MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 810 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)

ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

(Účinný pro zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce za období končící 15. prosince 2016 nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Datum účinnosti	2
Cíl	3
Definice	4
Požadavky	
Přijetí zakázky	5–7
Povaha postupů	8
Forma výroku	9–11
Načasování prací a události po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce	12–13
Informace v dokumentu obsahujícím agregovanou účetní závěrku	14–15
Zpráva auditora o agregované účetní závěrce	16–21
Omezení distribuce nebo použití zprávy či upozornění jejích uživatelů na účetní východiska	22
Srovnávací informace	23–24
Neověřené doplňující informace vykázané spolu s agregovanou účetní závěrkou	25
Spojování auditora s agregovanou účetní závěrkou	26-27
Aplikační a vysvětlující část	
Přijetí zakázky	A1–A7
Vyhodnocení dostupnosti auditované účetní závěrky	A8
Forma výroku	A9
Načasování prací a události po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce	A10
Informace v dokumentu obsahujícím agregovanou účetní závěrku	A11–A16
Zpráva auditora o agregované účetní závěrce	A17–A23
Srovnávací informace	A24–A25
Neověřené doplňující informace vykázané spolu s agregovanou účetní závěrkou	A26

Spojování auditora s agregovanou účetní závěrkou A27
Příloha – Vzorové příklady zpráv nezávislého auditora o agregované účetní závěrce

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 810 (revidované znění) *Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce* 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) upravuje povinnosti auditora u zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce sestavené na základě účetní závěrky ověřené v souladu se standardy ISA týmž auditorem.

Datum účinnosti

2. Tento standard je účinný pro zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce za období končící 15. prosince 2016 nebo po tomto datu.

Cíl

3. Cílem auditora je:

   (a) určit, zda je vhodné přijmout zakázku na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce;

   (b) pokud se zaváže zakázku na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce provést:

      (i) utvořit si na základě vyhodnocení závěrů vyvozených ze získaných důkazních informací názor na agregovanou účetní závěrku;

      (ii) jasně tento názor vyjádřit prostřednictvím písemné zprávy obsahující rovněž základ pro výrok.

Definice

4. Níže uvedené výrazy se v tomto standardu používají v následujícím významu:

   a) použitá kritéria – kritéria použitá vedením při sestavení agregované účetní závěrky;

   b) auditovaná účetní závěrka – účetní závěrka[1] ověřená auditorem v souladu se standardy ISA, z níž vychází agregovaná účetní závěrka;

   c) agregovaná účetní závěrka – historické účetní informace získané z účetní závěrky, ale méně podrobné než údaje v účetní závěrce; agregovaná účetní závěrka prezentuje stejně strukturovaným způsobem jako účetní závěrka[2] údaje o ekonomických zdrojích účetní jednotky nebo o jejích závazcích v určitém okamžiku nebo o změnách v nich za určité období. V různých jurisdikcích může být k označení těchto historických účetních informací používána různá terminologie.

[1] Termín „účetní závěrka“ je definován v odstavci 13(f) ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*

[2] ISA 200, odstavec 13(f)

Požadavky

Přijetí zakázky

5. Auditor přijme zakázku na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce v souladu s tímto standardem jedině v případě, že byl pověřen, aby v souladu se standardy ISA provedl audit účetní závěrky, z níž vychází agregovaná účetní závěrka. (viz odstavec A1)

6. Před přijetím zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce je auditor povinen: (viz odstavec A2)

   (a) určit, zda jsou použitá kritéria přijatelná; (viz odstavce A3–A7)

   (b) získat potvrzení, v němž vedení uznává a uvědomuje si svou odpovědnost za:

      (i) sestavení agregované účetní závěrky v souladu s použitými kritérii;

      (ii) za zpřístupnění auditované účetní závěrky předpokládaným uživatelům agregované účetní závěrky bez zbytečných obtíží (nebo za to, že v agregované účetní závěrce budou zmíněny právní předpisy stanovující, že auditovaná účetní závěrka nemusí být zpřístupněna předpokládaným uživatelům agregované účetní závěrky, a vymezující kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky);

      (iii) začlenění zprávy auditora o agregované účetní závěrce do všech případných dokumentů, které obsahují agregovanou účetní závěrku a v nichž je zmíněno, že auditor vydal o agregované účetní závěrce zprávu;

   (c) dohodnout s vedením podobu výroku, který má být vydán k agregované účetní závěrce (viz odstavce 9–11).

7. Dojde-li auditor k závěru, že použitá kritéria jsou nepřijatelná nebo že není schopen získat potvrzení vedení uvedené v odstavci 6(b), je povinen zakázku na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce nepřijmout. Výjimkou bude jedině případ, kdy bude přijetí takové zakázky vyžadováno právními předpisy. Zakázka prováděná v souladu s takovým právním předpisem nesplňuje požadavky tohoto standardu. Ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce proto musí být uvedeno, že zakázka nebyla provedena v souladu s tímto standardem. Auditor je povinen uvést náležitý odkaz na tuto skutečnost v podmínkách zakázky. Auditor je rovněž povinen určit, jaký dopad může tato skutečnost mít na zakázku spočívající v auditu účetní závěrky, z níž agregovaná účetní závěrka vychází.

Povaha postupů

8. Aby si auditor mohl utvořit názor na agregovanou účetní závěrku, je povinen provést následující postupy a veškeré případné další postupy, které bude považovat za potřebné:

   (a) vyhodnotit, zda je v agregované účetní závěrce správně vysvětlena a popsána její agregovaná povaha a specifikována auditovaná účetní závěrka;

   (b) pokud k agregované účetní závěrce není připojena auditovaná účetní závěrka, vyhodnotit, zda jsou v agregované účetní závěrce přesně popsány následující

skutečnosti:

(i) u koho nebo kde je auditovaná účetní závěrka k dispozici; nebo

(ii) právní předpisy určující, že auditovaná účetní závěrka nemusí být zpřístupněna předpokládaným uživatelům agregované účetní závěrky, a vymezující kritéria pro její sestavení;

(c) vyhodnotit, zda jsou v agregované účetní závěrce správně vysvětlena a popsána použitá kritéria;

(d) porovnat agregovanou účetní závěrku se souvisejícími informacemi obsaženými v auditované účetní závěrce za účelem určení toho, zda agregovaná účetní závěrka souhlasí se souvisejícími informacemi obsaženými v auditované účetní závěrce nebo zda může být na jejich základě znovu vypočtena;

(e) vyhodnotit, zda je agregovaná účetní závěrka sestavena v souladu s použitými kritérii;

(f) s přihlédnutím k účelu agregované účetní závěrky vyhodnotit, zda agregovaná účetní závěrka obsahuje potřebné informace a zda byla při jejím sestavení uplatněna náležitá míra agregace, aby agregovaná účetní závěrka nebyla za daných okolností zavádějící;

(g) vyhodnotit, zda je auditovaná účetní závěrka bez zbytečných obtíží k dispozici předpokládaným uživatelům agregované účetní závěrky, s výjimkou případů, kdy právní předpisy stanovují, že auditovaná účetní závěrka nemusí být zpřístupněna, a vymezují kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky. (viz odstavec A8)

Forma výroku

9. Dojde-li auditor k závěru, že je vhodné vydat k agregované účetní závěrce nemodifikovaný výrok, je povinen použít ve svém výroku jednu z následujících formulací, nevyžadují-li právní předpisy jinak: (viz odstavec A9)

(a) přiložená agregovaná účetní závěrka je ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou v souladu s [použitými kritérii]; nebo

(b) přiložená agregovaná účetní závěrka představuje věrné shrnutí auditované účetní závěrky v souladu s [použitými kritérii].

10. Pokud právní předpisy předepisují odlišné znění výroku k agregované účetní závěrce, než jaké je uvedeno v odstavci 9, auditor je povinen:

(a) uplatnit postupy popsané v odstavci 8 a všechny případné další postupy, které mu umožní vyjádřit předepsaný výrok;

(b) posoudit, zda by uživatelé agregované účetní závěrky mohli špatně pochopit výrok auditora k agregované účetní závěrce, a pokud ano, zda by mohlo další objasnění ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce možnost špatného pochopení omezit.

11. Jestliže v případě, že nastane situace popsaná v odstavci 10(b), dojde auditor

k závěru, že další objasnění ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce nemůže omezit možnost špatného pochopení, je jeho povinností zakázku nepřijmout, pakliže to nevyžadují právní předpisy. Zakázka prováděná v souladu s takovými právními předpisy nesplňuje požadavky tohoto standardu. Ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce proto musí být uvedeno, že zakázka nebyla provedena v souladu s tímto standardem.

Načasování prací a události po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce

12. Zpráva auditora o agregované účetní závěrce může být vydána k pozdějšímu datu, než je datum zprávy auditora o auditované účetní závěrce. V takovém případě musí být ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce uvedeno, že agregovaná účetní závěrka ani auditovaná účetní závěrka nezohledňují dopady událostí, k nimž došlo po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce. (viz odstavec A10)

13. Auditor může zjistit skutečnosti, které existovaly k datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce, ale o nichž dříve nevěděl. V takových případech nevydá zprávu o agregované účetní závěrce, dokud v úplnosti neposoudí tyto skutečnosti ve vztahu k auditované účetní závěrce v souladu s ISA 560[3].

Informace v dokumentu obsahujícím agregovanou účetní závěrku

14. Auditor je povinen seznámit se s informacemi uvedenými v dokumentu, jehož součástí je agregovaná účetní závěrka a zpráva auditora o ní, a posoudit, zda není mezi těmito informacemi a agregovanou účetní závěrkou významný (materiální) nesoulad.

15. Jestliže auditor zjistí takový nesoulad, je povinen projednat tuto záležitost s vedením účetní jednotky a rozhodnout, zda je třeba opravit buď agregovanou účetní závěrku, nebo informace uvedené v dokumentu, jehož jsou agregovaná účetní závěrka a zpráva auditora součástí. Pokud rozhodne, že je třeba opravit informace uvedené v dokumentu a vedení účetní jednotky odmítne potřebné opravy provést, je povinen přijmout opatření vhodná vzhledem k okolnostem, mimo jiné posoudit důsledky, které to bude mít pro zprávu auditora o agregované účetní závěrce. (viz odstavce A11–A16)

Zpráva auditora o agregované účetní závěrce

Prvky zprávy auditora

16. Zpráva auditora o agregované účetní závěrce musí obsahovat následující prvky:[4] (viz odstavec A23)

    (a) název, který zprávu jasně označuje jako zprávu nezávislého auditora; (viz odstavec A17)

    (b) příjemce; (viz odstavec A18)

[3] ISA 560 *Události po datu účetní závěrky*

[4] Odstavce 19–20, které se věnují situacím, kdy došlo k modifikaci zprávy auditora o auditované účetní závěrce, vyžadují kromě prvků vyjmenovaných v tomto odstavci ještě další prvky

(c) identifikaci agregované účetní závěrky, o níž auditor vydává zprávu, včetně názvu všech výkazů v závěrce obsažených; (viz odstavec A19)

(d) identifikaci auditované účetní závěrky;

(e) v závislosti na ustanoveních odstavce 20 jednoznačné vyjádření výroku; (viz odstavce 9–11)

(f) prohlášení o tom, že agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny vysvětlující a popisné informace, které vyžaduje rámec účetního výkaznictví uplatněný při sestavování auditované účetní závěrky, a že seznámení s agregovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní nemůže nahradit seznámení s auditovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní;

(g) prohlášení podle odstavce 12, je-li to relevantní;

(h) odkaz na zprávu auditora o auditované účetní závěrce, datum této zprávy a v závislosti na ustanoveních odstavců 19–20 fakt, že k auditované účetní závěrce je vydáván nemodifikovaný výrok;

(i) popis odpovědnosti vedení[5] za agregovanou účetní závěrku a vysvětlení, že vedení[6] odpovídá za sestavení agregované účetní závěrky v souladu s použitými kritérii;

(j) prohlášení, že povinností auditora je vyjádřit na základě postupů provedených v souladu s tímto standardem výrok k agregované účetní závěrce o tom, zda je tato závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou [resp. *zda představuje věrné shrnutí auditované účetní závěrky*];

(k) podpis auditora;

(l) adresa auditora;

(m) datum zprávy auditora. (viz odstavec A20)

17. Pokud se příjemce agregované účetní závěrky neshoduje s příjemcem zprávy auditora o auditované účetní závěrce, je auditor povinen vyhodnotit vhodnost použití odlišného příjemce. (viz odstavec A18)

18. Auditor je povinen datovat zprávu auditora o agregované účetní závěrce dnem, který nepředchází: (viz odstavec A20)

(a) datum, k němuž získal dostatečné a vhodné důkazní informace, z nichž vychází při vyjádření výroku, včetně důkazních informací o tom, že agregovaná účetní závěrka byla sestavena a osoby s příslušnými pravomocemi převzaly za ni svou odpovědnost,

(b) datum zprávy auditora o auditované účetní závěrce.

Odkaz na zprávu auditora o auditované účetní závěrce (viz odstavec A23)

---

5 Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci

6 Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci

19. Jestliže zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje:

(a) výrok s výhradou v souladu s ISA 705 (revidované znění);[7]

(b) odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti v souladu s ISA 706 (revidované znění);[8]

(c) oddíl nadepsaný *Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku* v souladu s ISA 570 (revidované znění);[9]

(d) informace o hlavních záležitostech auditu v souladu s ISA 701;[10] nebo

(e) prohlášení popisující neopravenou významnou (materiální) nesprávnost v ostatních informacích v souladu s ISA 720 (revidované znění);[11]

a auditor ověřil, že agregovaná účetní závěrka je ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou nebo je věrným shrnutím auditované účetní závěrky v souladu s použitými kritérii, je ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce kromě prvků vyjmenovaných v odstavci 16 povinen:

(i) uvést, že zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje výrok s výhradou, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, oddíl *Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku,* informace o hlavních záležitostech auditu, případně vyjádření popisující neopravenou významnou (materiální) nesprávnost v ostatních informacích; (viz odstavec A21)

(ii) popsat: (viz odstavec A22)

a. základ pro výrok s výhradou k auditované účetní závěrce a případné důsledky pro agregovanou účetní závěrku;

b. záležitosti uvedené ve zprávě auditora o auditované účetní závěrce v odstavci obsahujícím zdůraznění skutečnosti, v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti nebo v oddílu *Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku* a případné důsledky těchto záležitostí pro agregovanou účetní závěrku;

c. neopravenou významnou (materiální) nesprávnost v ostatních informacích a případné důsledky pro informace uvedené v dokumentu, jehož součástí je agregovaná účetní závěrka a zpráva auditora o ní (viz odstavec A15).

20. Jestliže zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje záporný výrok nebo odmítnutí výroku, je auditor ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce kromě prvků vyjmenovaných v odstavci 16 povinen:

(a) uvést, že zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje záporný výrok nebo odmítnutí výroku;

---

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

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

9 ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržité trvání podniku,* odstavec 22

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

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

(b) popsat základ pro vyjádření záporného výroku nebo pro odmítnutí výroku;

(c) uvést, že v důsledku záporného výroku nebo odmítnutí výroku k auditované účetní závěrce není vhodné vyjadřovat výrok k agregované účetní závěrce. (viz odstavec A23)

Modifikovaný výrok k agregované účetní závěrce

21. Není-li agregovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou nebo není-li věrným shrnutím auditované účetní závěrky v souladu s použitými kritérii a vedení nechce provést potřebné změny, auditor je povinen vyjádřit k agregované účetní závěrce záporný výrok. (viz odstavec A23)

Omezení distribuce nebo použití zprávy či upozornění jejích uživatelů na účetní východiska

22. Pokud jsou distribuce nebo použití zprávy auditora o auditované účetní závěrce omezeny nebo pokud zpráva auditora o auditované účetní závěrce upozorňuje uživatele na to, že auditovaná účetní závěrka je sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely, je auditor povinen zahrnout podobné omezení nebo upozornit na něj ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce.

Srovnávací informace

23. Obsahuje-li auditovaná účetní závěrka srovnávací informace a agregovaná účetní závěrka nikoli, je auditor povinen určit, zda je takové opomenutí s ohledem na podmínky zakázky přiměřené. V případě nepřiměřeného opomenutí je auditor povinen stanovit jeho dopad na zprávu auditora o agregované účetní závěrce. (viz odstavec A24)

24. Jestliže agregovaná účetní závěrka obsahuje srovnávací informace, o kterých vydal zprávu jiný auditor, musí zpráva auditora o agregované účetní závěrce také obsahovat náležitosti, které musí auditor uvést ve zprávě auditora o auditované účetní závěrce v souladu s požadavky ISA 710.[12] (viz odstavec A25)

Neověřené doplňující informace vykázané spolu s agregovanou účetní závěrkou

25. Auditor je povinen posoudit, zda jsou případné neověřené doplňující informace vykázané spolu s agregovanou účetní závěrkou jasně odlišeny od agregované účetní závěrky. Dojde-li auditor k závěru, že vykázané neověřené doplňující informace nejsou jasně odlišeny od agregované účetní závěrky, je povinen požádat vedení, aby změnilo způsob vykazování neověřených doplňujících informací. Pokud to vedení odmítne učinit, je auditor povinen vysvětlit ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce, že jeho zpráva tyto informace nepokrývá. (viz odstavec A26)

Spojování auditora s agregovanou účetní závěrkou

26. Zjistí-li auditor, že účetní jednotka se chystá uvést v dokumentu obsahujícím

[12] ISA 710 *Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka*

agregovanou účetní závěrku skutečnost, že auditor vydal o agregované účetní závěrce zprávu, avšak nechystá se zahrnout do dokumentu související zprávu auditora, je povinen požádat vedení, aby zprávu auditora do dokumentu zahrnulo. Pokud tak vedení neučiní, auditor je povinen stanovit a přijmout další vhodná opatření, jejichž cílem bude zabránit vedení v tom, aby auditora v dokumentu nevhodným způsobem spojovalo s agregovanou účetní závěrkou. (viz odstavec A27)

27. Auditor může být požádán o vydání zprávy o účetní závěrce účetní jednotky, nikoli však o agregované účetní závěrce. Jestliže v takovém případě auditor zjistí, že účetní jednotka se chystá uvést v dokumentu odkaz na auditora a zmínit skutečnost, že agregovaná účetní závěrka vychází z účetní závěrky ověřené auditorem, je povinen ověřit si, zda:

    (a) je odkaz na něj uváděn ve spojitosti se zprávou auditora o auditované účetní závěrce;

    (b) informace v dokumentu nevyvolají dojem, že auditor vydal zprávu o agregované účetní závěrce.

    Pokud není jedna z podmínek popsaných v bodech a) a b) splněna, je auditor povinen požádat vedení o změnu textu, která zajistí jejich splnění, nebo o odstranění odkazu na auditora z dokumentu. Účetní jednotka může případně požádat auditora o vydání zprávy o agregované účetní závěrce a zahrnout do dokumentu související zprávu auditora. Jestliže vedení informace v dokumentu nezmění, neodstraní odkaz na auditora ani nezahrne do dokumentu obsahujícího agregovanou účetní závěrku zprávu auditora o agregované účetní závěrce, je auditor povinen informovat vedení o tom, že nesouhlasí s uvedením odkazu na auditora, a stanovit a přijmout další vhodná opatření, jejichž cílem bude zabránit vedení v tom, aby na auditora v dokumentu nevhodným způsobem odkazovalo. (viz odstavec A27)

***

Aplikační a vysvětlující část

Přijetí zakázky (viz odstavce 5–6)

A1. Audit účetní závěrky, ze které vychází agregovaná účetní závěrka, je pro auditora zdrojem znalostí potřebných k plnění jeho povinností ve vztahu k agregované účetní závěrce v souladu s tímto standardem. Uplatnění tohoto standardu neposkytne dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by bylo možné vyjádřit výrok k agregované účetní závěrce, jestliže auditor neověřil také účetní závěrku, z níž agregovaná účetní závěrka vychází.

A2. Jako doklad o souhlasu vedení se záležitostmi popsanými v odstavci 6 může sloužit jeho písemné přijetí podmínek zakázky.

Kritéria (viz odstavec 6(a))

A3. Sestavení agregované účetní závěrky vyžaduje, aby vedení vymezilo informace, které musí být v agregované účetní závěrce zohledněny v zájmu zajištění toho, aby byla ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou nebo byla jejím věrným shrnutím. Vzhledem k tomu, že agregovaná účetní závěrka ze své povahy obsahuje agregované informace a

rovněž vysvětlující a popisné informace jsou v ní uvedeny v omezeném rozsahu, existuje zvýšené riziko, že nebude obsahovat informace potřebné k zajištění toho, aby nebyla za daných okolností zavádějící. Toto riziko se zvyšuje ve chvíli, kdy neexistují zavedená kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky.

A4. K faktorům, které mohou ovlivnit auditorovo posuzování přijatelnosti použitých kritérií, patří:

- povaha účetní jednotky;
- účel agregované účetní závěrky;
- informační potřeby předpokládaných uživatelů agregované účetní závěrky;
- skutečnost, zda použitá kritéria zajistí sestavení agregované účetní závěrky, která nebude za daných okolností zavádějící.

A5. Kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky mohou být stanovena pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy, případně právní předpisy. Podobně jako u účetní závěrky platí, že v souladu s ISA 210[13] může auditor v řadě takovýchto případů předpokládat, že tato kritéria jsou přijatelná.

A6. V případech, kdy přesná kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky neexistují, je může navrhnout vedení, např. na základě postupů dodržovaných v příslušném odvětví. Kritéria, která jsou za daných okolností přijatelná, povedou k sestavení agregované účetní závěrky:

(a) v níž bude náležitě vysvětlena a popsána její souhrnná povaha a ve které bude specifikována auditovaná účetní závěrka;

(b) ve které bude jasně uvedeno, u koho nebo kde je k dispozici auditovaná účetní závěrka, nebo popsány právní předpisy stanovující, že auditovaná účetní závěrka nemusí být zpřístupněna předpokládaným uživatelům agregované účetní závěrky, a vymezující kritéria pro sestavení agregované účetní závěrky;

(c) v níž budou náležitě vysvětlena a popsána použitá kritéria;

(d) která souhlasí se souvisejícími informacemi v auditované účetní závěrce nebo může být na jejich základě přepočítána;

(e) která s ohledem na účel agregované účetní závěrky obsahuje potřebné informace a byla sestavena za dodržení vhodné míry agregace zajišťující, že není za daných okolností zavádějící.

A7. Náležité vysvětlení a popsání souhrnné povahy agregované účetní závěrky a specifikace auditované účetní závěrky dle odstavce A6(a) se zajistí např. použitím názvu „Agregovaná účetní závěrka sestavená na základě auditované účetní závěrky za rok 20X1“.

Vyhodnocení dostupnosti auditované účetní závěrky (viz odstavec 8(g))

[13] ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek*, odstavce A3 a A8–A9

A8. Auditorovo posouzení toho, zda je auditovaná účetní závěrka bez zbytečných obtíží dostupná předpokládaným uživatelům agregované účetní závěrky, ovlivňují takové faktory, jako to, zda:

- je v agregované účetní závěrce přesně popsáno, u koho nebo kde je auditovaná účetní závěrka k dispozici;
- je auditovaná účetní závěrka veřejně přístupná;
- vedení zavedlo proces, díky němuž mohou předpokládaní uživatelé agregované účetní závěrky získat přímý přístup k auditované účetní závěrce.

Forma výroku (viz odstavec 9)

A9. Závěr, který vychází z vyhodnocení důkazů získaných provedením postupů popsaných v odstavci 8, že je vhodné vydat k agregované účetní závěrce nemodifikovaný výrok, umožňuje auditorovi vyjádřit výrok obsahující jednu z formulací uvedených v odstavci 9. Rozhodnutí auditora o tom, kterou formulaci použije, může být ovlivněno postupy obecně závaznými v příslušné zemi.

Načasování prací a události po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce (viz odstavec 12)

A10. Postupy popsané v odstavci 8 jsou často prováděny během auditu účetní závěrky nebo bezprostředně po něm. Pokud auditor vydává zprávu o agregované účetní závěrce po dokončení auditu účetní závěrky, není povinen získávat o auditované účetní závěrce další důkazní informace ani vydávat zprávu o dopadech událostí, k nimž došlo po datu zprávy auditora, na auditovanou účetní závěrku, neboť agregovaná účetní závěrka vychází z auditované účetní závěrky a tuto závěrku neaktualizuje.

Informace v dokumentu obsahujícím agregovanou účetní závěrku (viz odstavce 14–15)

A11. ISA 720 (revidované znění) upravuje povinnosti, které má auditor při auditu účetní závěrky v souvislosti s ostatními informacemi. Pro účely ISA 720 (revidované znění) jsou ostatní informace finanční i nefinanční informace uvedené ve výroční zprávě účetní jednotky (s výjimkou účetní závěrky a zprávy auditora o ní). Výroční zpráva zahrnuje účetní závěrku a zprávu auditora o ní nebo je k těmto dokumentům připojena.

A12. Naproti tomu v odstavcích 14–15 jsou upraveny povinnosti auditora týkající se informací uvedených v dokumentu, jehož součástí je agregovaná účetní závěrka a zpráva auditora o ní. Tyto informace mohou zahrnovat:

- tytéž záležitosti, resp. některé ze záležitostí, jimiž se zabývají ostatní informace ve výroční zprávě (např. když je agregovaná účetní závěrka a zpráva auditora o ní součástí agregované výroční zprávy); nebo
- záležitosti, jimiž se ostatní informace ve výroční zprávě nezabývají.

A13. Při seznamování s informacemi uvedenými v dokumentu, jehož součástí je agregovaná účetní závěrka a zpráva auditora o ní, může auditor v některých případech zjistit, že tyto informace jsou zavádějící, a být nucen přijmout vhodná opatření. V souladu s příslušnými etickými požadavky[14] je jeho povinností bránit tomu, aby jeho jméno bylo s jeho vědomím spojováno s informacemi, které podle jeho názoru obsahují významně (materiálně) nesprávná nebo zavádějící tvrzení, jsou zpracované nedbale, případně neobsahují nebo zastírají informace, které musí být uvedeny, a jsou v důsledku tohoto opomenutí nebo zastírání zavádějící.

Informace v dokumentu obsahujícím agregovanou účetní závěrku se týkají týchž záležitostí, resp. některých ze záležitostí, jimiž se zabývají ostatní informace ve výroční zprávě

A14. Jestliže se informace uvedené v dokumentu, jehož součástí je agregovaná účetní závěrka a zpráva auditora o ní, týkají týchž záležitostí, resp. některých ze záležitostí, jimiž se zabývají ostatní informace ve výroční zprávě, mohou být práce, které auditor na těchto informacích provedl v souladu s ISA 720 (revidované znění), pro účely odstavců 14–15 tohoto standardu dostatečné.

A15. Jestliže auditor ve své zprávě o auditované účetní závěrce popisuje neopravenou významnou (materiální) nesprávnost v ostatních informacích a tato neopravená významná (materiální) nesprávnost se týká záležitosti, jíž se zabývají rovněž informace v dokumentu, jehož součástí je agregovaná účetní závěrka a zpráva auditora o ní, mezi agregovanou účetní závěrkou a těmito informace pravděpodobně existuje významný (materiální) nesoulad nebo tyto informace mohou být zavádějící.

Informace v dokumentu obsahujícím agregovanou účetní závěrku se týkají záležitostí, jimiž se ostatní informace ve výroční zprávě nezabývají

A16. Jestliže auditor rozhoduje o vhodných opatřeních, jimiž bude reagovat na to, že vedení odmítlo provést v informacích nezbytné opravy, a zvažuje důsledky, které to bude mít pro jeho zprávu o agregované účetní závěrce, mohou pro něj být užitečná ustanovení ISA 720 (revidované znění), upravená podle příslušných okolností.

Zpráva auditora o agregované účetní závěrce

Prvky zprávy auditora

Název (viz odstavec 16(a))

A17. Název označující zprávu jako zprávu nezávislého auditora, např. „Zpráva nezávislého auditora“, potvrzuje, že auditor splnil všechny relevantní etické požadavky týkající se nezávislosti. Tím se zpráva nezávislého auditora odlišuje od zpráv vydaných jinými osobami.

Příjemce (viz odstavce 16(b), 17)

[14] *Etický kodex pro auditory a účetní znalce,* vydaný Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA), odstavec 110.2

A18. K faktorům, které mohou ovlivnit auditorovo vyhodnocení vhodnosti příjemce agregované účetní závěrky, se řadí podmínky zakázky, povaha účetní jednotky a účel agregované účetní závěrky.

Specifikace agregované účetní závěrky (viz odstavec 16(c))

A19. Jestliže auditor ví, že agregovaná účetní závěrka bude součástí dokumentu, který kromě agregované účetní závěrky a zprávy auditora o ní obsahuje i další informace, může, dovoluje-li to forma prezentace, označit, na jakých stránkách dokumentu je agregovaná účetní závěrka uvedena. To uživatelům zprávy auditora pomůže identifikovat agregovanou účetní závěrku, k níž se zpráva vztahuje.

Datum zprávy auditora (viz odstavce 16(m), 18)

A20. To, která osoba či které osoby mají pravomoc prohlásit, že agregovaná účetní závěrka byla sestavena, a přebírají za ni odpovědnost, závisí na podmínkách zakázky, povaze účetní jednotky a na účelu agregované účetní závěrky.

Odkaz na zprávu auditora o auditované účetní závěrce (viz odstavec 19)

A21. Jestliže zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje informace o jedné či několika hlavních záležitostech auditu podle ISA 701,[15] je auditor v souladu s odstavcem 19(i) tohoto standardu povinen tuto skutečnost uvést ve své zprávě o agregované účetní závěrce. Nemá nicméně povinnost popisovat ve své zprávě o agregované účetní závěrce jednotlivé hlavní záležitosti auditu.

A22. Smyslem informací a popisů vyžadovaných podle odstavce 19 je upozornit na dané záležitosti; nejsou náhradou za seznámení se zprávou auditora o auditované účetní závěrce. Popisy mají přiblížit charakter daných záležitostí a nemusí opakovat celý příslušný text uvedený ve zprávě auditora o auditované účetní závěrce.

Vzorové příklady (viz odstavce 16, 19–21)

A23. V příloze tohoto standardu jsou uvedeny vzorové příklady zpráv auditora o agregované účetní závěrce, které:

(a) obsahují nemodifikovaný výrok;

(b) vycházejí z auditované účetní závěrky, k níž auditor vydal modifikovaný výrok;

(c) obsahují modifikovaný výrok;

(d) vycházejí z auditované účetní závěrky, k níž auditor vydal zprávu popisující neopravenou významnou (materiální) nesprávnost v ostatních informacích v souladu s ISA 720 (revidované znění);

(e) vycházejí z auditované účetní závěrky, k níž auditor vydal zprávu obsahující oddíl *Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku* a informace o jiných hlavních záležitostech auditu.

[15] ISA 701, odstavec 13

Srovnávací informace (viz odstavce 23–24)

A24. Obsahuje-li auditovaná účetní závěrka srovnávací informace, lze předpokládat, že agregovaná účetní závěrka je bude rovněž obsahovat. Srovnávací informace v auditované účetní závěrce mohou mít buď podobu srovnávacích údajů, nebo podobu srovnávací účetní závěrky. ISA 710 popisuje, jakým způsobem tento rozdíl ovlivňuje zprávu auditora o účetní závěrce, zejména pak odkaz na jiné auditory, kteří provedli audit účetní závěrky za předchozí období.

A25. Auditorovo určení toho, zda je neuvedení srovnávacích informací přiměřené, může ovlivnit povaha a cíl agregované účetní závěrky, použitá kritéria a informační potřeby předpokládaných uživatelů agregované účetní závěrky.

Neověřené doplňující informace vykázané spolu s agregovanou účetní závěrkou (viz odstavec 25)

A26. ISA 700 (revidované znění)[16] obsahuje požadavky a pokyny, které mají být dodrženy, jsou-li spolu s auditovanou účetní závěrkou vykazovány neověřené doplňující informace, které po přizpůsobení okolnostem mohou pomoci při plnění požadavku uvedeného v odstavci 25.

Spojování auditora s agregovanou účetní závěrkou (viz odstavce 26–27)

A27. K dalším vhodným opatřením, jež může auditor přijmout, pokud vedení nepodnikne požadovaný krok, patří informování předpokládaných uživatelů a dalších známých uživatelů, kteří jsou třetími stranami, o nevhodně uvedeném odkazu na auditora. Opatření, která auditor přijme, závisejí na jeho právech a povinnostech. Může tudíž považovat za vhodné vyžádat si právní konzultaci.

[16] ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*, odstavce 53–54

Příloha

(viz odstavec A23)

Vzorové příklady zpráv nezávislého auditora o agregované účetní závěrce

- Příklad 1: Zpráva auditora o agregované účetní závěrce sestavené v souladu se zavedenými kritérii. K auditované účetní závěrce byl vydán nemodifikovaný výrok. Zpráva auditora o agregované účetní závěrce je datována později než zpráva auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází. Zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje oddíl *Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku* a informace o jiných hlavních záležitostech auditu.

- Příklad 2: Zpráva auditora o agregované účetní závěrce sestavené v souladu s kritérii navrženými vedením, která jsou v agregované účetní závěrce náležitě vysvětlena a popsána. Auditor došel k závěru, že použitá kritéria jsou za daných okolností přijatelná. K auditované účetní závěrce je vydán nemodifikovaný výrok. Zpráva auditora o agregované účetní závěrce je datována stejně jako zpráva auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází. Zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje vyjádření popisující neopravenou významnou (materiální) nesprávnost v ostatních informacích. Ostatní informace, jichž se tato neopravená významná (materiální) nesprávnost týká, jsou uvedeny i v dokumentu, jehož součástí je agregovaná účetní závěrka a zpráva auditora o ní.

- Příklad 3: Zpráva auditora o agregované účetní závěrce sestavené v souladu s kritérii navrženými vedením, která jsou v agregované účetní závěrce náležitě vysvětlena a popsána. Auditor došel k závěru, že použitá kritéria jsou za daných okolností přijatelná. K auditované účetní závěrce je vydán výrok s výhradou. Zpráva auditora o agregované účetní závěrce je datována stejně jako zpráva auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází.

- Příklad 4: Zpráva auditora o agregované účetní závěrce sestavené v souladu s kritérii navrženými vedením, která jsou v agregované účetní závěrce náležitě vysvětlena a popsána. Auditor došel k závěru, že použitá kritéria jsou za daných okolností přijatelná. K auditované účetní závěrce je vydán záporný výrok. Zpráva auditora o agregované účetní závěrce je datována stejně jako zpráva auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází.

- Příklad 5: Zpráva auditora o agregované účetní závěrce sestavené v souladu se zavedenými kritérii. K auditované účetní závěrce je vydán nemodifikovaný výrok. Auditor došel k závěru, že k agregované účetní závěrce není možné vydat nemodifikovaný výrok. Zpráva auditora o agregované účetní závěrce je datována stejně jako zpráva auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází.

Příklad 1:

Okolnosti zahrnují následující:

- **K auditované účetní závěrce kotované společnosti byl vydán nemodifikovaný výrok.**
- **Agregovaná účetní závěrka byla sestavena v souladu se zavedenými kritérii.**
- **Zpráva auditora o agregované účetní závěrce je datována později než zpráva auditora o účetní závěrce, z níž vychází agregovaná účetní závěrka.**
- **Zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje oddíl *Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku*.**
- **Zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje informace o jiných hlavních záležitostech auditu.[1]**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Výrok

Agregovaná účetní závěrka, která je složena z agregovaného výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, z agregovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a ze související přílohy, vychází z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1.

Podle našeho názoru je přiložená agregovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou (případně *je věrným shrnutím auditované účetní závěrky*) v souladu s [doplňte stanovená kritéria]. [Odstavec obsahující výrok včetně nadpisu přesunut na začátek zprávy]

Agregovaná účetní závěrka

Agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny vysvětlující a popisné informace vyžadované [doplňte rámec účetního výkaznictví použitý při sestavení auditované účetní závěrky společnosti ABC]. Seznámení s agregovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní proto nemůže být náhradou za seznámení s auditovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní. Agregovaná účetní závěrka ani auditovaná účetní závěrka nezohledňují dopady událostí, k nimž došlo po datu zprávy auditora o auditované účetní závěrce. [Poslední věta tohoto odstavce byla původně poslední větou prvního odstavce v oddílu Výrok, formulace mírně zpřesněna]

[1] Jak je vysvětleno v odstavci 15 ISA 701, mezi hlavní záležitosti auditu patří ze své podstaty rovněž významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku, nicméně v souladu s odstavcem 22 ISA 570 (revidované znění) je auditor povinen o ní informovat v samostatném oddílu své zprávy

Auditovaná účetní závěrka a naše zpráva auditora o ní

V naší zprávě auditora ze dne 15. 2. 20X2 jsme k auditované účetní závěrce vyjádřili výrok bez výhrad. [Tato věta byla původně předposlední větou prvního odstavce v oddílu Výrok, formulace mírně zpřesněna] Naše zpráva dále obsahuje:

- Oddíl *Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku*, ve kterém upozorňujeme na bod 6 přílohy k auditované účetní závěrce, podle něhož společnosti ABC za účetní období k 31. 12. 20X1 vznikla ztráta ve výši ZZZ a její krátkodobé dluhy k tomuto datu převýšily hodnotu celkových aktiv o YYY. Tyto události a podmínky spolu s dalšími záležitostmi popsanými v bodě 6 auditované účetní závěrky ukazují na existenci významné (materiální) nejistoty, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti ABC nepřetržitě trvat. Tyto záležitosti jsou popsány v bodě 5 přílohy k agregované účetní závěrce.

- Informace o jiných[2] hlavních záležitostech auditu. [Hlavní záležitosti auditu jsou záležitosti, které byly podle našeho odborného úsudku při auditu účetní závěrky za běžné období nejvýznamnější.][3]

Odpovědnost vedení účetní jednotky[4] za agregovanou účetní závěrku

Vedení je zodpovědné za sestavení agregované účetní závěrky v souladu s [doplňte stanovená kritéria].

Odpovědnost auditora

Naší povinností je vyjádřit na základě postupů, které jsme provedli v souladu s mezinárodním auditorským standardem (ISA) 810 (revidované znění) *Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce*, výrok k agregované účetní závěrce o tom, zda je tato závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou (případně *je věrným shrnutím auditované účetní závěrky*).

[Podpis auditora]

[Adresa auditora]

[Datum zprávy auditora]

[2] V případě, že neexistuje významná (materiální) nejistota týkající se schopnosti společnosti nepřetržitě trvat, není slovo „jiný“ u hlavních záležitostí auditu nutné

[3] Auditor může doplnit podrobnější vysvětlení hlavních záležitostí auditu, pokud to podle něho může být pro uživatele jeho zprávy o agregované účetní závěrce užitečné

[4] Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

Příklad 2:

Okolnosti zahrnují následující:

- **K auditované účetní závěrce je vydán nemodifikovaný výrok.**
- **Vedení navrhlo kritéria, která jsou náležitě vysvětlena a popsána v bodě X přílohy účetní závěrky. Auditor došel k závěru, že použitá kritéria jsou za daných okolností přijatelná.**
- **Zpráva auditora o agregované účetní závěrce je datována stejně jako zpráva auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází.**
- **Zpráva auditora o auditované účetní závěrce obsahuje prohlášení popisující neopravenou významnou (materiální) nesprávnost v ostatních informacích. Ostatní informace, jichž se tato neopravená významná (materiální) nesprávnost týká, jsou uvedeny i v dokumentu, jehož součástí je agregovaná účetní závěrka a zpráva auditora o ní.**

[Příslušný příjemce]

Výrok

Agregovaná účetní závěrka, která je složena z agregovaného výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, z agregovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a ze související přílohy, vychází z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1.

Podle našeho názoru je přiložená agregovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou (případně *je věrným shrnutím auditované účetní závěrky*) v souladu s východisky popsanými v bodě X přílohy účetní závěrky. [Odstavec obsahující výrok včetně nadpisu přesunut na začátek zprávy]

Agregovaná účetní závěrka

Agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny vysvětlující a popisné informace vyžadované [doplňte rámec účetního výkaznictví použitý při sestavení auditované účetní závěrky společnosti ABC]. Seznámení s agregovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní proto nemůže být náhradou za seznámení s auditovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní.

Auditovaná účetní závěrka a naše zpráva auditora o ní

V naší zprávě auditora ze dne 15. 2. 20X2 jsme k auditované účetní závěrce vyjádřili výrok bez výhrad. [Auditovaná účetní závěrka je součástí výroční zprávy za rok 20X1. Zpráva auditora k auditované účetní závěrce popisuje neopravenou významnou (materiální) nesprávnost v ostatních informacích, konkrétně v sekci Zpráva managementu o činnosti, která je součástí výroční zprávy za rok 20X1. Sekce Zpráva managementu o činnosti, včetně neopravené významné (materiální) nesprávnosti v ostatních informacích, je rovněž uvedena v agregované výroční zprávě za rok 20X1.] [*Popište neopravenou významnou (materiální) nesprávnost v ostatních informacích*]. [První věta tohoto odstavce byla původně poslední větou

prvního odstavce v oddílu Výrok, formulace mírně zpřesněna]

Odpovědnost vedení účetní jednotky[5] za agregovanou účetní závěrku

Vedení je zodpovědné za sestavení agregované účetní závěrky v souladu s východisky popsanými v bodě X přílohy účetní závěrky.

Odpovědnost auditora

Naší povinností je vyjádřit na základě postupů, které jsme provedli v souladu s mezinárodním auditorským standardem (ISA) 810 (revidované znění) *Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce*, výrok k agregované účetní závěrce o tom, zda je tato závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou (případně *je věrným shrnutím auditované účetní závěrky*).

[Podpis auditora]

[Adresa auditora]

[Datum zprávy auditora]

[5] Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci

Příklad 3:

Okolnosti zahrnují následující:

- **K auditované účetní závěrce je vydán výrok s výhradou.**
- **Vedení navrhlo kritéria, která jsou náležitě vysvětlena a popsána v bodě X přílohy účetní závěrky. Auditor došel k závěru, že použitá kritéria jsou za daných okolností přijatelná.**
- **Zpráva auditora o agregované účetní závěrce je datována stejně jako zpráva auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Výrok

Agregovaná účetní závěrka, která je složena z agregovaného výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, z agregovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a ze související přílohy, vychází z auditované účetní závěrky společnosti ABC („společnost“) za rok končící 31. 12. 20X1. V naší zprávě auditora ze dne 15. 2. 20X2 jsme k této účetní závěrce vyjádřili výrok s výhradou.[6]

Podle našeho názoru je přiložená agregovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou (případně *je věrným shrnutím auditované účetní závěrky*) v souladu s východisky popsanými v bodě X přílohy účetní závěrky. Agregovaná účetní závěrka však obsahuje nesprávnosti obdobného rozsahu jako auditovaná účetní závěrka společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1. [Odstavec obsahující výrok včetně nadpisu přesunut na začátek zprávy]

Agregovaná účetní závěrka

Agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny vysvětlující a popisné informace vyžadované [doplňte rámec účetního výkaznictví použitý při sestavování auditované účetní závěrky společnosti ABC]. Seznámení s agregovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní proto nemůže být náhradou za seznámení s auditovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní.

Auditovaná účetní závěrka a naše zpráva auditora o ní

V naší zprávě auditora ze dne 15. 2. 20X2 jsme k auditované účetní závěrce vyjádřili výrok s výhradou. Důvodem vyjádření výroku s výhradou bylo to, že [vedení

---

[6] Je-li odkaz na výrok s výhradou vyjádřený ve zprávě auditora o auditované účetní závěrce uveden přímo v oddílu Výrok ve zprávě auditora o agregované účetní závěrce, pomáhá to jejím uživatelům pochopit, že auditor sice vyjádřil nemodifikovaný výrok ve své zprávě o agregované účetní závěrce, nicméně tato agregovaná závěrka je shrnutím auditované účetní závěrky, která je významně (materiálně) nesprávná

společnosti zásoby neocenilo jejich pořizovací cenou, resp. čistou realizovatelnou hodnotou, je-li nižší, ale výhradně jejich pořizovací cenou, čímž se odchýlilo od mezinárodních standardů účetního výkaznictví]. Ze záznamů společnosti vyplývá, že pokud by vedení zásoby ocenilo jejich pořizovací cenou, resp. čistou realizovatelnou hodnotou, je-li nižší, bylo by nutné snížit ocenění zásob o částku xxx na jejich čistou realizovatelnou hodnotu. Náklady vynaložené na prodané zboží by se tudíž zvýšily o částku xxx a daň z příjmů, čistý zisk a vlastní kapitál by se snížily o xxx, xxx a xxx. [Tento odstavec byl původně na konci zprávy v oddílu Výrok, formulace mírně zpřesněna]

Odpovědnost vedení[7] účetní jednotky za agregovanou účetní závěrku

Vedení je zodpovědné za sestavení agregované účetní závěrky v souladu s východisky popsanými v bodě X přílohy účetní závěrky.

Odpovědnost auditora

Naší povinností je vyjádřit na základě postupů, které jsme provedli v souladu s mezinárodním auditorským standardem (ISA) 810 (revidované znění) *Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce*, výrok k agregované účetní závěrce o tom, zda je tato závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou (případně *je věrným shrnutím auditované účetní závěrky*).

[Podpis auditora]

[Adresa auditora]

[Datum zprávy auditora]

[7] Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci

Příklad 4:

Okolnosti zahrnují následující:

- **K auditované účetní závěrce je vydán záporný výrok.**
- **Vedení navrhlo kritéria, která jsou náležitě vysvětlena a popsána v bodě X přílohy účetní závěrky. Auditor došel k závěru, že použitá kritéria jsou za daných okolností přijatelná.**
- **Zpráva auditora o agregované účetní závěrce je datována stejně jako zpráva auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Odmítnutí výroku

Agregovaná účetní závěrka, která je složena z agregovaného výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, z agregovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a ze související přílohy, vychází z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1.

Vzhledem k tomu, že jsme k auditované účetní závěrce vyjádřili záporný výrok, jak je popsáno níže v oddílu *Auditovaná účetní závěrka a naše zpráva auditora o ní*, není vhodné, abychom vyjadřovali výrok k agregované účetní závěrce. [Odstavec obsahující výrok včetně nadpisu přesunut na začátek zprávy]

Agregovaná účetní závěrka

Agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny vysvětlující a popisné informace vyžadované [doplňte rámec účetního výkaznictví použitý při sestavování auditované účetní závěrky společnosti ABC]. Seznámení s agregovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní proto nemůže být náhradou za seznámení s auditovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní.

Auditovaná účetní závěrka a naše zpráva auditora o ní

V naší zprávě auditora ze dne 15. 2. 20X2 jsme vyjádřili k účetní závěrce společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 záporný výrok. Důvodem vyjádření záporného výroku bylo to, že [popište základ pro vyjádření záporného výroku]. [Tento odstavec byl původně na konci zprávy v oddílu Odmítnutí výroku, formulace mírně zpřesněna]

Odpovědnost vedení účetní jednotky[8] za agregovanou účetní závěrku

Vedení je zodpovědné za sestavení agregované účetní v souladu s východisky popsanými v bodě X přílohy účetní závěrky.

---

[8] Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci

Odpovědnost auditora

Naší povinností je vyjádřit na základě postupů, které jsme provedli v souladu s mezinárodním auditorským standardem (ISA) 810 (revidované znění) *Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce*, výrok k agregované účetní závěrce o tom, zda je tato závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou (případně *je věrným shrnutím auditované účetní závěrky*).

[Podpis auditora]

[Adresa auditora]

[Datum zprávy auditora]

Příklad 5:

Okolnosti zahrnují následující:

- **K auditované účetní závěrce je vydán nemodifikovaný výrok.**
- **Jsou dostupná zavedená kritéria potřebná k sestavení agregované účetní závěrky.**
- **Auditor došel k závěru, že k agregované účetní závěrce není možné vydat nemodifikovaný výrok.**
- **Zpráva auditora o agregované účetní závěrce je datována stejně jako zpráva auditora o auditované účetní závěrce, z níž agregovaná účetní závěrka vychází.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA O AGREGOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Záporný výrok

Agregovaná účetní závěrka, která je složena z agregovaného výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, agregovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, z agregovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a ze související přílohy, vychází z auditované účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1.

Podle našeho názoru není přiložená agregovaná účetní závěrka vzhledem k významu záležitosti popsané v oddílu *Základ pro záporný výrok* konzistentní s auditovanou účetní závěrkou společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 (*případně není jejím věrným shrnutím*) v souladu s [popište stanovená kritéria]. [Odstavec obsahující záporný výrok včetně nadpisu přesunut na začátek zprávy]

Základ pro záporný výrok

[Popište záležitost, která byla příčinou toho, že agregovaná účetní závěrka není ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou (případně není jejím věrným shrnutím) v souladu s použitými kritérii.] [Oddíl *Základ pro záporný výrok* byl původně níže]

Agregovaná účetní závěrka

Agregovaná účetní závěrka neobsahuje všechny údaje, jejichž zveřejnění vyžaduje [doplňte rámec účetního výkaznictví použitý při sestavování auditované účetní závěrky společnosti ABC]. Seznámení s agregovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní proto nemůže být náhradou za seznámení s auditovanou účetní závěrkou a zprávou auditora o ní.

Auditovaná účetní závěrka a naše zpráva auditora o ní

V naší zprávě auditora ze dne 15. 2. 20X2 jsme vyjádřili k účetní závěrce společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 výrok bez výhrad. [Původně poslední věta prvního odstavce, formulace mírně zpřesněna]

Odpovědnost vedení účetní jednotky[9] za agregovanou účetní závěrku

Vedení je zodpovědné za sestavení agregované účetní závěrky v souladu s [popište stanovená kritéria].

Odpovědnost auditora

Naší povinností je vyjádřit na základě postupů, které jsme provedli v souladu s mezinárodním auditorským standardem (ISA) 810 (revidované znění) *Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce*, výrok k agregované účetní závěrce o tom, zda je tato závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech konzistentní s auditovanou účetní závěrkou (případně *je věrným shrnutím auditované účetní závěrky*).

[Podpis auditora]

[Adresa auditora]

[Datum zprávy auditora]

[9] Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci