zprávu datovat před datem, kdy je účetní závěrka podepsána nebo schválena vedením.**

Sídlo auditora

25. **Ve zprávě auditora musí být uvedeno místo, kde sídlí kancelář auditora, který je zodpovědný za provedení daného auditu.**

Podpis auditora

26. **Zpráva auditora musí být podepsána, přičemž podpisem auditora je buď název auditorské firmy, nebo jméno auditora, nebo obojí.** Obvykle je zpráva auditora podepsána jménem auditorské firmy, protože tato firma přejímá za provedení auditu odpovědnost.

AD: Odstavec 26.1.

(§ 14 odst. (5) zákona 254/2000 Sb.)

Zprávu auditora je auditor povinen zpracovat písemně a uvádí v ní své jméno, příjmení a číslo osvědčení o zápisu do seznamu auditorů nebo o registraci v seznamu auditorů a podpis. Auditorská společnost ve zprávě auditora uvede obchodní firmu, sídlo, číslo osvědčení o zápisu do seznamu auditorských společností a jména a příjmení auditorů, kteří jménem auditorské společnosti vypracovali zprávu, čísla jejich osvědčení o zápisu do seznamu auditorů nebo o registraci v seznamu auditorů a jejich podpisy.

AD: Odstavec 26.2.

(§14 odst. (6) zákona 254/2000 Sb.)

Zprávu auditora projedná auditor nebo auditorská společnost se statutárním orgánem i dozorčím orgánem účetní jednotky; jde-li o obec nebo městskou část hlavního města Prahy se starostou, u statutárních měst a hlavního města Prahy s primátorem, u kraje s hejtnanem, dále s finančním výborem zastupitelstva.

Zpráva auditora

27. **Výrok bez výhrad vydá auditor v případě, že dojde k závěru, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví (nebo ve všech významných ohledech věrně zobrazuje předmět účetnictví) v souladu s daným rámcem účetního výkaznictví.** Jestliže auditor vydá výrok bez výhrad, vyplývá z toho, že veškeré změny v účetních zásadách nebo ve způsobu jejich uplatnění a související důsledky byly správně zohledněny a zveřejněny v účetní závěrce.

AD: Odstavec 27.1.

(§14 odst. (4) c) 1. zákona 254/2000 Sb.)

Výrok bez výhrad vydá auditor pouze v případě, pokud všechny významné skutečnosti, včetně případných změn účetních metod, byly odpovídajícím způsobem popsány v příloze účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky.

28. Následující ukázka je příkladem zprávy auditora zahrnující základní části vymezené výše. Tato ukázka je příkladem vyjádření výroku bez výhrad.

„ZPRÁVA AUDITORA PRO (PŘÍJEMCE)

„Ověřili jsme rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přehled o peněžních tocích¹² společnosti ABC k 31. 12. 20X1. Za sestavení této účetní závěrky je zodpovědné vedení společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce.

Audit jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy (resp. uveďte příslušné národní standardy nebo národní praxi). Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření důkazních informací prokazujících částky a skutečnosti uvedené v účetní závěrce. Audit též zahrnuje posouzení použitých účetních zásad a významných odhadů provedených vedením a dále posouzení přiměřenosti celkové prezentace účetní závěrky. Jsme přesvědčeni, že provedený audit poskytuje přiměřený podklad pro vyjádření výroku auditora.

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice (nebo ve všech významných ohledech věrně zobrazuje finanční pozici) společnosti k 31. 12. 20X1 a výsledků jejího hospodaření a peněžních toků (výsledky jejího hospodaření a peněžní toky) za rok 20X1 v souladu s Mezinárodními účetními standardy (nebo [název rámce účetního výkaznictví s odkazem na stát, ve kterém tento rámec platí¹³]) (a je v souladu s...¹⁴).¹⁵

AUDITOR

Datum

Adresa“

Modifikované zprávy

29. Zpráva auditora se považuje za modifikovanou v těchto případech:

Skutečnosti neovlivňující výrok auditora

- (a) zdůraznění skutečnosti

Skutečnosti ovlivňující výrok auditora

- (a) výrok s výhradou
(b) odmítnutí výroku
(c) záporný výrok.
(d)

Jednotnost formy a obsahu jednotlivých typů modifikovaných zpráv pomáhá uživateli při pochopení těchto zpráv. Proto ISA obsahují návrhy znění výroku bez výhrad i příklady modifikovaných znění.

¹² Viz pozn. 5

¹³ Viz pozn. 3

¹⁴ Viz pozn. 9

¹⁵ Viz pozn. 10

Skutečnosti neovlivňující výrok auditora

30. Za určitých okolností může být zpráva auditora modifikována doplněním odstavce zdůrazňujícího skutečnost ovlivňující účetní závěrku, která je podrobněji popsána v příloze v účetní závěrce. Doplnění odstavce zdůrazňujícího skutečnost nemá na výrok auditora vliv. Tento odstavec je obvykle uváděn za odstavcem obsahujícím vlastní výrok auditora a za normálních okolností obsahuje sdělení, že tato skutečnost není předmětem výhrady auditora
31. **Auditor modifikuje svou zprávu doplněním odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost v případě, že tato skutečnost má významný vliv na předpoklad trvání účetní jednotky.**
32. **Auditor zváží modifikaci své zprávy doplněním odstavce v případě, že existuje významná nejistota, (která se netýká předpokladu trvání účetní jednotky), jejíž vyjasnění je závislé na budoucích událostech a která může ovlivnit účetní závěrku.** Nejistotu představuje okolnost, jejíž důsledky jsou závislé na rozhodnutích nebo událostech, které nejsou pod přímou kontrolou účetní jednotky a které mohou ovlivnit účetní závěrku.
33. Příklad odstavce zprávy auditora, který zdůrazňuje významnou skutečnost týkající se významné nejistoty:

„Podle našeho názoru... (další znění viz výše příklad odstavce obsahujícího výrok v odst. 28).

Aniž bychom vyjadřovali výrok s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodu X přílohy v účetní závěrce. Společnost vystupuje jako odpůrce v soudním sporu, kde je žalována za zneužití patentních práv, vybírání licenčních poplatků a související škody. Společnost podala protinávrh proti navrhovateli a v současné době probíhá v obou sporech předběžné šetření. Konečný výsledek těchto sporů nelze v současné době odhadnout a na případné závazky z nich vyplývající nebyla v účetní závěrce vytvořena žádná rezerva.“

(Příklad odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost v případě ohrožení předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky je uveden v ISA č. 570, „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“.)

34. Doplnění odstavce zdůrazňujícího ohrožení předpokladu trvání účetní jednotky nebo významné nejistoty je za běžných okolností přiměřené vzhledem k povinnosti auditora upozornit na tyto skutečnosti. Ve výjimečném případě, např. pokud existuje několik nejistot, které mají na účetní závěrku důležitý dopad, může auditor místo odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost zvolit odmítnutí výroku.
35. Odstavec zdůrazňující významnou skutečnost se nepoužívá jen u skutečností, které ovlivňují účetní závěrku. Auditor může modifikovat svou zprávu použitím tohoto odstavce (obvykle jej vloží za vlastní výrok) také ke sdělení skutečností, které účetní závěrku neovlivňují. Například je-li třeba doplnit jiné informace uvedené v dokumentu obsahujícím auditorem ověřenou účetní závěrku a účetní jednotka odmítne tyto informace doplnit, auditor zváží uvedení odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost, ve kterém na to upozorní. Odstavec zdůrazňující významnou skutečnost lze použít též v případě, že existují další zákonné požadavky na zveřejnění určitých skutečností.

Skutečnosti ovlivňující výrok auditora

36. Auditor nevydá výrok bez výhrad, pokud existuje některá z níže uvedených okolností a její vliv na účetní závěrku podle názoru auditora je nebo může být významný:
- (a) existuje omezení rozsahu auditu
 - (b) auditor není ve shodě s vedením účetní jednotky, pokud jde o vhodnost zvolených účetních postupů, metody jejich aplikace nebo přiměřenost informací zveřejněných v příloze k účetní závěrce.

Okolnosti popsané v bodě (a) mohou vést buď k výroku s výhradou, nebo k odmítnutí výroku. Okolnosti popsané v bodě (b) mohou vést buď k výroku s výhradou, nebo k zápornému výroku. Tyto okolnosti jsou podrobněji popsány v odst. 41- 46.

- 37. Výrok s výhradou vydá auditor v případě, že dojde k závěru, že výrok bez výhrad nelze vyjádřit, a současně důsledky rozporu s vedením nebo omezení rozsahu nejsou tak zásadní, aby vyžadovaly odmítnutí výroku nebo záporný výrok. Výrok s výhradou se vyjadřuje slovy „s výhradou“ dopadu, který by na účetní závěrku měly skutečnosti, jichž se výhrada týká.**

AD: Odstavec 37.1.

(§14 odst. (4) c) 2. zákona 254/2000 Sb.)

Výrok s výhradou vydá auditor i v případě, že existují pochybnosti o správnosti nebo vhodnosti použitých účetních metod nebo o přiměřenosti údajů vykázaných v účetní závěrce nebo konsolidované účetní závěrce nebo o přiměřenosti údajů popsaných ve výroční zprávě nebo konsolidované výroční zprávě a dochází tak k významnému ovlivnění skutečností posuzovaných podle bodu 27. a 27.1., avšak nejsou dány důvody pro odmítnutí výroku nebo pro záporný výrok.

- 38. Auditor odmítne výrok vydat v případě, že důsledky omezení rozsahu auditu jsou tak zásadní, že nebyl schopen získat dostatečné důkazní informace, a proto není schopen vydat výrok k účetní závěrce.**
- 39. Záporný výrok vydá auditor v případě, že důsledky rozporů s vedením účetní jednotky jsou tak zásadní, že auditor dojde k závěru, že výhrada ve zprávě není přiměřená k vystižení zavádějících informací nebo neúplnosti účetní závěrky.**

AD: Odstavec 39.1.

(§14 odst. (4) c) 4. zákona 254/2000 Sb.)

Záporný výrok vydá auditor i v případě, kdy podle něj existují pochybnosti o správnosti nebo vhodnosti použitých účetních metod nebo o přiměřenosti údajů vykázaných v účetní závěrce nebo konsolidované účetní závěrce nebo o přiměřenosti údajů popsaných ve výroční zprávě nebo konsolidované výroční zprávě, a to tak zásadního charakteru, že výrok s výhradou by byl, vzhledem k závažnosti zjištění, nepřiměřeně zavádějící ve vztahu ke skutečnostem posuzovaným podle bodu 27. a 27.1..

- 40. Ve všech případech, kdy auditor vyjádří jiný výrok než výrok bez výhrad, musí být ve zprávě auditora uveden výstižný popis všech podstatných důvodů, včetně vyčíslení jejich možných dopadů na účetní závěrku, je-li možno toto vyčíslení prakticky provést. Tyto informace se obvykle uvádějí v samostatných odstavcích bezprostředně předcházejících odstavci s výrokem auditora nebo odstavci obsahujícím odmítnutí výroku a mohou obsahovat odkaz na podrobnější popis důvodů obsažený v příloze k účetní závěrce.**

AD: Odstavec 40.1.

(§14 odst.(4) d) zákona 254/2000 Sb.)

V případě výroku jiného, než výrok bez výhrad, uvede auditor vyčíslení možných dopadů na hospodářský výsledek a vlastní kapitál účetní jednotky, je-li možné toto vyčíslení provést.

Skutečnosti vedoucí k jinému výroku než výroku bez výhrad

Omezení rozsahu

41. Omezení rozsahu auditu může být v některých případech dáno požadavkem účetní jednotky (například v případě, že smluvní podmínky zavazují auditora, aby neprováděl určitý auditorský postup, který považuje za nezbytný). V případě, že jsou omezující podmínky auditorské zakázky takové, že je auditor přesvědčen, že bude nutno výrok odmítnout, nezaváže se za jinak běžných okolností k provedení auditu, pokud jeho provedení není zákonem vyžadováno. I v případě, že provedení auditu je zákonem vyžadováno, auditor nepřijme zakázku, pokud omezení rozsahu narušuje jeho zákonné povinnosti.
42. Omezení rozsahu auditu může být způsobeno jinými okolnostmi (například je-li jmenování auditora načasováno tak, že se auditor nemůže zúčastnit fyzické inventury). Omezení může také vzniknout v případě, že auditor dojde k názoru, že účetní záznamy účetní jednotky nejsou dostatečné, nebo pokud auditor není schopen provést auditorský postup, který považuje za žádoucí. Za těchto okolností se auditor pokusí provést alternativní auditorské postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní vydat výrok bez výhrad.
43. **V případě, že omezení rozsahu auditu vyžaduje vydání výroku s výhradou nebo odmítnutí výroku, auditor ve své zprávě omezení popíše a specifikuje případné úpravy účetní závěrky, který by mohly být vyžadovány v případě, že by omezení neexistovalo.**
44. Níže jsou uvedeny příklady těchto výroků.

Omezení rozsahu—výrok s výhradou

„Ověřili jsme... (další znění viz výše příklad úvodního odstavce - odst. 28).

Kromě skutečnosti popsané v následujícím odstavci jsme audit provedli v souladu s... (další znění viz výše příklad odstavce týkajícího se rozsahu - odst. 28).

Nebyli jsme přítomni fyzické inventuře zásob k 31. 12. 20X1, neboť tento den předcházel datu, k němuž jsme byli jmenováni auditory účetní jednotky. Vzhledem k charakteru účetních záznamů účetní jednotky jsme se nebyli schopni přesvědčit o stavu zásob jinými auditorskými postupy.

Podle našeho názoru, s výhradou případných úprav, které by mohly být nezbytné v případě, že bychom byli schopni ověřit stav zásob, účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a.... (další znění viz výše příklad odstavce obsahujícího vlastní výrok - odst. 28).

Omezení rozsahu—odmítnutí výroku

„Byli jsme pověřeni ověřením rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přehledu o peněžních tocích společnosti ABC k 31. 12. 20X1. Za sestavení účetní závěrky je zodpovědné vedení společnosti ABC. (Věta o odpovědnosti auditora se vynechá).

(Odstavec o rozsahu činnosti auditora se podle konkrétních okolností buď vynechá, nebo upraví.)

(Doplní se odstavec o omezení rozsahu auditu:)

Vzhledem k omezením způsobeným společností jsme nebyli schopni zúčastnit se fyzické inventury zásob a potvrdit vykázané pohledávky.

Vzhledem k důležitosti skutečností uvedených v předchozím odstavci nevyjadřujeme názor na účetní závěrku.“

Nesouhlas s vedením účetní jednotky

45. Auditor se může dostat do rozporu s vedením účetní jednotky v záležitostech, jako je vhodnost zvolených účetních postupů, metody jejich aplikace nebo přiměřenost informací zveřejněných v příloze k účetní závěrce. **Pokud jsou důsledky tohoto rozporu z pohledu účetní závěrky významné, auditor vydá výrok s výhradou nebo záporný výrok.**
46. Níže jsou uvedeny příklady těchto výroků.

Nesouhlas s účetními postupy — nesprávná účetní metoda — výrok s výhradou

„Ověřili jsme... (další znění viz výše příklad úvodního odstavce - odst. 28).

„Audit jsme provedli v souladu s... (další znění viz výše příklad odstavce týkajícího se rozsahu auditu - odst. 28).

Jak je blíže popsáno v bodě X přílohy, společnost neodpisuje dlouhodobý majetek, což není podle našeho názoru v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Při použití metody rovnoměrných odpisů v sazbě 5 % pro budovy a 20 % pro zařízení by odpisy k 31. 12. 20X1 činily xxx. Hodnota dlouhodobého hmotného majetku by tudíž měla být snížena o oprávků v celkové výši xxx, ztráta za účetní období by měla být zvýšena o xxx a neuhrazená ztráta o xxx.

Podle našeho názoru, s výhradou vlivu, který má skutečnost popsaná v předchozím odstavci na účetní závěrku, účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a... (další znění viz výše příklad odstavce obsahujícího vlastní výrok - odst. 28).

Nesouhlas s účetními postupy — nepřiměřené informace zveřejněné v příloze k účetní závěrce (nebo nezveřejněné informace) — výrok s výhradou

„Ověřili jsme... (další znění viz výše příklad úvodního odstavce - odst. 28).

„Audit jsme provedli v souladu s... (další znění viz výše příklad odstavce týkajícího se rozsahu auditu - odst. 28).

Společnost emitovala 15. 1. 20X2 dluhopisy v hodnotě xxx, jejichž prostřednictvím hodlá financovat rozšíření výrobního areálu. Podmínky emise omezují výplatu dividend pouze na zisky vytvořené po 31. 12. 19X1. Tyto informace je podle našeho názoru v souladu s požadavky nutné zveřejnit v příloze k účetní závěrce.¹⁶

Podle našeho názoru, s výhradou chybějící informace uvedené v předchozím odstavci, účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a ... (další znění viz výše příklad odstavce obsahujícího vlastní výrok - odst. 28).

Nesouhlas s účetními postupy — nepřiměřené informace zveřejněné v příloze k účetní závěrce (nebo nezveřejněné informace) — záporný výrok

„Ověřili jsme... (další znění viz výše příklad úvodního odstavce - odst. 28).

„Audit jsme provedli v souladu s... (další znění viz výše příklad odstavce týkajícího se rozsahu auditu - odst. 28).

(Odstavec (odstavce) objasňující rozpor).

Podle našeho názoru, vzhledem k vlivu skutečností popisovaných v předchozím odstavci (předchozích odstavcích), účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz finanční pozice (věrně nezobrazuje finanční pozici) společnosti k 20. 12. 19X1 a výsledků jejího hospodaření

¹⁶ Viz pozn. 9

a peněžních toků za rok 19X1 v souladu s Mezinárodními účetními standardy (nebo [název rámce účetního výkaznictví s odkazem na stát, ve kterém tento rámec platí¹⁷]) (a není v souladu s...¹⁸).“¹⁹

Datum účinnosti²⁰

47. Tento novelizovaný standard je platný pro audit účetních závěrek sestavených k 30. 9. 2002 nebo po tomto datu. Dřívější aplikace je možná.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Základní principy definované tímto standardem platí rovněž pro ověřování účetních závěrek subjektů působících ve veřejném sektoru. Nicméně charakter, obsah a forma zprávy auditora může mít některá specifika daná příslušnou legislativou.*
2. *Tento standard neupravuje formu ani obsah zprávy auditora v případech, kdy je účetní závěrka sestavena v souladu se zveřejněnými účetními zásadami, bez ohledu na to, zda jsou dány legislativou nebo ministerskou (či jinou) směrnicí, a účetní závěrka sestavená na základě těchto účetních zásad je zavádějící.*
3. *V souladu s odst. 17 tohoto standardu je auditor povinen specifikovat, jaký rámec účetního výkaznictví byl pro sestavení dané účetní závěrky použit. Pokud subjekt působící ve veřejném sektoru sestavil účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS), musí auditor tuto skutečnost ve své zprávě uvést. Například:*

„Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných ohledech věrně zobrazuje finanční pozici [jméno subjektu působícího ve veřejném sektoru] k 31. 12. 20X1 a výsledky jeho hospodaření a peněžní toky za rok 20X1 v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor.“²¹

„Tento mezinárodní auditorský standard ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“ zveřejněný Radou pro auditorské a ujišťovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v anglickém jazyce a publikovaný v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement 2005 Edition, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2005 a je reprodukován se souhlasem organizace IFAC v červenci 2005. S postupem překladu mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů byla organizace IFAC seznámena a překlad byl proveden v souladu s „Oznámením zásad překladu standardů a návodů vydaných organizací IFAC.“ Schválený text všech mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.“

Copyright © Mezinárodní federace účetních, leden 2005.
Všechna práva vyhrazena. Použití s povolením.

¹⁷ Viz pozn. 3

¹⁸ Viz pozn. 9

¹⁹ Viz pozn. 10

²⁰ V původním ISA č. 700 nebylo datum účinnosti uvedeno

²¹ V původním ISA č. 700 nebyl tento odstavec obsažen. Odstavec platí pro audity účetních závěrek sestavených k 30. 9. 2002 nebo po tomto datu.

Příloha k Aplikační doložce

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA PRO (PŘÍJEMCE)

Ověřili jsme přiloženou účetní závěrku k 31.12.200X společnosti ABC identifikované v této účetní závěrce. Za sestavení této účetní závěrky je zodpovědné vedení společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce.

Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření úplnosti a průkaznosti částek a informací uvedených v účetní závěrce. Audit též zahrnuje posouzení použitých účetních metod a významných odhadů provedených vedením a dále zhodnocení vypovídací schopnosti účetní závěrky. Jsme přesvědčeni, že provedený audit poskytuje přiměřený podklad pro vyjádření výroku auditora.

(Výrok auditora bez výhrad :)

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných ohledech podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti k 31.12.200X a nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za rok 200X v souladu s účetními předpisy platnými v České republice.

Alternativní formulace výroku

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných ohledech věrně a poctivě zobrazuje aktiva, pasiva a finanční situaci společnosti k 31.12.200X a náklady, výnosy a výsledek hospodaření za rok 200X v souladu s účetními předpisy platnými v České republice.

Obchodní firma

Sídlo

Číslo osvědčení o zápisu do seznamu auditorských společností

Jména a příjmení auditorů, kteří jménem společnosti vypracovali zprávu

Číslo osvědčení o zápisu do seznamu auditorů

Podpisy auditorů

Datum vypracování zprávy