

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 705
(REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)**

MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Typy modifikovaných výroků.....	2
Datum účinnosti.....	3
Cíl	4
Definice	5
Požadavky	
Okolnosti vyžadující modifikaci výroku.....	6
Rozhodnutí o typu modifikace výroku.....	7–15
Forma a obsah zprávy auditora v případě modifikace výroku.....	16–29
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky.....	30
Aplikační a vysvětlující část	
Typy modifikovaných výroků.....	A1
Okolnosti vyžadující modifikaci výroku.....	A2–A12
Rozhodnutí o typu modifikace výroku.....	A13–A16
Forma a obsah zprávy auditora v případě modifikace výroku.....	A17–A26
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky.....	A27
Příloha: Příklady zpráv auditora s modifikovaným výrokem	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora* 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 povinnost auditora vydat vhodnou zprávu v situaci, kdy auditor při utváření názoru na účetní závěrku v souladu s ISA 700 (revidované znění)¹ došel k závěru, že výrok k účetní závěrce je třeba modifikovat. Dále se tento standard zabývá dopadem, který má modifikovaný výrok na obsah a formu zprávy auditora. Ve všech těchto případech jsou relevantní rovněž požadavky ISA 700 (revidované znění) na sestavení zprávy auditora, které se v tomto standardu znovu neuvádějí, s výjimkou případů, kdy se jimi tento standard výslovně zabývá nebo je pozměňuje.

Typy modifikovaných výroků

2. Tento standard definuje tři typy modifikovaných výroků, a to výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku. Rozhodnutí o tom, který typ modifikovaného výroku je správný, závisí na následujících faktorech:
 - (a) na charakteru záležitosti zakládající důvod pro modifikaci výroku, tj. zda se jedná o to, že účetní závěrka je významně (materiálně) nesprávná, nebo – v případě nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazné informace – o to, že by mohla být významně (materiálně) nesprávná;
 - (b) na tom, jak rozsáhlý je podle úsudku auditora dopad, resp. možný dopad dané záležitosti na účetní závěrku. (viz odstavec A1)

Datum účinnosti

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

Cíl

4. Cílem auditora je jasně vyjádřit vhodně modifikovaný výrok k účetní závěrce, který je nutný, nastane-li některý z následujících případů:
 - (a) auditor na základě získaných důkazných informací došel k závěru, že účetní závěrka jako celek obsahuje významnou (materiální) nesprávnost;
 - (b) auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl dojít k závěru, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost.

¹ ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*

Definice

5. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
- (a) Rozsáhlý – výraz užívaný v souvislosti s nesprávnostmi, a to pro účely popisu dopadů, jež na účetní závěrku mají zjištěné nesprávnosti, nebo možných dopadů případných nesprávností, které nebyly odhaleny v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Rozsáhlý dopad na účetní závěrku je takový, který podle úsudku auditora splňuje některou z následujících podmínek:
 - (i) není omezen pouze na určité prvky, účty či položky účetní závěrky;
 - (ii) je-li omezen pouze na určité prvky, účty nebo položky účetní závěrky, jedná se o ty, které představují nebo mohou představovat podstatnou část účetní závěrky;
 - (iii) v případě vysvětlujících a popisných informací zásadně ovlivňuje to, jak účetní závěrce porozumí její uživatelé.
 - (b) Modifikovaný výrok – výrok s výhradou, záporný výrok nebo odmítnutí výroku.

Požadavky

Okolnosti vyžadující modifikaci výroku

6. Auditor je povinen modifikovat výrok ve své zprávě, nastane-li některý z následujících případů:
- (a) na základě získaných důkazních informací došel k závěru, že účetní závěrka jako celek obsahuje významnou (materiální) nesprávnost; (viz odstavce A2–A7)
 - (b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl dojít k závěru, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost. (viz odstavce A8–A12)

Rozhodnutí o typu modifikace výroku

Výrok s výhradou

7. Auditor je povinen vyjádřit výrok s výhradou, nastane-li některý z následujících případů:
- (a) získal dostatečné a vhodné důkazní informace a na jejich základě došel k závěru, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou jednotlivě nebo v souhrnu významné (materiální), ale nemají na závěrku rozsáhlý dopad;
 - (b) není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby si na jejich základě utvořil názor na účetní závěrku, nicméně došel k závěru, že možný dopad případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku může být významný (materiální), ale nikoli rozsáhlý.

Záporný výrok

8. Auditor je povinen vyjádřit záporný výrok, jestliže získal dostatečné a vhodné důkazní informace a na jejich základě došel k závěru, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou jednotlivě nebo v souhrnu významné (materiální) a mají na závěrku rozsáhlý dopad.

Odmítnutí výroku

9. Auditor je povinen odmítnout výrok, jestliže není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby si na jejich základě utvořil názor na účetní závěrku, přičemž došel k závěru, že možný dopad případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku může být významný (materiální) a zároveň rozsáhlý.
10. Dále je auditor povinen odmítnout výrok, jestliže ve zcela výjimečném případě, kdy existuje řada nejistot, došel k závěru, že přestože o všech těchto nejistotách získal dostatečné a vhodné důkazní informace, nemůže výrok k účetní závěrce vyjádřit kvůli potenciálním interakcím těchto nejistot a jejich možnému kumulovanému účinku na účetní závěrku.

Důsledky nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, a to kvůli omezení rozsahu auditu ze strany vedení poté, co auditor přijal zakázku

11. Pokud auditor po přijetí zakázky zjistí, že vedení omezilo rozsah auditu a že kvůli tomuto omezení pravděpodobně bude muset vyjádřit k účetní závěrce výrok s výhradou nebo výrok odmítnout, je povinen vyzvat vedení, aby toto omezení odstranilo.
12. Pokud vedení odmítne odstranit omezení podle odstavce 11, je auditor povinen informovat o této záležitosti osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky (kromě případů, kdy všechny tyto osoby jsou zároveň členy vedení²) a rozhodnout, zda lze dostatečné a vhodné důkazní informace získat provedením alternativních postupů.
13. Pokud auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen vyvodit z toho následující důsledky:
 - (a) jestliže došel k závěru, že možný dopad případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku může být významný (materiální), ale nikoli rozsáhlý, je povinen vyjádřit výrok s výhradou;
 - (b) jestliže došel k závěru, že možný dopad případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku může být významný (materiální) a zároveň rozsáhlý, takže by vyjádření výroku s výhradou nebylo vzhledem k závažnosti situace dostatečné:
 - (i) je povinen odstoupit od auditu, pokud je to prakticky proveditelné a pokud to příslušné právní předpisy umožňují; (viz odstavec A13)
 - (ii) jestliže nemůže před vydáním zprávy od auditu odstoupit, je povinen odmítnout výrok k účetní závěrce. (viz odstavec A14)

² ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*, odstavec 13

14. Pokud auditor odstupuje od auditu podle odstavce 13(b)(i), je povinen ještě před svým odstoupením informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o všech záležitostech týkajících se nesprávností zjištěných v průběhu auditu, jež by byly vedly k modifikaci výroku. (viz odstavec A15)

Další aspekty týkající se záporného výroku nebo odmítnutí výroku

15. Jestliže auditor došel k závěru, že je nezbytné vyjádřit k účetní závěrce jako celku záporný výrok nebo výrok odmítnout, nesmí ve své zprávě podle téhož rámce účetního výkaznictví vyjádřit nemodifikovaný výrok k jednotlivému účetnímu výkazu nebo jednomu či několika konkrétním prvkům, účtům nebo položkám účetní závěrky. Zahnutí nemodifikovaného výroku do jedné a téže zprávy³ by za těchto okolností bylo v rozporu se záporným výrokem nebo odmítnutím výroku k účetní závěrce jako celku. (viz odstavec A16)

Forma a obsah zprávy auditora v případě modifikace výroku

Výrok auditora

16. Pokud auditor modifikuje výrok, je povinen pro oddíl obsahující výrok použít podle okolností nadpis „Výrok s výhradou“, „Záporný výrok“ nebo „Odmítnutí výroku“. (viz odstavce A17–A19)

Výrok s výhradou

17. Jestliže auditor vyjadřuje výrok s výhradou kvůli významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky, je povinen uvést, že podle jeho názoru, s výhradou dopadů skutečností popsaných v oddílu Základ pro výrok s výhradou:
- (a) příložená účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo podává věrný a poctivý obraz) [...] v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví], jedná-li se o účetní závěrku sestavenou v souladu s rámcem věrného zobrazení; nebo
 - (b) příložená účetní závěrka je ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví], jedná-li se o účetní závěrku sestavenou v souladu s rámcem dodržení požadavků.

Je-li důvodem modifikace výroku nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace, auditor použije pro modifikovaný výrok formulaci „s výhradou možných dopadů skutečností...“. (viz odstavec A20)

Záporný výrok

18. Jestliže auditor vyjadřuje záporný výrok, je povinen uvést, že podle jeho názoru, z důvodu významnosti skutečností popsaných v oddílu Základ pro záporný výrok:
- (a) příložená účetní závěrka věrně nezobrazuje (nebo nepodává věrný a poctivý obraz)

³ Případy, kdy je auditor pověřen vyjádřením samostatného výroku k jednomu nebo několika konkrétním prvkům, účtům nebo položkám účetní závěrky, upravuje ISA 805 *Zvláštní aspekty – audit jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu*

[...] v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví], jedná-li se o účetní závěrku sestavenou v souladu s rámcem věrného zobrazení;

- (b) příložená účetní závěrka není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví], jedná-li se o účetní závěrku sestavenou v souladu s rámcem dodržení požadavků.

Odmítnutí výroku

- 19. Pokud auditor odmítne výrok v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen:
 - (a) uvést, že k příložené účetní závěrce výrok nevyjadřuje;
 - (b) uvést, že z důvodu významnosti skutečností popsanych v oddílu Základ pro odmítnutí výroku nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by mohl výrok auditora k účetní závěrce vyjádřit;
 - (c) upravit formulaci podle odstavce 24(b) ISA 700 (revidované znění) o tom, že provedl audit účetní závěrky, a to v tom smyslu, že byl pověřen provedením auditu účetní závěrky.

Základ pro výrok

- 20. Jestliže auditor modifikuje výrok k účetní závěrce, je povinen kromě uvedení konkrétních prvků požadovaných podle ISA 700 (revidované znění): (viz odstavec A21)
 - (a) změnit nadpis oddílu „Základ pro výrok“ podle odstavce 28 ISA 700 (revidované znění) na „Základ pro výrok s výhradou“, „Základ pro záporný výrok“ nebo „Základ pro odmítnutí výroku“;
 - (b) popsat v tomto oddílu záležitost zakládající důvod pro modifikaci výroku.
- 21. Je-li účetní závěrka významně (materiálně) nesprávná proto, že jsou nesprávné konkrétní číselné údaje v ní uvedené (včetně kvantitativních vysvětlujících a popisných informací), je auditor povinen, pokud je to prakticky proveditelné, v oddílu Základ pro výrok popsat a vyčíslit finanční dopad těchto nesprávností. Pokud to není prakticky proveditelné, musí to v tomto oddílu zmínit. (viz odstavec A22)
- 22. Je-li účetní závěrka významně (materiálně) nesprávná proto, že jsou nesprávné kvalitativní vysvětlující a popisné informace, je auditor povinen v oddílu Základ pro výrok vysvětlit, v čem spočívá nesprávnost těchto informací.
- 23. Je-li účetní závěrka významně (materiálně) nesprávná proto, že v ní chybí nějaké vysvětlující a popisné informace, je auditor povinen:
 - (a) projednat tuto skutečnost s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky;
 - (b) v oddílu Základ pro výrok popsat charakter chybějících informací;
 - (c) pokud to není zakázáno právními předpisy, chybějící vysvětlující a popisné informace doplnit, je-li to prakticky proveditelné a pokud o nich získal dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavec A23)

24. Pokud je důvodem modifikace nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je auditor povinen uvést v oddílu Základ pro výrok příčiny této nemožnosti.
25. Pokud auditor vyjádří výrok s výhradou nebo záporný výrok, je povinen upravit formulaci podle odstavce 28(d) ISA 700 (revidované znění) o tom, zda získané důkazní informace jsou dostatečné a vhodné, aby na jejich základě mohl vyjádřit výrok, doplněním výrazu „s výhradou“ nebo „záporný“.
26. Jestliže auditor odmítne výrok k účetní závěrce, nesmí ve své zprávě uvést prvky vyžadované podle odstavců 28(b) a 28(d) ISA 700 (revidované znění). Jedná se o následující prvky:
- (a) odkaz na oddíl zprávy auditora popisující jeho povinnosti;
 - (b) prohlášení o tom, zda důkazní informace, které auditor získal, jsou podle jeho názoru dostatečné a vhodné, aby na jejich základě mohl vyjádřit svůj výrok.
27. I když auditor vyjadřuje záporný výrok či výrok k účetní závěrce odmítne, je povinen popsat v oddílu Základ pro výrok veškeré další skutečnosti, které jsou mu známy a které by byly vyžadovaly modifikaci výroku, a jejich dopady. (viz odstavec A24)

Vymezení odpovědnosti auditora za audit účetní závěrky v případě, že odmítne vyjádřit výrok k účetní závěrce

28. Pokud auditor odmítne výrok kvůli nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen upravit vymezení svých povinností podle odstavců 39–41 ISA 700 (revidované znění) tak, aby obsahovalo pouze následující: (viz odstavec A25)
- (a) prohlášení o tom, že povinností auditora je provést audit účetní závěrky účetní jednotky v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a vydat zprávu auditora;
 - (b) prohlášení o tom, že z důvodů popsaných v oddílu Základ pro odmítnutí výroku nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by mohl výrok vyjádřit;
 - (c) prohlášení o nezávislosti auditora a dalších etických povinnostech podle odstavce 28(c) ISA 700 (revidované znění).

Aspekty relevantní v případě, že auditor odmítne vyjádřit výrok k účetní závěrce

29. Jestliže auditor odmítne výrok k účetní závěrce, nesmí do své zprávy zahrnout oddíl Hlavní záležitosti auditu podle ISA 701 and oddíl Ostatní informace podle ISA 720 (revidované znění),^{4,5} s výjimkou případů, kdy to vyžadují právní předpisy. (viz odstavec A26)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

30. Jestliže auditor předpokládá, že bude výrok ve své zprávě modifikovat, je povinen

⁴ ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*, odstavce 11–13

⁵ ISA 720 (revidované znění) *Povinnosti auditora týkající se ostatních informací*, odstavec A54

informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o okolnostech, které ho k očekávané modifikaci vedou, a o znění modifikace. (viz odstavec A27)

Aplikační a vysvětlující část

Typy modifikovaných výroků (viz odstavec 2)

A1. Níže uvedená tabulka ilustruje vztah mezi tím, jak auditor hodnotí charakter záležitosti zakládající důvod pro modifikaci výroku a její dopad nebo možný dopad na účetní závěrku, a typem výroku, který auditor vyjádří.

<i>Charakter záležitosti zakládající důvod pro modifikaci</i>	<i>Úsudek auditora ohledně dopadu nebo možného dopadu</i>	
	<i>Významný (materiální), ale nikoli rozsáhlý</i>	<i>Významný (materiální) a rozsáhlý</i>
Účetní závěrka je významně (materiálně) nesprávná	Výrok s výhradou	Záporný výrok
Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

Okolnosti vyžadující modifikaci výroku

Charakter významných (materiálních) nesprávností (viz odstavec 6(a))

- A2. Aby si auditor mohl utvořit názor na účetní závěrku, má v souladu s ISA 700 (revidované znění) povinnost posoudit, zda získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost.⁶ Zohledňuje při tom, jak v souladu s ISA 450⁷ vyhodnotil případné neopravené nesprávnosti v účetní závěrce.
- A3. ISA 450 definuje nesprávnost jako rozdíl mezi výší, klasifikací nebo vykázáním určité konkrétní položky účetní závěrky, případně vysvětlujícími a popisnými informacemi o ní uvedenými, a její výší, klasifikací nebo vykázáním, případně vysvětlujícími a popisnými informacemi, které jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Z toho vyplývá, že účetní závěrka může být významně (materiálně) nesprávná i v souvislosti s následujícími faktory:
- (a) vhodnost zvolených účetních pravidel;
 - (b) používání zvolených účetních pravidel;
 - (c) vhodnost nebo dostatečnost vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce.

⁶ ISA 700 (revidované znění), odstavec 11

⁷ ISA 450 *Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu*, odstavec 11

Vhodnost zvolených účetních pravidel

- A4. Pokud jde o vhodnost účetních pravidel zvolených vedením, účetní závěrka může být významně (materiálně) nesprávná, jestliže například:
- (a) zvolená účetní pravidla nejsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
 - (b) v účetní závěrce není správně popsáno účetní pravidlo týkající se významné položky výkazu o finanční situaci, výkazu o úplném výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu nebo výkazu o peněžních tocích;
 - (c) účetní závěrka nezobrazuje, nevysvětluje a nepopisuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.
- A5. Účtování v případě změn v účetních pravidlech a související vysvětlující a popisné informace, které je třeba o těchto změnách uvést v účetní závěrce, jsou často předepsány rámcem účetního výkaznictví. Jestliže tedy účetní jednotka změnila nějaká významná účetní pravidla a nepostupovala při tom v souladu s příslušnými předpisy, může být účetní závěrka významně (materiálně) nesprávná.

Používání zvolených účetních pravidel

- A6. Pokud jde o používání zvolených účetních pravidel, účetní závěrka může být významně (materiálně) nesprávná:
- (a) jestliže vedení nepoužilo zvolená účetní pravidla v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, včetně toho, že je uplatnilo nekonzistentně v jednotlivých účetních obdobích nebo na obdobné transakce a události (konzistentnost v používání účetních pravidel);
 - (b) kvůli způsobu, jakým vedení zvolená účetní pravidla použilo (např. neúmyslná chyba v používání účetních pravidel).

Vhodnost nebo dostatečnost vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce

- A7. Pokud jde o vhodnost nebo dostatečnost vysvětlujících a popisných informací, účetní závěrka může být významně (materiálně) nesprávná, jestliže:
- (a) v ní nejsou uvedeny veškeré vysvětlující a popisné informace, které příslušný rámec účetního výkaznictví vyžaduje;
 - (b) vysvětlující a popisné informace nejsou prezentovány v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
 - (c) účetní závěrka obsahuje pouze vysvětlující a popisné informace stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví, nikoli další vysvětlující a popisné informace nutné k dosažení věrného zobrazení.

Konkrétní příklady, kdy kvalitativní vysvětlující a popisné informace mohou být významně (materiálně) nesprávné, jsou uvedeny v odstavci A13 a ISA 450.

Důvody nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace (viz odstavec 6(b))

A8. Důvody, proč auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace (tzv. omezení rozsahu auditu), mohou vyplývat z:

- (a) okolností, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky;
- (b) okolností vyplývajících z charakteru nebo načasování práce auditora;
- (c) omezení rozsahu auditu ze strany vedení.

A9. Fakt, že auditor není schopen provést nějaký konkrétní postup, nepředstavuje omezení rozsahu auditu, pokud lze dostatečné a vhodné důkazní informace získat provedením alternativních postupů. Není-li možné alternativní postupy provést, platí požadavky odstavců 7(b) a 9–10. Omezení rozsahu auditu ze strany vedení může mít na audit i jiný dopad, může například ovlivnit to, jak auditor vyhodnotí rizika podvodu, či jeho úvahy o pokračování zakázky.

A10. Příklady okolností, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky:

- účetní záznamy účetní jednotky byly zničeny;
- účetní záznamy významné složky byly na neurčito zadrženy státními orgány.

A11. Příklady okolností vyplývajících z charakteru nebo načasování práce auditora:

- auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních informacích přidružené společnosti zahrnuté do konsolidace metodou ekvivalence, a tudíž nemůže zhodnotit, zda byla tato metoda správně uplatněna;
- auditor vzhledem k termínu, kdy byl pověřen provedením auditu, již nemá možnost zúčastnit se fyzické inventury zásob;
- auditor dojde k závěru, že testy věcné správnosti samy o sobě nejsou dostatečné, a to v situaci, kdy vnitřní kontrolní systém účetní jednotky není účinný.

A12. Příklady nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace kvůli omezení rozsahu auditu ze strany vedení:

- vedení auditorovi neumožnilo zúčastnit se fyzické inventury zásob;
- vedení auditorovi neumožnilo vyžádat si externí confirmace určitých zůstatků účtů.

Rozhodnutí o typu modifikace výroku

Důsledky nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, a to kvůli omezení rozsahu auditu ze strany vedení poté, co auditor přijal zakázku (viz odstavce 13(b)(i)–14)

A13. Praktická možnost odstoupit od auditu bude pravděpodobně záviset na stupni dokončení zakázky v okamžiku, kdy vedení rozsah auditu omezí. Je-li audit téměř dokončen, auditor se může rozhodnout, že jej před svým odstoupením v maximální možné míře dokončí, poté výrok odmítne a v oddílu Základ pro odmítnutí výroku vysvětlí omezení rozsahu

auditů.

- A14. Je-li povinnost pokračovat v auditu stanovena právními předpisy, auditor od něj pravděpodobně nebude moci odstoupit. Tato situace může nastat v případě, že je auditor pověřen auditem účetní závěrky účetních jednotek z veřejného sektoru, nebo v jurisdikcích, kde je auditor pověřen auditem účetních závěrek za určité období, resp. je pověřen na určité období a nemůže odstoupit, dokud audit není dokončen nebo dokud neuplyne stanovené období. V takovém případě může auditor považovat za nezbytné doplnit do své zprávy odstavec obsahující jiné skutečnosti.⁸
- A15. Jestliže auditor dojde k závěru, že je nezbytné, aby od auditu kvůli omezení jeho rozsahu odstoupil, může mít v souladu s profesními či právními předpisy povinnost informovat o záležitostech souvisejících s odstoupením regulační orgány nebo vlastníky účetní jednotky.

Další aspekty týkající se záporného výroku nebo odmítnutí výroku (viz odstavec 15)

- A16. Příklady, kdy vyjádření nemodifikovaného výroku není v rozporu se záporným výrokiem nebo s odmítnutím výroku:
- vyjádření nemodifikovaného výroku k účetní závěrce sestavené podle určitého rámce účetního výkaznictví a ve stejné zprávě vyjádření záporného výroku ke stejné účetní závěrce, ale podle jiného rámce účetního výkaznictví;⁹
 - odmítnutí výroku k výsledku hospodaření a případně peněžním tokům a vyjádření nemodifikovaného výroku k finanční situaci (viz ISA 510¹⁰). V tomto případě auditor neodmítá výrok k účetní závěrce jako celku.

Forma a obsah zprávy auditora v případě modifikace výroku

Příklady zpráv auditora (viz odstavec 16)

- A17. Příklady 1 a 2 v příloze tohoto standardu obsahují zprávu auditora s výrokiem s výhradou, respektive se záporným výrokiem z důvodu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.
- A18. Příklad 3 v příloze tohoto standardu obsahuje zprávu auditora s výrokiem s výhradou z důvodu nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Příklad 4 obsahuje odmítnutí výroku kvůli nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o jednom prvku účetní závěrky. Příklad 5 obsahuje odmítnutí výroku kvůli nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o několika prvcích účetní závěrky. V obou těchto posledních příkladech je možný dopad na účetní závěrku významný (materiální) a zároveň rozsáhlý. Příklady zpráv auditora obsahujících modifikovaný výrok jsou uvedeny i v přílohách dalších standardů upravujících požadavky na informace ve zprávě auditora, mimo jiné v ISA 570 (revidované znění).¹¹

⁸ ISA 706 (revidované znění) *Odstavce zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti*, odstavec A10

⁹ Popis situace viz odstavec A31 ISA 700 (revidované znění)

¹⁰ ISA 510 *První auditní zakázka – počáteční zůstatky*, odstavec 10

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

Výrok auditora (viz odstavec 16)

A19. Upravené znění nadpisu uživateli jasně signalizuje, že výrok auditora je modifikovaný, včetně toho, o jaký typ modifikace se jedná.

Výrok s výhradou (viz odstavec 17)

A20. Pokud auditor vyjadřuje výrok s výhradou, není vhodné v oddílu Výrok používat takové formulace jako „s ohledem na výše zmíněné vysvětlení“ nebo „s podmínkou, že“, neboť nejsou dostatečně jasné a důrazné.

Základ pro výrok (viz odstavce 20, 21, 23, 27)

A21. Konzistentnost zprávy auditora přispívá k její lepší srozumitelnosti pro uživatele a usnadňuje identifikaci případných neobvyklých okolností. Takže ačkoli patrně nelze ve znění modifikovaných výroků a v popisech důvodů pro modifikaci výroku dosáhnout úplné jednotnosti, konzistentnost jak ve formě, tak i v obsahu zprávy auditora je žádoucí.

A22. Příkladem finančního dopadu významných (materiálních) nesprávností, které auditor může popsat ve své zprávě v oddílu Základ pro výrok, je kvantifikace dopadu, který má nadhodnocení zásob na daň z příjmů, zisk před zdaněním, čistý zisk a vlastní kapitál.

A23. Uvádět v oddílu Základ pro výrok vysvětlující a popisné informace, které chybějí v účetní závěrce, patrně nebude prakticky proveditelné, pokud:

- (a) tyto vysvětlující a popisné informace nebyly vedením zpracovány a nejsou snadno dostupné ani z jiného zdroje;
- (b) rozsah těchto vysvětlujících a popisných informací by v poměru ke zprávě auditora byl podle úsudku auditora neúměrně velký.

A24. I když auditor kvůli konkrétní záležitosti popsané v odstavci Základ pro výrok vydává k účetní závěrce záporný výrok nebo výrok odmítne, není to důvodem, aby ve své zprávě nepopsal jiné zjištěné skutečnosti, které by byly vyžadovaly modifikaci výroku. Uvedení dalších skutečností, které jsou auditorovi známy, může být relevantní pro uživatele účetní závěrky.

Vymezení odpovědnosti auditora za audit účetní závěrky v případě, že odmítne výrok k účetní závěrce (viz odstavec 28)

A25. Pokud auditor odmítne výrok k účetní závěrce, je vhodnější umístit následující prohlášení do oddílu Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky, jak ilustrují příklady 4 a 5 v příloze tohoto standardu:

- prohlášení podle odstavce 28(a) ISA 700 (revidované znění) upravené v tom smyslu, že povinností auditora je provést audit účetní závěrky účetní jednotky v souladu s mezinárodními auditorskými standardy;
- prohlášení podle odstavce 28(c) ISA 700 (revidované znění) o nezávislosti auditora a dalších etických povinnostech.

Aspekty relevantní v případě, že auditor odmítne výrok k účetní závěrce (viz odstavec 29)

A26. Tím, že ve své zprávě v oddílu Základ pro odmítnutí výroku auditor vysvětlí důvody, proč nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, poskytuje uživatelům užitečné informace, které jim jednak pomáhají pochopit důvody odmítnutí výroku k účetní závěrce a jednak je chrání před tím, aby na závěrku neadekvátně spoléhali. Avšak pokud by ve své zprávě popisoval i jiné hlavní záležitosti auditu vedle té (těch), která zakládá důvod pro odmítnutí výroku, mohlo by to implikovat, že účetní závěrka je jako celek důvěryhodnější, než je tomu fakticky v dané situaci, a bylo by to v rozporu s odmítnutím výroku k účetní závěrce jako celku. Stejně tak není vhodné uvádět ve zprávě auditora oddíl Ostatní informace podle ISA 720 (revidované znění), ve kterém se auditor vyjadřuje k souladu ostatních informací s účetní závěrkou. Podle odstavce 29 tohoto standardu tudíž v případě, že auditor odmítne výrok k účetní závěrce, není možné zahrnout do zprávy auditora oddíl Hlavní záležitosti auditu ani oddíl Ostatní informace, s výjimkou případů, kdy povinnost informovat o hlavních záležitostech auditu nebo o ostatních informacích auditorovi ukládají právní předpisy.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky (viz odstavec 30)

A27. Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky o okolnostech, které vedou k očekávané modifikaci výroku auditora, a o navrženém znění modifikace plní tyto cíle:

- (a) umožňuje auditorovi, aby osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky upozornil na zamýšlenou modifikaci a její důvody (nebo okolnosti);
- (b) umožňuje auditorovi, aby hledal konsensus s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky ohledně záležitosti zakládající důvod pro očekávanou modifikaci výroku nebo aby si potvrdil nesouhlas s vedením;
- (c) dává osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky možnost, aby auditorovi poskytly další informace a vysvětlení ohledně záležitosti zakládající důvod pro očekávanou modifikaci výroku.

(viz odstavce A17–A18, A25)

Příklady zpráv auditora obsahujících modifikovaný výrok

- Příklad 1: Zpráva auditora obsahující výrok s výhradou z důvodu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce.
- Příklad 2: Zpráva auditora obsahující záporný výrok z důvodu významné (materiální) nesprávnosti v konsolidované účetní závěrce.
- Příklad 3: Zpráva auditora obsahující výrok s výhradou z důvodu nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o zahraniční přidružené společnosti.
- Příklad 4: Zpráva auditora obsahující odmítnutí výroku z důvodu nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o určitém prvku konsolidované účetní závěrky.
- Příklad 5: Zpráva auditora obsahující odmítnutí výroku z důvodu nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o několika prvcích účetní závěrky.

Příklad 1 – Výrok s výhradou z důvodu významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky kotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; nejde o audit skupiny (tj. ISA 600¹ není relevantní).
- Účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210.²
- Zásoby jsou uvedeny v nesprávné výši. Nesprávnost se považuje za významnou (materiální), nemá však rozsáhlý dopad na účetní závěrku (tj. je nutné vydat výrok s výhradou).
- Audit se řídí etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že neexistuje žádná významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou v souladu s ISA 570 (revidované znění) zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a záležitost zakládající důvod pro výrok k účetní závěrce s výhradou má dopad i na tyto ostatní informace.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.

¹ ISA 600 Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)

² ISA 210 Sjednávání podmínek auditních zakázek

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu účetní závěrky³

Výrok s výhradou

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

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

Základ pro výrok s výhradou

Ve výkazu o finanční situaci jsou zásoby vykázány v hodnotě xxx. Vedení společnosti zásoby neocenovalo náklady na jejich pořízení, resp. čistou realizovatelnou hodnotou, je-li nižší, ale výhradně náklady na jejich pořízení, čímž se odchýlilo od mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Ze záznamů společnosti vyplývá, že pokud by vedení zásoby ocenilo náklady na jejich pořízení, 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.

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

³ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

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

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 720 (revidované znění) – viz příklad 6 v příloze 2 ISA 720 (revidované znění). Poslední odstavec tohoto oddílu v příkladu 6 je třeba upravit tak, aby popisoval záležitost zakládající důvod pro výrok s výhradou, která má dopad i na tyto ostatní informace.]

Hlavní záležitosti auditu

Hlavní záležitosti auditu jsou záležitosti, které byly podle našeho odborného úsudku při auditu účetní závěrky za běžné období nejvýznamnější. Těmito záležitostmi jsme se zabývali v kontextu auditu účetní závěrky jako celku a v souvislosti s utvářením našeho názoru na tuto závěrku. Samostatný výrok k těmto záležitostem nevyjadřujeme. Kromě záležitosti popsané v oddílu *Základ pro výrok s výhradou* jsme jako hlavní záležitosti auditu, o nichž je třeba informovat v naší zprávě, identifikovali níže popsané záležitosti.

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

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku⁴

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

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

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

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

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

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

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

[Adresa auditora]

[Datum]

⁴ Výrazy „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“, používané v těchto příkladech zpráv auditora, bude v některých případech nutné nahradit jinými výrazy vhodnými v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

Příklad 2 – Záporný výrok z důvodu významné (materiální) nesprávnosti v konsolidované účetní závěrce

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- **Jedná se o audit kompletní konsolidované účetní závěrky kotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; jde o audit skupiny tvořené účetní jednotkou a jejími dceřinými společnostmi (tj. ISA 600 je relevantní).**
- **Konsolidovaná účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).**
- **Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za konsolidovanou účetní závěrku podle ISA 210.**
- **Konsolidovaná účetní závěrka je významně (materiálně) nesprávná kvůli nezahrnutí dceřiné společnosti do konsolidace. Usuzuje se, že významná (materiální) nesprávnost má rozsáhlý dopad na účetní závěrku. Vlivy této nesprávnosti na účetní závěrku nebyly určeny, neboť to není proveditelné (tj. je nutné vydat záporný výrok).**
- **Audit se řídí etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.**
- **Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že neexistuje žádná významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou v souladu s ISA 570 (revidované znění) zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.**
- **ISA 701 je relevantní, nicméně auditor došel k závěru, že s výjimkou záležitosti popsané v oddílu Základ pro záporný výrok nejsou žádné jiné hlavní záležitosti auditu.**
- **Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a záležitost zakládající důvod pro záporný výrok ke konsolidované účetní závěrce má dopad i na tyto ostatní informace.**
- **Osoby odpovědné za dohled nad konsolidovanou účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.**
- **Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu konsolidované účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky⁵

Záporný výrok

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

Podle našeho názoru, vzhledem k významnosti záležitosti popsané v oddílu Základ pro záporný výrok, přiložená konsolidovaná účetní závěrka věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) konsolidovanou finanční situaci (nebo *konsolidované finanční situace*) skupiny k 31. 12. 20X1 a její konsolidovanou finanční výkonnost a konsolidované peněžní toky (nebo *její konsolidované finanční výkonnosti a konsolidovaných peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Základ pro záporný výrok

Jak je vysvětleno v bodě X přílohy, skupina nezahrnula do konsolidace dceřinou společnost XYZ, kterou nabyta v průběhu roku 20X1, neboť nebyla doposud schopna zjistit reálné hodnoty určitých významných (materiálních) aktiv a závazků této dceřiné společnosti k datu akvizice. Z tohoto důvodu je tato investice zaúčtována v pořizovací ceně. V souladu s IFRS by měla být dceřiná společnost konsolidována a akvizice měla být zaúčtována v předběžných částkách. Pokud by byla společnost XYZ konsolidována, mnoho částí přiložené konsolidované účetní závěrky by bylo významně (materiálně) ovlivněno. Vliv neprovedené konsolidace na účetní závěrku nebyl vyčíslen.

Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Naše odpovědnost stanovená těmito standardy je podrobněji popsána v oddílu *Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky*. V souladu s etickými požadavky platnými pro audit konsolidovaných účetních závěrek v [jurisdikce] jsme na skupině 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 záporného výroku.

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

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

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 720 (revidované znění) – viz příklad 7 v příloze 2 ISA 720 (revidované znění). Poslední odstavec tohoto oddílu v příkladu 7 je třeba upravit tak, aby popisoval záležitost zakládající důvod pro záporný výrok, která má dopad i na tyto ostatní informace.]

Hlavní záležitosti auditu

Došli jsme k závěru, že s výjimkou záležitosti popsané v oddílu *Základ pro záporný výrok* nejsou žádné jiné hlavní záležitosti auditu, o nichž bychom měli v naší zprávě informovat.

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

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 2 ISA 700 (revidované znění).]

Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 2 ISA 700 (revidované znění).]

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 2 ISA 700 (revidované znění).]

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

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

[Adresa auditora]

[Datum]

⁶ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

Příklad 3 – Výrok s výhradou z důvodu nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o zahraniční přidružené společnosti

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní konsolidované účetní závěrky kotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; jde o audit skupiny tvořené účetní jednotkou a jejími dceřinými společnostmi (tj. ISA 600 je relevantní).
- Konsolidovaná účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za konsolidovanou účetní závěrku podle ISA 210.
- Auditor nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se investice v zahraniční přidružené společnosti. Možné důsledky plynoucí z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace se považují za významné, avšak bez rozsáhlého dopadu na konsolidovanou účetní závěrku (tj. je nutné vydat výrok s výhradou).
- Audit se řídí etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že neexistuje žádná významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou v souladu s ISA 570 (revidované znění) zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a záležitost zakládající důvod pro výrok ke konsolidované účetní závěrce s výhradou má dopad i na tyto ostatní informace.
- Osoby odpovědné za dohled nad konsolidovanou účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu konsolidované účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky⁷

Výrok s výhradou

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

Podle našeho názoru, s výhradou možných vlivů skutečnosti popsané v oddílu Základ pro výrok s výhradou, přiložená konsolidovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) konsolidovanou finanční situaci (nebo *konsolidované finanční situace*) skupiny k 31. 12. 20X1 a její konsolidovanou finanční výkonnost a konsolidované peněžní toky (nebo *její konsolidované finanční výkonnosti a konsolidovaných peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Základ pro výrok s výhradou

Investice skupiny do společnosti XYZ, zahraniční přidružené společnosti pořízené v průběhu roku, byla zaúčtována metodou ekvivalence a v konsolidovaném výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1 je vykázána v hodnotě xxx. Podíl společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ v hodnotě xxx je zahrnut do zisku společnosti ABC za rok 20X1. Nebyli jsme schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace o vykázané výši investice společnosti ABC ve společnosti XYZ k 31. 12. 20X1 a podílu společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ za daný rok, neboť nám byl odepřen přístup k finančním informacím, vedení společnosti XYZ a auditorům společnosti XYZ. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda jsou nutné nějaké úpravy těchto částek.

Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Naše odpovědnost stanovená těmito standardy je podrobněji popsána v oddílu *Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky*. V souladu s etickými požadavky platnými pro audit konsolidovaných účetních závěrek v [jurisdikce] jsme na skupině 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 výroku s výhradou.

⁷ Nadpis „Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

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

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 720 (revidované znění) – viz příklad 6 v příloze 2 ISA 720 (revidované znění). Poslední odstavec tohoto oddílu v příkladu 6 je třeba upravit tak, aby popisoval záležitost zakládající důvod pro výrok s výhradou, která má dopad i na tyto ostatní informace.]

Hlavní záležitosti auditu

Hlavní záležitosti auditu jsou záležitosti, které byly podle našeho odborného úsudku při auditu konsolidované účetní závěrky za běžné období nejvýznamnější. Těmito záležitostmi jsme se zabývali v kontextu auditu konsolidované účetní závěrky jako celku a v souvislosti s utvářením našeho názoru na tuto závěrku. Samostatný výrok k těmto záležitostem nevyjadřujeme. Kromě záležitosti popsané v oddílu *Základ pro výrok s výhradou* jsme jako hlavní záležitosti auditu, o nichž je třeba informovat v naší zprávě, identifikovali níže popsané záležitosti.

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

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku⁸

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 2 ISA 700 (revidované znění).]

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 2 ISA 700 (revidované znění).]

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 2 ISA 700 (revidované znění).]

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

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

[Adresa auditora]

[Datum]

⁸ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

Příklad 4 – Odmítnutí výroku z důvodu nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o určitém prvku konsolidované účetní závěrky

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní konsolidované účetní závěrky nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; jde o audit skupiny tvořené účetní jednotkou a jejími dceřinými společnostmi (tj. ISA 600 je relevantní).
- Konsolidovaná účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za konsolidovanou účetní závěrku podle ISA 210.
- Auditor nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o jednom prvku konsolidované účetní závěrky. Konkrétně nebyl schopen získat důkazy o finančních informacích o investici do společného podniku, která představuje více než 90 % čistých aktiv společnosti. Možné důsledky plynoucí z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace se zdají být jak významné (materiální), tak s rozsáhlým dopadem na konsolidovanou účetní závěrku (tj. je nutné odmítnutí výroku).
- Audit se řídí etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Osoby odpovědné za dohled nad konsolidovanou účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Je vyžadováno stručnější vymezení odpovědnosti auditora.
- Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu konsolidované účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky⁹

Odmítnutí výroku

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

Výrok k přiložené konsolidované účetní závěrce skupiny nevyjadřujeme. V důsledku významnosti skutečnosti popsané v oddílu *Základ pro odmítnutí výroku* jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku ke konsolidované účetní závěrce.

Základ pro odmítnutí výroku

Investice skupiny do společného podniku XYZ je v konsolidovaném výkazu o finanční situaci vykázána v částce xxx, což představuje více než 90 % čistých aktiv skupiny k 31. 12. 20X1. Nebyl nám umožněn přístup k vedení a k auditorům společnosti XYZ ani k jejich dokumentaci auditu. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda byly nutné nějaké úpravy poměrného podílu skupiny na aktivech společnosti XYZ, jež skupina spoluovládá, jejího poměrného podílu na závazcích společnosti XYZ, za které je spoluzodpovědná, jejího poměrného podílu na výnosech a nákladech roku 20X1, případně úpravy základních prvků tvořících konsolidovaný přehled o změnách vlastního kapitálu a konsolidovaný přehled o peněžních tocích.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za konsolidovanou účetní závěrku¹⁰

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 2 ISA 700 (revidované znění).]

⁹ Nadpis „Zpráva o auditu konsolidované účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

¹⁰ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky

Naší povinností je provést audit konsolidované účetní závěrky skupiny v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a vydat zprávu auditora. Avšak z důvodů popsaných v oddílu *Základ pro odmítnutí výroku* jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bychom mohli výrok k této konsolidované účetní závěre vyjádřit.

V souladu s etickými požadavky platnými pro audit účetních závěrek v *[jurisdikce]* jsme na skupině nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 2 ISA 700 (revidované znění).]

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

[Adresa auditora]

[Datum]

Příklad 5 – Odmítnutí výroku z důvodu nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o několika prvcích účetní závěrky

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; nejde o audit skupiny (tj. ISA 600 není relevantní).
- Účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210.
- Auditor nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o několika prvcích účetní závěrky, a to o zásobách a pohledávkách účetní jednotky. Možné dopady plynoucí z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace považuje pro účetní závěrku za významné (materiální) a rozsáhlé.
- Audit se řídí etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Je vyžadováno stručnější vymezení odpovědnosti auditora.
- Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu účetní závěrky¹¹

Odmítnutí výroku

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

¹¹ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

Výrok k přiložené účetní závěrce společnosti nevyjadřujeme. V důsledku významnosti skutečnosti popsané v oddílu *Základ pro odmítnutí výroku* jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku k této účetní závěrce.

Základ pro odmítnutí výroku

Auditorem společnosti jsme byli jmenováni až po 31. 12. 20X1, a proto jsme se nezúčastnili fyzické inventury zásob na začátku ani na konci roku. O výši těchto zásob k 31. 12. 20X0 a 31. 12. 20X1 jsme nebyli schopni získat přiměřenou jistotu jiným způsobem. Tyto zásoby jsou ve výkazu o finanční situaci vykázány v hodnotě xxx, respektive xxx. Navíc zavedení nového počítačového systému pro správu pohledávek v září 20X1 vedlo k četným chybám na účtech pohledávek. K datu naší zprávy vedení společnosti stále odstraňovalo nedostatky systému a provádělo opravy chyb. Nebyli jsme schopni jiným způsobem potvrdit či ověřit zůstatek pohledávek vykázaných ve výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1 v hodnotě xxx. V důsledku těchto skutečností jsme nebyli schopni určit, zda by bylo nezbytné provést úpravy zaúčtovaných a nezaúčtovaných zásob, pohledávek a prvků tvořících výkaz o úplném výsledku, přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku¹²

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

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

Naší povinností je provést audit účetní závěrky společnosti v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a vydat zprávu auditora. Avšak z důvodů popsaných v oddílu *Základ pro odmítnutí výroku* jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bychom mohli výrok k této účetní závěrce vyjádřit.

V souladu s etickými požadavky platnými pro audit účetních závěrek v [jurisdikce] jsme na společnosti nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků.

¹² Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

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

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

[Adresa auditora]

[Datum]