

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 700 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2016 nebo po tomto datu)

OBSAH

| | Odstavec |
|---|----------|
| Úvod | |
| Předmět standardu | 1–4 |
| Datum účinnosti | 5 |
| Cíle | 6 |
| Definice | 7–9 |
| Požadavky | |
| Utvoření názoru na účetní závěrku | 10–15 |
| Forma výroku | 16–19 |
| Zpráva auditora | 20–52 |
| Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou | 53–54 |
| Aplikační a vysvětlující část | |
| Kvalitativní aspekty účetních postupů uplatňovaných účetní jednotkou | A1–A3 |
| Účetní pravidla vhodně vysvětlena a popsána v účetní závěre | A4 |
| Informace v účetní závěre jsou relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné.... | A5 |
| Vysvětlující a popisné informace o dopadech významných (materiálních) transakcí a událostí na údaje v účetní závěre | A6 |
| Posouzení věrného zobrazení v účetní závěre | A7–A9 |
| Popis příslušného rámce účetního výkaznictví | A10–A15 |
| Forma výroku | A16–A17 |
| Zpráva auditora | A18–A77 |

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou A78–A84

Příloha: Příklady zpráv nezávislého auditora k účetní závěrce

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 700 (revidované znění) Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora je nutné chápat v kontextu ISA 200 Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy.

DRAFT

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje jednak povinnost auditora utvořit si názor na účetní závěrku a jednak formu a obsah zprávy auditora vydávané na základě auditu účetní závěrky.
2. Povinnost auditora informovat ve zprávě auditora o hlavních záležitostech auditu upravuje ISA 701¹. ISA 705² (revidované znění) a ISA 706³ (revidované znění) se zabývají dopadem na obsah a formu zprávy auditora v případě, že auditor vyjádří modifikovaný výrok, resp. uvede ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti. Požadavky relevantní pro sestavení zprávy auditora jsou obsaženy rovněž v dalších standardech ISA.
3. Tento standard platí pro audit kompletní účetní závěrky určené ke všeobecným účelům. Zvláštní aspekty relevantní v případě, že je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely, upravuje ISA 800⁴, zatímco ISA 805⁵ se zabývá zvláštními aspekty, pokud je předmětem auditu jednotlivý účetní výkaz, konkrétní prvek, účet nebo položka účetního výkazu. Tento standard platí rovněž pro audity, na něž se vztahuje ISA 800, resp. ISA 805.
4. Cílem požadavků definovaných tímto standardem je dosáhnout optimální rovnováhy mezi snahou o zajištění konzistentnosti a srovnatelnosti zpráv auditora v globálním měřítku a snahou o zvýšení přínosu těchto zpráv poskytováním informací, které budou pro uživatele relevantnější. Tento standard podporuje konzistentnost zpráv auditora, respektuje však rovněž potřebu jejich flexibility, aby vyhovovaly podmínkám jednotlivých jurisdikcí. Konzistentnost zpráv auditora u auditů provedených v souladu se standardy ISA posiluje důvěryhodnost na globálním trhu, protože audity provedené podle celosvětově uznávaných standardů jsou snadněji identifikovatelné. Tento standard rovněž přispívá k lepšímu porozumění na straně uživatelů a pomáhá identifikovat případné neobvyklé okolnosti.

Datum účinnosti

5. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2016 nebo po tomto datu.

¹ ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*

² ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

³ ISA 706 (revidované znění) *Odstavce zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti*

⁴ ISA 800 *Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely*

⁵ ISA 805 *Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu*

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Cíle

6. Cílem auditora je:
- (a) utvořit si na základě vyhodnocení závěrů vyvozených ze získaných důkazních informací názor na účetní závěrku;
 - (b) jasně tento názor vyjádřit prostřednictvím písemné zprávy.

Definice

7. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
- (a) Účetní závěrka k všeobecným účelům – účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro všeobecné účely.
 - (b) Rámec pro všeobecné účely – rámec účetního výkaznictví, jehož cílem je splnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů finančních informací. Rámec účetního výkaznictví má buď charakter rámce věrného zobrazení, nebo rámce dodržení požadavků.

Výraz „rámec věrného zobrazení“ se používá pro rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků, přičemž:

- (i) výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno uvést v účetní závěrce další vysvětlující a popisné informace kromě těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví, nebo
- (ii) výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchýlit se od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchýlení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech.

Výraz „rámec dodržení požadavků“ se používá pro rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a nepřipouští skutečnosti uvedené výše pod body (i) nebo (ii).⁶

- (c) Nemodifikovaný výrok – výrok, který auditor vyjádří, pokud dojde k závěru, že účetní závěrka je ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.⁷
8. Výraz „účetní závěrka“ v tomto standardu znamená „kompletní účetní závěrku

⁶ ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, odstavec 13(a)

⁷ Formulace, které se používají k vyjádření výroku v případě rámce věrného zobrazení a rámce dodržení požadavků, jsou uvedeny v odstavcích 25–26.

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

k všeobecným účelům“.⁸ Prezentaci, členění a obsah účetní závěrky i součástí tvořící kompletní účetní závěrku stanoví požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.

9. Výraz „mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ v tomto standardu znamená mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board) a výraz „mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor“ znamená mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board).

Požadavky

Utvoření názoru na účetní závěrku

10. Auditor je povinen utvořit si názor na to, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.^{9,10}
11. Aby si auditor mohl tento názor utvořit, musí posoudit, zda získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. Přitom musí zohlednit:
- (a) své závěry, k nimž dospěl podle ISA 330 a které se týkají toho, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace;¹¹
 - (b) své závěry, k nimž dospěl podle ISA 450 a které se týkají toho, zda jsou neopravené nesprávnosti jednotlivě nebo v souhrnu významné;¹²
 - (c) vyhodnocení, které je povinen provést podle odstavců 12–15.
12. Auditor je povinen vyhodnotit, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. V této souvislosti musí posoudit kvalitativní aspekty účetních postupů uplatňovaných danou účetní jednotkou, včetně signálů svědčících o možné předpojatosti v úsudcích vedení. (viz odstavce A1–A3)
13. Auditor je zejména povinen vyhodnotit, zda s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví:
- (a) jsou v účetní závěrce vhodně vysvětlena a popsána zvolená a použitá významná účetní

⁸ Obsah účetní závěrky upravuje ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, odstavec 13(f)

⁹ ISA 200, odstavec 11

¹⁰ Formulace, které se používají k vyjádření výroku v případě rámce věrného zobrazení a rámce dodržení požadavků, jsou uvedeny v odstavcích 25–26.

¹¹ ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*, odstavec 26

¹² ISA 450 *Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu*, odstavec 11

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

pravidla. V rámci toho je auditor povinen posoudit, zda jsou tato účetní pravidla pro účetní jednotku relevantní a zda jsou popsána srozumitelně; (viz odstavec A4)

- (b) jsou zvolená a použitá účetní pravidla v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou v dané situaci vhodná;
- (c) jsou účetní odhady provedené vedením účetní jednotky přiměřené;
- (d) jsou informace v účetní závěrce relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné.

V rámci toho je auditor povinen posoudit:

- zda účetní závěrka obsahuje všechny informace, které by měla obsahovat, a zda jsou tyto informace správně zařazeny, agregovány, resp. rozčleněny a označeny;
 - zda není celková prezentace účetní závěrky narušena uvedením informací, které nejsou relevantní nebo které brání náležitému pochopení záležitostí vysvětlených a popsaných v účetní závěrce; (viz odstavec A5)
- (e) účetní závěrka obsahuje dostatečné vysvětlující a popisné informace, které předpokládaným uživatelům účetní závěrky umožní posoudit dopady, jež významné (materiální) transakce a události mají na údaje v ní uvedené; (viz odstavec A6)
 - (f) je terminologie použitá v účetní závěrce, včetně názvů jednotlivých účetních výkazů, správná.
14. Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, musí auditor při vyhodnocení, které je povinen provést podle odstavců 12–13, posoudit také to, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení. V této souvislosti musí posoudit: (viz odstavce A7–A9)
- (a) celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky;
 - (b) zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.
15. Auditor je povinen zhodnotit, zda účetní závěrka vhodně odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví nebo jej vhodně popisuje. (viz odstavce A10–A15)

Forma výroku

16. Jestliže auditor dojde k závěru, že je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, je povinen vyjádřit nemodifikovaný výrok.
17. V případě, že auditor:
- (a) dojde na základě získaných důkazních informací k závěru, že účetní závěrka jako celek obsahuje významnou (materiální) nesprávnost, nebo

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

(b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby posoudil, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost,

je povinen výrok ve zprávě auditora modifikovat v souladu s ISA 705 (revidované znění).

18. V případě, že v účetní závěrce sestavené v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení není věrného zobrazení dosaženo, je auditor povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na požadavcích příslušného rámce účetního výkaznictví a způsobu vyřešení záležitosti rozhodnout, zda je nezbytné výrok ve zprávě auditora modifikovat v souladu s ISA 705 (revidované znění). (viz odstavec A16)
19. U účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků není auditor povinen posuzovat, zda bylo dosaženo věrného zobrazení. Nicméně jestliže ve zcela výjimečném případě dojde k závěru, že je taková účetní závěrka zavádějící, je povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na způsobu jejího vyřešení rozhodnout, zda a jak o ní bude informovat ve své zprávě. (viz odstavec A17)

Zpráva auditora

20. Zpráva auditora musí mít písemnou podobu. (viz odstavce A18–A19)

Zpráva auditora u auditů provedených v souladu s mezinárodními auditorskými standardy

Název

21. Z názvu zprávy auditora musí jednoznačně vyplývat, že se jedná o zprávu nezávislého auditora. (viz odstavec A20)

Příjemce

22. Zpráva auditora musí být adresována příjemci podle konkrétních okolností zakázky. (viz odstavec A21)

Výrok auditora

23. První oddíl zprávy auditora musí obsahovat jeho výrok a musí nést nadpis „Výrok“.

24. V oddílu nadepsaném „Výrok“ dále musí být:

- (a) specifikována účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je předmětem auditu;
- (b) uvedeno, že byl proveden audit účetní závěrky;
- (c) uveden název všech účetních výkazů, které jsou součástí účetní závěrky;
- (d) zmíněna příloha účetní závěrky, včetně souhrnu významných účetních pravidel;
- (e) specifikováno datum, k němuž byly jednotlivé účetní výkazy tvořící účetní závěrku sestaveny, resp. období, za něž byly sestaveny. (viz odstavce A22–A23)

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

25. Jestliže auditor vyjadřuje nemodifikovaný výrok k účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení, je povinen použít, pokud není právními předpisy stanoveno jinak, jednu z následujících formulací, které se považují za rovnocenné:
- (a) Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje [...] v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví];
 - (b) Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz [...] v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]. (viz odstavce A24–A31)
26. Jestliže auditor vyjadřuje nemodifikovaný výrok k účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků, je povinen použít formulaci, že účetní závěrka je sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]. (viz odstavce A26–A31)
27. Pokud rámcem účetního výkaznictví, na který zpráva auditora odkazuje, nejsou IFRS vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy, resp. IPSAS vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, musí být ve výroku auditora uvedena jurisdikce, v níž platí použitý rámec.

Základ pro výrok

28. Ve zprávě auditora musí bezprostředně po oddílu s nadpisem „Výrok“ následovat oddíl nadepsaný „Základ pro výrok“, ve kterém musí být: (viz odstavec A32)
- (a) uvedeno, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy; (viz odstavec A33)
 - (b) odkaz na oddíl zprávy auditora, který popisuje povinnosti auditora vyplývající ze standardů ISA;
 - (c) prohlášení o tom, že auditor je na účetní jednotce nezávislý, jak vyžadují příslušné etické požadavky týkající se auditu, a že splnil své další etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků. V prohlášení musí být specifikována jurisdikce, kde platí příslušné etické požadavky, nebo tam musí být odkaz na *Etický kodex pro auditory a účetní znalce*, vydaný Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA); (viz odstavce A34–A39)
 - (d) uvedeno, zda důkazní informace, které auditor získal, jsou podle jeho názoru dostatečné a vhodné, aby na jejich základě mohl vyjádřit svůj výrok.

Nepřetržitě trvání podniku

29. Je-li to relevantní, auditor je povinen uvést ve své zprávě skutečnosti vyžadované podle ISA 570 (revidované znění).¹³

¹³ ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržitě trvání podniku*, odstavce 21–23

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Hlavní záležitosti auditu

30. U auditů kompletní účetní závěrky kotovaných společností, která je určena ke všeobecným účelům, je auditor v souladu s ISA 701 povinen informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu.
31. Pokud má auditor povinnost informovat o hlavních záležitostech auditu na základě právních předpisů platných v dané jurisdikci nebo pokud se sám rozhodne informovat ve své zprávě o těchto záležitostech, je povinen tak učinit podle ISA 701. (viz odstavce A40–A42)

Ostatní informace

32. Je-li to relevantní, auditor je povinen uvést ve své zprávě skutečnosti vyžadované podle ISA 720 (revidované znění).

Odpovědnost za účetní závěrku

33. Zpráva auditora musí obsahovat oddíl nadepsaný „Odpovědnost vedení za účetní závěrku“. V nadpisu musí být použit výraz vhodný v kontextu právního rámce dané jurisdikce, nikoli nutně výraz „vedení“. V některých jurisdikcích půjde o osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky. (viz odstavec A44)
34. V tomto oddílu musí být vymezena odpovědnost vedení: (viz odstavce A45–A48)
 - (a) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a za takový vnitřní kontrolní systém, který vedení považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;
 - (b) za posouzení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat¹⁴ a toho, zda je vhodné použít účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, případně za vysvětlení a popis záležitostí týkajících se nepřetržitého trvání v účetní závěrce, pokud je to relevantní. V tomto vymezení odpovědnosti vedení musí být rovněž specifikováno, kdy je vhodné použít účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku. (viz odstavec A48)
35. Jestliže osoby zodpovědné za dohled nad procesem účetního výkaznictví nejsou totožné s osobami nesoucími odpovědnost podle odstavce 34 výše, musí být v tomto oddílu zprávy auditora rovněž specifikováno, kdo za tento dohled zodpovídá. V takovém případě musí nadpis tohoto oddílu zahrnovat rovněž „osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky“, případně jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce dané jurisdikce. (viz odstavec A49)
36. Jedná-li se o účetní závěrku sestavenou v souladu s rámcem věrného zobrazení, ve vymezení odpovědnosti za takovou závěrku musí být ve zprávě auditora použita formulace „za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní“, popřípadě „za sestavení účetní

¹⁴ ISA 570 (revidované znění), odstavec 2

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

závěrky, která podává věrný a poctivý obraz“.

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

37. Zpráva auditora musí obsahovat oddíl nadepsaný „Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky“.

38. V tomto oddílu zprávy auditora musí být uvedeno, že:

(viz odstavec A50)

(a) cílem auditora je:

(i) získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;

(ii) vydat zprávu auditora obsahující jeho výrok; (viz odstavec A51)

(b) přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu se standardy ISA ve všech případech odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost;

(c) nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku podvodů nebo chyb, přičemž dále musí být v tomto oddílu buď:

(i) uvedeno, že nesprávnosti se považují za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou, nebo¹⁵

(ii) uvedena definice či specifikace významnosti (materiality) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. (viz odstavec A52)

39. V oddílu zprávy auditora vymezujícím jeho odpovědnost za audit účetní závěrky musí být dále: (viz odstavec A50)

(a) uvedeno, že auditor při provádění auditu v souladu se standardy ISA uplatňuje během celého auditu odborný úsudek a zachovává profesní skepticismus;

(b) vymezen audit konstatováním, že povinností auditora je:

(i) identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby na jejich základě mohl vyjádřit svůj výrok. Riziko, že auditor neodhalí významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením;

¹⁵ ISA 320 Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu, odstavec 2

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

- (ii) seznámit se s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky relevantním pro audit v takovém rozsahu, aby mohl navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli aby vyjádřil názor na účinnost vnitřního kontrolního systému. Jestliže je auditor povinen spolu s auditem účetní závěrky rovněž vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému, musí být věta o tom, že cílem posouzení vnitřního kontrolního systému není vyjádřit názor na jeho účinnost, vypuštěna;
 - (iii) posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a vysvětlující a popisné informace, které v této souvislosti vedení účetní jednotky uvedlo v účetní závěrce;
 - (iv) posoudit, zda je vhodné, že vedení použilo účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, a zda s ohledem na získané důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Jestliže auditor dojde k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, musí ve své zprávě upozornit na vysvětlující a popisné informace uvedené v této souvislosti v účetní závěrce, a pokud tyto informace nejsou dostatečné, musí vyjádřit modifikovaný výrok. Závěry auditora týkající se schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které auditor získal do data své zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že účetní jednotka přestane nepřetržitě trvat;
 - (v) jedná-li se o účetní závěrku sestavenou v souladu s rámcem věrného zobrazení, vyhodnotit její celkovou prezentaci, členění a obsah, včetně vysvětlujících a popisných informací, a dále to, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení;
- (c) je-li pro zakázku relevantní ISA 600¹⁶, blíže popsat povinnosti auditora v případě auditu skupiny konstatováním, že:
- (i) povinností auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních informacích týkajících se účetních jednotek nebo podnikatelských činností v rámci skupiny, aby mohl vyjádřit výrok ke konsolidované účetní závěrce;
 - (ii) auditor zodpovídá za řízení auditu skupiny a dohled nad ním a za jeho provedení;
 - (iii) vyjádření výroku auditora zůstává jeho výhradní odpovědností.
40. V oddílu zprávy auditora nadepsaném „Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky“ musí být dále: (viz odstavec A50)
- (a) uvedeno, že auditor informuje osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky

¹⁶ ISA 600 *Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která během auditu odhalí, včetně významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému;

- (b) v případě auditu účetních závěrek kotovaných společností uvedeno, že auditor poskytuje osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky prohlášení o tom, že splnil příslušné etické požadavky týkající se nezávislosti, a informuje je o veškerých vztazích a dalších záležitostech, u nichž se lze reálně domnívat, že by mohly mít vliv na jeho nezávislost, a případných souvisejících opatřeních;
- (c) v případě auditu účetních závěrek kotovaných společností a všech ostatních účetních jednotek, u nichž auditor v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu, uvedeno, že auditor na základě záležitostí, o nichž informoval osoby pověřené správou a řízením, určil ty, které jsou z hlediska auditu účetní závěrky za běžný rok nejvýznamnější, a které tudíž představují hlavní záležitosti auditu. Auditor tyto záležitosti popíše ve své zprávě, s výjimkou případů, kdy právní předpisy zakazují zveřejnění takové záležitosti, nebo jestliže se ve zcela výjimečném případě rozhodne, že by o dané záležitosti neměl ve své zprávě informovat, protože lze reálně očekávat, že možné negativní dopady zveřejnění převáží nad přínosem z hlediska veřejného zájmu. (viz odstavec A53)

Kde se uvede vymezení odpovědnosti auditora za audit účetní závěrky

- 41. Vymezení odpovědnosti auditora za audit účetní závěrky podle odstavců 39–40 musí být uvedeno buď: (viz odstavec A54)
 - (a) ve zprávě auditora, nebo
 - (b) v příloze zprávy auditora, v takovém případě musí zpráva auditora odkazovat na místo, kde je příloha uvedena, nebo (viz odstavce A54–A55)
 - (c) prostřednictvím odkazu, který je uveden ve zprávě auditora a odkazuje na vymezení odpovědnosti uvedené na webových stránkách příslušného orgánu, pokud to právní předpisy nebo auditorské standardy daného státu auditorovi výslovně dovolují. (viz odstavce A54, A56–A57)
- 42. Jestliže auditor pouze odkáže na vymezení své odpovědnosti uvedené na webových stránkách příslušného orgánu, je povinen si zjistit, že takové vymezení splňuje požadavky stanovené v odstavcích 39–40 tohoto standardu a není s nimi v rozporu. (viz odstavec A56)

Jiné reportovací povinnosti

- 43. Jestliže auditor ve své zprávě k účetní závěrce plní i jiné reportovací povinnosti, které jdou nad rámec povinností stanovených standardy ISA, musí tak učinit v samostatné části zprávy, která nese nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ či jiný nadpis odpovídající jejímu obsahu. Výjimku představují pouze případy, kdy se tyto jiné

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

reportovací povinnosti týkají stejného předmětu jako povinnosti stanovené standardy ISA. V takovém případě může auditor tyto jiné reportovací povinnosti splnit v téže části zprávy, ve které jsou uvedeny prvky stanovené standardy ISA. (viz odstavce A58–A60)

44. Jsou-li jiné reportovací povinnosti uvedeny v téže části zprávy auditora jako prvky stanovené standardy ISA, musí být tyto jiné reportovací povinnosti jasně odlišeny od povinností stanovených standardy ISA. (viz odstavec A60)
45. Jestliže zpráva auditora obsahuje samostatnou část týkající se jiných reportovacích povinností, část pokrývající požadavky odstavců 21–40 tohoto standardu musí nést nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“. „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ musí následovat až za částí „Zpráva o auditu účetní závěrky“. (viz odstavec A60)

Jméno partnera odpovědného za zakázku

46. Ve zprávě auditora o auditu kompletní účetní závěrky kotovaných společností, která je určena ke všeobecným účelům, musí být uvedeno jméno partnera odpovědného za zakázku. Ve zcela výjimečných případech je možné tento požadavek nedodržet, a to když lze reálně předpokládat, že by zveřejnění této informace mohlo představovat vážnou hrozbu pro osobní bezpečnost. Pokud se tedy auditor ve výjimečném případě rozhodne jméno partnera odpovědného za zakázku ve své zprávě neuvádět, je povinen projednat tento svůj záměr s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a informovat je o tom, jaká je podle jeho názoru pravděpodobnost a závažnost takové hrozby. (viz odstavce A61–A63)

Podpis auditora

47. Zpráva auditora musí být podepsaná. (viz odstavce A64–A65)

Adresa auditora

48. Ve zprávě auditora musí být uveden název místa v jurisdikci, kde auditor vykonává svou praxi.

Datum zprávy auditora

49. Zprávu auditora lze datovat nejdříve dnem, kdy auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, aby si utvořil názor na účetní závěrku, včetně důkazních informací o tom, že:
 - (a) byly sestaveny všechny účetní výkazy a vysvětlující a popisné informace, z nichž se účetní závěrka skládá;
 - (b) osoby, které jsou odpovědné za účetní závěrku a které tuto odpovědnost uznaly, prohlásily, že tuto odpovědnost přebírají.

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Zpráva auditora předepsaná právními předpisy

50. Pokud je auditor v souladu s právními předpisy určité jurisdikce povinen vyhotovit svou zprávu v předepsaném formátu nebo znění, lze v takové zprávě deklarovat soulad s mezinárodními auditorskými standardy pouze v případě, že zpráva obsahuje minimálně následující prvky: (viz odstavce A70–A71)

- (a) název;
- (b) příjemce relevantního podle konkrétních okolností zakázky;
- (c) oddíl Výrok, v němž je vyjádřen výrok k účetní závěrce a specifikován příslušný rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky (včetně jurisdikce, v níž použitý rámec platí, pokud jím nejsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví, resp. mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, viz odstavec 27);
- (d) specifikaci účetní závěrky, která je předmětem auditu;
- (e) prohlášení o tom, že auditor je na účetní jednotce nezávislý, jak vyžadují příslušné etické požadavky týkající se auditu, a že splnil své další etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků. V prohlášení musí být specifikována jurisdikce, kde platí příslušné etické požadavky, nebo tam musí být odkaz na Kodex IESBA;
- (f) je-li to relevantní, oddíl, který pokrývá požadavky na informace ve zprávě auditora stanovené v odstavci 22 ISA 570 (revidované znění) a který s nimi není v rozporu;
- (g) je-li to relevantní, oddíl Základ pro výrok s výhradou (nebo záporný výrok), který pokrývá požadavky na informace ve zprávě auditora stanovené v odstavci 23 ISA 570 (revidované znění) a není s nimi v rozporu;
- (h) je-li to relevantní, oddíl, v němž jsou uvedeny informace stanovené v ISA 701, případně další informace stanovené právními předpisy, a který pokrývá požadavky na informace ve zprávě auditora stanovené v ISA 701 a není s nimi v rozporu;¹⁷ (viz odstavce A72–A75)
- (i) je-li to relevantní, oddíl, který pokrývá požadavky na informace ve zprávě auditora podle odstavce 24 ISA 720 (revidované znění);
- (j) vymezení odpovědnosti vedení za sestavení účetní závěrky a specifikace osob zodpovědných za dohled nad procesem účetního výkaznictví, jež pokrývá požadavky stanovené v odstavcích 33–36 a není s nimi v rozporu;
- (k) odkaz na mezinárodní auditorské standardy a příslušné právní předpisy a vymezení odpovědnosti auditora za audit účetní závěrky, jež pokrývá požadavky stanovené v odstavcích 37–40 a není s nimi v rozporu; (viz odstavce A50–A53)

¹⁷ ISA 701, odstavce 11–16

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

- (l) v případě auditu kompletní účetní závěrky kotovaných společností, která je určena ke všeobecným účelům, jméno partnera odpovědného za zakázku, kromě zcela výjimečných případů, kdy lze reálně předpokládat, že by zveřejnění této informace mohlo představovat vážnou hrozbu pro osobní bezpečnost;
- (m) podpis auditora;
- (n) adresa auditora;
- (o) datum zprávy auditora.

Zpráva auditora u auditů provedených v souladu s auditorskými standardy určité jurisdikce a zároveň v souladu s mezinárodními auditorskými standardy

51. Auditor může být povinen provést audit v souladu s auditorskými standardy určité jurisdikce („národní auditorské standardy“) a zároveň při jeho provádění postupovat v souladu se standardy ISA. V takovém případě může zpráva auditora deklarovat jak soulad s příslušnými národními auditorskými standardy, tak s mezinárodními auditorskými standardy. Takto však může auditor postupovat pouze v případě, že: (viz odstavce A76–A77)
- (a) mezi požadavky národních auditorských standardů a mezinárodních auditorských standardů neexistuje žádný rozpor, který by vedl k tomu, že auditor (i) vyjádří odlišný výrok k účetní závěrce nebo (ii) ve své zprávě neuvede odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, ačkoli to mezinárodní auditorské standardy za daných okolností vyžadují;
 - (b) v případě, že auditor použije formát nebo znění předepsané národními auditorskými standardy, bude zpráva auditora obsahovat minimálně všechny prvky stanovené výše v odstavci 50(a)–(o). Odkaz na „právní předpisy“ v odstavci 50(k) musí být interpretován jako odkaz na národní auditorské standardy. Zpráva auditora tudíž musí tyto národní auditorské standardy specifikovat.
52. Jestliže zpráva auditora deklaruje soulad jak s národními auditorskými standardy, tak s mezinárodními auditorskými standardy, musí specifikovat jurisdikci, ve které národní auditorské standardy platí.

Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou (viz odstavce A78–A84)

53. Jsou-li spolu s auditovanou účetní závěrkou prezentovány doplňující informace, které příslušný rámec účetního výkaznictví nevyžaduje, je auditor povinen posoudit, zda podle jeho odborného úsudku jsou tyto doplňující informace vzhledem ke svému charakteru nebo způsobu prezentace nedílnou součástí účetní závěrky. Jestliže doplňující informace jsou nedílnou součástí účetní závěrky, musí být rovněž předmětem výroku auditora.
54. Jestliže auditor nepovažuje doplňující informace nevyžadované příslušným rámcem účetního

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

výkaznictví za nedílnou součást auditované účetní závěrky, je povinen posoudit, zda jsou tyto doplňující informace prezentovány způsobem, který je od auditované účetní závěrky dostatečně a jasně odlišuje. Není-li tomu tak, je auditor povinen požadovat na vedení, aby způsob prezentace neauditovaných doplňujících informací změnilo. Pokud tak vedení odmítne učinit, musí auditor ve své zprávě tyto neauditované doplňující informace specifikovat a vysvětlit, že nebyly předmětem auditu.

Aplikační a vysvětlující část

Kvalitativní aspekty účetních postupů uplatňovaných účetní jednotkou (viz odstavec 12)

- A1. Vedení účetní jednotky provádí v souvislosti s číselnými údaji a vysvětlujícími a popisnými informacemi uvedenými v účetní závěrce řadu úsudků.
- A2. Kvalitativními aspekty účetních postupů se podrobněji zabývá ISA 260 (revidované znění).¹⁸ Při posuzování kvalitativních aspektů účetních postupů uplatňovaných danou účetní jednotkou může auditor zjistit, že úsudky vedení by mohly být předpojaté. A může dojít k závěru, že účetní závěrka jako celek je v důsledku kumulativního účinku nedostatečné nestrannosti vedení a neopravených nesprávností významně (materiálně) nesprávná. K signálům svědčícím o nedostatečné nestrannosti vedení, jež mohou ovlivnit auditorovo hodnocení, zda je účetní závěrka jako celek významně (materiálně) nesprávná, patří:
- selektivní opravy nesprávností, o nichž je vedení v průběhu auditu informováno (např. jsou provedeny opravy, které vedou ke zvýšení vykázaného zisku, ale nikoli opravy, které vedou k jeho snížení);
 - potenciální předpojatost vedení při provádění účetních odhadů.
- A3. Potenciální předpojatostí vedení účetní jednotky při provádění účetních odhadů se zabývá ISA 540.¹⁹ Signály svědčící o potenciální předpojatosti vedení samy o sobě nepředstavují nesprávnost při posuzování přiměřenosti jednotlivých účetních odhadů. Mohou však ovlivnit auditorovo hodnocení, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Účetní pravidla vhodně vysvětlena a popsána v účetní závěrce (viz odstavec 13(a))

- A4. Při vyhodnocování toho, zda jsou v účetní závěrce vhodně vysvětlena a popsána zvolená a použitá významná účetní pravidla, auditor zohledňuje například následující záležitosti:
- zda jsou v účetní závěrce uvedeny veškeré vysvětlující a popisné informace o významných účetních pravidlech, které v ní v souladu s příslušným rámcem

¹⁸ ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*, Příloha 2

¹⁹ ISA 540 *Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů*, odstavec 21

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

účetního výkaznictví mají být uvedeny;

- zda informace o významných účetních pravidlech vysvětlené a popsané v účetní závěrce jsou relevantní, tj. zda odrážejí způsob, jak byla kritéria příslušného rámce účetního výkaznictví týkající se účtování, oceňování a prezentace uplatněna v konkrétních podmínkách daných činností účetní jednotky a prostředím, ve kterém působí, na skupiny transakcí, zůstatky účtů a na vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce;
- jak srozumitelně jsou významná účetní pravidla popsána.

Informace v účetní závěrce jsou relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné
(viz odstavec 13(d))

A5. Při vyhodnocování srozumitelnosti informací v účetní závěrce auditor zohledňuje například následující záležitosti:

- zda jsou informace v účetní závěrce jasné a výstižné;
- zda jsou důležité vysvětlující a popisné informace umístěny tak, aby to odpovídalo jejich významu (např. jedná-li se o konkrétní informace o dané účetní jednotce, které jsou pro uživatele účetní závěrky cenné), a zda účetní závěrka obsahuje náležité odkazy na jinde uvedené vysvětlující a popisné informace, aby pro uživatele účetní závěrky nebylo příliš složité potřebné informace najít.

Vysvětlující a popisné informace o dopadech významných (materiálních) transakcí a událostí na údaje v účetní závěrce (viz odstavec 13(e))

A6. Účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro všeobecné účely zachycuje finanční situaci účetní jednotky a její výsledky hospodaření a peněžní toky. Při vyhodnocování toho, zda účetní závěrka s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví obsahuje dostatečné vysvětlující a popisné informace, které předpokládaným uživatelům účetní závěrky umožní posoudit dopady, jež významné (materiální) transakce a události mají na finanční situaci účetní jednotky a její výsledky hospodaření a peněžní toky, auditor zohledňuje například následující záležitosti:

- do jaké míry jsou informace v účetní závěrce relevantní a konkrétně popisují podmínky dané účetní jednotky;
- zda účetní závěrka obsahuje dostatečné vysvětlující a popisné informace, které jejím předpokládaným uživatelům pomohou pochopit:
 - o charakter a rozsah případných aktiv a závazků vyplývajících z transakcí nebo událostí, které nesplňují podmínky pro zaúčtování (nebo pro odúčtování) dané

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

ÚTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

příslušným rámcem účetního výkaznictví;

- o charakter a rozsah rizika významné (materiální) nesprávnosti vyplývajícího z transakcí nebo událostí;
- o použité metody a předpoklady a provedené úsudky a jejich případné změny, které mají dopad na částky vykázané v účetních výkazech či vysvětlené a popsáné jinde v účetní závěrce, včetně relevantních analýz citlivosti.

Posouzení věrného zobrazení v účetní závěrce (viz odstavec 14)

- A7. Některé rámce účetního výkaznictví obsahují výslovně či implicitně koncept věrného zobrazení.²⁰ Jak je uvedeno v odstavci 7(b) tohoto standardu, rámec věrného zobrazení²¹ vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a navíc výslovně nebo implicitně připouští, že aby bylo v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení, může být v některých případech vedení nuceno uvést v účetní závěrce další vysvětlující a popisné informace kromě těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví.²²
- A8. Posouzení toho, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení, a to jak v účetních výkazech, tak ve vysvětlujících a popisných informacích, je věcí odborného úsudku auditora. Toto posouzení zohledňuje – na základě znalostí auditora o účetní jednotce a na základě důkazních informací získaných během auditu – mimo jiné konkrétní skutečnosti a okolnosti týkající se účetní jednotky a jejich změny. Dále toto posouzení zohledňuje například vysvětlující a popisné informace, které je nutné uvést v účetní závěrce, aby v ní bylo dosaženo věrného zobrazení v souvislosti se záležitostmi, které by mohly být významné (materiální) (nesprávnosti se obecně považují za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé přijmou na základě účetní závěrky jako celku), jako jsou důsledky měnících se požadavků účetního výkaznictví nebo změn ekonomického prostředí.
- A9. Součástí posouzení věrného zobrazení v účetní závěrce mohou být například diskuse s vedením a osobami pověřenými správou a řízením o tom, proč zvolily daný způsob vykazání a o případných zvažovaných alternativách. Tématem diskuse může být například:
- míra agregace nebo rozčlenění částek vykázaných v účetních výkazech a to, zda vykazáním těchto částek v účetních výkazech či prostřednictvím souvisejících

²⁰ Například podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS) věrné zobrazení vyžaduje věrné zachycení dopadů transakcí, jiných událostí a podmínek v souladu s definicemi a kritérii pro vykazání aktiv, závazků, výnosů a nákladů.

²¹ Viz ISA 200, odstavec 13(a)

²² Například v souladu s IFRS je účetní jednotka povinna uvést v účetní závěrce další vysvětlující a popisné informace v případě, že dodržení konkrétních požadavků IFRS samo o sobě nestačí k tomu, aby uživatelé mohli pochopit vliv určitých transakcí, dalších událostí a podmínek na finanční situaci a výsledky hospodaření účetní jednotky (IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, odstavec 17(c)).

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

vysvětlujících a popisných informací nedochází k zastírání užitečných informací či k uvádění zavádějících informací;

- shoda s praxí náležitou v daném odvětví, případně to, zda je vzhledem ke konkrétním podmínkám dané účetní jednotky vhodná, a tudíž oprávněná odchylka od této praxe.

Popis příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 15)

A10. V souladu s ISA 200 je povinností vedení a případně osob pověřených správou a řízením účetní jednotky při sestavování účetní závěrky uvést v ní adekvátní popis příslušného rámce účetního výkaznictví.²³ Tento popis informuje uživatele účetní závěrky o tom, podle jakého rámce je závěrka sestavena.

A11. V účetní závěrce lze uvést, že byla sestavena v souladu s konkrétním rámcem účetního výkaznictví, pouze v případě, že závěrka splňuje všechny jeho požadavky, které jsou účinné v období, za které je sestavena.

A12. Popis příslušného rámce účetního výkaznictví, který obsahuje vágní, podmiňující či omezující formulaci (např. „účetní závěrka je v podstatné míře v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“) není adekvátním popisem, protože může uživatele účetní závěrky uvést v omyl.

Deklarovaný soulad s více rámci účetního výkaznictví

A13. V některých případech může být v účetní závěrce uvedeno, že je sestavena v souladu se dvěma rámci účetního výkaznictví (např. v souladu s národním rámcem a IFRS). Je tomu tak např., když je vedení povinno nebo chce sestavit účetní závěrku v souladu s dvěma rámci. V takovém případě jsou příslušné oba rámce. Deklarovat soulad s oběma rámci je správné, pouze pokud je účetní závěrka v souladu s každým z nich. Aby bylo možné považovat účetní závěrku za závěrku, která je v souladu s oběma rámci, musí být sestavena v souladu s oběma z nich zároveň, a to bez nutnosti použít sesouhlasující výkaz. V praxi je soulad s více rámci nepravděpodobný, s výjimkou jurisdikce, která přijala příslušný druhý rámec (např. IFRS) jako rámec národní, resp. odstranila veškeré překážky souladu s tímto rámcem.

A14. Účetní závěrka, která je sestavena v souladu jedním rámcem účetního výkaznictví a která obsahuje bod přílohy nebo doplňující výkaz sesouhlasující údaje vykázané podle použitého rámce účetního výkaznictví s údaji, které by byly vykázané podle jiného rámce účetního výkaznictví, není sestavena v souladu s tímto jiným rámcem, protože neobsahuje veškeré informace v takové podobě, v jaké jsou tímto rámcem vyžadovány.

A15. Nicméně účetní závěrka může být sestavena v souladu s jedním příslušným rámcem účetního

²³ ISA 200, odstavce A2–A3

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

výkaznictví a v jednom z bodů přílohy popisovat, do jaké míry je v souladu s jiným rámcem (např. účetní závěrka sestavená v souladu s národním rámcem účetního výkaznictví popisující míru souladu s IFRS). Takový popis bude pravděpodobně doplňujícími informacemi podle odstavce 54, a pokud jej nebude možné jasně odlišit od účetní závěrky, bude předmětem výroku auditora.

Forma výroku

A16. Může se stát, že i když je účetní závěrka sestavena v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení, není v ní věrného zobrazení dosaženo. V takovém případě může vedení v zájmu dosažení věrného zobrazení uvést v účetní závěrce další vysvětlující a popisné informace kromě těch, které daný rámec konkrétně vyžaduje, resp. může se ve zcela výjimečném případě odchýlit od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. (viz odstavec 18)

A17. Jen ve zcela výjimečných případech se může stát, že auditor bude účetní závěrku sestavenou v souladu s rámcem dodržení požadavků považovat za zavádějící, pokud v souladu s ISA 210 došel k závěru, že je tento rámec v daném případě přijatelný.²⁴ (viz odstavec 19)

Zpráva auditora (viz odstavec 20)

A18. Za písemnou zprávu se považují jak zprávy vydané v tištěné podobě, tak zprávy na elektronických nosičích dat.

A19. V příloze tohoto standardu jsou uvedeny příklady zpráv auditora k účetní závěrce, obsahující oddíly vymezené v odstavcích 21–49. S výjimkou oddílů nadepsaných Výrok a Základ pro výrok tento standard nestanoví žádné požadavky týkající se toho, jaké má být pořadí jednotlivých prvků zprávy auditora. Vyžaduje ale používání předepsaných nadpisů. Tento požadavek má přispět k tomu, aby zprávy auditora u auditů provedených v souladu se standardy ISA byly snadněji identifikovatelné, a to především v těch případech, kdy jsou jednotlivé prvky zprávy řazeny v jiném pořadí než v příkladech zpráv auditora uvedených v příloze tohoto standardu.

Zpráva auditora u auditů provedených v souladu s mezinárodními auditorskými standardy

Název (viz odstavec 21)

A20. Je-li zpráva auditora opatřena názvem, z něhož jednoznačně vyplývá, že se jedná o zprávu nezávislého auditora, např. „Zpráva nezávislého auditora“, odlišuje ji to od zpráv vydaných jinými subjekty.

Příjemce (viz odstavec 22)

²⁴ ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek*, odstavec 6(a)

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

A21. Příjemce zprávy auditora v dané jurisdikci může být stanoven právními předpisy nebo podmínkami auditní zakázky. Obvykle jsou jím ty osoby, pro něž je zpráva auditora vypracována, často akcionáři nebo osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, jejíž účetní závěrka je předmětem auditu.

Výrok auditora (viz odstavce 24–26)

Vymezení účetní závěrky, která je předmětem auditu

A22. Ve zprávě auditora se například uvede, že auditor provedl audit přiložené účetní závěrky účetní jednotky, která se skládá z [uved'te názvy všech účetních výkazů, které v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví tvoří kompletní účetní závěrku, s uvedením data nebo období, za které jsou jednotlivé účetní výkazy sestaveny] a z přílohy účetní závěrky, včetně popisu významných účetních pravidel.

A23. Jestliže auditor ví, že auditovaná účetní závěrka bude součástí dokumentu obsahujícího další informace, jako např. výroční zprávu, a pokud to forma prezentace umožňuje, může ve své zprávě uvést konkrétní čísla stránek, na nichž je auditovaná účetní závěrka uvedena. Uživatelům to pomůže identifikovat účetní závěrku, jíž se zpráva auditora týká.

„Ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“ nebo „podává věrný a poctivý obraz“

A24. Spojení „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“ a „podává věrný a poctivý obraz“ se považují za ekvivalentní. Použití jedné či druhé alternativy je stanoveno právními předpisy upravujícími audit účetní závěrky v příslušné jurisdikci nebo její obvyklou praxí. Jestliže je v souladu s právními předpisy nutné použít jinou formulaci, není tím dotčen požadavek odstavce 14 tohoto standardu, tj. že auditor musí v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení posoudit, zda v ní bylo věrného zobrazení dosaženo.

A25. Pokud auditor vydává výrok bez výhrad, není vhodné v souvislosti s výrokem používat taková spojení jako „s ohledem na výše uvedené vysvětlení“ nebo „v závislosti na“, protože tyto výrazy implikují podmíněný výrok nebo oslabení či modifikaci výroku.

Popis účetní závěrky a zobrazovaných skutečností

A26. Předmětem výroku auditora je kompletní účetní závěrka, tak jak je definována příslušným rámcem účetního výkaznictví. Například v případě mnoha rámců pro všeobecné účely účetní závěrka obsahuje: výkaz o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a přílohu účetní závěrky, která obvykle zahrnuje souhrn významných účetních pravidel a další vysvětlující informace. V některých jurisdikcích mohou být součástí účetní závěrky i další informace.

A27. V případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení se ve výroku auditora uvádí, že účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

zobrazuje skutečnosti, resp. podává věrný a poctivý obraz skutečností, které má prezentovat. Jedná-li se například o účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS, těmito skutečnostmi jsou *finanční situace účetní jednotky na konci účetního období a její finanční výkonnost a peněžní toky za období končící uvedeným datem*. Tudíž jsou-li příslušným rámcem účetního výkaznictví IFRS, bude hranatá závorka [...] v odstavci 25 a dalších odstavcích tohoto standardu nahrazena textem označeným v předchozí větě kurzívou. V případě jiných příslušných rámců účetního výkaznictví bude nahrazena jinou formulací popisující skutečnosti, které má účetní závěrka zobrazovat.

Specifikace příslušného rámce účetního výkaznictví a jeho možný vliv na výrok auditora

A28. Příslušný rámec účetního výkaznictví je ve výroku auditora specifikován proto, aby uživatelé zprávy auditora měli informaci o tom, v jakém kontextu auditor svůj výrok vyjádřil. Nijak se tím neomezuje vyhodnocení, které je auditor povinen provést podle odstavce 14. Příslušný rámec účetního výkaznictví se specifikuje například takto:

„... v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“
nebo

“... v souladu s účetními pravidly všeobecně uznávanými v jurisdikci X ...“

A29. Jestliže příslušný rámec účetního výkaznictví zahrnuje nejen standardy účetního výkaznictví, ale také požadavky právních předpisů, bude specifikován takto: „... v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a v souladu se zákonem o obchodních korporacích jurisdikce X.“ Případy kolize mezi požadavky standardů účetního výkaznictví a požadavky právních předpisů upravuje ISA 210.²⁵

A30. Jak je uvedeno v odstavci A8, účetní závěrka může být sestavena v souladu se dvěma rámci účetního výkaznictví, oba jsou tudíž příslušné rámce. Každý z nich je při sestavení výroku auditora k účetní závěrce posuzován samostatně a výrok auditora v souladu s odstavci 25–27 odkazuje na oba rámce takto:

- (a) Je-li účetní závěrka v souladu s každým z rámců, auditor vyjádří dva výroky: výrok o tom, že je sestavena v souladu s jedním z příslušných rámců účetního výkaznictví (např. národním rámcem), a výrok o tom, že je sestavena i v souladu s druhým příslušným rámcem účetního výkaznictví (např. IFRS). Tyto výroky mohou být vyjádřeny buď samostatně, nebo v jedné větě (např. účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje [...] v souladu s účetními pravidly všeobecně uznávanými v jurisdikci X a v souladu s IFRS).
- (b) Je-li účetní závěrka v souladu s jedním rámcem, ale není v souladu s druhým rámcem, může auditor vyjádřit nemodifikovaný výrok o tom, že účetní závěrka je v souladu s jedním rámcem (např. národním rámcem), ale výrok o souladu s druhým rámcem

²⁵ ISA 210, odstavec 18

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY
UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

(např. IFRS) bude modifikovaný podle ISA 705 (revidované znění).

A31. V odstavci A13 se říká, že účetní závěrka může deklarovat soulad s příslušným rámcem účetního výkaznictví a kromě toho v ní může být uvedeno, že je do určité míry v souladu rovněž s jiným rámcem účetního výkaznictví. Jestliže tyto doplňující informace nelze od účetní závěrky jasně odlišit, budou předmětem výroku auditora (viz odstavce 53–54 a související odstavce A78–A86 aplikační a vysvětlující části), a to:

- (a) Jsou-li vysvětlující a popisné informace o souladu s jiným rámcem zavádějící, auditor vyjádří modifikovaný výrok podle ISA 705 (revidované znění).
- (b) Jestliže tyto vysvětlující a popisné informace nejsou zavádějící a podle auditora jsou natolik důležité, že mají zásadní vliv na to, jak uživatelé účetní závěrce porozumí, auditor do své zprávy doplní odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti podle ISA 706 (revidované znění), ve kterém na příslušné vysvětlující a popisné informace upozorní.

Základ pro výrok (viz odstavec 28)

A32. Oddíl s nadpisem Základ pro výrok poskytuje důležitý kontext, ze kterého výrok auditora vychází. V souladu s tímto standardem proto musí ve zprávě auditora následovat bezprostředně za oddílem Výrok.

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

A33. Odkaz na použité auditorské standardy informuje uživatele zprávy auditora o tom, že audit byl proveden v souladu se zavedenými standardy.

Příslušné etické požadavky (viz odstavec 28(c))

A34. Specifikace jurisdikce, kde platí příslušné etické požadavky, zvyšuje transparentnost požadavků vztahujících se ke konkrétní auditní zakázce. V ISA 200 se uvádí, že příslušnými etickými požadavky jsou obvykle etické normy týkající se auditu účetních závěrek, které jsou uvedeny v části A a B Kodexu IESBA, a národní normy, které jsou přísnější.²⁶ Je-li Kodex IESBA součástí příslušných etických požadavků, může na něj auditor v tomto oddílu odkázat. Jestliže se audit neřídí jinými etickými požadavky než Kodexem IESBA, není nutné specifikovat jurisdikci, kde tyto etické požadavky platí.

A35. V některých jurisdikcích mohou být příslušné etické požadavky upraveny několika různými předpisy, například etickým kodexem (kodexy) a dalšími požadavky právních předpisů. Pokud je počet předpisů upravujících požadavky na nezávislost a další relevantní etické požadavky omezený, může je auditor ve své zprávě konkrétně uvést (např. název kodexu, nařízení nebo jiného předpisu platného v dané jurisdikci). Druhou možností je odkázat na tyto předpisy výrazem, který je všeobecně srozumitelný a vhodným způsobem tyto předpisy souhrnně označuje (např. požadavky na nezávislost auditu veřejně neobchodovaných společností platné v jurisdikci X).

A36. Auditor může mít na základě právních předpisů, auditorských standardů nebo podmínek auditní zakázky povinnost uvést ve své zprávě konkrétnější informace o předpisech upravujících příslušné etické požadavky, mimo jiné požadavky týkající se nezávislosti, jimiž se při provádění auditu účetní závěrky řídí.

A37. Při rozhodování o rozsahu informací, které je vhodné uvést ve zprávě auditora v případě, že příslušné etické požadavky týkající se auditu účetní závěrky jsou upraveny v několika předpisech, je důležité najít optimální rovnováhu mezi transparentností a rizikem zastírání jiných užitečných informací ve zprávě auditora.

Aspekty relevantní pro audit skupiny

A38. Pokud se na audit skupiny vztahuje vícero předpisů upravujících příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, jsou ve zprávě auditora obvykle uvedeny ty, které platí pro auditorský tým skupiny. Důvodem je skutečnost, že v případě auditu skupiny se i na auditory složek vztahují etické požadavky, které jsou relevantní pro audit skupiny.²⁷

A39. Ve standardech ISA nejsou stanoveny žádné konkrétní požadavky týkající se nezávislosti ani

²⁶ ISA 200, odstavec A14

²⁷ ISA 600, odstavec A37

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

jiné etické požadavky relevantní pro auditory, včetně auditorů složek. Standardy ISA tudíž nerozšiřují požadavky Kodexu IESBA týkající se nezávislosti ani jiné etické požadavky vztahující se na auditorský tým skupiny a nemají větší právní sílu. A neobsahují ani požadavek, že se na auditora složky musí ve všech případech vztahovat tytéž požadavky týkající se nezávislosti jako na auditorský tým skupiny. Etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, relevantní pro audit skupiny tudíž mohou vycházet z celé řady nejrůznějších předpisů. Problematikou ověřování finančních informací složky při auditu skupiny, včetně případů, kdy auditor složky nesplňuje požadavky na nezávislosti platné pro audit skupiny, se podrobněji zabývá ISA 600²⁸.

Hlavní záležitosti auditu (viz odstavec 31)

- A40. Auditor může mít na základě právních předpisů povinnost informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu i u jiných než kotovaných společnostech. Může mít tuto povinnost například u účetních jednotek, které jsou v těchto právních předpisech charakterizovány jako subjekty veřejného zájmu.
- A41. Auditor se může rozhodnout, že ve své zprávě bude informovat o hlavních záležitostech auditu i u jiných účetních jednotek, mimo jiné u takových, které jsou předmětem významného veřejného zájmu, např. protože mají mnoho různých vnějších a vnitřních zainteresovaných subjektů, nebo s ohledem na jejich charakter a velikost. Může se jednat například o finanční instituce (jako jsou banky, pojišťovny a penzijní fondy) a o další subjekty, např. o dobročinné organizace.
- A42. V souladu s ISA 210 je auditor povinen sjednat s vedením účetní jednotky, případně s osobami pověřenými její správou a řízením podmínky auditní zakázky, přičemž role vedení a osob pověřených správou a řízením při sjednávání podmínek auditní zakázky jménem účetní jednotky závisí na její struktuře správy a řízení a na příslušných právních předpisech.²⁹ ISA 210 dále stanoví, že smluvní dopis nebo jiná vhodná forma písemné dohody musí obsahovat informaci o očekávané formě a obsahu veškerých zpráv, které auditor vydá.³⁰ V těch případech, kdy auditor nemá zákonnou ani jinou povinnost informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu, může být podle ISA 210³¹ užitečné upozornit v podmínkách auditní zakázky na možnost, že zpráva auditora bude obsahovat informaci o těchto záležitostech. V některých jurisdikcích bude dokonce nutné na tuto možnost v podmínkách auditní zakázky upozornit, aby auditor případně mohl ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu informovat.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

²⁸ ISA 600, odstavce 19–20

²⁹ ISA 210, odstavce 9 a A21

³⁰ ISA 210, odstavec 10

³¹ ISA 210, odstavec A23a

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

A43. Ve veřejném sektoru nejsou kotované společnosti běžné. Avšak i účetní jednotky z tohoto sektoru mohou být významné co do velikosti, složitosti nebo z hlediska veřejného zájmu. V těchto případech může mít auditor ověřující účetní závěrku účetní jednotky z veřejného sektoru na základě právních předpisů povinnost informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu, případně se tak může sám rozhodnout.

Odpovědnost za účetní závěrku (viz odstavce 33–35)

A44. V ISA 200 je definována premisa týkající se odpovědnosti vedení a případně osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, na níž je založeno provádění auditu v souladu se standardy ISA.³² Tato premisa předpokládá, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky přijímají odpovědnost za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, případně za věrné zobrazení skutečností v ní. A dále, že vedení přijímá rovněž odpovědnost za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. Ve vymezení odpovědností vedení ve zprávě auditora jsou uvedeny obě tyto odpovědnosti, protože to pomáhá vysvětlit jejím uživatelům premisu, na níž je provádění auditu založeno. Výraz osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky je definován v ISA 260 (revidované znění) jako osoby nebo organizace odpovědné za dohled nad účetní jednotkou. ISA 260 se rovněž podrobněji zabývá různými strukturami správy a řízení v různých jurisdikcích a typech účetních jednotek.

A45. V některých případech může být vhodné, aby auditor rozšířil popis odpovědností vedení a osob pověřených správou a řízením účetní jednotky v odstavcích 34–35 tak, aby tento popis zohledňoval další odpovědnosti, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky v kontextu příslušné jurisdikce nebo s ohledem na charakter účetní jednotky.

A46. Auditor je v souladu s ISA 210 povinen sjednat s vedením jeho odpovědnost ve smluvním dopisu nebo jinou vhodnou formou písemné dohody.³³ ISA 210 poskytuje v tomto směru jistou volnost, když uvádí, že pokud je odpovědnost vedení a případně osob pověřených správou a řízením za účetní výkaznictví stanovena právními předpisy, může auditor dojít k závěru, že odpovědnost stanovená těmito právními předpisy má podle jeho názoru rovnocenný účinek jako odpovědnost podle ISA 210. Pro vymezení takovéto rovnocenné odpovědnosti ve smluvním dopisu nebo v jiné vhodné formě písemné dohody může auditor použít znění právních předpisů. A stejné znění může být v těchto případech použito i ve zprávě auditora pro popis odpovědností vedení podle požadavků odstavce 34(a) tohoto standardu. V ostatních případech, včetně těch, kdy se auditor rozhodne nevyužít znění právních předpisů uvedené ve smluvním dopisu, se použije znění uvedené v odstavci 34(a) tohoto standardu. Auditor může vymezení odpovědnosti vedení podle požadavků odstavce 34 ve své zprávě doplnit o odkaz na podrobnější vymezení této odpovědnosti, s uvedením

³² ISA 200, odstavec 13(j)

³³ ISA 210, odstavec 6(b)(i)–(ii)

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

zdroje, kde lze tyto informace získat (např. ve výroční zprávě účetní jednotky nebo na webových stránkách příslušného orgánu).

A47. V některých jurisdikcích mohou právní předpisy upravující odpovědnost vedení uvádět konkrétně odpovědnost za přiměřenost účetních knih a záznamů nebo účetního systému. Vzhledem k tomu, že účetní knihy, záznamy a systémy jsou nedílnou součástí vnitřního

kontrolního systému (tak jak je definován v ISA 315 (revidované znění)³⁴), není tato odpovědnost ve vymezení v ISA 210 a v odstavci 34 konkrétně zmíněna.

A48. V příloze tohoto standardu jsou uvedeny příklady praktické aplikace požadavků odstavce 34(b) v případě, že příslušným rámcem účetního výkaznictví jsou IFRS. Pokud je použit jiný příslušný rámec účetního účtnictví, bude příklady formulací uvedené v příloze tohoto standardu pravděpodobně nutné upravit tak, aby odpovídaly požadavkům rámce účetního výkaznictví použitého v dané situaci.

Dohled nad procesem účetního výkaznictví (viz odstavec 35)

A49. Jestliže se některé z osob, které mají na starosti dohled nad procesem účetního výkaznictví, podílejí rovněž na sestavení účetní závěrky, bude patrně nutné upravit vymezení podle odstavce 35 tohoto standardu tak, aby odpovídalo konkrétním okolnostem dané účetní jednotky. Jsou-li osoby odpovědné za dohled nad procesem účetního výkaznictví totožné s osobami zodpovědnými za sestavení účetní závěrky, není nutné ve zprávě auditora odpovědnost za dohled uvádět.

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky (viz odstavce 37–40)

A50. Vymezení odpovědnosti auditora v souladu s požadavky odstavců 37–40 tohoto standardu lze přizpůsobit konkrétnímu charakteru účetní jednotky, např. situaci, kdy se zpráva auditora týká konsolidované účetní závěrky. Ukázkou možného řešení je druhý příklad v příloze tohoto standardu.

Cíle auditora (viz odstavec 38(a))

A51. Ve zprávě auditora se uvádí, že jeho cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující výrok. Zpráva staví tyto cíle do kontrastu s odpovědností vedení za sestavení účetní závěrky.

Vymezení významnosti (materiality) (viz odstavec 38(c))

A52. V příloze tohoto standardu jsou uvedeny příklady praktické aplikace požadavků odstavce

³⁴ ISA 315 (revidované znění) *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*, odstavec 4(c)

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

38(c) v případě, že příslušným rámcem účetního výkaznictví jsou IFRS. Pokud je použit jiný příslušný rámec účetního účetnictví, bude příklady formulací uvedené v příloze tohoto standardu pravděpodobně nutné upravit tak, aby odpovídaly požadavkům rámce účetního výkaznictví použitého v dané situaci.

Povinnosti auditora vyplývající z ISA 701 (viz odstavec 40(c))

A53. Auditor může považovat za užitečné uvést ve vymezení své odpovědnosti další informace nad rámec těch, které vyžaduje odstavec 40(c). Může například odkázat na požadavky odstavce 9 ISA 701, v souladu s nimiž je jeho povinností určit záležitosti, které při provádění auditu vyžadovaly jeho významnou pozornost, přičemž zohledňuje oblasti s vyhodnoceným vyšším rizikem výskytu významné (materiální) nesprávnosti nebo významná rizika identifikovaná v souladu s ISA 315 (revidované znění), dále významné úsudky, které provedl v souvislosti s těmi oblastmi účetní závěrky, v nichž vedení uplatnilo ve významné míře svůj úsudek, včetně účetních odhadů, u nichž byla zjištěna vysoká míra nejistoty, a rovněž dopady, které na audit mají významné transakce a události, k nimž došlo během účetního období.

Kde se uvede vymezení odpovědnosti auditora za audit účetní závěrky (viz odstavce 41, 50(k))

A54. Uvedení informací vyžadovaných podle odstavců 39–40 tohoto standardu v příloze zprávy auditora, resp. v případě, že to právní předpisy daného státu nebo národní auditorské standardy výslovně dovolují, uvedení odkazu na webové stránky příslušného orgánu, kde jsou tyto informace umístěny, může být přínosné pro optimalizaci obsahu zprávy auditora. Nicméně vymezení odpovědnosti auditora obsahuje informace nezbytné pro uživatele zprávy auditora, aby věděli, co mohou od zprávy sestavené v souladu se standardy ISA očekávat. Proto je třeba ve zprávě auditora uvést, kde lze tyto informace nalézt.

Vymezení odpovědnosti auditora uvedené v příloze zprávy auditora (viz odstavce 41(b), 50(k))

A55. V souladu s odstavcem 41 může auditor uvést informace vyžadované odstavci 39–40, jež vymezují jeho odpovědnost za audit účetní závěrky, v příloze své zprávy. Podmínkou je, že v této zprávě vhodně specifikuje místo, kde se příloha nachází. Následující příklad ukazuje, jak lze tuto specifikaci ve zprávě auditora provést:

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu se standardy ISA ve všech případech odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

Naše odpovědnost za audit účetní závěrky je podrobněji vymezena v příloze X této zprávy auditora. Tato příloha je uvedena na *[uved'te stránku nebo jiným způsobem specifikujte, kde se příloha nachází]* a je nedílnou součástí naší zprávy.

Odkaz na webové stránky příslušného orgánu (viz odstavce 41(c), 42)

A56. V odstavci 41 se říká, že auditor může ve své zprávě uvést odkaz na vymezení své odpovědnosti uvedené na webových stránkách příslušného orgánu pouze, pokud to výslovně dovolují právní předpisy daného státu nebo národní auditorské standardy. Informace na

webových stránkách, začleněné do zprávy auditora formou konkrétního odkazu na umístění stránek, mohou práci auditora nebo audit prováděný v souladu se standardy ISA popisovat podrobněji, nesmí být ale v rozporu s popisem požadovaným podle odstavců 39–40 tohoto standardu. To znamená, že vymezení odpovědnosti auditora, tak jak je formulováno na příslušných webových stránkách, může být podrobnější, případně se může zabývat dalšími záležitostmi souvisejícími s auditem účetní závěrky, podmínkou ale je, aby zachycovalo záležitosti uvedené v odstavcích 39–40 a nebylo s nimi v rozporu.

A57. Příslušným orgánem může být orgán vydávající národní auditorské standardy, regulační orgán či orgán vykonávající dohled nad auditorskou profesí. Tyto organizace mají dobré předpoklady k tomu, aby zajistily správnost, úplnost a dostupnost standardizovaných informací. Není vhodné, aby takovéto webové stránky spravoval sám auditor. Následující příklad ukazuje, jak lze ve zprávě auditora na příslušné webové stránky odkázat:

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu se standardy ISA ve všech případech odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

Naše odpovědnost za audit účetní závěrky je podrobněji vymezena na webových stránkách *[název organizace]*: *[adresa webových stránek]*. Toto vymezení je nedílnou součástí naší zprávy.

Jiné reportovací povinnosti (viz odstavce 43–45)

A58. V některých jurisdikcích může mít auditor povinnost vyjádřit se i k dalším záležitostem,

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

kteří jdou nad rámec jeho povinností stanovených standardy ISA. Jeho úkolem může být například informovat o určitých záležitostech, které se vyskytly při provádění auditu účetní závěrky, nebo provést další stanovené postupy a vyjádřit se ve zprávě auditora k jejich výsledku, případně vydat výrok k určitým skutečnostem, například k přiměřenosti účetních knih a záznamů, vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví či jiných informací. Tyto jiné reportovací povinnosti jsou často upraveny auditorskými standardy příslušné jurisdikce.

- A59. V některých případech příslušné právní předpisy vyžadují nebo dovolují, aby auditor tyto jiné reportovací povinnosti splnil v rámci své zprávy k účetní závěrce, v jiných případech tak musí, resp. může učinit formou samostatné zprávy.
- A60. V souladu s odstavci 43–45 tohoto standardu může auditor splnit jiné reportovací povinnosti a současně povinnosti podle standardů ISA v rámci jedné části své zprávy pouze v případě,

že se obojí tyto povinnosti týkají stejného předmětu a jsou-li jiné reportovací povinnosti ve zprávě auditora jasně odlišeny od povinností stanovených standardy ISA. V zájmu tohoto jasného odlišení může být nutné uvést ve zprávě auditora zdroj, z něhož jiné reportovací povinnosti vyplývají, a upozornit, že jdou nad rámec povinností stanovených standardy ISA. V ostatních případech je nutné uvést jiné reportovací povinnosti v samostatné části zprávy auditora s nadpisem „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“, případně s jiným nadpisem odpovídajícím obsahu této části. A reportovací povinnosti podle standardů ISA pak musí auditor v souladu s odstavcem 44 uvést v části nadepsané „Zpráva o auditu účetní závěrky“.

Jméno partnera odpovědného za zakázku (viz odstavec 46)

- A61. V souladu s ISQC 1³⁵ je auditorská firma povinna zavést zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu, že jsou zakázky prováděny v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů. Smyslem jmenovitě uvedení partnera odpovědného za zakázku je – bez ohledu na požadavky ISQC 1 – zajistit uživatelům zprávy auditora o auditu kompletní účetní závěrky kotovaných společností určené ke všeobecným účelům větší transparentnost.
- A62. Právní předpisy nebo národní auditorské standardy někdy vyžadují jméno partnera odpovědného za zakázku i u jiných typů účetních závěrek než pouze u kompletních účetních závěrek kotovaných společností určených ke všeobecným účelům. A v některých případech může mít auditor na základě právních předpisů nebo národních auditorských standardů povinnost, případně se může sám rozhodnout uvést ve své zprávě i další informace identifikující partnera odpovědného za danou zakázku, například evidenční číslo jeho auditorského oprávnění přiděleného v jurisdikci, kde auditor vykonává svou praxi.

³⁵ ISQC 1 *Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*, odstavec 32

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

A63. Auditor může ve výjimečných případech zjistit, že existuje bezpečnostní hrozba, která by v případě zveřejnění totožnosti partnera odpovědného za zakázku mohla vést k fyzické újmě tohoto partnera, jiných členů týmu provádějícího zakázku nebo osob blízkých. Takovouto hrozbou však není například potenciální právní odpovědnost ani hrozba právního či profesního postihu. Bližší informace o pravděpodobnosti a závažnosti případné bezpečnostní hrozby mohou vyplynout rovněž z diskusí s osobami pověřenými správou a řízením. Další požadavky relevantní pro rozhodování o tom, zda lze jméno partnera odpovědného za zakázku ve zprávě auditora uvést, mohou být stanoveny právními předpisy nebo národními auditorskými standardy.

Podpis auditora (viz odstavec 47)

A64. Zpráva auditora je v závislosti na příslušné jurisdikci podepsána buď jménem auditorské firmy, jménem auditora, nebo oběma. V některých jurisdikcích může být navíc auditor povinen uvést ve zprávě své profesní označení, případně skutečnost, že jemu nebo auditorské firmě bylo úřadem příslušným pro danou jurisdikci uděleno auditorské oprávnění.

A65. V některých jurisdikcích právní předpisy povolují používat ve zprávě auditora elektronický podpis.

Datum zprávy auditora (viz odstavec 49)

A66. Datum zprávy auditora informuje jejího uživatele, že auditor zvážil dopad událostí a transakcí, o nichž se do tohoto data dozvěděl a které do tohoto data nastaly. Odpovědností auditora za události a transakce po datu zprávy auditora se zabývá ISA 560.³⁶

A67. Auditor vydává svůj výrok k účetní závěrce, za kterou je odpovědné vedení účetní jednotky. Nemůže tudíž dospět k závěru, že získal dostatečné a vhodné důkazní informace, dokud nemá důkazy o tom, že byly sestaveny veškeré účetní výkazy a vysvětlující a popisné informace, z nichž se účetní závěrka skládá, a že za ně vedení převzalo odpovědnost.

A68. Osoby nebo orgány (např. představenstvo) odpovědné za rozhodnutí, že byly sestaveny veškeré účetní výkazy a vysvětlující a popisné informace, z nichž se účetní závěrka skládá, jsou v některých jurisdikcích stanoveny právními předpisy a tyto právní předpisy rovněž definují nezbytný schvalovací proces. V těchto případech auditor získá důkazní informace o schválení účetní závěrky před datem své zprávy. V jiných jurisdikcích však schvalovací proces není právními předpisy předepsán. V takových případech auditor posoudí, jak účetní jednotka postupuje při sestavování a finalizaci své účetní závěrky, přičemž zohlední její strukturu správy a řízení, a na základě toho identifikuje osoby nebo orgány účetní jednotky, v jejichž kompetenci je rozhodnutí o tom, že byly sestaveny veškeré účetní výkazy, z nichž se účetní závěrka skládá, včetně příslušné přílohy. Okamžik v procesu účetního výkaznictví, v němž se předpokládá dokončení auditu, může být v některých případech rovněž stanoven

³⁶ ISA 560 *Události po datu účetní závěrky*, odstavce 10–17

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

právními předpisy.

A69. V některých jurisdikcích musí účetní závěrku ještě před vydáním schválit akcionáři. Jejich souhlas nicméně není podmínkou, aby auditor mohl dojít k závěru, že získal dostatečné a vhodné důkazní informace. Pro účely standardů ISA se za datum schválení účetní závěrky považuje buď datum, kdy osoby k tomu oprávněné rozhodly, že byly sestaveny veškeré účetní výkazy a vysvětlující a popisné informace, z nichž se účetní závěrka skládá, nebo datum, kdy tyto osoby prohlásily, že přebírají svou odpovědnost za účetní závěrku, podle toho, které datum nastane dříve.

Zpráva auditora předepsaná právními předpisy (viz odstavec 50)

A70. V ISA 200 se říká, že auditor může být při provádění auditu povinen dodržovat vedle standardů ISA také požadavky právních předpisů.³⁷ Pro ty případy, kdy se rozdíl mezi požadavky právních předpisů a požadavky standardů ISA týká pouze formátu a znění zprávy auditora, definuje odstavec 50(a)–(o) prvky, které zpráva auditora musí minimálně obsahovat, aby v ní auditor mohl deklarovat soulad se standardy ISA. Ty požadavky

odstavců 21–49, jež nejsou v odstavci 50(a)–(o) obsaženy, jako například stanovené pořadí oddílů Výrok a Základ pro výrok, nemusí být v těchto případech dodrženy.

A71. V těch případech, kdy konkrétní požadavky příslušné jurisdikce nekolidují se standardy ISA, pomáhá formát a znění zprávy auditora vymezené v odstavcích 21–49 tohoto standardu jejím uživatelům snadněji rozpoznat, že se zpráva týká auditu provedenému v souladu se standardy ISA.

Informace stanovené v ISA 701 (viz odstavec 50(h))

A72. Auditor může mít v souladu s právními předpisy povinnost uvést ve své zprávě další informace o provedeném auditu. Může se jednat o stejné záležitosti, které vyžaduje ISA 701, případně mohou právní předpisy upravovat charakter a rozsah informací, které je auditor povinen o těchto záležitostech ve své zprávě uvést.

A73. Standardy ISA nemají větší právní sílu než právní předpisy upravující audit účetní závěrky. Jsou-li pro audit relevantní požadavky ISA 701, může auditor postupující v souladu s příslušnými právními předpisy deklarovat ve své zprávě soulad s požadavky standardů ISA pouze v případě, že oddíl podle odstavce 50(h) tohoto standardu není v rozporu s požadavky na informace ve zprávě auditora stanovenými v ISA 701. Auditor bude někdy nucen upravit ve své zprávě některé aspekty informací týkajících se hlavních záležitostí auditu, jež upravuje ISA 701, například:

- změnit nadpis oddílu „Hlavní záležitosti auditu“ v případě, že právní předpisy předepisují jiný nadpis;

³⁷ ISA 200, odstavec A55

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

- vysvětlit, proč ve své zprávě uvádí informace vyžadované právními předpisy, například tím, že na příslušné právní předpisy odkáže a popíše, jaký mají uváděné informace vztah k hlavním záležitostem auditu;
- jestliže právní předpisy upravují charakter a rozsah popisu hlavních záležitostí auditu, doplnit tyto předepsané informace tak, aby celkový popis jednotlivých hlavních záležitostí auditu byl v souladu s požadavky odstavce 13 ISA 701.

A74. Případy, kdy právní předpisy příslušné jurisdikce předpisují formát a znění zprávy auditora, jež se výrazně liší od požadavků standardů ISA, a to především, pokud jde o výrok auditora, řeší ISA 210. V těchto případech ISA 210 vyžaduje, aby auditor posoudil:

- (a) zda by uživatelé zprávy auditora mohli ujištění získané z auditu účetní závěrky špatně pochopit, a pokud ano,
- (b) zda lze možné nedorozumění zmírnit dodatečným vysvětlením doplněným do zprávy auditora.

Pokud auditor dojde k závěru, že dodatečným vysvětlením doplněným do zprávy auditora nelze nedorozumění zmírnit, nesmí podle ISA 210 auditní zakázku přijmout, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy. Dle ISA 210 není audit provedený podle takovýchto právních předpisů v souladu se standardy ISA. Auditor proto ve své zprávě

neuveďte, že audit byl proveden v souladu se standardy ISA.³⁸

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A75. Rovněž auditorům účetních závěrek z veřejného sektoru právní předpisy v některých případech umožňují vyjádřit se veřejně k určitým záležitostem, ať už ve zprávě auditora, či v doplňující zprávě obsahující informace v souladu s cíli ISA 701. Auditor bude někdy nucen upravit ve své zprávě některé aspekty informací týkajících se hlavních záležitostí auditu, jež definuje ISA 701, případně v ní odkázat na popis záležitostí uvedený v doplňující zprávě.

Zpráva auditora u auditů provedených v souladu s auditorskými standardy určité jurisdikce a zároveň v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (viz odstavec 51)

A76. Auditor může ve své zprávě deklarovat soulad s mezinárodními auditorskými standardy a zároveň národními auditorskými standardy pouze v případě, že vedle souladu s příslušnými národními auditorskými standardy vyhoví i všem standardům ISA, které jsou pro daný audit relevantní.³⁹

A77. Jestliže mezi požadavky národních auditorských standardů a standardů ISA existuje rozpor, který by mohl vést k tomu, že auditor vyjádří odlišný výrok k účetní závěrce nebo ve své

³⁸ ISA 210, odstavec 21

³⁹ ISA 200, odstavec A56

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

zprávě neuvede odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, ačkoli to standardy ISA za daných okolností vyžadují, není správné deklarovat ve zprávě auditora soulad s mezinárodními auditorskými standardy i s národními auditorskými standardy. V takovém případě bude zpráva auditora deklarovat soulad pouze s těmi auditorskými standardy (tj. buď s mezinárodními auditorskými standardy, nebo s národními auditorskými standardy), v souladu s nimiž byla sestavena.

Doplňující informace uváděné společně s účetní závěrkou (viz odstavce 53–54)

- A78. Účetní jednotka může mít na základě právních předpisů či standardů povinnost prezentovat spolu s účetní závěrkou doplňující informace, které příslušný rámec účetního výkaznictví nevyžaduje, případně se může sama dobrovolně rozhodnout tyto doplňující informace prezentovat. Doplňující informace mohou být prezentovány například proto, aby uživatel účetní závěrky lépe pochopil příslušný rámec účetního výkaznictví, nebo kvůli bližšímu vysvětlení konkrétních položek účetní závěrky. Tyto informace jsou zpravidla prezentovány formou doplňujících výkazů nebo dalších bodů přílohy.
- A79. V odstavci 53 tohoto standardu se říká, že doplňující informace jsou předmětem výroku auditora v případě, že jsou vzhledem ke svému charakteru nebo způsobu prezentace nedílnou součástí účetní závěrky. Posouzení toho, zda jsou doplňující informace nedílnou součástí účetní závěrky, je věcí odborného úsudku. Pro ilustraci:
- Auditor může za doplňující informace, které nelze od závěrky jasně odlišit, považovat vysvětlení nebo sesouhlasení uvedené v příloze účetní závěrky, které jejím uživatelům poskytuje informaci o tom, do jaké míry je daná závěrka v souladu s dalším rámcem účetního výkaznictví. Výrok auditora se bude rovněž vztahovat na přílohu nebo na doplňující výkazy, na něž účetní závěrka křížově odkazuje.
 - Za doplňující informace, které lze od účetní závěrky jasně odlišit, může auditor považovat druhý výkaz zisku a ztráty, který obsahuje určité nákladové položky a je k účetní závěrce připojen jako samostatná příloha.
- A80. Zpráva auditora nemusí výslovně specifikovat doplňující informace, které jsou předmětem výroku auditora, pokud je v popisu vymežujícím účetní výkazy, z nichž se skládá účetní závěrka, uveden adekvátní odkaz na přílohu účetní závěrky.
- A81. V některých případech právní předpisy nevyžadují, aby byly doplňující informace předmětem auditu. Vedení pak může požádat auditora, aby doplňující informace nezahrnoval do rozsahu auditu účetní závěrky.
- A82. Při posuzování toho, zda jsou neauditované doplňující informace prezentovány tak, že je lze považovat za informace, které jsou předmětem výroku auditora, auditor mimo jiné zohledňuje, kde jsou tyto informace – vzhledem k účetní závěrce a auditovaným doplňujícím informacím – uvedeny a zda jsou zřetelně označeny jako „neauditované“.
- A83. Vedení může změnit prezentaci neauditovaných doplňujících informací, které by mohly být

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

mylně považovány za informace, jež jsou předmětem výroku auditora, například následovně:

- tím, že z účetní závěrky odstraní všechny křížové odkazy na neauditované doplňující informace nebo neauditované body přílohy, aby hranice mezi auditovanými a neauditovanými informacemi byla dostatečně zřetelná;
- tím, že neauditované doplňující informace umístí mimo účetní závěrku, resp. pokud to není za daných okolností možné, alespoň neauditované body přílohy umístí společně na konec přílohy a zřetelně je označí jako neauditované. Pokud se neauditované body přílohy mísí s auditovanými, mohou být mylně považovány za auditované.

A84. Skutečnost, že doplňující informace nejsou předmětem auditu, nezbavuje auditora povinností stanovených v ISA 720 (revidované znění).⁴⁰

⁴⁰ ISA 720 (revidované znění) *Povinnosti auditora týkající se ostatních informací*

Příklady zpráv nezávislého auditora k účetní závěrce

- Příklad 1: Zpráva auditora k účetní závěrce kotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení
- Příklad 2: Zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce kotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení
- Příklad 3: Zpráva auditora k účetní závěrce nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení (zpráva auditora obsahuje odkaz na materiál uvedený na webových stránkách příslušného orgánu)
- Příklad 4: Zpráva auditora k účetní závěrce nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s všeobecným rámcem dodržení požadavků

Příklad 1 – Zpráva auditora k účetní závěrce kotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky kotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; nejde o audit skupiny (tj. ISA 600 není relevantní).
- Účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210.
- Auditor došel k závěru, že na základě získaných důkazních informací lze vydat nemodifikovaný výrok (tj. „bez výhrad“).
- Audit se řídí jednak etickými požadavky stanovenými v *Etickém kodexu pro auditory a účetní znalce*, vydaném Radou pro mezinárodní etické standardy účetních, a jednak etickými požadavky platnými v dané jurisdikci, přičemž auditor ve své zprávě uvede obojí tyto požadavky.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že neexistuje žádná významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou v souladu s ISA 570 (revidované znění) zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a nezjistil v nich žádné významné (materiální) nesprávnosti.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu účetní závěrky¹

Výrok

Provedli jsme audit účetní závěrky společnosti ABC („společnost“), která se skládá z výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, z výkazu o úplném výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a z přílohy účetní závěrky, včetně přehledu významných účetních pravidel.

Podle našeho názoru přiložená účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční situaci (nebo *finanční situace*) společnosti k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Základ pro výrok

Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Naše odpovědnost stanovená těmito standardy je podrobněji popsána v oddílu *Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky*. V souladu s *Etickým kodexem pro auditory a účetní znalce*, vydaným Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA), a etickými požadavky platnými pro audit účetních závěrek v [jurisdikce] jsme na společnosti nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků a Kodexu IESBA. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Hlavní záležitosti auditu

Hlavní záležitosti auditu jsou záležitosti, které byly podle našeho odborného úsudku při auditu účetní závěrky za běžné období nejvýznamnější. Těmito záležitostmi jsme se zabývali v kontextu auditu účetní závěrky jako celku a v souvislosti s utvářením našeho názoru na tuto závěrku. Samostatný výrok k těmto záležitostem nevyjadřujeme.

[*Popis jednotlivých hlavních záležitostí auditu v souladu s ISA 701.*]

¹ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Ostatní informace uvedené ve výroční zprávě [případně jiný vhodný nadpis, například „Ostatní informace (kromě účetní závěrky a zprávy auditora k ní)“]

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 720 (revidované znění) – viz příklad 1 v příloze 2 ISA 720 (revidované znění).]

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku²

Vedení společnosti je zodpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s IFRS³ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

Při sestavování účetní závěrky je vedení povinno posoudit, zda je společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, vysvětlit a popsat v účetní závěrce záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití účetnictví založeného na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, s výjimkou případů, kdy má v úmyslu společnost zrušit nebo ukončit její činnost, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit.

Za dohled nad procesem účetního výkaznictví ve společnosti jsou zodpovědné osoby pověřené její správou a řízením.

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu se standardy ISA ve všech případech v účetní závěrce odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

V souladu s odstavcem 41(b) tohoto standardu lze následující text v šedém poli uvést v příloze zprávy auditora. V odstavci 41(c) se říká, že pokud to právní předpisy nebo auditorské standardy daného státu výslovně dovolují, není nutné uvádět vymezení odpovědnosti auditora přímo ve zprávě auditora, ale je možné v ní odkázat na webové stránky příslušného orgánu, kde je takové vymezení odpovědnosti uvedeno. Podmínkou je, aby vymezení odpovědnosti auditora na webových stránkách zachycovalo záležitosti uvedené níže a nebylo s nimi v rozporu.

² Výrazy „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“, používané v těchto příkladech zpráv auditora, bude v některých případech nutné nahradit jinými výrazy vhodnými v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

³ Je-li povinností vedení sestavit účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz, lze použít následující formulaci: „Vedení společnosti je zodpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s IFRS, a za takový...“

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Při provádění auditu v souladu se standardy ISA je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.⁴
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a vysvětlující a popisné informace, které v této souvislosti vedení společnosti uvedlo v účetní závěrce.
- Posoudit, zda je vhodné, že vedení použilo účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, a zda s ohledem na získané důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na vysvětlující a popisné informace uvedené v této souvislosti v účetní závěrce, a pokud tyto vysvětlující a popisné informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti společnosti nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že společnost přestane nepřetržitě trvat.
- Vyhodnotit celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky, včetně vysvětlujících a popisných informací, a dále to, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.

Naší povinností je informovat osoby pověřené správou a řízením mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili, včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

Naší povinností je rovněž poskytnout osobám pověřeným správou a řízením prohlášení o tom, že jsme splnili příslušné etické požadavky týkající se nezávislosti, a informovat je o veškerých vztazích a dalších záležitostech, u nichž se lze reálně domnívat, že by mohly mít vliv na naši nezávislost, a případných souvisejících opatřeních.

Dále je naší povinností vybrat na základě záležitostí, o nichž jsme informovali osoby pověřené správou a

⁴ Jestliže je auditor povinen spolu s auditem účetní závěrky rovněž vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému, tato věta se odpovídajícím způsobem upraví.

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

řízení, ty, které jsou z hlediska auditu účetní závěrky za běžný rok nejvýznamnější, a které tudíž představují hlavní záležitosti auditu, a tyto záležitosti popsat v naší zprávě. Tato povinnost neplatí, když právní předpisy zakazují zveřejnění takové záležitosti nebo jestliže ve zcela výjimečném případě usoudíme, že bychom o dané záležitosti neměli v naší zprávě informovat, protože lze reálně očekávat, že možné negativní dopady zveřejnění převáží nad přínosem z hlediska veřejného zájmu.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na charakteru příslušných požadavků stanovených místními právními předpisy nebo národními auditorskými standardy. Záležitosti stanovené právními předpisy nebo národními auditorskými standardy (označované výrazem „jiné reportovací povinnosti“) musí auditor popsat v této samostatné části své zprávy. Výjimku představují pouze případy, kdy se tyto jiné reportovací povinnosti týkají stejného předmětu jako povinnosti stanovené standardy ISA, které auditor plní v části své zprávy s nadpisem Zpráva o auditu účetní závěrky. Reportovací povinnosti, které se týkají stejného předmětu jako povinnosti stanovené standardy ISA, lze splnit v rámci jedné části zprávy auditora (tj. v části nadepsané Zpráva o auditu účetní závěrky v oddílu opatřeném vhodným nadpisem) za předpokladu, že jsou v textu zprávy auditora jasně odlišeny od povinností stanovených standardy ISA (liší-li se od těchto povinností).

Partnerem zodpovědným za auditní zakázku, na jejímž základě byla zpracována tato zpráva nezávislého auditora, je [jméno].

[V závislosti na příslušné jurisdikci podpis buď jménem auditorské společnosti, jménem auditora, nebo oba podpisy]

[Adresa auditora]

[Datum]

Příklad 2 – Zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce kotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní konsolidované účetní závěrky kotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; jde o audit skupiny tvořené účetní jednotkou a jejími dceřinými společnostmi (tj. ISA 600 je relevantní).
- Konsolidovaná účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za konsolidovanou účetní závěrku podle ISA 210.
- Auditor došel k závěru, že na základě získaných důkazních informací lze vydat nemodifikovaný výrok (tj. „bez výhrad“).
- Veškeré etické požadavky, jimiž se tento audit řídí, jsou stanoveny v *Etickém kodexu pro auditory a účetní znalce*, vydaném Radou pro mezinárodní etické standardy účetních.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že neexistuje žádná významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou v souladu s ISA 570 (revidované znění) zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a nezjistil v nich žádné významné (materiální) nesprávnosti.
- Osoby odpovědné za dohled nad konsolidovanou účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu konsolidované účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky⁵

Výrok

Provedli jsme audit konsolidované účetní závěrky společnosti ABC a jejích dceřiných společností („skupina“), která se skládá z konsolidovaného výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, z konsolidovaného výkazu o úplném výsledku, konsolidovaného výkazu změn vlastního kapitálu a konsolidovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a z přílohy konsolidované účetní závěrky, včetně přehledu významných účetních pravidel.

Podle našeho názoru přiložená konsolidovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční situaci (nebo *finanční situace*) skupiny k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Základ pro výrok

Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Naše odpovědnost stanovená těmito standardy je podrobněji popsána v oddílu *Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky*. V souladu s *Etickým kodexem pro auditory a účetní znalce*, vydaným Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA), jsme na skupině nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z Kodexu IESBA. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Hlavní záležitosti auditu

Hlavní záležitosti auditu jsou záležitosti, které byly podle našeho odborného úsudku při auditu konsolidované účetní závěrky za běžné období nejvýznamnější. Těmito záležitostmi jsme se zabývali v kontextu auditu konsolidované účetní závěrky jako celku a v souvislosti s utvářením našeho názoru na tuto závěrku. Samostatný výrok k těmto záležitostem nevyjadřujeme.

[*Popis jednotlivých hlavních záležitostí auditu v souladu s ISA 701.*]

⁵ Nadpis „Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Ostatní informace uvedené ve výroční zprávě [případně jiný vhodný nadpis, například „Ostatní informace (kromě účetní závěrky a zprávy auditora k ní)“]

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 720 (revidované znění) – viz příklad 1 v příloze 2 ISA 720 (revidované znění).]

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za konsolidovanou účetní závěrku⁶

Vedení skupiny je zodpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s IFRS⁷ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

Při sestavování konsolidované účetní závěrky je vedení povinno posoudit, zda je skupina schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, vysvětlit a popsat v konsolidované účetní závěrce záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití účetnictví založeného na předpokladu nepřetržitého trvání, s výjimkou případů, kdy má v úmyslu skupinu zrušit nebo ukončit její činnost, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit.

Za dohled nad procesem účetního výkaznictví ve skupině jsou zodpovědné osoby pověřené její správou a řízením.

Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že konsolidovaná účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu se standardy ISA ve všech případech v konsolidované účetní závěrce odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé konsolidované účetní závěrky na jejím základě přijmou.

⁶ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

⁷ Je-li povinností vedení sestavit účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz, lze použít následující formulaci: „Vedení skupiny je zodpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s IFRS, a za takový...“

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

V souladu s odstavcem 41(b) tohoto standardu lze následující text v šedém poli uvést v příloze zprávy auditora. V odstavci 41(c) se říká, že pokud to právní předpisy nebo auditorské standardy daného státu výslovně dovolují, není nutné uvádět vymezení odpovědnosti auditora přímo ve zprávě auditora, ale je možné v ní odkázat na webové stránky příslušného orgánu, kde je takové vymezení odpovědnosti uvedeno. Podmínkou je, aby vymezení odpovědnosti auditora na webových stránkách zachycovalo záležitosti uvedené níže a nebylo s nimi v rozporu.

Při provádění auditu v souladu se standardy ISA je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti konsolidované účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem skupiny relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.⁸
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a vysvětlující a popisné informace, které v této souvislosti vedení skupiny uvedlo v konsolidované účetní závěrce.
- Posoudit, zda je vhodné, že vedení použilo účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, a zda s ohledem na získané důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost skupiny nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na vysvětlující a popisné informace uvedené v této souvislosti v konsolidované účetní závěrce, a pokud tyto vysvětlující a popisné informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti skupiny nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že skupina přestane být nepřetržitě trvat.
- Vyhodnotit celkovou prezentaci, členění a obsah konsolidované účetní závěrky, včetně vysvětlujících a popisných informací, a dále to, zda konsolidovaná účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.
- Získat dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních údajích účetních jednotek zahrnutých do skupiny a o její podnikatelské činnosti, aby bylo možné vyjádřit výrok ke konsolidované účetní závěrce. Zodpovídáme za řízení auditu skupiny, dohled nad ním a za jeho provedení. Výrok auditora ke konsolidované účetní závěrce je naší výhradní

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA odpovědností.

Naší povinností je informovat osoby pověřené správou a řízením mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili, včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

Naší povinností je rovněž poskytnout osobám pověřeným správou a řízením prohlášení o tom, že jsme splnili příslušné etické požadavky týkající se nezávislosti, a informovat je o veškerých vztazích a dalších záležitostech, u nichž se lze reálně domnívat, že by mohly mít vliv na naši nezávislost, a případných souvisejících opatřeních.

Dále je naší povinností vybrat na základě záležitostí, o nichž jsme informovali osoby pověřené správou a řízením, ty, které jsou z hlediska auditu konsolidované účetní závěrky za běžný rok nejvýznamnější, a které tudíž představují hlavní záležitosti auditu, a tyto záležitosti popsat v naší zprávě. Tato povinnost neplatí, když právní předpisy zakazují zveřejnění takové záležitosti nebo jestliže ve zcela výjimečném případě usoudíme, že bychom o dané záležitosti neměli v naší zprávě informovat, protože lze reálně očekávat, že možné negativní dopady zveřejnění převáží nad přínosem z hlediska veřejného zájmu.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na charakteru příslušných požadavků stanovených místními právními předpisy nebo národními auditorskými standardy. Záležitosti stanovené právními předpisy nebo národními auditorskými standardy (označované výrazem „jiné reportovací povinnosti“) musí auditor popsat v této samostatné části své zprávy. Výjimku představují pouze případy, kdy se tyto jiné reportovací povinnosti týkají stejného předmětu jako povinnosti stanovené standardy ISA, které auditor plní v části své zprávy s nadpisem Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky. Reportovací povinnosti, které se týkají stejného předmětu jako povinnosti stanovené standardy ISA, lze splnit v rámci jedné části zprávy auditora (tj. v části nadepsané Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky v oddílu opatřeném vhodným nadpisem) za předpokladu, že jsou v textu zprávy auditora jasně odlišeny od povinností stanovených standardy ISA (liší-li se od těchto povinností.)]

Partnerem zodpovědným za auditní zakázku, na jejímž základě byla zpracována tato zpráva nezávislého auditora, je [jméno].

[V závislosti na příslušné jurisdikci podpis buď jménem auditorské společnosti, jménem auditora, nebo oba podpisy]

[Adresa auditora]

[Datum]

⁸ Jestliže je auditor povinen spolu s auditem konsolidované účetní závěrky rovněž vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému, tato věta se odpovídajícím způsobem upraví.

Příklad 3 – Zpráva auditora k účetní závěrce nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; nejde o audit skupiny (tj. ISA 600 se nepoužije).
- Účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210.
- Auditor došel k závěru, že na základě získaných důkazních informací lze vydat nemodifikovaný výrok (tj. „bez výhrad“).
- Audit se řídí etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že neexistuje žádná významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou v souladu s ISA 570 (revidované znění) zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
- Auditor ve své zprávě není povinen informovat o hlavních záležitostech auditu v souladu s ISA 701 ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a nezjistil v nich žádné významné (materiální) nesprávnosti.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor není povinen vyjádřit se ve své zprávě k dalším záležitostem stanoveným místními právními předpisy.
- Auditor se rozhodl vymežit ve zprávě auditora svou odpovědnost odkazem na materiál uvedený na webových stránkách příslušného orgánu.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Výrok

Provedli jsme audit účetní závěrky společnosti ABC („společnost“), která se skládá z výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, z výkazu o úplném výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a z přílohy účetní závěrky, včetně přehledu významných účetních pravidel.

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Podle našeho názoru přiložená účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční situaci (nebo *finanční situace*) společnosti k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Základ pro výrok

Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Naše odpovědnost stanovená těmito standardy je vymezena v oddílu *Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky*. V souladu s etickými požadavky platnými pro audit účetních závěrek v [jurisdikce] jsme na společnosti nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Ostatní informace uvedené ve výroční zprávě [případně jiný vhodný nadpis, například „Ostatní informace (kromě účetní závěrky a zprávy auditora k ní)“]

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 720 (revidované znění) – viz příklad 1 v příloze 2 ISA 720 (revidované znění).]

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku⁹

Vedení společnosti je zodpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s IFRS¹¹ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

Při sestavování účetní závěrky je vedení povinno posoudit, zda je společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, vysvětlit a popsat v účetní závěrce záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití účetnictví založeného na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, s výjimkou případů, kdy má v úmyslu společnost zrušit nebo ukončit její činnost, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit.

Za dohled nad procesem účetního výkaznictví ve společnosti jsou zodpovědné osoby pověřené její správou a řízením.

⁹ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

¹⁰ Je-li povinností vedení sestavit účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz, lze použít následující formulaci: „Vedení společnosti je zodpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s IFRS, a za takový...“

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SESTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu se standardy ISA ve všech případech v účetní závěrce odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

Naše odpovědnost za audit účetní závěrky je podrobněji vymezena na webových stránkách [*název organizace*]: [*adresa webových stránek*]. Toto vymezení je nedílnou součástí naší zprávy.

[*V závislosti na příslušné jurisdikci podpis buď jménem auditorské společnosti, jménem auditora, nebo oba podpisy*]

[*Adresa
auditora*]

[*Datum*]

Příklad 4 – Zpráva auditora k účetní závěrce nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s všeobecným rámcem dodržení požadavků

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky nekotované účetní jednotky vyžadované právními předpisy; nejde o audit skupiny (tj. ISA 600 se nepoužije).
- Účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s rámcem účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X (tj. rámcem účetního výkaznictví stanoveným právními předpisy, jehož cílem je plnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů finančních informací, který však není rámcem věrného zobrazení).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210.
- Auditor došel k závěru, že na základě získaných důkazních informací lze vydat nemodifikovaný výrok (tj. „bez výhrad“).
- Audit se řídí etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že neexistuje žádná významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou v souladu s ISA 570 (revidované znění) zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
- Auditor ve své zprávě není povinen informovat o hlavních záležitostech auditu v souladu s ISA 701 ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a nezjistil v nich žádné významné (materiální) nesprávnosti.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor není povinen vyjádřit se ve své zprávě k dalším záležitostem stanoveným místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Výrok

Provedli jsme audit účetní závěrky společnosti ABC („společnost“), která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, z výkazu zisku a ztráty, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a z přílohy účetní závěrky, včetně přehledu významných účetních pravidel.

Podle našeho názoru je přiložená účetní závěrka společnosti ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X.

Základ pro výrok

Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Naše odpovědnost stanovená těmito standardy je podrobněji popsána v oddílu *Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky*. V souladu s etickými požadavky platnými pro audit účetních závěrek v [jurisdikce] jsme na společnosti nezávislí a splnili jsme i další povinnosti vyplývající z těchto požadavků. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Ostatní informace uvedené ve výroční zprávě [případně jiný vhodný nadpis, například „Ostatní informace (kromě účetní závěrky a zprávy auditora k ní)“]

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 720 (revidované znění) – viz příklad 1 v příloze 2 ISA 720 (revidované znění).]

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku¹¹

Vedení společnosti je zodpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X¹² a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

Při sestavování účetní závěrky je vedení povinno posoudit, zda je společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, vysvětlit a popsat v účetní závěrce záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití účetnictví založeného na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, s výjimkou případů, kdy má v úmyslu společnost zrušit nebo ukončit její činnost, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit.

Za dohled nad procesem účetního výkaznictví ve společnosti jsou zodpovědné osoby pověřené její správou a řízením.

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu

¹¹ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

¹² Je-li povinností vedení sestavit účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz, lze použít následující formulaci: „Vedení společnosti je zodpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s IFRS, a za takový...“

PRACOVNÍ VERZE REDAKČNÍ RADY

UTVOŘENÍ NÁZORU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU A SEŠTAVENÍ ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA

se standardy ISA ve všech případech v účetní závěrce odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

V souladu s odstavcem 41(b) tohoto standardu lze následující text v šedém poli uvést v příloze zprávy auditora. V odstavci 41(c) se říká, že pokud to právní předpisy nebo auditorské standardy daného státu výslovně dovolují, není nutné uvádět vymezení odpovědnosti auditora přímo ve zprávě auditora, ale je možné v ní odkázat na webové stránky příslušného orgánu, kde je takové vymezení odpovědnosti uvedeno. Podmínkou je, aby vymezení odpovědnosti auditora na webových stránkách zachycovalo záležitosti uvedené níže a nebylo s nimi v rozporu.

Při provádění auditu v souladu se standardy ISA je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.¹³
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a vysvětlující a popisné informace, které v této souvislosti vedení společnosti uvedlo v účetní závěrce.
- Posoudit, zda je vhodné, že vedení použilo účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, a zda s ohledem na získané důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na vysvětlující a popisné informace uvedené v této souvislosti v účetní závěrce, a pokud tyto vysvětlující a popisné informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti společnosti nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že

společnost přestane nepřetržitě trvat.

Naší povinností je informovat osoby pověřené správou a řízením mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili, včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

[V závislosti na příslušné jurisdikci podpis buď jménem auditorské společnosti, jménem auditora, nebo oba podpisy]

[Adresa auditora]

[Datum]

DRAFT

¹³ Jestliže je auditor povinen spolu s auditem účetní závěrky rovněž vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému, tato věta se odpovídajícím způsobem upraví.