

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 720**

**ODPOVĚDNOST AUDITORA VE VZTAHU
K OSTATNÍM INFORMACÍM V DOKUMENTECH OBSAHUJÍCÍCH
AUDITOVANOU ÚČETNÍ ZÁVĚRKU**

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 2
Datum účinnosti	3
Cíl	4
Definice	5
Požadavky	
Seznámení se s ostatními informacemi	6 – 7
Významné (materiální) nesoulady	8 – 13
Významná (materiální) zkreslení skutečnosti	14 – 16
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět standardu	A1 – A2
Definice ostatních informací	A3 – A4
Seznámení se s ostatními informacemi	A5
Významné (materiální) nesoulady	A6 – A9
Významná (materiální) zkreslení skutečnosti	A10 – A11

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 720 „Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“ 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 ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora. V případě, že neexistují zvláštní požadavky v jednotlivých podmínkách zakázek, výrok auditora se nevztahuje na ostatní informace a auditor nemá zvláštní odpovědnost za určování toho, zda ostatní informace jsou či nejsou správně uvedeny. Nicméně auditor se seznámí s ostatními informacemi, neboť důvěryhodnost auditované účetní závěrky může být zpochybněna významnými (materiálními) nesoulady mezi auditovanou účetní závěrkou a ostatními informacemi. (viz odstavec A1)
2. V tomto mezinárodním auditorském standardu „dokumenty obsahující auditovanou účetní závěrku“ se týkají výroční zprávy (nebo obdobných dokumentů), které jsou vydávány pro vlastníky (nebo jiné uživatele účetních informací) a obsahují auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora. Tento standard může být rovněž použit a přizpůsoben, pokud je to nezbytné za situace, kdy jiné dokumenty obsahují auditovanou účetní závěrku, jako například ty, které jsou používány při nabídce cenných papírů¹. (viz odstavec A2)

Datum účinnosti

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

Cíl

4. Cílem auditora je vhodně reagovat v situaci, kdy dokumenty obsahující auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora zahrnují ostatní informace, které by mohly zpochybnit důvěryhodnost této účetní závěrky a zprávy auditora.

Definice

5. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:
 - (a) ostatní informace – finanční a nefinanční informace (jiné než účetní závěrka a zpráva auditora k ní) obsažené, na základě právních předpisů nebo zvyklostí, v dokumentu obsahujícím auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora k ní, (viz odstavce A3 – A4)
 - (b) nesoulad – jiná informace, která není v souladu s informací obsaženou v auditované účetní závěrce. Významný (materiální) nesoulad může zpochybnit závěry učiněné z dříve zjištěných důkazních informací auditora, případně i základ pro výrok auditora k účetní závěrce,

¹ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“ odstavec 2.

- (c) zkreslení skutečnosti – ke zkreslení skutečnosti dochází u ostatních informací, pokud jsou tyto informace, které nesouvisejí s údaji v auditované účetní závěrce, nesprávně uvedeny nebo prezentovány. Významné (materiální) zkreslení skutečnosti může ohrozit věrohodnost dokumentu obsahujícího auditovanou účetní závěrku.

AD: Do odstavce 5 se doplňují následující nová písmena:

(viz § 20 zákona č. 93/2009 Sb.)

(d) *zpráva auditora – zpráva auditora k auditované účetní závěrce,*

(e) *zpráva auditora o výroční zprávě – zpráva auditora (vydávaná samostatně či jako součást souhrnné zprávy) obsahující výrok o souladu údajů uvedených ve výroční zprávě s účetní závěrkou.*

Požadavky

Seznámení se s ostatními informacemi

- Auditor je povinen seznámit se s ostatními informacemi, aby identifikoval případné významné (materiální) nesoulady s auditovanou účetní závěrkou.
- Auditor je povinen učinit vhodná ujednání s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky s cílem získat ostatní informace ještě před datem zprávy auditora. Pokud není možné získat veškeré ostatní informace ještě před datem zprávy auditora, je auditor povinen seznámit se s ostatními informacemi co možná nejdříve. (viz odstavec A5)

Významné (materiální) nesoulady

- Pokud při seznámení se s ostatními informacemi auditor identifikuje významné (materiální) nesoulady, je povinen určit, zda auditovaná účetní závěrka nebo ostatní informace vyžadují úpravu.

Zjištění významných (materiálních) nesouladů ostatních informací získaných před datem zprávy auditora

- Pokud je nezbytná úprava auditované účetní závěrky a vedení odmítá tuto úpravu provést, auditor je povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705².
- Pokud je nezbytná úprava ostatních informací, a vedení odmítá tuto úpravu provést, auditor je povinen tuto záležitost projednat s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, pokud všechny tyto osoby nejsou členy vedení³ a:
 - popsat významný (materiální) nesoulad v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti ve zprávě auditora v souladu s ISA 706⁴,

² ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

³ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“ odstavec 13.

⁴ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 8.

- (b) nevydat zprávu auditora nebo
- (c) odstoupit od zakázky, pokud je odstoupení umožněné příslušnými právními předpisy. (viz odstavce A6 – A7)

Zjištění významných (materiálních) nesouladů ostatních informací získaných po datu zprávy auditora

11. Pokud je nezbytná oprava auditované účetní závěrky, auditor je povinen postupovat podle odpovídajících požadavků uvedených v ISA 560⁵.
12. Pokud je nezbytná oprava ostatních informací a vedení s touto úpravou souhlasí, auditor je povinen provést nezbytné postupy, přičemž přihlédne k existujícím okolnostem. (viz odstavec A8)
13. Pokud je nezbytná oprava ostatních informací, ale vedení ji odmítá provést, auditor je povinen své pochybnosti týkající se ostatních informací oznámit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, pokud všechny tyto osoby nejsou členy vedení, a uskutečnit další odpovídající kroky. (viz odstavec A9)

Významná (materiální) zkreslení skutečnosti

14. Pokud se při seznámení s ostatními informacemi za účelem identifikace významných (materiálních) nesouladů auditor setká se zjevným významným (materiálním) zkreslením skutečnosti, je povinen tuto skutečnost projednat s vedením. (viz odstavec A10)
15. Když se ani po takovéto diskusi auditor nepřestane domnívat, že existuje zjevné významné (materiální) zkreslení skutečnosti, je povinen požádat vedení, aby toto konzultovalo s kvalifikovanou třetí stranou, jakou může být například právní poradce účetní jednotky, přičemž auditor posoudí obdržené stanovisko.
16. Pokud auditor dospěje k závěru, že existuje významné (materiální) zkreslení skutečnosti v ostatních informacích, které vedení odmítá opravit, je povinen své pochybnosti týkající se ostatních informací oznámit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, pokud ovšem veškeré osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nejsou členy vedení, a uskutečnit další odpovídající kroky. (viz odstavec A11)

AD: Do standardu se doplňují odstavce 16. 1. – 16. 8. (viz § 20 zákona č. 93/2009 Sb.)

AD: Odstavec 16.1

Významné (materiální) nesoulady v případech, kdy je vydávána zpráva o výroční zprávě

16.1 Vydává-li auditor zprávu o ověření výroční zprávy nebo konsolidované výroční zprávy, je povinen se vyjádřit k souladu výroční zprávy s účetní závěrkou nebo konsolidované výroční zprávy s konsolidovanou účetní závěrkou.

⁵ ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavce 10–17.

AD: Odstavec 16.2

16.2 Pokud při seznámení se s ostatními informacemi uvedenými ve výroční zprávě auditor identifikuje významné (materiální) nesoulady, je povinen určit, zda auditovaná účetní závěrka nebo ostatní informace uvedené ve výroční zprávě vyžadují úpravu.

AD: Odstavec 16.3

16.3 Pokud je nezbytná úprava auditované účetní závěrky, k níž zpráva auditora dosud nebyla vydána, a vedení odmítá tuto úpravu provést, auditor je povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705⁶.

AD: Odstavec 16.4

16.4 Pokud je nezbytná oprava auditované účetní závěrky, k níž zpráva auditora již byla vydána, auditor je povinen postupovat podle odpovídajících požadavků uvedených v ISA 560⁷.

AD: Odstavec 16.5

16.5 Pokud je nezbytná úprava ostatních informací ve výroční zprávě, a vedení odmítá tuto úpravu provést, auditor je povinen tuto záležitost projednat s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, pokud všechny tyto osoby nejsou členy vedení⁸, a je-li nesoulad významný (materiální), modifikovat výrok ve zprávě auditora o výroční zprávě.

AD: Odstavec 16.6

16.6 Není-li k výroční zprávě připojena zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, přestože auditor má k dispozici informace, že k ní být připojena má, je auditor povinen na tuto skutečnost reagovat ve zprávě o výroční zprávě tak, že za odstavec obsahující názor auditora připojí další odstavec informující o této skutečnosti. Příklad textu takového odstavce může být:

„K této výroční zprávě není připojena zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, přestože k ní dle požadavků platných právních předpisů být připojena má.“

AD: Odstavec 16.7

16.7 Není-li ve výroční zprávě obsažena určitá informace vyžadovaná právními předpisy, a dle názoru auditora se jedná o informaci významnou (materiální), je auditor povinen na tuto skutečnost reagovat ve zprávě o výroční zprávě tak, že za odstavec obsahující názor auditora připojí další odstavec informující o této skutečnosti. Příklad textu takového odstavce může být:

„V této výroční zprávě není uvedena informace o, jak vyplývá z požadavků platných právních předpisů.“

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

⁷ ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavce 10–17.

⁸ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“ odstavec 13.

AD: Odstavec 16.8

16.8 V případě, kdy je vydávána zpráva auditora o výroční zprávě, se ustanovení odstavců 8 - 13 a odstavců A1 a A6 - A9 neaplikují.

Aplikační a vysvětlující část

Předmět standardu

Další povinnosti vyplývající z požadavků právních předpisů ve vztahu k ostatním informacím (viz odst. 1)

A1. Auditor může mít i určité povinnosti vyplývající z požadavků právních předpisů ve vztahu k ostatním informacím, přičemž tyto požadavky jdou nad rámec rozsahu tohoto mezinárodního auditorského standardu. Například některé jurisdikce mohou vyžadovat, aby auditor uskutečnil specifické procedury v oblasti určitých ostatních informací, jako jsou vyžadovaná dodatečná data, nebo vyjádřil názor na spolehlivost ukazatelů výkonnosti popsaných v ostatních informacích. Pokud existují takové povinnosti, auditorova dodatečná odpovědnost je určena povahou zakázky a právními předpisy a profesními standardy. Pokud nejsou takové ostatní informace uvedeny nebo jsou neúplné, auditor může být povinen na základě požadavků právních předpisů tuto skutečnost uvést ve zprávě auditora.

Dokumenty obsahující auditovanou účetní závěrku (viz odstavec 2)

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A2. Není-li vyžadováno právními předpisy, malé účetní jednotky jen málokdy vydávají dokumenty obsahující auditovanou účetní závěrku. Nicméně příkladem takového dokumentu může být zákonem vyžadovaná zpráva osob pověřených správou a řízením. Dalším příkladem ostatních informací, které mohou být zahrnuty v dokumentu obsahujícím auditovanou účetní závěrku malé účetní jednotky, může být podrobný výkaz zisku a ztráty a zpráva vedení.

Definice ostatních informací (viz odst. 5(a))

A3. Ostatní informace mohou například zahrnovat:

- zprávy vedení nebo osob pověřených správou a řízením o provozních záležitostech,
- finanční souhrny nebo nejdůležitější údaje,
- data o zaměstnancích,
- plánované kapitálové výdaje,
- finanční ukazatele,
- jména vrcholových pracovníků a ředitelů,
- vybraná čtvrtletní data.

- A4. Pro účely mezinárodních auditorských standardů ostatní informace nezahrnují například:
- tiskové zprávy a průvodní memoranda, jako například průvodní dopis přiložený k dokumentu obsahujícímu auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora,
 - informace obsažené v přehledech analytiků,
 - informace na webových stránkách účetní jednotky.

Seznámení se s ostatními informacemi (viz odstavec 7)

- A5. Získání ostatních informací před datem zprávy auditora umožňuje auditorovi včas řešit případné významné (materiální) nesoulady a zjevná významná (materiální) zkreslení skutečnosti s vedením. Napomoci může i dohoda s vedením o tom, kdy budou ostatní informace k dispozici.

Významné (materiální) nesoulady

Zjištění významných (materiálních) nesouladů ostatních informací získaných před datem zprávy auditora (viz odstavec 10)

- A6. Pokud vedení odmítá upravit ostatní informace, auditor může založit své další rozhodnutí o tom, jak dále postupovat, na výsledcích konzultací s právním poradcem.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A7. Ve veřejném sektoru nemusí být možné odstoupit od zakázky nebo odmítnout zprávu auditora. V těchto případech může auditor vydat zprávu, která popisuje podrobnosti nesouladů a předá ji statutárnímu orgánu.

Zjištění významných (materiálních) nesouladů ostatních informací získaných po datu zprávy auditora (viz odstavce 12 – 13)

- A8. Pokud vedení souhlasí s opravou ostatních informací, auditorské postupy mohou zahrnovat kontrolu kroků učiněných vedením, které zajistí, že ti, kteří obdrželi původně vydanou účetní závěrku a s ní související auditorskou zprávu a ostatní informace, jsou informováni o opravě.
- A9. Pokud vedení odmítne opravu ostatních informací, o které auditor usoudí, že je nezbytná, odpovídající následné kroky auditora mohou zahrnovat radu od právního poradce.

Významná (materiální) zkreslení skutečnosti (viz odstavce 14 – 16)

- A10. Při diskusi s vedením o zřejmém významném (materiálním) zkreslení skutečnosti auditor nemusí být schopen vyhodnotit platnost některých údajů zveřejněných v rámci ostatních informací a odpovědí vedení na své dotazy a může učinit závěr, že existují opodstatněné rozdíly v úsudcích nebo názorech.

ODPOVĚDNOST AUDITORA VE VZTAHU K OSTATNÍM INFORMACÍM V DOKUMENTECH
OBSAHUJÍCÍCH AUDITOVANOU ÚČETNÍ ZÁVĚRKU

- A11. Pokud auditor učiní závěr, že existují významná (materiální) zkreslení skutečnosti, které vedení odmítá opravit, odpovídající následné kroky auditora mohou zahrnovat radu od právního poradce.

Přílohy k aplikační doložce

Příloha

Příklad souhrnné zprávy o auditu účetní závěrky, ověření zprávy o vztazích a ověření souladu výroční zprávy s účetní závěrkou

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce

Na základě provedeného auditu jsme dne (datum vydání původní zprávy) vydali k účetní závěrce, která je součástí této výroční zprávy na stranách XX až YY, zprávu následujícího znění:

„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] a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o společnosti ABC jsou uvedeny v bodě X přílohy této účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Statutární orgán společnosti ABC je odpovědný za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy 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 se zákonem o auditorech, mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést 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 podávající věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, 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 podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření [a peněžních toků] za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s českými účetními předpisy.“

Zpráva o zprávě o vztazích mezi propojenými osobami

Ověřili jsme věcnou správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1. Za sestavení této zprávy o vztazích je odpovědný statutární orgán společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného ověření stanovisko k této zprávě o vztazích.

Ověření jsme provedli v souladu s AS č. 56 Komory auditorů České republiky. Tento standard vyžaduje, abychom plánovali a provedli ověření s cílem získat omezenou jistotu, že zpráva o vztazích neobsahuje významné (materiální) věcné nesprávnosti. Ověření je omezeno především na dotazování pracovníků společnosti a na analytické postupy a výběrovým způsobem provedené prověření věcné správnosti údajů. Proto toto ověření poskytuje nižší stupeň jistoty než audit. Audit jsme neprováděli, a proto nevyjadřujeme výrok auditora.

Na základě našeho ověření jsme nezjistili žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že zpráva o vztazích mezi propojenými osobami společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 obsahuje významné (materiální) věcné nesprávnosti.

Zpráva o výroční zprávě

Ověřili jsme též soulad výroční zprávy společnosti ABC k 31. 12. 20X1 s účetní závěrkou, která je obsažena v této výroční zprávě na stranách XX až YY. Za správnost výroční zprávy je zodpovědný statutární orgán společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného ověření výrok o souladu výroční zprávy s účetní závěrkou.

Ověření jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl ověření tak, aby získal přiměřenou jistotu, že informace obsažené ve výroční zprávě, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou. Jsme přesvědčeni, že provedené ověření poskytuje přiměřený podklad pro vyjádření výroku auditora.

Podle našeho názoru jsou informace uvedené ve výroční zprávě společnosti ABC k 31. 12. 20X1 ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s výše uvedenou účetní závěrkou.

[V případě auditorské společnosti:]

[V případě auditora OSVČ:]

ODPOVĚDNOST AUDITORA VE VZTAHU K OSTATNÍM INFORMACÍM V DOKUMENTECH
OBSAHUJÍCÍCH AUDITOVANOU ÚČETNÍ ZÁVĚRKU

[Obchodní firma]

[Jméno auditora]

[Sídlo]

[Číslo auditorského oprávnění
auditorské společnosti]

[Číslo auditorského oprávnění auditora]

[Jména a příjmení auditorů, kteří jménem
společnosti vypracovali zprávu]

[Číslo auditorských oprávnění auditorů]

[Datum zprávy auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Podpisy auditorů]

[Podpis auditora]