

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 710

SROVNÁVACÍ INFORMACE – SROVNÁVACÍ ÚDAJE A SROVNÁVACÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

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

Ediční poznámka: Tento dokument představuje konsolidované znění mezinárodního auditorského standardu ISA 710 Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka a aplikační doložky k tomuto standardu vydané Komorou auditorů České republiky. Změny standardu provedené aplikační doložkou jsou vyznačeny (nově vložený text je podtržen, odstraněný text je vyznačen přeškrtnutím).

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Povaha srovnávacích informací	2 – 3
Datum účinnosti	4
Cíle	5
Definice	6
Požadavky	
Auditorské postupy	7 – 9
Zpráva auditora	10 – 19
Aplikační a vysvětlující část	
Auditorské postupy	A1
Zpráva auditora	A2 – A11
Příloha: Příklady zpráv auditora	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 710 „Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.
--

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá odpovědností auditora týkající se srovnávacích informací při auditu účetní závěrky. V případech, kdy byl proveden audit účetní závěrky za předchozí období předchozím auditorem nebo tento audit nebyl proveden, použijí se také požadavky a vodítka obsažená v ISA 510¹ týkající se počátečních zůstatků.

Povaha srovnávacích informací

2. Povaha srovnávacích informací, které jsou uvedené v účetní závěrce účetní jednotky, závisí na požadavcích příslušného rámce účetního výkaznictví. Existují dva odlišné obecné přístupy k povinnostem auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv: srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka. Přístup, který má být použit, je často určen právními předpisy, ale může být také specifikován přímo v podmínkách zakázky.
3. Základní rozdíly zpráv auditora mezi oběma přístupy jsou:
 - (a) v případě srovnávacích údajů se výrok auditora k účetní závěrce odkazuje pouze na běžné období, zatímco
 - (b) v případě srovnávací účetní závěrky se výrok auditora odkazuje na každé období, za něž je účetní závěrka prezentována.

Tento mezinárodní auditorský standard uvádí požadavky na auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv odděleně pro každý přístup.

Datum účinnosti

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

Cíle

5. Cíle auditora jsou:
 - (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda srovnávací informace obsažené v účetní závěrce byly prezentovány ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví na srovnávací informace, a
 - (b) vydat zprávu v souladu s příslušnými povinnostmi auditora.

Definice

6. Pro mezinárodní auditorské standardy (ISA) mají níže uvedené výrazy následující význam:
 - (a) srovnávací informace – hodnoty a jiné zveřejňované údaje obsažené v účetní závěrce za jedno nebo více předchozích období v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
 - (b) srovnávací údaje – srovnávací informace, jimiž se rozumí hodnoty a jiné zveřejňované údaje za předchozí období, které jsou uváděny jako nedílná součást účetní závěrky běžného období a které mají být interpretovány pouze ve vztahu k částkám a jiným zveřejňovaným údajům za běžné období (dále jen „údaje

¹ ISA 510 „První auditní zakázka – počáteční zůstatky“.

běžného období“). Míra podrobnosti srovnávacích částek a zveřejňovaných údajů je určována zejména jejich důležitostí pro údaje běžného období,

- (c) srovnávací účetní závěrka – srovnávací informace, jimiž se rozumí hodnoty a jiné zveřejňované údaje za předchozí období, které jsou uváděny pro účely srovnání s účetní závěrkou běžného období, ale na které, jsou-li auditovány, se odkazuje výrok auditora. Rozsah informací obsažených v této srovnávací účetní závěrce je obdobný rozsahu informací v účetní závěrce za běžné období.

Pokud srovnávací informace obsahují částky a zveřejňované údaje za více než jedno období, je nutné pro účely tohoto mezinárodního auditorského standardu chápat odkazy na „předchozí období“ jako „více předchozích období“.

Požadavky

Auditorské postupy

7. Auditor je povinen stanovit, zda účetní závěrka obsahuje srovnávací informace požadované příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou tyto informace vhodně klasifikovány. Pro tento účel je auditor povinen vyhodnotit, zda:
 - (a) se srovnávací informace shodují s částkami a jinými zveřejňovanými údaji vykázanými v předchozím období, případně byly přepracované a
 - (b) účetní pravidla použitá ve srovnávacích informacích jsou konzistentní s účetními pravidly aplikovanými v běžném období nebo, jestliže došlo ke změnám účetních pravidel, byly tyto změny řádně zaúčtovány a přiměřeně prezentovány a zveřejněny.
8. Jestliže se při provádění auditu běžného období auditor dozví o možné významné (materiální) nesprávnosti ve srovnávacích informacích, je povinen provést takové dodatečné auditorské postupy, jež jsou v daných okolnostech nezbytné k získání dostatečných a vhodných důkazních informací, aby mohl určit, zda existuje významná (materiální) nesprávnost. Prováděl-li auditor audit účetní závěrky za předchozí období, je povinen se řídit také příslušnými požadavky ISA 560². Je-li účetní závěrka za předchozí období opravena, auditor je povinen se přesvědčit, že srovnávací informace se shodují s opravenou účetní závěrkou.
9. V souladu s požadavky ISA 580³ je auditor povinen požádat o písemná prohlášení za všechna období uvedená ve výroku auditora. Auditor je rovněž povinen obdržet specifická písemná prohlášení týkající se přepracování provedených z důvodu opravy významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce za předchozí období, jež ovlivňuje srovnávací informace. (viz odstavec A1)

Zpráva auditora

Srovnávací údaje

10. Pokud jsou uvedeny srovnávací údaje, výrok auditora neodkazuje na srovnávací údaje s výjimkou okolností popsanych v odstavcích 11, 12 a 14. (viz odstavec A2)
11. Jestliže dříve vydaná zpráva auditora za předchozí období obsahovala výrok s výhradou, odmítnutí výroku nebo záporný výrok a skutečnost, která vedla k modifikaci, zůstala nevyřešena, auditor je povinen modifikovat svůj výrok k účetní závěrce za běžné období.

² ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“, odstavce 14–17.

³ ISA 580 „Písemná prohlášení“, odstavec 14.

Ve zprávě auditora, v odstavci obsahujícím základ pro modifikovaný výrok, je auditor povinen buď:

- (a) odkázat jak na údaje běžného období, tak i na srovnávací údaje v popisu skutečnosti, která vedla k modifikaci, a to tehdy, když účinky nebo možné vlivy skutečnosti na údaje běžného období jsou významné (materiální), nebo
- (b) v jiných případech vysvětlit, že výrok auditora je modifikován kvůli vlivům nebo možným vlivům nevyřešené skutečnosti na porovnatelnost údajů běžného období a srovnávacích údajů. (viz odstavce A3 – A5)

12. Získá-li auditor důkazní informace o tom, že existuje významná (materiální) nesprávnost v účetní závěrce za předchozí období, ke které byl dříve vydán nemodifikovaný výrok, a srovnávací údaje nebyly řádně přepracovány nebo příslušné zveřejňované údaje nebyly uvedeny, je auditor povinen vyjádřit ve zprávě auditora k účetní závěrce za běžné období výrok s výhradou nebo záporný výrok, který je modifikován vzhledem k srovnávacím údajům obsaženým v této účetní závěrce. (viz odstavec A6)

12.1. Povinnost vydat výrok s výhradou nebo záporný výrok dle odstavce 12 neplatí, pokud relevantní účetní rámec v případě oprav chyb minulých období nevyžaduje přepracování srovnávacích údajů a příslušné zveřejňované údaje byly uvedeny (viz A6.1.).

Účetní závěrka za předchozí účetní období byla auditována předchozím auditorem

13. Jestliže účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem a právní předpisy nezakazují auditorovi, aby se odkázal na zprávu předchozího auditora vztahující se k srovnávacím údajům, a auditor se tak rozhodne učinit, je povinen uvést ve své zprávě v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti:
- (a) že účetní závěrka za předchozí období byla auditovaná předchozím auditorem,
 - (b) druh výroku vydaného předchozím auditorem a, byl-li jeho výrok modifikován, důvody jeho modifikace a
 - (c) datum vydání zprávy předchozího auditora. (viz odstavec A7)

Účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována

14. Jestliže účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována, auditor je povinen uvést ve zprávě auditora v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, že srovnávací údaje nejsou auditované. Takové vyjádření však nezbavuje auditora povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku za běžné období.⁴ (viz odstavec A7a)

Srovnávací účetní závěrka

15. Pokud je uvedena srovnávací účetní závěrka, výrok auditora se odkazuje na každé období, za něž je účetní závěrka prezentována a k němuž je vyjádřen výrok auditora. (viz odstavce A8 – A9)
16. Jestliže se výrok auditora k účetní závěrce za předchozí období liší od výroku, který auditor dříve vydal, je auditor při vydání zprávy k účetní závěrce za předchozí období v souvislosti s auditem běžného období povinen v souladu s ISA 706 (revidované znění)⁵ uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti věcné důvody pro odlišný výrok. (viz odstavec A10)

⁴ ISA 510, odstavec 6.

⁵ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 8.

Účetní závěrka za předchozí účetní období byla auditovaná předchozím auditorem

17. Byla-li účetní závěrka za předchozí období auditována předchozím auditorem, auditor uvede, kromě vyjádření výroku k účetní závěrce za běžné účetní období, v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti:
- (a) že účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem,
 - (b) druh výroku vydaného předchozím auditorem a, byl-li výrok modifikován, důvody jeho modifikace a
 - (c) datum této zprávy,
- ledaže by zpráva předchozího auditora k účetní závěrce za předchozí období byla znovu vydána spolu s účetní závěrkou.
18. Zjistí-li auditor významnou (materiální) nesprávnost, které ovlivňuje účetní závěrku za předchozí období, k níž předchozí auditor vydal nemodifikovaný výrok, je povinen předat informaci o této nesprávnosti příslušnému stupni vedení, a jestliže všechny osoby pověřené správou a řízením nejsou zapojeny do vedení účetní jednotky⁶, i osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a požádat je, aby informovaly předchozího auditora. Je-li účetní závěrka za předchozí období opravena a předchozí auditor souhlasí s vydáním nové zprávy auditora k opravené účetní závěrce za předchozí účetní období, je auditor povinen vydat zprávu vztahující se pouze k běžnému období. (viz odstavec A11)

Účetní závěrka za předchozí účetní období nebyla auditována

19. Jestliže účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována, auditor je povinen uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, že srovnávací účetní závěrka nebyla auditována. Takové vyjádření však auditora nezavazuje povinnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku za běžné období⁷. (viz odstavec A12)

Aplikační a vysvětlující část

Auditorské postupy

Písemná prohlášení (viz odstavec 9)

- A1. V případě srovnávací účetní závěrky jsou požadována písemná prohlášení k auditu za všechna účetní období, na která se odkazuje výrok auditora, protože je nutné, aby členové vedení opětovně potvrdili, že písemná prohlášení, která dříve učinili ve vztahu k předchozím obdobím, zůstávají relevantní. V případě srovnávacích údajů jsou požadována písemná prohlášení pouze k účetní závěrce za běžné období, protože výrok auditora je vyjadřován k účetní závěrce, která obsahuje srovnávací údaje. Přesto auditor požaduje specifická písemná prohlášení týkající se jakýchkoliv přepracování srovnatelných informací provedených s cílem opravit významnou (materiální) nesprávnost v účetní závěrce za předchozí období.

⁶ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13.

⁷ ISA 510, odstavec 6.

Zpráva auditora

Srovnávací údaje

Žádný odkaz ve výroku auditora (viz odstavec 10)

- A2. Výrok auditora se neodkazuje na srovnávací údaje, protože výrok auditora je vyjadřován k účetní závěrce za běžné období jako celku, včetně srovnávacích údajů.

Modifikace zprávy auditora k předchozímu období, dosud nevyřešená (viz odstavec 11)

- A3. Jestliže dříve vydaná zpráva auditora k předchozímu období obsahovala výrok s výhradou, odmítnutí výroku auditora či záporný výrok a skutečnost, která vedla k modifikaci výroku, byla vyřešena a řádně zaúčtována či zveřejněna v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, nemusí výrok auditora k běžnému období odkazovat na předchozí modifikaci.
- A4. Jestliže dříve vydaná zpráva auditora byla modifikovaná, nevyřešená skutečnost, která vedla k modifikaci, nemusí být relevantní pro údaje za běžné období. Nicméně, výrok s výhradou, odmítnutí výroku či záporný výrok (pokud je relevantní) může být vyžadován k účetní závěrce za běžné období kvůli účinkům nebo možným účinkům nevyřešené skutečnosti na porovnatelnost údajů za běžné období a srovnávacích údajů.
- A5. Názorné příklady zprávy auditora, jestliže zpráva auditora za předchozí období obsahovala modifikovaný výrok a skutečnost, která způsobila modifikaci, není vyřešená, jsou uvedeny v příkladech 1 a 2 přílohy.

Nesprávnost v účetní závěrce za předchozí období (viz odstavec 12)

- A6. Jestliže účetní závěrka za předchozí období, která byla zkreslená, nebyla opravena a zpráva auditora nebyla opětovně vydána, ale srovnávací údaje byly řádně přepracovány nebo byly v účetní závěrce za běžné období zveřejněny příslušné údaje, pak může auditor připojit do zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti popisující okolnosti a odkazující, kde je to relevantní, na zveřejňované údaje, jež plně popisují skutečnost, kterou lze nalézt v účetní závěrce. (viz ISA 706)

A6.1. Úprava srovnávacích údajů za účelem odstranění chyb v údajích převzatých z minulých účetních závěrek se obecně provádí v případech, kdy se opravy chyb minulých let účtují retrospektivně, tj. proti výsledku hospodaření minulých let (jedná-li se o chyby ve výnosech a nákladech minulých let). V takových případech (viz např. § 15a a § 4 odst. 5 vyhl. č. 500/2002 Sb. nebo IAS 8) platí ustanovení odstavce 12 o modifikaci výroku auditora vzhledem ke srovnávacím údajům. Pokud však účetní předpisy vyžadují, aby chyby minulých let byly opravovány prospektivně, tj. opravy chyb ovlivní výsledek hospodaření běžného období (jedná-li se o chyby ve výnosech a nákladech minulých let), srovnávací údaje o tytéž částky zároveň upravit nelze. Protože se však bude jednat o postup v souladu s danými účetními předpisy, auditor dle odstavce 12.1. nemusí modifikovat svůj výrok vzhledem ke srovnávacím údajům. Pokud oprava nebude za situace popisované v odstavci 12.1. provedena řádně a takto způsobená nesprávnost účetní závěrky bude významná (materiální), auditor bude modifikovat svůj výrok vzhledem k údajům za běžné období.

Účetní závěrka za předchozí období auditovaná předchozím auditorem (viz odstavec 13)

- A7. Názorný příklad zprávy auditora, jestliže účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem a právní předpisy nezakazují auditorovi, aby odkázal na zprávu předchozího auditora k srovnávacím údajům, je uveden v příkladu 3 přílohy.

Účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována (viz odstavec 14)

A7a. Jestliže auditor není schopen získat o počátečních zůstatcích dostatečné a vhodné důkazní informace, je v souladu s ISA 705 (revidované znění)⁸ povinen podle okolností vyjádřit buď výrok s výhradou, nebo odmítnout výrok. Pokud narazil při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku za běžné období, na významné obtíže, může to určit jako hlavní záležitost auditu podle ISA 701⁹.

Srovnávací účetní závěrka

Odkaz ve výroku auditora (viz odstavec 15)

A8. Protože zpráva auditora k srovnávací účetní závěrce se odkazuje na jednotlivé účetní závěrky za každé vykázané období, může auditor vydat výrok s výhradou nebo záporný výrok, může výrok odmítnout nebo může připojit odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti vztahující se k jednomu nebo více období, přičemž k účetní závěrce za jiné období může vydat jiný druh výroku.

A9. Názorný příklad zprávy auditora, jestliže se požaduje, aby auditor vydal zprávu jak k účetní závěrce za běžné období, tak i za předchozí období v návaznosti na audit běžného období a zpráva za předchozí období obsahovala modifikovaný výrok auditora a skutečnost, která způsobila modifikaci výroku, není vyřešená, je uveden v příkladu 4 přílohy.

Výrok auditora k účetní závěrce za předchozí období odlišný od dříve vydaného výroku (viz odstavec 16)

A10. Jestliže auditor vydává zprávu k účetní závěrce za předchozí období v návaznosti na audit běžného období, může se výrok k účetní závěrce za předchozí období lišit od dříve vydaného výroku, jestliže se auditor při provádění auditu běžného období dozví o okolnostech či událostech, které významným způsobem ovlivňují účetní závěrku za předchozí období. V některých jurisdikcích může mít auditor navíc další povinnosti stanovené s cílem zabránit spoléhání se na dříve vydanou zprávu auditora k účetní závěrce za předchozí období.

Účetní závěrka za předchozí období byla auditována předchozím auditorem (viz odstavec 18)

A11. Předchozí auditor nemusí být schopen či ochoten nově vydat zprávu auditora k účetní závěrce za předchozí období. V odstavci zprávy auditora obsahujícím jinou skutečnost může být uvedeno, že předchozí auditor vydal svou zprávu k účetní závěrce za předchozí období před provedením oprav. Kromě toho, jestliže je auditor pověřen provést audit a obdrží dostatečné a vhodné důkazní informace, aby se ujistil o správnosti provedených oprav, může navíc ve své zprávě uvést následující odstavec:

Jako součást našeho auditu účetní závěrky za rok 20X2 jsme rovněž provedli ověření úprav popsanych v bodu X přílohy, které byly provedeny za účelem opravy účetní závěrky za rok 20X1. Podle našeho názoru jsou tyto úpravy vhodné a byly provedeny náležitým způsobem. Neprováděli jsme audit, prověrku a ani jsme neprovedli žádné další postupy ve vztahu k účetní závěrce společnosti za rok 20X1, kromě těch, které se týkají výše uvedených úprav, a proto nevydáváme výrok ani žádnou jinou formu ujištění k účetní závěrce za rok 20X1 jako celku.

Účetní závěrka za předchozí období nebyla auditována (viz odstavec 19)

⁸ ISA 705 (revidované znění) „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

⁹ ISA 701 „Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora“.

- A12. Jestliže auditor není schopen získat o počátečních zůstatcích dostatečné a vhodné důkazní informace, je v souladu s ISA 705 (revidované znění) povinen podle okolností vyjádřit buď výrok s výhradou, nebo odmítnout výrok. Pokud narazil při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku za běžné období, na významné obtíže, může to určit jako hlavní záležitost auditu podle ISA 701.

Příklady zpráv auditora

Poznámka: V souladu s ISA 700 (revidované znění) je oddíl Výrok v těchto vzorových zprávách auditora umístěn na začátku zprávy auditora a bezprostředně po něm následuje oddíl Základ pro výrok. První a poslední věta dosavadního oddílu vymezení odpovědnosti auditora byla nově přeřazena do oddílu Základ pro výrok.

Příklad 1 – srovnávací údaje (viz odstavec A5)

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 600¹⁰ se nepoužije).
- Účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) (všeobecný rámec).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210.¹¹
- Dříve vydaná zpráva auditora k předchozímu období obsahovala výrok s výhradou.
- Skutečnost, která způsobila modifikaci, nebyla vyřešena.
- Vliv nebo možný vliv této skutečnosti na údaje běžného období je významný (materiální) a vyžaduje modifikaci výroku auditora ve vztahu k údajům běžného období.
- 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)¹² zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
- Auditor není povinen v souladu s ISA 701¹³ informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.
- Auditor před datem své zprávy nezískal žádné ostatní informace.
- 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 závěrky¹⁴**Výrok s výhradou**

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.

¹⁰ ISA 600 „Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek).“

¹¹ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“.

¹² ISA 570 (revidované znění) „Nepřetržitě trvání podniku“.

¹³ ISA 701 „Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora“.

¹⁴ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

Podle našeho názoru, s výhradou vlivů skutečnosti popsané v oddílu Základ pro výrok s výhradou, 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 s výhradou

V bodu X přílohy je uvedeno, že v účetní závěrce nejsou vykázány odpisy, což není v souladu s IFRS. Toto je výsledek rozhodnutí vedení společnosti přijatého na začátku předchozího účetního období a v jeho důsledku jsme k účetní závěrce za zmíněné období vydali výrok s výhradou. Při použití lineárních odpisů při roční odpisové sazbě 5 % u budov a staveb a 20 % u movitého majetku je třeba roční ztrátu zvýšit o xxx za rok 20X1 a o xxx za rok 20X0. Hodnotu dlouhodobého hmotného majetku je třeba snížit o oprávků ve výši xxx v roce 20X1 a o xxx v roce 20X0 a neuhrazenou ztrátu minulých let je třeba zvýšit o xxx v roce 20X1 a o xxx v roce 20X0.

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 etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku¹⁵

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

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

[Adresa auditora]

[Datum]

¹⁵ 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.

Příklad 2 – Srovnávací údaje (viz odstavec A5)

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 mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) (všeobecný rámec).**
- **Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210.**
- **Dříve vydaná zpráva auditora k předchozímu období obsahovala výrok s výhradou.**
- **Skutečnost, která způsobila modifikaci, nebyla vyřešena.**
- **Vliv nebo možný vliv této skutečnosti na údaje běžného období je nevýznamný (nemateriální), ale vyžaduje modifikaci výroku auditora kvůli vlivu nebo možnému vlivu nevyřešené skutečnosti na srovnatelnost údajů běžného období a srovnávacích údajů.**
- **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 není povinen v souladu s ISA 701 informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.**
- **Auditor před datem své zprávy nezískal žádné ostatní informace.**
- **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 závěrky¹⁶**Výrok s výhradou**

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, s výhradou možných vlivů skutečnosti popsané v oddílu Základ pro výrok s výhradou, 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).

¹⁶ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

Základ pro výrok s výhradou

Protože jsme byli jmenováni auditory společnosti v průběhu roku 20X0, neměli jsme možnost zúčastnit se fyzické inventury zásob na začátku účetního období ani získat přiměřenou jistotu o výši těchto zásob jiným způsobem. Vzhledem k tomu, že počáteční stav zásob ovlivňuje výsledek hospodaření, nemohli jsme ověřit, zda není nutné upravit výsledek hospodaření a počáteční stav nerozděleného zisku za rok 20X0. Náš výrok auditora k účetní závěrce za účetní období končící 31. 12. 20X0 byl proto odpovídajícím způsobem modifikován. Náš výrok k účetní závěrce za běžné období je rovněž modifikován a to kvůli možným účinkům této záležitosti na srovnatelnost údajů běžného období a srovnávacích údajů.

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 etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku¹⁷

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

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

[Adresa auditora]

[Datum]

¹⁷ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

Příklad 3 – Srovnávací údaje (viz odstavec A7)

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 mezinárodními standardy účetního výkaznictví (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 není povinen v souladu s ISA 701 informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a nezjistil v nich žádné významné (materiální) nesprávnosti.
- V účetní závěrce jsou vykázané srovnávací údaje; účetní závěrka za předchozí období byla ověřena předchozím auditorem.
- Auditor v souladu s právními předpisy může ve své zprávě odkázat na zprávu předchozího auditora k srovnávacím údajům a rozhodl se tak učinit.
- 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 závěrky¹⁸**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

¹⁸ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

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 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.

Jiné skutečnosti

Účetní závěrku společnosti k 31. 12. 20X0 ověřoval jiný auditor, který ve své zprávě ze dne 31. 3. 20X1 vydal k této závěrce výrok bez výhrad.

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 závěrku¹⁹

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

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

[Adresa auditora]

[Datum]

¹⁹ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

Příklad 4 – Srovnávací účetní závěrka (viz odstavec A9)

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 mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) (všeobecný rámec).**
- **Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210.**
- **Auditor je v rámci auditu za běžné období povinen vydat zprávu k účetní závěrce za běžné období i k účetní závěrce za předchozí období.**
- **Dříve vydaná zpráva auditora k předchozímu období obsahovala výrok s výhradou.**
- **Skutečnost, která způsobila modifikaci, nebyla vyřešena.**
- **Vliv nebo možný vliv této skutečnosti na údaje běžného období je významný (materiální) jak ve vztahu k účetní závěrce za běžné období, tak i k účetní závěrce za předchozí období a vyžaduje modifikaci výroku auditora.**
- **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 není povinen v souladu s ISA 701 informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.**
- **Auditor před datem své zprávy nezískal žádné ostatní informace.**
- **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 závěrky²⁰**Výrok s výhradou**

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, s výhradou vlivů skutečnosti popsané v oddílu Základ pro výrok s výhradou, 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*)

²⁰ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

a peněžních toků) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Základ pro výrok s výhradou

V bodu X přílohy je uvedeno, že v účetní závěrce nejsou vykázány odpisy, a tento postup podle našeho názoru není v souladu s IFRS. Při použití lineárních odpisů při roční odpisové sazbě ve výši 5 % u budov a staveb a 20 % u movitého majetku je třeba roční ztrátu zvýšit o xxx za rok 20X1a za rok 20X0 o xxx. Hodnotu dlouhodobého hmotného majetku je třeba snížit o oprávky ve výši xxx v roce 20X1 a o xxx v roce 20X0 a neuhrazenou ztrátu minulých let je třeba zvýšit o xxx v roce 20X1 a o xxx v roce 20X0.

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 etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku²¹

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).]

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

[Adresa auditora]

[Datum]

²¹ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce.