

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 800 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)

**ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH
V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY**

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1–3
Datum účinnosti	4
Cíl	5
Definice	6–7
Požadavky	
Aspekty zvažované při přijímání zakázky	8
Aspekty zvažované při plánování a provádění auditu	9–10
Aspekty zvažované při utváření názoru na účetní závěrku a sestavování zprávy nezávislého auditora	11–14
Aplikační a vysvětlující část	
Definice rámce pro zvláštní účely	A1–A4
Aspekty zvažované při přijímání zakázky	A5–A8
Aspekty zvažované při plánování a provádění auditu	A9–A12
Aspekty zvažované při utváření názoru na účetní závěrku a sestavování zprávy nezávislého auditora	A13–A21
Příloha: Příklady zpráv nezávislého auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 800 (revidované znění) *Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely* je nutné chápat v kontextu ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*.

Úvod

Předmět standardu

1. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) číselné řady 100–700 upravují audit účetních závěrek. Tento standard se zabývá zvláštními aspekty uplatňování těchto standardů ISA na audity účetních závěrek sestavených v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely.
2. Tento standard se týká auditu kompletní účetní závěrky sestavené v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely. Zvláštní aspekty relevantní pro audit jednotlivých účetních výkazů nebo jejich specifických prvků, účtů nebo položek upravuje ISA 805 (revidované znění).¹
3. Požadavky tohoto standardu nemají přednost před požadavky ostatních standardů ISA a tento standard se ani nezabývá veškerými zvláštními aspekty, které by za daných okolností zakázky mohly být relevantní.

Datum účinnosti

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

Cíl

5. Cílem auditora při uplatňování standardů ISA na auditu účetní závěrky sestavené v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely je řádně ošetřit zvláštní aspekty týkající se:
 - (a) přijetí zakázky;
 - (b) plánování a provedení zakázky;
 - (c) utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy auditora.

Definice

6. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
 - (a) účetní závěrka pro zvláštní účely – účetní závěrka sestavená v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely; (viz odstavec A4)
 - (b) rámec pro zvláštní účely – rámec účetního výkaznictví splňující potřeby specifických uživatelů účetní závěrky týkající se finančních informací. Rámec účetního výkaznictví může mít charakter rámce věrného zobrazení, nebo rámce dodržení požadavků.² (viz odstavce A1–A4)
7. Výraz „účetní závěrka“ v tomto standardu znamená „kompletní účetní závěrku pro zvláštní účely“. Prezenciaci, členění a obsah účetní závěrky i složky tvořící kompletní účetní závěrku stanoví požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. Výraz „účetní závěrka pro zvláštní účely“

¹ ISA 805 (revidované znění) *Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu*

² ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, odstavec 13(a)

zahrnuje rovněž související vysvětlující a popisné informace.

Požadavky

Aspekty zvažované při přijímání zakázky

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví

8. V souladu s ISA 210 musí auditor určit, zda je rámec účetního výkaznictví, který bude použit pro sestavení účetní závěrky, přijatelný³. V případě auditu účetní závěrky pro zvláštní účely se auditor musí seznámit: (viz odstavce A5–A8)
 - (a) s účelem, k němuž je účetní závěrka určena;
 - (b) s uživateli, jimž je určena;
 - (c) s opatřeními, která vedení přijalo k posouzení toho, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví za daných okolností přijatelný.

Aspekty zvažované při plánování a provádění auditu

9. V souladu s ISA 200 musí auditor dodržovat všechny standardy ISA relevantní pro daný audit.⁴ Při plánování a provádění auditu účetní závěrky pro zvláštní účely musí auditor určit, zda uplatňování standardů ISA vyžaduje brát na zřetel zvláštní aspekty vzhledem k okolnostem dané zakázky. (viz odstavce A9–A12)
10. V souladu s ISA 315 se auditor musí seznámit s tím, jaká účetní pravidla účetní jednotka zvolila a používá.⁵ V případě účetní závěrky sestavené v souladu se smluvními ustanoveními se auditor musí seznámit se všemi významnými interpretacemi příslušné smlouvy použitými vedením při sestavování účetní závěrky. Interpretace je významná, jestliže by použití jiné přiměřené interpretace vedlo k materiálně odlišným informacím prezentovaným v účetní závěrce.

Aspekty zvažované při utváření názoru na účetní závěrku a sestavování zprávy nezávislého auditora

11. Při utváření názoru na účetní závěrku pro zvláštní účely a sestavování zprávy auditora k ní musí auditor uplatnit požadavky ISA 700 (revidované znění)⁶. (viz odstavce A13–A19)

Vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví

12. V souladu s ISA 700 (revidované znění) musí auditor posoudit, zda účetní závěrka odpovídajícím způsobem odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví nebo jej vymezuje.⁷ V případě účetní závěrky sestavené v souladu se smluvními ustanoveními musí auditor posoudit, zda účetní

³ ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek*, odstavec 6(a)

⁴ ISA 200, odstavec 18

⁵ ISA 315 (revidované znění) *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*, odstavec 11(c)

⁶ ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*

⁷ ISA 700 (revidované znění), odstavec 15

ISA 800 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

závěrka odpovídajícím způsobem popisuje významné interpretace smlouvy, na které je účetní závěrka založena.

13. Formu a obsah zprávy auditora, včetně pořadí některých prvků, upravuje ISA 700 (revidované znění). V případě zprávy auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely:
 - (a) musí zpráva auditora vymezovat rovněž účel, k němuž je účetní závěrka sestavena, a pokud je to nutné, i uživatele, jimž je určena; zpráva případně může odkazovat na bod přílohy účetní závěrky pro zvláštní účely, kde jsou tyto informace uvedeny;
 - (b) pokud má vedení při sestavování této účetní závěrky na výběr z více účetních rámců, ve vymezení odpovědnosti vedení⁸ za sestavení účetní závěrky musí být zmíněna i jeho odpovědnost za posouzení toho, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví za daných okolností přijatelný.

Upozornění uživatelů na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely

14. Zpráva auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely musí obsahovat odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který uživatele zprávy upozorní na to, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely, a tudíž nemusí být pro jiné účely vhodná. (viz odstavce A20–A21)

Aplikační a vysvětlující část

Definice rámce pro zvláštní účely (viz odstavec 6)

A1. Příklady rámců pro zvláštní účely:

- daňové účetnictví, které účetní jednotka používá pro sestavení účetní závěrky tvořící přílohu přiznání k dani z příjmů;
 - účetnictví založené na bázi příjmů a výdajů, které účetní jednotka používá pro zpracování informací o peněžních tocích pro účely věřitelů;
 - požadavky na účetní výkaznictví stanovené regulačním orgánem pro účely plnění jeho požadavků;
 - požadavky na účetní výkaznictví definované smlouvou, například smlouvou o emisi dluhopisů, úvěrovou smlouvou nebo dotačními podmínkami.
- A2. Mohou nastat případy, kdy rámec pro zvláštní účely vychází z rámce účetního výkaznictví definovaného oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či právními předpisy, ale není v souladu se všemi jeho požadavky. Příkladem je smlouva, která požaduje, aby účetní závěrka byla sestavena v souladu s většinou, ale ne se všemi standardy účetního výkaznictví platnými v jurisdikci X. Pokud je to s ohledem na okolnosti dané zakázky přijatelné,

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

ISA 800 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

není správné, aby z vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví v účetní závěrce pro zvláštní účely vyplývalo, že závěrka je plně v souladu s rámcem účetního výkaznictví definovaným oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či právními předpisy. Ve výše uvedeném případě bude vhodné, aby vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví odkazovalo na účetní ustanovení, která jsou definována touto smlouvou, a nikoli na standardy účetního výkaznictví platné v jurisdikci X.

- A3. V situacích popisovaných v odstavci A2 nemusí mít rámec pro zvláštní účely charakter rámce věrného zobrazení, i když rámec účetního výkaznictví, ze kterého vychází, takový charakter má. Důvodem je skutečnost, že rámec pro zvláštní účely nemusí splňovat všechny požadavky rámce účetního výkaznictví definovaného oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či právními předpisy, které jsou nezbytné pro dosažení věrného zobrazení v účetní závěrce.
- A4. Účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro zvláštní účely může být jedinou účetní závěrkou, kterou daná účetní jednotka sestavuje. V takovém případě budou tuto závěrku pravděpodobně používat i jiní uživatelé než pouze ti, pro které byl tento zvláštní účetní rámec vymezen. I když v těchto podmínkách slouží taková účetní závěrka širšímu okruhu uživatelů, pro účely standardů ISA se tato účetní závěrka považuje za účetní závěrku pro zvláštní účely. Ustanovení odstavců 13–14 jsou navržena tak, aby předešla případným nedorozuměním, pokud jde o účel, pro který byla účetní závěrka sestavena. Vysvětlující a popisné informace jsou informace vysvětlujícího nebo popisného charakteru uvedené v účetním výkazu nebo v příloze účetní závěrky, resp. začleněné do účetní závěrky odkazem na jiný dokument, a to způsobem stanoveným či povoleným příslušným rámcem účetního výkaznictví.⁹

Aspekty zvažované při přijímání zakázky

Přijatelnost rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 8)

- A5. V případě účetní závěrky pro zvláštní účely jsou rozhodujícím faktorem určujícím to, zda je rámec účetního výkaznictví použitý pro její sestavení přijatelný, potřeby jejich předpokládaných uživatelů týkající se finančních informací.
- A6. Příslušný rámec účetního výkaznictví může být tvořen standardy účetního výkaznictví, které byly zpracovány orgánem, jenž je pověřen vydáváním standardů upravujících sestavování účetní závěrky pro zvláštní účely, resp. orgánem, který je pro tyto účely všeobecně uznáván. V tomto případě budou tyto standardy považovány za přijatelné pro daný účel, jestliže daný orgán při přijímání standardů respektuje zavedený transparentní proces, jehož součástí je zevrubná diskuse a zohlednění názorů relevantních zainteresovaných subjektů. V některých jurisdikcích může být rámec účetního výkaznictví, který má vedení účetní jednotky určitého typu použít pro sestavení účetní závěrky pro zvláštní účely, dán právními předpisy. Například regulační orgán může definovat účetní ustanovení pro účely plnění jím daných požadavků. Takový rámec účetního výkaznictví se považuje za přijatelný pro sestavení účetní závěrky pro zvláštní účely, nejsou-li důvody pro opak.

⁹ ISA 200, odstavec 13(f)

- A7. Jestliže jsou požadavky standardů účetního výkaznictví podle odstavce A6 doplněny požadavky danými zákonem nebo jiným předpisem, auditor musí v souladu s ISA 210 posoudit, zda mezi standardy účetního výkaznictví a jinými požadavky neexistují nějaké rozpory. ISA 210 stanoví rovněž opatření, která musí auditor podniknout, pokud takové rozpory existují¹⁰.
- A8. Příslušný rámec účetního výkaznictví může být tvořen požadavky na účetní výkaznictví, které jsou definovány smlouvou, nebo jinými, v odstavcích A6 a A7 neuvedenými zdroji. V tomto případě se přijatelnost rámce účetního výkaznictví s ohledem na danou zakázku posuzuje podle toho, zda daný rámec vykazuje rysy obvykle vykazované přijatelnými rámci účetního výkaznictví, tak jak jsou popsány v příloze 2 k ISA 210. V případě rámce pro zvláštní účely je posouzení relativní důležitosti jednotlivých rysů obvykle vykazovaných přijatelnými rámci účetního výkaznictví věcí odborného úsudku. Například pro účely určení hodnoty vlastního kapitálu účetní jednotky k datu jejího prodeje se prodávající a kupující mohou dohodnout, že jejich potřebám odpovídají mnohem přísnější kritéria pro tvorbu opravných položek k nedobytným pohledávkám, i když takové finanční informace budou mít oproti finančním informacím připraveným podle rámce pro všeobecné účely jiný dopad.

Aspekty zvažované při plánování a provádění auditu (viz odstavec 9)

- A9. V souladu s ISA 200 musí auditor dodržovat (a) všechny etické požadavky relevantní pro auditní zakázku, včetně požadavků týkajících se nezávislosti auditora, a (b) všechny standardy ISA relevantní pro daný audit. Tento standard také požaduje, aby auditor dodržoval všechny požadavky určitého standardu ISA, s výjimkou případů, kdy s ohledem na podmínky daného auditu žádné ustanovení daného standardu ISA není relevantní nebo kdy nějaký konkrétní požadavek není relevantní, protože je podmíněn existencí určité podmínky a ta neexistuje. Ve výjimečném případě může auditor považovat za nutné odchytil se od relevantního požadavku určitého standardu ISA. V takové situaci musí provést alternativní auditorské postupy, jejichž prostřednictvím splní cíl tohoto požadavku.¹¹
- A10. Uplatňování některých požadavků standardů ISA na audit účetní závěrky pro zvláštní účely vyžaduje od auditora zvláštní zřetel k některým aspektům. Například podle ISA 320 musí úsudek o záležitostech, které jsou materiální pro uživatele účetní závěrky, vycházet z posouzení běžných potřeb uživatelů jako skupiny týkajících se finančních informací.¹² Nicméně v případě auditu účetní závěrky pro zvláštní účely vychází tento úsudek z posouzení potřeb předpokládaných uživatelů týkajících se finančních informací.
- A11. V případě účetní závěrky pro zvláštní účely, např. na základě požadavků smlouvy, si vedení může s předpokládanými uživateli závěrky dohodnout hranici s tím, že nesprávnosti zjištěné během auditu, které této hranice nedosáhnou, nebudou opravovány ani jinak upravovány. Stanovení této hranice nezbavuje auditora povinnosti stanovit pro účely plánování a provádění auditu účetní závěrky pro zvláštní účely hranici materiality podle ISA 320.

¹⁰ ISA 210, odstavec 18

¹¹ ISA 200, odstavce 14, 18 a 22–23

¹² ISA 320 *Materialita při plánování a provádění auditu*, odstavec 2

ISA 800 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

A12. V souladu s ISA 260 (revidované znění) je auditor povinen určit relevantní osoby patřící do struktury řízení účetní jednotky, jimž bude předávat informace o záležitostech auditu.¹³ ISA 260 (revidované znění) dále vysvětluje, že v některých případech jsou do vedení účetní jednotky zapojeny všechny osoby pověřené její správou a řízením a způsob předávání informací je upraven tak, že tuto skutečnost zohledňuje.¹⁴ Jestliže účetní jednotka sestavuje rovněž kompletní účetní závěrku ke všeobecným účelům, osoby odpovědné za dohled nad sestavením účetní závěrky pro zvláštní účely nemusí být totožné s osobami pověřenými správou a řízením, které jsou odpovědné za dohled nad sestavením účetní závěrky ke všeobecným účelům.

Aspekty zvažované při utváření názoru na účetní závěrku a sestavování zprávy nezávislého auditora (viz odstavec 11)

A13. V příloze tohoto standardu jsou uvedeny příklady zprávy nezávislého auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely. Pro zprávy auditora k tomuto typu účetní závěrky mohou být relevantní i další ilustrativní příklady (viz např. přílohy k ISA 700 (revidované znění), ISA 705 (revidované znění),¹⁵ ISA 570 (revidované znění),¹⁶ ISA 720 (revidované znění) a ISA 706 (revidované znění)¹⁷).

Uplatňování ISA 700 (revidované znění) při sestavování zprávy auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely

A14. V souladu s odstavcem 11 tohoto standardu je auditor povinen při utváření názoru na účetní závěrku pro zvláštní účely a sestavování zprávy auditora k ní uplatňovat požadavky ISA 700 (revidované znění). Současně je povinen uplatňovat rovněž požadavky dalších standardů ISA upravujících sestavení zprávy auditora. V této souvislosti mohou být pro auditora užitečné aspekty popisované níže v odstavcích A15–A19.

Nepřetržité trvání podniku

A15. Předpoklad nepřetržitého trvání podniku není pro účetní rámce, podle nichž se sestavují účetní závěrky pro zvláštní účely, vždy relevantní (např. nemusí být v některých jurisdikcích relevantní pro účetní závěrky sestavené pro daňové účely).¹⁸ Vymezení odpovědnosti vedení týkající se nepřetržitého trvání podniku¹⁹ je tudíž v některých případech nutné podle potřeby upravit v závislosti na příslušném rámci účetního výkaznictví použitém pro sestavení účetní závěrky pro zvláštní účely. Rovněž vymezení odpovědnosti auditora²⁰ může být nutné podle potřeby upravit v závislosti na tom, jak se ISA 570 (revidované znění) uplatňuje vzhledem k okolnostem dané zakázky.

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

¹⁴ ISA 260 (revidované znění), odstavec A8

¹⁵ ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

¹⁶ ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržité trvání podniku*

¹⁷ ISA 706 (revidované znění) *Odstavce zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti*

¹⁸ ISA 570 (revidované znění), odstavec 2

¹⁹ ISA 700 (revidované znění), odstavce 34(b) a A48

²⁰ ISA 700 (revidované znění), odstavec 39(b)(iv)

Hlavní záležitosti auditu

A16. V souladu s ISA 700 (revidované znění) je auditor povinen u auditů kompletní účetní závěrky kotovaných společností, která je určena ke všeobecným účelům, informovat ve své zprávě podle ISA 701²¹ o hlavních záležitostech auditu. Pokud jde o účetní závěrky pro zvláštní účely, ISA 701 je relevantní pouze v případě, že auditor má povinnost informovat o hlavních záležitostech auditu na základě právních předpisů, nebo v případě, že se sám rozhodne ve své zprávě o těchto záležitostech informovat. Jestliže auditor informuje ve své zprávě k účetní závěrce pro zvláštní účely o hlavních záležitostech auditu, ISA 701 platí v plném rozsahu.²²

Ostatní informace

A17. Povinnosti auditora týkající se ostatních informací upravuje ISA 720 (revidované znění).²³ Zpráva obsahující nebo doprovázející účetní závěrku pro zvláštní účely, jejichž cílem je poskytnout vlastníkům (nebo jiným zainteresovaným stranám) informace o skutečnostech vykázaných v této účetní závěrce, se pro účely ISA 720 (revidované znění) považují za výroční zprávy. V případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem pro zvláštní účely výraz „jiné zainteresované strany“ zahrnuje konkrétní uživatele, jejichž potřeby týkající se finančních informací splňuje rámec pro zvláštní účely použitý pro sestavení účetní závěrky pro zvláštní účely. Jestliže auditor dojde k závěru, že účetní jednotka hodlá takovou zprávu vydat, platí požadavky ISA 720 (revidované znění) i pro audit účetní závěrky pro zvláštní účely.

Jméno partnera odpovědného za zakázku

A18. Požadavek ISA 700 (revidované znění), aby auditor ve své zprávě uvedl jméno partnera odpovědného za zakázku, platí rovněž pro audity účetních závěrek kotovaných společností sestavených pro zvláštní účely.²⁴ Auditor může mít navíc na základě právních předpisů tuto povinnost i u nekotovaných účetních jednotek, případně se může sám rozhodnout jméno partnera uvést.

Odkaz na zprávu auditora ke kompletní účetní závěrce určené ke všeobecným účelům

A19. Auditor může považovat za vhodné uvést ve své zprávě k účetní závěrce pro zvláštní účely, a to v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti, odkaz na zprávu ke kompletní účetní závěrce určené ke všeobecným účelům, případně na záležitosti v této zprávě uvedené (viz ISA 706 (revidované znění)²⁵). Například může považovat za vhodné upozornit ve své zprávě k účetní závěrce pro zvláštní účely na to, že zpráva ke kompletní účetní závěrce určené ke všeobecným účelům obsahuje oddíl nadepsaný Materiální nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku.

²¹ ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*

²² ISA 700 (revidované znění), odstavec 31

²³ ISA 720 (revidované znění) *Povinnosti auditora týkající se ostatních informací*

²⁴ ISA 700 (revidované znění), odstavce 45 a A56–A58

²⁵ ISA 706 (revidované znění), odstavce 10–11

Upozornění uživatelů na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely (viz odstavec 14)

- A20. Účetní závěrku pro zvláštní účely lze používat i k jiným účelům, než pro které byla původně určena. Zveřejnění účetní závěrky pro zvláštní účely může u některých účetních jednotek požadovat například regulační orgán. Aby se předešlo nedorozuměním, auditor do své zprávy doplní odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, ve kterém upozorní uživatele na to, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely, a nemusí být tudíž pro jiné účely vhodná. V souladu s ISA 706 (revidované znění) je auditor povinen uvést tento odstavec v samostatném oddílu své zprávy opatřeném náležitým nadpisem obsahujícím slovní spojení „zdůraznění skutečnosti“.²⁶

Omezení šíření nebo užívání (viz odstavec 14)

- A21. Kromě upozornění podle odstavce 14 může auditor také považovat za vhodné uvést ve své zprávě, že je určena výhradně konkrétním uživatelům. V závislosti na právních předpisech platných v dané jurisdikci to lze udělat omezením šíření nebo užívání zprávy auditora. V takovém případě lze v odstavci zprávy auditora zmíněném výše v odstavci 14 uvést i tyto další skutečnosti a odpovídajícím způsobem upravit jeho nadpis (viz příklady v příloze tohoto standardu).

²⁶ Viz odstavec 9(a) ISA 706 (revidované znění)

Příloha

(viz odstavec A14)

Příklady zpráv nezávislého auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely

- Příklad 1: Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s požadavky na účetní výkaznictví definovanými smlouvou (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec dodržení požadavků)
- Příklad 2: Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s daňovým účetnictvím jurisdikce X (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec dodržení požadavků)
- Příklad 3: Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce kotované účetní jednotky sestavené v souladu s požadavky na účetní výkaznictví, které jsou stanoveny regulačním orgánem (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec věrného zobrazení)

Příklad 1 – Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s požadavky na účetní výkaznictví definovanými smlouvou (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec dodržení požadavků)

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Vedení účetní jednotky sestavilo účetní závěrku v souladu s požadavky na účetní výkaznictví definovanými smlouvou (tj. v souladu s rámcem pro zvláštní účely). Nemá možnost volby rámce účetního výkaznictví.
- Příslušný rámec účetního výkaznictví má charakter rámce dodržení požadavků.
- Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce sestavené ke všeobecným účelům nebyla vydána.
- 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.
- Šíření a užívání zprávy auditora je omezeno.
- Auditor ve své zprávě není povinen informovat o hlavních záležitostech auditu v souladu s ISA 701 ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.
- Auditor došel k závěru, že neexistují žádné ostatní informace (tj. požadavky ISA 720 (revidované znění) nejsou relevantní).
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor není povinen vyjádřit se ve své zprávě k dalším záležitostem stanoveným místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Výrok

Provedli jsme audit účetní závěrky společnosti ABC („společnost“), která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, z výkazu zisku a ztráty, 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 je přiložená účetní závěrka společnosti za rok končící 31. 12. 20X1 ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s požadavky na účetní výkaznictví definované v článku Z smlouvy uzavřené dne 1. 1. 20X1 mezi společností a společností DEF („smlouva“). [Oddíl Výrok je v souladu s ISA 700 (revidované znění) umístěn na začátku]

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. [První a poslední věta tohoto oddílu byla původně uvedena v oddílu *Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky*. Oddíl Základ pro výrok je v souladu s ISA 700 (revidované znění) umístěn bezprostředně za oddíl Výrok.]

Zdůraznění skutečnosti – báze účetnictví a omezené šíření a užívání zprávy auditora

Upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky vymezující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka byla sestavena v souvislosti s plněním požadavků na účetní výkaznictví definovaných výše uvedenou smlouvou, kterou společnost uzavřela, a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu. Naše zpráva je určena výhradně společnosti a společnosti DEF a neměla by být zpřístupněna jiným subjektům ani jimi používána. Náš výrok není v souvislosti s touto záležitostí modifikován.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku¹

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s požadavky na účetní výkaznictví definovanými v článku Z smlouvy a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

¹ 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.

Při sestavování účetní závěrky je vedení povinno posoudit, zda je společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, vysvětlit a popsat v účetní závěrce záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití účetnictví založeného na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, s výjimkou případů, kdy má v úmyslu společnost zrušit nebo ukončit její činnost, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit.

Za dohled nad procesem účetního výkaznictví ve společnosti jsou zodpovědné osoby pověřené její správou a řízením.

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu se standardy ISA ve všech případech v účetní závěrce odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

V souladu s odstavcem 41(b) ISA 700 (revidované znění) lze následující text v šedém poli uvést v příloze zprávy auditora. V odstavci 41(c) ISA 700 (revidované znění) se říká, že pokud to právní předpisy nebo auditorské standardy daného státu výslovně dovolují, není nutné uvádět vymezení odpovědnosti auditora přímo ve zprávě auditora, ale je možné v ní odkázat na webových stránkách příslušného orgánu, kde je takové vymezení odpovědnosti uvedeno. Podmínkou je, aby vymezení odpovědnosti auditora na webových stránkách zachycovalo záležitosti uvedené níže a nebylo s nimi v rozporu.

Při provádění auditu v souladu se standardy ISA je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.²
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a vysvětlující a popisné informace, které v této souvislosti vedení společnosti uvedlo v účetní závěrce.
- Posoudit, zda je vhodné, že vedení použilo účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, a zda s ohledem na získané důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na vysvětlující a popisné informace uvedené v této souvislosti v účetní závěrce, a pokud tyto vysvětlující a popisné informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti společnosti nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že společnost přestane nepřetržitě trvat.

Naší povinností je informovat osoby pověřené správou a řízením mimo jiné o plánovaném rozsahu a

ISA 800 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH
V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili, včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

² Jestliže je auditor povinen spolu s auditem účetní závěrky rovněž vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému, tato věta se odpovídajícím způsobem upraví.

ISA 800 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH
V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

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

[Adresa auditora] [Údaje o datu a adrese jsou přehozeny]

[Datum]

Příklad 2 – Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s daňovým účetnictvím jurisdikce X (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec dodržení požadavků)

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky sestavené v souladu s předpisy pro daňové účetnictví jurisdikce X (tj. v souladu s rámcem pro zvláštní účely). Účetní závěrka má sloužit pro přípravu přiznání k dani z příjmů fyzických osob jednotlivých společníků. Vedení nemá možnost volby rámce účetního výkaznictví.
- Příslušný rámec účetního výkaznictví má charakter rámce dodržení požadavků.
- 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.
- Šíření zprávy auditora je omezeno.
- Auditor ve své zprávě není povinen informovat o hlavních záležitostech auditu v souladu s ISA 701 ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.
- Auditor došel k závěru, že neexistují žádné ostatní informace (tj. požadavky ISA 720 (revidované znění) nejsou relevantní).
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor není povinen vyjádřit se ve své zprávě k dalším záležitostem stanoveným místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Výrok

Provedli jsme audit účetní závěrky společnosti ABC („společnost“), která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, z výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20X1 a z přílohy účetní závěrky, včetně přehledu významných účetních pravidel.

Podle našeho názoru je přiložená účetní závěrka společnosti za rok končící 31. 12. 20X1 ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s [uveďte příslušný daňový zákon] jurisdikce X. [Oddíl Výrok je v souladu s ISA 700 (revidované znění) umístěn na začátku]

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. [První a poslední věta tohoto oddílu byla původně uvedena v oddílu *Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky*. Oddíl Základ pro výrok je v souladu s ISA 700 (revidované znění) umístěn bezprostředně za oddíl Výrok.]

Zdůraznění skutečnosti – báze účetnictví a omezené šíření zprávy auditora

Upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky vymezující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka slouží jako podklad pro přípravu přiznání k dani z příjmů fyzických osob společníků, a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu. Naše zpráva je určena výhradně společnosti a jejím společníkům a neměla by být zpřístupněna jiným subjektům. Náš výrok není v souvislosti s touto záležitostí modifikován.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku³

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s předpisy pro daňové účetnictví jurisdikce X a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

Při sestavování účetní závěrky je vedení povinno posoudit, zda je společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, vysvětlit a popsat v účetní závěrce záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití účetnictví založeného na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, s výjimkou případů, kdy má v úmyslu společnost zrušit nebo ukončit její činnost, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit.

Za dohled nad procesem účetního výkaznictví ve společnosti jsou zodpovědné osoby pověřené její správou a řízením.

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu se standardy ISA ve všech případech v účetní závěrce odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

³ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

ISA 800 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

V souladu s odstavcem 41(b) ISA 700 (revidované znění) lze následující text v šedém poli uvést v příloze zprávy auditora. V odstavci 41(c) ISA 700 (revidované znění) se říká, že pokud to právní předpisy nebo auditorské standardy daného státu výslovně dovolují, není nutné uvádět vymezení odpovědnosti auditora přímo ve zprávě auditora, ale je možné v ní odkázat na webové stránky příslušného orgánu, kde je takové vymezení odpovědnosti uvedeno. Podmínkou je, aby vymezení odpovědnosti auditora na webových stránkách zachycovalo záležitosti uvedené níže a nebylo s nimi v rozporu.

Při provádění auditu v souladu se standardy ISA je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.⁴
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a vysvětlující a popisné informace, které v této souvislosti vedení společnosti uvedlo v účetní závěrce.
- Posoudit, zda je vhodné, že vedení použilo účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, a zda s ohledem na získané důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na vysvětlující a popisné informace uvedené v této souvislosti v účetní závěrce, a pokud tyto vysvětlující a popisné informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti společnosti nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že společnost přestane nepřetržitě trvat.

Naší povinností je informovat osoby pověřené správou a řízením mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili, včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

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

[Adresa auditora] [Údaje o datu a adrese jsou přehozeny]

[Datum]

⁴ Jestliže je auditor povinen spolu s auditem účetní závěrky rovněž vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému, tato věta se odpovídajícím způsobem upraví.

Příklad 3 – Zpráva auditora ke kompletní účetní závěrce kotované účetní jednotky sestavené v souladu s požadavky na účetní výkaznictví, které jsou stanoveny regulačním orgánem (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec věrného zobrazení)

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky kotované společností sestavené v souladu s požadavky na účetní výkaznictví, které jsou definovány regulačním orgánem (tj. v souladu s rámcem pro zvláštní účely). Účetní závěrka má sloužit k plnění požadavků tohoto regulačního orgánu. Vedení nemá možnost volby rámce účetního výkaznictví.
- Příslušný rámec účetního výkaznictví má charakter rámce věrného zobrazení.
- 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 existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Vysvětlující a popisné informace uvedené o této významné (materiální) nejistotě v účetní závěrce jsou dostatečné.
- Šíření a užívání zprávy auditora není omezeno.
- Regulátor požaduje, aby auditor informoval ve své zprávě v souladu s ISA 701 o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor došel k závěru, že neexistují žádné ostatní informace (tj. požadavky ISA 720 (revidované znění) nejsou relevantní).
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor není povinen 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 rozvahy k 31. 12. 20X1, z výkazu zisku a ztráty, 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 požadavky na účetní výkaznictví stanovené v § Y nařízení Z. [Oddíl Výrok je v souladu s ISA 700 (revidované znění) umístěn na začátku]

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. [První a poslední věta tohoto oddílu byla původně uvedena v oddílu *Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky*. Oddíl Základ pro výrok je v souladu s ISA 700 (revidované znění) umístěn bezprostředně za oddíl Výrok.]

Zdůraznění skutečnosti – báze účetnictví

Upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky vymežující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka byla sestavena proto, aby společnost splnila požadavky regulačního orgánu DEF, a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu. Náš výrok není v souvislosti s touto záležitostí modifikován.

Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku

Upozorňujeme na bod 6 přílohy účetní závěrky, podle něhož společnost za účetní období k 31. 12. 20X1 vznikla ztráta ve výši ZZZ a současně její závazky k tomuto datu převýšily hodnotu celkových aktiv o YYY. Jak je uvedeno v bodě 6, tyto události a podmínky spolu s dalšími záležitostmi popsány v tomto bodě ukazují na existenci významné (materiální) nejistoty, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat. Náš výrok není v souvislosti s touto záležitostí modifikován.

Hlavní záležitosti auditu

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

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

Jiná skutečnost

Společnost sestavila k 31. 12. 20X1 nekonsolidovanou účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, k níž jsme pro akcionáře společnosti vydali zprávu auditora dne 31. 3. 20X2.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku⁵

Vedení společnosti je odpovědné za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s požadavky na účetní výkaznictví stanovené v § Y nařízení Z⁶ a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

Při sestavování účetní závěrky je vedení povinno posoudit, zda je společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, vysvětlit a popsat v účetní závěrce záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití účetnictví založeného na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, s výjimkou případů, kdy má v úmyslu společnost zrušit nebo ukončit její činnost, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit.

Za dohled nad procesem účetního výkaznictví ve společnosti jsou zodpovědné osoby pověřené její správou a řízením.

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu se standardy ISA ve všech případech v účetní závěrce odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

⁵ Případně jiné výrazy vhodné v kontextu právního rámce dané jurisdikce

⁶ Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s požadavky na účetní výkaznictví stanovené v § Y nařízení Z, a za takový...“

ISA 800 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

V souladu s odstavcem 41(b) ISA 700 (revidované znění) lze následující text v šedém poli uvést v příloze zprávy auditora. V odstavci 41(c) ISA 700 (revidované znění) se říká, že pokud to právní předpisy nebo auditorské standardy daného státu výslovně dovolují, není nutné uvádět vymezení odpovědnosti auditora přímo ve zprávě auditora, ale je možné v ní odkázat na webové stránky příslušného orgánu, kde je takové vymezení odpovědnosti uvedeno. Podmínkou je, aby vymezení odpovědnosti auditora na webových stránkách zachycovalo záležitosti uvedené níže a nebylo s nimi v rozporu.

Při provádění auditu v souladu se standardy ISA je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.⁷
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a vysvětlující a popisné informace, které v této souvislosti vedení společnosti uvedlo v účetní závěrce.
- Posoudit, zda je vhodné, že vedení použilo účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, a zda s ohledem na získané důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na vysvětlující a popisné informace uvedené v této souvislosti v účetní závěrce, a pokud tyto vysvětlující a popisné informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti společnosti nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že společnost přestane nepřetržitě trvat.

Naší povinností je informovat osoby pověřené správou a řízením mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili, včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

Naší povinností je rovněž poskytnout osobám pověřeným správou a řízením prohlášení o tom, že jsme splnili příslušné etické požadavky týkající se nezávislosti, a informovat je o veškerých vztazích a dalších záležitostech, u nichž se lze reálně domnívat, že by mohly mít vliv na naši nezávislost, a případných souvisejících opatřeních.

⁷ Jestliže je auditor povinen spolu s auditem účetní závěrky rovněž vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému, tato věta se odpovídajícím způsobem upraví.

ISA 800 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) ZVLÁŠTNÍ ASPEKTY – AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK
SESTAVENÝCH V SOULADU S RÁMCEM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

Dále je naší povinností vybrat na základě záležitostí, o nichž jsme informovali osoby pověřené správou a řízením, ty, které jsou z hlediska auditu účetní závěrky za běžný rok nejvýznamnější, a které tudíž představují hlavní záležitosti auditu, a tyto záležitosti popsat v naší zprávě. Tato povinnost neplatí, když právní předpisy zakazují zveřejnění takové záležitosti nebo jestliže ve zcela výjimečném případě usoudíme, že bychom o dané záležitosti neměli v naší zprávě informovat, protože lze reálně očekávat, že možné negativní dopady zveřejnění převáží nad přínosem z hlediska veřejného zájmu.

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] *[Údaje o datu a adrese jsou přehozeny]*

[Datum]