

ISA 800

ZPRÁVA AUDITORA O AUDITU PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

(Tento standard je platný.

Příloha č. 5 nabývá účinnosti později)*

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1-2
Všeobecné poznámky	3-8
Zpráva o účetní závěrce sestavené na základě jiných všeobecných zásad účetnictví, než jsou Mezinárodní účetní standardy nebo národní standardy	9-11
Zpráva o části účetní závěrky	12-17
Zpráva o plnění smluvních podmínek	18-20
Zpráva o agregované účetní závěrce	21-25
Příloha 1: Příklady zprávy o účetní závěrce sestavené na základě jiných všeobecných zásad účetnictví, než jsou Mezinárodní účetní standardy nebo národní standardy	
Příloha 2: Příklady zprávy o části účetní závěrky	
Příloha 3: Příklady zprávy o plnění smluvních podmínek	
Příloha 4: Příklady zprávy o agregované účetní závěrce	
Příloha 5: Harmonizační novela ISA č. 800 v důsledku přijetí ISA 700R – účinné pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006 nebo po tomto datu	

Mezinárodní auditorský standard ISA 800 „Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

* Přijetí ISA 700R vyvolalo harmonizační novelu ISA 800. Tyto změny jsou účinné pro zprávy auditora sestavení k 31. prosinci 2006 nebo po tomto datu a jsou vyznačeny v příloze tohoto standardu.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je stanovit normy upravující provádění auditů pro zvláštní účely a současně poskytnout auditorovi vodítko k používání těchto norem. Auditem pro zvláštní účely je např. ověření:
 - Účetní závěrky sestavené na základě jiných všeobecných zásad účetnictví, než jsou Mezinárodní účetní standardy nebo národní standardy;
 - Určitých účtů, jejich součástí nebo položek účetní závěrky (dále jen „zprávy o části účetní závěrky“);
 - Plnění smluvních podmínek; a
 - Agregované účetní závěrce.Tento standard neupravuje prověrky, dohodnuté postupy ani sestavení finančních informací.
2. **Auditor prověří a vyhodnotí závěry vyplývající z důkazních informací získaných během auditu pro zvláštní účely, které slouží jako základ pro vyjádření výroku. Zpráva musí obsahovat jasně formulovaný výrok.**

Všeobecné poznámky

3. Charakter, časový harmonogram a rozsah prací, které je třeba vykonat v rámci auditu pro zvláštní účely, se může v závislosti na konkrétních okolnostech lišit. **Před provedením auditu pro zvláštní účely musí auditor uzavřít s klientem smlouvu přesně specifikující charakter takové zakázky a formu a obsah zprávy, která má být vydána.**
4. Při plánování své práce musí auditor jasně chápat účel, pro který mají být informace, které ověřuje, použity, a kdo bude pravděpodobně jejich uživatelem. Aby se auditor vyhnul možnosti, že jeho zpráva bude použita pro jiné účely, než pro které je určena, je vhodné specifikovat ve zprávě důvod, pro který byla zpracována, a všechna případná omezení limitující její rozšiřování a užívání.
5. **Všechny zprávy auditora o auditech pro zvláštní účely, s výjimkou zpráv k agregované účetní závěrce, by měly obsahovat tyto základní části v předepsaném pořadí:**
 - (a) **Název¹;**
 - (b) **Adresát;**
 - (c) **Úvodní odstavec**
 - (i) **Identifikace ověřovaných finančních informací; a**
 - (ii) **Definování odpovědnosti vedení účetní jednotky a odpovědnosti auditora;**

¹ V názvu je vhodné použít výraz „nezávislý auditor“, aby se zpráva auditora jasně odlišila od zpráv vydávaných jinými subjekty, jako jsou např. statutární orgány dané účetní jednotky, nebo od zpráv vydávaných auditory, kteří nejsou vázáni stejnými etickými požadavky jako nezávislý auditor.

(d) Odstavec specifikující rozsah auditu (a jeho charakter)

(i) **Odkaz na auditorské standardy vztahující se k auditu pro zvláštní účely nebo na relevantní národní standardy či národní praxi; a**

(ii) **Popis práce, kterou auditor provedl**

(e) Odstavec obsahující výrok auditora k finančním informacím;

(f) Datum zprávy;

(g) Adresa auditora;

(h) Podpis auditora.

Určitá míra jednotnosti formy a obsahu zprávy auditora je žádoucí, protože uživateli zprávy usnadňuje její pochopení.

6. U finančních informací, které účetní jednotka předkládá státním orgánům, správcům, pojišťovněm a jiným subjektům, může existovat určitá předepsaná forma pro zprávu auditora. Tato předepsaná forma auditorské zprávy nemusí odpovídat požadavkům tohoto standardu. V takové zprávě může být např. auditor povinen potvrdit určitou skutečnost, která vyžaduje vyjádření výroku, nebo může být povinen vyjádřit výrok ke skutečnostem, které jsou mimo rozsah auditu, nebo ve zpráva může být důležitý text vynechán. **Jestliže je úkolem auditora předložit zprávu v předepsané formě, posoudí její podstatu a použité formulace a v případě nutnosti provede změny tím, že upraví znění předepsané zprávy nebo ji opatří dodatkem v podobě samostatné zprávy tak, aby vyhověl požadavkům tohoto standardu.**
7. Pokud je informace, jejímž ověřením byl auditor pověřen, založena na určitých smluvních podmínkách, auditor zváží, zda vedení účetní jednotky vycházelo při přípravě této informace ze všech významných interpretací daných smluvních podmínek. Způsob, jakým byla smluvní podmínka interpretována, je důležitý v případě, že by jiná přijatelná interpretace způsobila významný rozdíl ve finančních informacích.
8. **Auditor posoudí, zda byly všechny významné interpretace smluvních podmínek, z nichž finanční informace vycházejí, ve finančních informacích zveřejněny.** Auditor může ve své zprávě o auditu pro zvláštní účely odkázat na bod přílohy, kde jsou tyto interpretace popsány.

Zpráva o účetní závěrce sestavené na základě jiných všeobecných zásad účetnictví, než jsou Mezinárodní účetní standardy nebo národní standardy

9. Všeobecné zásady účetnictví jsou souborem kritérií upravujících sestavení účetní závěrky. Tato kritéria se týkají všech významných položek a jsou dostatečně podložena. Účetní závěrka může být sestavena pro zvláštní účely v souladu s jinými všeobecnými zásadami účetnictví, než jsou Mezinárodní účetní standardy nebo národní standardy (dále jen „všeobecné zásady účetnictví“). Směsice účetních pravidel a principů zvolených tak, aby vyhovovala určitým individuálním prioritám, se za všeobecné zásady účetnictví nepovažuje. Další příklady všeobecných zásad finančního výkaznictví:

- Zásady používané účetní jednotkou pro sestavení přiznání k dani z příjmů
 - Zásady účetnictví založené na peněžních příjmech a výdajích.
 - Ustanovení v oblasti finančního výkaznictví platná pro státní regulační orgán.
10. **Zpráva auditora o účetní závěrce sestavené v souladu s jinými všeobecnými zásadami účetnictví musí obsahovat prohlášení o účetních zásadách použitých pro sestavení takové účetní závěrky nebo odkazovat na příslušný bod přílohy k účetní závěrce, kde je tato informace uvedena. Ve výroku by mělo být uvedeno, zda je účetní závěrka ve všech ohledech sestavena v souladu s danými zásadami účetnictví.** Výrazy používané pro vyjádření výroku auditora jsou „podává věrný a poctivý obraz“ nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje“. Tyto výrazy jsou rovnocenné. Příklady zpráv auditora k účetní závěrce sestavené v souladu s jinými všeobecnými zásadami účetnictví jsou uvedeny v příloze 1 tohoto standardu.
11. Auditor posoudí, zda z názvu účetní závěrky nebo z přílohy k ní pro uživatele jednoznačně vyplývá, že účetní závěrka nebyla sestavena v souladu s Mezinárodními účetními standardy nebo národními standardy. Např. účetní výkazy sestavené pro daňové účely mohou nést název „Výkaz zisku a ztráty—základ daně z příjmů“. **Pokud účetní závěrka sestavená v souladu s jinými všeobecnými zásadami účetnictví není vhodně označena nebo pokud použité účetní zásady nejsou v příloze dostatečně popsány, vydá auditor modifikovanou zprávu.**

Zpráva o části účetní závěrky

12. Auditor může být pověřen, aby vyjádřil výrok k jedné nebo několika částem účetní závěrky, např. k pohledávkám, zásobám, k výpočtu zaměstnaneckých odměn nebo k tvorbě rezervy na daň z příjmů. Tento typ zakázky může být samostatným projektem nebo může být proveden v souvislosti s auditem účetní závěrky dané účetní jednotky. Protože však tento typ zakázky není zakončen zprávou o účetní závěrce jako celku, auditor vydá výrok pouze k tomu, zda ověřovaná část účetní závěrky je ve všech významných ohledech sestavena v souladu s použitými účetními zásadami.
13. Mnohé položky účetní závěrky jsou vzájemně propojeny, např. tržby a pohledávky, zásoby a závazky. Z toho vyplývá, že při ověřování určitých částí účetní závěrky nebude auditor v některých případech schopen ověřit tyto položky izolovaně a bude muset ověřit i některé další finanční informace. **Při posuzování rozsahu zakázky auditor zváží, které položky účetní závěrky jsou vzájemně propojené a mohly by významně ovlivnit informace, k nimž auditor vydává výrok.**
14. **Auditor zváží pojetí významnosti ve vztahu k ověřované části účetní závěrky.** Například zůstatek určitého účtu poskytuje menší základ pro stanovení úrovně významnosti v porovnání s účetní závěrkou jako celkem. Z toho vyplývá, že ověření provedené auditorem bude obvykle rozsáhlejší, než kdyby bylo stejné finanční informace ověřovány v rámci účetní závěrky jako celku.

15. Aby v uživateli účetní závěrky nemohl vzniknout dojem, že se zpráva auditora týká celé účetní závěrky, auditor upozorní klienta, že jeho auditorská zpráva o části účetní závěrky nebude připojena k účetní závěrce dané účetní jednotky.
16. **Zpráva auditora o části účetní závěrky musí obsahovat informaci o tom, v souladu s jakými zásadami účetnictví je daná část účetní závěrky prezentována, nebo odkaz na dohodu, která použité zásady účetnictví specifikuje. Ve výroku by mělo být uvedeno, zda je část účetní závěrky ve všech významných ohledech sestavena v souladu s danými zásadami účetnictví.** Příklady zpráv auditora o části účetní závěrky jsou uvedeny v příloze 2 tohoto standardu.
17. **Pokud auditor k celé účetní závěrce vydal záporný výrok nebo výrok vydat odmítl, může podat zprávu o částech této účetní závěrky pouze v případě, že tyto části nejsou natolik rozsáhlé, aby tvořily větší díl účetní závěrky.** V opačném případě by totiž význam zprávy k úplné účetní závěrce mohl být potlačen.

Zpráva o plnění smluvních podmínek

18. Auditor může být pověřen ověřením toho, jak účetní jednotka plní určité podmínky vyplývající z uzavřených smluv, např. u smluvních obligací nebo z úvěrových smluv. Tyto smlouvy obvykle vyžadují, aby účetní jednotka plnila různé podmínky, týkající se např. splátek úroků, dodržování finančních ukazatelů, omezení výplaty dividend nebo používání výnosů z prodeje majetku.
19. **Zakázky na vyjádření výroku k plnění smluvních podmínek vyplývajících ze smluv uzavřených účetní jednotkou, by měly být přijímány pouze v případě, že se smluvní podmínky vztahují k účetním a finančním záležitostem, jež spadají do auditorovy odborné kompetence.** Pokud jsou však předmětem zakázky záležitosti, které jsou mimo auditorovu odbornost, měl by auditor zvážit využití služeb experta.
20. **Ve zprávě auditora musí být uvedeno, zda podle jeho názoru účetní jednotka dodržuje určitá smluvní ustanovení.** Příklady zpráv auditora o plnění smluvních podmínek, a to jak samostatných zpráv, tak zpráv, které jsou přiloženy k účetní závěrce, jsou uvedeny v příloze 3 tohoto standardu.

Zpráva o agregované účetní závěrce

21. Účetní jednotka může sestavit účetní závěrku shrnující její auditorem ověřenou řádnou účetní závěrku, a to jako informaci pro skupiny uživatelů, které zajímají pouze hlavní údaje o finanční pozici a výsledcích hospodaření účetní jednotky. **Pokud auditor nevydal výrok k účetní závěrce, z níž byly tyto agregované údaje převzaty, nemůže vydat zprávu ani k agregované účetní závěrce.**
22. Agregovaná účetní závěrka je podstatně méně podrobná než auditorem ověřená řádná účetní závěrka. Proto by v ní mělo být jasně uvedeno, že informace v ní obsažené mají souhrnný charakter a že by její uživatel měl pro lepší pochopení finanční

pozice a výsledků hospodaření dané účetní jednotky posuzovat agregovanou účetní závěrku společně s poslední auditorem ověřenou účetní závěrku, která obsahuje všechny informace vyžadované příslušným rámcem finančního výkaznictví.

23. Agregovaná účetní závěrka musí být náležitě označena, aby bylo možné určit auditorem ověřenou účetní závěrku, z níž byla odvozena, např. „Agregovaná účetní závěrka sestavená z auditorem ověřené účetní závěrky k 31. 12. 19X1“.
24. Agregovaná účetní závěrka neobsahuje veškeré informace, které musí být v souladu s příslušným rámcem pro finanční výkaznictví uvedeny v řádné auditorem ověřené účetní závěrce. Auditor proto ve výroku k agregované účetní závěrce nepoužívá výrazy jako „věrný a poctivý“ nebo „ve všech významných ohledech věrně a poctivě zobrazuje“.
25. **Zpráva auditora k agregované účetní závěrce by měla obsahovat tyto základní části v předepsaném pořadí:**
 - (a) **Název²;**
 - (b) **Adresát;**
 - (c) **Identifikaci účetní závěrky, která byla ověřena auditorem a ze které byla agregovaná účetní závěrka odvozena;**
 - (d) **Odkaz na datum zprávy o úplné účetní závěrce a na typ výroku v této zprávě uvedený;**
 - (e) **Výrok týkající se toho, zda informace v agregované účetní závěrce jsou konsistentní s auditorem ověřenou účetní závěrkou, ze které byly odvozeny. Pokud auditor vydal k nezkrácené účetní závěrce modifikovaný výrok, nicméně k agregované účetní závěrce výhrady nemá, mělo by být ve zprávě auditora uvedeno, že agregovaná účetní závěrka je sice s nezkrácenou účetní závěrkou konsistentní, avšak byla odvozena z účetní závěrky, ke které byla vydána modifikovaná zpráva auditora;**
 - (f) **Prohlášení nebo odkaz na bod přílohy k agregované účetní závěrce, ve kterém bude uvedeno, že pro lepší pochopení finančních výsledků a pozice účetní jednotky a rozsahu provedeného auditu je nutné agregovanou účetní závěrku posuzovat ve spojitosti s nezkrácenou účetní závěrkou;**
 - (g) **Datum zprávy;**
 - (h) **Adresa auditora;**
 - (i) **Podpis auditora.**

Příklady zpráv auditora o agregované účetní závěrce jsou uvedeny v příloze 4 tohoto standardu.

² Viz pozn. 1

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Některé zakázky, jež se v soukromém sektoru považují za audit pro zvláštní účely, tento charakter ve veřejném sektoru nemají. Například zprávy o účetní závěrce sestavené na základě jiných všeobecných zásad účetnictví, než jsou Mezinárodní účetní standardy nebo národní standardy, které jsou ve veřejné sektoru běžnou normou, nikoli výjimkou. Tato skutečnost musí být ve zprávě uvedena a auditorovi musí být poskytnuty návodné informace ohledně jeho odpovědnosti posoudit, zda v důsledku účetních zásad nemůže dojít k uvedení nesprávných informací.*
2. *Dalším faktorem, který je nutné zohlednit, je skutečnost, že auditorské zprávy ve veřejném sektoru jsou obvykle veřejnými dokumenty, a proto není možné omezit okruh jejich uživatelů.*

Příloha 1

Příklady zprávy o účetní závěrce sestavené na základě jiných všeobecných zásad účetnictví, než jsou Mezinárodní účetní standardy nebo národní standardy

Výkaz peněžních příjmů a výdajů

ZPRÁVA AUDITORA PRO.....

Ověřili jsme příložený výkaz peněžních příjmů a výdajů společnosti ABC k 31. 12. 19X1³. Za sestavení tohoto výkazu je zodpovědné vedení společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k tomuto výkazu.

Audit jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy (resp. uveďte příslušné národní standardy nebo národní praxi). Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že výkaz neobsahuje významné zkreslení. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření důkazních informací prokazujících částky a skutečnosti ve výkazu uvedené. Audit též zahrnuje posouzení použitých účetních zásad a významných odhadů provedených vedením a dále posouzení přiměřenosti celkové prezentace výkazu. Domníváme se, že provedený audit poskytuje dostatečný základ pro vyjádření výroku auditora.

Společnost sestavuje příložený výkaz peněžních příjmů a výdajů, protože to vyžadují její interní zásady. V souladu s těmito zásadami společnost o výnosech účtuje při jejich inkasu, nikoli při jejich vytvoření, a o nákladech účtuje při jejich úhradě, nikoli při jejich vzniku.

Podle našeho názoru příložený výkaz podává věrný a poctivý obraz (nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje“) o výnosech (výnosy) společností inkasovaných (inkasované) a nákladech (náklady) společností uhrazených (uhrazené) k 31. 12. 19X1 v souladu se zásadami účtování peněžních příjmů a výdajů, popsány v bodě X přílohy.

Datum

AUDITOR

Adresa

³ Výkaz dostatečně specifikujte, např. odkazem na příslušné stránky nebo uvedením názvu výkazu.

Účetní výkazy sestavené pro daňové účely

ZPRÁVA AUDITORA PRO.....

Ověřili jsme příložené účetní výkazy společnosti ABC sestavené pro daňové účely k 31. 12. 19X1⁴. Za sestavení těchto výkazů je zodpovědné vedení společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k těmto výkazům.

Audit jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy (resp. uveďte příslušné národní standardy nebo národní praxi). Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že výkazy neobsahují významné zkreslení. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření důkazních informací prokazujících částky a skutečnosti ve výkazech uvedené. Audit též zahrnuje posouzení použitých účetních zásad a významných odhadů provedených vedením a dále posouzení přiměřenosti celkové prezentace účetních výkazů. Domníváme se, že provedený audit poskytuje dostatečný základ pro vyjádření výroku auditora.

Podle našeho názoru účetní výkazy podávají věrný a poctivý obraz (nebo „ve všech významných souvislostech věrně zobrazují“) o finanční pozici společnosti k 31. 12. 19X1 a jejích výnosech a nákladech (její výnosy a náklady) za rok 19X1 v souladu se zásadami účetnictví používanými pro účely daně z příjmů, popsány v bodě X přílohy.

Datum

AUDITOR

Adresa

⁴ Viz pozn. 3

Příklady zprávy o části účetní závěrky

Přehled pohledávek

ZPRÁVA AUDITORA PRO.....

Ověřili jsme přiložený přehled pohledávek společnosti ABC k 31. 12. 19X1⁵. Za sestavení tohoto přehledu je zodpovědné vedení společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k tomuto přehledu.

Audit jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy (resp. uveďte příslušné národní standardy nebo národní praxi). Tyto standardy vyžadují, aby (auditor naplánoval a provedl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že přehled neobsahuje významné zkreslení. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření důkazních informací prokazujících částky a skutečnosti v přehledu uvedené. Audit též zahrnuje posouzení použitých účetních zásad a významných odhadů provedených vedením a dále posouzení přiměřenosti celkové prezentace přehledu. Domníváme se, že provedený audit poskytuje dostatečný základ pro vyjádření výroku auditora.

Podle našeho názoru přehled pohledávek podává věrný a poctivý obraz (nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje“) o pohledávkách (pohledávky) společnosti k 31. 12. 19X1 v souladu s⁶.

Datum

AUDITOR

Adresa

⁵ Viz pozn. 3

⁶ Uveďte příslušné (G078) národní standardy nebo odkaz na Mezinárodní účetní předpisy, smluvní podmínky nebo jiné popsání zásady účetnictví.

Přehled podílů na zisku

ZPRÁVA AUDITORA PRO.....

Ověřili jsme příložený přehled podílů na zisku připadajících na DEF k 31. 12. 19X1⁷. Za sestavení tohoto přehledu je zodpovědné vedení společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k tomuto přehledu.

Audit jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy (resp. uveďte příslušné národní standardy nebo národní praxi). Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl audit tak, aby získal (přiměřenou jistotu, že přehled neobsahuje významné zkreslení. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření důkazních informací prokazujících částky a skutečnosti v přehledu uvedené. Audit též zahrnuje posouzení použitých účetních zásad a významných odhadů provedených vedením a dále posouzení přiměřenosti celkové prezentace přehledu. Domníváme se, že provedený audit poskytuje dostatečný základ pro vyjádření výroku auditora.

Podle našeho názoru přehled podílů na zisku podává věrný a poctivý obraz (nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje“) o podílech (podíly) DEF na zisku společnosti k 31. 12. 19X1 v souladu ustanoveními pracovní smlouvy uzavřené mezi DEF a společností ze dne 1. 6. 19X0.

Datum

AUDITOR

Adresa

⁷ Viz pozn. 3

Příklady zprávy o plnění smluvních podmínek

Samostatná zpráva

ZPRÁVA AUDITORA PRO.....

Ověřili jsme, zda společnost ABC dodržuje ustanovení týkající se účetnictví a finančního výkaznictví definovaná v oddílech XX až XX smlouvy s bankou DEF ze dne 15. 5. 19X1.

Audit jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy upravujícími audit dodržování smluvních podmínek (resp. uveďte příslušné národní standardy nebo národní praxi). Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a prováděl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu o tom, že společnost dodržuje příslušné oddíly smlouvy. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření důkazních informací. Domníváme se, že provedený audit poskytuje dostatečný základ pro vyjádření výroku auditora.

Podle našeho názoru společnost k 31. 12. 19X1 ve všech významných ohledech dodržovala ustanovení týkající se účetnictví a finančního výkaznictví definovaná ve výše zmíněných oddílech smlouvy.

Datum

AUDITOR

Adresa

Zpráva přiložená k účetní závěrce

ZPRÁVA AUDITORA PRO.....

Ověřili jsme rozvahu, výkaz zisku a ztráty a konsolidovaný přehled o peněžních tocích společnosti ABC k 31. 12. 19X1 (lze odkazovat také na čísla stránek). Za sestavení těchto účetních výkazů je zodpovědné vedení společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k těmto účetním výkazům. Ověřili jsme také, zda společnost ABC dodržuje ustanovení týkající se účetnictví a finančního výkaznictví definovaná v oddílech XX až XX smlouvy s bankou DEF ze dne 15. 5. 19X1.

Audit jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy (resp. uveďte příslušné národní standardy nebo národní praxi) upravujícími audit účetní závěrky a audit dodržování smluvních podmínek. Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní výkazy neobsahují významné zkreslení a že společnost ABC dodržuje příslušné oddíly smlouvy. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření důkazních informací prokazujících částky a skutečnosti ve výkazech uvedené. Audit též zahrnuje posouzení použitých účetních zásad a významných odhadů provedených vedením a dále posouzení přiměřenosti celkové prezentace účetních výkazů. Domníváme se, že provedený audit poskytuje dostatečný základ pro vyjádření výroku auditora.

Podle našeho názoru:

- (a) účetní výkazy podávají věrný a poctivý obraz (nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazují“) o finanční pozici společnosti k 31. 12. 19X1 a o výsledcích jejího hospodaření a peněžních tocích (výsledky jejího hospodaření a peněžní toky) za rok 19X1 v souladu s..... (a jsou v souladu...)
- (b) společnost k 31. 12. 19X1 ve všech významných ohledech dodržovala ustanovení týkající se účetnictví a finančního výkaznictví definovaná ve výše zmíněných oddílech smlouvy.

Datum

AUDITOR

Adresa

Příklady zprávy o agregované účetní závěrce

Případ, kdy byl k řádné účetní závěrce vydán výrok bez výhrad

ZPRÁVA AUDITORA PRO.....

V souladu s Mezinárodními auditorskými standardy (resp. uveďte příslušné národní standardy nebo národní praxi) jsme ověřili účetní závěrku společnosti ABC k 31.12.19X0, na jejímž základě byla zpracována agregovaná účetní závěrka⁸. Naše zpráva z 10.3.19X1 obsahovala výrok bez výhrad k účetní závěrce, na jejímž základě byla zpracována agregovaná účetní závěrka.

Podle našeho názoru je agregovaná účetní závěrka ve všech významných souvislostech konzistentní s účetní závěrkou, na jejímž základě byla zpracována.

Pro lepší pochopení finanční pozice společnosti, výsledků jejího hospodaření za dané účetní období a rozsahu provedeného auditu je nutné agregovanou účetní závěrku posuzovat ve spojitosti s účetní závěrkou, na jejímž základě byla agregovaná účetní závěrka zpracována, a se zprávou auditora k ní.

Datum

AUDITOR

Adresa

⁸ Viz pozn. 3

Případ, kdy byl k řádné účetní závěrce vydán výrok s výhradou

ZPRÁVA AUDITORA PRO.....

V souladu s Mezinárodními auditorskými standardy (resp. uveďte příslušné národní standardy nebo národní praxi) jsme ověřili účetní závěrku společnosti ABC k 31.12.19X0, na jejímž základě byla zpracována agregovaná účetní závěrka⁹. V naší zprávě z 10.3.19X1 se uvádí, že podle našeho názoru účetní závěrka, na jejímž základě byla zpracována agregovaná účetní závěrka, podává věrný a poctivý obraz (nebo „ve všech významných ohledech věrně zobrazuje“)...s výhradou, že zásoby byly nadhodnoceny o....

Podle našeho názoru agregovaná účetní závěrka je ve všech významných ohledech konzistentní s účetní závěrkou, na jejímž základě byla zpracována a k níž jsme vydali výrok s výhradou.

Pro lepší pochopení finanční pozice společnosti, výsledků jejího hospodaření za dané účetní období a rozsahu provedeného auditu je nutné agregovanou účetní závěrku posuzovat ve spojitosti s účetní závěrkou, na jejímž základě byla agregovaná účetní závěrka zpracována, a se zprávou auditora k ní.

Datum

AUDITOR

Adresa

⁹ Viz pozn. 3

Harmonizační novela ISA 800 v důsledku přijetí ISA 700R – účinné pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006 nebo po tomto datu

Harmonizační novela ISA 800 vznikla v důsledku přijetí standardu ISA 700R „Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům“, který byl vydán v prosinci 2004. ISA 700R a harmonizační novela ISA 800 jsou účinné pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006 nebo po tomto datu. Harmonizační změny jsou v následujícím textu vyznačeny.

Úvod

1. Tento mezinárodní auditorický standard (ISA) stanovuje normy upravující provádění auditů pro zvláštní účely a současně poskytuje auditorovi vodítka jak tyto normy používat. Auditem pro zvláštní účely je např. ověření:
 - úplné účetní závěrky sestavené na základě jiných všeobecných zásad účetnictví, než jsou Mezinárodní účetní standardy nebo národní standardy
 - části úplné účetní závěrky určené ke všeobecným účelům, např. některého z účetních výkazů, vybraných účtů, jejich součástí nebo položek účetní závěrky (dále jen „zprávy o části účetní závěrky“)
 - plnění smluvních podmínek
 - agregované účetní závěrky.

Tento standard se nevztahuje na prověrky, dohodnuté postupy ani sestavení finančních informací.

2. **Auditor prověří a vyhodnotí závěry vyplývající z důkazních informací získaných během auditu pro zvláštní účely, které slouží jako základ pro vyjádření výroku. Zpráva musí obsahovat jasně formulovaný výrok.**

Všeobecné poznámky

3. Charakter, časový harmonogram a rozsah prací, které je třeba vykonat v rámci auditu pro zvláštní účely, se může v závislosti na konkrétních okolnostech lišit. **Před provedením auditu pro zvláštní účely musí auditor uzavřít s klientem smlouvu přesně specifikující charakter takové zakázky a formu a obsah zprávy, která má být vydána.**
4. Při plánování své práce musí auditor jasně chápat účel, pro který mají být informace, které ověřuje, použity, a kdo bude pravděpodobně jejich uživatelem. Aby se auditor vyhnul možnosti, že jeho zpráva bude použita pro jiné účely, než pro které je určena, je vhodné specifikovat ve zprávě důvod, pro který byla zpracována, a všechna případná omezení limitující její rozšiřování a užívání.

5. **Všechny zprávy auditora o auditech pro zvláštní účely, s výjimkou zprávy k agregované účetní závěrce, by měly obsahovat tyto základní části v předepsaném pořadí:**
- (a) **Název¹⁰;**
 - (b) **Adresát;**
 - (c) **Úvodní odstavec**
 - (i) **Identifikace ověřovaných finančních informací; a**
 - (ii) **Definování odpovědnosti vedení účetní jednotky a odpovědnosti auditora**
 - (d) **Odstavec specifikující rozsah auditu (a jeho charakter)**
 - (i) **Odkaz na auditorské standardy vztahující se k auditu pro zvláštní účely nebo na relevantní národní standardy či národní praxi; a**
 - (ii) **Popis práce, kterou auditor provedl**
 - (e) **Odstavec obsahující výrok auditora k finančním informacím;**
 - (f) **Datum zprávy;**
 - (g) **Adresa auditora;**
 - (h) **Podpis auditora.**

Určitá míra jednotnosti formy a obsahu zprávy auditora je žádoucí, protože uživateli zprávy usnadňuje její pochopení.

6. U finančních informací, které účetní jednotka předkládá státním orgánům, správcům, pojišťovněm a jiným subjektům, může existovat určitá předepsaná forma pro zprávu auditora. Tato předepsaná forma auditorské zprávy nemusí odpovídat požadavkům tohoto standardu. V takové zprávě může být např. auditor povinen potvrdit určitou skutečnost, která vyžaduje vyjádření výroku, nebo může být povinen vyjádřit výrok ke skutečnostem, které jsou mimo rozsah auditu, nebo ve zpráva může být důležitý text vynechán. **Jestliže je úkolem auditora předložit zprávu v předepsané formě, posoudí její podstatu a použité formulace a v případě nutnosti provede změny tím, že upraví znění předepsané zprávy nebo ji opatří dodatkem v podobě samostatné zprávy tak, aby vyhověl požadavkům tohoto standardu.**
7. Pokud je informace, jejímž ověřením byl auditor pověřen, založena na určitých smluvních podmínkách, auditor zváží, zda vedení účetní jednotky vycházelo při přípravě této informace ze všech významných interpretací daných smluvních podmínek. Způsob, jakým byla smluvní podmínka interpretována, je důležitý v případě, že by jiná přijatelná interpretace způsobila významný rozdíl ve finančních informacích.

¹⁰ V názvu je vhodné použít výraz „nezávislý auditor“, aby se zpráva auditora jasně odlišila od zpráv vydávaných jinými subjekty, jako jsou např. statutární orgány dané účetní jednotky, nebo od zpráv vydávaných auditory, kteří nejsou vázáni stejnými etickými požadavky jako nezávislý auditor.

8. Auditor posoudí, zda byly všechny významné interpretace smluvních podmínek, z nichž finanční informace vycházejí, ve finančních informacích zveřejněny. Auditor může ve své zprávě o auditu pro zvláštní účely odkázat na bod přílohy, kde jsou tyto interpretace popsány.

Zpráva o účetní závěrce sestavené na základě jiných všeobecných zásad účetnictví, než jsou Mezinárodní účetní standardy nebo národní standardy

9. Všeobecné zásady účetnictví jsou souborem kritérií upravujících sestavení účetní závěrky. Tato kritéria se týkají všech významných položek a jsou dostatečně podložena. Jak je blíže popsáno v ISA č. 200, „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“, účetní závěrka, která nebyla sestavena pro běžné potřeby širokého spektra uživatelů, může být sestavena pro zvláštní účely v souladu s jinými všeobecnými zásadami účetnictví, než jsou Mezinárodní účetní standardy nebo národní standardy (dále jen „všeobecné zásady účetnictví“) pro potřeby specifických uživatelů. Výběr příslušného rámce účetního výkaznictví (v tomto standardu se pro něj používá výraz „jiné všeobecné zásady účetnictví“) bude v takovém případě záviset na potřebách těchto uživatelů. Účetní závěrka sestavená v souladu s takovýmto rámcem účetního výkaznictví může být jedinou účetní závěrkou, kterou daná účetní jednotka sestavila, a budou ji tedy používat i jiní uživatelé než ti, pro něž je daný rámec účetního výkaznictví určen. I když bude účetní závěrku používat širší okruh uživatelů, z hlediska ISA bude závěrka považována za závěrku splňující potřeby specifických uživatelů. Účetní závěrka sestavená v souladu s účetním rámcem, jehož cílem není věrná prezentace, bude i v případě, že nebudou definováni speciální uživatelé, rovněž považována za účetní závěrku sestavenou v souladu s jinými všeobecnými zásadami účetnictví. Směsíe účetních pravidel a principů zvolených tak, aby vyhovovala určitým individuálním prioritám, se za všeobecné zásady účetnictví nepovažuje. Níže uvádíme další příklady všeobecných rámců účetního výkaznictví, jež jsou určeny pro potřeby speciálních uživatelů:

- Zásady používané účetní jednotkou pro sestavení přiznání k dani z příjmů
Zásady účetnictví používané pro sestavení účetní závěrky, která tvoří přílohu přiznání k dani z příjmů.
- Zásady účetnictví založené na peněžních příjmech a výdajích používané pro informace o peněžních tocích poskytované věřitelům.
- stanovení v oblasti účetního výkaznictví definovaná státním regulačním orgánem pro účetní závěrku sestavenou pro regulační účely.

10. **Zpráva auditora o účetní závěrce sestavené v souladu s jinými všeobecnými zásadami účetnictví musí obsahovat prohlášení o účetních zásadách použitých pro sestavení takové účetní závěrky nebo odkazovat na příslušný bod přílohy k účetní závěrce, kde je tato informace uvedena. Ve výroku by mělo být uvedeno, zda je účetní závěrka ve všech ohledech sestavena v souladu s danými zásadami účetnictví. Výrazy používané pro vyjádření výroku auditora jsou „podává věrný a poctivý obraz“ nebo „ve všech**

významných ohledech věrně zobrazuje“. Tyto výrazy jsou rovnocenné. Příklady zpráv auditora k účetní závěrce sestavené v souladu s jinými všeobecnými zásadami účetnictví jsou uvedeny v příloze 1¹¹ tohoto standardu.

11. Auditor posoudí, zda z názvu účetní závěrky nebo z přílohy k ní pro uživatele jednoznačně vyplývá, že účetní závěrka nebyla sestavena v souladu s ~~Mezinárodními účetními standardy~~ mezinárodními standardy finančního výkaznictví ani v souladu s ~~národními standardy~~ všeobecně přijímanými účetními zásadami vyhlášenými uznávanou standardizační institucí. Např. účetní výkazy sestavené pro daňové účely mohou nést název „Výkaz zisku a ztráty—základ daně z příjmů“. **Pokud účetní závěrka sestavená v souladu s jinými všeobecnými zásadami účetnictví není vhodně označena nebo pokud použité účetní zásady nejsou v příloze dostatečně popsány, vydá auditor modifikovanou zprávu.**

Zpráva o části účetní závěrky

12. Auditor může být pověřen, aby vyjádřil výrok k jedné nebo několika částem účetní závěrky, např. pouze k jednomu účetnímu výkazu, jímž je např. rozvaha, k pohledávkám, zásobám, k výpočtu zaměstnaneckých odměn nebo k tvorbě rezervy na daň z příjmů. Část účetní závěrky může být sestavena pro potřeby specifických uživatelů a její šíření může být omezeno nebo může být určena pro potřeby širokého okruhu uživatelů, a tudíž sestavena v souladu s relevantními požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. Tento typ zakázky může být samostatným projektem nebo může být proveden v souvislosti s auditem účetní závěrky dané účetní jednotky (viz oddíl Další povinnosti auditora, ISA č. 700 (novelizované znění), „Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům“). Protože však tento typ zakázky není zakončen zprávou o účetní závěrce jako celku, auditor vydá výrok pouze k tomu, zda ověřovaná část účetní závěrky je ve všech významných ohledech sestavena v souladu s použitými účetními zásadami.
13. Mnohé položky účetní závěrky jsou vzájemně propojeny, např. tržby a pohledávky, zásoby a závazky. Z toho vyplývá, že při ověřování určitých částí účetní závěrky nebude auditor v některých případech schopen ověřit tyto položky izolovaně a bude muset ověřit i některé další finanční informace. **Při posuzování rozsahu zakázky auditor zváží, které položky účetní závěrky jsou vzájemně propojené a mohly by významně ovlivnit informace, k nimž auditor vydává výrok.**
14. **Auditor zváží pojetí významnosti ve vztahu k ověřované části účetní závěrky.** Například zůstatek určitého účtu poskytuje menší základ pro stanovení úrovně významnosti v porovnání s účetní závěrkou jako celkem. Z toho vyplývá, že ověření provedené auditorem bude obvykle rozsáhlejší, než kdyby byly stejné finanční informace ověřovány v rámci účetní závěrky jako celku.
15. ~~Aby v uživateli účetní závěrky nemohl vzniknout dojem, že se zpráva auditora týká celé účetní závěrky, auditor upozorní klienta, že jeho auditorská zpráva o části účetní závěrky nebude připojena k účetní závěrce dané účetní jednotky.~~

¹¹ Viz pozn. 1

15. **Zpráva auditora o části účetní závěrky musí obsahovat informaci o tom, v souladu s jakým zásadami účetnictví rámcem finančního výkaznictví je daná část účetní závěrky prezentována, nebo odkaz na dohodu, která použité zásady účetnictví specifikuje. Ve výroku by mělo být uvedeno, zda je část účetní závěrky ve všech významných ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo zásadami účetnictví.** Příklady zpráv auditora o části účetní závěrky jsou uvedeny v příloze 2¹² tohoto standardu.
16. **Pokud auditor k celé účetní závěrce vydal záporný výrok nebo výrok vydat odmítl, může podat zprávu o částech této účetní závěrky pouze v případě, že tyto části nejsou natolik rozsáhlé, aby tvořily větší díl účetní závěrky.** V opačném případě by totiž význam zprávy k úplné účetní závěrce mohl být potlačen.

Zpráva o plnění smluvních podmínek

17. Auditor může být pověřen ověřením toho, jak účetní jednotka plní určité podmínky vyplývající z uzavřených smluv, např. u smluvních obligací nebo z úvěrových smluv. Tyto smlouvy obvykle vyžadují, aby účetní jednotka plnila různé podmínky, týkající se např. splátek úroků, dodržování finančních ukazatelů, omezení výplaty dividend nebo používání výnosů z prodeje majetku.
18. **Zakázky na vyjádření výroku k plnění smluvních podmínek vyplývajících ze smluv uzavřených účetní jednotkou, by měly být přijímány pouze v případě, že se smluvní podmínky vztahují k účetním a finančním záležitostem, jež spadají do auditorovy odborné kompetence.** Pokud jsou však předmětem zakázky záležitosti, které jsou mimo auditorovu odbornost, měl by auditor zvážit využití služeb experta.
19. **Ve zprávě auditora musí být uvedeno, zda podle jeho názoru účetní jednotka dodržuje určitá smluvní ustanovení.** Příklady zpráv auditora o plnění smluvních podmínek, a to jak samostatných zpráv, tak zpráv, které jsou přiloženy k účetní závěrce, jsou uvedeny v příloze 3¹³ tohoto standardu.

Zpráva o agregované účetní závěrce

20. Účetní jednotka může sestavit účetní závěrku shrnující její auditorem ověřenou řádnou účetní závěrku, a to jako informaci pro skupiny uživatelů, které zajímají pouze hlavní údaje o finanční pozici a výsledcích hospodaření účetní jednotky. **Pokud auditor nevydal výrok k účetní závěrce, z níž byly tyto agregované údaje převzaty, nemůže vydat zprávu ani k agregované účetní závěrce.**
21. Agregovaná účetní závěrka je podstatně méně podrobná než auditorem ověřená řádná účetní závěrka. Proto by v ní mělo být jasně uvedeno, že informace v ní obsažené mají souhrnný charakter a že by její uživatel měl pro lepší pochopení finanční

¹² Viz pozn. 1

¹³ Viz pozn. 1

pozice a výsledků hospodaření dané účetní jednotky posuzovat agregovanou účetní závěrku společně s poslední auditorem ověřenou účetní závěrku, která obsahuje všechny informace vyžadované příslušným rámcem účetního výkaznictví.

22. Agregovaná účetní závěrka musí být náležitě označena, aby bylo možné určit auditorem ověřenou účetní závěrku, z níž byla odvozena, např. „Agregovaná účetní závěrka sestavená z auditorem ověřené účetní závěrky k 31. 12. 19X1“.
23. Agregovaná účetní závěrka neobsahuje veškeré informace, které musí být v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví uvedeny v řádné auditorem ověřené účetní závěrce. Auditor proto ve výroku k agregované účetní závěrce nepoužívá výrazy jako „věrný a poctivý“ nebo „ve všech významných ohledech věrně a poctivě zobrazuje“.
24. **Zpráva auditora k agregované účetní závěrce by měla obsahovat tyto základní části v předepsaném pořadí:**
 - (a) **Název¹⁴;**
 - (b) **Adresát;**
 - (c) **Identifikaci účetní závěrky, která byla ověřena auditorem a ze které byla agregovaná účetní závěrka odvozena;**
 - (d) **Odkaz na datum zprávy o úplné účetní závěrce a na typ výroku ve této zprávě uvedený;**
 - (e) **Výrok týkající se toho, zda informace v agregované účetní závěrce jsou konsistentní s auditorem ověřenou účetní závěrku, ze které byly odvozeny. Pokud auditor vydal k nezkrácené účetní závěrce modifikovaný výrok, nicméně k agregované účetní závěrce výhrady nemá, mělo by být ve zprávě auditora uvedeno, že agregovaná účetní závěrka je sice s nezkrácenou účetní závěrku konsistentní, avšak byla odvozena z účetní závěrky, ke které byla vydána modifikovaná zpráva auditora;**
 - (f) **Prohlášení nebo odkaz na bod přílohy k agregované účetní závěrce, ve kterém bude uvedeno, že pro lepší pochopení finančních výsledků a pozice účetní jednotky a rozsahu provedeného auditu je nutné agregovanou účetní závěrku posuzovat ve spojitosti s nezkrácenou účetní závěrku;**
 - (g) **Datum zprávy;**
 - (h) **Adresa auditora;**
 - (i) **Podpis auditora.**

Příklady zpráv auditora o agregované účetní závěrce jsou uvedeny v příloze 4¹⁵ tohoto standardu.

¹⁴ Viz pozn. 2

¹⁵ Viz pozn. 1

Datum účinnosti¹⁶

26. Tento standard platí pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006 nebo po tomto datu.

„Tento mezinárodní auditorický standard ISA 800 „Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely“ zveřejněný Radou pro auditorské a ujišťovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v anglickém jazyce a publikovaný v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement 2005 Edition, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2005 a je reprodukován se souhlasem organizace IFAC v červenci 2005. S postupem překladu mezinárodních auditorických a ujišťovacích standardů byla organizace IFAC seznámena a překlad byl proveden v souladu s „Oznámením zásad překladu standardů a návodů vydaných organizací IFAC.“ Schválený text všech mezinárodních auditorických a ujišťovacích standardů je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.“

Copyright © Mezinárodní federace účetních, leden 2005.
Všechna práva vyhrazena. Použití s povolením.

¹⁶ V původním standardu nebylo žádné datum účinnosti uvedeno