

Metodická příručka KAČR

pro použití mezinárodního auditorského standardu pro audity účetních závěrek méně složitých účetních jednotek (ISA pro LCE, dále jen „standard“)

Preambule

V prosinci 2023 vydala IAASB nový mezinárodní auditorský standard pro audit účetních závěrek méně složitých účetních jednotek, dále jen ISA pro LCE, a to včetně souvisejících příloh. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek méně složitých účetních jednotek za období počínající 15. prosincem 2025 nebo později.

Lze předpokládat, že v podmínkách auditů účetních závěrek v České republice bude v největší míře tento standard používán pro ověřování účetních závěrek za kalendářní období roku 2026 a roků následujících. První smlouvy o provedení auditů účetních závěrek méně složitých účetních jednotek tak budou uzavírány na podzim 2026 a první auditorské zprávy z takto provedených auditorských zakázek budou vydávány v první polovině roku 2027.

Pro vyjasnění otázky přístupu ke „Zprávě auditora“ a „Ostatním informacím“ při takto prováděných auditorských zakázkách vydává Komora auditorů České republiky tuto metodickou příručku pro použití ISA pro LCE.

Zpráva auditora

V případě, kdy je audit proveden v souladu s ISA pro LCE, je potřeba upravit ve zprávě auditora odstavec „Základ pro výrok“, viz níže uvedená textace:

Základ pro výrok

Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a standardem Komory auditorů České republiky, kterým je mezinárodní auditorský standard pro audity účetních závěrek méně složitých účetních jednotek (ISA pro LCE), případně doplněný a upravený související aplikační doložkou. Naše odpovědnost stanovená těmito předpisy je podrobněji popsána v oddílu Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky. V souladu se zákonem o auditorech a Etickým kodexem přijatým Komorou auditorů České republiky jsme na Společnosti nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z uvedených předpisů. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme shromáždili, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Ostatní informace

Nesprávnost ostatních informací

„Ostatní informace“ jsou finanční nebo nefinanční informace (kromě účetní závěrky a zprávy auditora k ní) uvedené ve výroční zprávě účetní jednotky.

Ačkoli standard nedefinuje pojem „nesprávnost ostatních informací“, má se za to, že ostatní informace jsou nesprávné, jestliže jsou chybné nebo jinak zavádějící (mimo jiné proto, že neobsahují nebo zastírají informace nutné pro náležité pochopení záležitostí, jež jsou v nich vysvětleny a popsány). V případě auditu účetních závěrek obchodních společností, které jsou povinny dle právních předpisů vyhotovit výroční zprávu, se neuvedení formálních náležitostí vyžadovaných právními předpisy či odchýlení se od právními předpisy uloženého postupu vyhotovení ostatních informací považuje také za nesprávnost ostatních informací podle tohoto standardu. Pokud obdržené ostatní informace¹ neobsahují všechny náležitosti, které mají dle právních předpisů obsahovat, může se jednat buď o nesprávnost ostatních informací pro nesoulad s právními předpisy, nebo o obdržení neúplných ostatních informací před datem zprávy auditora. To, o jakou situaci se jedná, záleží na identifikaci dokumentů tvořících úplné ostatní informace. V pochybnostech může být vhodné získat prohlášení vedení, zda obdržené ostatní informace jsou úplné. Kromě toho může auditor považovat za užitečné vyžádat si další písemná prohlášení, např. o tom, že v případě obchodních společností, které jsou povinny dle právních předpisů vyhotovit výroční zprávu, pokud auditor obdržel ostatní informace před vydáním své zprávy, že ostatní informace byly vypracovány v souladu s právními předpisy nebo pokud auditor obdrží ostatní informace před vydáním své zprávy a není-li z nich či jinak patrné, že se jedná o jejich finální verzi.

Nepředání ostatních informací

Pokud účetní jednotka, která podléhá povinnému auditu a je dle právních předpisů povinna vyhotovit výroční zprávu, jejíž součástí má být ověřovaná účetní závěrka, nepředá ostatní informace auditorovi včas před smluveným termínem vydání zprávy auditora, je vhodné, aby auditor informoval účetní jednotku o tom, že se nemůže ve smluveném termínu vyjádřit k ostatním informacím. Pokud by účetní jednotka i přes upozornění trvala na vydání zprávy auditora v původně smluveném termínu, i když nepředala auditorovi ostatní informace, auditor by měl zvážit, zda je v dané situaci povinen zprávu auditora vydat. Trvá-li účetní jednotka v této situaci na vydání zprávy, jedním z řešení může být i odstoupení od smlouvy o povinném auditu. V této souvislosti bude vhodné, aby auditor vyhledal případně právní pomoc. Pokud auditor vzhledem k okolnostem dospěje k závěru, že zprávu auditora vydá, je vhodné před vydáním zprávy informovat účetní jednotku o tom, že ve zprávě auditora bude uvedeno, že se auditor nevyjadřuje k výroční zprávě z důvodu nesoučinnosti účetní jednotky spočívající v nepředání ostatních informací nebo jejich části auditorovi. Smyslem informování klienta je upozornění na to, že nevyjádření se auditora k výroční zprávě, ostatním informacím nebo jejich části, bylo způsobeno nesoučinností účetní jednotky. V této souvislosti může být vhodné, aby auditor měl důkazní informaci o tom, že účetní jednotka jeho upozornění obdržela.

Vzhledem k výše zmíněným problémům je vhodné, aby dohoda s vedením účetní jednotky o tom, že auditorovi budou ostatní informace poskytnuty bez zbytečného odkladu a pokud možno před datem jeho zprávy, byla zakotvena i ve smluvním dopise. Smluvní dopis by měl obsahovat i upozornění na možné znění zprávy auditora, pokud dojde k tomu, že auditor obdrží ostatní informace až po datu své zprávy.

¹ Tato metodická příručka předpokládá, že účetní jednotka nevyhotovuje zprávu o udržitelnosti.

Soulad ostatních informací s právními předpisy

V případě obchodních společností, které jsou povinny dle právních předpisů vyhotovit výroční zprávu, má auditor posoudit, zda ostatní informace byly ve všech materiálních ohledech vypracovány v souladu s příslušnými právními předpisy. Posouzením vypracování ostatních informací v souladu s právními předpisy se rozumí posouzení, zda ostatní informace po formální stránce obsahují materiální náležitosti vyžadované právními předpisy a zda postup vyhotovení ostatních informací byl po formální stránce v materiálním souladu s požadavky právních předpisů. Materiálními náležitostmi, resp. materiálním souladem s právními předpisy se rozumí takové požadavky právních předpisů na náležitosti, resp. postup vyhotovení ostatních informací, jejichž případné nedodržení by bylo materiální, tj. způsobilé ovlivnit rozhodování třetích stran činěné na základě ostatních informací. Auditor k identifikaci ustanovení právních předpisů, které upravují náležitosti ostatních informací a postup jejich vyhotovení, za kterou odpovídá vedení a/nebo osoby pověřené správou a řízením, přistupuje s profesním skepticismem. Tyto právní předpisy vždy zahrnují zákon o účetnictví a zákon o obchodních korporacích. Ve vybraných případech zahrnují i zákon o podnikání na kapitálovém trhu a mohou zahrnovat i jiné předpisy včetně předpisů vydávaných příslušným regulátorem nebo Evropskou unií.

Posouzením, že ostatní informace po formální stránce obsahují náležitosti vyžadované právními předpisy, se rozumí to, že auditor nezkontroluje obsahovou správnost vyžadovaných náležitostí, ale pouze to, zda nebyly opomenuty.

Posouzením postupu vyhotovení ostatních informací v souladu s požadavky právních předpisů po formální stránce se rozumí to, že auditor zkontroluje, zda byly dodrženy procesní náležitosti postupu vyhotovení ostatních informací uložené právními předpisy. To znamená, že postup vyhotovení ostatních informací bude považován za postup v souladu s právními předpisy tehdy, pokud jednotlivé dokumenty tvořící ostatní informace budou splňovat jak požadavky právních předpisů na jejich vyhotovení (např. lhůta pro vyhotovení zprávy o vztazích) tak i požadavky, které jinak právní předpisy kladou na vyhotovení výroční zprávy jako celku, pokud takové požadavky existují. Posouzením vyhotovení ostatních informací v souladu s právními předpisy se nerozumí posouzení zákonnosti ostatních informací či jejich právní posouzení.

Oddíl Ostatní informace ve zprávě auditora

Auditor je povinen dle odst. 9.8.1. standardu zjistit, z jakých dokumentů se výroční zpráva skládá a jakým způsobem a kdy budou tyto dokumenty vydány. Dále je v odst. 9.8.7. standardu uvedena povinnost auditora zařadit do své zprávy oddíl Ostatní informace, jestliže auditor získal některé nebo všechny ostatní informace k datu své zprávy. V případě, kdy některé (případně všechny) dokumenty tvořící výroční zprávu budou k dispozici až po datu zprávy auditora, je nutné, aby tyto dokumenty byly auditorovi poskytnuty k jeho posouzení před jejich zveřejněním. Je vhodné, aby si auditor vyžádal od vedení písemné prohlášení potvrzující, že finální verze dokumentů mu budou poskytnuty, jakmile budou k dispozici, a to ještě před jejich zveřejněním. Zpráva auditora by i v tomto případě měla obsahovat samostatný oddíl nadepsaný Ostatní informace či jiným vhodným způsobem uživatele o ostatních informacích informovat. V tomto oddílu by pak měly být kromě specifikace případných ostatních informací, které auditor získal před datem zprávy auditora, vymezeny i ostatní informace, u nichž auditor předpokládá, že je obdrží po datu své zprávy. Za ostatní informace, u nichž auditor předpokládá, že je obdrží po datu své zprávy, se považují alespoň ty ostatní informace, jejichž uvedení ve výroční zprávě je vyžadováno právními předpisy a které auditor do data vydání své zprávy neobdržel.

Dle požadavku odst. 9.8.8 písm. e) standardu musí auditor uvést v oddílu nebo odstavci týkající se ostatních informací jedno z následujících prohlášení, jestliže auditor získal ostatní informace před datem své zprávy:

- (i) prohlášení, že auditor nezjistil žádné skutečnosti, které by bylo třeba ve zprávě uvést;
- (ii) prohlášení popisující neopravenou materiální nesprávnost v ostatních informacích, jestliže auditor došel k závěru, že ostatní informace obsahují neopravenou materiální nesprávnost.

V kontextu českých právních předpisů je tento požadavek naplněn tím, že auditor uvede jedno z následujících vyjádření k ostatním informacím, které auditor získal před datem zprávy auditora, jsou-li takové informace:

- (i) pokud v nich auditor nezjistil žádnou neopravenou materiální nesprávnost, vyjádření, že na základě provedených postupů, do míry, jež dokáže posoudit:
 - 1. ostatní informace, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech materiálních ohledech v souladu s účetní závěrkou a
 - 2. v případě auditu účetní závěrky obchodní společnosti, která je povinna dle právních předpisů vyhotovit výroční zprávu, že ostatní informace byly vypracovány v souladu s právními předpisy a
 - 3. dále, že na základě poznatků a povědomí o účetní jednotce, k nimž auditor dospěl při provádění auditu, v ostatních informacích nezjistil žádné materiální věcné nesprávnosti.
- (ii) jestliže v nich auditor zjistil neopravené materiální nesprávnosti, popis těchto nesprávností a vzhledem k těmto nesprávnostem modifikovaná vyjádření dle bodu (i).

V případě, kdy se jedná o povinný audit a zároveň auditor předpokládá, že ostatní informace (nebo jejich část) obdrží po datu své zprávy, pak by znění oddílu ostatní informace mělo obsahovat prohlášení k ostatním informacím, že z důvodu jejich neobdržení se k nim auditor nevyjadřuje.