

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 706
(REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)**

**ODSTAVCE ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA OBSAHUJÍCÍ
ZDŮRAZNĚNÍ SKUTEČNOSTI A JINÉ SKUTEČNOSTI**

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1–4
Datum účinnosti	5
Cíl	6
Definice	7
Požadavky	
Odstavce zprávy auditora obsahující zdůraznění skutečnosti.....	8–9
Odstavce zprávy auditora obsahující jiné skutečnosti	10–11
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	12
Aplikační a vysvětlující část	
Vztah mezi odstavci zprávy auditora obsahujícími zdůraznění skutečnosti a hlavními záležitostmi auditu.....	A1–A3
Situace, v nichž může být nezbytné použít odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti	A4–A6
Použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora.....	A7–A8
Odstavce zprávy auditora obsahující jiné skutečnosti	A9–A15
Umístění odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti nebo jiné skutečnosti ve zprávě auditora	A16–A17
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	A18
Příloha 1: Přehled standardů ISA, v nichž jsou uvedeny požadavky týkající se odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti	
Příloha 2: Přehled standardů ISA, v nichž jsou uvedeny požadavky týkající se odstavců obsahujících jiné skutečnosti	

ODSTAVCE ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA OBSAHUJÍCÍ ZDŮRAZNĚNÍ SKUTEČNOSTI A JINÉ SKUTEČNOSTI

Příloha 3: Příklad zprávy auditora zahrnující oddíl Hlavní záležitosti auditu, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavec obsahující jiné skutečnosti

Příloha 4: Příklad zprávy auditora obsahující výrok s výhradou z titulu nedodržení požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví a odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 706 (revidované znění) *Odstavce zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti* 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 další informace, které auditor uvádí ve své zprávě v případě, že považuje za nezbytné:
 - (a) upozornit uživatele na skutečnosti vykázané v účetních výkazech nebo vysvětlené a popsané v účetní závěrce, které jsou natolik důležité, že mají zásadní význam pro pochopení účetní závěrky;
 - (b) upozornit uživatele na skutečnosti, které nejsou vykázány v účetních výkazech ani vysvětleny a popsány v účetní závěrce, ale jsou relevantní pro pochopení auditu, odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora.
2. Identifikaci hlavních záležitostí auditu a informování o nich ve zprávě auditora upravuje ISA 701¹, který jednak definuje příslušné požadavky a jednak obsahuje související vysvětlující ustanovení. Jestliže auditor zařadí do své zprávy oddíl Hlavní záležitosti auditu, pak vztah mezi těmito záležitostmi a dalšími informacemi uváděnými ve zprávě auditora podle ISA 706 upravuje tento standard. (viz odstavce A1–A3)
3. Požadavky a související vysvětlující ustanovení týkající se informací uváděných ve zprávě auditora o nepřetržitém trvání účetní jednotky obsahuje ISA 570 (revidované znění)². Požadavky a související vysvětlující ustanovení týkající se ostatních informací upravuje ISA 720 (revidované znění)³.
4. V přílohách 1 a 2 je uveden seznam standardů ISA, v nichž jsou další požadavky na odstavce zprávy auditora obsahující zdůraznění skutečnosti, resp. jiné skutečnosti. Pokud jde o formu těchto odstavců, platí i v těchto případech požadavky tohoto standardu. (viz odstavec A4)

Datum účinnosti

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

¹ ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*

² ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržitě trvání podniku*

³ ISA 720 (revidované znění) *Povinnosti auditora týkající se ostatních informací*

Cíl

6. Cílem auditora je – v těch případech, kdy to považuje za nezbytné poté, co si utvořil názor na účetní závěrku – doplněním dalších srozumitelných informací upozornit její uživatele na:
- (a) skutečnost, která je sice náležitě vykázána v účetních výkazech nebo vysvětlena a popsána v účetní závěrce, ale je natolik důležitá, že má zásadní význam pro pochopení účetní závěrky;
 - (b) jakoukoliv další skutečnost, která je relevantní pro pochopení auditu, odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora.

Definice

7. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
- (a) odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti – odstavec ve zprávě auditora, který upozorňuje na skutečnost náležitě vykázanou v účetních výkazech nebo vysvětlenou a popsanou v účetní závěrce, která je dle úsudku auditora natolik důležitá, že je zásadní pro pochopení účetní závěrky jejím uživatelem.
 - (b) odstavec obsahující jiné skutečnosti – odstavec ve zprávě auditora, který upozorňuje na skutečnost, která není vykázána v účetních výkazech ani vysvětlena a popsána v účetní závěrce, avšak je dle úsudku auditora relevantní pro pochopení auditu, odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora.

Požadavky

Odstavce zprávy auditora obsahující zdůraznění skutečnosti

8. Jestliže auditor považuje za nezbytné upozornit uživatele na skutečnost vykázanou v účetních výkazech nebo vysvětlenou a popsanou v účetní závěrce, která je podle jeho úsudku natolik důležitá, že má zásadní význam pro pochopení účetní závěrky, je povinen uvést ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, a to za předpokladu, že:
- (viz odstavce A5–A6)
- (a) není v souvislosti s touto záležitostí povinen modifikovat výrok v souladu s ISA 705 (revidované znění)⁴;
 - (b) je-li relevantní ISA 701, neidentifikoval danou záležitost jako hlavní záležitost auditu, aby o ní takto informoval ve své zprávě. (viz odstavce A1–A3)
9. Jestliže auditor použije ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, je povinen:
- (a) uvést tento odstavec v samostatném oddílu zprávy auditora opatřeném náležitým nadpisem obsahujícím slovní spojení „zdůraznění skutečnosti“;

⁴ ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

- (b) v odstavci jasně odkázat na zdůrazňovanou skutečnost a specifikovat, kde v účetní závěrce je podrobně vysvětlena a popsána. Odkázat lze výhradně na informace, které jsou vykázány v účetních výkazech nebo vysvětleny a popsány v účetní závěrce;
- (c) uvést, že výrok auditora není v souvislosti se skutečností, která je zdůrazněna, modifikován. (viz odstavce A7–A8, A16–A17)

Odstavce zprávy auditora obsahující jiné skutečnosti

10. Pokud auditor považuje za nezbytné informovat o záležitosti, která není vykázána v účetních výkazech ani vysvětlena a popsána v účetní závěrce, která je však relevantní pro pochopení auditu, odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora, je povinen uvést ve své zprávě odstavec obsahující jiné skutečnosti, a to za předpokladu, že:
 - (a) to není zakázáno právními předpisy;
 - (b) je-li relevantní ISA 701, neidentifikoval danou záležitost jako hlavní záležitost auditu, aby o ní takto informoval ve své zprávě. (viz odstavce A9–A14)
11. Jestliže auditor použije ve své zprávě odstavec obsahující jiné skutečnosti, zařadí jej do samostatného oddílu zprávy auditora opatřeného nadpisem „Ostatní skutečnosti“ nebo jiným vhodným nadpisem. (viz odstavce A15–A17)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

12. Pokud auditor hodlá uvést ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, je povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky tento záměr a informovat je o navrhovaném znění tohoto odstavce. (viz odstavec A18)

Aplikační a vysvětlující část

Vztah mezi odstavci zprávy auditora obsahujícími zdůraznění skutečnosti a hlavními záležitostmi auditu (viz odstavce 2, 8(b))

- A1. V souladu s definicí v ISA 701 jsou hlavními záležitostmi auditu ty, které byly podle odborného úsudku auditora při auditu účetní závěrky za běžné období záležitostmi největšího významu. Auditor vybírá hlavní záležitosti auditu ze záležitostí, o nichž informoval osoby pověřené správou a řízením, mimo jiné z významných zjištění, jež vyplynula z auditu účetní závěrky za běžné období.⁵ Informace o hlavních záležitostech auditu pomáhají předpokládaným uživatelům účetní závěrky lépe pochopit ty záležitosti, které byly podle odborného úsudku auditora při auditu účetní závěrky za běžné období záležitostmi největšího významu. Mohou jim rovněž pomoci lépe poznat účetní jednotku a oblasti, v nichž její vedení uplatnilo při sestavování účetní závěrky významný úsudek. Je-li relevantní ISA 701, použití odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti není náhradou za popis jednotlivých hlavních záležitostí auditu.
- A2. Záležitosti, které auditor v souladu s ISA 701 identifikuje jako hlavní záležitosti auditu, mohou být podle jeho úsudku rovněž zásadní pro uživatele a jejich pochopení účetní závěrky. V těchto případech může v souvislosti s informováním o takovéto záležitosti jako o hlavní záležitosti auditu v souladu s ISA 701 považovat za vhodné zdůraznit její relativní důležitost, resp. na tuto důležitost upozornit. Může tak učinit tím, že dané záležitosti vyhradí význačnější místo v oddílu Hlavní záležitosti auditu (např. ji uvede jako první), nebo tím, že do jejího popisu doplní další informace, aby zdůraznil její důležitost pro pochopení účetní závěrky.
- A3. Může se vyskytnout i záležitost, kterou auditor neidentifikoval jako hlavní záležitosti auditu v souladu s ISA 701 (protože nevyžadovala jeho významnou pozornost), která je ale podle jeho úsudku zásadní pro uživatele a jejich pochopení účetní závěrky (např. událost, která nastala po datu účetní závěrky). Pokud auditor považuje za nutné upozornit uživatele na takovouto záležitost, uvede ji ve své zprávě v souladu s tímto standardem v odstavci obsahujícím zdůraznění skutečnosti.

⁵ ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*, odstavec 16

Situace, v nichž může být nezbytné použít odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti
(viz odstavec 4, 8)

A4. V příloze 1 je uveden seznam standardů ISA, které vyžadují, aby auditor v určitých situacích použil ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti. Jedná se o následující situace:

- rámec účetního výkaznictví stanovený právními předpisy by byl nepřijatelný, kdyby nebyl právními předpisy předepsán;
- je třeba upozornit uživatele, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely;
- auditor po datu své zprávy zjistil určité skutečnosti a vydává novou nebo upravenou zprávu (tj. události po datu účetní závěrky).⁶

A5. Příklady situací, kdy auditor může považovat za nezbytné zařadit do své zprávy odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti:

- nejistý výsledek výjimečného soudního sporu nebo regulačního opatření;
- významná událost, která nastala mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora;⁷
- aplikace (pokud je povolena) nového účetního standardu před datem jeho závazné účinnosti, která má významný (materiální) dopad na účetní závěrku;
- rozsáhlá katastrofa, která měla nebo stále má významný dopad na finanční situaci účetní jednotky.

A6. Nicméně časté používání odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti může snižovat účinnost informací sdělovaných auditorem.

Použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora (viz odstavec 9)

A7. Použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora nemá vliv na výrok auditora. Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nenahrazuje:

- (a) modifikovaný výrok v souladu s ISA 705 (revidované znění), pokud ho okolnosti zakázky vyžadují;
- (b) vysvětlující a popisné informace, které je vedení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví povinno uvést v účetní závěrce, resp. které jsou nezbytné pro dosažení věrného zobrazení;
- (c) informace, které je auditor povinen uvést ve své zprávě v souladu s ISA 570 (revidované znění)⁸ v případě, že existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

⁶ ISA 560 *Události po datu účetní závěrky*, odstavec 12(b) a 16

⁷ ISA 560, odstavec 6

⁸ ISA 570 (revidované znění), odstavce 22–23

A8. Další informace k umístění odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti v konkrétních situacích jsou uvedeny v odstavcích A16–A17.

Odstavce zprávy auditora obsahující jiné skutečnosti (viz odstavce 10–11)

Situace, v nichž může být nezbytné použít odstavec obsahující jiné skutečnosti

Jedná se o záležitost důležitou pro pochopení auditu

A9. V souladu s ISA 260 (revidované znění) je povinností auditora informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o plánovaném rozsahu a načasování auditu, mimo jiné o významných rizicích, která auditor zjistil.⁹ Záležitosti týkající se významných rizik sice auditor může identifikovat jako významné záležitosti auditu, ale u jiných záležitostí souvisejících s plánováním a rozsahem auditu (např. plánovaný rozsah auditu nebo uplatnění významnosti (materiality) v kontextu auditu) není vzhledem k definici hlavních záležitostí auditu v ISA 701 pravděpodobné, že by šlo o hlavní záležitosti auditu. Nicméně auditor může mít na základě právních předpisů povinnost informovat ve své zprávě o záležitostech týkajících se plánování nebo rozsahu auditu, případně může považovat za nezbytné tak učinit v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti.

A10. Jestliže auditor ve výjimečném případě nemůže odstoupit od zakázky, i když kvůli omezení rozsahu auditu ze strany vedení nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace a možný dopad této skutečnosti na účetní závěrku je rozsáhlý,¹⁰ může považovat za nezbytné zařadit do své zprávy odstavec obsahující jiné skutečnosti, aby v něm vysvětlil, proč nemůže od zakázky odstoupit.

Jedná se o záležitost důležitou pro pochopení odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora

A11. V některých případech právní předpisy nebo obvyklá praxe v určité jurisdikci vyžadují nebo dovolují, aby auditor ve své zprávě rozvedl záležitosti, které blíže vysvětlují jeho odpovědnost za audit účetní závěrky nebo zprávu auditora. Jestliže oddíl Odstavec obsahující jiné skutečnosti popisuje několik záležitostí, které jsou podle úsudku auditora důležité pro pochopení auditu, odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora, může být užitečné použít pro jednotlivé záležitosti různé podnadpisy.

A12. Odstavec obsahující jiné skutečnosti není určen pro ty případy, kdy má auditor jiné reportovací povinnosti nad rámec povinností stanovených standardy ISA (viz oddíl Jiné reportovací povinnosti v ISA 700 (revidované znění)¹¹), ani pro ty případy, kdy byl auditor pověřen provedením konkrétních dodatečných postupů a vydáním zprávy o těchto postupech nebo vyjádřením výroku ke konkrétním záležitostem.

Zpráva auditora k několika účetním závěrkám

⁹ ISA 260 (revidované znění), odstavec 15

¹⁰ Podrobněji k tomu viz odstavec 13(b)(ii) ISA 705 (revidované znění)

¹¹ ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*, odstavce 43–44

A13. Účetní jednotka může sestavit jednu účetní závěrku v souladu s všeobecným rámcem účetního výkaznictví (např. národními standardy) a jinou účetní závěrku v souladu s jiným všeobecným rámcem (např. mezinárodními standardy účetního výkaznictví) a pověřit auditora vydáním zprávy k oběma závěrkám. Pokud auditor došel k závěru, že oba rámce jsou v dané situaci přijatelné, může do své zprávy zařadit odstavec obsahující jiné skutečnosti, v němž uvede, že účetní jednotka sestavila ještě jednu účetní závěrku v souladu s jiným všeobecným rámcem účetního výkaznictví a že vydává zprávu i k této účetní závěrce.

Omezení distribuce nebo použití zprávy auditora

A14. Účetní závěrka pro zvláštní účely může být sestavena v souladu s všeobecným rámcem účetního výkaznictví, pokud podle předpokládaných uživatelů taková závěrka splňuje jejich potřeby na finanční informace. Protože zpráva auditora je v takovém případě určena konkrétním uživatelům, auditor může považovat za nezbytné zařadit odstavec obsahující jiné skutečnosti, v němž uvede, že zpráva auditora je určena výhradně předpokládaným uživatelům a nesmí být distribuována jiným osobám ani používána jinými osobami.

Použití odstavce obsahujícího jiné skutečnosti ve zprávě auditora

A15. Z vymezení odstavce obsahujícího jiné skutečnosti jednoznačně vyplývá, že jeho předmětem nejsou skutečnosti, které musí být vykázány v účetních výkazech nebo vysvětleny a popsány v účetní závěrce. V tomto odstavci se rovněž neuvádějí informace, které auditor nesmí poskytovat, protože mu to zakazují právní předpisy nebo profesní standardy, například etické standardy upravující důvěrnost informací. Tento odstavec také neobsahuje informace, které je povinno poskytovat vedení společnosti.

Umístění odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti nebo jiné skutečnosti ve zprávě auditora

(viz odstavce 9, 11)

A16. Umístění odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti nebo odstavce obsahujícího jiné skutečnosti závisí na povaze informací, o nichž auditor bude informovat, a na tom, jak posuzuje relativní významnost těchto informací pro předpokládané uživatele ve srovnání s ostatními prvky vyžadovanými ve zprávě auditora v souladu s ISA 700 (revidované znění).
Například:

Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti

- Jestliže se odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti týká příslušného rámce účetního výkaznictví, včetně situací, kdy auditor dojde k závěru, že rámec účetního výkaznictví stanovený právními předpisy by jinak byl nepřijatelný,¹² může považovat za nezbytné umístit tento odstavec bezprostředně za oddíl Základ pro výrok, aby výrok zasadil do

¹² Například podle ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek*, odstavec 19, a ISA 800 *Zvláštní aspekty – auditů účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely*, odstavec 14

vhodného kontextu.

- Pokud zpráva auditora obsahuje oddíl Hlavní záležitosti auditu, lze odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti umístit buď bezprostředně před, nebo bezprostředně za tento oddíl, v závislosti na tom, jak auditor posuzuje relativní významnost informací uvedených v tomto odstavci. Auditor může již v nadpise „Zdůraznění skutečnosti“, např. použitím nadpisu „Zdůraznění skutečnosti – události po datu účetní závěrky“, odlišit tento odstavec od záležitostí popisovaných v oddílu Hlavní záležitosti auditu.

Odstavce obsahující jiné skutečnosti

- Pokud zpráva auditora obsahuje oddíl Hlavní záležitosti auditu a auditor považuje za nezbytné uvést ve své zprávě rovněž odstavec obsahující jiné skutečnosti, může již v nadpise „Jiné skutečnosti“, např. použitím nadpisu „Jiné skutečnosti – rozsah auditu“ odlišit tento odstavec od záležitostí popisovaných v oddílu Hlavní záležitosti auditu.
- Jestliže odstavec obsahující jiné skutečnosti slouží k tomu, aby uživatele upozornil na záležitost související s jinými reportovacími povinnostmi, které auditor ve své zprávě plní, lze tento odstavec zařadit do oddílu Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy.
- Pokud je odstavec obsahující jiné skutečnosti důležitý obecně pro odpovědnost auditora nebo pro pochopení zprávy auditora ze strany uživatelů, lze ho umístit v samostatném oddílu, který následuje až za oddíly Zpráva o auditu účetní závěrky a Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy.

A17. Příloha 3 ilustruje vztah mezi oddílem Hlavní záležitosti auditu, odstavcem obsahujícím zdůraznění skutečnosti a odstavcem obsahujícím jiné skutečnosti v případech, kdy zpráva auditora obsahuje všechny tyto tři oddíly. Příklad zprávy auditora v příloze 4 ilustruje použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora k účetní závěrce nekotované účetní jednotky, která obsahuje výrok s výhradou a neobsahuje oddíl Hlavní záležitosti auditu.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením (viz odstavec 12)

A18. Komunikace podle odstavce 12 umožňuje osobám, které jsou pověřeny správou a řízením účetní jednotky, aby se dozvěděly o konkrétních záležitostech, na které auditor hodlá ve své zprávě upozornit, a poskytuje jim příležitost, aby v případě potřeby získaly od auditora podrobnější vysvětlení. Pokud se odstavec popisující určitou konkrétní jinou skutečnost ve zprávě auditora opakuje při každé zakázce, může auditor při následných zakázkách rozhodnout, že o této záležitosti již není nutné osoby pověřené správou a řízením informovat, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy.

Příloha 1

(viz odstavce 4, A4)

Přehled standardů ISA, v nichž jsou uvedeny požadavky týkající se odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti

Tato příloha specifikuje odstavce jiných standardů ISA, které vyžadují, aby auditor ve své zprávě v určitých situacích použil odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti. Seznam nenahrazuje požadavky a příslušnou aplikační a vysvětlující část těchto jiných standardů ISA.

- ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek* – odstavec 19(b)
- ISA 560 *Události po datu účetní závěrky* – odstavce 12(b) a 16
- ISA 800 *Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely* – odstavec 14

Příloha 2
(viz odstavec 4)

Přehled standardů ISA, v nichž jsou uvedeny požadavky týkající se odstavců obsahujících jiné skutečnosti

Tato příloha specifikuje odstavce jiných standardů ISA, které vyžadují, aby auditor ve své zprávě v určitých situacích použil odstavec obsahující jiné skutečnosti. Seznam nenahrazuje požadavky a příslušnou aplikační a vysvětlující část těchto jiných standardů ISA.

- ISA 560 *Události po datu účetní závěrky* – odstavce 12(b) a 16
- ISA 710 *Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka* – odstavce 13–14, 16–17 a 19
- ISA 720 *Povinnosti auditora týkající se ostatních informací* – odstavec 10(a)

Příloha 3

(viz odstavec A17)

Příklad zprávy auditora zahrnující oddíl Hlavní záležitosti auditu, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavec obsahující jiné skutečnosti

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.
- Auditor došel k závěru, že na základě získaných důkazních informací lze vydat nemodifikovaný výrok (tj. „bez výhrad“).
- Audit se řídí etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že neexistuje žádná významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou v souladu s ISA 570 (revidované znění) zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
- Mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora došlo ve výrobním závodě společnosti k požáru. Tato záležitost je vysvětlena a popsána v účetní závěrce jako událost po datu účetní závěrky. Podle úsudku auditora se jedná o zásadní záležitost z hlediska uživatelů a jejich pochopení účetní závěrky. Záležitost nicméně v běžném období nevyžadovala významnou pozornost auditora.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a nezjistil v nich žádné významné (materiální) nesprávnosti.
- Účetní závěrka obsahuje srovnávací informace za předchozí účetní období. Účetní závěrka za toto období byla ověřena předchozím auditorem. Právní předpisy auditorovi umožňují odkázat na zprávu předchozího auditora týkající se srovnávacích informací a auditor se rozhodl tak učinit.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.

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

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu účetní závěrky²

Výrok

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

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

Základ pro výrok

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

Zdůraznění skutečnosti³

Upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky popisující důsledky požáru, k němuž došlo ve výrobním závodě společnosti ABC. Náš výrok není v souvislosti s touto záležitostí modifikován.

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

² Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

³ Jak je uvedeno v odstavci A16, odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti lze umístit buď bezprostředně před, nebo bezprostředně za tento oddíl Hlavní záležitosti auditu, v závislosti na tom, jak auditor posuzuje relativní významnost informací uvedených v tomto odstavci.

ODSTAVCE ZPRÁVY NEZÁVISLÉHO AUDITORA OBSAHUJÍCÍ ZDŮRAZNĚNÍ SKUTEČNOSTI A JINÉ SKUTEČNOSTI

celku a v souvislosti s utvářením našeho názoru na tuto závěrku. Samostatný výrok k těmto záležitostem nevyjadřujeme.

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

Jiné skutečnosti

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

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

[*Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 720 (revidované znění) – viz příklad 1 v příloze 2 ISA 720 (revidované znění).*]

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní 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 zprávy auditora obsahující výrok s výhradou z titulu nedodržení požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví a odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti

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 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.
- V důsledku nedodržení požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví vydává auditor 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.
- Mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora došlo ve výrobním závodě společnosti k požáru. Tato záležitost je vysvětlena a popsána v účetní závěrce jako událost po datu účetní závěrky. Podle úsudku auditora se jedná o zásadní záležitost z hlediska uživatelů a jejich pochopení účetní závěrky. Záležitost nicméně v běžném období nevyžadovala významnou pozornost auditora.
- Auditor ve své zprávě není povinen informovat o hlavních záležitostech auditu v souladu s ISA 701 ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu účetní závěrky¹

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

Krátkodobé obchodovatelné cenné papíry společnosti jsou oceněny v rozvaze ve výši xxx. Vedení neocenilo tyto cenné papíry v tržní hodnotě, místo toho je ocenilo v pořizovací ceně, což představuje odchylku od mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Záznamy společnosti indikují, že kdyby vedení ocenilo tyto obchodovatelné cenné papíry v tržní hodnotě, společnost by vykazala nerealizovanou ztrátu ve výši xxx ve výkazu zisku a ztráty za dané období. Účetní hodnota těchto cenných papírů ve výkazu o finanční situaci by byla snížena o stejnou částku k 31. 12. 20X1, a daň z příjmů, čistý zisk a vlastní kapitál by byl snížen 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.

¹ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

² Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

Zdůraznění skutečnosti – důsledky požáru

Upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky popisující důsledky požáru, k němuž došlo ve výrobním závodě společnosti ABC. Náš výrok není v souvislosti s touto záležitostí modifikován.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku²

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

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

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

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

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

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

[Adresa auditora]

[Datum]

² Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce.