

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 805**

**ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A
SPECIFICKÝCH PRVKŮ, ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU**

(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
Požadavky	
Aspekty ke zvážení při přijímání zakázky	7 – 9
Aspekty ke zvážení při plánování a provádění auditu	10
Aspekty ke zvážení při formulaci výroku a vydávání zprávy	11 – 17
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět standardu.....	A1 – A4
Aspekty ke zvážení při přijímání zakázky.....	A5 – A9
Aspekty ke zvážení při plánování a provádění auditu	A10 – A14
Aspekty ke zvážení při formulaci výroku a vydávání zprávy	A15 – A18
Příloha 1: Příklady specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu	
Příloha 2: Příklady zpráv auditora o jednotlivém účetním výkazu a o specifickém prvku účetního výkazu	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 805 „Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu“ 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) řady 100 – 700 platí pro audit účetní závěrky a je třeba je odpovídajícím způsobem upravit v případě, že jsou uplatňovány na audity jiných historických finančních informací. Tento standard se zabývá zvláštními aspekty při aplikaci standardů ISA na audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku, účtu či položky účetního výkazu. Jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek, účet či položka účetního výkazu mohou být sestaveny v souladu s rámcem pro všeobecné nebo zvláštní účely. Jsou-li sestaveny v souladu s rámcem pro zvláštní účely, uplatní se při auditu rovněž ISA 800¹. (viz odstavce A1 – A4)
2. Tento standard se nevztahuje na zprávu auditora složky, vydanou na základě práce provedené na finančních informacích složky, které jsou zahrnuty do účetní závěrky skupiny na žádost auditorského týmu skupiny. (viz ISA 600²)
3. Tento standard nenahrazuje požadavky jiných standardů ISA ani nepokrývá veškeré zvláštní aspekty, které mohou na zakázce nastat.

Datum účinnosti

4. Tento standard platí pro audity jednotlivých účetních výkazů nebo specifických prvků, účtů či položek za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. V případě auditů jednotlivých účetních výkazů nebo specifických prvků, účtů či položek účetního výkazu sestavených ke konkrétnímu datu je tento ISA účinný pro audit těchto informací sestavených k datu 14. prosince 2010 nebo po tomto datu.

Cíl

5. Cílem auditora při uplatňování standardů ISA na audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku, účtu či položky účetního výkazu je řádně ošetřit zvláštní aspekty týkající se:
 - (a) přijímání zakázky,
 - (b) plánování a provedení zakázky a
 - (c) formulace výroku a vydávání zprávy o jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku, účtu či položce účetního výkazu.

Definice

6. Pro účely tohoto standardu ISA:
 - (a) „prvek účetního výkazu“ nebo „prvek“ znamená „prvek, účet nebo položku účetního výkazu“.

¹ ISA 800 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“.

² ISA 600 „Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY — AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ,
ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

- (b) „mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ znamenají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy a
- (c) jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek, účet či položka účetního výkazu zahrnují i související přílohu. Související příloha obvykle tvoří popis významných účetních pravidel a další vysvětlující informace týkající se účetního výkazu nebo prvku.

Požadavky

Aspekty ke zvážení při přijímání zakázky

Uplatnění ISA

7. ISA 200 vyžaduje, aby auditor postupoval v souladu se všemi ISA relevantními pro audit.³ V případě auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu tento požadavek platí bez ohledu na to, zda je auditor pověřen provedením auditu kompletní účetní závěrky účetní jednotky. Pokud auditor zároveň není pověřen provedením auditu kompletní účetní závěrky, pak je povinen stanovit, zda je audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu v souladu s ISA proveditelný. (viz odstavce A5 – A6)

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví

8. ISA 210 vyžaduje, aby auditor určil přijatelnost rámce účetního výkaznictví uplatněného při sestavení účetní závěrky⁴. V případě auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu to musí zahrnovat i posouzení, zda uplatnění daného rámce účetního výkaznictví povede k vykázání, které poskytne odpovídající informace umožňující zamýšleným uživatelům porozumět informacím sdělovaným v jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku účetního výkazu a posoudit dopady významných (materiálních) transakcí a skutečností na informace uvedené v jednotlivém účetním výkazu nebo prvku. (viz odstavec A7)

Forma výroku

9. ISA 210 vyžaduje, aby součástí dohodnutých podmínek auditní zakázky byla i předpokládaná forma veškerých zpráv, které bude auditor vydávat⁵. V případě auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu je auditor povinen zvážit, zda je předpokládaná forma výroku za daných okolností vhodná. (viz odstavce A8 – A9)

³ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 18.

⁴ ISA 210, „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec 6(a).

⁵ ISA 210, odstavec 10(e).

Aspekty ke zvážení při plánování a provádění auditu

10. ISA 200 uvádí, že standardy ISA jsou psány v kontextu auditu účetní závěrky; je tedy třeba je odpovídajícím způsobem upravit v případě, že jsou uplatňovány na audity jiných historických finančních informací.⁶ ⁷ Při plánování a provádění auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu je auditor povinen nezbytně přizpůsobit veškeré standardy ISA relevantní pro daný audit okolnostem zakázky. (viz odstavce A10 – A14)

Aspekty ke zvážení při formulaci výroku a vydávání zprávy

11. Auditor je při formulaci výroku a vydávání zprávy k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu povinen uplatnit požadavky dle standardu ISA 700⁸, nezbytně přizpůsobené okolnostem dané zakázky. (viz odstavce A15 – A16)

Vydávání zprávy o kompletní účetní závěrce účetní jednotky a o jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku této účetní závěrky

12. Pokud auditor provádí zakázku na vydání zprávy o jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku účetního výkazu společně se zakázkou na provedení auditu kompletní účetní závěrky, pak auditor vyjádří samostatný výrok pro každou zakázku.
13. Auditovaný jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu mohou být zveřejněny spolu s kompletní účetní závěrkou účetní jednotky. Pokud auditor usoudí, že prezentace jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu jej dostatečně neodlišuje od kompletní účetní závěrky, je povinen požádat vedení o nápravu této situace. S ohledem na ustanovení odstavce 15 a 16 je auditor rovněž povinen odlišit výrok k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu od výroku ke kompletní účetní závěrce. Dokud auditor nebude s provedením odlišení spokojen, nesmí vydat zprávu auditora obsahující výrok k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu.

Modifikace výroku, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora o kompletní účetní závěrce.

14. Pokud je výrok ve zprávě auditora o kompletní účetní závěrce účetní jednotky modifikován nebo pokud zpráva zahrnuje odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, je auditor povinen určit, jaký dopad tato skutečnost má na zprávu auditora o jednotlivém účetnímu výkazu nebo specifickém prvku této účetní závěrky. Je-li to přiměřené, je auditor povinen modifikovat výrok k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu, resp. uvést do

⁶ ISA 200, odstavec 2.

⁷ ISA 200, odstavec 13(f), vysvětluje, že termín „účetní závěrka“ obvykle označuje celý soubor účetních výkazů, vymezený požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.

⁸ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY — AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ,
ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

- zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti. (viz odstavec A17)
15. Pokud auditor dojde k závěru, že je nutné vydat záporný výrok nebo odmítnout výrok ke kompletní účetní závěrce jako celku, standard ISA 705 neumožňuje auditorovi zahrnout do téže zprávy nemodifikovaný výrok k jednotlivému účetnímu výkazu, který je součástí této účetní závěrky, nebo specifickému prvku, který je součástí této účetní závěrky.⁹ Důvodem je, že nemodifikovaný výrok by si protirečnil se záporným výrokem nebo odmítnutím výroku ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky jako celku. (viz odstavec A18)
16. Pokud auditor dojde k závěru, že je nutné vydat záporný výrok nebo odmítnout výrok ke kompletní účetní závěrce jako celku, nicméně v kontextu samostatného auditu specifického prvku, který tato účetní závěrka zahrnuje, přesto považuje za vhodné vydat nemodifikovaný výrok k tomuto prvku, pak auditor smí takto učinit pouze, pokud:
- (a) v tom auditorovi nebrání zákony nebo předpisy,
 - (b) tento výrok je vydán ve zprávě auditora, která není zveřejněna společně se zprávou auditora obsahující záporný výrok nebo odmítnutí výroku, a
 - (c) specifický prvek tvoří podstatnou část kompletní účetní závěrky účetní jednotky.
17. Auditor nesmí vydat nemodifikovaný výrok k jednotlivému účetnímu výkazu z kompletní účetní závěrky, pokud auditor vydal záporný výrok nebo odmítl vydat výrok ke kompletní účetní závěrce jako celku. To platí i v případě, že zpráva auditora k jednotlivému účetnímu výkazu není vydávána společně se zprávou auditora obsahující záporný výrok nebo odmítnutí výroku. Důvodem je, že se má za to, že jednotlivý účetní výkaz tvoří podstatnou část této účetní závěrky.

Aplikační a vysvětlující část

Rozsah tohoto ISA (viz odstavec 1)

- A1. ISA 200 definuje termín „historické finanční informace“ jako číselně vyjádřené informace týkající se určité účetní jednotky pocházející především z jejího účetního systému a reflektující ekonomické události, jež se udály v minulých obdobích, nebo ekonomické podmínky či okolnosti, které existovaly k určitému datu v minulosti¹⁰.
- A2. ISA 200 definuje termín „účetní závěrka“ jako strukturované zobrazení historických finančních informací, včetně přílohy, jehož cílem je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví informovat o ekonomických zdrojích účetní jednotky nebo o jejích závazcích k určitému datu nebo o změnách těchto zdrojů a závazků během určitého

⁹ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 15.

¹⁰ ISA 200, odstavec 13(g).

období. Tento termín obvykle označuje kompletní účetní závěrku, jak je vymezena požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.¹¹

- A3. Standardy ISA jsou psány v kontextu auditu účetní závěrky¹²; je tedy třeba je odpovídajícím způsobem upravit v případě, že jsou uplatňovány na audity jiných historických finančních informací, například jednotlivého účetního finančního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu. K tomu napomáhá tento standard ISA. (Příloha 1 uvádí seznam příkladů jiných historických finančních informací.)
- A4. Zakázky poskytující přiměřenou jistotu, které nejsou auditem historických finančních informací, se provádějí v souladu s Mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky (ISAE) 3000¹³.

Aspekty ke zvážení při přijímání zakázky

Uplatnění standardů ISA (viz odstavec 7)

- A5. ISA 200 požaduje, aby auditor dodržoval (a) požadavky příslušných etických norem, včetně těch týkajících se nezávislosti, které souvisejí se zakázkami auditu účetní závěrky, a (b) všechny mezinárodní auditorské standardy ISA, které jsou relevantní pro daný audit. Rovněž požaduje, aby auditor dodržoval veškeré požadavky každého standardu ISA, s výjimkou případů, kdy v situaci daného auditu celý standard ISA není relevantní nebo není relevantní určitý požadavek z toho důvodu, že se jedná o požadavek podmíněný a daná podmínka nenastala. Ve výjimečných případech může auditor usoudit, že je nutné se odchýlit od relevantního požadavku standardu ISA provedením alternativních auditních postupů, které povedou ke splnění cílů takového požadavku¹⁴.
- A6. Dodržení požadavků ISA relevantních pro audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu nemusí být proveditelné, pokud se auditor rovněž nezavázal k provedení auditu celé účetní závěrky účetní jednotky. V těchto případech auditor často nemá takovou znalost účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřních kontrolních mechanismů jako auditor, který audituje i kompletní účetní závěrku účetní jednotky. Auditor rovněž nemá k dispozici důkazní informace o celkové kvalitě účetních záznamů a jiných účetních informací, které by získal při auditu kompletní účetní závěrky účetní jednotky. Auditor tedy může potřebovat další důkazní informace k potvrzení důkazních informací získaných z účetních záznamů. V případě auditu specifického prvku účetního výkazu může být práce požadovaná některými ISA v nepoměru k auditovanému prvku. Například požadavky standardu ISA 570¹⁵ sice pravděpodobně budou relevantní v případě auditu soupisu pohledávek, nicméně splnění těchto požadavků nemusí být

¹¹ ISA 200, odstavec 13(f).

¹² ISA 200, odstavec 2.

¹³ ISAE 3000 „Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací“.

¹⁴ ISA 200, odstavce 4, 18, 22 – 23.

¹⁵ ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY — AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ,
ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

prakticky proveditelné vzhledem k objemu požadované auditní práce. Pokud auditor dospěje k závěru, že audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy ISA není proveditelný, může s vedením projednat, zda by nebyl schůdnější jiný typ zakázky.

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 8)

A7. Jednotlivý účetní výkaz může být sestaven nebo specifický prvek účetního výkazu vykázan v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, který vychází z rámce účetního výkaznictví stanoveného organizací, která je oprávněným nebo uznávaným vyhlášovatelem standardů pro sestavování kompletní účetní závěrky (např. mezinárodní standardy účetního výkaznictví). V takovém případě může být při určení přijatelnosti příslušného rámce zvažováno i to, zda tento rámec zahrnuje veškeré požadavky výchozího rámce, které jsou relevantní z hlediska sestavení jednotlivého účetního výkazu nebo vykázaní specifického prvku účetního výkazu, které zajistí odpovídající zveřejnění informací.

Forma výroku (viz odstavec 9)

A8. Forma výroku vyjádřeného auditorem závisí na příslušném rámci účetního výkaznictví a veškerých platných zákonech nebo předpisech¹⁶. V souladu s ISA 700¹⁷:

- (a) jestliže auditor vydává nemodifikovaný výrok ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení, použije se ve výroku auditora jedna z následujících formulací, není-li auditor na základě zákona nebo jiných předpisů povinen použít odlišnou formulaci:
 - (i) účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje, v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]; nebo
 - (ii) účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]; a
- (b) jestliže auditor vydává nemodifikovaný výrok ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků, uvede se ve výroku auditora, že účetní závěrka je ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví].

A9. V případě jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu nemusí příslušný rámec účetního výkaznictví výslovně upravovat sestavení daného účetního výkazu nebo vykázaní prvku. To může nastat například tehdy, pokud příslušný rámec účetního výkaznictví vychází z rámce účetního výkaznictví stanoveného organizací, která je oprávněným nebo uznávaným vyhlášovatelem standardů pro sestavování kompletní účetní závěrky (např. mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Auditor tedy posoudí,

¹⁶ ISA 200, odstavec 8.

¹⁷ ISA 700, odstavce 35 – 36.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY — AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ, ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

zda s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví je předpokládaná forma výroku vhodná. K faktorům, které mohou mít vliv na rozhodnutí auditora, zda ve výroku použít formulaci „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“ nebo „podává věrný a poctivý obraz“ patří:

- skutečnost, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví výslovně nebo implicitně omezen na přípravu kompletní účetní závěrky,
- skutečnost, zda daný jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu:
 - je plně v souladu se všemi požadavky daného rámce relevantními pro konkrétní výkaz nebo konkrétní prvek, a zda prezentace účetního výkazu nebo prvku zahrnuje i související přílohu,
 - je-li to nutné k zajištění věrného zobrazení, poskytuje i informace nad rámec těch specificky požadovaných příslušným rámcem nebo se, ve výjimečných případech, odchyluje od požadavků rámce.

Rozhodnutí auditora ohledně očekávané formy výroku je předmětem odborného úsudku. Může být ovlivněno i tím, zda je v dané jurisdikci obecně akceptováno použití formulace „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“ nebo „podává věrný a poctivý obraz“ ve výroku auditora k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu sestavenému v souladu s rámcem, jehož cílem je věrné zobrazení.

Aspekty ke zvážení při plánování a provádění auditu (viz odstavec 10)

A10. Relevanci každého standardu ISA je třeba pečlivě zvážit. I když je předmětem auditu pouze specifický prvek účetního výkazu, mezinárodní auditorské standardy jako ISA 240¹⁸, ISA 550¹⁹ a ISA 570 jsou v zásadě relevantní. Důvodem je, že daný prvek může obsahovat nesprávnost v důsledku podvodu, dopadu transakcí s propojenými osobami nebo nesprávného uplatnění předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky podle příslušného rámce účetního výkaznictví.

A11. Rovněž platí, že mezinárodní auditorské standardy jsou psány v kontextu auditu účetní závěrky; je tedy třeba je odpovídajícím způsobem upravit v případech, kdy jsou uplatňovány na audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu²⁰. Například písemná prohlášení vedení o kompletní účetní závěrce by byla nahrazena písemnými prohlášeními o sestavení účetního výkazu nebo vykazání prvku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

A12. V případě provádění auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu spolu s auditem kompletní účetní závěrky účetní jednotky může auditor využít důkazních informací získaných v rámci auditu kompletní účetní závěrky účetní

¹⁸ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“

¹⁹ ISA 550 „Propojené osoby“.

²⁰ ISA 200, odstavec 2.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY — AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ,
ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

jednotky při auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu. Mezinárodní auditorské standardy nicméně požadují, aby auditor naplánoval a provedl audit účetního výkazu nebo prvku tak, aby získal dostatečné důkazní informace jako základ k vyjádření výroku o účetním výkazu nebo prvku.

- A13. Jednotlivé účetní výkazy, které tvoří kompletní účetní závěrku, a řada prvků těchto účetních výkazů, včetně související přílohy, spolu navzájem souvisejí. Proto při provádění auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu nemusí být auditor schopen posoudit daný účetní výkaz nebo prvek izolovaně. Aby splnil cíl auditu, musí tedy auditor někdy provést i postupy týkající se souvisejících položek.
- A14. Dále platí, že úroveň významnosti (materiality) stanovená pro jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu může být nižší než úroveň významnosti (materiality) stanovená pro kompletní účetní závěrku účetní jednotky; to má vliv na povahu, načasování a rozsah auditorských postupů a na vyhodnocení neopravených nesprávností.

Aspekty ke zvážení při formulaci výroku a vydávání zprávy (viz odstavce 11, 14)

- A15. ISA 700 požaduje, aby auditor při formulaci výroku vyhodnotil, zda účetní závěrka obsahuje dostatek informací, aby její uživatelé mohli posoudit dopad významných (materiálních) transakcí nebo událostí na údaje uvedené v účetní závěrce²¹. V případě jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu je důležité, aby účetní výkaz nebo prvek včetně související přílohy s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví obsahoval dostatek informací, aby jeho uživatelé mohli porozumět informacím sdělovaným v účetním výkazu nebo prvku a posoudit dopad významných (materiálních) transakcí nebo událostí na údaje uvedené v účetním výkazu nebo prvku.
- A16. Příloha 2 tohoto mezinárodního auditorského standardu obsahuje příklady zpráv auditora o jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku účetní závěrky.

Modifikace výroku, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora o kompletní účetní závěrce (viz odstavce 14 – 15)

- A17. I v případě, kdy se modifikace výroku ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, netýkají auditovaného účetního výkazu nebo auditovaného prvku, může auditor považovat za vhodné zmínit se o této modifikaci výroku v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti ve zprávě auditora o daném účetním výkazu nebo prvku, protože považuje tuto skutečnost za relevantní k tomu, aby uživatelé mohli porozumět auditovanému účetnímu výkazu nebo auditovanému prvku nebo související zprávě auditora. (viz ISA

²¹ ISA 700, odstavec 13(e).

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY — AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ,
ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

706²²⁾

A18. Ve zprávě auditora o kompletní účetní závěrce účetní jednotky je přípustné odmítnout výrok o výsledku hospodaření a peněžních tocích, je-li to relevantní, a vydat nemodifikovaný výrok o finanční pozici, protože odmítnutí výroku se týká pouze výsledku hospodaření a peněžních toků, a nikoliv účetní závěrky jako celku²³.

²² ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 6.

²³ ISA 510 „První auditní zakázka – počáteční zůstatky“, odstavec A8, a ISA 705, odstavec A16.

Příloha 1

(viz odstavec A3)

Příklady specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu

- Pohledávky, opravné položky k pochybným pohledávkám, zásoby, závazky z požitků ze soukromých penzijních plánů, účetní hodnota identifikovaného nehmotného majetku nebo rezerv na vzniklé, ale nenahlášené pojistné události v pojistném kmeni, včetně související přílohy.
- Soupis externě spravovaného majetku a výnosů ze soukromého penzijního plánu, včetně související přílohy.
- Soupis netto hodnoty hmotného majetku, včetně související přílohy.
- Soupis plateb v souvislosti s pronájmem majetku, včetně vysvětlivek.
- Soupis podílů na zisku nebo odměn zaměstnanců, včetně vysvětlivek.

Příloha 2

(viz odstavec A16)

Příklady zpráv auditora o jednotlivém účetním výkazu a o specifickém prvku účetního výkazu

- Příklad 1: Zpráva auditora o jednotlivém účetním výkazu sestaveném v souladu s rámcem pro všeobecné účely (pro účely tohoto příkladu rámec věrného zobrazení).
- Příklad 2: Zpráva auditora o jednotlivém účetním výkazu sestaveném v souladu s rámcem pro zvláštní účely (pro účely tohoto příkladu rámec věrného zobrazení).
- Příklad 3: Zpráva auditora o specifickém prvku, účtu či položce účetního výkazu sestaveném v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely (pro účely tohoto příkladu rámec dodržení požadavků).

Příklad 1:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit rozvahy (tj. jednotlivého účetního výkazu),**
- **rozvaha byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví platného v jurisdikci X pro sestavování rozvahy,**
- **příslušným rámcem účetního výkaznictví je rámec věrného zobrazení, jehož účelem je zohlednění potřeby finančních informací společně širokému okruhu uživatelů,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení účetní jednotky za účetní závěrku podle ISA 210,**
- **auditor se rozhodl, že je na místě použít ve výroku formulaci „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené rozvahy společnosti ABC k 31. 12. 20XI a souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací (společně dále jen „účetní výkaz“).

Odpovědnost vedení¹ za účetní výkaz

Vedení je odpovědné za sestavení tohoto účetního výkazu a za věrné zobrazení skutečností v něm v souladu s požadavky rámce účetního výkaznictví platného v jurisdikci X pro sestavení takového účetního výkazu a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetního výkazu tak, aby neobsahoval významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k tomuto účetnímu výkazu. 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 výkaz neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetním výkazu. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetním výkazu způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetního výkazu a pro věrné zobrazení skutečností v něm. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy,

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

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY — AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ,
ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky². Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetního výkazu.

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

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní výkaz ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 v souladu s požadavky rámce účetního výkaznictví platného v jurisdikci X pro sestavení takového účetního výkazu.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

² 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.”

Příklad 2:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit výkazu peněžních příjmů a výdajů (tj. jednotlivého účetního výkazu),**
- **účetní výkaz byl sestaven vedením účetní jednotky v souladu se zásadami účetnictví založeného na peněžních příjmech a výdajích, za účelem zohlednění požadavku věřitele na informace o peněžních tocích. Vedení si mohlo vybrat z několika rámců účetního výkaznictví,**
- **příslušným rámcem účetního výkaznictví je rámec věrného zobrazení, jehož účelem je zohlednění potřeby finančních informací specifických uživatelů³,**
- **auditor stanovil, že je na místě použít ve výroku formulaci „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“,**
- **šíření a použití zprávy auditora není omezeno.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiloženého výkazu peněžních příjmů a výdajů společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20XI a souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací (společně dále jen „účetní výkaz“). Účetní výkaz byl sestaven vedením účetní jednotky v souladu se zásadami účetnictví založeného na peněžních příjmech a výdajích popsány bodě X přílohy k účetnímu výkazu.

Odpovědnost vedení⁴ za účetní výkaz

Vedení je odpovědné za sestavení tohoto účetního výkazu a za věrné zobrazení skutečností v něm v souladu se zásadami účetnictví založeného na peněžních příjmech a výdajích popsány bodě X přílohy k účetnímu výkazu, za rozhodnutí, že zásady účetnictví založeného na peněžních příjmech a výdajích jsou za daných okolností vhodným východiskem pro sestavení účetního výkazu, a dále za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení výkazu tak, aby neobsahoval významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k tomuto účetnímu výkazu. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují,

³ ISA 800 obsahuje požadavky a pokyny co se týče formy a obsahu účetních výkazů sestavovaných v souladu s rámcem pro zvláštní účely.

⁴ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY — AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ,
ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní výkaz neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetním výkazu. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetním výkazu způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetního výkazu a věrné zobrazení skutečností v něm. 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 případných účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetního výkazu.

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

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní výkaz ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) peněžní příjmy (nebo *peněžních příjmů*) výdaje (nebo *výdajů*) společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu se zásadami účetnictví založeného na peněžních příjmech a výdajích popsány v bodě X přílohy k účetnímu výkazu.

Účetní východisko pro sestavení

Aniž bychom vyjadřovali výrok s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy k účetnímu výkazu, která popisuje účetní východisko. Výkaz byl sestaven za účelem poskytnutí informací věřiteli XYZ. Z tohoto důvodu nemusí být vhodný pro jiný účel.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]

Příklad 3:

Okolnosti zahrnují následující:

- **audit rezerv na vzniklé, ale nenahlášené pojistné události v pojistném kmeni (tj. prvku, účtu nebo položky účetního výkazu),**
- **finanční informace byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s pravidly účetního výkaznictví stanovenými regulátorem za účelem splnění požadavků tohoto orgánu. Vedení nemá možnost výběru rámce účetního výkaznictví,**
- **příslušným rámcem účetního výkaznictví je rámec dodržení požadavků, jehož účelem je zohlednění potřeb finančních informací specifických uživatelů⁵,**
- **podmínky auditní zakázky odrážejí popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210,**
- **šíření a použití zprávy auditora je omezeno.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiloženého soupisu rezerv na vzniklé, ale nenahlášené pojistné události pojišťovny ABC k 31. 12. 20XI (dále jen „soupis“). Soupis byl sestaven vedením účetní jednotky v souladu s [popište pravidla účetního výkaznictví stanovené regulátorem].

Odpovědnost vedení účetní jednotky⁶ za soupis

Vedení je odpovědné za sestavení tohoto soupisu v souladu s [popište pravidla účetního výkaznictví stanovená regulátorem] a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení soupisu, aby neobsahoval významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

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

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v soupisu. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v soupisu způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém

⁵ ISA 800 obsahuje požadavky a pokyny co se týče formy a obsahu účetních výkazů sestavovaných v souladu s rámcem pro zvláštní účely.

⁶ Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY — AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ,
ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

relevantní pro sestavení soupisu. 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 a posouzení celkové prezentace soupisu.

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

Výrok auditora

Podle našeho názoru jsou finanční informace v soupisu rezerv na „vzniklé, ale nenahlášené“ pojistné události pojišťovny ABC za rok končící 31. 12. 20X1 sestaveny ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s [popište pravidla účetního výkaznictví stanovené regulátorem].

Účetní východisko a omezení šíření

Aniž bychom vyjadřovali výrok s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy k soupisu, která popisuje účetní východiska. Soupis byl sestaven za účelem plnění požadavků regulátora DEF pojišťovnou ABC a nemusí být vhodný pro jiný účel. Naše zpráva je určena výhradně pro pojišťovnu ABC a regulátora DEF a nesmí být distribuována jiným stranám než pojišťovně ABC a regulátorovi DEF.

[Podpis auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Adresa auditora]