

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 800

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1 – 3
Datum účinnosti.....	4
Cíl	5
Definice	6 – 7
Požadavky	
Aspekty týkající se přijetí zakázky	8
Aspekty týkající se plánování a provádění auditu	9 – 10
Aspekty týkající se formulování výroku a zpráv auditora	11 – 14
Aplikační a vysvětlující část	
Definice rámce pro zvláštní účely.....	A1 – A4
Aspekty týkající se přijetí zakázky	A5 – A8
Aspekty týkající se plánování a provádění auditu	A9 – A12
Aspekty týkající se formulování výroku a zpráv auditora	A13 – A15
Příloha: Příklady zpráv auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 800 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) číselné řady 100 – 700 upravují audit účetních závěrek. Tento standard se zabývá zvláštními aspekty uplatňování těchto standardů ISA na audity účetních závěrek sestavených v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely.
2. Tento standard se týká auditu kompletní účetní závěrky sestavené v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely. Zvláštní aspekty relevantní pro audit jednotlivých účetních výkazů nebo jejich specifických prvků, účtů nebo položek upravuje ISA 805.
3. Požadavky tohoto standardu nemají přednost před požadavky ostatních standardů ISA a tento standard se ani nezabývá veškerými zvláštními aspekty, které by za daných okolností zakázky mohly být relevantní.

Datum účinnosti

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

Cíl

5. Cílem auditora při uplatňování standardů ISA při auditu účetní závěrky sestavené v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely je odpovídajícím způsobem pokrýt specifické aspekty týkající se:
 - (a) přijetí zakázky,
 - (b) plánování a provedení zakázky a
 - (c) formulování výroku a zpráv auditora k účetní závěrce.

Definice

6. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujících významech:
 - (a) účetní závěrka pro zvláštní účely – účetní závěrka sestavená v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely, (viz odstavec A4)
 - (b) rámec pro zvláštní účely – rámec účetního výkaznictví splňující potřeby specifických uživatelů účetní závěrky týkající se finančních informací. Rámec účetního výkaznictví může mít charakter rámce věrného zobrazení, nebo rámce dodržení požadavků² (viz odstavce A1 – A4)
7. Výraz „účetní závěrka“ používaný v tomto standardu znamená „kompletní účetní závěrku pro zvláštní účely včetně související přílohy“. Příloha obvykle obsahuje souhrn

¹ ISA 805 „Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu“.

² ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 13(a).

podstatných účetních pravidel a další vysvětlující informace. Formu a obsah účetní závěrky i složky tvořící kompletní účetní závěrku stanoví požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.

Požadavky

Aspekty týkající se přijetí zakázky

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví

8. V souladu s ISA 210 musí auditor určit, zda je rámec účetního výkaznictví, který bude použit pro sestavení účetní závěrky, přijatelný³. V případě auditu účetní závěrky pro zvláštní účely se auditor musí seznámit: (viz odstavce A5 – A8)
 - s účelem, k němuž je účetní závěrka určena,
 - (a) s uživateli, jimž je určena a
 - (b) s opatřeními, která vedení přijalo k posouzení toho, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví za daných okolností přijatelný.

Aspekty týkající se plánování a provádění auditu

9. V souladu s ISA 200 musí auditor dodržovat všechny standardy ISA relevantní pro daný audit.⁴ Při plánování a provádění auditu účetní závěrky pro zvláštní účely musí auditor určit, zda uplatňování standardů ISA vyžaduje brát na zřetel zvláštní aspekty vzhledem k okolnostem dané zakázky. (viz odstavce A9 – A12)
10. V souladu s ISA 315 se auditor musí seznámit s tím, jaká účetní pravidla účetní jednotka zvolila a používá.⁵ V případě účetní závěrky sestavené v souladu se smluvními ustanoveními se auditor musí seznámit se všemi významnými interpretacemi příslušné smlouvy použitými vedením při sestavování účetní závěrky. Interpretace je významná, jestliže by použití jiné přiměřené interpretace vedlo k významně (materiálně) odlišným informacím prezentovaným v účetní závěrce.

Aspekty týkající se formulování výroku a zpráv auditora

11. Při formulování výroku a zpracování zprávy auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely musí auditor uplatnit požadavky ISA 700⁶. (viz odstavec A13)

Vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví

12. V souladu s ISA 700 musí auditor posoudit, zda účetní závěrka odpovídajícím způsobem odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví nebo jej vymezuje.⁷ V případě účetní

³ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec 6(a).

⁴ ISA 200, odstavec 18.

⁵ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 11(c).

⁶ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“.

⁷ ISA 700, odstavec 15.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

závěrky sestavené v souladu se smluvními ustanoveními musí auditor posoudit, zda účetní závěrka odpovídajícím způsobem popisuje významné interpretace smlouvy, na které je účetní závěrka založena.

13. Formu a obsah zprávy auditora upravuje ISA 700. V případě zprávy auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely:
- (a) musí zpráva auditora vymezovat rovněž účel, k němuž je účetní závěrka sestavena, a pokud je to nutné, i uživatele, jimž je určena; zpráva případně může odkazovat na bod přílohy k účetní závěrce pro zvláštní účely, kde jsou tyto informace uvedeny, a
 - (b) pokud má vedení při sestavování této účetní závěrky na výběr z více účetních rámců, ve vymezení odpovědnosti vedení⁸ za sestavení účetní závěrky musí být zmíněna i jeho odpovědnost za posouzení toho, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví za daných okolností přijatelný.

Upozornění uživatelů na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely

14. Zpráva auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely musí obsahovat odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který uživatele zprávy upozorní na to, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely, a tudíž nemusí být pro jiné účely vhodná. Tento odstavec musí být uvozen vhodným nadpisem. (viz odstavce A14–A15)

Aplikační a vysvětlující část

Definice rámce pro zvláštní účely (viz odstavec 6)

A1. Příklady rámců pro zvláštní účely:

- daňové účetnictví, které účetní jednotka používá pro sestavení účetní závěrky tvořící přílohu přiznání k dani z příjmů,
- příjmové a výdajové účetnictví, které účetní jednotka používá pro zpracování informací o peněžních tocích poskytované věřitelům,
- požadavky v oblasti účetního výkaznictví, které jsou definovány regulačním orgánem pro účely plnění jeho požadavků, nebo
- požadavky v oblasti účetního výkaznictví definované smlouvou, například smlouvou o emisi dluhopisů, úvěrovou smlouvou nebo dotačními podmínkami.

- A2. Mohou nastat případy, kdy rámec pro zvláštní účely vychází z rámce účetního výkaznictví definovaného oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či právními předpisy, ale není v souladu se všemi jeho požadavky. Příkladem je smlouva, která

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

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

požaduje, aby účetní závěrka byla sestavena v souladu s většinou, ale ne se všemi standardy účetního výkaznictví platnými v jurisdikci X. Pokud je to s ohledem na okolnosti dané zakázky přijatelné, není správné, aby z vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví v účetní závěrce pro zvláštní účely vyplývalo, že závěrka je plně v souladu s rámcem účetního výkaznictví definovaným oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či právními předpisy. Ve výše uvedeném případě bude vhodné, aby vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví odkazovalo na účetní ustanovení, která jsou definována touto smlouvou, a nikoli na standardy účetního výkaznictví platné v jurisdikci X.

- A3. V situacích popisovaných v odstavci A2 nemusí mít rámeček pro zvláštní účely charakter rámce věrného zobrazení, i když rámeček účetního výkaznictví, ze kterého vychází, takový charakter má. Důvodem je skutečnost, že rámeček pro zvláštní účely nemusí splňovat všechny požadavky rámce účetního výkaznictví definovaného oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či právními předpisy, které jsou nezbytné pro dosažení věrného zobrazení v účetní závěrce.
- A4. Účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro zvláštní účely může být jedinou účetní závěrkou, kterou daná účetní jednotka sestavuje. V takovém případě budou tuto závěrku pravděpodobně používat i jiní uživatelé než pouze ti, pro které byl tento zvláštní účetní rámeček vymezen. I když v těchto podmínkách slouží taková účetní závěrka širšímu okruhu uživatelů, pro účely standardů ISA se tato účetní závěrka považuje za účetní závěrku pro zvláštní účely. Ustanovení odstavců 13 – 14 jsou navržena tak, aby předešla případným nedorozuměním, pokud jde o účel, pro který byla účetní závěrka sestavena.

Aspekty týkající se přijetí zakázky

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 8)

- A5. V případě účetní závěrky pro zvláštní účely jsou rozhodujícím faktorem určujícím to, zda je rámeček účetního výkaznictví použitý pro její sestavení přijatelný, potřeby jejích předpokládaných uživatelů týkající se finančních informací.
- A6. Příslušný rámeček účetního výkaznictví může být tvořen standardy účetního výkaznictví, které byly zpracovány orgánem, jenž je pověřen vydáváním standardů upravujících sestavování účetní závěrky pro zvláštní účely, resp. orgánem, který je pro tyto účely všeobecně uznáván. V tomto případě budou tyto standardy považovány za přijatelné pro daný účel, jestliže daný orgán při přijímání standardů respektuje zavedený transparentní proces, jehož součástí je zevrubná diskuse a zohlednění názorů relevantních zainteresovaných subjektů. V některých jurisdikcích může být rámeček účetního výkaznictví, který má vedení účetní jednotky určitého typu použít pro sestavení účetní závěrky pro zvláštní účely, dán právními předpisy. Například regulační orgán může definovat účetní ustanovení pro účely plnění jím daných požadavků. Takový rámeček účetního výkaznictví se považuje za přijatelný pro sestavení účetní závěrky pro zvláštní účely, nejsou-li důvody pro opak.
- A7. Jestliže jsou požadavky standardů účetního výkaznictví podle odstavce A6 doplněny požadavky danými zákonem nebo jiným předpisem, auditor musí v souladu s ISA 210

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

posoudit, zda mezi standardy účetního výkaznictví a jinými požadavky neexistují nějaké rozpory. ISA 210 stanoví rovněž opatření, která musí auditor podniknout, pokud takové rozpory existují⁹.

- A8. Příslušný rámec účetního výkaznictví může být tvořen požadavky v oblasti účetního výkaznictví, které jsou definovány smlouvou, nebo jinými, v odstavcích A6 a A7 neuvedenými zdroji. V tomto případě se přijatelnost rámce účetního výkaznictví s ohledem na danou zakázku posuzuje podle toho, zda daný rámec vykazuje rysy obvykle vykazované přijatelnými rámci účetního výkaznictví, tak jak jsou popsány v příloze 2 k ISA 210. V případě rámce pro zvláštní účely je posouzení relativní důležitosti jednotlivých rysů obvykle vykazovaných přijatelnými rámci účetního výkaznictví věcí odborného úsudku. Například pro účely určení hodnoty vlastního kapitálu účetní jednotky k datu jejího prodeje se prodávající a kupující mohou dohodnout, že jejich potřebám odpovídají mnohem přísnější kritéria pro tvorbu opravných položek k nedobytným pohledávkám, i když takové finanční informace budou mít oproti finančním informacím připraveným podle rámce pro všeobecné účely jiný dopad.

Aspekty týkající se plánování a provádění auditu (viz odstavec 9)

- A9. V souladu s ISA 200 musí auditor dodržovat (a) všechny etické požadavky relevantní pro auditní zakázku, včetně požadavků týkajících se nezávislosti auditora, a (b) všechny standardy ISA relevantní pro daný audit. Tento standard také požaduje, aby auditor dodržoval všechny požadavky určitého standardu ISA, s výjimkou případů, kdy s ohledem na podmínky daného auditu žádné ustanovení daného standardu ISA není relevantní nebo kdy nějaký konkrétní požadavek není relevantní, protože je podmíněn existencí určité podmínky a ta neexistuje. Ve výjimečném případě může auditor považovat za nutné odchýlit se od relevantního požadavku určitého standardu ISA. V takové situaci musí provést alternativní auditorské postupy, jejichž prostřednictvím splní cíl tohoto požadavku.¹⁰
- A10. Uplatňování některých požadavků standardů ISA na audit účetní závěrky pro zvláštní účely vyžaduje od auditora zvláštní zřetel k některým aspektům. Například podle ISA 320 musí úsudek o záležitostech, které jsou významné (materiální) pro uživatele účetní závěrky, vycházet z posouzení běžných potřeb uživatelů jako skupiny týkajících se finančních informací.¹¹ Nicméně v případě auditu účetní závěrky pro zvláštní účely vychází tento úsudek z posouzení potřeb předpokládaných uživatelů týkajících se finančních informací.
- A11. V případě účetní závěrky pro zvláštní účely, např. na základě požadavků smlouvy, si vedení může s předpokládanými uživateli závěrky dohodnout hranici s tím, že nesprávnosti zjištěné během auditu, které této hranice nedosáhnou, nebudou opravovány ani jinak upravovány. Stanovení této hranice nezbavuje auditora povinnosti stanovit pro účely plánování a

⁹ ISA 210, odstavec 18.

¹⁰ ISA 200, odstavce 14, 18 a 22 – 23.

¹¹ ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“, odstavec 2.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

provádění auditu účetní závěrky pro zvláštní účely hranici významnosti (materiality) podle ISA 320.

- A12. Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky v souladu se standardy ISA je založeno na vztahu mezi osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a účetní závěrkou, která je předmětem auditu, především na tom, zda osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nesou odpovědnost za dohled nad jejím sestavením. V případě účetní závěrky pro zvláštní účely nemusí osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky tuto odpovědnost mít, například v případě, že se účetní závěrka sestavuje výhradně pro potřeby vedení. V takové situaci nemusí být požadavky ISA 260¹² pro audit účetní závěrky pro zvláštní účely relevantní. Výjimkou jsou případy, kdy je auditor pověřen provést rovněž audit účetní závěrky k všeobecným účelům nebo např. když se s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky dohodne, že je bude informovat o důležitých záležitostech, které v průběhu auditu účetní závěrky pro zvláštní účely zjistí.

Aspekty týkající se formulování výroku a zpráv auditora (viz odstavec 11)

- A13. Příklady zprávy auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely jsou uvedeny v příloze tohoto standardu.

Upozornění uživatelů na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely (viz odstavec 14)

- A14. Účetní závěrku pro zvláštní účely lze používat i k jiným účelům, než pro které byla původně určena. Regulační orgán například může u některých účetních jednotek požadovat zveřejnění účetní závěrky pro zvláštní účely. Aby se předešlo nedorozuměním, auditor ve své zprávě upozorní její uživatele na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely, a nemusí být tudíž pro jiné účely vhodná.

Omezení šíření nebo užívání (viz odstavec 14)

- A15. Kromě upozornění podle odstavce 14 může auditor také považovat za vhodné uvést ve své zprávě, že je určena výhradně konkrétním uživatelům. V závislosti na právních předpisech platných v dané jurisdikci to lze udělat omezením šíření nebo užívání zprávy auditora. V takovém případě lze v odstavci zprávy auditora zmíněném výše v odstavci 14 uvést i tyto další skutečnosti a odpovídajícím způsobem upravit jeho nadpis.

¹² ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“.

Příloha

(viz odstavec A13)

Příklady zpráv auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely

- Příklad 1: Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví definovanými smlouvou (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec dodržení požadavků).
- Příklad 2: Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s daňovým účetnictvím jurisdikce X (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec dodržení požadavků).
- Příklad 3: Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví, které jsou definovány regulačním orgánem (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec věrného zobrazení).

Příklad 1:

Okolnosti zahrnují následující:

- **vedení účetní jednotky sestavilo účetní závěrku v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví definovanými smlouvou (tj. v souladu s rámcem pro zvláštní účely), aby splnilo smluvní podmínky. Nemá možnost volby jiného rámce účetního výkaznictví,**
- **příslušný rámec účetního výkaznictví má charakter rámce dodržení požadavků,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení účetní jednotky za účetní závěrku podle ISA 210,**
- **šíření a užívání zprávy auditora jsou omezeny.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Vedení společnosti ABC sestavilo účetní závěrku na základě ustanovení článku Z smlouvy uzavřené dne 1. 1. 20X1 mezi společností ABC a společností DEF („smlouva“).

Odpovědnost vedení¹ účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví článku Z smlouvy 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

¹ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

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. 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 s požadavky v oblasti účetního výkaznictví článku Z smlouvy.

Báze účetnictví a šíření a užívání zprávy auditora

Aniž bychom vyjadřovali výhradu, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky vymezující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka byla sestavena v souvislosti s plněním požadavků v oblasti účetního výkaznictví výše uvedené smlouvy, kterou společnost ABC uzavřela, a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu. Naše zpráva je určena výhradně společností ABC a DEF a neměla by být zpřístupněna jiným subjektům ani jimi používána.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Příklad 2:

Okolnosti zahrnují následující:

- **vedení společnosti sestavilo účetní závěrku v souladu s předpisy pro daňové účetnictví jurisdikce X (tj. v souladu s rámcem pro zvláštní účely). Účetní závěrka má sloužit pro přípravu přiznání k dani z příjmů fyzických osob jednotlivých společníků. Vedení nemá možnost volby jiného rámce účetního výkaznictví,**
- **příslušný rámec účetního výkaznictví má charakter rámce dodržení požadavků,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210,**
- **šíření zprávy auditora je omezeno.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Vedení společnosti ABC sestavilo účetní závěrku na základě předpisů daňového účetnictví jurisdikce X.

Odpovědnost vedení² účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s předpisy pro daňové účetnictví 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 systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel,

² Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

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 s [uveďte příslušný daňový zákon] jurisdikce X.

Báze účetnictví a šíření a užívání zprávy auditora

Aniž bychom vyjadřovali výhradu, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky vymezující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka slouží jako podklad pro přípravu přiznání k dani z příjmů fyzických osob společníků společnosti ABC a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu. Naše zpráva je určena výhradně společnosti ABC a jejím společníkům a neměla by být zpřístupněna jiným subjektům ani jimi používána.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Příklad 3:

Okolnosti zahrnují následující:

- vedení účetní jednotky sestavilo účetní závěrku v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví, které jsou definovány regulačním orgánem (tj. v souladu s rámcem pro zvláštní účely). Účetní závěrka má sloužit k plnění požadavků tohoto regulačního orgánu. Vedení nemá možnost volby jiného rámce účetního výkaznictví,
- příslušný rámec účetního výkaznictví má charakter rámce věrného zobrazení,
- podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku uvedené v ISA 210,
- šíření a užívání zprávy auditora nejsou omezeny,
- v odstavci obsahujícím další skutečnosti upozorňuje auditor na to, že pro stejné účetní období vydal také zprávu auditora k účetní závěrce této společnosti sestavené v souladu se všeobecným rámcem účetního výkaznictví.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Vedení společnosti ABC sestavilo účetní závěrku na základě požadavků v oblasti účetního výkaznictví paragrafu Y nařízení Z.

Odpovědnost vedení³ účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení společnosti je odpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s požadavky v oblasti účetního výkaznictví paragrafu Y nařízení Z⁴ 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

³ Nebo jiný vhodný výraz 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 požadavky v oblasti účetního výkaznictví paragrafu Y nařízení Z, a za takový...“

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 zobrazení skutečností v ní.⁵ 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.

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 požadavky v oblasti účetního výkaznictví paragrafu Y nařízení Z.

Báze účetnictví

Aniž bychom vyjadřovali výhradu, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky vymezující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka byla sestavena s cílem napomoci společnosti ABC k splnění požadavků regulačního orgánu společnosti DEF, a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu.

Jiná skutečnost

Společnost ABC sestavila k 31. 12. 20X1 nekonsolidovanou účetní závěrku v souladu

⁵ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 16 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.“

⁶ V případech, kdy má auditor zároveň povinnost 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 a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy.“ V případě uvedeném v poznámce pod čarou 16 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.“

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO
ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, k níž jsme pro akcionáře společnosti ABC vydali zprávu auditora dne 31. 3. 20X2.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]