

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 720 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)
POVINNOSTI AUDITORA TÝKAJÍCÍ SE OSTATNÍCH INFORMACÍ

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1–9
Datum účinnosti.....	10
Cíle	11
Definice	12
Požadavky	
Získání ostatních informací	13
Seznámení s ostatními informacemi a jejich posouzení	14–15
Reakce auditora na možný materiální nesoulad nebo na možnou materiální nesprávnost ostatních informací.....	16
Reakce auditora v případě, že ostatní informace jsou podle jeho závěru materiálně nesprávné 17–19	
Reakce auditora v případě, že účetní závěrka je materiálně nesprávná nebo je nutné doplnit znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí.....	20
Zpráva auditora	21–24
Dokumentace	25
Aplikační a vysvětlující část	
Definice.....	A1–A10
Získání ostatních informací	A11–A22
Seznámení s ostatními informacemi a jejich posouzení	A23–A38
Reakce auditora na možný materiální nesoulad nebo na možnou materiální nesprávnost ostatních informací.....	A39–A43
Reakce auditora v případě, že ostatní informace jsou podle jeho závěru materiálně nesprávné A44–A50	

Reakce auditora v případě, že účetní závěrka je materiálně nesprávná nebo je nutné doplnit znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí..... A51

Zpráva auditora A52–A59

Příloha 1: Příklady číselných a jiných údajů, které bývají součástí ostatních informací

Příloha 2: Příklady zpráv auditora včetně oddílu týkajícího se ostatních informací

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 720 (revidované znění) *Povinnosti auditora týkající se ostatních informací* je nutné chápat v kontextu ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora týkající se ostatních informací uvedených ve výroční zprávě účetní jednotky, a to jak finančních, tak nefinančních (s výjimkou účetní závěrky a zprávy auditora k ní). Výroční zpráva může mít podobu jednoho souhrnného dokumentu nebo se může jednat o několik samostatných dokumentů, které společně plní funkci výroční zprávy.
2. Tento standard je relevantní pro audit účetní závěrky prováděný nezávislým auditorem. Cíle auditora stanovené tímto standardem je proto nutné chápat v kontextu jeho obecných cílů definovaných v odstavci 11 ISA 200¹. Požadavky v tomto standardu jsou formulovány tak, aby auditorovi umožnily splnit cíle stanovené jednotlivými standardy ISA, a tím i jeho obecné cíle podle ISA 200. Na ostatní informace se nevztahuje výrok auditora k účetní závěrce a tento standard nevyžaduje od auditora, aby získával důkazní informace nad rámec těch, které potřebuje, aby si utvořil názor na účetní závěrku.
3. Auditor je podle tohoto standardu povinen seznámit se s ostatními informacemi a tyto informace posoudit. Pokud by totiž mezi těmito informacemi a účetní závěrkou nebo poznatky, které auditor získal během auditu, existoval materiální nesoulad, mohlo by to svědčit o tom, že buď účetní závěrka, nebo ostatní informace obsahují materiální nesprávnost. Obě tyto eventuality by ohrožovaly věrohodnost účetní závěrky i zprávy auditora k ní. Navíc by taková materiální nesprávnost mohla nežádoucím způsobem ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů, jimž je zpráva auditora určena.
4. Tento standard auditorovi rovněž pomáhá při dodržování příslušných etických požadavků², v souladu s nimiž je auditor povinen bránit tomu, aby jeho jméno bylo s jeho vědomím spojováno s informacemi, které podle jeho názoru obsahují materiálně nesprávná nebo zavádějící tvrzení, jsou zpracované nedbale, případně neobsahují nebo zastírají informace, které musí být uvedeny, a jsou v důsledku tohoto opomenutí nebo zastírání zavádějící.
5. Součástí ostatních informací bývají číselné a jiné údaje, které by měly být shodné s číselnými a jinými údaji uvedenými v účetní závěrce, případně číselné a jiné údaje sumarizující či naopak podrobněji specifikující údaje uvedené v účetní závěrce, a dále číselné a jiné údaje, o nichž auditor získal během auditu nějaké poznatky. Součástí ostatních informací mohou být i další údaje.

¹ ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*

² *Etický kodex pro auditory a účetní znalce*, vydaný Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA), odstavec 110.2

POVINNOSTI AUDITORA TÝKAJÍCÍ SE OSTATNÍCH INFORMACÍ

6. Auditor má ve vztahu k ostatním informacím stejné povinnosti (nad rámec svých povinností týkajících se zprávy auditora), bez ohledu na to, zda tyto informace získal před či po datu zprávy auditora.
7. Předmětem tohoto standardu nejsou:
 - (a) předběžně zveřejněné finanční informace;
 - (b) dokumentace k nabídce cenných papírů, mimo jiné prospekt emitenta.
8. Povinnosti auditora, tak jak jsou vymezeny tímto standardem, nepředstavují ověřovací zakázku, jejímž předmětem by byly ostatní informace, ani nezakládají povinnost auditora získat o těchto ostatních informacích ujištění.
9. Auditor může mít ve vztahu k ostatním informacím další povinnosti nad rámec tohoto standardu, které vyplývají z právních předpisů.

Datum účinnosti

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

Cíle

11. Cílem auditora poté, co se seznámil s ostatními informacemi, je:
 - (a) Posoudit, zda není mezi těmito ostatními informacemi a účetní závěrkou materiální nesoulad;
 - (b) Posoudit, zda není materiální nesoulad mezi těmito ostatními informacemi a poznatky, které získal během auditu;
 - (c) Vhodně reagovat v případě, že zjistí možnou existenci takového materiálního nesouladu či jiné skutečnosti svědčící o tom, že ostatní informace by mohly být materiálně nesprávné;
 - (d) Uvést ve zprávě auditora informace v souladu s tímto standardem.

Definice

12. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
 - (a) Výroční zpráva – jeden souhrnný dokument nebo několik samostatných dokumentů, které zpravidla jednou ročně v souladu s právními předpisy či zvyklostmi zpracovává vedení účetní jednotky nebo osoby pověřené její správou a řízením. Účelem těchto dokumentů je poskytnout vlastníkům (nebo jiným zainteresovaným stranám) informace o provozní činnosti účetní jednotky a o jejích hospodářských výsledcích a finanční situaci, tak jak jsou popsány v účetní závěrce. Výroční zpráva zahrnuje účetní závěrku a zprávu auditora k ní, resp. je k těmto dokumentům připojena, a

zpravidla obsahuje informace o předchozím vývoji účetní jednotky, jejím výhledu a souvisejících rizicích a nejistotách, dále vyjádření jejího řídicího orgánu a zprávy týkající se záležitostí správy a řízení. (viz odstavce A1–A5)

- (b) Nesprávnost ostatních informací – ostatní informace jsou nesprávné, jestliže jsou chybné nebo jinak zavádějící (mimo jiné proto, že neobsahují nebo zastírají informace nutné pro náležité pochopení záležitostí, jež jsou v nich vysvětleny a popsány). (viz odstavce A6–A7)
- (c) Ostatní informace – finanční nebo nefinanční informace (kromě účetní závěrky a zprávy auditora k ní) uvedené ve výroční zprávě účetní jednotky. (viz odstavce A8–A10)

Požadavky

Získání ostatních informací

13. Auditor je povinen: (viz odstavce A11–A22)
- (a) Na základě diskusí s vedením účetní jednotky zjistit, z jakých dokumentů se výroční zpráva skládá a jakým způsobem a kdy budou tyto dokumenty vydány;
 - (b) Zajistit, aby mu vedení bez zbytečného odkladu a pokud možno ještě před datem zprávy auditora poskytlo finální verze dokumentů tvořících výroční zprávu;
 - (c) Jestliže některé (případně všechny) dokumenty tvořící podle bodu (a) výše výroční zprávu budou k dispozici až po datu zprávy auditora, vyžádat si od vedení písemné prohlášení potvrzující, že finální verze dokumentů budou auditorovi poskytnuty, jakmile budou k dispozici, a to ještě před jejich vydáním, tak aby mohl dokončit postupy vyžadované tímto standardem. (viz odstavec A22)

Seznámení s ostatními informacemi a jejich posouzení

14. Auditor je povinen seznámit se s ostatními informacemi a na základě toho: (viz odstavce A23–A24)
- (a) Posoudit, zda není mezi těmito ostatními informacemi a účetní závěrkou materiální nesoulad. Pro tyto účely je auditor povinen porovnat vybrané číselné a jiné údaje obsažené v ostatních informacích (které by měly být shodné s číselnými a jinými údaji v účetní závěrce, resp. které sumarizují či naopak podrobněji specifikují údaje uvedené v účetní závěrce) s příslušnými číselnými a jinými údaji uvedenými v účetní závěrce; (viz odstavce A25–A29)
 - (b) Posoudit, zda není materiální nesoulad mezi těmito ostatními informacemi a poznatky, které získal během auditu, a to na základě shromážděných důkazních informací a závěrů, k nimž v průběhu auditu dospěl; (viz odstavce A30–A36)

15. Při seznamování s ostatními informacemi v souladu s odstavcem 14 je auditor povinen všimnout si známek svědčících o tom, že by ostatní informace netýkající se účetní závěrky ani jeho poznatků získaných během auditu mohly být materiálně nesprávné. (viz odstavce A24, A37–A38)

Reakce auditora na možný materiální nesoulad nebo na možnou materiální nesprávnost ostatních informací

16. Jestliže auditor zjistí, že by mezi ostatními informacemi a účetní závěrkou mohl existovat materiální nesoulad (nebo zjistí jiné skutečnosti svědčící o tom, že by ostatní informace mohly být materiálně nesprávné), je povinen projednat tuto záležitost s vedením účetní jednotky a v případě potřeby provést další auditorské postupy, aby mohl posoudit, zda: (viz odstavce A39–A43)
- (a) Ostatní informace jsou materiálně nesprávné;
 - (b) Účetní závěrka je materiálně nesprávná;
 - (c) Je třeba, aby si doplnil znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí.

Reakce auditora v případě, že ostatní informace jsou podle jeho závěru materiálně nesprávné

17. Jestliže auditor dojde k závěru, že ostatní informace jsou materiálně nesprávné, je povinen vyzvat vedení účetní jednotky, aby tyto informace opravilo. V případě, že:
- (a) Vedení s opravami souhlasí, je auditor povinen přesvědčit se, že opravy byly provedeny;
 - (b) Vedení odmítne opravy provést, je auditor povinen uvědomit o této záležitosti osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a vyzvat je, aby zajistily provedení opravy.
18. Týká-li se závěr auditora, že ostatní informace jsou materiálně nesprávné, informací, které auditor získal ještě před datem své zprávy, a oprava není provedena ani poté, co o této záležitosti uvědomil osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, je povinen podniknout příslušné kroky, a to: (viz odstavce A44)
- (a) Posoudit důsledky, které tato skutečnost bude mít na zprávu auditora, a informovat osoby pověřené správou a řízením o tom, jak hodlá na materiální nesprávnost reagovat ve své zprávě (viz odstavec 22(e)(ii)); (viz odstavec A45)
 - (b) Odstoupit od zakázky, pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují. (viz odstavce A46–A47)
19. Týká-li se závěr auditora, že ostatní informace jsou materiálně nesprávné, informací, které auditor získal až po datu své zprávy, je povinen:

- (a) V případě, že účetní jednotka nesprávnost opraví, provést další auditorské postupy, které budou za daných okolností nezbytné; (viz odstavec A48)
- (b) V případě, že účetní jednotka nesprávnost neopraví ani poté, co o této skutečnosti informoval osoby pověřené její správou a řízením, přijmout příslušná opatření s ohledem na práva a povinnosti auditora dané právními předpisy, tak aby na neopravenou materiální nesprávnost byli náležitě upozorněni uživatelé, jimž je zpráva auditora určena. (viz odstavce A49–A50)

Reakce auditora v případě, že účetní závěrka je materiálně nesprávná nebo je nutné doplnit znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí

20. Jestliže auditor na základě postupů provedených podle odstavců 14–15 dojde k závěru, že účetní závěrka je materiálně nesprávná nebo že je nutné, aby si doplnil znalosti, které má o dané účetní jednotce a jejím prostředí, je povinen postupovat v souladu s příslušnými ustanoveními standardů ISA. (viz odstavec A51)

Zpráva auditora

21. V následujících případech musí zpráva auditora obsahovat samostatný oddíl nadepsaný „Ostatní informace“ či jiným vhodným způsobem:
- (a) V případě auditu účetní závěrky kotované společnosti, jestliže auditor získal ostatní informace k datu své zprávy nebo předpokládá, že je získá);
 - (b) V případě auditu účetní závěrky společnosti, která není kotována na veřejném trhu, jestliže auditor k datu své zprávy získal veškeré ostatní informace nebo jejich část. (viz odstavec A52)
22. Jestliže zpráva auditora musí podle odstavce 21 obsahovat samostatný oddíl týkající se ostatních informací, musí být v tomto oddílu uvedeny následující skutečnosti: (viz odstavec A53)
- (a) Prohlášení o tom, že za ostatní informace zodpovídá vedení účetní jednotky;
 - (b) Vymezení:
 - (i) Ostatních informací, které auditor získal před datem zprávy auditora, jsou-li takové informace;
 - (ii) V případě auditu účetní závěrky kotované společnosti, vymezení ostatních informací, u nichž auditor předpokládá, že je získá po datu své zprávy, jsou-li takové informace;
 - (c) Prohlášení o tom, že na ostatní informace se nevztahuje výrok auditora k účetní závěrce, a že auditor k nim tudíž nevyjadřuje (nebo nebude vyjadřovat) výrok ani jiný závěr poskytující ujištění;

- (d) Vymezení povinností auditora podle požadavků tohoto standardu, tj. povinností týkajících se seznámení s ostatními informacemi, jejich posouzení a vyjádření k nim ve zprávě auditora;
 - (e) Jestliže auditor získal ostatní informace před datem své zprávy, jedno z následujících prohlášení:
 - (i) Prohlášení, že auditor nezjistil žádné skutečnosti, které by bylo třeba ve zprávě uvést;
 - (ii) Prohlášení popisující neopravenou materiální nesprávnost v ostatních informacích, jestliže auditor došel k závěru, že ostatní informace obsahují neopravenou materiální nesprávnost.
23. Jestliže auditor vyjádří ve své zprávě v souladu s ISA 705 (revidované znění)³ výrok s výhradou nebo záporný výrok, je povinen posoudit dopady skutečnosti, kvůli níž byl výrok modifikován, na prohlášení podle odstavce 22(e) výše. (viz odstavce A54–A58)

Zpráva auditora předepsaná právními předpisy

24. Pokud právní předpisy platné v dané jurisdikci vyžadují, aby vyjádření auditora k ostatním informacím v jeho zprávě mělo určitý formát nebo znění, je auditor oprávněn ve zprávě deklarovat soulad se standardy ISA pouze v případě, že zpráva obsahuje minimálně následující: (viz odstavec A59)
- (a) Vymezení ostatních informací, které auditor získal před datem své zprávy;
 - (b) Vymezení povinností auditora týkajících se ostatních informací;
 - (c) Výslovné vyjádření ohledně výsledků práce auditora provedené pro daný účel.

Dokumentace

25. V souladu s požadavky ISA 230⁴ relevantními pro tento standard je auditor povinen do dokumentace auditu zahrnout:
- (a) Dokumentaci k auditorským postupům, které provedl podle tohoto standardu;
 - (b) Finální znění ostatních informací, které byly předmětem jeho prací provedených podle tohoto standardu.

Aplikační a vysvětlující část

³ ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

⁴ ISA 230 *Dokumentace auditu*, odstavce 8–11

Definice

Výroční zpráva (viz odstavec 12(a))

- A1. V některých jurisdikcích může být obsah výroční zprávy a její název stanoven právními předpisy nebo zvyklostmi. V různých jurisdikcích může být jak její obsah, tak její název různý.
- A2. Výroční zpráva se obvykle sestavuje jednou ročně. Pokud je však účetní závěrka sestavena za období kratší, resp. delší než jeden rok, může rovněž výroční zpráva pokrývat příslušné kratší či delší období.
- A3. Výroční zpráva má v některých případech podobu jednoho dokumentu, opatřeného názvem „výroční zpráva“, případně jiným názvem. V jiných případech je účetní jednotka v souladu s právními předpisy nebo zvyklostmi povinna poskytnout vlastníkům (nebo jiným zainteresovaným stranám) informace o své provozní činnosti a o svých hospodářských výsledcích a finanční situaci, tak jak jsou popsány v účetní závěrce (tj. výroční zprávu), a to buď formou jednoho souhrnného dokumentu, nebo dvou či více samostatných dokumentů, které společně slouží stejnému účelu. Součástí výroční zprávy může být v závislosti na právních předpisech nebo zvyklostech platných v dané jurisdikci jeden či více následujících dokumentů:
- zpráva nebo komentář vedení, zpráva o hospodaření, o finanční situaci nebo obdobná zpráva sestavená osobami pověřenými správou a řízením (například zpráva představenstva);
 - úvodní slovo předsedy představenstva;
 - prohlášení osob pověřených správou a řízením;
 - zpráva o vnitřní kontrole a řízení rizik.
- A4. Výroční zpráva může být uživatelům zpřístupněna v tištěné či elektronické podobě, mimo jiné prostřednictvím webových stránek účetní jednotky. Dokument (či několik dokumentů) může splňovat definici výroční zprávy bez ohledu na formu, v níž je uživatelům zpřístupněn.
- A5. Výroční zpráva se svým charakterem, účelem a obsahem liší od jiných zpráv (včetně zpráv, které je účetní jednotka povinna zveřejnit), například od zprávy, která plní informační potřeby konkrétní skupiny uživatelů nebo konkrétní cíle v oblasti výkaznictví pro regulační účely. Mezi samostatně vydávané zprávy, které (v závislosti na právních předpisech nebo zvyklostech) obvykle nejsou součástí souboru dokumentů tvořících výroční zprávu, a které tudíž nepředstavují ostatní informace spadající do působnosti tohoto standardu, patří např.:
- samostatné zprávy vydávané pro účely určitého odvětví nebo pro regulační účely, jako jsou například zprávy sestavované v bankovníctví, pojišťovnictví či v odvětví penzijních fondů (např. zpráva o kapitálové přiměřenosti);

- zprávy o sociální odpovědnosti podniků;
- zprávy o udržitelnosti;
- zprávy o diverzitě a rovných příležitostech;
- zprávy o odpovědnosti za výrobky;
- zprávy o pracovněprávních aspektech a pracovních podmínkách;
- zprávy o lidských právech.

Nesprávnost ostatních informací
(viz odstavec 12(b))

- A6. Ostatní informace mohou u záležitosti, která je v nich vysvětlena a popsána, opomíjet nebo zastírat nějaký fakt, který je nezbytný pro správné pochopení takové záležitosti. Pokud je například v ostatních informacích uvedeno, že prezentují klíčové ukazatele výkonnosti používané vedením, pak vynechání jednoho takového ukazatele, ačkoliv jej vedení ve skutečnosti používá, by mohlo svědčit o tom, že ostatní informace jsou zavádějící.
- A7. Je-li v příslušném rámci upravujícím ostatní informace vymezen rovněž koncept materiality, může auditor o tento referenční rámec opřít své úsudky týkající se materiality pro účely tohoto standardu. Obvykle však žádný rámec, který by upravoval koncept materiality pro účely ostatních informací, není k dispozici. V takovém případě auditor použije jako referenční rámec při posuzování toho, zda je nesprávnost ostatních informací materiální, následující charakteristiku:
- Materialita se posuzuje s ohledem na běžné informační potřeby uživatelů jakožto skupiny. Vychází se z předpokladu, že uživatelé ostatních informací jsou totožní s uživateli účetní závěrky, protože u nich lze očekávat, že se seznámí i s ostatními informacemi, jež jim poskytnou k účetní závěrce širší kontext;
 - Úsudky týkající se materiality zohledňují konkrétní okolnosti dané nesprávnosti, mimo jiné to, zda by daná nesprávnost, pokud by zůstala neopravena, měla na uživatele nějaký dopad. Ne každá nesprávnost ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů;
 - Úsudky týkající se materiality zahrnují jak kvalitativní, tak kvantitativní aspekty, tj. posuzuje se jak charakter, tak velikost položek popisovaných v ostatních informacích uvedených ve výroční zprávě účetní jednotky.

Ostatní informace (viz odstavec 12(c))

- A8. V příloze 1 jsou uvedeny příklady číselných a jiných údajů, které bývají součástí ostatních informací.

- A9. V některých případech příslušný rámec účetního výkaznictví definuje konkrétní vysvětlující a popisné informace, které je účetní jednotka povinna zveřejnit, ale současně povoluje jejich zveřejnění mimo účetní závěrku⁵. Nicméně protože se jedná o vysvětlující a popisné informace stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví, jsou součástí účetní závěrky, nikoli ostatních informací podle tohoto standardu.
- A10. Údaje (tagy) jazyka XBRL (eXtensible Business Reporting Language) nejsou ostatními informacemi podle definice v tomto standardu.

Získání ostatních informací (viz odstavec 13)

- A11. Skutečnost, že určitý dokument je výroční zprávou, resp. její součástí, je mnohdy jasná, protože je to dáno právními předpisy či zvyklostmi. Vedení nebo osoby pověřené správou a řízením často běžně vydávají soubor dokumentů, které dohromady tvoří výroční zprávu, nebo se k vydávání takových dokumentů zavázaly. Někdy ale nemusí být zřejmé, které dokumenty do výroční zprávy patří. Při posuzování toho, zda určitý dokument je výroční zprávou, resp. její součástí, auditor zohledňuje dobu vydání dokumentu a jeho účel (a rovněž to, komu je dokument určen).
- A12. Pokud právní předpisy vyžadují překlad výroční zprávy do jiného jazyka (např. proto, že v dané jurisdikci platí několik úředních jazyků) nebo jestliže účetní jednotka sestavuje několik „výročních zpráv“ podle různých právních předpisů (např. protože je kotována na veřejném trhu v několika jurisdikcích), je obvykle třeba, aby auditor posoudil, zda ostatní informace zahrnují pouze jednu, nebo několik těchto „výročních zpráv“. Podrobnější vodítko v tomto ohledu mohou auditorovi poskytnout místní právní předpisy.
- A13. Za sestavení výroční zprávy zodpovídá vedení účetní jednotky nebo osoby pověřené její správou a řízením. V této souvislosti může auditor sdělit vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením následující:
- Že očekává, že mu bude finální znění výroční zprávy (případně souboru dokumentů, které dohromady tvoří výroční zprávu) poskytnuto bez zbytečného odkladu ještě před datem zprávy auditora, aby do tohoto data mohl provést veškeré postupy vyžadované tímto standardem, resp. pokud to nebude možné, aby je provedl co nejdříve, v každém případě ještě před tím, než účetní jednotka tyto informace zveřejní;
 - Možné důsledky v případě, že auditor získá ostatní informace až po datu své zprávy

⁵ Například v souladu s mezinárodním standardem účetního výkaznictví IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* lze některé vysvětlující a popisné informace vyžadované standardy IFRS buď uvést v účetní závěrce, nebo je lze začlenit do jiného dokumentu, například do komentáře vedení nebo do zprávy o rizicích, a v účetní závěrce na ně pouze odkázat, a to za předpokladu, že tento jiný dokument mají uživatelé účetní závěrky k dispozici za stejných podmínek a současně s účetní závěrkou.

A14. Sdělit vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením skutečnosti podle odstavce A13 je vhodné především v následujících případech:

- Jedná se o první auditní zakázku;
- Ve vedení nebo u osob pověřených správou a řízením došlo ke změnám;
- Auditor očekává, že ostatní informace získá až po datu své zprávy.

A15. Jestliže ostatní informace jsou před vydáním schvalovány osobami pověřenými správou a řízením, za finální znění se považuje verze, která byla těmito osobami schválena k vydání.

A16. V některých případech je výroční zprávou jeden dokument, který účetní jednotka v souladu s právními předpisy nebo svou obvyklou praxí zveřejňuje krátce po skončení účetního období, takže ho auditor má k dispozici ještě před datem své zprávy. Jindy má účetní jednotka možnost vydat takový dokument až později, resp. v termínu, který si sama zvolí. Vyskytnout se mohou i případy, kdy je výroční zpráva souborem dokumentů, přičemž pro termín zveřejnění každého z těchto dokumentů platí jiné požadavky, resp. jiná obvyklá praxe.

A17. Může se také stát, že účetní jednotka bude mít k datu zprávy auditora v plánu, že zpracuje dokument, který bude součástí její výroční zprávy (například nějakou nepovinnou zprávu), ale vedení nebude schopné potvrdit auditorovi účel takové zprávy ani termín jejího vydání. Pokud auditor nebude schopen zjistit účel dokumentu ani termín jeho vydání, dokument se nepovažuje za ostatní informace podle tohoto standardu.

A18. Jsou-li ostatní informace auditorovi poskytnuty bez zbytečného odkladu před datem jeho zprávy, je možné veškeré potřebné úpravy v účetní závěrce, ve zprávě auditora a v ostatních informacích provést před jejich vydáním. Dohoda s vedením účetní jednotky o tom, že auditorovi budou ostatní informace poskytnuty bez zbytečného odkladu a pokud možno před datem jeho zprávy, může být zakotvena i ve smluvním dopise⁶.

A19. Jsou-li ostatní informace zpřístupněny uživatelům pouze prostřednictvím webových stránek účetní jednotky, auditor pro účely svých postupů prováděných podle tohoto standardu použije znění, které obdrží od účetní jednotky, nikoli verzi z webových stránek. Auditor není v souladu s tímto standardem povinen žádné ostatní informace sám vyhledávat, tj. ani na webových stránkách účetní jednotky, a není povinen provádět žádné auditorské postupy ověřující, zda jsou ostatní informace na webových stránkách účetní jednotky náležitě prezentovány, resp. zda byly náležitě převedeny do elektronické podoby či zda byly v elektronické podobě náležitě prezentovány.

A20. Fakt, že auditor některé či žádné ostatní informace nezískal, není překážkou datování ani

⁶ ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek*, odstavec A23

vydání zprávy auditora.

A21. Jestliže auditor získá ostatní informace až po datu své zprávy, není povinen aktualizovat postupy, které provedl podle odstavců 6 a 7 ISA 560⁷.

A22. Problematiku písemných prohlášení upravuje ISA 580⁸, který jednak definuje požadavky na písemná prohlášení a jednak obsahuje související vysvětlující ustanovení. Smyslem písemného prohlášení, které je auditor podle odstavce 13(c) povinen vyžádat si k ostatním informacím, jež bude mít k dispozici až po datu své zprávy, je napomoci auditorovi při zajišťování podmínek, které mu umožní provést veškeré postupy, jež je v souladu s tímto standardem povinen na ostatních informacích provést. Kromě toho může auditor považovat za užitečné vyžádat si další písemná prohlášení, např. o tom, že:

- Vedení auditora informovalo o všech dokumentech, které hodlá vydat a v nichž by mohly být obsaženy ostatní informace;
- Účetní závěrka a všechny ostatní informace, které auditor získal před datem své zprávy, jsou vzájemně v souladu a ostatní informace neobsahují žádnou materiální nesprávnost;
- Pokud jde o ostatní informace, které auditor nezískal před datem své zprávy, že vedení hodlá tyto ostatní informace sestavit a vydat a kdy se očekává jejich vydání.

Seznámení s ostatními informacemi a jejich posouzení (viz odstavce 14–15)

A23. V souladu s ISA 200⁹ je auditor povinen plánovat a provádět audit s profesním skepticismem. V případě seznamování s ostatními informacemi a jejich posuzování to například znamená mít na paměti, že by vedení účetní jednotky mohlo být příliš optimistické, pokud jde o budoucí úspěch jeho plánů, a pozorně si všímat informací, které by nemusely být v souladu:

- (a) s účetní závěrkou;
- (b) s poznatky, které auditor získal během auditu.

A24. Podle ISA 220¹⁰ je partner odpovědný za zakázku povinen převzít odpovědnost za to, že auditní zakázka je řízena a realizována a dohled nad ní je vykonáván v souladu s profesními standardy a příslušnými požadavky právních předpisů. Při nominování vhodných členů do týmu provádějícího zakázku tak, aby tento tým byl schopen splnit požadavky definované v odstavcích 14–15, lze v kontextu tohoto standardu zvážit mimo jiné následující faktory:

⁷ ISA 560 *Události po datu účetní závěrky*

⁸ ISA 580 *Písemná prohlášení*

⁹ ISA 200, odstavec 15

¹⁰ ISA 220 *Řízení kvality auditu účetní závěrky*, odstavec 15(a)

POVINNOSTI AUDITORA TÝKAJÍCÍ SE OSTATNÍCH INFORMACÍ

- Jaké zkušenosti mají jednotliví členové týmu provádějícího zakázku;
- Zda členové týmu provádějícího zakázku, kteří mají být pověřeni těmito úkoly, získali během auditu relevantní poznatky a budou schopni odhalit případný nesoulad mezi ostatními informacemi a svými poznatky;
- Do jaké míry je nutné při plnění požadavků odstavců 14–15 uplatňovat úsudek. Například postupy, při nichž se posuzuje soulad číselných údajů uvedených v ostatních informacích s číselnými údaji v účetní závěrce, které mají být totožné, mohou provádět i méně zkušení členové týmu;
- Zda je v případě auditu skupiny nutné v souvislosti s ostatními informacemi týkajícími se složky provést dotazování u jejího auditora.

Posouzení možného materiálního nesouladu mezi ostatními informacemi a účetní závěrkou
(viz odstavec 14(a))

A25. Součástí ostatních informací bývají číselné a jiné údaje, které by měly být shodné s číselnými a jinými údaji uvedenými v účetní závěrce, případně číselné a jiné údaje sumarizující či naopak podrobněji specifikující údaje v účetní závěrce. Může se jednat například o:

- Tabulky, diagramy nebo grafy obsahující výňatky z účetní závěrky;
- Vysvětlující a popisné informace podrobněji specifikující strukturu zůstatku nebo účtu vykázaného v účetní závěrce, např. „Výnosy za rok 20X1 zahrnují XXX mil. za produkt X a YYY mil. za produkt Y“;
- Popis finančních výsledků, např. „Celkové výdaje na výzkum a vývoj v roce 20X1 činily XXX“.

A26. Posouzení souladu mezi ostatními informacemi a účetní závěrkou od auditora nevyžaduje, aby s číselnými a jinými údaji účetní závěrky porovnal veškeré číselné a jiné údaje obsažené v ostatních informacích, které by měly být shodné s údaji v účetní závěrce, případně veškeré číselné a jiné údaje sumarizující či naopak podrobněji specifikující údaje v účetní závěrce.

A27. Výběr číselných a jiných údajů, které bude auditor porovnávat, závisí na jeho odborném úsudku. V této souvislosti jsou relevantní následující faktory:

- Významnost číselného nebo jiného údaje v daném kontextu, protože to může mít vliv na důležitost, kterou mu budou uživatelé přisuzovat (např. nějaký klíčový poměrový ukazatel);
- Jedná-li se o číselný údaj, jeho relativní výše ve srovnání se souvisejícími účty nebo položkami účetní závěrky, resp. ostatních informací;

POVINNOSTI AUDITORA TÝKAJÍCÍ SE OSTATNÍCH INFORMACÍ

- Citlivost daného číselného nebo jiného údaje uvedeného v ostatních informacích, citlivým údajem mohou být např. úhrady vázané na akcie poskytované vrcholovému vedení.

A28. Charakter a rozsah postupů, které bude auditor provádět, aby splnil požadavky stanovené odstavcem 14(a), závisí na jeho odborném úsudku. Při tom auditor zohlední fakt, že jeho povinnosti, tak jak jsou vymezeny tímto standardem, nepředstavují ověřovací zakázku, jejímž předmětem by byly ostatní informace, ani nezakládají povinnost získat o těchto ostatních informacích ujištění. Auditor může provádět např. následující postupy:

- Jde-li o informace, které by měly být shodné s informacemi uvedenými v účetní závěrce, porovnat tyto informace s účetní závěrkou;
- Jde-li o informace, které by měly mít stejný smysl jako vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce, porovnat použité slovní formulace a posoudit, jak významné jsou případné rozdíly v těchto formulacích a zda tyto formulace mají v důsledku toho různý smysl.
- Vyžádat si od vedení sesouhlasení číselného údaje uvedeného v ostatních informacích a v účetní závěrce a:
 - Porovnat položky sesouhlasení jak s účetní závěrkou, tak s ostatními informacemi;
 - Zkontrolovat, zda jsou výpočty v sesouhlasení matematicky správné.

A29. Pokud je to relevantní s ohledem na charakter vybraných číselných nebo jiných údajů uvedených v ostatních informacích, auditor při posuzování jejich souladu s účetní závěrkou porovnává rovněž způsob jejich prezentace.

Posouzení možného materiálního nesouladu mezi ostatními informacemi a poznatky, které auditor získal během auditu (viz odstavec 14(b))

A30. Součástí ostatních informací bývají číselné nebo jiné údaje, které souvisejí s poznatky, jež auditor získal během auditu (ale nejedná se o číselné ani jiné údaje podle odstavce 14(a)). Příkladem mohou být:

- Informace o počtu vyrobených kusů, případně tabulka, ve které je uveden přehled výroby podle jednotlivých geografických regionů;
- Prohlášení o tom, že „společnost v průběhu roku uvedla na trh produkt X a produkt Y“;
- Informace o lokalitách, kde má účetní jednotka hlavní provozy, např. „společnost působí především v zemi X, další závody má v zemi Y a Z“.

A31. Poznatky, které auditor získává během auditu, zahrnují znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí včetně jejího vnitřního kontrolního, o příslušném rámci účetního výkaznictví a

jejím vnitřním kontrolním systémem, tak jak je definuje ISA 315 (revidované znění 2019)¹¹. ISA 315 (revidované znění 2019) vymezuje skutečnosti, s nimiž je auditor povinen se seznámit, a uvádí mimo jiné:

- (a) **organizační strukturu, vlastnictví, správa a) — příslušné odvětví řízení a obchodní model účetní jednotky, včetně míry využívání IT;**
- (b) **relevantní odvětvové, regulační a další externí faktory;**
- (b) ~~charakter účetní jednotky;~~
- (c) ~~výběr a použití účetních pravidel;~~ **relevantní interní nebo externí kritéria používaná pro posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky;**
- (d) ~~cíle a strategie účetní jednotky;~~
- (e) ~~měření a~~
- (f) ~~vnitřní kontrolní systém účetní jednotky.~~

A32. Poznatky, které auditor získává během auditu, se mohou týkat záležitostí vztahujících se k budoucnosti, například hospodářských vyhlídek účetní jednotky nebo budoucích peněžních toků, které auditor zohlednil při vyhodnocování předpokladů, jež vedení účetní jednotky použilo při testování snížení hodnoty nehmotného majetku, například goodwillu, nebo při vyhodnocování toho, jak vedení posoudilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

A33. Při posuzování materiálního nesouladu mezi ostatními informacemi a poznatky získanými během auditu se auditor může zaměřit na záležitosti, které jsou natolik významné, že by nesprávnost ostatních informací z titulu těchto záležitostí byla materiální.

A34. K tomu, aby auditor posoudil, zda mezi ostatními informacemi a poznatky získanými během auditu není materiální nesoulad, bude u řady záležitostí, které jsou obsahem ostatních informací, stačit pouze to, co si pamatuje z důkazních informací, které získal, a ze závěrů, k nimž dospěl během auditu. Čím je auditor zkušenější a čím lépe zná hlavní aspekty auditu, tím je pravděpodobnější, že jeho vědomosti budou pro toto posouzení dostatečné. Posouzení může například provést bez dalšího jen na základě toho, co si pamatuje z jednání s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením, případně z provedených auditorských postupů, v jejichž rámci se např. seznámil se zápisy z jednání představenstva.

A35. V některých případech může auditor dojít k závěru, že aby mohl posoudit, zda mezi ostatními informacemi a poznatky získanými během auditu není materiální nesoulad, bude

¹¹ ISA 315 (revidované znění 2019) *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*, odstavce 41–42 19–27

vhodné podívat se do příslušné dokumentace auditu nebo se dotázat příslušných členů týmu provádějícího zakázku či auditorů složky. Například:

- Ostatní informace popisují plánované ukončení výroby významné skupiny produktů. Auditor o tomto plánovaném ukončení sice ví, nicméně může se dotázat příslušného člena týmu, který prováděl auditorské postupy v dané oblasti, a potvrdit si, zda mezi popisem a poznatky získanými během auditu není materiální nesoulad;
- Jsou-li v ostatních informacích popsány důležité podrobnosti týkající se soudního sporu, který sice byl předmětem auditorských postupů, nicméně auditor si detaily přesně nepamatuje, bude patrně nezbytné podívat se do dokumentace auditu, kde jsou tyto podrobnosti uvedeny.

A36. Závisí na odborném úsudku auditora, zda vůbec a v jakém rozsahu použije dokumentaci auditu nebo se dotáže příslušných členů týmu provádějícího zakázku či auditorů složky. U žádné záležitosti obsažené v ostatních informacích se nevyžaduje, aby auditor použil dokumentaci auditu nebo se dotázal příslušných členů týmu provádějícího zakázku či auditorů složky.

Pozornost věnovaná jiným známkám svědčícím o tom, že by ostatní informace mohly být materiálně nesprávné (viz odstavec 15)

A37. Ostatní informace někdy pojednávají o záležitostech, které se netýkají účetní závěrky ani poznatků, které auditor získal během auditu. Příkladem takových záležitostí mohou být informace o emisích skleníkových plynů, které daná účetní jednotka produkuje.

A38. Pozornost, kterou auditor věnuje jiným známkám svědčícím o tom, že ostatní informace netýkající se účetní závěrky ani jeho poznatků získaných během auditu by mohly být materiálně nesprávné, mu pomáhá dodržovat příslušné etické požadavky, v souladu s nimiž je povinen bránit tomu, aby bylo jeho jméno s jeho vědomím spojováno s informacemi, které podle jeho názoru obsahují materiálně nesprávná nebo zavádějící tvrzení, jsou zpracované nedbale, případně neobsahují nebo zastírají informace, které musí být uvedeny, a jsou v důsledku tohoto opomenutí nebo zastírání zavádějící.¹² Auditor může díky tomu, že si pozorně všimá i jiných známek svědčících o materiální nesprávnosti ostatních informací, identifikovat například následující záležitosti:

- Rozdíly mezi ostatními informacemi a obecnými poznatky člena týmu provádějícího zakázku, který se s ostatními informacemi seznámil (tj. nikoli jeho specifickými poznatky získanými při provádění auditu), svědčící o tom, že by ostatní informace mohly být materiálně nesprávné;
- Rozpory v ostatních informacích, svědčící o tom, že by tyto informace mohly být

¹² Kodex IESBA, odstavec 110.2

materiálně nesprávné.

Reakce auditora na možný materiální nesoulad nebo na možnou materiální nesprávnost ostatních informací (viz odstavec 16)

- A39. Při projednávání možného materiálního nesouladu (nebo možné materiální nesprávnosti ostatních informací) auditor může vedení účetní jednotky vyzvat, aby doložilo, z čeho vycházejí jeho prohlášení uvedená v ostatních informacích. Na základě těchto doplňujících informací a vysvětlení se auditor v některých případech přesvědčí, že ostatní informace nejsou materiálně nesprávné. Takové vysvětlení může například ukázat, že rozdíly v úsudcích mají logický a adekvátní důvod.
- A40. V některých případech naopak z diskuse s vedením vyplynou další informace potvrzující závěr auditora, že ostatní informace jsou materiálně nesprávné.
- A41. Pro auditora bude pravděpodobně obtížnější napadnout záležitosti založené na úsudku vedení než záležitosti, které mají věcnější charakter. Nicméně může se stát, že auditor dojde k závěru, že ostatní informace obsahují prohlášení, které není v souladu s účetní závěrkou nebo s poznatky, které získal během auditu. Tím mohou být zpochybněny ostatní informace, účetní závěrka i poznatky auditora získané během auditu.
- A42. Možná materiální nesprávnost ostatních informací může mít nejrůznější podobu. Charakter a rozsah postupů, které bude auditor provádět, aby mohl posoudit existenci materiální nesprávnosti, bude tudíž záviset na jeho odborném úsudku.
- A43. Jestliže daná záležitost nesouvisí ani s účetní závěrkou ani s poznatky získanými během auditu, auditor v některých případech nebude schopen posoudit všechny aspekty odpovědí, které na základě svých dotazů obdržel od vedení účetní jednotky. Nicméně na základě dalších informací a vysvětlení poskytnutých vedením, případně na základě změn, které vedení v ostatních informacích provede, se může přesvědčit, že již žádný materiální nesoulad neexistuje, resp. že ostatní informace již nejsou materiálně nesprávné. Jestliže auditor není schopen dojít k závěru, že materiální nesoulad již neexistuje, resp. že ostatní informace již nejsou materiálně nesprávné, může vyzvat vedení, aby záležitost zkonzultovalo s nějakou kvalifikovanou třetí stranou (například se svým expertem nebo právním poradcem). V některých případech auditor nebude schopen ani na základě zkonzultovaných odpovědí vedení dojít k závěru, zda nejsou ostatní informace materiálně nesprávné. V takovém případě může přijmout některá z následujících opatření:
- Vyžádat si stanovisko svého právního poradce;
 - Posoudit důsledky, které to bude mít na jeho zprávu, například zda by v ní měl popsat, že kvůli vedení došlo k omezení rozsahu auditu;
 - Odstoupit od zakázky, pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují.

Reakce auditora v případě, že ostatní informace jsou podle jeho závěru materiálně nesprávné

Reakce auditora v případě, že ostatní informace, které jsou podle jeho závěru materiálně nesprávné, získal před datem své zprávy (viz odstavec 18)

A44. Opatření, která auditor přijme v případě, že ostatní informace nejsou opraveny ani poté, co o této záležitosti uvědomil osoby pověřené správou a řízením, závisí na jeho odborném úsudku. Může zvážit, zda zdůvodnění, jímž vedení účetní jednotky a osoby pověřené její správou a řízením vysvětlily, proč opravy nebyly provedeny, nezpochybňuje jejich integritu a upřímnost, např. když má podezření, že jejich záměrem bylo uvést uživatele v omyl. Může rovněž považovat za vhodné vyžádat si právní stanovisko. V některých případech může mít auditor v souladu s právními předpisy nebo profesními standardy povinnost informovat o takové záležitosti regulační nebo příslušný profesní orgán.

Důsledky pro zprávu auditora (viz odstavec 18(a))

A45. Ve výjimečných případech, a to když fakt, že vedení účetní jednotky nebo osoby pověřené její správou a řízením odmítly opravit materiální nesprávnost ostatních informací, zpochybňuje jejich integritu, a tím i spolehlivost důkazních informací obecně, může být vhodné, aby auditor vyjádření výroku k účetní závěrce odmítl.

Odstoupení od zakázky (viz odstavec 18(b))

A46. Odstoupení od zakázky může být vhodné – za předpokladu, že příslušné právní předpisy auditorovi umožňují, aby od zakázky odstoupil – v těch případech, kdy okolnosti, za nichž vedení účetní jednotky nebo osoby pověřené její správou a řízením odmítly opravit materiální nesprávnost ostatních informací, zpochybňují jejich integritu, a tím i spolehlivost prohlášení, která od nich auditor v průběhu auditu získal.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru (viz odstavec 18(b))

A47. V případě auditu účetních jednotek z veřejného sektoru auditor nemusí mít právo od zakázky odstoupit. V takovém případě může předložit zprávu zákonodárnému orgánu, v níž danou záležitost podrobněji popíše, nebo přijmout jiná vhodná opatření.

Reakce auditora v případě, že ostatní informace, které jsou podle jeho závěru materiálně nesprávné, získal po datu své zprávy (viz odstavec 19)

A48. Jestliže auditor získal ostatní informace až po datu své zprávy a došel k závěru, že tyto informace jsou materiálně nesprávné, nicméně materiální nesprávnost byla opravena, budou se postupy, které je za takové situace nutné provést, zaměřovat na kontrolu toho, zda byly opravy skutečně provedeny (v souladu s odstavcem 19(a)), případně na kontrolu opatření, která vedení přijalo, aby uživatele ostatních informací, pokud již byly vydány, o úpravách informovalo.

A49. Jestliže osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky s opravou ostatních informací nesouhlasí, bude výběr vhodných opatření, která auditor přijme, aby na neopravené nesprávnosti vhodným způsobem upozornil uživatele, jimž je jeho zpráva určena, vyžadovat odborný úsudek. Výběr vhodných opatření mohou ovlivnit rovněž příslušné právní předpisy platné v dané jurisdikci. Auditor v této souvislosti může považovat za vhodné vyžádat si právní stanovisko ke svým právům a povinnostem.

A50. Pokud materiální nesprávnost ostatních informací zůstane neopravena, může mezi opatření, která auditor přijme, aby na neopravené nesprávnosti vhodným způsobem upozornil uživatele, jimž je jeho zpráva určena, patřit např. následující (za předpokladu, že to právní předpisy dovolují):

- Auditor předloží vedení novou, resp. upravenou zprávu, která bude obsahovat upravený oddíl podle odstavce 22, a vyzve ho, aby tuto novou, resp. upravenou zprávu auditora poskytlo uživatelům, jimž je určena. Při tom zváží případný vliv, který to s ohledem na požadavky standardů ISA nebo příslušných právních předpisů má na datum této nové, resp. upravené zprávy. Může rovněž zkontrolovat opatření, jež vedení přijalo, aby novou, resp. upravenou zprávu poskytlo příslušným uživatelům;
- Auditor na materiální nesprávnost ostatních informací upozorní uživatele, jimž je jeho zpráva určena (například na valné hromadě akcionářů);
- Auditor o neopravené materiální nesprávnosti informuje regulační nebo příslušný profesní orgán;
- Auditor posoudí dopady, které má tato záležitost na pokračování zakázky. (viz též odstavec A46)

Reakce auditora v případě, že účetní závěrka je materiálně nesprávná nebo je nutné doplnit znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí (viz odstavec 20)

A51. Při seznamování s ostatními informacemi se auditor může dozvědět nové informace, které mají dopad na:

- Jeho znalost účetní jednotky a jejího prostředí, **příslušného rámce účetního výkaznictví a jejího vnitřního kontrolního systému**, a z nichž tudíž může vyplynout nutnost revidovat původní vyhodnocení rizik, které provedl;¹³
- Jeho povinnost vyhodnotit dopad zjištěných nesprávností na audit a případných neopravených nesprávností na účetní závěrku;¹⁴

¹³ ISA 315 (revidované znění), odstavce 11, 31 a A1

¹⁴ ISA 450 *Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu*

- Povinnosti auditora ve vztahu k událostem po datu účetní závěrky.¹⁵

Zpráva auditora (viz odstavce 21–24)

A52. V případě auditu účetní závěrky společnosti, která není kotována na veřejném trhu, může auditor považovat za vhodné vymezit ve své zprávě ostatní informace, které by podle očekávání měl získat až po datu své zprávy. Zvýší to totiž transparentnost ostatních informací, jichž se týkají jeho povinnosti podle tohoto standardu. Auditor to může považovat za vhodné například, když je vedení schopné mu poskytnout prohlášení, že tyto ostatní informace skutečně budou po datu jeho zprávy vydány.

Příklady oddílu zprávy auditora týkajícího se ostatních informací (viz odstavce 21–22)

A53. Příloha 2 obsahuje ilustrativní příklady zprávy auditora včetně oddílu nadepsaného „Ostatní informace“.

Důsledky výroku s výhradou nebo záporného výroku pro informace, které je auditor povinen ve své zprávě uvést podle tohoto standardu (viz odstavec 23)

A54. Vydá-li auditor k účetní závěrce výrok s výhradou nebo záporný výrok, přičemž záležitost, kvůli níž byl výrok modifikován, není součástí ostatních informací, nijak se jich netýká a nemá na ně žádný dopad, nebude to mít pro prohlášení auditora podle odstavce 22(e) žádné důsledky. Například výrok s výhradou, který auditor vydá k účetní závěrce proto, že v ní nejsou uvedeny informace o odměňování členů představenstva a dozorčí rady, jak požaduje příslušný rámec účetního výkaznictví, nebude mít pro informace, které je auditor povinen ve své zprávě uvést podle tohoto standardu, žádné důsledky. V jiných případech to důsledky mít může, jak je blíže popsáno v odstavcích A55–A58.

Výrok s výhradou kvůli materiální nesprávnosti účetní závěrky

A55. Jestliže auditor vydá k účetní závěrce výrok s výhradou kvůli její materiální nesprávnosti, posoudí, zda ostatní informace nejsou materiálně nesprávné kvůli téže záležitosti, resp. kvůli záležitosti související s tou, pro kterou je k účetní závěrce vydáván výrok s výhradou.

Výrok s výhradou kvůli omezení rozsahu auditu

A56. Omezení rozsahu auditu v souvislosti s materiální položkou účetní závěrky znamená, že auditor o dané záležitosti nezískal dostatečné a vhodné důkazní informace. Pravděpodobně tudíž nebude schopen dojít k závěru, zda jsou ostatní informace z titulu číselných či jiných údajů týkajících se dané záležitosti materiálně nesprávné. Bude proto patrně nucen modifikovat prohlášení podle odstavce 22(e) v tom smyslu, že nebyl schopen posoudit, jak

¹⁵ ISA 560, odstavce 10 a 14

vedení v ostatních informacích popsalo záležitost, kvůli níž k účetní závěrce vydal výrok s výhradou (jak vysvětleno v odstavci Základ pro výrok s výhradou). Nicméně auditor je přesto povinen uvést ve své zprávě všechny ostatní neopravené materiální nesprávnosti, které v ostatních informacích zjistil.

Záporný výrok

A57. I když auditor kvůli konkrétní záležitosti (záležitostem) popsané v odstavci Základ pro záporný výrok vydává k účetní závěrce záporný výrok, není to důvodem, aby ve své zprávě neuvedl v souladu s odstavcem 22(e) (ii) materiální nesprávnosti, které zjistil v ostatních informacích. V případě záporného výroku k účetní závěrce bude auditor pravděpodobně nucen modifikovat prohlášení podle odstavce 22(e), např. tak, že číselné či jiné údaje v ostatních informacích jsou materiálně nesprávné kvůli téže záležitosti, resp. kvůli záležitosti související s tou, pro kterou je k účetní závěrce vydáván záporný výrok.

Odmítnutí výroku

A58. Odmítne-li auditor vydat výrok k účetní závěrce, uváděním dalších podrobností o auditu včetně oddílu věnovaného ostatním informacím by toto odmítnutí výroku k účetní závěrce jako celku mohlo být zastřeno. V souladu s ISA 705 (revidované znění) tudíž zpráva auditora v takovém případě nebude obsahovat oddíl týkající se ostatních informací podle tohoto standardu.

Zpráva auditora předepsaná právními předpisy (viz odstavec 24)

A59. V souladu s ISA 200¹⁶ může být auditor při provádění auditu povinen dodržovat vedle standardů ISA také požadavky právních předpisů. V této souvislosti může být například povinen použít určitý formát nebo znění zprávy auditora, které se budou lišit od požadavků tohoto standardu. Konzistentnost zpráv auditora u auditů provedených v souladu se standardy ISA posiluje důvěryhodnost na globálním trhu, protože audity provedené podle celosvětově uznávaných standardů jsou snadněji identifikovatelné. Jestliže se rozdíly mezi požadavky právních předpisů, pokud jde o zprávu k ostatním informacím, a tímto standardem týkají výhradně formátu a znění zprávy auditora a zpráva obsahuje minimálně všechny prvky vymezené v odstavci 24, může zpráva auditora deklarovat soulad se standardy ISA. V takové situaci se má za to, že auditor dodržel požadavky tohoto standardu i v případě, že použitý formát a znění zprávy auditora jsou dány právním předpisem.

¹⁶ ISA 200, odstavec A55

Příklady číselných a jiných údajů, které bývají součástí ostatních informací

Níže jsou uvedeny příklady číselných a jiných údajů, které bývají součástí ostatních informací. Výčet není vyčerpávající.

Číselné údaje

- Položky shrnující hlavní finanční výsledky, například výsledek hospodaření po zdanění, zisk na akcii, dividendy, tržby a ostatní provozní výnosy, nákupy a provozní náklady;
- Vybrané provozní údaje, například výsledek hospodaření z pokračujících činností v členění podle hlavních provozních oblastí, tržby v členění podle geografických segmentů nebo skupin produktů;
- Speciální položky, například prodeje majetku, rezervy na soudní spory, snížení hodnoty aktiv, daňové úpravy, rezervy na sanaci a rekultivaci, výdaje na restrukturalizaci a reorganizaci;
- Údaje týkající se likvidity a zdrojů kapitálu, například peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty a obchodovatelné cenné papíry, dividendy, úvěry, závazky z finančního leasingu a nekontrolních podílů;
- Investiční výdaje v členění podle segmentů nebo divizí;
- Podrozvahové položky a související finanční dopady;
- Částky týkající se záruk, smluvních závazků, právních nebo ekologických nároků a jiných podmíněných položek;
- Poměrové ukazatele, například obchodní marže, rentabilita dlouhodobých zdrojů, rentabilita vlastního kapitálu, běžná likvidita, úrokové krytí nebo ukazatel zadluženosti. Některé tyto poměrové ukazatele lze přímo porovnat s údaji v účetní závěrce.

Jiné údaje

- Vysvětlení nejdůležitějších účetních odhadů a souvisejících předpokladů;
- Identifikace spřízněných stran a transakcí s nimi realizovaných;
- Formulace zásad nebo přístupu účetní jednotky k řízení komoditního, kurzového či úrokového rizika, například prostřednictvím forwardových smluv, úrokových swapů či jiných finančních nástrojů;
- Popis podrozvahových položek;

POVINNOSTI AUDITORA TÝKAJÍCÍ SE OSTATNÍCH INFORMACÍ

- Popis záruk, náhrad škod, smluvních závazků, soudních sporů, ekologických závazků a dalších podmíněných závazků, včetně kvalitativního posouzení rizika, jemuž je účetní jednotka v souvislosti s těmito podmíněnými závazky vystavena;
- Popis změn legislativního a regulačního prostředí, například nových daňových či ekologických předpisů, které mají materiální vliv na provozní činnost účetní jednotky nebo její finanční situaci, případně materiálně ovlivní její finanční vyhlídky;
- Kvalitativní posouzení dopadů, jež na výsledky hospodaření účetní jednotky a její finanční situaci a peněžní toky mají nové standardy účetního výkaznictví, které jsou závazné od běžného účetního období nebo budou závazné od období následujícího;
- Obecný popis podnikatelského prostředí a perspektiv;
- Přehled podnikatelské strategie;
- Popis trendů ve vývoji tržních cen klíčových komodit nebo surovin;
- Rozdíly v nabídce, poptávce a v regulačních podmínkách mezi jednotlivými geografickými regiony;
- Vysvětlení specifických faktorů ovlivňujících ziskovost účetní jednotky v jednotlivých segmentech.

Příloha 2

(viz odstavce 21–22, A53)

Příklady zpráv auditora včetně oddílu týkajícího se ostatních informací

- **Příklad 1:** Zpráva auditora k účetní závěrce kotované i nekotované účetní jednotky obsahující nemodifikovaný výrok. Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a nezjistil v nich žádnou významnou (materiální) nesprávnost.
- **Příklad 2:** Zpráva auditora k účetní závěrce kotované účetní jednotky obsahující nemodifikovaný výrok. Auditor získal před datem své zprávy pouze část ostatních informací a nezjistil v nich žádnou významnou (materiální) nesprávnost. Očekává, že ostatní informace získá po datu své zprávy.
- **Příklad 3:** Zpráva auditora k účetní závěrce nekotované účetní jednotky obsahující nemodifikovaný výrok. Auditor získal před datem své zprávy pouze část ostatních informací a nezjistil v nich žádnou významnou (materiální) nesprávnost. Očekává, že ostatní informace získá po datu své zprávy.
- **Příklad 4:** Zpráva auditora k účetní závěrce kotované účetní jednotky obsahující nemodifikovaný výrok. Auditor před datem své zprávy žádné ostatní informace nezískal, ale očekává, že je získá po datu své zprávy.
- **Příklad 5:** Zpráva auditora k účetní závěrce kotované i nekotované účetní jednotky obsahující nemodifikovaný výrok. Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a došel k závěru, že tyto informace jsou významně (materiálně) nesprávné.
- **Příklad 6:** Zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce kotované i nekotované účetní jednotky obsahující výrok s výhradou. Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy. U významné (materiální) položky konsolidované účetní závěrky je omezení rozsahu auditu a toto omezení má dopad rovněž na ostatní informace.
- **Příklad 7:** Zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce kotované i nekotované účetní jednotky obsahující záporný výrok. Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy. Záporný výrok ke konsolidované účetní závěrce má dopad rovněž na ostatní informace.

Příklad 1 – Zpráva auditora k účetní závěrce kotované i nekotované účetní jednotky obsahující nemodifikovaný výrok. Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a nezjistil v nich žádnou významnou (materiální) nesprávnost.

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky jakékoli účetní jednotky, kotované i nekotované, 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)² zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701³ informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a nezjistil v nich žádné významné (materiální) nesprávnosti.
- 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 závěrky⁴

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.

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

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

³ ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*; oddíl „Hlavní záležitosti auditu“ je povinný pouze pro kotované společnosti

⁴ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní

POVINNOSTI AUDITORA TÝKAJÍCÍ SE OSTATNÍCH INFORMACÍ

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.

[Hlavní záležitosti auditu⁵

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.

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

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

Za ostatní informace odpovídá vedení společnosti.⁶ Za ostatní informace se považují [informace uvedené ve zprávě X⁷ s výjimkou účetní závěrky a zprávy auditora k ní.]

Náš výrok k účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje ani k nim nevydáváme žádný zvláštní výrok.

Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem účetní závěrky seznámit se s ostatními informacemi a posoudit, zda nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s účetní závěrkou či našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během auditu nebo zda se jinak nejeví jako významně (materiálně) nesprávné. Pokud na základě provedených prací zjistíme, že ostatní informace jsou významně (materiálně) nesprávné, jsme povinni zjištěné skutečnosti uvést v naší zprávě. V rámci uvedených postupů jsme v získaných ostatních informacích nic takového nezjistili.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku⁸

[*Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění)⁹ – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).*]

⁵ Oddíl „Hlavní záležitosti auditu“ se vyžaduje pouze u kotovaných společností

⁶ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

⁷ Pro identifikaci ostatních informací lze použít konkrétnější vymezení, například „zpráva vedení a úvodní slovo předsedy představenstva“

⁸ 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

⁹ ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*

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].¹⁰]

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

[Adresa auditora]

[Datum]

¹⁰ Jméno partnera odpovědného za zakázku se uvede ve zprávě auditora o auditu kompletní účetní závěrky kotovaných společností, která je určena ke všeobecným účelům; tento požadavek je možné nedodržet pouze ve výjimečných případech, a to když lze reálně předpokládat, že by zveřejnění této informace mohlo představovat vážnou hrozbu pro osobní bezpečnost (viz ISA 700 (revidované znění), odstavec 46).

Příklad 2 – Zpráva auditora k účetní závěrce kotované účetní jednotky obsahující nemodifikovaný výrok. Auditor získal před datem své zprávy pouze část ostatních informací a nezjistil v nich žádnou významnou (materiální) nesprávnost. Očekává, že ostatní informace získá po datu své zprávy.

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky kotované účetní jednotky 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 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.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor získal před datem své zprávy pouze část ostatních informací, žádnou významnou (materiální) nesprávnost v nich nezjistil. Očekává, že ostatní informace získá po datu své zprávy.
- 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 závěrky¹¹

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).

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

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.

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 účetní závěrku. Samostatný výrok k těmto záležitostem nevyjadřujeme.

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

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

Za ostatní informace odpovídá vedení společnosti.¹² Za ostatní informace se považují informace uvedené ve zprávě X¹³ (s výjimkou účetní závěrky a zprávy auditora k ní), kterou jsme získali před datem zprávy auditora, a ve zprávě Y, kterou bychom podle předpokladu měli mít k dispozici po datu zprávy auditora.

Náš výrok k účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje ani k nim nevydáváme žádný zvláštní výrok.

Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem účetní závěrky seznámit se s ostatními informacemi specifikovanými výše a posoudit, zda nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s účetní závěrkou či našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během auditu nebo zda se jinak nejeví jako významně (materiálně) nesprávné.

Pokud na základě prací provedených na ostatních informacích, které nám byly poskytnuty před datem zprávy auditora, zjistíme, že ostatní informace jsou významně (materiálně) nesprávné, jsme povinni zjištěné skutečnosti uvést v naší zprávě. V rámci uvedených postupů jsme v získaných ostatních informacích nic takového nezjistili.

[Jestliže po seznámení se zprávou Y dojdeme k závěru, že obsahuje významné (materiální) nesprávnosti, budeme povinni o této skutečnosti uvědomit osoby pověřené správou a řízením společnosti a [popište opatření relevantní v příslušné jurisdikci].]¹⁴

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku¹⁵

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

¹² Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

¹³ Pro identifikaci ostatních informací lze použít konkrétnější vymezení, například „zpráva vedení a úvodní slovo předsedy představenstva“

¹⁴ Tento odstavec může být relevantní v případě, že auditor zjistí významné (materiální) neopravené nesprávnosti v ostatních informacích, které získá po datu své zprávy, a má zákonnou povinnost podniknout příslušná opatření

¹⁵ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

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]*.¹⁶

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

[Adresa auditora]

[Datum]

¹⁶ Jméno partnera odpovědného za zakázku se uvede ve zprávě auditora o auditu kompletní účetní závěrky kotovaných společností, která je určena ke všeobecným účelům; tento požadavek je možné nedodržet pouze ve výjimečných případech, a to když lze reálně předpokládat, že by zveřejnění této informace mohlo představovat vážnou hrozbu pro osobní bezpečnost (viz ISA 700 (revidované znění), odstavec 46).

Příklad 3 – Zpráva auditora k účetní závěrce nekotované účetní jednotky obsahující nemodifikovaný výrok. Auditor získal před datem své zprávy pouze část ostatních informací a nezjistil v nich žádnou významnou (materiální) nesprávnost. Očekává, že ostatní informace získá po datu své zprávy.

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 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.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor získal před datem své zprávy pouze část ostatních informací; nezjistil v nich žádnou významnou (materiální) nesprávnost; očekává, že ostatní informace získá po datu své zprávy.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami zodpovědnými za její sestavení.
- Auditor nemá povinnost vyjádřit se ve své zprávě k dalším záležitostem stanoveným místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

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 z 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.

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

Za ostatní informace odpovídá vedení společnosti.¹⁷ Ostatní informace, které jsme získali k datu zprávy auditora, zahrnují [informace uvedené ve zprávě X¹⁸ s výjimkou účetní závěrky a zprávy auditora k ní].

Náš výrok k účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje ani k nim nevydáváme žádný zvláštní výrok.

Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem účetní závěrky seznámit se s ostatními informacemi a posoudit, zda nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s účetní závěrkou či našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během auditu nebo zda se jinak nejeví jako významně (materiálně) nesprávné.

Pokud na základě prací provedených na ostatních informacích, které nám byly poskytnuty před datem zprávy auditora, zjistíme, že ostatní informace jsou významně (materiálně) nesprávné, jsme povinni zjištěné skutečnosti uvést v naší zprávě. V rámci uvedených postupů jsme v získaných ostatních informacích nic takového nezjistili

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku¹⁹

[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).]

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

[Adresa auditora]

[Datum]

¹⁷ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

¹⁸ Pro identifikaci ostatních informací lze použít konkrétnější vymezení, například „zpráva vedení a úvodní slovo předsedy představenstva“

¹⁹ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

Příklad 4 – Zpráva auditora k účetní závěrce kotované účetní jednotky obsahující nemodifikovaný výrok. Auditor před datem své zprávy žádné ostatní informace nezískal, ale očekává, že je získá po datu své zprávy.

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky kotované účetní jednotky 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 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.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor před datem své zprávy žádné ostatní informace nezískal, ale očekává, že je získá po datu své zprávy.
- 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 závěrky²⁰

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 z 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).

²⁰ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní

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.

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.

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

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

Za ostatní informace odpovídá vedení společnosti.²¹ Za ostatní informace se považují [informace uvedené ve zprávě X²² s výjimkou účetní závěrky a zprávy auditora k ní.] Zprávu X bychom podle předpokladu měli mít k dispozici po datu zprávy auditora.

Náš výrok k účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje ani k nim nevydáváme žádný zvláštní výrok.

Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem účetní závěrky seznámit se s ostatními informacemi specifikovanými výše, jakmile nám budou zpřístupněny, a posoudit, zda nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s účetní závěrkou či našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během auditu nebo zda se jinak nejeví jako významně (materiálně) nesprávné.

[Jestliže po seznámení se zprávou X dojdeme k závěru, že obsahuje významné (materiální) nesprávnosti, budeme povinni o této skutečnosti uvědomit osoby pověřené správou a řízením společnosti a [*popište opatření relevantní v příslušné jurisdikci.*].]²³

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku²⁴

[*Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění)⁹ – 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).*]

²¹ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

²² Pro identifikaci ostatních informací lze použít konkrétnější vymezení, například „zpráva vedení a úvodní slovo předsedy představenstva“

²³ Tento odstavec může být relevantní v případě, že auditor zjistí významné (materiální) neopravené nesprávnosti v ostatních informacích, které získá po datu své zprávy, a má zákonnou povinnost podniknout příslušná opatření

²⁴ 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).]

[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]

Příklad 5 – Zpráva auditora k účetní závěrce kotované i nekotované účetní jednotky obsahující nemodifikovaný výrok. Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a došel k závěru, že tyto informace jsou významně (materiálně) nesprávné.

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky jakékoli účetní jednotky, kotované i nekotované, 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 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.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy a došel k závěru, že jsou významně (materiálně) nesprávné.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor nemá povinnost vyjádřit se ve své zprávě k dalším záležitostem stanoveným místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

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 z 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.

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

Za ostatní informace odpovídá vedení společnosti.²⁵ Za ostatní informace se považují [informace uvedené ve zprávě X²⁶ s výjimkou účetní závěrky a zprávy auditora k ní.]

Náš výrok k účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje ani k nim nevydáváme žádný zvláštní výrok.

Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem účetní závěrky seznámit se s ostatními informacemi a posoudit, zda nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s účetní závěrkou či našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během auditu nebo zda se jinak nejeví jako významně (materiálně) nesprávné.

Pokud na základě provedených prací zjistíme, že ostatní informace jsou významně (materiálně) nesprávné, jsme povinni zjištěné skutečnosti uvést v naší zprávě. K tomuto závěru jsme došli a zjištěné významné (materiální) nesprávnosti popisujeme níže.

[Popis významných (materiálních) nesprávností ostatních informací]

[Hlavní záležitosti auditu]²⁷

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.

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

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku²⁸

[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).]

[Partnerem zodpovědným za auditní zakázku, na jejímž základě byla zpracována tato zpráva nezávislého auditora, je [jméno].¹⁰]

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

²⁵ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

²⁶ Pro identifikaci ostatních informací lze použít konkrétnější vymezení, například „zpráva vedení a úvodní slovo předsedy představenstva“

²⁷ Oddíl „Hlavní záležitosti auditu“ se vyžaduje pouze u kotovaných společností

²⁸ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

²⁹ Jméno partnera odpovědného za zakázku se uvede ve zprávě auditora o auditu kompletní účetní závěrky kotovaných společností, která je určena ke všeobecným účelům; tento požadavek je možné nedodržet pouze ve výjimečných případech, a to když lze reálně předpokládat, že by zveřejnění této informace mohlo představovat vážnou hrozbu pro osobní bezpečnost (viz ISA 700 (revidované znění), odstavec 46).

POVINNOSTI AUDITORA TÝKAJÍCÍ SE OSTATNÍCH INFORMACÍ

[*Adresa auditora*]

[*Datum*]

Příklad 6 – Zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce kotované i nekotované účetní jednotky obsahující výrok s výhradou. Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy. U významné (materiální) položky konsolidované účetní závěrky je omezení rozsahu auditu a toto omezení má dopad rovněž na ostatní informace.

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní konsolidované účetní závěrky jakékoli účetní jednotky, kotované i nekotované, sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; jde o audit skupiny (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 účetní závěrku podle ISA 210.
- Auditor nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o majetkovém podílu v zahraničním přidruženém podniku. Možné důsledky plynoucí z nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace se považují za významné (materiální), avšak nemají na konsolidovanou účetní závěrku rozsáhlý dopad (tj. auditor vydá 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; záležitost, kvůli níž vydává ke konsolidované účetní závěrce výrok s výhradou, má dopad rovněž na ostatní informace.
- Osoby odpovědné za dohled nad konsolidovanou účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor nemá povinnost vyjádřit se ve své zprávě k dalším záležitostem stanoveným místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

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 z 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 skutečností popsaných v odstavci *Základ pro výrok s výhradou*, přiložená konsolidovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční situaci (nebo *finanční situace*) skupiny 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

V konsolidovaném výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1 je vykázána v hodnotě xxx investice skupiny do společnosti XYZ, zahraničního přidruženého podniku pořízeného v průběhu roku 20X1, který byl zaúčtován metodou ekvivalence. Do zisku ABC za rok 20X1 byl zahrnut podíl společnosti ABC na čistém zisku XYZ v hodnotě xxx. Nebyli jsme schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace o vykázané hodnotě investice ABC ve společnosti XYZ k 31. 12. 20X1 a podílu ABC na čistém zisku společnosti XYZ za běžný rok, neboť nám byl odepřen přístup k finančním informacím XYZ, jejímu vedení i auditorům. 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 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 našeho výroku.

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

Za ostatní informace odpovídá vedení skupiny.³⁰ Za ostatní informace se považují [informace uvedené ve zprávě X³¹ s výjimkou konsolidované účetní závěrky a zprávy auditora k ní.]

Náš výrok ke konsolidované účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje ani k nim nevydáváme žádný zvláštní výrok.

Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem konsolidované účetní závěrky seznámit se s ostatními informacemi a posoudit, zda nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s konsolidovanou účetní závěrkou či našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během auditu nebo zda se jinak nejeví jako významně (materiálně) nesprávné.

Pokud na základě provedených prací zjistíme, že ostatní informace jsou významně (materiálně) nesprávné, jsme povinni zjištěné skutečnosti uvést v naší zprávě. Jak je popsáno výše v odstavci *Základ pro výrok s výhradou*, nebyli jsme schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace o vykázané hodnotě investice společnosti ABC v XYZ k 31. 12. 20X1 a podílu ABC na čistém zisku XYZ za běžný rok. Nemohli jsme tudíž dospět k žádnému závěru ohledně toho, zda jsou ostatní informace v této souvislosti významně (materiálně) nesprávné.

[Hlavní záležitosti auditu]³²

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 skutečnosti popsané výše

³⁰ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

³¹ Pro identifikaci ostatních informací lze použít konkrétnější vymezení, například „zpráva vedení a úvodní slovo předsedy představenstva“

³² Oddíl „Hlavní záležitosti auditu“ se vyžaduje pouze u kotovaných společností

v odstavci *Základ pro výrok s výhradou* považujeme za nutné upozornit v naší zprávě rovněž na následující záležitosti.

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

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku³³

[*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).*]

[Partnerem zodpovědným za auditní zakázku, na jejímž základě byla zpracována tato zpráva nezávislého auditora, je [jméno].³⁴]

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

[*Adresa auditora*]

[*Datum*]

³³ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

³⁴ Jméno partnera odpovědného za zakázku se uvede ve zprávě auditora o auditu kompletní účetní závěrky kotovaných společností, která je určena ke všeobecným účelům; tento požadavek je možné nedodržet pouze ve výjimečných případech, a to když lze reálně předpokládat, že by zveřejnění této informace mohlo představovat vážnou hrozbu pro osobní bezpečnost (viz ISA 700 (revidované znění), odstavec 46).

Příklad 7 – Zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce kotované i nekotované účetní jednotky obsahující záporný výrok. Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy. Záporný výrok ke konsolidované účetní závěrce má dopad rovněž na ostatní informace.

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní konsolidované účetní závěrky jakékoli účetní jednotky, kotované i nekotované, sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; jde o audit skupiny (tj. ISA 600 je 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.
- Konsolidovaná účetní závěrka je významně (materiálně) nesprávná, protože do konsolidace nebyla zahrnuta jedna dceřiná společnost. Významná (materiální) nesprávnost má na konsolidovanou účetní závěrku rozsáhlý dopad. Tento dopad nicméně nebyl konkrétně vyčíslen, protože to není prakticky proveditelné (tj. auditor vydá 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.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor získal veškeré ostatní informace před datem své zprávy; záporný výrok ke konsolidované účetní závěrce má dopad rovněž na ostatní informace.
- Osoby odpovědné za dohled nad konsolidovanou účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor nemá povinnost vyjádřit se ve své zprávě k dalším záležitostem stanoveným místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

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 z 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 skutečností popsaných v odstavci *Základ pro záporný výrok* přiložená konsolidovaná účetní závěrka nezobrazuje věrně (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční situaci (nebo *finanční situace*) skupiny k 31. 12. 20X1 a jejich finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *jejich finanční výkonnosti a 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 účetní závěrku dceřiné společnosti XYZ, kterou nabyla v průběhu roku 20X1, neboť nebyla doposud schopna určit reálnou hodnotu některých významných (materiálních) aktiv a závazků této dceřiné společnosti k datu akvizice. Z tohoto důvodu je investice do dceřiné společnosti zaúčtována v pořizovací ceně. V souladu s IFRS by měla být dceřiná společnost konsolidována a akvizice by měla být zaúčtována v předběžné částce. Pokud by byla společnost XYZ konsolidována, mělo by to významný (materiální) vliv na řadu částí přiložené konsolidované účetní závěrky. Vliv neprovedené konsolidace na konsolidovanou 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 účetní závěrky*. 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. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

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

Za ostatní informace odpovídá vedení skupiny.³⁵ Za ostatní informace se považují [informace uvedené ve zprávě X³⁶ s výjimkou konsolidované účetní závěrky a zprávy auditora k ní.]

Náš výrok ke konsolidované účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje ani k nim nevzdáváme žádný zvláštní výrok.

Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem konsolidované účetní závěrky seznámit se s ostatními informacemi a posoudit, zda nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s konsolidovanou účetní závěrkou či našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během auditu nebo zda se jinak nejeví jako významně (materiálně) nesprávné. Pokud na základě provedených prací zjistíme, že ostatní informace jsou významně (materiálně) nesprávné, jsme povinni zjištěné skutečnosti uvést v naší zprávě. Jak je popsáno výše v odstavci *Základ pro záporný výrok*, skupina měla investici do dceřiné společnosti XYZ zahrnout do konsolidace a zaúčtovat v předběžné částce. Dospěli jsme proto k závěru, že ostatní informace jsou významně (materiálně) nesprávné ze stejného důvodu, tj. z titulu číselných a jiných údajů uvedených ve zprávě X, které jsou ovlivněny nezahrnutím společnosti XYZ do konsolidace.

[Hlavní záležitosti auditu]³⁷

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 skutečnosti popsané výše v odstavci *Základ pro záporný výrok* považujeme za nutné upozornit v naší zprávě rovněž na následující záležitosti.

³⁵ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

³⁶ Pro identifikaci ostatních informací lze použít konkrétnější vymezení, například „zpráva vedení a úvodní slovo předsedy představenstva“

³⁷ Oddíl „Hlavní záležitosti auditu“ se vyžaduje pouze u kotovaných společností

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

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku³⁸

[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).]

[Partnerem zodpovědným za auditní zakázku, na jejímž základě byla zpracována tato zpráva nezávislého auditora, je [jméno].³⁹]

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

[Adresa auditora]

[Datum]

³⁸ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

³⁹ Jméno partnera odpovědného za zakázku se uvede ve zprávě auditora o auditu kompletní účetní závěrky kotovaných společností, která je určena ke všeobecným účelům; tento požadavek je možné nedodržet pouze ve výjimečných případech, a to když lze reálně předpokládat, že by zveřejnění této informace mohlo představovat vážnou hrozbu pro osobní bezpečnost (viz ISA 700 (revidované znění), odstavec 46).