

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 580

PÍSEMNÁ PROHLÁŠENÍ

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2009 nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 2
Písemná prohlášení jako důkazní informace auditora.....	3 – 4
Datum účinnosti	5
Cíle	6
Definice	7 – 8
Požadavky	
Vedení, od kterého jsou písemná prohlášení požadována.....	9
Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení	10 – 12
Další písemná prohlášení	13
Datum a období pokryté/(á) písemnými prohlášeními.....	14
Podoba písemných prohlášení	15
Pochybnost o spolehlivosti písemných prohlášení a neposkytnutí požadovaných písemných prohlášení	16 – 20
Aplikační a vysvětlující část	
Písemná prohlášení jako důkazní informace auditora.....	A1
Vedení, od kterého jsou písemná prohlášení požadována.....	A2 – A6
Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení	A7 – A9
Další písemná prohlášení	A10 – A13
Oznámení částky hranice	A14
Datum a období pokryté/(á) písemnými prohlášeními.....	A15 – A18
Podoba písemných prohlášení	A19 – A21
Jednání s osobami pověřenými správou a řízením.....	A22
Pochybnost o spolehlivosti písemných prohlášení a neposkytnutí požadovaných písemných prohlášení k auditu	A23 – A27

Příloha 1: Seznam mezinárodních auditorských standardů obsahujících požadavky na písemná prohlášení

Příloha 2: Příklad písemného prohlášení

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 580 „Písemná prohlášení vedení k auditu“ 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 získat při provádění auditu účetní závěrky písemná prohlášení od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.
2. V příloze 1 jsou uvedeny ostatní standardy ISA obsahující specifické požadavky na písemná prohlášení. Specifické požadavky na písemná prohlášení uvedené v jiných standardech ISA neomezují aplikaci tohoto mezinárodního auditorského standardu.

Písemná prohlášení jako důkazní informace auditora

3. Důkazní informace jsou informace, které auditor použije, aby dospěl k závěrům, na základě kterých je založen výrok auditora.¹ Písemná prohlášení představují nezbytnou informaci, kterou auditor požaduje v souvislosti s auditem účetní závěrky účetní jednotky. Podobně jako odpovědi na dotazování jsou písemná prohlášení důkazní informací. (viz odstavec A1)
4. Přestože písemná prohlášení poskytují nezbytné důkazní informace, sama o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace pro jakoukoli záležitost, o které pojednávají. Navíc skutečnost, že vedení poskytlo spolehlivá písemná prohlášení, nemá vliv na povahu nebo rozsah ostatních důkazních informací, které auditor získá o plnění odpovědností vedením nebo o zvláštních tvrzeních.

Datum účinnosti

5. Tento mezinárodní auditorský standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

6. Cílem auditora je:
 - (a) získat písemná prohlášení od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením o tom, že jsou přesvědčeny, že splnily své povinnosti týkající se sestavení účetní závěrky a úplnosti informací poskytnutých auditorovi,
 - (b) podpořit jiné důkazní informace významné pro účetní závěrku nebo specifická tvrzení v účetní závěrce prostřednictvím písemných prohlášení, pokud je toto auditorem považováno za nezbytné nebo je tak požadováno ostatními standardy ISA, a
 - (c) vhodně zareagovat na písemná prohlášení poskytnutá vedením a případně osobami pověřenými správou a řízením, nebo vhodně zareagovat v situaci, kdy vedení a případně osoby pověřené správou a řízením písemná prohlášení vyžadovaná auditorem neposkytnou.

¹ ISA 500 „Důkazní informace“, odstavec 5(c)

Definice

7. Pro účely mezinárodních auditorských standardů má níže uvedený výraz následující význam:

pisemné prohlášení – písemné stanovisko vedení poskytnuté auditorovi jako potvrzení určitých skutečností nebo k podpoření jiných důkazních informací. Písemná prohlášení v tomto kontextu nezahrnují účetní závěrku, tvrzení v ní obsažená, nebo podpůrné knihy a záznamy.

8. Pro účely tohoto standardu ISA se pojmem „vedení“ rozumí „vedení a případně osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky“. Dále v případě rámce věrného zobrazení, vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která vede k *věrnému* zobrazení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, nebo za sestavení účetní závěrky, *kteřa poskytuje věrný a poctivý obraz* v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Požadavky

Vedení, od kterého jsou písemná prohlášení požadována

9. Auditor je povinen požadovat písemná prohlášení od vedení s příslušnou odpovědností za účetní uzávěrku a znalostmi předmětných skutečností. (viz odstavce A2 – A6)

Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení

Sestavení účetní závěrky

10. Auditor je povinen vyžadovat od vedení poskytnutí písemného prohlášení o tom, že byla splněna jeho povinnost sestavit účetní závěrku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, včetně toho, že účetní závěrka vede k věrnému zobrazení, pokud je to relevantní, jak je uvedeno v podmínkách auditní zakázky². (viz odstavce A7 – A9, A14, A22)

Poskytnuté informace a úplnost informací

11. Auditor je povinen si od vedení vyžádat písemné prohlášení o tom, že:
- (a) mu byly poskytnuty veškeré relevantní informace a přístup k informacím, jak bylo dohodnuto v podmínkách auditní zakázky³ a
 - (b) všechny transakce byly zaúčtovány a jsou zohledněny v účetní závěrce. (viz odstavce A7 – A9, A14, A22)

Popis odpovědností vedení v písemných prohlášeních

12. Odpovědnosti vedení musí být popsány v písemných prohlášeních, jak je požadováno dle odstavců 10 a 11 způsobem, jakým jsou tyto odpovědnosti uvedeny v podmínkách auditní zakázky.

² ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec 6(b)(i).

³ ISA 210, odstavec 6(b)(ii)

Další písemná prohlášení

13. Ostatní mezinárodní auditorské standardy stanovují auditorovi povinnost vyžádat si písemná prohlášení. Pokud auditor zhodnotí, že nad rámec těchto vyžádaných písemných prohlášení je nezbytné získat jedno či více písemných prohlášení, aby podpořil jiné důkazní informace významné pro účetní závěrku nebo pro jedno či více specifických tvrzení v účetní závěrce, auditor je povinen požadovat další taková písemná prohlášení. (viz odstavce A10 – A13, A14, A22)

Datum a období pokryté/(á) písemnými prohlášeními

14. Datum písemných prohlášení musí být co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, ne však pozdější. Písemná prohlášení musí být pro všechny účetní závěrky a období uvedené/(á) ve zprávě auditora. (viz odstavce A15 – A18)

Podoba písemných prohlášení

15. Písemná prohlášení musí mít podobu dopisu obsahujícího prohlášení vedení účetní jednotky adresovaného auditorovi. Pokud právní předpisy vyžadují od vedení, aby vyhotovilo veřejná písemná prohlášení o svých odpovědnostech, a auditor určí, že taková veřejná prohlášení poskytují některá nebo všechna prohlášení požadovaná dle odstavců 10 nebo 11, nemusí být předmětné oblasti veřejného prohlášení součástí dopisu obsahujícího prohlášení. (viz odstavce A19 – A21)

Pochybnost o spolehlivosti písemných prohlášení a neposkytnutí požadovaných písemných prohlášení

Pochybnost o spolehlivosti písemných prohlášení

16. Pokud má auditor pochybnosti o odborné způsobilosti, integritě, etických hodnotách a řádné péči vedení nebo o přístupu vedení k jejich uplatňování či vymáhání, je povinen zhodnotit dopady takových případů na spolehlivost prohlášení (ústní či písemná) a důkazní informace obecně. (viz odstavce A24 – A25)

17. Zejména v případech, kdy písemná prohlášení nejsou v souladu s jinými důkazními informacemi, je auditor povinen provést auditorské postupy, aby se pokusil rozpor vyřešit. Pokud zůstane rozpor nevyřešen, auditor je povinen znovu zvážit hodnocení odborné způsobilosti, integrity, etických hodnot nebo řádné péče vedení nebo přístupu vedení k jejich uplatňování či vymáhání a zhodnotit dopad na spolehlivost prohlášení (ústní či písemná) a na důkazní informace obecně. (viz odstavec A23)

18. Pokud auditor dojde k závěru, že písemná prohlášení nejsou spolehlivá, je povinen podniknout vhodné kroky včetně určení možného dopadu na výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705⁴, při zohlednění požadavku dle odstavce 20 tohoto standardu ISA.

Neposkytnutí požadovaných písemných prohlášení

19. Pokud vedení neposkytne jedno nebo více požadovaných písemných prohlášení, auditor je povinen provést následující:

(a) projednat záležitost s vedením,

⁴ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

- (b) znovu posoudit integritu vedení a vyhodnotit dopad, který toto může mít na spolehlivost prohlášení (ústní či písemná) a důkazní informace obecně, a
- (c) podniknout vhodné kroky včetně určení možného dopadu na výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705, při zohlednění požadavku dle odstavce 20 tohoto ISA.

Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení

20. Auditor je povinen odmítnout vydat výrok k účetní závěrce v souladu s ISA 705, pokud:
- (a) dojde k závěru, že existuje natolik velká pochybnost o integritě vedení, že na písemná prohlášení požadovaná dle odstavce 10 a 11 nelze spoléhat, nebo
 - (b) vedení neposkytne písemná prohlášení vyžadovaná dle odstavců 10 a 11. (viz odstavce A26 – A27)

Aplikační a vysvětlující část

Písemná prohlášení jako důkazní informace auditora (viz odstavec 3)

- A1. Písemná prohlášení jsou důležitým zdrojem důkazních informací. Pokud vedení pozmění nebo neposkytne požadovaná písemná prohlášení, upozorní to auditora na možnost, že může existovat jeden či více významných problémů. V mnoha případech může dále požadavek na prohlášení v písemné, a nikoli v ústní podobě, přimět vedení k přísnějšímu zhodnocení těchto skutečností, což vede ke zvýšení kvality takových prohlášení.

Vedení, od kterého jsou písemná prohlášení požadována (viz odstavec 9)

- A2. Písemná prohlášení jsou vyžadována od osob odpovědných za sestavení účetní závěrky. Tyto osoby se mohou lišit v závislosti na struktuře řízení dané účetní jednotky a příslušných právních předpisech; nicméně vedení (a nikoli osoby pověřené správou a řízením) je často danou odpovědnou stranou. Písemná prohlášení jsou proto vyžadována od generálního ředitele a finančního ředitele nebo, v těch účetních jednotkách, které takové názvy pozic nepoužívají, od jiných stejně postavených osob. V některých případech však existují další strany, které jsou rovněž odpovědné za sestavení účetní závěrky, jako například osoby pověřené správou a řízením.
- A3. Od vedení se očekává, že na základě své odpovědnosti za sestavení účetní závěrky a odpovědnosti za provozování hospodářské činnosti účetní jednotky má dostatečnou znalost o procesu sestavování účetní závěrky a o tvrzeních v ní obsažených, což tvoří základ písemných prohlášení.
- A4. V některých případech se však může vedení rozhodnout dotázat se jiných osob, které se podílejí na sestavení a zveřejnění účetní závěrky a v ní obsažených tvrzeních, včetně jednotlivců, kteří mají specifickou znalost o záležitostech, k nimž jsou písemná prohlášení vyžadována. Těmito jednotlivci mohou být:
- pojistný matematik odpovědný za účetní ocenění určené pojistněmatematickými výpočty,

- techničtí zaměstnanci, kteří mají odpovědnost a specifické znalosti pro vyčíslování závazků z oblasti životního prostředí,
 - interní právník, který poskytuje nezbytné informace k rezervám na právní nároky.
- A5. V některých případech může vedení do písemných prohlášení uvést výhradu v tom smyslu, že prohlášení jsou vyhotovena dle jeho nejlepších znalostí a vědomí. Pro auditora je rozumné uznat takovou formulaci, pokud se přesvědčí, že prohlášení jsou vyhotovena osobami s příslušnými odpovědnostmi a znalostmi oblastí zahrnutých v takových prohlášeních.
- A6. K podpoření požadavku, aby vedení poskytlo kvalifikovaná prohlášení, požádá auditor vedení, aby do písemných prohlášení zahrnulo potvrzení, že provedlo takové dotazování dalších osob, které považovalo za vhodné pro to, aby bylo schopné vydat požadovaná písemná prohlášení. Neočekává se, že by tato dotazování obvykle vyžadovala vnitřní formální proces nad rámec procesů, které jsou již v účetní jednotce zavedeny.

Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení (viz odstavce 10 – 11)

- A7. Důkazní informace získané v průběhu auditu o tom, že vedení splnilo povinnosti uvedené v odstavcích 10 a 11, nejsou dostatečné bez získání potvrzení od vedení, že je přesvědčeno o splnění takových povinností. Je tomu tak proto, že auditor není schopen pouze na základě jiných důkazních informací posoudit, zda vedení sestavilo a prezentovalo účetní závěrku a poskytlo auditorovi informace na základě odsouhlaseného uznání a pochopení svých odpovědností. Například auditor nemůže dojít k závěru, že vedení mu poskytlo veškeré relevantní informace dohodnuté v podmínkách auditní zakázky, aniž by se na to dotázal a obdržel potvrzení o tom, že byly tyto informace poskytnuty.
- A8. Písemná prohlášení vyžadovaná dle odstavců 10 a 11 jsou založena na odsouhlaseném uznání a pochopení povinností vedení dle podmínek auditní zakázky s tím, že je vyžadováno potvrzení o jejich splnění. Auditor zároveň může požádat vedení o opakované potvrzení jeho uznání a pochopení odpovědností formou písemných prohlášení. Toto je běžné v některých právních rádech, ale v každém případě to může být vhodné, zejména pokud:
- ti, kteří podepsali podmínky auditní zakázky v zastoupení účetní jednotky, již nadále nemají příslušné odpovědnosti,
 - podmínky auditní zakázky byly stanoveny v předchozím roce,
 - existuje náznak, že vedení nerozumí svým odpovědnostem, nebo
 - změny v okolnostech způsobí, že je vhodné tak učinit.

V souladu s požadavkem ISA 210⁵ takové opakované potvrzení o uznání a pochopení odpovědností ze strany vedení není podmíněno nejlepšími znalostmi a vědomím vedení (jak je uvedeno v odstavci A5 tohoto standardu ISA).

⁵ ISA 210, odstavec 6(b).

Zvláštní úprava pro účetní jednotky ve veřejném sektoru

A9. Pověření pro audity účetní závěrky účetních jednotek ve veřejném sektoru mohou být širší než pro ostatní účetní jednotky. V důsledku toho může předpoklad vztahující se k odpovědnostem vedení, na základě kterého je audit účetní závěrky účetní jednotky ve veřejném sektoru prováděn, dát vzniknout dodatečným písemným prohlášením. Ta mohou zahrnovat písemná prohlášení potvrzující, že transakce a případy byly provedeny v souladu s právními nebo jinými předpisy.

Další písemná prohlášení (viz odstavec 13)

Dodatečná písemná prohlášení k účetní závěrce

A10. Nad rámec písemného prohlášení požadovaného v odstavci 10 může auditor považovat za nezbytné vyžadovat další písemná prohlášení k účetní závěrce. Taková písemná prohlášení mohou doplňovat písemné prohlášení požadované v odstavci 10, i když v něm nemusí být obsažena. Taková prohlášení mohou zahrnovat prohlášení o následujícím:

- zda byla vhodně vybrána a použita účetní pravidla a
- zda skutečnosti, jako jsou níže uvedené, pokud je to vhodné podle daného rámce účetního výkaznictví, byly uznány, oceněny, vykázány nebo zveřejněny v souladu s tímto rámcem:
 - plány nebo záměry, které mohou ovlivnit účetní hodnotu nebo klasifikaci aktiv a závazků,
 - skutečné i podmíněné závazky,
 - právní nárok nebo kontrola nad aktivy, zástavní práva nebo věcná břemena na aktivech a aktiva poskytnutá jako zástava (záruka) a
 - aspekty právních předpisů a smluvních dohod, které mohou mít dopad na účetní závěrku, včetně nesouladu s takovými předpisy či dohodami.

Dodatečná písemná prohlášení k informacím poskytnutým auditorovi

A11. Nad rámec písemného prohlášení požadovaného v odstavci 11 může auditor považovat za nezbytné vyžadovat po vedení, aby poskytlo písemné prohlášení o tom, že oznámilo auditorovi všechny nedostatky ve vnitřní kontrole, kterých si je vědomo.

Písemná prohlášení ke specifickým tvrzením

A12. Při získávání důkazních informací o úsudcích a záměrech, nebo při jejich hodnocení, zváží auditor jednu či více následujících okolností:

- uskutečňování vyhlášených záměrů účetní jednotkou v minulosti,
- důvody účetní jednotky pro zvolení určitého postupu,
- schopnost účetní jednotky provést konkrétní postup,
- existence nebo nedostatek jakýchkoli jiných informací, které by mohly být získány v průběhu auditu, jež mohou být v rozporu s úsudkem nebo záměrem vedení.

A13. Auditor může navíc považovat za nezbytné vyžadovat od vedení poskytnutí písemných prohlášení o určitých tvrzeních v účetní závěrce; zejména k podpoření pochopení (znalostí), které auditor získal z jiných důkazních informací, jako jsou úsudek nebo záměr vedení ve vztahu k určitému tvrzení nebo jeho úplnosti. Například pokud je záměr vedení důležitý pro stanovení základu pro ocenění investic, není možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace bez písemného prohlášení od vedení o jeho záměrech. Přestože taková písemná prohlášení poskytují nezbytné důkazní informace, samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace pro dané tvrzení.

Oznámení částky hranice (viz odstavce 10 – 11, 13)

A14. ISA 450 požaduje, aby auditor shromažďoval nesprávnosti zjištěné během auditu kromě těch, které jsou jednoznačně bezvýznamné.⁶ Auditor určí hranici, nad kterou nemohou být nesprávnosti považovány za jednoznačně bezvýznamné. Stejně auditor zváží, zdali vedení nesdělí hranici pro účely vyžadovaných písemných prohlášení.

Datum a období pokryté/(á) písemnými prohlášeními (viz odstavec 14)

A15. Vzhledem k tomu, že písemná prohlášení jsou nezbytnou důkazní informací, nemůže být výrok auditora vyjádřen před datem písemných prohlášení a datum zprávy auditora nemůže být dřívější než datum písemných prohlášení. Navíc z důvodu, že se auditor zabývá událostmi, které nastaly do data zprávy auditora a které mohou vyžadovat úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce, je datum písemných prohlášení co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, ne však pozdější.

A16. V některých případech může být vhodné pro auditora získat písemné prohlášení o konkrétním tvrzení v účetní závěrce v průběhu auditu. Pokud se jedná o takový případ, může být nezbytné vyžádat si aktualizované písemné prohlášení.

A17. Písemná prohlášení pokrývají všechna období uvedená ve zprávě auditora, neboť je nutné, aby vedení opakovaně potvrdilo, že předchozí písemná prohlášení k minulým obdobím jsou stále vyhovující. Auditor a vedení se mohou dohodnout na podobě písemného prohlášení, které aktualizuje písemná prohlášení vztahující se k předchozím obdobím tak, že uvede, zda došlo k nějakým změnám oproti předchozím písemným prohlášením, a pokud ano, uvede, k jakým.

A18. Mohou nastat situace, kdy stávající osoby ve vedení nebyly ve vedení během všech období uvedených ve zprávě auditora. Tyto osoby mohou tvrdit, že nejsou v pozici, aby poskytly některá nebo všechna písemná prohlášení, protože nezastávaly pozici během daného období. Tato skutečnost však nesnižuje odpovědnosti takových osob za účetní závěrku jako celek. Proto také stále platí požadavek na auditora, aby vyžadoval od těchto osob písemná prohlášení, která pokrývají celé příslušné období.

Podoba písemných prohlášení (viz odstavec 15)

A19. Je požadováno, aby písemná prohlášení byla zahrnuta v dopisu adresovaném auditorovi. V některých právních rádech může být právními předpisy požadováno, aby vedení vyhotovilo veřejné písemné prohlášení o svých odpovědnostech. Přestože se jedná o prohlášení pro uživatele účetní závěrky nebo příslušné orgány, auditor může

⁶ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu,“ odstavec 5

zhodnotit, že se jedná o vhodnou podobu písemného prohlášení pro některá nebo všechna prohlášení požadovaná dle odstavce 10 nebo 11. Následně tak nemusí být předmětné oblasti veřejného prohlášení součástí dopisu obsahujícího prohlášení. Faktory, které ovlivňují takové rozhodnutí auditora, zahrnují:

- zda prohlášení zahrnuje potvrzení o splnění povinností uvedených v odstavcích 10 a 11,
- zda prohlášení bylo poskytnuto nebo schváleno těmi, od nichž auditor požaduje příslušné písemné prohlášení,
- zda je kopie prohlášení poskytnuta auditorovi co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, ne však později (viz odstavec 14).

A20. Formální prohlášení o souladu s právními předpisy nebo o schválení účetní závěrky nepředstavuje dostatečnou informaci pro auditora, aby se ujistil, že všechna nezbytná prohlášení byla vědomě provedena. Uvedení odpovědností vedení v právních předpisech není též náhradou pro požadovaná písemná prohlášení.

A21. Příloha 2 poskytuje názorný příklad písemného prohlášení.

Jednání s osobami pověřenými správou a řízením (viz odstavce 10 – 11,13)

A22. ISA 260 vyžaduje, aby auditor projednal s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky písemná prohlášení, která si vyžádal od vedení.⁷

Pochybnost o spolehlivosti písemných prohlášení a neposkytnutí požadovaných písemných prohlášení

Pochybnosti o spolehlivosti písemných prohlášení (viz odstavce 16 – 17)

A23. V případě identifikace nesouladu mezi jedním nebo více písemnými prohlášeními a důkazními informacemi získanými z jiného zdroje auditor zváží, zda vyhodnocení rizika je stále vhodné, a pokud ne, upraví jej a stanoví povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů k pokrytí vyhodnocených rizik.

A24. Obavy o odborné způsobilosti, integritě, etických hodnotách nebo řádné péči vedení, nebo o přístupu vedení k jejich uplatnění nebo vymáhání, mohou přimět auditora dojít k závěru, že riziko zkreslení v účetní závěrce způsobené vedením je takové, že audit nemůže být proveden. V takovém případě, umožňují-li takové odstoupení právní předpisy, auditor může zvážit odstoupení od zakázky, pokud osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky neprovedou vhodná nápravná opatření. Taková opatření však nemusí být dostatečná, aby umožnila auditorovi vydat nemodifikovaný výrok auditora.

A25. ISA 230 vyžaduje, aby auditor zdokumentoval významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při tvoření těchto závěrů⁸. Auditor mohl identifikovat významné záležitosti vztahující se k problémům týkajícím se odborné způsobilosti, integrity, etických hodnot nebo řádné péče vedení nebo k přístupu vedení k jejich uplatnění nebo

⁷ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 16(c)(ii).

⁸ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8(c) a 10.

vymáhání, ale došel k závěru, že písemná prohlášení jsou přesto spolehlivá. V takovém případě je tato významná záležitost zdokumentována v souladu s ISA 230.

Písemná prohlášení o odpovědnostech vedení (viz odstavec 20)

A26. Jak je uvedeno v odstavci A7, auditor nemůže posoudit, zda vedení splnilo povinnosti uvedené v odstavcích 10 a 11, pouze na základě jiných důkazních informací. Proto, jak je uvedeno v odstavci 20(a), pokud auditor dojde k závěru, že písemná prohlášení o těchto skutečnostech nejsou spolehlivá nebo pokud vedení neposkytne tato písemná prohlášení, není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Možné důsledky této neschopnosti se nevztahují pouze na specifické části, účty nebo položky účetní závěrky a mají tedy rozsáhlý vliv na účetní závěrku. ISA 705 v takových případech požaduje, aby auditor odmítl vydat výrok k účetní závěrce⁹.

A27. Skutečnost, že text písemného prohlášení o tom, že vedení splnilo svoje povinnosti týkající se sestavení účetní závěrky, požadovaný auditorem, byl vedením pozměněn, nezbytně neznamená, že vedení neposkytlo písemné prohlášení. Avšak důvod pro takové pozměnění může ovlivnit výrok ve zprávě auditora. Například:

- písemné prohlášení o plnění povinnosti vedení sestavit účetní závěrku může uvádět, že vedení je přesvědčeno o tom, že s výjimkou významného (materiálního) nesouladu se specifickým požadavkem příslušného rámce účetního výkaznictví je účetní závěrka sestavena v souladu s tímto rámcem. Požadavek v odstavci 20 se neuplatní, protože auditor došel k závěru, že vedení poskytlo spolehlivá písemná prohlášení. Avšak auditor má povinnost zvážit dopad tohoto nesouladu na výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705,
- písemné prohlášení o odpovědnosti vedení poskytnout auditorovi veškeré příslušné informace dohodnuté v podmínkách auditní zakázky může uvádět, že je vedení přesvědčeno o tom, že s výjimkou informací zničených při požáru poskytlo auditorovi příslušné informace. Požadavek v odstavci 20 se neuplatní, protože auditor došel k závěru, že vedení poskytlo spolehlivá písemná prohlášení. Avšak auditor má povinnost zvážit rozsáhlost vlivu informací zničených při požáru na účetní závěrku a následný dopad na výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705.

⁹ ISA 705, odstavec 9.

Seznam mezinárodních auditorských standardů obsahujících požadavky na písemná prohlášení

Tato příloha uvádí odstavce v ostatních standardech ISA, které požadují specifická písemná prohlášení. Tento seznam nenahrazuje zvážení požadavků, příslušné aplikace a ostatní vysvětlení v mezinárodních auditorských standardech.

- ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“ – odstavec 39
- ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“ – odstavec 16
- ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“ – odstavec 14
- ISA 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“ – odstavec 12
- **ISA 540 (revidované znění) „Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce“ – odstavec 37**
- ISA 550 „Spřízněné strany“ – odstavec 26
- ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“ – odstavec 9
- ISA 570 „Nepřetržité trvání podniku“ – odstavec 16(e)
- ISA 710 „Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka“ – odstavec 9
- ISA 720 (revidované znění) „Povinnosti auditora týkající se ostatních informací“ – odstavec 13(c)

Příklad písemného prohlášení

Následující příklad zahrnuje písemná prohlášení, která jsou vyžadována tímto a jinými standardy ISA účinnými pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo později. V tomto příkladu se předpokládá, že příslušným rámcem účetního výkaznictví jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví; požadavek ISA 570 (revidované znění)¹ k získání písemného prohlášení není relevantní; a neexistují výjimky k vyžadovaným písemným prohlášením. Pokud by existovaly, toto prohlášení by muselo být upraveno tak, aby takové výjimky zohledňovalo.

(hlavičkový papír účetní jednotky)

(Auditorovi)

(Datum)

Tento dopis obsahující prohlášení je poskytnut v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20XX² za účelem vyjádření výroku o tom, zda účetní závěrka, ve všech významných (materiálních) ohledech, vede k věrnému zobrazení (nebo *podává věrný a poctivý obraz*), v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Potvrzujeme (*dle našich nejlepších znalostí a vědomí, po příslušných dotazováních, která považujeme za nezbytná, abychom byli vhodně informováni*):

Účetní závěrka

- splnili jsme naše povinnosti uvedené v podmínkách auditní zakázky ze dne [vložit datum] týkající se sestavení účetní závěrky podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a zejména to, že účetní závěrka vede k věrnému zobrazení (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) v souladu s těmito standardy,
- ~~významné předpoklady použité při stanovování účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou, jsou přiměřené, (ISA 540)~~ **metody, údaje a významné předpoklady použité pro účetní odhady a pro související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou vhodné a zajišťují, že vykazání, ocenění a popsání v účetní závěrce je v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené, (ISA 540 (revidované znění))**
- vztahy a transakce se spřízněnými stranami byly vhodným způsobem zaúčtovány a zveřejněny v souladu s požadavky mezinárodních standardů účetního výkaznictví, (ISA 550)
- všechny události po datu účetní závěrky, u kterých mezinárodní standardy účetního výkaznictví vyžadují úpravu nebo zveřejnění, byly upraveny nebo zveřejněny, (ISA 560)
- dopad neopravených nesprávností není ani samostatně, ani v úhrnu významný (materiální) z pohledu účetní závěrky jako celku. Seznam neopravených nesprávností je přiložen k tomuto prohlášení, (ISA 450)

¹ ISA 570 (revidované znění) „Nepřetržitě trvání podniku“.

² Pokud auditor vydává zprávu za více než jedno období, upraví datum tak, aby se prohlášení vedlo k auditu vztahovalo ke všem obdobím zahrnutým ve zprávě auditora.

- [jakékoli ostatní skutečnosti, které auditor považuje za vhodné (viz odstavec A10 tohoto standardu ISA),]

Poskytnuté informace

- poskytl jsme Vám:³
 - přístup k veškerým informacím, o nichž jsme si vědomi, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako jsou účetní záznamy, doklady a ostatní materiály,
 - dodatečné informace, které jste od nás požadovali pro účely provedení auditu, a
 - neomezený přístup k osobám v rámci účetní jednotky, od kterých je podle Vás nezbytné získat důkazní informace.
- veškeré transakce byly zohledněny v účetních záznamech a zobrazeny v účetní závěrce,
- poskytl jsme Vám výsledky našeho vyhodnocení rizika, že účetní závěrka může obsahovat významnou (materiální) nesprávnost v důsledku podvodu, (ISA 240)
- poskytl jsme Vám veškeré informace ve vztahu k podvodu nebo podezření na podvod, které jsou nám známy a které mají dopad na účetní jednotku a týkají se:
 - vedení,
 - zaměstnanců, kteří mají významnou roli ve vnitřní kontrole, nebo
 - ostatních, pokud by podvod mohl mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku. (ISA 240)
- poskytl jsme Vám veškeré informace týkající se tvrzení o podvodu nebo podezření na podvod s dopadem na účetní závěrku účetní jednotky, oznámené zaměstnanci, bývalými zaměstnanci, analytiky, regulátory nebo ostatními, (ISA 240)
- sdělili jsme Vám veškeré známé případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jejichž dopady by měly být zváženy při sestavování účetní závěrky, (ISA 250)
- sdělili jsme Vám identitu spřízněných stran účetní jednotky a veškeré vztahy a transakce se spřízněnými stranami, kterých si jsme vědomi, (ISA 550)
- [jakékoli ostatní skutečnosti, které auditor považuje za nezbytné (viz odstavec A11 tohoto standardu ISA).]

Vedení

Vedení

³ Jestliže auditor vymezil ve smluvním dopisu v souladu s ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek* ostatní záležitosti týkající se odpovědnosti vedení, může zvážit, zda tyto záležitosti nezahrnout rovněž do písemného prohlášení vedení nebo osob pověřených správou a řízením.