

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 705

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Druhy modifikovaných výroků.....	2
Datum účinnosti.....	3
Cíle	4
Definice	5
Požadavky	
Okolnosti, za nichž je vyžadována modifikace výroku auditora	6
Určení druhu modifikace výroku auditora.....	7 – 15
Forma a obsah zprávy auditora obsahující modifikovaný výrok.....	16 – 27
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	28
Aplikační a vysvětlující část	
Druhy modifikovaných výroků.....	A1
Podstata významných (materiálních) nesprávností.....	A2 – A7
Podstata nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace	A8 – A12
Důsledky nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace vyplývající z omezení ze strany vedení poté, co auditor přijal zakázku.....	A13 – A15
Ostatní okolnosti vztahující se k zápornému výroku nebo k odmítnutí výroku	A16
Forma a obsah auditorské zprávy obsahující modifikovaný výrok	A17 – A24
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	A25
Příloha: Příklady zpráv auditora s modifikovaným výrokem	

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“ 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 vydání odpovídající zprávy za okolností, kdy při formulaci výroku v souladu s ISA 700¹ auditor dojde k závěru, že je nezbytná modifikace výroku auditora k účetní závěrce.

Druhy modifikovaných výroků

2. Tento standard stanovuje tři druhy modifikovaných výroků, jmenovitě výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku. Rozhodnutí o tom, který typ modifikovaného výroku je vhodný, záleží na: (viz odstavec A1)
 - (a) podstatě skutečností, které způsobují modifikaci, tedy zda účetní závěrka obsahuje významnou (materiální) nesprávnost nebo, v případě nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazné informace, zda může být významně (materiálně) nesprávná, a
 - (b) auditorově úsudku o tom, jak rozsáhlý je dopad vlivů nebo možných vlivů těchto skutečností na účetní závěrku.

Datum účinnosti

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

Cíle

4. Cílem auditora je jasně vyjádřit přiměřeně modifikovaný výrok k účetní závěrce, který je nezbytný, pokud:
 - (a) auditor na základě získaných důkazních informací usoudí, že účetní závěrka jako celek obsahuje významnou (materiální) nesprávnost, nebo
 - (b) auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby učinil závěr, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost.

Definice

5. Níže uvedené výrazy se v mezinárodních auditorských standardech používají v následujícím významu:
 - (a) rozsáhlý – pojem je užíváný v souvislosti s nesprávnostmi, aby popsal vlivy nesprávností na účetní závěrku nebo možné vlivy případných nesprávností na účetní závěrku, které jsou neodhaleny v důsledku neschopnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Vlivy s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku jsou takové, které podle úsudku auditora:

¹ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“.

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

- (i) nejsou omezeny na specifické prvky, účty nebo položky účetní závěrky,
 - (ii) pokud však jsou omezeny, představují nebo mohou představovat podstatnou část účetní závěrky, nebo
 - (iii) ve vztahu ke zveřejnění údajů v účetní závěrce jsou pro uživatele zásadní pro porozumění účetní závěrce.
- (b) modifikovaný výrok – výrok s výhradou, záporný výrok nebo odmítnutí výroku.

Požadavky

Okolnosti, za nichž je vyžadována modifikace výroku auditora

6. Auditor je povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora, pokud:
- (a) na základě získaných důkazních informací usoudí, že účetní závěrka jako celek obsahuje významnou (materiální) nesprávnost nebo (viz odstavce A2 – A7)
 - (b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby učinil závěr, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost. (viz odstavce A8 – A12)

Určení druhu modifikace výroku auditora

Výrok s výhradou

7. Auditor je povinen vyjádřit výrok s výhradou, pokud:
- (a) poté, co získá dostatečné a vhodné důkazní informace, usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jednotlivě nebo kumulovaně jsou významné (materiální), nemají však rozsáhlý dopad na účetní závěrku, nebo
 - (b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých je možné založit výrok, ale usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální), nemají však rozsáhlý dopad na účetní závěrku.

Záporný výrok

8. Auditor je povinen vyjádřit záporný výrok, pokud získá dostatečné a vhodné důkazní informace a usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jednotlivě nebo kumulovaně jsou významné (materiální) a zároveň mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku.

Odmítnutí výroku

9. Auditor je povinen odmítnout výrok, pokud není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých je možné založit výrok, a usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku, mohou být významné (materiální) a zároveň mohou mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku.
10. Auditor je povinen odmítnout výrok, pokud, ve zcela výjimečných případech zahrnujících vícenásobnou nejistotu, usoudí, že přestože získal dostatečné a vhodné

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

důkazní informace vztahující se ke každé jednotlivé nejistotě, není možné naformulovat výrok k účetní závěrce vzhledem k potenciálním vzájemným vztahům mezi nejistotami a jejich možnému kumulovanému vlivu na účetní závěrku.

Důsledek nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace vzhledem k omezení ze strany vedení poté, co auditor přijal zakázku

11. Pokud po přijetí zakázky auditor zjistí, že vedení omezilo rozsah auditu, a toto omezení podle auditora pravděpodobně povede k potřebě vyjádřit výrok s výhradou nebo odmítnout výrok k účetní závěrce, auditor je povinen požádat vedení, aby odstranilo toto omezení.
12. Pokud vedení odmítne odstranit omezení uvedené v odstavci 11, auditor je povinen projednat záležitost s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, pokud nejsou všechny tyto osoby zároveň zapojeny do vedení², a určit, zda je možné uskutečnit alternativní postupy s cílem získat dostatečné a vhodné důkazní informace.
13. Pokud auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen určit důsledky takto:
 - (a) pokud auditor usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální), ale nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku, je povinen vyjádřit výrok s výhradou, nebo
 - (b) pokud auditor usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální) a zároveň mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku, takže vyjádření výroku s výhradou by nebylo adekvátní pro popis závažnosti situace, pak je povinen: (viz odstavce A13 – A14)
 - (i) odstoupit od auditu, pokud je to proveditelné a možné podle příslušných právních předpisů, nebo
 - (ii) odmítnout výrok k účetní závěrce, pokud odstoupení z auditu bez vydání auditorské zprávy není proveditelné nebo možné.
14. Pokud auditor odstoupí, jak je stanoveno v odstavci 13 (b)(i), je povinen ještě před odstoupením informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o všech záležitostech, které se vztahují k nesprávnostem zjištěným v průběhu auditu a které by byly bývaly vedly k modifikaci výroku. (viz odstavec A15)

Ostatní okolnosti vztahující se k zápornému výroku nebo k odmítnutí výroku

15. Pokud auditor považuje za nezbytné vyjádřit záporný výrok nebo odmítnout výrok k účetní závěrce jako celku, zpráva auditora nemůže obsahovat nemodifikovaný výrok k jednotlivému výkazu nebo jednomu či více specifickým základním prvkům, účtům nebo položkám účetního výkazu v rámci téhož rámce účetního výkaznictví. Zahrnutí

² ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13.

takovéhoto nemodifikovaného výroku do téže zprávy³ by za těchto podmínek bylo v rozporu s auditorem vyjádřeným záporným výrokiem nebo odmítnutím výroku k účetní závěrce jako celku. (viz odstavec A16)

Forma a obsah zprávy auditora obsahující modifikovaný výrok

Odstavec obsahující základ pro modifikaci výroku

16. Pokud auditor modifikuje výrok k účetní závěrce, pak je povinen nad rámec specifických základních prvků požadovaných ISA 700 zahrnout do zprávy auditora odstavec, který popisuje skutečnosti vedoucí k modifikaci. Auditor tento odstavec ve zprávě auditora umístí bezprostředně před odstavcem s výrokiem a dle potřeby použije nadpis „Základ pro výrok s výhradou“, „Základ pro záporný výrok“ nebo „Základ pro odmítnutí výroku“. (viz odstavec A17)
17. Pokud v účetní závěrce existuje významná (materiální) nesprávnost, která se vztahuje ke specifickým částkám uvedeným v účetní závěrce (včetně zveřejňovaných kvantitativních údajů), auditor je povinen uvést do odstavce obsahujícího základ pro modifikaci výroku popis, a pokud je to proveditelné, kvantifikaci finančních vlivů nesprávností. Pokud není proveditelné kvantifikovat finanční vlivy, auditor je povinen toto uvést v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci. (viz odstavec A18)
18. Pokud v účetní závěrce existuje významná (materiální) nesprávnost, která se vztahuje k nekvantitativním zveřejňovaným údajům v účetní závěrce, auditor je povinen uvést do odstavce obsahujícího základ pro modifikaci výroku vysvětlení toho, v čem jsou zveřejněné údaje nesprávné.
19. Pokud v účetní závěrce existuje významná (materiální) nesprávnost, která se vztahuje k nezveřejnění údajů, které měly být v účetní závěrce zveřejněny, auditor je povinen:
 - (a) projednat toto nezveřejnění s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
 - (b) popsat v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku podstatu chybějících údajů a
 - (c) pokud to není zakázáno právními předpisy, uvést chybějící zveřejněné údaje, pokud je to proveditelné, a získat dostatečné a vhodné důkazní informace o chybějících údajích. (viz odstavec A19)
20. Pokud je modifikace výsledkem nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je auditor povinen uvést v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku důvody této nemožnosti.
21. Dokonce i tehdy, pokud auditor vyjádří záporný výrok či odmítne výrok k účetní závěrce, je povinen popsat v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku důvody

³ ISA 805 „Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu“, se týká okolností, kdy je auditor pověřen, aby vyjádřil zvláštní výrok k jednomu nebo více specifickým prvkům, účtům nebo položkám účetního výkazu.

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

jakýchkoli dalších skutečností, kterých si je vědom a které by byly bývaly vyžadovaly modifikaci a z nich vyplývající důsledky. (viz odstavec A20)

Odstavec s výrokem

22. Pokud auditor modifikuje výrok, je povinen použít podle okolností pro odstavec s výrokem nadpis „Výrok s výhradou“, „Záporný výrok“ nebo „Odmítnutí výroku“. (viz odstavce A21, A23 – A24)
23. Pokud auditor vyjadřuje výrok s výhradou v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, v odstavci s výrokem je povinen uvést, že podle jeho názoru, s výhradou skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou:
 - (a) účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje skutečnost (nebo podává její věrný a poctivý obraz) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud je vykazováno v souladu s rámcem věrného zobrazení, nebo
 - (b) účetní závěrka byla ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud je vykazováno v souladu s rámcem dodržení požadavků.

Pokud modifikace vyplývá z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, auditor použije pro modifikovaný výrok odpovídající frázi „s výhradou možných vlivů skutečnosti(í)...“. (viz odstavec A22)

24. Pokud auditor vyjadřuje záporný výrok, je povinen v odstavci s výrokem uvést, že podle jeho názoru, z důvodu významnosti skutečností uvedených v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok:
 - (a) účetní závěrka nezobrazuje věrně skutečnost (nebo nepodává její věrný a poctivý obraz) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud je vykazováno v souladu s rámcem věrného zobrazení, nebo
 - (b) účetní závěrka nebyla ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud je vykazováno v souladu s rámcem dodržení požadavků.
25. Pokud auditor odmítne výrok v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen v odstavci s výrokem uvést, že:
 - (a) z důvodu významnosti skutečnosti(í) popsané(ých) v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které poskytují základ pro výrok auditora, a proto
 - (b) nevyjadřuje výrok k účetní závěrce.

Popis odpovědnosti auditora, pokud auditor vyjadřuje výrok s výhradou nebo záporný výrok

26. Pokud auditor vyjádří výrok s výhradou nebo záporný výrok, je povinen pozměnit popis

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

odpovědnosti auditora vyjádřením, že auditor je přesvědčen o tom, že důkazní informace, které získal, jsou dostatečné a vhodné, aby přiměřeně zdůvodnily modifikovaný výrok.

Popis odpovědnosti auditora, pokud auditor odmítne výrok

27. Pokud auditor odmítne výrok v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen pozměnit úvodní odstavec auditorské zprávy vyjádřením, že auditor byl pověřen, aby provedl audit účetní závěrky. Auditor je rovněž povinen pozměnit popis odpovědnosti auditora a popis rozsahu auditu tím, že uvede pouze následující: „Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu provedeného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy výrok k této účetní závěrce. Avšak z důvodů popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro výrok auditora.“

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

28. Pokud auditor předpokládá, že bude modifikovat výrok v auditorské zprávě, je povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky okolnosti, které jej vedou k předpokládané modifikaci, a navrženou formulaci této modifikace. (viz odstavec A25)

Aplikační a vysvětlující část

Druhy modifikovaných výroků (viz odstavec 2)

- A1. Níže uvedená tabulka ilustruje, jak auditorův úsudek o podstatě skutečností vedoucích k modifikaci a o tom, jak rozsáhlý je dopad jejich vlivů nebo možných vlivů na účetní závěrku, ovlivňuje druh výroku, který má být vyjádřen.

<i>Podstata skutečností vedoucích k modifikaci</i>	<i>Auditorův úsudek o tom, jak rozsáhlý je dopad vlivů nebo možných vlivů na účetní závěrku</i>	
	<i>Významný, nikoli s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku</i>	<i>Významný a rozsáhlý dopad na účetní závěrku</i>
Účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslena	Výrok s výhradou	Záporný výrok
Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

Podstata významných (materiálních) nesprávností (viz odstavec 6(a))

- A2. ISA 700 požaduje, aby auditor při formulování výroku o účetní závěrce usoudil, zda získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti⁴. Tento závěr bere v úvahu auditorovo vyhodnocení případných neopravených nesprávností v účetní závěrce v souladu s ISA 450⁵.
- A3. ISA 450 definuje nesprávnost jako rozdíl mezi částkou, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním položky vykázané v účetní závěrce a částkou, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním, které je vyžadováno pro tuto položku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Tudíž významná (materiální) nesprávnost v účetní závěrce může vzniknout ve spojitosti s:
- (a) výběrem vhodných účetních pravidel,
 - (b) použitím vybraných účetních pravidel nebo
 - (c) přiměřeností nebo vhodností údajů zveřejněných v účetní závěrce.

Vhodnost vybraných účetních pravidel

- A4. Ve vztahu k vhodnosti účetních pravidel, která vedení vybralo, mohou vzniknout významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, pokud:
- (a) vybraná účetní pravidla nejsou konzistentní s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo
 - (b) účetní závěrka včetně související přílohy nezobrazuje základní transakce a události způsobem, kterým by bylo dosaženo věrného zobrazení.
- A5. Rámce účetního výkaznictví často obsahují požadavky pro zaúčtování a zveřejnění změn v účetních pravidlech. V případech, kdy účetní jednotka změnila výběr podstatných účetních pravidel, může situace, kdy si účetní jednotka nepočíná v souladu s těmito požadavky vést k tomu, že se v účetní závěrce objeví významná (materiální) nesprávnost.

Použití vybraných účetních pravidel

- A6. Ve vztahu k použití vybraných účetních pravidel mohou významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce vzniknout:
- (a) pokud vedení nepoužívá vybraná účetní pravidla konzistentně s rámcem účetního výkaznictví, včetně nepoužívání vybraných účetních pravidel konzistentně mezi obdobími nebo pro obdobné transakce a události (konzistence v používání pravidel) nebo
 - (b) v důsledku způsobu použití vybraných účetních pravidel (jako například neúmyslná chyba v použití).

Přiměřenost nebo vhodnost údajů zveřejněných v účetní závěrce

⁴ ISA 700, odstavec 11.

⁵ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“, odstavec 11.

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

- A7. Ve vztahu k přiměřenosti nebo vhodnosti údajů zveřejněných v účetní závěrce mohou významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce vzniknout, když:
- (a) v účetní závěrce nejsou zveřejněny veškeré údaje požadované příslušným rámcem účetního výkaznictví,
 - (b) údaje zveřejněné v účetní závěrce nejsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo
 - (c) v účetní závěrce nejsou zveřejněny údaje nezbytné k dosažení věrného zobrazení.

Podstata nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace (viz odstavec 6(b))

- A8. Nemožnost získání dostatečných a vhodných důkazních informací auditorem (rovněž označováno jako omezení v rozsahu auditu) může vzniknout z:
- (a) okolností, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky,
 - (b) okolností vztahujících se k podstatě nebo načasování práce auditora nebo
 - (c) omezení způsobených vedením.
- A9. Nemožnost uskutečnit konkrétní postupy ještě neznamená omezení v rozsahu auditu, pokud je auditor schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace uskutečněním alternativních postupů. Pokud není možné provést alternativní postupy, použijí se přiměřeně požadavky odstavců 7(b) a 10. Omezení způsobené vedením může mít další vliv na audit, například na auditorovo posouzení rizika podvodu a na zvážení pokračování v zakázce.
- A10. Příklady okolností, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky, zahrnují případy, kdy:
- účetní záznamy účetní jednotky byly zničeny,
 - účetní záznamy byly z významné části na určitou dobu zadrženy státními orgány.
- A11. Příklady okolností, které se vztahují k podstatě nebo načasování auditorské práce, zahrnují případy, kdy:
- je požadováno, aby účetní jednotka použila metodu ekvivalence pro přidružené podniky, ale auditor není s to získat dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních informacích tohoto přidruženého podniku, aby vyhodnotil, zda metoda ekvivalence byla vhodně použita,
 - auditor je jmenován tehdy, kdy již není schopen se zúčastnit fyzické inventury zásob,
 - auditor rozhodne, že uskutečnění testů věcné správnosti samo o sobě není dostatečné, ale kontrolní systém účetní jednotky není účinný.
- A12. Příklady nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace vyplývající z omezení v rozsahu auditu způsobené vedením zahrnují případy, kdy:
- vedení zabraňuje auditorovi zúčastnit se fyzické inventury zásob,
 - vedení zabraňuje auditorovi vyžádat si externí potvrzení konkrétních zůstatků účtů.

Důsledky nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace vyplývající z omezení ze strany vedení poté, co auditor přijal zakázku (viz odstavce 13(b) – 14)

- A13. Účelnost odstoupení od auditu může záviset na stupni dokončení zakázky v okamžiku, kdy vedení omezí rozsah auditu. Pokud auditor již téměř dokončil audit, může se místo odstoupení rozhodnout dokončit audit v rozsahu, v jakém je to možné, odmítnout výrok a vysvětlit omezení v rozsahu auditu v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku.
- A14. Za určitých okolností může být odstoupení od auditu nemožné, pokud je auditor nucen pokračovat v auditní zakázce právními předpisy. K této situaci může dojít v případě, kdy je auditor jmenován pro provedení auditu účetních závěrek účetních jednotek ve veřejném sektoru. Taková situace může nastat i v případě takových jurisdikcí, kde je auditor jmenován pro provedení auditu účetních závěrek zahrnující konkrétní účetní období nebo je jmenován na určité období a je zakázáno odstoupit, dokud není dokončeno provádění auditu účetních závěrek nebo dokud nenastal konec vymezeného období. Auditor může rovněž zvážit nezbytnost použití odstavce obsahujícího jiné skutečnosti ve své zprávě auditora⁶.
- A15. Pokud auditor usoudí, že odstoupení od auditu je nezbytné s ohledem na omezení v rozsahu, může existovat požadavek právních či regulačních předpisů, aby auditor skutečnosti týkající se odstoupení od zakázky oznámil regulačním orgánům nebo vlastníkům účetní jednotky.

Ostatní okolnosti vztahující se k zápornému výroku nebo k odmítnutí výroku (viz odstavec 15)

- A16. Následují příklady okolností ve vydávání zpráv, které nejsou v rozporu se záporným výrokiem nebo odmítnutím výroku:
- vyjádření nemodifikovaného výroku k účetní závěrce sestavené podle daného rámce účetního výkaznictví a zároveň ve stejné zprávě vyjádření záporného výroku ke stejné účetní závěrce podle odlišného rámce účetního výkaznictví⁷,
 - vyjádření odmítnutí výroku k výsledku hospodaření a peněžním tokům, a nemodifikovaného výroku k finanční pozici (viz ISA 510⁸). V tomto případě auditor nevyjadřuje odmítnutí výroku k účetní závěrce jako celku.

Forma a obsah auditorské zprávy obsahující modifikovaný výrok

Odstavec obsahující základ pro modifikace výroku (viz odstavce 16 – 17, 19, 21)

- A17. Konzistence auditorské zprávy napomáhá a podporuje porozumění uživatelů a identifikaci neobvyklých okolností, pokud se objeví. Obdobně, ačkoli naprostá shoda

⁶ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec A5.

⁷ Viz ISA 700, odstavec A 32 pro popis této okolnosti.

⁸ ISA 510 „První auditní zakázka – počáteční zůstatky“, odstavec 10.

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

v textu modifikovaného výroku a základu pro modifikaci výroku není možná, je žádoucí konzistence jak ve formě, tak i v obsahu auditorské zprávy.

- A18. Příkladem finančních vlivů významných (materiálních) nesprávností, které auditor může popsat v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku ve zprávě auditora, je kvantifikace vlivů na daň z příjmů, zisk před zdaněním, čistý zisk a vlastní kapitál, pokud jsou nadhodnoceny zásoby.
- A19. Zveřejnění chybějících údajů v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku může být neproveditelné, pokud:
- (a) chybějící zveřejněné údaje nebyly vedením připraveny nebo nejsou jinak ihned dostupné auditorovi nebo
 - (b) podle auditorova úsudku by zveřejnění chybějících údajů bylo nadměrně obsáhlé ve vztahu ke zprávě auditora.
- A20. Záporný výrok nebo odmítnutí výroku vztahující se k určité skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku neospravedlňuje vynechání popisu jiných zjištěných skutečností, které by byly bývaly vyžadovaly modifikaci výroku auditora. V takových případech zveřejnění těchto dalších skutečností, jichž si je auditor vědom, může být relevantní pro uživatele účetní závěrky.

Odstavec s výrokem (viz odstavce 22 – 23)

- A21. Zahnutí nadpisu tohoto odstavce objasňuje uživatelům, že výrok auditora je modifikován a určuje druh modifikace.
- A22. Pokud auditor vyjadřuje výrok s výhradou, není vhodné používat v odstavci s výrokem takové fráze, jako „s již dříve zmíněným vysvětlením“ nebo „s podmínkou, že“, neboť tyto jsou nedostatečně jasné a působivé.

Příklady zpráv auditora

- A23. Příklady 1 a 2 v Příloze obsahují zprávu auditora s výrokem s výhradou, respektive se záporným výrokem, z důvodu významné (materiálního) nesprávnosti v účetní závěrce.
- A24. Příklad 3 v Příloze obsahuje zprávu auditora s výrokem s výhradou z důvodu nemožnosti auditora získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Příklad 4 obsahuje odmítnutí výroku vzhledem k nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o jednom prvku účetní závěrky. Příklad 5 obsahuje odmítnutí výroku vzhledem k nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o mnoha prvcích účetní závěrky. Ve dvou posledních příkladech jsou možné vlivy na účetní závěrku významné (materiální) a zároveň na ni mají rozsáhlý dopad.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky (viz odstavec 28)

A25. Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky o okolnostech, které vedou k očekávané modifikaci výroku auditora a o navrženém textu této modifikace umožňuje:

- (a) auditorovi oznámit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky zamýšlenou modifikaci(e) a důvody (nebo okolnosti) pro danou modifikaci(e),
- (b) auditorovi vyžádat si souhlas osob pověřených správou a řízením účetní jednotky týkající se skutečností, které vedou k očekávané modifikaci, nebo si potvrdit nesouhlas s vedením jako takový a
- (c) osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky mít případně možnost poskytnout auditorovi další informace a vysvětlení související se skutečností (skutečnostmi), která(é) vede(ou) k očekávané modifikaci (modifikacím).

Příklady zpráv auditora s modifikovaným výrokem

- Příklad 1: Zpráva auditora obsahující výrok s výhradou v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.
- Příklad 2: Zpráva auditora obsahující záporný výrok v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.
- Příklad 3: Zpráva auditora obsahující výrok s výhradou v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace.
- Příklad 4: Zpráva auditora obsahující odmítnutí výroku v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o určitém prvku účetní závěrky.
- Příklad 5: Zpráva auditora obsahující odmítnutí výroku v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o více prvcích účetní závěrky.

Příklad 1:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit kompletní účetní závěrky sestavené 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 210¹,**
- **zásoby jsou zkresleny. Nesprávnost se považuje za významnou (materiální), nemá však rozsáhlý dopad na účetní závěrku,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce²

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 jednotky³ za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví⁴ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

¹ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“.

² Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

³ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

⁴ 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 ...“

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 a věrné zobrazení⁵ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky⁶. 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 s výhradou.

Základ pro výrok s výhradou

Společnost vykazuje ve výkazu o finanční pozici zásoby v hodnotě xxx. Vedení společnosti neocenilo zásoby nižší z hodnot na úrovni nákladů na jejich pořízení či čisté realizovatelné hodnoty, ale ocenilo je pouze na úrovni nákladů na jejich pořízení, což představuje odchylení se od mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Záznamy společnosti nasvědčují, že pokud by vedení společnosti ocenilo zásoby na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty, vyžadovalo by to snížit ocenění zásob o částku xxx na jejich čistou realizovatelnou hodnotu. V souladu s tím by se měly zvýšit náklady na prodané zásoby o částku xxx a daň z příjmů, čistý zisk a vlastní kapitál by se byl snížil o xxx, xxx, respektive o xxx.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou vlivů skutečnosti popsané 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 ABC

⁵ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 12 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“.

⁶ 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 12 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.“

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

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]

Příklad 2:

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,**
- **účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslena díky nezahrnutí dceřiného podniku do konsolidace. Usuzuje se, že významná (materiální) nesprávnost má rozsáhlý dopad na účetní závěrku. Vlivy této nesprávnosti na účetní závěrku nebyly určeny, neboť to není proveditelné,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky skupiny má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o konsolidované účetní závěrce⁷

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 jednotky⁸ 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 výkaznictví⁹ a za takový vnitřní kontrolní

⁷ 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.

⁸ Nebo jiný vhodný výraz v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

⁹ 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 ...“

system, 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 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 zobrazení¹⁰ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky¹¹. 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 záporného výroku.

Základ pro záporný výrok

Jak je vysvětleno v bodě X přílohy, společnost nezahrnula do konsolidace účetní závěrky dceřiné společnosti XYZ nabyté v průběhu roku 20X1, neboť nebyla doposud schopna zjistit reálné hodnoty určitých významných (materiálních) aktiv a závazků dceřiné společnosti k datu akvizice. Z tohoto důvodu je investice do dceřiného podniku zaúčtována na základě nákladů na pořízení. Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví by měla být dceřiná společnost konsolidována, neboť je ovládána společností. Pokud by byla bývala společnost XYZ konsolidována, mnoho částí přiložené účetní závěrky by bylo významně (materiálně) ovlivněno. Vliv neprovedené konsolidace na účetní závěrku nebyl určen.

¹⁰ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 17 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“.

¹¹ 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 17 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.“

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Záporný výrok

Podle našeho názoru, vzhledem k významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok, konsolidovaná účetní závěrka nezobrazuje věrně (nebo *nepodává 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]

Příklad 3:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit kompletní účetní závěrky sestavené 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,**
- **auditor nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se investice v zahraničním přidruženém podniku. Možné důsledky plynoucí z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace se považují za významné, avšak bez rozsáhlého dopadu na účetní závěrku,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce¹²

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 jednotky¹³ za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví¹⁴ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

¹² Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

¹³ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

¹⁴ 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 ...“

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 a věrné zobrazení¹⁵ skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.¹⁶ 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 s výhradou.

Základ pro výrok s výhradou

Investice společnosti ABC do společnosti XYZ, zahraničního přidruženého podniku nabytého v průběhu roku, zaúčtovaná metodou ekvivalence je vykázána v hodnotě xxx ve výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1 a podíl společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ v hodnotě xxx je zahrnut do zisku společnosti ABC za rok 20X1. Nebyli jsme schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace o vykázané částce investice společnosti ABC ve společnosti XYZ k 31. 12. 20X1 a podílu společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ za daný rok, neboť nám byl odepřen přístup k finančním informacím, vedení společnosti XYZ a auditorům společnosti XYZ. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda jsou nutné nějaké úpravy těchto částek.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou možných vlivů skutečností popsanych 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*)

¹⁵ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 22 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“.

¹⁶ V případech, kdy má auditor zároveň povinnost 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 22 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.“

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

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]

Příklad 4:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit kompletní účetní závěrky sestavené 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,**
- **auditor nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o jednom prvku účetní závěrky. Auditor totiž nebyl schopen získat důkazy o finančních informacích o investici do společného podniku, která představuje více než 90 % čistých aktiv společnosti. Možné důsledky plynoucí z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace se zdají být jak významné (materiální), tak s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce¹⁷

Byli jsme pověřeni provést 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*¹⁸ *za účetní závěrku*

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví¹⁹ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

¹⁷ Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní

¹⁸ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

¹⁹ 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 ...“

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu provedeného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy výrok k této účetní závěrce. Z důvodů popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku.

Základ pro odmítnutí výroku

Investice společnosti do jejího společného podniku XYZ (země X) je vykázána ve výkazu o finanční pozici společnosti v částce xxx, což představuje více než 90 % čistých aktiv společnosti k 31. 12. 20X1. Nebyl nám dovolen přístup k vedení společnosti ani auditorům společnosti XYZ, včetně auditní dokumentace auditorů společnosti XYZ. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda byly nutné nějaké úpravy poměrného podílu společnosti na aktivech společnosti XYZ, která jsou společně ovládána, poměrného podílu společnosti na závazcích společnosti XYZ, za které jsou společně odpovědní, poměrného podílu společnosti na výnosech a nákladech roku 20X1 a základních prvků tvořících přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.

Odmítnutí výroku

V důsledku významnosti skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku. Proto výrok k účetní závěrce nevyjadřujeme.

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]

Příklad 5:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit kompletní účetní závěrky sestavené 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,**
- **auditor nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o více prvcích účetní závěrky. Auditor nebyl schopen získat důkazní informace o zásobách a pohledávkách účetní jednotky. Možné důsledky plynoucí z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace se považují jak za významné (materiální), tak s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku,**
- **nad rámec auditu účetní závěrky má auditor jiné odpovědnosti vyžadované místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce²⁰

Byli jsme pověřeni provést 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 jednotky²¹ za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví²² 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

²⁰ Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní

²¹ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

²² 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 ...“

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu provedeného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy výrok k této účetní závěrce. Z důvodů popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku.

Základ pro odmítnutí výroku

Nebyli jsme jmenováni auditory společnosti před 31. 12. 20X1, a proto jsme se nezúčastnili fyzické inventury zásob na začátku ani na konci roku. Nebyli jsme schopni jiným způsobem získat přiměřenou jistotu o výši těchto zásob k 31. 12. 20X0 a 31. 12. 20X1, které jsou vykázány ve výkazu o finanční pozici v hodnotě xxx, respektive xxx. Navíc zavedení nového počítačového systému na správu pohledávek v září 20X1 vedlo k četným chybám v účtech pohledávek. K datu naší zprávy auditora vedení společnosti stále odstraňovalo nedostatky systému a provádělo opravy chyb. Nebyli jsme schopni jiným způsobem potvrdit či ověřit účty pohledávek vykázaných ve výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1 v hodnotě xxx. V důsledku těchto skutečností jsme nebyli schopni určit, zda by bylo nezbytné provést úpravy zaúčtovaných a nezaúčtovaných zásob, pohledávek a také prvků tvořících výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.

Odmítnutí výroku

V důsledku významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku. Proto výrok k účetní závěrce nevyjadřujeme.

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]