

# MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

## ISA 700

### FORMULACE VÝROKU A ZPRÁVY AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

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

#### OBSAH

	Odstavec
<b>Úvod</b>	
Předmět standardu.....	1 - 4
Datum účinnosti.....	5
<b>Cíle</b> .....	6
<b>Definice</b> .....	7 – 9
<b>Požadavky</b>	
Formulace výroku k účetní závěrce .....	10 – 15
Forma výroku.....	16 – 19
Zpráva auditora .....	20 – 45
Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou .....	46 – 47
<b>Aplikační a vysvětlující část</b>	
Kvalitativní aspekty účetních pravidel účetní jednotky.....	A1 – A3
Zveřejnění vlivu významných (materiálních) transakcí a událostí na údaje poskytnuté v účetní závěrce .....	A4
Popis příslušného rámce účetního výkaznictví.....	A5 – A10
Forma výroku.....	A11 – A12
Zpráva auditora .....	A13 – A44
Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou .....	A45 – A51
Příloha: Příklady zpráv auditora k účetní závěrce	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“ 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) se zabývá odpovědností auditora za formulaci výroku k účetní závěrce. Dále se tento standard zabývá formou a obsahem zprávy auditora vydané na základě auditu účetní závěrky.
2. ISA 705<sup>1</sup> a ISA 706<sup>2</sup> se zabývají tím, jaký vliv má na formu a obsah zprávy auditora skutečnost, že auditor vyjádří modifikovaný výrok nebo do zprávy auditora zahrne odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti.
3. Tento standard je vytvořen v kontextu kompletní účetní závěrky určené k všeobecným účelům. ISA 800<sup>3</sup> se zabývá zvláštními aspekty, pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely. ISA 805<sup>4</sup> se zabývá zvláštními aspekty, pokud je předmětem auditu jednotlivý účetní výkaz, specifický prvek, účet nebo položka účetního výkazu.
4. Tento standard napomáhá konzistenci zprávy auditora. Konzistence zprávy auditora, pokud byl audit proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, má za účel zvýšit důvěryhodnost na globálním trhu takovým způsobem, aby byly snadněji rozpoznatelné audity provedené v souladu s celosvětově uznávanými standardy. Konzistence dále napomáhá uživatelům v porozumění a pomáhá rozpoznat neobvyklé okolnosti v případě, že se tyto okolnosti vyskytnou.

### Datum účinnosti

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

### Cíle

6. Cíle auditora jsou:
  - (a) zformulovat výrok k účetní závěrce na základě zhodnocení závěrů vyvozených ze shromážděných důkazních informací a
  - (b) jasně tento výrok vyjádřit pomocí písemné zprávy, která rovněž popisuje, na jakém základě je výrok založen.

### Definice

7. Níže uvedené výrazy se v mezinárodních auditorských standardech (ISA) používají v následujícím významu:

---

<sup>1</sup> ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

<sup>2</sup> ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“.

<sup>3</sup> ISA 800 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“.

<sup>4</sup> ISA 805 „Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu“.

## FORMULACE VÝROKU A ZPRÁVY AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

- (a) účetní závěrka k všeobecným účelům – účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro všeobecné účely,
- (b) rámec pro všeobecné účely – rámec účetního výkaznictví, jehož cílem je splnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů týkající se finančních informací. Rámec účetního výkaznictví může být rámcem věrného zobrazení nebo rámcem dodržení požadavků.

Termín „rámec věrného zobrazení“ se používá jako odkaz na rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje soulad s požadavky rámce a:

- (i) výslovně nebo nepřímo potvrzuje, že pro dosažení věrného zobrazení údajů v účetní závěrce může být pro vedení účetní jednotky nezbytné zveřejnit více údajů, než vyžaduje rámec, nebo
- (ii) výslovně potvrzuje, že může být nezbytné, aby se vedení účetní jednotky s cílem splnit požadavek věrného zobrazení účetní závěrky odklonilo od požadavků rámce. Očekává se, že se vedení účetní jednotky odkloní od požadavků pouze ve velmi výjimečných případech.

Pojem „rámec dodržení požadavků“ se používá jako odkaz na rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje soulad s požadavky rámce, ale neobsahuje potvrzení (i) nebo (ii), viz výše<sup>5</sup>.

- (c) nemodifikovaný výrok – výrok, který je auditorem vyjádřen v případě, že auditor usoudí, že účetní závěrka je sestavena, ve všech významných (materiálních) ohledech, v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví<sup>6</sup>.
8. Pojem „účetní závěrka“ v tomto standardu znamená „kompletní účetní závěrku k všeobecným účelům, včetně příslušné přílohy“. Příloha účetní závěrky běžně obsahuje souhrn významných účetních pravidel a další vysvětlující informace. Požadavky rámce účetního výkaznictví určují formu a obsah účetní závěrky a zároveň součástí kompletní účetní závěrky.
9. Pojem „mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ v tomto standardu znamená mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board), a pojem „mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor“ znamená mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board).

<sup>5</sup> ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 13(a).

<sup>6</sup> Odstavce 35 – 36 se zabývají slovními spojeními, která je možné použít k vyjádření výroku v případě rámce věrného zobrazení nebo rámce dodržení požadavků.

## Požadavky

### Formulace výroku k účetní závěrce

10. Auditor je povinen zformulovat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví<sup>7</sup>.
11. Při formulaci výroku k účetní závěrce je auditor povinen učinit závěr, zda získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Přitom musí vzít v úvahu:
  - (a) závěr auditora v souladu s ISA 330 o tom, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace<sup>9</sup>,
  - (b) závěr auditora v souladu s ISA 450 o tom, zda jsou neopravené nesprávnosti jednotlivě nebo souhrnně významné<sup>10</sup> (materiální), a
  - (c) hodnocení vyžadované v odstavcích 12 – 15.
12. Auditor je povinen zhodnotit, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. Toto zhodnocení musí zahrnovat zvážení kvalitativních aspektů účetních pravidel účetní jednotky, včetně ukazatelů možné předpojatosti v úsudcích vedení účetní jednotky. (viz odstavce A1 – A3)
13. Auditor je zejména povinen zhodnotit, zda s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví:
  - (a) jsou v účetní závěrce odpovídajícím způsobem zveřejněna vybraná a použitá podstatná účetní pravidla,
  - (b) jsou vybraná a použitá účetní pravidla v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou v dané situaci vhodná,
  - (c) jsou účetní odhady provedené vedením účetní jednotky přiměřené,
  - (d) jsou informace prezentované v účetní závěrce relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné,
  - (e) účetní závěrka obsahuje dostatek zveřejněných údajů, aby její uživatelé mohli posoudit důsledky významných (materiálních) transakcí a událostí na údaje uvedené v účetní závěrce, a (viz odstavec A4)

<sup>7</sup> ISA 200, odstavec 11.

<sup>8</sup> Odstavce 35 – 36 upravují slovní spojení, které je možné použít v případě rámce věrného zobrazení nebo rámce dodržení požadavků.

<sup>9</sup> ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“, odstavec 26.

<sup>10</sup> ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“, odstavec 11.

## FORMULACE VÝROKU A ZPRÁVY AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

- (f) je terminologie použitá v účetní závěrce, včetně názvů jednotlivých výkazů, vhodná.
14. Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, musí zhodnocení, které je vyžadováno dle odstavců 12–13, obsahovat zároveň informaci o tom, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení. Hodnocení auditora, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení, musí zahrnovat posouzení:
- (a) celkové prezentace, členění a obsahu účetní závěrky a
  - (b) toho, zda účetní závěrka, včetně příslušné přílohy, představuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.
15. Auditor je povinen zhodnotit, zda účetní závěrka vhodně odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví nebo jej vhodně popisuje. (viz odstavce A5 – A10)

### Forma výroku

16. Auditor je povinen vyjádřit nemodifikovaný výrok v případě, že dojde k závěru, že účetní závěrka je sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
17. V případě, že auditor:
- (a) usoudí na základě získaných důkazních informací, že účetní závěrka jako celek obsahuje významné (materiální) nesprávnosti, nebo
  - (b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby zhodnotil, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti,
- je povinen modifikovat výrok v auditorské zprávě v souladu s ISA 705.
18. V případě, že účetní závěrka sestavená v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení nedosahuje věrného zobrazení, je auditor povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na požadavcích příslušného rámce účetního výkaznictví a způsobu vyřešení záležitosti rozhodnout, zda je nezbytné výrok ve zprávě auditora modifikovat v souladu s ISA 705. (viz odstavec A11)
19. Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s požadavky rámce dodržení požadavků, není nutné, aby auditor zhodnotil, zda účetní závěrka dosahuje věrného zobrazení. Přesto, za velmi ojedinělých okolností, kdy auditor usoudí, že taková účetní závěrka je zavádějící, je povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na tom, jak byla záležitost vyřešena, určit, zda a jakým způsobem tuto záležitost uvede ve zprávě auditora. (viz odstavec A12)

### Zpráva auditora

20. Zpráva auditora musí být vyhotovena v písemné formě. (viz odstavce A13 – A14)

*Zpráva auditora pro audity provedené v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*

Název

21. Zpráva auditora musí mít název, z něhož jednoznačně vyplývá, že se jedná o zprávu nezávislého auditora. (viz odstavec A15)

Příjemce

22. Příjemce zprávy auditora závisí na konkrétních okolnostech dané zakázky. (viz odstavec A16)

Úvodní odstavec

23. Úvodní odstavec zprávy auditora musí: (viz odstavce A17 – A19)
  - (a) vymežit účetní jednotku, jejíž účetní závěrka byla auditována,
  - (b) uvést, že byl proveden audit účetní závěrky,
  - (c) uvést název každého výkazu, který je součástí účetní závěrky,
  - (d) odkázat na souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací a
  - (e) specifikovat datum, ke kterému, nebo období, za které byl každý výkaz v účetní závěrce sestaven.

Odpovědnost vedení za účetní závěrku

24. Tato část zprávy auditora popisuje odpovědnosti těch osob v organizaci, které jsou odpovědné za sestavení účetní závěrky. Zpráva auditora nemusí odkazovat konkrétně na „vedení“, ale musí používat termín, který je vhodný v kontextu právního rámce konkrétní jurisdikce. V některých jurisdikcích je vhodné odkazovat na osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.
25. Zpráva auditora musí obsahovat část s nadpisem „Odpovědnost vedení účetní jednotky (nebo jiný vhodný výraz) za účetní závěrku“.
26. Ve zprávě auditora musí být popsána odpovědnost vedení za sestavení účetní závěrky. V textu musí být uvedeno vysvětlení, že vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. (viz odstavce A20 – A23)
27. Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, musí vysvětlení odpovědnosti vedení za sestavení účetní závěrky obsažené ve zprávě auditora odkazovat na „sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní“ nebo „sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz“, podle toho, co je za

daných okolností vhodné.

#### Odpovědnost auditora

28. Zpráva auditora musí obsahovat část s nadpisem „Odpovědnost auditora“.
29. Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že odpovědností auditora je vyjádřit na základě provedeného auditu výrok k účetní závěrce. (viz odstavec A24)
30. Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Také zde musí být vysvětleno, že tyto standardy vyžadují, aby auditor dodržoval etické požadavky a naplánoval a prováděl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. (viz odstavce A25 – A26)
31. Ve zprávě auditora musí být popsán audit, a to tím, že je v ní uvedeno, že:
  - (a) audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce,
  - (b) výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. V těch případech, kdy má auditor ve spojení s auditem účetní závěrky odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému, musí být věta o tom, že cílem tohoto posouzení není, aby se auditor vyjádřil k účinnosti vnitřního kontrolního systému, vynechána, a
  - (c) audit zahrnuje též posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením a dále posouzení celkové prezentace účetní závěrky.
32. Pokud je účetní závěrka sestavována v souladu s rámcem věrného zobrazení, měl by popis auditu ve zprávě auditora odkazovat na „sestavení účetní závěrky účetní jednotkou a věrné zobrazení skutečností v ní“ nebo na to, že „účetní jednotka sestavila účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz“, podle toho, co je za daných okolností vhodné.
33. Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že auditor je přesvědčen, že důkazní informace, které získal, jsou dostatečné a vhodné, aby poskytovaly základ pro vyjádření výroku auditora.

#### Výrok auditora

34. Zpráva auditora musí obsahovat část s nadpisem „Výrok auditora“.

## FORMULACE VÝROKU A ZPRÁVY AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

35. Při vyjádření nemodifikovaného výroku k účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení je auditor povinen použít, pokud není právními předpisy stanoveno jinak, jedno z následujících spojení, která se považují za rovnocenná:
- (a) účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje, ... v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví], nebo
  - (b) účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz ... v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]. (viz odstavce A27 - A33)
36. Při vyjádření nemodifikovaného výroku k účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků musí výrok auditora obsahovat informaci, že účetní závěrka je sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]. (viz odstavce A27, A29 – A33)
37. Pokud odkaz na rámec účetního výkaznictví nepředstavuje odkaz na mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) nebo na mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB), musí být ve výroku auditora uvedena jurisdikce, ve které je daný rámec platný.

### Jiné odpovědnosti auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv

38. Jestliže auditor ve zprávě auditora k účetní závěrce uvádí jiné odpovědnosti ve spojitosti s vydáváním zpráv, které jsou nad rámec odpovědnosti za vydání zprávy auditora k účetní závěrce v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, musí být tyto další odpovědnosti popsány v oddělené části zprávy auditora, která musí být nazvána „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ nebo jiným vhodným způsobem vztahujícím se k obsahu dané části. (viz odstavce A34 – A35)
39. Jestliže zpráva auditora obsahuje oddělenou část popisující jiné odpovědnosti auditora, musí být nadpis, výkazy a vysvětlení popsané v odstavcích 23 – 37 uvedeny pod nadpisem „Zpráva k účetní závěrce“. „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ musí následovat za částí „Zpráva k účetní závěrce“. (viz odstavec A36)

### Podpis auditora

40. Zpráva auditora musí být podepsána. (viz odstavec A37)

### Datum zprávy auditora

41. 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: (viz odstavce A38 – A41)
- (a) všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku, včetně příslušné přílohy, byly sestaveny



## FORMULACE VÝROKU A ZPRÁVY AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

a

- (b) osoby, které jsou za sestavení účetní závěrky odpovědné, tuto odpovědnost uznaly.

### Adresa auditora

42. Ve zprávě auditora musí být uvedeno místo v rámci jurisdikce, kde auditor vykonává svou praxi.

### Zpráva auditora předepsaná právními předpisy

43. Jestliže dle právních předpisů zvláštní jurisdikce má auditor povinnost vyhotovit zprávu auditora ve zvláštním formátu nebo znění, lze ve zprávě auditora uvést odkaz na mezinárodní auditorské standardy pouze v případě, že zpráva auditora obsahuje minimálně následující části: (viz odstavec A42)

- (a) název,
- (b) příjemce relevantního pro daný typ zakázky,
- (c) úvodní odstavec vymezující účetní závěrku, která je předmětem auditu,
- (d) popis odpovědnosti vedení (nebo jiný vhodný název, viz odstavec 24) za sestavení účetní závěrky,
- (e) popis odpovědnosti auditora vyjádřit výrok k účetní závěrce a vymezení rozsahu auditu včetně:
  - odkazu na mezinárodní auditorské standardy a právní předpisy a
  - popisu auditu v souladu s těmito standardy.
- (f) odstavec obsahující výrok auditora k účetní závěrce a odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky (včetně uvedení jurisdikce pro rámec účetního výkaznictví, pokud jím nejsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví nebo mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, viz odstavec 37).
- (g) podpis auditora,
- (h) datum zprávy auditora a
- (i) adresa auditora.

### Zpráva auditora pro audity provedené v souladu s auditorskými standardy specifické jurisdikce a zároveň mezinárodními auditorskými standardy

44. Auditor může být povinen provést audit v souladu s auditorskými standardy specifické jurisdikce („národními auditorskými standardy“), ale zároveň má provést audit v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. V takovém případě může zpráva auditora odkazovat na mezinárodní auditorské standardy spolu s odkazem na národní auditorské standardy. Takto však může auditor postupovat pouze v případě, že: (viz odstavce A43 – A44)

- (a) nevzniká kolize mezi požadavky národních auditorských standardů a mezinárodních auditorských standardů, která by auditora vedla k (i) odlišné formulaci výroku nebo (ii) nezahrnutí odstavce zdůrazňujícího skutečnost, který je při zvláštních okolnostech požadován mezinárodními auditorskými standardy,
  - (b) zpráva auditora obsahuje minimálně každou složku definovanou v odstavcích 43(a)(i), pokud auditor použije formát nebo znění specifikované národními auditorskými standardy. Odkaz na právní předpisy v odstavci 43(e) musí být interpretován jako odkaz na národní auditorské standardy. Zpráva auditora proto musí identifikovat tyto národní auditorské standardy.
45. Jestliže zpráva auditora odkazuje zároveň odkaz na národní auditorské standardy a na mezinárodní auditorské standardy, musí specifikovat jurisdikci platnou pro národní auditorské standardy.

#### **Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou** (viz odstavce A45 – A51)

46. U doplňujících informací, které jsou prezentovány společně s auditovanou účetní závěrkou a nejsou vyžadovány příslušným rámcem účetního výkaznictví, auditor zhodnotí, zda jsou dané doplňující informace zřetelně odlišeny od auditované účetní závěrky. V případě, že tyto doplňující informace nejsou zřetelně odlišeny od auditované účetní závěrky, auditor je povinen vyzvat vedení, aby změnilo způsob prezentace neauditovaných doplňujících informací. Pokud vedení odmítne způsob prezentace změnit, auditor musí ve zprávě auditora vysvětlit, že tyto doplňující informace nebyly předmětem auditu.
47. Doplňující informace, které nejsou vyžadovány příslušným rámcem účetního výkaznictví, ale přesto jsou nedílnou součástí účetní závěrky, neboť nemohou být zřetelně odlišeny od auditované části účetní závěrky z důvodu své povahy a způsobu prezentace, musí být pokryty výrokiem auditora.

\*\*\*

## **Aplikační a vysvětlující část**

### **Kvalitativní aspekty účetních pravidel účetní jednotky** (viz odstavec 12)

- A1. Vedení účetní jednotky činí řadu úsudků týkajících se částek a údajů zveřejněných v účetní závěrce.
- A2. ISA 260 obsahuje diskuzi o kvalitativních aspektech účetních postupů<sup>11</sup>. Při zvažování kvalitativních aspektů účetních postupů účetní jednotky může auditor zjistit možnou předpojatost v úsudcích vedení. Auditor může dojít k závěru, že kumulativní účinek nedostatečné nestrannosti společně s účinkem neopravených nesprávností způsobí celkové významné (materiální) zkreslení účetní závěrky. K ukazatelům nedostatečné nestrannosti, které mohou ovlivnit hodnocení auditora, zda je účetní závěrka jako celek významně

<sup>11</sup> ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, příloha 2.

(materiálně) zkreslena, patří:

- selektivní opravy nesprávností, které byly sděleny vedení účetní jednotky v průběhu auditu (např. provedení oprav nesprávností, které působí zvýšení vykazovaných zisků, a neprovedení oprav nesprávností, které působí snížení vykazovaných zisků),
- možná předpojatost vedení účetní jednotky při provádění účetních odhadů.

A3. ISA 540 se zabývá možností předpojatosti vedení při provádění účetních odhadů<sup>12</sup>. Ukazatele možné předpojatosti vedení nepředstavují nesprávnosti pro účely hodnocení přiměřenosti jednotlivých účetních odhadů. Mohou však ovlivnit auditorovo hodnocení, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

**Zveřejnění vlivu významných (materiálních) transakcí a událostí na údaje poskytnuté v účetní závěrce (viz odstavec 13(e))**

A4. Účetní závěrky sestavené v souladu se všeobecným rámcem obvykle zobrazují finanční pozici účetní jednotky, její finanční výkonnost a peněžní toky. V takových případech auditor zhodnotí, zda účetní závěrka obsahuje vhodné zveřejněné údaje, které umožní zamýšleným uživatelům porozumět dopadům významných (materiálních) transakcí a událostí na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky.

**Popis příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 15)**

A5. Jak je vysvětleno v ISA 200, sestavení účetní závěrky vedením a případně osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky vyžaduje zahrnutí popisu příslušného rámce účetního výkaznictví do účetní závěrky<sup>13</sup>. Tento popis je důležitý, jelikož dává uživatelům účetní závěrky informaci o rámci účetního výkaznictví, na kterém je účetní závěrka založena.

A6. Popisovat účetní závěrku jako sestavenou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví je vhodné, pouze pokud účetní závěrka splňuje všechny požadavky příslušného rámce, které jsou účinné v období, k němuž se účetní závěrka vztahuje.

A7. Popis příslušného rámce účetního výkaznictví, který obsahuje neurčitě podmiňující či omezující formulaci (např. „účetní závěrka je v podstatné míře v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“), není adekvátním popisem uvedeného rámce, jelikož může uživatele účetní závěrky uvést v omyl.

*Odkaz na více než jeden rámec účetního výkaznictví*

A8. V některých případech může být v účetní závěrce uvedeno, že je sestavena v souladu se dvěma rámci účetního výkaznictví (např. národní rámec a mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Tato situace může nastat v případech, kdy vedení musí nebo chce

<sup>12</sup> ISA 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“, odstavec 21.

<sup>13</sup> ISA 200, odstavce A2 – A3.

sestavit účetní závěrku v souladu s oběma rámci. V takovém případě jsou příslušné oba rámce účetního výkaznictví. Takovýto popis je vhodný, pouze pokud je účetní závěrka v souladu s každým účetním rámcem zvlášť. Aby bylo možné považovat účetní závěrku za závěrku v souladu s oběma rámci, musí být účetní závěrka sestavena v souladu s oběma rámci zároveň, a to bez nutnosti sesouhlasení výkazů. V praxi je soulad více rámců nepravděpodobný, ledaže jurisdikce přijala jiný rámec (např. mezinárodní standardy účetního výkaznictví) jako národní rámec nebo odstranila veškeré bariéry souladu s tímto rámcem.

- A9. Účetní závěrka sestavená v souladu s jedním rámcem účetního výkaznictví, která obsahuje poznámku nebo doplňující výkaz pro sesouhlasení výsledků s výsledky, které by byly vykázány dle jiného rámce, není s tímto jiným rámcem v souladu. Důvodem je skutečnost, že účetní závěrka nezahrnuje veškeré informace v takové podobě, v jaké jsou vyžadovány tímto jiným rámcem.
- A10. Účetní závěrka však může být sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zároveň popisovat v příloze účetní závěrky, do jaké míry je účetní závěrka v souladu s jiným rámcem (např. účetní závěrka sestavená v souladu s národním rámcem zároveň popisuje, do jaké míry je v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví). Takový popis je doplňující finanční informací, a jak je uvedeno v odstavci 47, je považován za nedílnou součást účetní závěrky a je pokryt výrokiem auditora.

#### **Forma výroku** (viz odstavce 18 – 19)

- A11. Mohou nastat případy, kdy přestože je účetní závěrka sestavena v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení, věrného zobrazení nedosáhne. V takovém případě vedení může do účetní závěrky zahrnout doplňující zveřejněné údaje nad rámec informací specificky vyžadovaných tímto rámcem, nebo se ve velmi ojedinělých případech od požadavku rámce odklonit za účelem dosažení věrného zobrazení.
- A12. Jen ve velmi ojedinělých případech bude auditor považovat účetní závěrku sestavenou ve shodě s rámcem dodržení požadavků za zavádějící, pokud v souladu s ISA 210 rozhodl, že je tento rámec přijatelný<sup>14</sup>.

#### **Zpráva auditora** (viz odstavec 20)

- A13. Písemná zpráva zahrnuje zprávy vydané v tištěné verzi a zprávy s využitím elektronického média.
- A14. Příloha obsahuje příklady zpráv auditora k účetní závěrce zahrnující části uvedené v odstavcích 21 – 42.

<sup>14</sup> ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec 6(a).

*Zpráva auditora pro audity provedené v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*

Název (viz odstavec 21)

- A15. Název zprávy určuje, že se jedná o zprávu nezávislého auditora, například název „Zpráva nezávislého auditora“ potvrzuje, že auditor splnil veškeré relevantní etické požadavky týkající se nezávislosti, a tím odlišuje zprávu nezávislého auditora od zpráv vydaných jinými osobami.

Příjemce (viz odstavec 22)

- A16. Právní předpisy v dané jurisdikci často specifikují, komu je zpráva auditora určena. Zpráva auditora je běžně určena těm, pro něž je vypracována, často akcionářům nebo osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, jejíž účetní závěrka je auditována.

Úvodní odstavec (viz odstavec 23)

- A17. V úvodním odstavci se například uvádí, že auditor ověřil přiloženou účetní závěrku účetní jednotky, která se skládá z [uveďte název každého účetního výkazu, který tvoří kompletní účetní závěrku, jak požaduje příslušný rámec účetního výkaznictví, s uvedením data nebo období, k němuž se jednotlivé účetní výkazy vztahují], a připojuje se odkaz na souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.
- A18. Pokud si je auditor vědom toho, že auditovaná účetní závěrka bude součástí dokumentu, který obsahuje další informace, jako je výroční zpráva, může zvážit, zda forma prezentace umožňuje uvést čísla stránek, na kterých je uvedena auditovaná účetní závěrka. Toto napomáhá uživatelům identifikovat účetní závěrku, ke které se zpráva auditora vztahuje.
- A19. Výrok auditora se vztahuje na kompletní účetní závěrku, jak je definována příslušným rámcem účetního výkaznictví. Například v případě mnoha rámců pro všeobecné účely účetní závěrka obsahuje: výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a souhrn podstatných účetních pravidel a další vysvětlující informace. V některých jurisdikcích mohou být také považovány za součást účetní závěrky další informace.

Odpovědnost vedení za účetní závěrku (viz odstavec 26)

- A20. ISA 200 vysvětluje předpoklad vztahující se k odpovědnostem vedení a případně osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, na jehož základě je audit v souladu s mezinárodními auditorskými standardy prováděn<sup>15</sup>. Vedení a případně osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky přijímají odpovědnost za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, případně za věrné zobrazení skutečností v ní. Vedení dále přijímá odpovědnost za takový vnitřní kontrolní systém,

---

<sup>15</sup> ISA 200, odstavec 13(j).

který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Popis odpovědností vedení ve zprávě auditora obsahuje odkaz na obě odpovědnosti, což napomáhá k vysvětlení předpokladu, na jehož základě je audit proveden, uživatelům zprávy auditora.

- A21. Mohou existovat okolnosti, kdy je vhodné, aby auditor rozšířil popis odpovědnosti vedení v odstavci 26 tak, aby zohlednil další odpovědnosti, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky v kontextu příslušné jurisdikce nebo s ohledem na povahu účetní jednotky.
- A22. Odstavec 26 je konzistentní s formou, v jaké jsou odpovědnosti odsouhlaseny ve smluvním dopisu nebo jiné vhodné podobě písemné smlouvy, jak požaduje ISA 210<sup>16</sup>. ISA 210 poskytuje jistou volnost, když uvádí, že pokud právní předpisy předepisují odpovědnosti vedení a případně osob pověřených správou a řízením ve vztahu k účetnímu výkaznictví, auditor rozhodne, zda tyto právní předpisy obsahují odpovědnosti, které dle auditorova názoru mají rovnocenný účinek k účinku odpovědností podle ISA 210. Takovéto rovnocenné odpovědnosti může auditor popsat ve smluvním dopisu nebo jiné vhodné podobě písemné smlouvy za použití znění právních předpisů. V těchto případech může být toto znění použito i ve zprávě auditora k popsání odpovědností vedení v souladu s požadavky odstavce 26. V ostatních případech, včetně těch, kdy se auditor rozhodne nevyužít znění právních předpisů uvedených ve smluvním dopisu, se používá znění uvedené v odstavci 26.
- A23. V některých jurisdikcích mohou právní předpisy předepisující odpovědnost vedení specificky odkazovat na odpovědnost za přiměřenost účetních knih a záznamů nebo účetního systému. Jelikož knihy, záznamy a systémy jsou nedílnou součástí vnitřního kontrolního systému (podle definice ISA 315<sup>17</sup>), popisy v ISA 210 a v odstavci 26 na ně specificky neodkazují.

Odpovědnost auditora (viz odstavce 29 – 30)

- A24. Zpráva auditora uvádí, že odpovědnost auditora spočívá ve vydání výroku k účetní závěrce na základě auditu ve srovnání s odpovědností vedení za sestavení účetní závěrky.
- A25. Odkaz na použité standardy sdělí uživatelům zprávy auditora, že audit byl proveden v souladu se stanovenými standardy.
- A26. V souladu s ISA 200 auditor ve zprávě auditora neuvede soulad s mezinárodními auditorskými standardy, pokud nejsou splněny požadavky ISA 200 a všech ostatních mezinárodních auditorských standardů relevantních pro audit<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> ISA 210, odstavce 6(b)(i) – (ii).

<sup>17</sup> ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 4(c).

<sup>18</sup> ISA 200, odstavec 20.

Výrok auditora (viz odstavce 35 – 37)

Formulace výroku auditora předepsána právními předpisy

A27. ISA 210 uvádí, že v některých případech právní předpisy příslušné jurisdikce předepisují znění zprávy auditora (která zejména zahrnuje výrok auditora), které je výrazně odlišné od požadavků mezinárodních auditorských standardů. V těchto případech ISA 210 vyžaduje, aby auditor zhodnotil:

- (a) zda mohou uživatelé špatně pochopit ujištění získané z auditu účetní závěrky, a pokud se tak stane,
- (b) zda dodatečné vysvětlení ve zprávě auditora může zmírnit možné nedorozumění.

Pokud auditor dojde k závěru, že dodatečné vysvětlení ve zprávě auditora možné nedorozumění zmírnit nemůže, vyžaduje ISA 210, aby auditor auditní zakázku nepřijal, pokud tak není povinen učinit dle právních předpisů. Dle ISA 210 není audit provedený v souladu s takovými právními předpisy v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Auditor proto ve zprávě auditora neuvede jakýkoli odkaz na to, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy<sup>19</sup>.

„Ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazovat“ nebo „podávat věrný a poctivý obraz“

A28. O použití slovního spojení „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazovat“, nebo spojení „podávat věrný a poctivý obraz“ rozhodují právní předpisy upravující audit účetní závěrky v příslušné jurisdikci nebo všeobecně přijímaná praxe v příslušné jurisdikci. Pokud právní předpisy požadují použití jiné formulace, zůstává nedotčen požadavek dle odstavce 14 tohoto standardu ISA, aby auditor zhodnotil věrné zobrazení v účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení.

Popis informací, které obsahuje účetní závěrka

A29. V případě, že je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, se ve výroku auditora uvádí, že účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje nebo podává věrný a poctivý obraz skutečností, které má sestavená účetní závěrka prezentovat, například u mnoha rámců pro všeobecné účely finanční pozici účetní jednotky ke konci období a finanční výkonnost účetní jednotky a peněžní toky za období končící uvedeným dnem.

Popis příslušného rámce účetního výkaznictví a způsob, jakým může ovlivnit výrok auditora

A30. Identifikace příslušného rámce účetního výkaznictví ve výroku auditora má přiblížit uživatelům zprávy auditora kontext, ve kterém byl auditorův výrok vydán, nikoli omezovat zhodnocení vyžadované dle odstavce 14. Příslušný rámec účetního výkaznictví je určen například slovními spojeními:

„... v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“ nebo

<sup>19</sup> ISA 210, odstavec 21.

„... v souladu s obecně uznávanými účetními pravidly jurisdikce X ...“

- A31. Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví zahrnuje standardy účetního výkaznictví a požadavky právních předpisů, je takový rámec určen například následujícím slovním spojením: „... v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a požadavky zákona o společnostech jurisdikce X“. ISA 210 se zabývá okolnostmi, kde existují kolize mezi standardy účetního výkaznictví a požadavky právních předpisů<sup>20</sup>.
- A32. Jak je uvedeno v odstavci A8, účetní závěrka může být sestavena v souladu se dvěma rámci účetního výkaznictví a jedná se tedy o dva příslušné rámce účetního výkaznictví. Každý rámec je následně při sestavení výroku auditora k účetní závěrce posuzován samostatně a výrok auditora v souladu s odstavci 35 – 36 odkazuje na oba rámce následovně:
- (a) pokud je účetní závěrka v souladu s každým rámcem zvlášť, jsou vyjádřeny dva výroky: výrok o tom, že účetní závěrka je sestavena v souladu s jedním z příslušných rámců účetního výkaznictví (např. národním rámcem) a výrok o tom, že účetní závěrka je sestavena v souladu s druhým příslušným rámcem účetního výkaznictví (např. mezinárodními standardy účetního výkaznictví). Tyto výroky mohou být vyjádřeny zvlášť nebo v jedné větě (např. účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje skutečnosti, v souladu s všeobecně uznávanými účetními pravidly jurisdikce X a v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví),
  - (b) pokud je účetní závěrka v souladu s jedním rámcem, ale není v souladu s druhým rámcem, může být vydán nemodifikovaný výrok o tom, že účetní závěrka je v souladu s daným jedním rámcem (např. národním rámcem), ale výrok o souladu s druhým rámcem (např. mezinárodními standardy účetního výkaznictví) bude modifikovaný v souladu s ISA 705.
- A33. Jak je uvedeno v odstavci A10, účetní závěrka může být v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a kromě toho v ní může být zveřejněno, do jaké míry je v souladu s jiným rámcem účetního výkaznictví. Podle odstavce A46 jsou tyto doplňující informace pokryty výrokiem auditora, jelikož nemohou být jasně odděleny od účetní závěrky.
- (a) Pokud jsou zveřejněné údaje o souladu s jiným rámcem zavádějící, je vydán modifikovaný výrok v souladu s ISA 705.
  - (b) Pokud zveřejněné údaje zavádějící nejsou, avšak auditor usoudí, že jsou natolik důležité a rozhodující pro porozumění uživatelů účetní závěrky, je v souladu s ISA 706 přidán odstavec zdůrazňující skutečnost upozorňující na tyto zveřejněné údaje.

Jiné odpovědnosti auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv (viz odstavce 38 – 39)

- A34. V některých jurisdikcích může mít auditor, nad rámec odpovědnosti auditora za zprávu k účetní závěrce podle mezinárodních auditorských standardů, další odpovědnost

<sup>20</sup> ISA 210, odstavec 18.



vyjádřit se k jiným skutečnostem. Auditor může být například požádán, aby se vyjádřil k určitým skutečnostem, které se vyskytly při provádění auditu účetní závěrky. Může být také požádán, aby provedl další specifikované postupy a vydal o nich zprávu nebo aby vyjádřil výrok ke specifickým skutečnostem, například k přiměřenosti účetních knih a záznamů. Auditorské standardy příslušné jurisdikce často obsahují pokyny k odpovědnostem auditora ve vztahu ke specifickým jiným odpovědnostem ve spojitosti s vydáváním zpráv dle dané jurisdikce.

- A35. V některých případech mohou příslušné právní předpisy požadovat po auditorovi nebo mu povolit vyjádřit se k těmto jiným odpovědnostem ve zprávě auditora k účetní závěrce. V jiných případech může být po auditorovi požadováno nebo mu povoleno vyjádřit se k nim ve zvláštní zprávě.
- A36. Těmto jiným odpovědnostem auditora se věnuje oddělená část zprávy auditora tak, aby je bylo možno zřetelně odlišit od odpovědnosti auditora vyjádřit výrok k účetní závěrce dle mezinárodních auditorských standardů. Tam, kde je to vhodné, může tato část obsahovat dílčí nadpisy, které popíší obsah odstavců o jiných odpovědnostech auditora.

Podpis auditora (viz odstavec 40)

- A37. Podpis auditora je v závislosti na příslušné jurisdikci buď ve jménu auditorské firmy nebo v osobním jménu auditora nebo v obou jménech. Kromě podpisu auditora může být v některých jurisdikcích od auditora vyžadováno, aby ve zprávě auditora uvedl prohlášení o své odborné účetní specializaci nebo o tom, že auditor nebo společnost, je-li to relevantní, je uznáván příslušným úřadem udělujícím licenci podle dané jurisdikce.

Datum zprávy auditora (viz odstavec 41)

- A38. Datum zprávy auditora informuje uživatele zprávy o tom, že auditor zvážil dopad událostí a transakcí, o kterých se dozvěděl a které nastaly do tohoto data. Odpovědností auditora za události a transakce po datu zprávy auditora se zabývá ISA 560<sup>21</sup>.
- A39. Jelikož je výrok auditora vydán k účetní závěrce a za účetní závěrku je odpovědné vedení, auditor nemůže dospět k závěru, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, dokud nejsou získány důkazní informace o tom, že veškeré výkazy včetně příslušné přílohy, ze kterých se účetní závěrka skládá, byly sestaveny a vedení za ně převzalo odpovědnost.
- A40. V některých jurisdikcích určí právní předpisy, které osoby nebo orgány (např. představenstvo), jsou odpovědné za posouzení, zda byly sestaveny veškeré výkazy včetně příslušné přílohy, ze kterých se účetní závěrka skládá, a stanoví nezbytný schvalovací proces. V takových případech jsou důkazní informace o schválení získány před datem zprávy auditora k účetní závěrce. V jiných jurisdikcích však schvalovací proces není právními předpisy předepsán. V takových případech jsou zváženy kroky, podle kterých účetní jednotka postupuje při sestavování a dokončování své účetní závěrky z pohledu vedení účetní jednotky, za účelem identifikace osob nebo orgánů s pravomocí posoudit, zda byly sestaveny veškeré výkazy a příslušná příloha, ze kterých se skládá účetní

<sup>21</sup> ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavce 10 – 17.

závěrka. V některých případech určí právní předpisy okamžik v procesu účetního výkaznictví, v němž se předpokládá dokončení auditu.

- A41. V některých jurisdikcích je před zveřejněním účetní závěrky požadováno konečné schválení účetní závěrky akcionáři. V těchto jurisdikcích není konečné schválení akcionářů nezbytné k tomu, aby auditor došel k závěru, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace. Datum schválení účetní závěrky pro účely mezinárodních auditorských standardů je dřívější datum, ke kterému osoby s danou pravomocí určí, že veškeré výkazy včetně příslušné přílohy byly sestaveny a že osoby s danou pravomocí potvrdily, že za ně převzaly odpovědnost.

*Zpráva auditora předepsaná právními předpisy (viz odstavec 43)*

- A42. ISA 200 vysvětluje, že může být požadováno, aby auditor vyhověl požadavkům právních předpisů nad rámec mezinárodních auditorských standardů<sup>22</sup>. V takových případech může být auditor povinen použít ve zprávě auditora strukturu nebo formulace, které jsou odlišné od těch, jež jsou popsány v tomto standardu. Jak je uvedeno v odstavci 4, konzistence zprávy auditora, pokud byl audit proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, zvyšuje důvěryhodnost na globálním trhu tím, že jsou snadněji rozpoznatelné audity provedené v souladu s celosvětově uznávanými standardy. Pokud se rozdíl mezi požadavky právních předpisů a požadavky mezinárodních auditorských standardů vztahuje pouze na strukturu a formulace použité ve zprávě auditora a zpráva auditora obsahuje přinejmenším všechny části popsané v odstavci 43(a)(i), může auditor odkazovat na mezinárodní auditorské standardy. V takových případech se má za to, že auditor jednal v souladu s požadavky mezinárodních auditorských standardů i přesto, že struktura a formulace použité ve zprávě auditora jsou specifikovány požadavky právních předpisů. Tam, kde konkrétní požadavky příslušné jurisdikce nekolidují s mezinárodními auditorskými standardy, pomáhá struktura a formulace použité v tomto mezinárodním auditorském standardu uživatelům zprávy auditora snadněji rozeznat zprávu auditora, která byla sestavena k auditu provedenému v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. (ISA 210 se zabývá okolnostmi, kdy právní předpisy předepisují strukturu zprávy auditora nebo slovní spojení použitá v ní, která jsou významně odlišná od požadavků mezinárodních auditorských standardů.)

*Zpráva auditora pro audity provedené v souladu s auditorskými standardy specifické jurisdikce a mezinárodními auditorskými standardy (viz odstavec 44)*

- A43. Auditor může ve zprávě auditora uvádět, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a zároveň národními auditorskými standardy, pokud kromě souladu s příslušnými národními auditorskými standardy auditor vyhoví i všem mezinárodním auditorským standardům, které jsou pro audit relevantní<sup>23</sup>.
- A44. Odkaz na mezinárodní auditorské standardy a zároveň na národní auditorské standardy není vhodný v případě, pokud nastává kolize mezi požadavky mezinárodních

<sup>22</sup> ISA 200, odstavec A55.

<sup>23</sup> ISA 200, odstavec A56.

auditorských standardů a národních auditorských standardů, která by vedla auditora k vydání odlišného výroku nebo k nezahrnutí odstavce zdůrazňujícího skutečnost, který je v konkrétních případech vyžadován mezinárodními auditorskými standardy. Například některé národní auditorské standardy zakazují auditorovi, aby uvedl odstavec zdůrazňující skutečnost a zdůraznil tak problematiku předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, zatímco ISA 570 požaduje, aby odstavec zdůrazňující skutečnost za daných okolností uveden byl<sup>24</sup>. V takovém případě bude zpráva auditora odkazovat pouze na ty auditorské standardy (buď na mezinárodní auditorské standardy, nebo na národní auditorské standardy), podle nichž byla zpráva auditora sestavena.

**Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou** (viz odstavce 46 – 47)

- A45. V některých případech mohou právní předpisy nebo standardy po účetní jednotce požadovat, nebo si účetní jednotka dobrovolně zvolí, uvedení doplňujících informací prezentovaných společně s účetní závěrkou, které nejsou požadovány příslušným rámcem účetního výkaznictví. Doplňující informace mohou být například prezentovány proto, aby uživatel lépe pochopil příslušný rámec účetního výkaznictví nebo aby byly blíže vysvětleny specifické položky účetní závěrky. Tyto informace jsou zpravidla prezentovány jako doplňující výkazy nebo doplňující přílohy.
- A46. Výrok auditora pokrývá doplňující informace, které nemohou být zřetelně odlišeny od účetní závěrky kvůli své povaze a způsobu prezentace. Příkladem by mohl být případ, kdy příloha účetní závěrky obsahuje vysvětlení toho, do jaké míry je účetní závěrka v souladu s jiným rámcem účetního výkaznictví. Výrok auditora by se také vztahoval na přílohu nebo doplňující výkazy, na něž se odkazuje z účetní závěrky.
- A47. Doplňující informace, na které se vztahuje výrok auditora, nemusí být specificky označeny v úvodním odstavci zprávy auditora v případě, kdy je odkaz na přílohu účetní závěrky v popisu výkazů, z nichž se účetní závěrka skládá, dostatečný.
- A48. Právní předpisy nemusí vyžadovat, aby byly doplňující informace předmětem auditu, a vedení se může rozhodnout nepožádat auditora o zahrnutí doplňujících informací do rozsahu auditu účetní závěrky.
- A49. Zhodnocení auditora, zda doplňující informace, které nejsou předmětem auditu, jsou prezentovány takovým způsobem, aby mohly být považovány za informace, na něž se vztahuje výrok auditora, zahrnuje například v situaci, kdy jsou tyto informace prezentovány společně s účetní závěrkou a všemi doplňujícími informacemi, které jsou předmětem auditu, posouzení toho, zda jsou zřetelně označeny jako informace, které „nejsou předmětem auditu“.
- A50. Vedení může změnit prezentaci doplňujících informací, které nejsou předmětem auditu a které mohou být považovány za informace, na něž se vztahuje výrok auditora, například následovně:
- odstraněním všech odkazů z účetní závěrky na doplňující informace nebo přílohu, které nebyly předmětem auditu, tak, aby rozhraní mezi informacemi, které jsou

<sup>24</sup> ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“, odstavec 19.

## FORMULACE VÝROKU A ZPRÁVY AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

předmětem auditu, a informacemi, které předmětem auditu nejsou, byla dostatečně zřetelná,

- umístěním doplňujících informací, které nejsou předmětem auditu, mimo účetní závěrku, nebo pokud to není za daných okolností možné, alespoň umístěním části přílohy, která není předmětem auditu, na konec požadované přílohy účetní závěrky a jejich zřetelným označením jako neauditovaných informací. Příloha, která není předmětem auditu a která je propojena s auditovanou přílohou, může být chybně považována za auditovanou.

A51. Skutečnost, že doplňující informace nejsou předmětem auditu, nezbavuje auditora odpovědnosti si tyto informace prostudovat za účelem identifikace významných (materiálních) nesrovnalostí s auditovanou účetní závěrkou. Odpovědnosti auditora ve vztahu k doplňujícím informacím, které nejsou předmětem auditu, jsou shodné s odpovědnostmi popsanými v ISA 720<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> ISA 720 „Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“.

## **Příloha**

(viz odstavec A14)

### **Příklady zpráv auditora k účetní závěrce**

- **Příklad 1:** Zpráva auditora o účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení za účelem splnění běžných potřeb širokého spektra uživatelů týkajících se finančních informací (např. mezinárodní standardy účetního výkaznictví).
- **Příklad 2:** Zpráva auditora o účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků za účelem splnění běžných potřeb širokého spektra uživatelů týkajících se finančních informací.
- **Příklad 3:** Zpráva auditora o konsolidované účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení za účelem splnění běžných potřeb širokého spektra uživatelů týkajících se finančních informací (např. mezinárodní standardy účetního výkaznictví).

**Příklad 1:**

**Okolnosti zahrnují následující:**

- **audit kompletní účetní závěrky,**
- **účetní závěrka je sestavena k všeobecným účelům vedením účetní jednotky v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

**ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA**

[Příslušný příjemce]

**Zpráva o účetní závěrce<sup>1</sup>**

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

*Odpovědnost vedení účetní jednotky<sup>2</sup> za účetní závěrku*

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví<sup>3</sup> a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

*Odpovědnost auditora*

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a

<sup>1</sup> Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

<sup>2</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

<sup>3</sup> Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový...“

údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení<sup>4</sup> skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky<sup>5</sup>. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

#### *Výrok auditora*

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

#### **Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy**

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

---

<sup>4</sup> V případě uvedeném v poznámce pod čarou 28 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.“

<sup>5</sup> V případech, kdy má auditor zároveň odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta měla znít následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 28 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

**Příklad 2:**

**Okolnosti zahrnují následující:**

- **audit kompletní účetní závěrky vyžadovaný právními předpisy,**
- **účetní závěrka je sestavena k všeobecným účelům vedením účetní jednotky v souladu s rámcem účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X (např. rámec účetního výkaznictví zahrnující právní předpisy, vytvořený za účelem splnění běžných potřeb širokého spektra uživatelů týkajících se finančních informací, který však není rámcem věrného zobrazení),**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210.**

**ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA**

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

**Odpovědnost vedení účetní jednotky<sup>6</sup> za účetní závěrku**

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

**Odpovědnost auditora**

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního

<sup>6</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.



## FORMULACE VÝROKU A ZPRÁVY AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

systému účetní jednotky<sup>7</sup>. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

### **Výrok auditora**

Podle našeho názoru je účetní závěrka společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

---

<sup>7</sup> V případech, kdy má auditor zároveň odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem účetní závěrky, by tato věta zněla následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“

**Příklad 3:**

**Okolnosti zahrnují následující:**

- **audit konsolidované účetní závěrky sestavené k všeobecným účelům vedením účetní jednotky mateřské společnosti v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,**
- **podmínky skupinové auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení účetní jednotky za účetní závěrku podle ISA 210,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky skupiny má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

**ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA**

[Příslušný příjemce]

**Zpráva o konsolidované účetní závěrce<sup>8</sup>**

Provedli jsme audit přiložené konsolidované účetní závěrky společnosti ABC a jejích dceřiných společností, která se skládá z konsolidovaného výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1 a konsolidovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, konsolidovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a konsolidovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

*Odpovědnost vedení účetní jednotky<sup>9</sup> za konsolidovanou účetní závěrku*

Vedení je odpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví<sup>10</sup> a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení konsolidované účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

*Odpovědnost auditora*

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této konsolidované účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom

<sup>8</sup> Dílčí nadpis „Zpráva o konsolidované účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

<sup>9</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

<sup>10</sup> Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení konsolidované účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový...“

získali přiměřenou jistotu, že konsolidovaná účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v konsolidované účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v konsolidované účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení<sup>11</sup> skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky<sup>12</sup>. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace konsolidované účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

#### *Výrok auditora*

Podle našeho názoru konsolidovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC a jejích dceřiných společností k 31. 12. 20X1 a jejich finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *jejich finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

#### **Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy**

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

<sup>11</sup> V případě uvedeném v poznámce pod čarou 35 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.“

<sup>12</sup> V případech, kdy má auditor zároveň odpovědnost vyjádřit výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému ve spojení s auditem konsolidované účetní závěrky, by tato věta zněla následovně: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 35 může tato věta znít takto: „Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“