

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 570**

PŘEDPOKLAD NEPŘETRŽITÉHO TRVÁNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	2
Odpovědnost za posouzení schopnosti nepřetržitého trvání účetní jednotky.....	3 - 7
Datum účinnosti.....	8
Cíle	9
Požadavky	
Postupy při vyhodnocování rizik a související činnosti	10 - 11
Posouzení vyhodnocení provedeného vedením.....	12 - 14
Budoucí období vedením nevyhodnocené.....	15
Dodatečné auditorské postupy prováděné v případě zjištění událostí nebo okolností.....	16
Závěry auditora a zpráva	17
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je správný, ale existuje významná (materiální) nejistota.....	18 - 20
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není správný	21
Vedení není ochotno provést nebo rozšířit své vyhodnocení	22
Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky	23
Významná prodleva se schválením účetní závěrky.....	24
Aplikační a vysvětlující část	
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky	A1
Postupy při vyhodnocování rizik a související činnosti	A2 - A6
Posouzení vyhodnocení provedeného vedením.....	A7 - A12
Budoucí období vedením nevyhodnocené.....	A13 - A14
Dodatečné auditorské postupy prováděné v případě zjištění událostí nebo okolností.....	A15 - A18
Závěry auditora a zpráva	A19
Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je správný, ale existuje významná (materiální) nejistota.....	A20 - A24

PŘEDPOKLAD NEPŘETRŽITÉHO TRVÁNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není správný	A25 - A26
Vedení není ochotno provést nebo rozšířit své vyhodnocení	A27

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora, který v rámci ověřování účetní závěrky posuzuje, jakým způsobem vedení účetní jednotky při sestavování účetní závěrky uplatňuje předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky

2. Při uplatnění předpokladu nepřetržitého trvání se na účetní jednotku pohlíží jako na subjekt, který bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. Na základě předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky se sestavuje účetní závěrka k všeobecným účelům s výjimkou případů, kdy vedení má v úmyslu účetní jednotku zlikvidovat nebo ukončit její provoz, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit. Účetní závěrka určená pro zvláštní účely může či nemusí být sestavena v souladu s účetním rámcem, pro který je předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky relevantní (předpoklad nepřetržitého trvání např. nemusí být v některých jurisdikcích relevantní pro účetní závěrky sestavené pro daňové účely). Je-li použit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, jsou aktiva a pasiva zaúčtována způsobem, který předpokládá, že účetní jednotka bude schopna v rámci své běžné činnosti realizovat svá aktiva a uhradit své závazky. (viz odstavec A1)

Odpovědnost za posouzení schopnosti nepřetržitého trvání účetní jednotky

3. Některé rámce účetního výkaznictví výslovně požadují, aby vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a vymezují záležitosti, jež je nutné v souvislosti s předpokladem nepřetržitého trvání posoudit, a údaje, jež je nutné zveřejnit. Povinnost vedení vyhodnotit schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky je definována například mezinárodním účetním standardem (IAS) 1¹. Podrobné požadavky týkající se povinnosti vedení vyhodnotit schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky a informace, které je v souvislosti s tím nutné zveřejnit v účetní závěrce, mohou rovněž být stanoveny právními předpisy.
4. Některé jiné rámce účetního výkaznictví neobsahují výslovný požadavek, aby vedení zhodnotilo schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky. Nicméně protože předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je, jak je uvedeno v odstavci 2, základním principem při sestavování účetní závěrky, sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení účetní jednotky zhodnotilo její schopnost nepřetržitého trvání i v případě, že příslušný rámec účetního výkaznictví tento požadavek výslovně nestanoví.
5. Při vyhodnocování schopnosti nepřetržitého trvání účetní jednotky vedení v určitém okamžiku uplatňuje úsudek ohledně budoucích výsledků událostí nebo okolností, které jsou svou podstatnou nejisté. Při tomto posuzování jsou relevantní následující faktory:
 - míra nejistoty týkající se výsledku události nebo okolnosti se významně zvyšuje tím, čím vzdálenější budoucnosti se událost nebo okolnost, resp. jejich výsledek týká. Z tohoto důvodu většina rámců účetního výkaznictví, které výslovně požadují, aby vedení vyhodnotilo schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky, současně také specifikuje období, po které musí vedení všechny dostupné informace brát v úvahu,

¹ IAS 1 „Sestavování a zveřejňování účetní závěrky“ k 1. 1. 2009, odstavce 25 – 26.

- na posuzování výsledků událostí a okolností má vliv také velikost a složitost účetní jednotky, charakter její činnosti a podmínky, ve kterých ji provádí, a to, do jaké míry ji ovlivňují externí faktory,
- veškeré posuzování týkající se budoucnosti vycházejí z informací, jež jsou k dispozici v okamžiku posuzování. Události po datu účetní závěrky mohou vést k výsledkům, jež nebudou v souladu s původním úsudkem, který byl ve své době přiměřený.

Povinnosti auditora

6. Povinností auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda vedení při sestavení účetní závěrky správně použilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, a rozhodnout, zda neexistuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat. Auditor má tuto povinnost i v případě, že rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky výslovně nepožaduje, aby vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
7. Avšak jak je popsáno v ISA 200², případný efekt přirozených omezení auditorovy schopnosti zjistit významné (materiální) nesprávnosti je větší u budoucích událostí nebo okolností, v jejichž důsledku by účetní jednotka nadále nemusela být schopna nepřetržitého trvání. Auditor tyto budoucí události nebo okolnosti nemůže předvídat. Pokud tedy ve zprávě auditora není uvedena žádná informace týkající se nejistoty, zda účetní jednotka bude schopna nepřetržitého trvání, nelze to chápat jako záruku, že účetní jednotka je nepřetržitého trvání schopna.

Datum účinnosti

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

Cíle

9. Cílem auditora je:
 - (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se toho, zda vedení při sestavování účetní závěrky správně použilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky,
 - (b) na základě získaných důkazních informací rozhodnout, zda neexistuje významná (materiální) nejistota v souvislosti s událostmi nebo okolnostmi, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat, a
 - (c) určit dopady na zprávu auditora.

Požadavky

Postupy při vyhodnocování rizik a související činnosti

10. Při provádění postupů zaměřujících se na vyhodnocování rizik v souladu s ISA 315³ je auditor povinen posoudit, zda existují události nebo okolnosti, které by mohly zásadním

² ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavce A51-A52.

³ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 5.

způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. V této souvislosti je auditor povinen zjistit, zda vedení již předběžně vyhodnotilo schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat a: (viz odstavce A2-A5)

- (a) jestliže takové vyhodnocení bylo provedeno, je auditor povinen vyhodnocení prodiskutovat s vedením a zjistit, zda vedení identifikovalo události a okolnosti, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat, a pokud tomu tak je, jak vedení hodlá tuto situaci řešit, nebo
- (b) jestliže takové vyhodnocení ještě provedeno nebylo, auditor je povinen projednat s vedením odůvodnění pro zamýšlené použití předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky a dotázat se, zda existují nějaké události nebo okolnosti, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat.

11. Auditor je povinen věnovat během auditu pozornost důkazním informacím o událostech nebo okolnostech, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. (viz odstavec A6)

Posouzení vyhodnocení provedeného vedením

12. Auditor je povinen posoudit vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat provedené jejím vedením. (viz odstavce A7 – A9, A11 – A12)

13. Při posuzování vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, které provedlo vedení, je auditor povinen vycházet ze stejného období, jaké při vyhodnocení použilo vedení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo v souladu s právními předpisy, je-li jimi stanovené období delší. Jestliže vedení při posuzování schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat použilo období kratší než dvanáct měsíců od data účetní závěrky, které je definováno v ISA 560⁴, auditor je povinen vyzvat vedení, aby období použité při vyhodnocování prodloužilo minimálně na dvanáct měsíců od tohoto data. (viz odstavce A10 - A12)

14. Při posuzování vyhodnocení provedeného vedením je auditor povinen posoudit, zda vedení při vyhodnocování zohlednilo veškeré relevantní informace, které jsou auditorovi na základě auditu známy.

Budoucí období vedením nevyhodnocené

15. Auditor je povinen dotázat se vedení, zda jsou mu známy nějaké události nebo okolnosti týkající se budoucího, vedením již nevyhodnocovaného období, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. (viz odstavce A13–A14)

Dodatečné auditorské postupy prováděné v případě zjištění událostí nebo okolností

16. Jestliže byly zjištěny události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl určit, zda existuje významná (materiální) nejistota, a to prostřednictvím dalších auditorských postupů, zahrnujících i posouzení faktorů snižujících příslušnou nejistotu. Tyto další postupy zahrnují následující: (viz odstavce A15)

⁴ ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavec 5(a).

- (a) jestliže vedení ještě nevyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor vedení vyzve, aby toto vyhodnocení provedlo,
- (b) auditor vyhodnotí plány vedení na budoucí opatření v souvislosti s vyhodnocením schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, a posoudí, zda je pravděpodobné, že realizace těchto plánů přinese zlepšení, a zda jsou plány vedení za dané situace realizovatelné, (viz odstavec A16)
- (c) jestliže účetní jednotka zpracovala prognózu peněžních toků a analýza této prognózy hraje významnou roli při posuzování budoucích výsledků událostí a okolností v souvislosti s vyhodnocováním plánů vedení na budoucí opatření, auditor: (viz odstavce A17 – A18).
 - (i) vyhodnotí spolehlivost podkladových údajů vygenerovaných k vypracování prognózy a
 - (ii) zjistí, zda existuje dostatečná podpora pro předpoklady, z nichž prognóza vychází;
- (d) auditor posoudí, zda od data, kdy vedení vyhodnocení provedlo, se neobjevila nějaká další fakta nebo informace,
- (e) auditor si od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky vyžádá písemná prohlášení týkající se jejich plánů na budoucí opatření a proveditelnosti těchto plánů.

Závěry auditora a zpráva

17. Auditor je povinen na základě shromážděných důkazních informací rozhodnout, zda podle jeho názoru existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o události nebo okolnosti, které by mohly jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. O významnou (materiální) nejistotu se jedná v případě, kdy míra jejího potenciálního dopadu a pravděpodobnost výskytu je taková, že je podle auditorova názoru nutné zveřejnit údaje o charakteru a důsledcích této nejistoty, tak aby:
- (a) v případě rámce věrného zobrazení účetní závěrka věrně zobrazovala skutečnost, nebo
 - (b) v případě rámce dodržení požadavků účetní závěrka nebyla zavádějící. (viz odstavec A19)

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

18. Jestliže auditor dojde k závěru, že předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je v dané situaci uplatněn správně, ale existuje významná (materiální) nejistota, je povinen zjistit, zda:
- (a) účetní závěrka přiměřeně popisuje hlavní události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a plány vedení na řešení těchto událostí nebo okolností a
 - (b) je v účetní závěrce jasně zveřejněno, že existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a že účetní jednotka proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům. (viz odstavec A20)
19. Jestliže údaje zveřejněné v účetní závěrce jsou přiměřené, auditor je povinen vydat

nemodifikovaný výrok a zprávu auditora doplnit o odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který:

- (a) zdůrazní existenci významné (materiální) nejistoty, jež souvisí s událostí nebo okolností, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a
- (b) odkáže na bod přílohy účetní závěrky, v němž jsou zveřejněny údaje popsané v odstavci 18.⁵ (viz odstavce A21 – A22)

20. Jestliže údaje zveřejněné v účetní závěrce nejsou dostatečné, auditor je povinen vydat výrok s výhradou, nebo záporný výrok v souladu s ISA 705⁶. Auditor je ve zprávě povinen uvést, že existuje významná (materiální) nejistota, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. (viz odstavce A23 – A24)

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není správný

21. Pokud byla účetní závěrka sestavena na základě předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, ale použití tohoto předpokladu vedením bylo podle auditorova názoru nepřiměřené, je auditor povinen vydat záporný výrok. (viz odstavce A25 – A26)

Vedení není ochotno provést nebo rozšířit své vyhodnocení

22. Jestliže vedení není ochotno na auditorovu žádost provést nebo rozšířit své vyhodnocení, auditor je povinen zvážit důsledky, které má tato skutečnost pro jeho zprávu. (viz odstavce A27)

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky

23. Pokud se všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nepodílejí na jejím vedení⁷, auditor je povinen tyto osoby informovat o zjištěných událostech a okolnostech, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky musí zahrnovat informace o tom:

- (a) zda tyto události nebo okolnosti představují významnou (materiální) nejistotu,
- (b) zda je použití předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky při sestavení její účetní závěrky správné a
- (c) zda jsou související údaje zveřejněné v účetní závěrce dostatečné.

Významná prodleva se schválením účetní závěrky

24. Pokud nastane mezi datem účetní závěrky a datem jejího schválení vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky významná prodleva, auditor je povinen posoudit důvody, které ji způsobily. Jestliže se auditor domnívá, že prodleva souvisí s událostmi nebo okolnostmi týkajícími se hodnocení schopnosti účetní jednotky pokračovat v nepřetržitém trvání, je povinen provést dodatečné auditorské postupy definované v odstavci 16 a posoudit důsledky pro jeho závěry týkající se existence

⁵ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“.

⁶ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

⁷ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13

významné (materiální) nejistoty popisované v odstavci 17.

Aplikační a vysvětlující část

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky (viz odstavec 2)

Zvláštní úprava pro účetní jednotky ve veřejném sektoru

- A1. Uplatňování předpokladu nepřetržitého trvání vedením platí rovněž pro účetní jednotky ve veřejném sektoru. Otázkou schopnosti nepřetržitého trvání u účetních jednotek ve veřejném sektoru se zabývá například mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor č. 1 (IPSAS 1)⁸. Rizika z hlediska schopnosti účetní jednotky ve veřejném sektoru nepřetržitě trvat se objevují mimo jiné v případech, kdy jsou tyto účetní jednotky ziskovými organizacemi, kdy jim může být snížena nebo odňata státní podpora nebo v případě jejich privatizace. K událostem nebo okolnostem, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost nepřetržitého trvání u účetní jednotky ve veřejném sektoru, patří případy, kdy taková účetní jednotka nemá zajištěné financování své další existence nebo byla přijata politická rozhodnutí, jež ovlivňují služby poskytované účetní jednotkou ve veřejném sektoru.

Postupy při vyhodnocování rizik a související činnosti

Události nebo okolnosti, které mohou zásadním způsobem zpochybnit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky (viz odstavec 10)

- A2. Níže uvádíme příklady událostí nebo okolností, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Tento seznam není taxativní a současně ani existence jednoho či několika takovýchto faktorů nemusí vždy znamenat, že existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o nepřetržité trvání účetní jednotky.

Finanční

- závazky nebo krátkodobé závazky jsou vyšší než aktiva,
- termínované cizí zdroje s blížící se splatností bez reálné vyhlídky na její prodloužení či úhradu nebo rozsáhlé použití krátkodobých cizích zdrojů na financování dlouhodobých aktiv,
- náznaky, že věřitelé ukončí svou finanční podporu,
- záporné provozní peněžní toky, na které ukazují minulé nebo prospektivní účetní výkazy,
- nepříznivé klíčové finanční ukazatele,
- značné ztráty z provozní činnosti nebo významné zhoršení hodnoty aktiv používaných k tvorbě peněžních toků,
- opožděné nebo pozastavené výplaty dividend,
- neschopnost hradit závazky vůči věřitelům ve lhůtě splatnosti,
- neschopnost dodržovat podmínky úvěrových smluv,

⁸ IPSAS 1 „Sestavování a zveřejňování účetní závěrky“ k 1. 1. 2009, odstavce 38 – 41.

PŘEDPOKLAD NEPŘETRŽITÉHO TRVÁNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY

- přechod dodavatelů od dodavatelského úvěru k prodeji za hotové,
- neschopnost zajistit financování vývoje nových důležitých produktů nebo jiných důležitých investic.

Provozní

- záměr vedení účetní jednotku zlikvidovat nebo ukončit její provoz,
- ztráta klíčových členů vedení bez náhrady,
- ztráta důležitého trhu, klíčového odběratele (odběratelů), franšízových smluv, licencí nebo klíčového dodavatele (dodavatelů),
- potíže s pracovní silou,
- nedostatek důležitých dodávek,
- nástup nového, velmi úspěšného konkurenta.

Ostatní

- nedodržení ustanovení týkajících se kapitálu nebo nesplnění jiných důležitých legislativních požadavků,
- probíhající právní spory nebo správní řízení proti účetní jednotce, které mohou vyústit v nároky, jež účetní jednotka pravděpodobně nebude schopna uspokojit,
- změny v právních předpisech nebo státní politice, u kterých se předpokládá, že budou mít na účetní jednotku negativní vliv,
- katastrofy, proti nimž účetní jednotka není pojištěna, resp. není pojištěna dostatečně.

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

- A3. Postupy při vyhodnocování rizik uvedené v odstavci 10 auditorovi pomáhají určit, zda způsob, jímž vedení uplatňuje předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, bude pravděpodobně představovat významný problém, a jaký bude jeho dopad na plánování auditu. Tyto postupy rovněž napomáhají včasnému projednání těchto otázek s vedením, včetně projednání plánů vedení, a vyřešení identifikovaných problémů v oblasti nepřetržitosti trvání účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A4. Na schopnost účetní jednotky překonat nepříznivé podmínky má vliv i její velikost. Malé účetní jednotky někdy dokážou rychleji reagovat na nové příležitosti, ale mohou jim chybět rezervní zdroje, z nichž by financovaly svůj další provoz.
- A5. K aspektům zvláště významným pro malé účetní jednotky patří riziko, že banky nebo jiní věřitelé přestanou takovou jednotku podporovat, dále potenciální ztráta hlavního dodavatele, významného odběratele či klíčového zaměstnance nebo ztráta provozní licence, franšízy nebo jiné právní dohody, na jejímž základě účetní jednotka provozuje svou činnost.

Pozornost věnovaná během auditu důkazním informacím o událostech nebo okolnostech (viz odstavec 11)

- A6. V souladu s ISA 315 je auditor povinen upravit vyhodnocení rizik, které provedl, a odpovídajícím způsobem upravit plánované auditorské postupy, jestliže během provádění auditu získá dodatečné důkazní informace, které mají na jeho vyhodnocení rizik vliv⁹. Jestliže jsou poté, co auditor vyhodnotí rizika, zjištěny události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, bude auditor muset v některých případech, kromě provedení postupů popsáných v odstavci 16, upravit své vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti. Existence těchto událostí nebo okolností může ovlivnit rovněž charakter, načasování a rozsah dalších postupů, které auditor v reakci na vyhodnocená rizika provede. Požadavky a podrobnější návodné informace k této problematice jsou uvedeny v ISA 330¹⁰.

Posouzení vyhodnocení provedeného vedením

Vyhodnocení provedené vedením a podkladová analýza a auditorovo posouzení (viz odstavec 12)

- A7. Hodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, které provedlo vedení, je pro auditora při posuzování předpokladu nepřetržitěho trvání účetní jednotky klíčovým východiskem.
- A8. Auditor není povinen suplovat nedostatečnou analýzu provedenou vedením. V některých případech však ani fakt, že vedení neprovedlo podrobnou analýzu, kterou by podložilo svoje hodnocení, auditorovi nebrání posoudit, zda uplatnilo předpoklad nepřetržitěho trvání účetní jednotky v dané situaci správně. Například pokud účetní jednotka byla v minulosti ve své činnosti zisková a má pohotový přístup k finančním zdrojům, může vedení své hodnocení provést bez podrobné analýzy. V tomto případě auditor může posoudit správnost vyhodnocení provedeného vedením i bez provedení podrobných vyhodnocovacích postupů, a to za předpokladu, že ostatní auditorské postupy auditorovi umožňují posoudit, zda vedení při sestavování účetní závěrky v dané situaci správně použilo předpoklad nepřetržitěho trvání účetní jednotky.
- A9. V jiných případech bude auditorovo posouzení provedené v souladu s odstavcem 12, jehož předmětem je vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat provedené vedením, zahrnovat posouzení procesu, podle něhož vedení postupovalo, předpokladů, z nichž vycházelo, plánů vedení týkajících se budoucích opatření a jejich proveditelnosti v dané situaci.

Období, jehož se vyhodnocení provedené vedením týká (viz odstavec 13)

- A10. Většina rámců účetního výkaznictví, které výslovně požadují, aby vedení vyhodnotilo schopnost nepřetržitěho trvání účetní jednotky, současně také specifikuje období, po které musí vedení všechny dostupné informace vzít v úvahu¹¹.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky (viz odstavce 12 – 13)

- A11. Vedení malých účetních jednotek v řadě případů žádné podrobné vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat neprovádí, ale spoléhá se na zevrubnou

⁹ ISA 315 odstavec 31.

¹⁰ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

¹¹ IAS 1 například vymezuje toto období jako minimálně dvanáct měsíců od konce účetního období.

znalost svého podniku a jeho perspektiv. Nicméně v souladu s požadavky tohoto standardu musí auditor posoudit, jak vedení vyhodnotilo schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat. U menších účetních jednotek může být vhodné prodiskutovat s vedením jejich střednědobé a dlouhodobé financování, a to za předpokladu, že stanovisko vedení lze potvrdit dostatečnými důkazními informacemi, a pokud toto stanovisko není v rozporu s auditorovými poznatky o dané účetní jednotce. Požadavek odstavce 13, v souladu s nímž auditor vyzve vedení, aby prodloužilo období, pro které vyhodnocení provedlo, může být splněn mimo jiné diskusí, dotazováním a inspekcí podkladové dokumentace, například objednávek přijatých na budoucí dodávky, u nichž je posouzena proveditelnost, nebo jsou jinak doloženy.

- A12. Pro schopnost menších účetních jednotek nepřetržitě trvat je často důležitá další podpora vlastníků-manažerů. Jestliže je malá účetní jednotka z velké míry financována formou půjčky poskytnuté vlastníkem-manažerem, bude důležité, aby jí tyto finanční prostředky nebyly odňaty. Další trvání malé účetní jednotky, která se ocitla ve finančních obtížích, bude záviset například na tom, zda vlastník-manažer podřídí svou půjčku úvěrům a půjčkám poskytnutým bankami a jinými věřiteli, nebo na tom, zda úvěr poskytnutý dané účetní jednotce zajistí svým osobním majetkem. Za této situace může auditor získat vhodné důkazní informace o tom, že vlastník-manažer podřídil svou půjčku nebo že poskytl zajištění. Jestliže účetní jednotka závisí na další podpoře poskytnuté vlastníkem-manažerem, může auditor posoudit jeho schopnost dostát závazkům vyplývajícím z této podpory. Dále si auditor může vyžádat písemné potvrzení smluvních podmínek, za nichž bude tato podpora poskytnuta, a písemné potvrzení vlastníkov-manažerova záměru či stanoviska.

Budoucí období vedením nevyhodnocené (viz odstavec 15)

- A13. V souladu s odstavcem 11 věnuje auditor pozornost tomu, že mohou existovat známé události, plánované i jiné, nebo okolnosti, které nastanou po uplynutí období vyhodnocovaného vedením, jež by mohly zpochybnit otázku vhodnosti předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky použitého vedením při sestavování účetní závěrky. Protože míra nejistoty související s výsledkem události nebo okolnosti je tím vyšší, čím je taková událost nebo okolnost vzdálenější, musí být signály o tom, že tyto události nebo okolnosti představují problém z hlediska schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, významné, aby auditor musel zvážit podniknutí dalších kroků. Jsou-li takové události nebo okolnosti zjištěny, může auditor vyzvat vedení, aby posoudilo potenciální významnost této události nebo okolnosti v souvislosti s jeho vyhodnocením schopnosti dané účetní jednotky nepřetržitě trvat. V takové situaci se použijí postupy vymezené v odstavci 16.
- A14. Auditor není povinen pro identifikaci událostí nebo okolností, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat a které spadají do budoucího, vedením již nevyhodnocovaného období, provádět jiné auditorské postupy než dotazování vedení. Jak je uvedeno v odstavci 13, vedení musí vyhodnotit minimálně období dvanácti měsíců od data účetní závěrky.

Dodatečné auditorské postupy prováděné v případě zjištění událostí nebo okolností (viz odstavec 16)

- A15. Auditorské postupy, které jsou relevantní pro plnění požadavků odstavce 16, mohou zahrnovat:
- analýzu peněžních toků, výsledku hospodaření a dalších relevantních prognóz

a jejich projednání s vedením,

- analýzu posledních mezitímních účetních výkazů a její projednání s vedením,
- seznámení se s podmínkami vydaných dluhopisů a úvěrových smluv a určení toho, zda některé z nich nebyly porušeny,
- prostudování zápisů z jednání valné hromady, ze schůzí osob pověřených správou a řízením a relevantních výborů, zda neobsahují zmínky o finančních obtížích,
- dotazování právních poradců účetní jednotky ohledně existence soudních sporů a nároků na to, zda jsou vyhodnocení jejich výsledků a odhady jejich finančních dopadů, které provedlo vedení, přiměřené,
- potvrzení existence, zákonnosti a právní vynutitelnosti dohod, které mají zajistit novou či pokračující finanční podporu od spřízněných nebo třetích stran, a posouzení toho, zda jsou tyto strany schopny další finanční podporu poskytovat,
- posouzení plánů účetní jednotky na řešení nesplněných zákaznických objednávek,
- provedení auditorských postupů zaměřujících se na události po datu účetní závěrky a identifikace těch událostí, které omezují nebo jinak ovlivňují schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat,
- potvrzení existence, podmínek a přiměřenosti úvěrů a půjček,
- získání a posouzení zpráv o regulatorních opatřeních,
- posouzení přiměřenosti podpory případného plánovaného prodeje aktiv.

Posouzení plánů vedení týkajících se budoucích opatření (viz odstavec 16(b))

A16. Plány vedení týkající se budoucích opatření může auditor posuzovat tak, že se vedení dotáže na jeho plány týkající se opatření, která v budoucnu hodlá podniknout, např. na plány na prodej aktiv, vypůjčení finančních prostředků nebo restrukturalizaci úvěrů, snížení nebo odložení výdajů nebo zvýšení kapitálu.

Období, jehož se vyhodnocení provedené vedením týká (viz odstavec 16c))

A17. Kromě postupů vymezených v odstavci 16(c) může auditor porovnat:

- předpokládané finanční informace za nedávná předchozí období se skutečně dosaženými výsledky a
- předpokládané finanční informace za běžné období s dosud dosaženými výsledky.

A18. Jestliže vedení předpokládá další podporu od třetích stran, ať už prostřednictvím jimi poskytnutých půjček, přijetím závazku zachovat stávající nebo poskytnout další financování nebo prostřednictvím poskytnutých záruk, a jestliže je tato podpora pro schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat významná, auditor může zvážit, zda si od těchto třetích stran nevyžádá písemné potvrzení (včetně potvrzení smluvních podmínek) a zda nezíská důkazy o jejich schopnosti tuto podporu poskytnout.

Závěry auditora a zpráva (viz odstavec 17)

A19. Spojení „významná (materiální) nejistota“ se v IAS 1 používá pro nejistotu týkající se událostí a okolností, které mohou významně zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat a které je nutné zveřejnit v účetní závěrce. Toto spojení se za podobných okolností používá i v některých dalších rámcích účetního výkaznictví.

Předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky je správný, ale existuje významná (materiální) nejistota

Přiměřenost zveřejnění významné (materiální) nejistoty (viz odstavec 18)

A20. Posuzování přiměřenosti údajů zveřejněných v účetní závěrce může zahrnovat posouzení toho, zda tyto informace uživatele účetní závěrky výslovně upozorňují na možnost, že účetní jednotka nemusí být v rámci běžného podnikání schopna pokračovat v realizaci svých aktiv a plnění svých závazků.

Zpráva auditora v případě, že je zveřejnění významné (materiální) nejistoty přiměřené (viz odstavec 19)

A21. Níže uvádíme příklad odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti, který auditor použije v případě, že bude údaje zveřejněné v účetní závěrce považovat za přiměřené:

Zdůraznění skutečnosti

Aniž bychom vydávali výrok s výhradou, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky. Z informací v něm uvedených vyplývá, že společnost dosáhla k 31. 12. 20X1 ztráty ve výši ZZZ a její krátkodobé závazky ke stejnému datu převýšily celková aktiva o YYY. Tyto skutečnosti spolu s dalšími informacemi uvedenými v bodě X ukazují na významnou (materiální) nejistotu, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat.

A22. Ve zcela výjimečném případě, pokud existuje několik významných (materiálních) nejistot, které mají na účetní závěrku jako celek důležitý dopad, může auditor místo odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti považovat za přiměřené odmítnutí výroku. Návodné informace k této problematice jsou uvedeny v ISA 705.

Zpráva auditora v případě, že zveřejnění významné (materiální) nejistoty není přiměřené (viz odstavec 20)

A23. Níže uvádíme příklad odstavců, které auditor použije v případě, že vydá výrok s výhradou:

Základ pro výrok s výhradou

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

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou týkající se neúplnosti údajů zveřejněných v účetní závěrce, jak je popsáno v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo

finanční pozice) společnosti k 31. 12. 20X0 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok 20X0 v souladu s.....

A24. Níže uvádíme příklad odstavců, které auditor použije v případě, že vydá záporný výrok:

Základ pro záporný výrok

Platnost úvěrových smluv společnosti skončila a lhůtu pro úhradu nesplacené části úvěrů měla společnost do 31. 12. 20X0. Společnosti se nepodařilo dojednat změnu splatnosti přijatých úvěrů ani získat náhradní financování a zvažuje, že podá návrh na konkurz. Tyto skutečnosti svědčí o tom, že existuje významná (materiální) nejistota, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat, a že společnost proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům. V účetní závěrce (ani v její příloze) není tato skutečnost zveřejněna.

Záporný výrok

Podle našeho názoru vzhledem k neuvedení informací popisovaných v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok, účetní závěrka věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti k 31. 12. 20X0 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok 20X0 v souladu s.....

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není správný (viz odstavec 21)

A25. Jestliže byla účetní závěrka sestavena na základě předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, ale použití tohoto předpokladu vedením bylo podle auditorova názoru nepřiměřené, auditor v souladu s požadavkem odstavce 21 vydá k účetní závěrce záporný výrok, a to i v případě, že v účetní závěrce je zveřejněn údaj o tom, že vedení použilo předpoklad nepřetržitého trvání nesprávně.

A26. Jestliže je vedení povinno sestavit účetní závěrku za situace, kdy předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není správný, nebo pokud se tak samo rozhodne, bude účetní závěrka sestavena na alternativním základě (např. pro účely likvidace). Auditor bude moci provést audit takové účetní závěrky, pokud dojde k závěru, že tento alternativní základ je za dané situace akceptovatelným rámcem účetního výkaznictví. Auditor bude moci vydat k této účetní závěrce nemodifikovaný výrok, pokud v ní budou zveřejněny přiměřené údaje, ale může považovat za vhodné nebo nezbytné doplnit do zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, jímž uživatelé účetní závěrky upozorní na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena na alternativním základě, a vysvětlí důvody jeho použití.

Vedení není ochotno provést nebo rozšířit své vyhodnocení (viz odstavec 22)

A27. V některých případech se může auditor domnívat, že je nutné požádat vedení, aby provedlo hodnocení nebo aby své hodnocení rozšířilo. Jestliže vedení není ochotno tak učinit, může být vhodné vydat zprávu auditora s výrokem s výhradou nebo odmítnout výrok, protože auditor nemusí být schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení účetní závěrky, např. důkazní informace týkající se existence plánů realizovaných vedením nebo jiných faktorů snižujících nejistotu.