

ISA 701

MODIFIKACE ZPRÁVY AUDITORA

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

OBSAH

	Odstavce
Úvod	1-4
Skutečnosti neovlivňující výrok auditora	5-10
Skutečnosti ovlivňující výrok auditora	11-15
Skutečnosti vedoucí k jinému výroku než výroku bez výhrad	16-21
Datum účinnosti	22

Mezinárodní auditorský standard č. 701 „Modifikace zprávy auditora“, 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.

* Tento standard obsahuje normy a vodítka vztahující se na situace, kdy je nutné upravit zprávu auditora. ISA 700 „Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům“, definuje předpisy a poskytuje auditorovi vodítko pro ty případy, kdy je možné vydat výrok bez výhrad a kdy není nutné zprávu auditora modifikovat.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je stanovit normy vymezující okolnosti, kdy zpráva auditora musí být modifikována, a formu a obsah těchto modifikací a současně poskytuje auditorovi vodítko jak tyto normy používat.
2. ISA č. 700 „Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům“, definuje předpisy upravující formu a obsah zprávy auditora vydané 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 to v těch případech, kdy auditor může vydat výrok bez výhrad a kdy není nutné zprávu auditora modifikovat. ISA č. 800 „Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely“, definuje předpisy upravující formu a obsah zprávy auditora vydávané u ostatních auditních zakázek. Tento standard popisuje, jakým způsobem bude zpráva auditora modifikována v následujících případech:

Skutečnosti neovlivňující výrok auditora

- (a) Zdůraznění skutečnosti

Skutečnosti ovlivňující výrok auditora

- (a) Výrok s výhradou;
 - (b) Odmítnutí výroku; nebo
 - (c) Záporný výrok
3. Jednotnost formy a obsahu jednotlivých typů modifikovaných zpráv pomáhá uživateli při jejich pochopení. Proto tento standard obsahuje návrhy formulací pro modifikované zprávy auditora.
 4. Příklady zpráv v tomto standardu vycházejí ze zpráv auditora k účetní závěrce obchodních společností určené ke všeobecným účelům. Pravidla definující případy, kdy zpráva auditora musí být modifikována, však platí analogicky i pro zprávy auditora vydávané u jiných typů zakázek, u nichž se jedná o audit historických účetních informací, např. pro zprávy o ověření účetních závěrek jiných typů účetních jednotek (např. neziskových organizací), a pro audity popisované v ISA č. 800. V takových případech je znění zpráv auditora uváděných jako příklad nutné příslušným způsobem upravit.

Skutečnosti neovlivňující výrok auditora

5. Za určitých okolností může být zpráva auditora modifikována doplněním odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost ovlivňující účetní závěrku, přičemž tato skutečnost je podrobněji popsána v příloze k účetní závěrce. Doplnění odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost nemá na výrok auditora vliv. Tento odstavec je obvykle uváděn za odstavcem obsahujícím vlastní výrok auditora, ale před pasáží, v níž jsou definovány případné jiné povinnosti auditora. Odstavec zdůrazňující významnou skutečnost obvykle obsahuje sdělení, že popisovaná skutečnost není předmětem výhrady auditora.
6. **Auditor modifikuje svou zprávu doplněním odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost v případě, že tato skutečnost má významný vliv na předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.**
7. **Auditor zváží modifikaci své zprávy doplněním odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost v případě, že existuje významná nejistota (která se netýká předpokladu nepřetržitého 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.

8. Příklad odstavce zprávy auditora, který zdůrazňuje významnou skutečnost týkající se významné nejistoty:

„Aniž bychom vyjadřovali výrok s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy k) účetní závěrce. Společnost vystupuje jako odpůrce v soudním sporu, v němž 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“.)

9. Doplnění odstavce zdůrazňujícího ohrožení předpokladu nepřetržitého 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 zdůrazňující významnou skutečnost zvolit odmítnutí výroku.
10. 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, ale před pasáž, v níž jsou definovány případné jiné povinnosti auditora) 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 tento výrazný nesoulad upozorní.

Skutečnosti ovlivňující výrok auditora

11. Auditor nemusí být schopen vydat 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, nebo
 - (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. 16-21.
12. **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.
13. Auditor **odmítne** výrok vydat v případě, že důsledky omezení rozsahu auditu jsou tak zásadní, že nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, a proto není schopen vydat výrok k účetní závěrce.
14. **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.

15. **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 samostatném odstavci bezprostředně předcházejícím odstavci s výrokem auditora k účetní závěrce nebo odstavci obsahujícím odmítnutí výroku a mohou obsahovat odkaz na podrobnější popis důvodů obsažený v příloze k účetní závěrce.

Skutečnosti vedoucí k jinému výroku než výroku bez výhrad

Omezení rozsahu

16. 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 auditní 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.
17. 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.
18. **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, které by mohly být vyžadovány v případě, že by omezení neexistovalo.**
19. Níže jsou uvedeny příklady těchto výroků.

Omezení rozsahu - výrok s výhradou

„Ověřili jsme.... (text úvodního odstavce viz odstavec 60, ISA č. 700).

Vedení společnosti (text odstavce vymezujícího odpovědnost vedení viz odstavec 60, ISA č. 700).

Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce. *Kromě skutečností popsané v následujícím odstavci* jsme audit provedli v souladu s... (text odstavce vymezujícího povinnosti auditora viz odstavec 60, ISA č. 700).

Nebyli jsme přítomni fyzické inventuře zásob k 31. prosinci 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 poctivý obraz....(text výroku viz odstavec 60, ISA č. 700).“

Omezení rozsahu - odmítnutí výroku

„Byli jsme pověřeni ověřením přiložené účetní závěrky společnosti ABC, tj. rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o změnách vlastního kapitálu, přehledu o peněžních tocích a přílohy, včetně popisu obecných účetních zásad k 31. 12. 20X1.

Vedení společnosti (text odstavce vymezujícího odpovědnost vedení viz odstavec 60, ISA č. 700).

(Věta o povinnostech 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 rozsahu našich prací 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

20. 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 hlediska účetní závěrky významné, auditor vydá výrok s výhradou nebo záporný výrok.**
21. Níže jsou uvedeny příklady těchto výroků.

Nesouhlas s účetními zásadami - nesprávná účetní metoda - výrok s výhradou

„Ověřili jsme.... (text úvodního odstavce viz odstavec 60, ISA č. 700).

Vedení společnosti (text odstavce vymezujícího odpovědnost vedení viz odstavec 60, ISA č. 700).

Naším úkolem je... (text odstavce vymezujícího povinnosti auditora viz odstavec 60, ISA č. 700).

Jak je blíže popsáno v bodě X přílohy, společnost neodpisuje dlouhodobý majetek, což není podle našeho názoru v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví. 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 oprávky 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 na účetní závěrku skutečnost popsaná v předchozím odstavci, účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz... (text výroku viz odstavec 60, ISA č. 700).

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

„Ověřili jsme.... (text úvodního odstavce viz odstavec 60, ISA č. 700).

Vedení společnosti (text odstavce vymezujícího odpovědnost vedení viz odstavec 60, ISA č. 700).

Naším úkolem je... (text odstavce vymezujícího povinnosti auditora viz odstavec 60, ISA č. 700).

Společnost emitovala 15. ledna 20X2 dluhopisy v hodnotě xxx, jejichž prostřednictvím hodlá financovat rozšíření výrobního areálu. Podmínky emise omezují výplatu dividend pouze na zisky vytvořené po 31. prosinci 19X1. Tyto informace je podle našeho názoru v souladu s¹ nutné zveřejnit v příloze k účetní závěrce.

Podle našeho názoru, s výhradou chybějící informace uvedené v předchozím odstavci, účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz... (text výroku viz odstavec 60, ISA č. 700).

¹ Uveďte odkaz na příslušný předpis nebo zákon.

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

„Ověřili jsme.... (text úvodního odstavce viz odstavec 60, ISA č. 700).

Vedení společnosti (text odstavce vymezujícího odpovědnost vedení viz odstavec 60, ISA č. 700).

Naším úkolem je... (text odstavce vymezujícího povinnosti auditora viz odstavec 60, ISA č. 700).

(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 situace (věrně nezobrazuje finanční situaci) společnosti ABC k 20. 12. 19X1 a výsledků jejího hospodaření a peněžních toků (výsledky jejího hospodaření a peněžní toky) za rok 19X1 v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví.

Datum účinnosti

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