

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 805 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)**

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

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1–3
Datum účinnosti	4
Cíl	5
Definice	6
Požadavky	
Aspekty zvažované při přijímání zakázky	7–9
Aspekty zvažované při plánování a provádění auditu	10
Aspekty zvažované při utváření názoru a sestavování zprávy nezávislého auditora	11–17
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět standardu.....	A1–A4
Aspekty zvažované při přijímání zakázky	A5–A9
Aspekty zvažované při plánování a provádění auditu	A10–A15
Aspekty zvažované při utváření názoru a sestavování zprávy nezávislého auditora	A16– A28
Příloha 1: Příklady specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu	
Příloha 2: Příklady zpráv nezávislého auditora k jednotlivému účetnímu výkazu a specifickému prvku účetního výkazu	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 805 (revidované znění) *Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu* je nutné chápat v kontextu ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*.

Úvod

Předmět standardu

1. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) číselné řady 100–700 upravují audit účetní závěrky a je třeba je odpovídajícím způsobem upravit v případě, že jsou uplatňovány na audity jiných historických finančních informací. Tento standard se zabývá zvláštními aspekty při aplikaci standardů ISA na audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku, účtu či položky účetního výkazu. Jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek, účet či položka účetního výkazu mohou být sestaveny v souladu s rámcem pro všeobecné nebo zvláštní účely. Jsou-li sestaveny v souladu s rámcem pro zvláštní účely, uplatní se při auditu rovněž ISA 800 (revidované znění)¹. (viz odstavce A1–A4)
2. Tento standard se nevztahuje na **situace, kdy jsou auditorské postupy** na finančních informacích složky, které jsou zahrnuty do účetní závěrky skupiny, **prováděny zprávu auditora auditorem** složky, ~~vydanou na základě práce provedené, na žádost auditorského týmu skupiny.~~ (viz ISA 600 (revidované znění)²)
3. Tento standard nenahrazuje požadavky jiných standardů ISA ani nepokrývá veškeré zvláštní aspekty, které mohou na zakázce nastat.

Datum účinnosti

4. Tento standard je účinný pro audity jednotlivých účetních výkazů nebo specifických prvků, účtů či položek za období končící 15. prosince 2016 nebo po tomto datu. V případě auditů jednotlivých účetních výkazů nebo specifických prvků, účtů či položek účetního výkazu sestavených ke konkrétnímu datu je tento standard účinný pro audit těchto informací sestavených k datu 15. prosince 2016 nebo po tomto datu.

Cíl

5. Cílem auditora při uplatňování standardů ISA na audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku, účtu či položky účetního výkazu je řádně ošetřit zvláštní aspekty týkající se:
 - (a) přijetí zakázky;
 - (b) plánování a provedení zakázky;
 - (c) utvoření názoru na jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek, účet či položku účetního výkazu a sestavení zprávy auditora.

Definice

6. Pro účely tohoto standardu:

¹ ISA 800 (revidované znění) *Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely*

² ISA 600 (revidované znění) *Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*

ISA 805 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ, ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

- (a) „prvek účetního výkazu“ nebo „prvek“ znamená „prvek, účet nebo položku účetního výkazu“;
- (b) „mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ znamenají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy;
- (c) jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek, účet či položka účetního výkazu zahrnují i související vysvětlující a popisné informace. (viz odstavec A2)

Požadavky

Aspekty zvažované při přijímání zakázky

Uplatnění standardů ISA

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

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví

- 8. ISA 210 vyžaduje, aby auditor určil přijatelnost rámce účetního výkaznictví uplatněného při sestavení účetní závěrky.⁴ V případě auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu to musí zahrnovat i posouzení toho, zda uplatnění daného rámce účetního výkaznictví povede k prezentaci, která poskytne dostatečné vysvětlující a popisné informace, které zamýšleným uživatelům umožní porozumět údajům uvedeným v jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku účetního výkazu a posoudit dopady, jež materiální transakce a události mají na údaje uvedené v jednotlivém účetním výkazu nebo prvku. (viz odstavec A7)

Forma výroku

- 9. ISA 210 vyžaduje, aby součástí dohodnutých podmínek auditní zakázky byla i předpokládaná forma veškerých zpráv, které bude auditor vydávat.⁵ V případě auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu je auditor povinen zvážit, zda je předpokládaná forma výroku za daných okolností vhodná. (viz odstavce A8–A9)

Aspekty zvažované při plánování a provádění auditu

- 10. ISA 200 uvádí, že standardy ISA jsou psány v kontextu auditu účetní závěrky; je tedy třeba je

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

⁴ ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek*, odstavec 6(a)

⁵ ISA 210, odstavec 10(e)

ISA 805 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ, ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

odpovídajícím způsobem upravit v případě, že jsou uplatňovány na audity jiných historických finančních informací.^{6, 7} Při plánování a provádění auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu je auditor povinen nezbytně přizpůsobit veškeré standardy ISA relevantní pro daný audit okolnostem zakázky. (viz odstavce A10–A15)

Aspekty zvažované při utváření názoru a sestavování zprávy nezávislého auditora

11. Auditor je při utváření názoru na jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu a sestavování své zprávy povinen uplatnit požadavky ISA 700 (revidované znění),⁸ a případně rovněž ISA 800 (revidované znění), jsou-li relevantní, a to v podobě přizpůsobené okolnostem dané zakázky. (viz odstavce A16–A22)

Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky a k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu

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

Důsledky záležitostí uvedených ve zprávě auditora ke kompletní účetní závěrce pro audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu a pro zprávu auditora k nim

14. Jestliže zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky obsahuje:
 - (a) modifikovaný výrok v souladu s ISA 705 (revidované znění);⁹
 - (b) odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti v souladu s ISA 706 (revidované znění);¹⁰

⁶ ISA 200, odstavec 2

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

⁸ ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*

⁹ ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

¹⁰ ISA 706 (revidované znění) *Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora*

ISA 805 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ
A SPECIFICKÝCH PRVKŮ, ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

- (c) oddíl nadepsaný Materiální nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku v souladu s ISA 570 (revidované znění);¹¹
- (d) informace o hlavních záležitostech auditu v souladu s ISA 701;¹² nebo
- (e) prohlášení popisující neopravenou materiální nesprávnost v ostatních informacích v souladu s ISA 720 (revidované znění);¹³

je auditor povinen posoudit případné důsledky, které tyto záležitosti mají pro audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu a pro zprávu auditora k nim. (viz odstavce A23–A27)

Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky obsahuje záporný výrok nebo odmítnutí výroku

- 15. Pokud auditor dojde k závěru, že ke kompletní účetní závěrce jako celku je nutné vydat záporný výrok nebo je nutné výrok odmítnout, ISA 705 (revidované znění) neumožňuje auditorovi zahrnout do téže zprávy nemodifikovaný výrok k jednotlivému účetnímu výkazu, který je součástí této účetní závěrky, nebo specifickému prvku účetního výkazu.¹⁴ Důvodem je, že nemodifikovaný výrok by si protiřečil se záporným výrokiem nebo odmítnutím výroku ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky jako celku. (viz odstavec A28)
- 16. Pokud auditor dojde k závěru, že je nutné vydat záporný výrok nebo odmítnout výrok ke kompletní účetní závěrce jako celku, nicméně v kontextu samostatného auditu specifického prvku účetního výkazu přesto považuje za vhodné vydat nemodifikovaný výrok k tomuto prvku, pak auditor smí takto učinit pouze:
 - (a) v tom auditorovi nebrání právní předpisy;
 - (b) tento výrok je vydán ve zprávě auditora, která není zveřejněna společně se zprávou auditora obsahující záporný výrok nebo odmítnutí výroku;
 - (c) prvek netvoří podstatnou část kompletní účetní závěrky účetní jednotky.
- 17. Auditor nesmí vydat nemodifikovaný výrok k jednotlivému účetnímu výkazu z kompletní účetní závěrky, pokud auditor vydal záporný výrok nebo odmítl vydat výrok ke kompletní účetní závěrce jako celku. To platí i v případě, že zpráva auditora k jednotlivému účetnímu výkazu není vydávána společně se zprávou auditora obsahující záporný výrok nebo odmítnutí výroku. Důvodem je, že se má za to, že jednotlivý účetní výkaz tvoří podstatnou část této účetní závěrky.

11 ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržité trvání podniku*

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

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

14 ISA 705 (revidované znění), odstavec 15

Aplikační a vysvětlující část

Předmět standardu (viz odstavce 1, 6(c))

- A1. ISA 200 definuje termín „historické finanční informace“ jako číselně vyjádřené informace týkající se určité účetní jednotky pocházející především z jejího účetního systému a reflektující ekonomické události, jež se udály v minulých obdobích, nebo ekonomické podmínky či okolnosti, které existovaly k určitému datu v minulosti.¹⁵
- A2. ISA 200 definuje termín „účetní závěrka“ jako strukturované zobrazení historických finančních informací, včetně vysvětlujících a popisných informací, jehož cílem je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví informovat o ekonomických zdrojích účetní jednotky nebo o jejich závazcích k určitému datu nebo o změnách těchto zdrojů a závazků během určitého období. Termín „účetní závěrka“ se obvykle používá pro kompletní účetní závěrku obsahující všechny složky stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví, může se jím ovšem rozumět i jednotlivý účetní výkaz. Vysvětlující a popisné informace jsou informace vysvětlujícího nebo popisného charakteru uvedené v účetním výkazu nebo v příloze účetní závěrky, resp. začleněné do účetní závěrky odkazem na jiný dokument, a to způsobem stanoveným či povoleným příslušným rámcem účetního výkaznictví.¹⁶ Jak je uvedeno v odstavci 6 (c), jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek, účet či položka účetního výkazu zahrnují i související vysvětlující a popisné informace.
- A3. Standardy ISA jsou psány v kontextu auditu účetní závěrky;¹⁷ je tedy třeba je odpovídajícím způsobem upravit v případě, že jsou uplatňovány na audity jiných historických finančních informací, například jednotlivého účetního finančního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu. K tomu napomáhá tento standard. (Příloha 1 uvádí seznam příkladů jiných historických finančních informací.)
- A4. Zakázky poskytující přiměřenou jistotu, které nejsou auditem historických finančních informací, se provádějí v souladu s mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky (ISAE) 3000 (revidované znění).¹⁸

Aspekty zvažované při přijímání zakázky

Uplatnění standardů ISA (viz odstavec 7)

- A5. ISA 200 požaduje, aby auditor dodržoval (a) požadavky příslušných etických norem, včetně těch týkajících se nezávislosti, které souvisejí se zakázkami auditu účetní závěrky, a (b) všechny standardy ISA, které jsou relevantní pro daný audit. Rovněž požaduje, aby auditor dodržoval veškeré požadavky každého standardu ISA, s výjimkou případů, kdy v situaci daného auditu celý standard ISA není relevantní nebo není relevantní určitý požadavek z toho důvodu, že se jedná o požadavek podmíněný a daná podmínka nenastala. Ve výjimečných případech může auditor

¹⁵ ISA 200, odstavec 13(g)

¹⁶ ISA 200, odstavec 13(f)

¹⁷ ISA 200, odstavec 2

¹⁸ ISAE 3000 *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací*

ISA 805 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ, ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

usoudit, že je nutné se odchýlit od relevantního požadavku standardu ISA provedením alternativních auditních postupů, které povedou ke splnění cílů takového požadavku.¹⁹

- A6. Jestliže auditor není pověřen rovněž provedením auditu kompletní účetní závěrky účetní jednotky, dodržení požadavků standardů ISA relevantních pro audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu nemusí být prakticky proveditelné. V těchto případech auditor totiž většinou nemá takovou znalost účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřních kontrol, jako auditor, který audituje i její kompletní účetní závěrku. Auditor rovněž nemá k dispozici důkazní informace o celkové kvalitě účetních záznamů a jiných účetních informací, které by získal při auditu kompletní účetní závěrky. Může tedy potřebovat další důkazní informace k potvrzení důkazních informací získaných z účetních záznamů. V případě auditu specifického prvku účetního výkazu může být práce požadovaná některými standardy ISA v nepoměru k auditovanému prvku. Například požadavky ISA 570 (revidované znění) sice pravděpodobně budou relevantní v případě auditu soupisu pohledávek, nicméně splnění těchto požadavků nemusí být prakticky proveditelné vzhledem k objemu požadované auditní práce. Pokud auditor dospěje k závěru, že audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu v souladu se standardy ISA není proveditelný, může s vedením projednat, zda by nebyl schůdnější jiný typ zakázky.

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 8)

- A7. Jednotlivý účetní výkaz může být sestaven nebo specifický prvek účetního výkazu vykázán v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, který vychází z rámce účetního výkaznictví stanoveného organizací, která je oprávněným nebo uznávaným vyhledávatelem standardů pro sestavování kompletní účetní závěrky (např. IFRS). V takovém případě může být při určení přijatelnosti příslušného rámce zvažováno i to, zda tento rámec zahrnuje veškeré požadavky výchozího rámce, které jsou relevantní z hlediska sestavení jednotlivého účetního výkazu nebo vykázání specifického prvku účetního výkazu tak, aby poskytoval dostatečné vysvětlující a popisné informace.

Forma výroku (viz odstavec 9)

- A8. Forma výroku vyjádřeného auditorem závisí na příslušném rámci účetního výkaznictví a veškerých platných právních předpisech²⁰. V souladu s ISA 700 (revidované znění):²¹
- (a) jestliže auditor vydává nemodifikovaný výrok ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení, použije se ve výroku auditora jedna z následujících formulací, není-li auditor na základě právních předpisů povinen použít odlišnou formulaci:
- (i) účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje, v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]; nebo

¹⁹ ISA 200, odstavce 4, 18, 22–23

²⁰ ISA 200, odstavec 8

²¹ ISA 700 (revidované znění), odstavce 25–26

- (ii) účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví]; a
- (b) jestliže auditor vydává nemodifikovaný výrok ke kompletní účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků, uvede se ve výroku auditora, že účetní závěrka je ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví].
- A9. V případě jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu nemusí příslušný rámec účetního výkaznictví výslovně upravovat sestavení daného účetního výkazu nebo vykázání prvku. To může nastat například tehdy, pokud příslušný rámec účetního výkaznictví vychází z rámce účetního výkaznictví stanoveného organizací, která je oprávněným nebo uznávaným vyhlášovatelem standardů pro sestavování kompletní účetní závěrky (např. IFRS). Auditor tedy posoudí, zda s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví je předpokládaná forma výroku vhodná. K faktorům, které mohou mít vliv na rozhodnutí auditora, zda ve výroku použít formulaci „ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje“ nebo „podává věrný a poctivý obraz“ patří:
- skutečnost, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví výslovně nebo implicitně omezen na přípravu kompletní účetní závěrky;
 - skutečnost, zda daný jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu:
 - je plně v souladu se všemi požadavky daného rámce relevantními pro konkrétní výkaz nebo konkrétní prvek, a zda prezentace účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu zahrnuje i související vysvětlující a popisné informace;
 - je-li to nutné k zajištění věrného zobrazení, poskytuje i vysvětlující a popisné informace nad rámec těch specificky požadovaných příslušným rámcem nebo se, ve výjimečných případech, odchyluje od požadavků rámce.

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

Aspekty zvažované při plánování a provádění auditu (viz odstavec 10)

A10. Relevanci každého standardu ISA je třeba pečlivě zvážit. I když je předmětem auditu pouze specifický prvek účetního výkazu, standardy ISA jako ISA 240²², ISA 550²³ a ISA 570 (revidované znění) jsou v zásadě relevantní. Důvodem je, že daný prvek může obsahovat nesprávnost v důsledku podvodu, dopadu transakcí se spřízněnými stranami nebo kvůli nevhodnému uplatnění účetnictví založeného na předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

²² ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*

²³ ISA 550 *Spřízněné strany*

- A11. V souladu s ISA 260 (revidované znění) je auditor povinen určit relevantní osoby patřící do struktury řízení účetní jednotky, jimž bude předávat informace o záležitostech auditu.²⁴ ISA 260 (revidované znění) dále vysvětluje, že v některých případech jsou do vedení účetní jednotky zapojeny všechny osoby pověřené její správou a řízením a způsob předávání informací je upraven tak, že tuto skutečnost zohledňuje.²⁵ Jestliže účetní jednotka sestavuje rovněž kompletní účetní závěrku, osoby odpovědné za dohled nad sestavením jednotlivého účetního výkazu nebo prvku účetního výkazu nemusí být totožné s osobami pověřenými správou a řízením, které jsou odpovědné za dohled nad sestavením kompletní účetní závěrky.
- A12. Rovněž platí, že standardy ISA jsou psány v kontextu auditu účetní závěrky; je tedy třeba je odpovídajícím způsobem upravit v případech, kdy jsou uplatňovány na audit jednotlivého účetního výkazu²⁶ nebo specifického prvku účetního výkazu. Například písemné prohlášení vedení o kompletní účetní závěrce by bylo nahrazeno písemným prohlášením o sestavení účetního výkazu nebo vykázaní prvku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
- A13. Na audit jednotlivého účetního výkazu nebo prvku účetního výkazu mohou mít vliv záležitosti uvedené ve zprávě auditora ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky (viz odstavec 14). Jestliže auditor plánuje a provádí audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu spolu s auditem kompletní účetní závěrky, může pro účely auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu využít důkazních informací, které získal v rámci auditu kompletní účetní závěrky. Standardy ISA nicméně požadují, aby naplánoval a provedl audit účetního výkazu nebo prvku tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě si utvoří názor na účetní výkaz nebo prvek.
- A14. Jednotlivé účetní výkazy, které tvoří kompletní účetní závěrku, a řada prvků těchto účetních výkazů, včetně souvisejících vysvětlujících a popisných informací, spolu navzájem souvisejí. Proto při provádění auditu jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu nemusí být auditor schopen posoudit daný účetní výkaz nebo prvek izolovaně. Aby splnil cíl auditu, musí tedy auditor někdy provést i postupy týkající se souvisejících položek.
- A15. Dále platí, že úroveň materiality stanovená pro jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu může být nižší než úroveň materiality stanovená pro kompletní účetní závěrku účetní jednotky; to má vliv na povahu, načasování a rozsah auditorských postupů a na vyhodnocení neopravených nesprávností.

Aspekty zvažované při utváření názoru a sestavování zprávy nezávislého auditora (viz odstavec 11)

- A16. V souladu s ISA 700 (revidované znění) je auditor při utváření názoru na účetní závěrku povinen vyhodnotit, zda závěrka obsahuje dostatečné vysvětlující a popisné informace, aby její uživatelé mohli posoudit dopad materiálních transakcí nebo událostí na údaje v účetní závěrce uvedené.²⁷ Rovněž v případě jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu je tudíž

²⁴ ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*

²⁵ ISA 260 (revidované znění), odstavce 10(b), 13, A1 (třetí bod), A2 a A8

²⁶ ISA 200, odstavec 2

²⁷ ISA 700 (revidované znění), odstavec 13(e)

ISA 805 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ, ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

důležité, aby výkaz nebo prvek s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví obsahoval dostatečné vysvětlující a popisné informace, aby jeho uživatelé mohli porozumět informacím sdělovaným v účetním výkazu nebo prvku a posoudit dopad materiálních transakcí nebo událostí na údaje uvedené v účetním výkazu nebo prvku.

A17. V příloze 2 jsou uvedeny příklady zprávy nezávislého auditora k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu. Pro tyto zprávy auditora mohou být relevantní i další ilustrativní příklady (viz např. přílohy k ISA 700 (revidované znění), ISA 705 (revidované znění), ISA 570 (revidované znění), ISA 720 (revidované znění) a ISA 706 (revidované znění)).

Uplatňování ISA 700 (revidované znění) při sestavování zprávy auditora k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu

A18. V souladu s odstavcem 11 tohoto standardu je auditor při utváření názoru na jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu a při sestavování své zprávy povinen uplatňovat požadavky ISA 700 (revidované znění), a to v podobě přizpůsobené okolnostem dané zakázky. Současně je povinen v podobě přizpůsobené okolnostem dané zakázky uplatňovat rovněž požadavky dalších standardů ISA upravující sestavení zprávy auditora. V této souvislosti mohou být pro auditora užitečné aspekty popisované níže v odstavcích A19–A21.

Nepřetržité trvání podniku

A19. Vymezení odpovědnosti vedení týkající se nepřetržitého trvání podniku²⁸ je v některých případech nutné podle potřeby upravit v závislosti na příslušném rámci účetního výkaznictví použitým pro sestavení jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu. Rovněž vymezení odpovědnosti auditora²⁹ může být nutné podle potřeby upravit v závislosti na tom, jak se ISA 570 (revidované znění) uplatňuje vzhledem k okolnostem dané zakázky.

Hlavní záležitosti auditu

A20. V souladu s ISA 700 (revidované znění) je auditor povinen u auditů kompletní účetní závěrky kotovaných společností, která je určena ke všeobecným účelům, informovat ve své zprávě podle ISA 701 o hlavních záležitostech auditu.³⁰ Pokud jde o jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu, ISA 701 je relevantní pouze v případě, že auditor má povinnost informovat o hlavních záležitostech auditu na základě právních předpisů, nebo v případě, že se sám rozhodne ve své zprávě o těchto záležitostech informovat. Jestliže auditor informuje ve své zprávě k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu o hlavních záležitostech auditu, ISA 701 platí v plném rozsahu.³¹ Ostatní informace

A21. Povinnosti auditora týkající se ostatních informací upravuje ISA 720 (revidované znění). Zprávy obsahující nebo doprovázející jednotlivý účetní výkaz nebo specifický prvek účetního výkazu,

²⁸ ISA 700 (revidované znění), odstavce 34(b) a A48

²⁹ ISA 700 (revidované znění), odstavec 39(b)(iv)

³⁰ ISA 700 (revidované znění), odstavec 30

³¹ ISA 700 (revidované znění), odstavec 31

ISA 805 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ, ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

jejichž cílem je poskytnout vlastníkům (nebo jiným zainteresovaným stranám) informace o skutečnostech vykázaných v jednotlivém účetním výkazu nebo specifickém prvku účetního výkazu, se pro účely ISA 720 (revidované znění) považují za výroční zprávy. Jestliže auditor dojde k závěru, že účetní jednotka hodlá takovou zprávu vydat, platí požadavky ISA 720 (revidované znění) i pro audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu.

Jméno partnera odpovědného za zakázku

A22. Požadavek ISA 700 (revidované znění), aby auditor ve své zprávě uvedl jméno partnera odpovědného za zakázku, platí rovněž pro audity jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu kotovaných společností.³² Auditor může mít navíc na základě právních předpisů tuto povinnost i u nekotovaných účetních jednotek, případně se může sám rozhodnout jméno partnera uvést.

Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky a k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu (viz odstavec 14)

Důsledky záležitostí uvedených ve zprávě auditora ke kompletní účetní závěrce pro audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu a pro zprávu auditora k nim

A23. V souladu s odstavcem 14 je auditor povinen posoudit případné důsledky, které pro audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu a pro zprávu auditora k nim mají záležitosti uvedené ve zprávě auditora ke kompletní účetní závěrce. Posouzení relevantnosti takové záležitosti pro zakázku, jejímž předmětem je zpráva auditora k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu, je věcí odborného úsudku.

A24. Při posuzování těchto důsledků mohou být relevantní následující faktory:

- charakter záležitosti popisované ve zprávě auditora ke kompletní účetní závěrce a to, do jaké míry daná záležitost souvisí s obsahem jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu;
- jak rozsáhlý je dopad záležitosti popisované ve zprávě auditora ke kompletní účetní závěrce;
- charakter a míra rozdílnosti příslušných rámců účetního výkaznictví;
- míra rozdílnosti období, za které je sestavena kompletní účetní závěrka, oproti období, za které, resp. termínům, ke kterým je sestaven jednotlivý účetní výkaz nebo prvek účetního výkazu;
- doba, která uplynula od data zprávy auditora ke kompletní účetní závěrce.

A25. Jestliže auditor například vyjádřil ve své zprávě ke kompletní účetní závěrce výrok s výhradou v souvislosti se saldokontem pohledávek a toto saldokonto je součástí jednotlivého účetního výkazu nebo souvisí se specifickým prvkem účetního výkazu, je pravděpodobné, že to dopady na

³² ISA 700 (revidované znění), odstavce 46 a A61–A63

ISA 805 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ, ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu mít bude. Naproti tomu jestliže se výhrada ve zprávě auditora ke kompletní účetní závěrce týká klasifikace dlouhodobých úvěrů, dopady na audit jednotlivého výkazu nebo prvku účetního výkazu jsou méně pravděpodobné, jedná-li se o výkaz zisku a ztráty nebo když daný prvek souvisí se saldokontem pohledávek.

A26. Dopad na audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu mohou mít rovněž hlavní záležitosti auditu, o nichž auditor informuje ve své zprávě ke kompletní účetní závěrce. Jedná-li se o záležitost relevantní pro audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu, informace uvedené v oddílu Hlavní záležitosti auditu ohledně toho, jak byla daná záležitost během auditu kompletní účetní závěrky řešena, mohou být pro auditora užitečné při rozhodování o tom, jak danou záležitost řešit.

Odkaz na zprávu auditora ke kompletní účetní závěrce

A27. I v případě, že záležitosti uvedené ve zprávě auditora ke kompletní účetní závěrce nemají dopad na audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku účetního výkazu či na zprávu auditora k nim, auditor může považovat za vhodné uvést ve své zprávě k jednotlivému účetnímu výkazu nebo ke specifickému prvku účetního výkazu, a to v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, odkaz na zprávu ke kompletní účetní závěrce, případně na záležitosti v této zprávě uvedené (viz ISA 706 (revidované znění)³³). Například může považovat za vhodné upozornit ve své zprávě k jednotlivému účetnímu výkazu nebo specifickému prvku účetního výkazu na to, že zpráva ke kompletní účetní závěrce obsahuje oddíl nadepsaný Materiální nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku.

Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky obsahuje záporný výrok nebo odmítnutí výroku (viz odstavec 15)

A28. Ve zprávě auditora ke kompletní účetní závěrce účetní jednotky je přípustné odmítnout výrok o výsledku hospodaření a peněžních tocích, je-li to relevantní, a vydat nemodifikovaný výrok o finanční situaci, protože odmítnutí výroku se týká pouze výsledku hospodaření a peněžních toků, a nikoliv účetní závěrky jako celku.³⁴

³³ ISA 706 (revidované znění), odstavce 10–11

³⁴ ISA 510 *První auditní zakázka – počáteční zůstatky*, odstavec A8, a ISA 705 (revidované znění), odstavec A16

Příloha 1

(viz odstavec A3)

Příklady specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu

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

Příloha 2

(viz odstavec A17)

Příklady zpráv nezávislého auditora k jednotlivému účetnímu výkazu a specifickému prvku účetního výkazu

- Příklad 1: Zpráva auditora k jednotlivému účetnímu výkazu sestavenému nekotovanou účetní jednotkou v souladu s rámcem pro všeobecné účely (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec věrného zobrazení).
- Příklad 2: Zpráva auditora k jednotlivému účetnímu výkazu sestavenému nekotovanou účetní jednotkou v souladu s rámcem pro zvláštní účely (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec věrného zobrazení).
- Příklad 3: Zpráva auditora ke specifickému prvku účetního výkazu sestaveného kotovanou účetní jednotkou v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec dodržení požadavků).

Příklad 1 – Zpráva auditora k jednotlivému účetnímu výkazu sestavenému nekotovanou účetní jednotkou v souladu s rámcem pro všeobecné účely (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec věrného zobrazení)

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit rozvahy (tj. jednotlivého účetního výkazu) nekotované účetní jednotky.
- Rozvaha byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví platného v jurisdikci X pro sestavování rozvahy.
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní výkaz podle ISA 210.
- Příslušným rámcem účetního výkaznictví je rámec věrného zobrazení, jehož cílem je plnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů finančních informací.
- Auditor rozhodl, že je správné použít ve výroku formulaci „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“.
- Audit se řídí etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Vysvětlující a popisné informace uvedené o této významné (materiální) nejistotě v příloze daného účetního výkazu jsou dostatečné.
- Auditor ve své zprávě není povinen informovat v souladu s ISA 701 o hlavních záležitostech týkajících se auditu rozvahy ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.
- Auditor došel k závěru, že neexistují žádné ostatní informace (tj. požadavky ISA 720 (revidované znění) nejsou relevantní).
- Osoby odpovědné za dohled nad účetním výkazem nejsou totožné s osobami odpovědnými za jeho 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 rozvahy společnosti ABC („společnost“) k 31. 12. 20X1 a přílohy k tomuto účetnímu výkazu, včetně přehledu významných účetních pravidel (společně dále jen „účetní výkaz“).

Podle našeho názoru příložený účetní výkaz ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje finanční situaci společnosti k 31. 12. 20X1 v souladu s požadavky rámce účetního výkaznictví platného v jurisdikci X pro sestavení takového účetního výkazu.

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 účetního výkazu*. V souladu s etickými požadavky platnými pro audit tohoto účetního výkazu 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.

Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku

Upozorňujeme na bod 6 přílohy k účetnímu výkazu, podle něhož společnost za účetní období k 31. 12. 20X1 vznikla ztráta ve výši ZZZ a současně její závazky k tomuto datu převýšily hodnotu celkových aktiv o YYY. Jak je uvedeno v bodě 6, tyto události a podmínky spolu s dalšími záležitostmi popsány v tomto bodě ukazují na existenci významné (materiální) nejistoty, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat. Náš výrok není v souvislosti s touto záležitostí modifikován.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní výkaz¹

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

Při sestavování tohoto účetního výkazu je vedení povinno posoudit, zda je společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, vysvětlit a popsat v příloze k účetnímu výkazu 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 účetního výkazu

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní výkaz 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 účetním výkazu 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 účetního výkazu na jeho základě přijmou.

¹ 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.

V souladu s odstavcem 41(b) ISA 700 (revidované znění) lze následující text v šedém poli uvést v příloze zprávy auditora. V odstavci 41(c) ISA 700 (revidované znění) 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 účetního výkazu 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.²
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a vysvětlující a popisné informace, které v této souvislosti vedení společnosti uvedlo v příloze účetního výkazu.
- 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 příloze účetního výkazu, 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.

² Jestliže je auditor povinen spolu s auditem účetního výkazu rovněž vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému, tato věta se odpovídajícím způsobem upraví.

ISA 805 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A SPECIFICKÝCH PRVKŮ, ÚČTŮ NEBO POLOŽEK ÚČETNÍHO VÝKAZU

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

[Adresa auditora] [Údaje o datu a adrese jsou přehozeny]

[Datum]

Příklad 2 – Zpráva auditora k jednotlivému účetnímu výkazu sestavenému nekotovanou účetní jednotkou v souladu s rámcem pro zvláštní účely

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit výkazu peněžních příjmů a výdajů (tj. jednotlivého účetního výkazu) nekotované účetní jednotky.
- Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce nebyla vydána.
- Účetní výkaz byl sestaven vedením účetní jednotky v souladu se zásadami účetnictví založeného na bázi příjmů a výdajů, a to na základě žádosti věřitele o informace o peněžních tocích. Vedení si mohlo vybrat z několika rámců účetního výkaznictví.
- Příslušným rámcem účetního výkaznictví je rámec věrného zobrazení, jehož cílem je plnit potřeby specifických uživatelů finančních informací.³
- Auditor došel k závěru, že na základě získaných důkazních informací lze vydat nemodifikovaný výrok (tj. „bez výhrad“).
- Auditor rozhodl, že je správné použít ve výroku formulaci „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“.
- Audit se řídí etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Šíření a užívání zprávy auditora není omezeno.
- 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 v souladu s ISA 701 o hlavních záležitostech týkajících se auditu výkazu peněžních příjmů a výdajů ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.
- Auditor došel k závěru, že neexistují žádné ostatní informace (tj. požadavky ISA 720 (revidované znění) nejsou relevantní).
- Za sestavení účetního výkazu a za dohled nad procesem účetního výkaznictví při sestavování výkazu je odpovědné vedení.
- Auditor není povinen vyjádřit se ve své zprávě k dalším záležitostem stanoveným místními právními předpisy.

³ Požadavky a související vysvětlující ustanovení týkající se formy a obsahu účetních výkazů sestavovaných v souladu s rámcem pro zvláštní účely definuje ISA 800 (revidované znění).

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Výrok

Provedli jsme audit výkazu peněžních příjmů a výdajů společnosti ABC („společnost“) za rok končící 31. 12. 20X1 a přílohy k tomuto účetnímu výkazu, včetně přehledu významných účetních pravidel (společně dále jen „účetní výkaz“).

Podle našeho názoru přiložený účetní výkaz ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje příjmy a výdaje společnosti za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu se zásadami účetnictví založeného na bázi příjmů a výdajů popsány v bodě X přílohy k účetnímu výkazu

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 účetního výkazu*. V souladu s etickými požadavky platnými pro audit tohoto účetního výkazu 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.

Zdůraznění skutečnosti – báze účetnictví

Upozorňujeme na bod X přílohy k účetnímu výkazu vymezující bázi účetnictví použitou pro jeho sestavení. Výkaz byl sestaven za účelem poskytnutí informací věřiteli XYZ, a nemusí být tudíž vhodný pro jiný účel. Náš výrok není v souvislosti s touto záležitostí modifikován.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní výkaz⁴

Vedení je odpovědné za sestavení tohoto účetního výkazu a za věrné zobrazení skutečností v něm v souladu se zásadami účetnictví založeného na bázi příjmů a výdajů popsány v bodě X přílohy k účetnímu výkazu, mimo jiné za to, že účetnictví založené na bázi příjmů a výdajů je za daných okolností vhodnou bází pro sestavení tohoto účetního výkazu, a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení tohoto účetního výkazu tak, aby neobsahoval významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

⁴ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

Při sestavování tohoto účetního výkazu je vedení povinno posoudit, zda je společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, vysvětlit a popsat v příloze k účetnímu výkazu 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.

Odpovědnost auditora za audit účetního výkazu

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní výkaz 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 účetním výkazu 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 účetního výkazu na jeho základě přijmou.

V souladu s odstavcem 41(b) ISA 700 (revidované znění) lze následující text v šedém poli uvést v příloze zprávy auditora. V odstavci 41(c) ISA 700 (revidované znění) 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 účetního výkazu 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.⁵
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a vysvětlující a popisné informace, které v této souvislosti vedení společnosti uvedlo v příloze účetního výkazu.
- 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

5 Jestliže je auditor povinen spolu s auditem účetního výkazu rovněž vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému, tato věta se odpovídajícím způsobem upraví.

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 příloze účetního výkazu, 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] [Údaje o datu a adrese jsou přehozeny]

[Datum]

Příklad 3 – Zpráva auditora ke specifickému prvku účetního výkazu sestaveného kotovanou účetní jednotkou v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit soupisu pohledávek (tj. prvku, účtu nebo položky účetního výkazu).
- Finanční informace byly sestaveny vedením účetní jednotky v souladu s pravidly účetního výkaznictví stanovenými regulačním orgánem za účelem splnění požadavků tohoto orgánu. Vedení nemá možnost volby rámce účetního výkaznictví.
- Příslušným rámcem účetního výkaznictví je rámec věrného zobrazení, jehož cílem je plnit potřeby specifických uživatelů finančních informací.⁶
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní výkaz 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.
- Šíření zprávy auditora je omezeno.
- 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 v souladu s ISA 701 o hlavních záležitostech týkajících se soupisu pohledávek ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.
- Auditor došel k závěru, že neexistují žádné ostatní informace (tj. požadavky ISA 720 (revidované znění) nejsou relevantní).
- Osoby odpovědné za dohled nad účetním výkazem nejsou totožné s osobami odpovědnými za jeho sestavení.
- Auditor není povinen vyjádřit se ve své zprávě k dalším záležitostem stanoveným místními právními předpisy.

⁶ Požadavky a související vysvětlující ustanovení týkající se formy a obsahu účetních výkazů sestavovaných v souladu s rámcem pro zvláštní účely definuje ISA 800 (revidované znění).

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Akcionářům společnosti ABC nebo jiný příslušný příjemce]

Výrok

Provedli jsme audit soupisu pohledávek společnosti ABC („společnost“) k 31. 12. 20X1 (dále jen „soupis“).

Podle našeho názoru jsou finanční informace v tomto soupisu pohledávek společnosti ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu s [popište pravidla účetního výkaznictví stanovená regulačním orgánem].

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 soupisu*. V souladu s etickými požadavky platnými pro audit tohoto soupisu 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.

Zdůraznění skutečnosti – báze účetnictví a omezené šíření zprávy

Upozorňujeme na bod X soupisu vymezující bázi účetnictví použitou pro jeho sestavení. Soupis byl sestaven proto, aby společnost splnila požadavky regulačního orgánu DEF, a nemusí být tudíž vhodný k jinému účelu. Naše zpráva je určena výhradně společnosti a regulačnímu orgánu DEF a neměla by být zpřístupněna jiným subjektům. Náš výrok není v souvislosti s touto záležitostí modifikován

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za soupis⁷

Vedení je odpovědné za sestavení tohoto soupisu v souladu s [popište pravidla účetního výkaznictví stanovená regulačním orgánem] a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení soupisu tak, aby neobsahoval významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

Při sestavování tohoto soupisu je vedení povinno posoudit, zda je společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, vysvětlit a popsat v tomto soupisu 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.

⁷ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

Odpovědnost auditora za audit soupisu

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že soupis 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 soupisu 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 na základě soupisu přijmou.

V souladu s odstavcem 41(b) ISA 700 (revidované znění) lze následující text v šedém poli uvést v příloze zprávy auditora. V odstavci 41(c) ISA 700 (revidované znění) 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 soupisu 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.⁸
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a vysvětlující a popisné informace, které v této souvislosti vedení společnosti uvedlo v soupisu.
- 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 soupisu, 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.

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

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.

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] [Údaje o datu a adrese jsou přehozeny]

[Datum]