

**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO PROVĚRKY ISRE 2400  
(REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)**

**PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK**

(Účinný pro prověrky účetních závěrek sestavených za období končící  
31. prosince 2013 nebo po tomto datu)

**OBSAH**

	Odstavec
<b>Úvod</b>	
Předmět standardu .....	1–4
Prověrka historické účetní závěrky .....	5–8
Rozsah působnosti standardu .....	9–12
Datum účinnosti .....	13
<b>Cíle</b> .....	14–15
<b>Definice</b> .....	16–17
<b>Požadavky</b>	
Provádění prověrky v souladu s tímto standardem .....	18–20
Etické požadavky .....	21
Profesní skepticismus a odborný úsudek .....	22–23
Řízení kvality na úrovni zakázky .....	24–28
Přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem .....	29–41
Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením .....	42
Provádění zakázky .....	43–57
Události po datu účetní závěrky .....	58–60
Písemná prohlášení .....	61–65
Posouzení důkazních informací získaných na základě provedených postupů .....	66–68
Formulace závěru odborníka o účetní závěrce .....	69–85
Zpráva odborníka .....	86–92
Dokumentace .....	93–96
<b>Aplikační a vysvětlující část</b>	
Předmět standardu .....	A1–A5

Prověrka historické účetní závěrky .....	A6–A7
Cíle .....	A8–A10
Definice .....	A11–A13
Provádění prověrky v souladu s tímto standardem .....	A14
Etické požadavky .....	A15–A16
Profesní skepticismus a odborný úsudek .....	A17–A25
Řízení kvality na úrovni zakázky .....	A26–A33
Přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem .....	A34–A62
Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením .....	A63–A69
Provádění zakázky .....	A70–A99
Písemná prohlášení .....	A100–A102
Posouzení důkazních informací získaných na základě provedených postupů .....	A103–A105
Formulace závěru odborníka o účetní závěrce .....	A106–A117
Zpráva odborníka .....	A118–A144
Dokumentace .....	A145
Příloha 1: Příklad smluvního dopisu k prověřce historické účetní závěrky	
Příloha 2: Příklady zpráv odborníka o prověřce účetní závěrky	

---

<p>Mezinárodní standard pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění) <i>Prověrky historických účetních závěrek</i> je nutné chápat v kontextu <i>Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby</i>.</p>
--

## Úvod

### Předmět standardu

1. Tento mezinárodní standard pro prověrky (ISRE) upravuje: (viz odstavec A1)
  - (a) povinnosti účetního odborníka provozujícího veřejnou praxi (dále jen „odborník“), který provádí prověrku historické účetní závěrky účetní jednotky, ale není jejím auditorem;
  - (b) formu a obsah zprávy, kterou odborník k účetní závěrce vydá.
2. Předmětem tohoto standardu není ověřování účetní závěrky ani mezitímních finančních informací, provádí-li je odborník, který je nezávislým auditorem účetní jednotky. (viz odstavec A2)
3. Tento standard platí, v podobě upravené dle potřeby, rovněž pro prověrky jiných historických finančních informací. Zakázky poskytující omezenou jistotu, u nichž se nejedná o prověrku historických finančních informací, se provádějí v souladu s ISAE 3000.<sup>1</sup>

### Vztah k ~~ISQC~~ ISQM 1<sup>2</sup>

4. Za systémy, **system řízení kvality a související** zásady a postupy ~~v oblasti řízení kvality~~ odpovídá auditorská společnost. Na auditorské společnosti provádějící prověrky účetních závěrek se vztahuje ~~ISQC~~ **ISQM 1**.<sup>3</sup> Ustanovení ISRE 2400 týkající se řízení kvality na úrovni jednotlivých proverek vycházejí z předpokladu, že se auditorská společnost řídí ~~ISQC~~ **ISQM 1** nebo jinými předpisy, které jsou minimálně stejně náročné. (viz odstavce A3–A5)

### Prověrka historické účetní závěrky

5. Prověrka historické účetní závěrky je zakázkou poskytující omezenou jistotu, tak jak je vymezena v *Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky*.<sup>4</sup> (viz odstavce A6–A7)
6. Odborník na základě prověrky účetní závěrky vyjádří závěr, jehož smyslem je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v to, že účetní závěrka byla účetní jednotkou sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Tento závěr se opírá o

---

<sup>1</sup> Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3000 *Ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací*

<sup>2</sup> Mezinárodní standard pro řízení kvality **ISQM 1 Řízení kvality u firem provádějících audity nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby**

<sup>3</sup> ~~ISQC~~ **ISQM 1**, odstavec 5

<sup>4</sup> Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky, odstavce 7 a 11.

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

omezenou jistotou, získanou při provádění prověrky. Zpráva, kterou odborník vydá, popisuje charakter prověrky, čímž poskytuje uživatelům kontext, který jim umožní

pochopit závěr odborníka.

7. Odborník shromažďuje dostatečné a vhodné důkazní informace pro vyjádření závěru o účetní závěrce jako celku v souladu s požadavky tohoto standardu především dotazováním a prováděním analytických postupů.
8. Jestliže odborník zjistí nějakou skutečnost svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslená, navrhne a provede dodatečné postupy, které považuje za daných okolností za nezbytné, aby mohl vyjádřit závěr o účetní závěrce v souladu s tímto standardem.

### **Rozsah působnosti standardu**

9. Standard definuje cíle, které má odborník při jeho uplatňování. Tyto cíle představují kontext, v rámci kterého jsou stanoveny požadavky tohoto standardu, a mají přispět k lepšímu pochopení toho, co je třeba v rámci prověrky dosáhnout.
10. Standard obsahuje požadavky, pro jejichž vyjádření se používají výrazy „je povinen“ nebo „musí“ a které mají odborníkovi pomoci při naplňování vytyčených cílů.
11. Dále standard obsahuje úvod, definice a aplikační a vysvětlující část, poskytující širší kontext relevantní pro jeho správné pochopení.
12. Aplikační a vysvětlující část blíže vysvětluje jednotlivé požadavky a poskytuje návodné informace pro jejich naplňování. Tyto návodné informace sice nemají charakter požadavků, nicméně jsou důležité pro jejich náležité uplatňování. Aplikační a vysvětlující část může rovněž popisovat širší kontext záležitostí, které jsou předmětem tohoto standardu. Tento kontext dále přispívá k naplňování standardem stanovených požadavků.

### **Datum účinnosti**

13. Tento standard je účinný pro prověrky účetních závěrek sestavených za období končící 31. prosince 2013 nebo po tomto datu.

### **Cíle**

14. Odborník má při provádění prověrky účetní závěrky podle tohoto standardu následující cíle:
  - (a) získat omezenou jistotu, a to především dotazováním a prováděním analytických postupů, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnost, a na základě toho vyjádřit závěr, zda zjistil nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka není ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;

(b) vydat zprávu k účetní závěrce jako celku a podat informace vyžadované tímto standardem.

15. Jestliže odborník nemůže získat omezenou jistotu a vydání zprávy obsahující závěr s výhradou není za daných okolností dostatečné, musí v souladu s tímto standardem buď vyjádření závěru ve zprávě odmítnout, nebo pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují, od zakázky odstoupit. (viz odstavce A8–A10, A115–A116)

## Definice

16. V zájmu jednotného používání a interpretace jsou termíny definované v tomto standardu i další termíny v něm používané vymezeny v *Glosáři termínů*<sup>5</sup> (Glosář). Například termíny „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“ mají v tomto standardu význam, který je definován v *Glosáři*. (viz odstavce A11–A12)

17. Níže uvedené výrazy se v tomto standardu používají v následujícím významu:

- (a) *Analytické postupy* – Vyhodnocení finančních informací prostřednictvím rozboru plausibilních vztahů mezi finančními a nefinančními údaji. Analytické postupy zahrnují rovněž zkoumání zjištěných výkyvů nebo vztahů, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od očekávaných hodnot.
- (b) *Riziko zakázky* – Riziko, že odborník vyjádří nesprávný závěr o účetní závěrce, která je materiálně zkreslena.
- (c) *Účetní závěrka k všeobecným účelům* – Účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro všeobecné účely.
- (d) *Rámec pro všeobecné účely* – Rámec účetního výkaznictví, jehož cílem je splnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů týkající se finančních informací. Rámec účetního výkaznictví může mít charakter rámce věrného zobrazení nebo rámce dodržení požadavků.
- (e) *Dotazování* – Dotazování představuje získávání informací od dobře informovaných osob z účetní jednotky nebo mimo ni.
- (f) *Omezená jistota* – Míra jistoty pro účely vyjádření závěru v souladu s tímto standardem, kterou odborník získá v případě, že sníží riziko zakázky na úroveň, která je za daných okolností přijatelná, přičemž ale riziko je vyšší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Kombinace charakteru, načasování a rozsahu postupů shromažďování důkazních informací však musí odborníkovi umožnit alespoň získání smysluplné míry jistoty. Míra jistoty získaná odborníkem se považuje za smysluplnou tehdy, pokud se v jejím důsledku pravděpodobně zvýší

<sup>5</sup> *Glosář termínů k mezinárodním standardům IAASB, který je součástí Příručky mezinárodních standardů pro řízení kvality, auditorských standardů, standardů pro prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby a dalších materiálů (Příručka)*, kterou vydává IFAC

důvěra předpokládaných uživatelů v účetní závěrku. (viz odstavec A13)

- (g) *Odborník* – Účetní odborník provozující veřejnou praxi. Výraz zahrnuje partnera odpovědného za zakázku, další členy týmu provádějícího zakázku, případně auditorskou společnost. Jestliže je výslovným záměrem tohoto standardu, aby určitý požadavek nebo povinnost plnil přímo partner zakázky, nepoužije se výraz „odborník“, ale výraz „partner odpovědný za zakázku“. Výrazy „partner odpovědný za zakázku“ a „auditorská společnost“ se používají rovněž pro ekvivalentní subjekty z veřejného sektoru.
- (h) *Odborný úsudek* – V kontextu daném auditorskými, účetními a etickými standardy jde o uplatňování relevantní odborné přípravy, znalostí a zkušeností pro informovaná rozhodnutí o dalším postupu, která budou vhodná s ohledem na okolnosti dané prověrky.
- (i) *Relevantní Příslušné etické požadavky* – ~~Etické pravidla profesní etiky a etické požadavky, které musí tým realizující zakázku dodržovat při provádění prověrek~~ Obvykle se jedná o části A a B ~~Etického~~ **platí pro auditory a účetní odborníky provádějící prověrky účetních závěrek. Příslušné etické požadavky obvykle zahrnují ustanovení Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní znalce odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti) vydaného Radou Mezinárodním výborem pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA) a národní normy, které která se týkají prověrek, a rovněž předpisy daného státu,** pokud jsou přísnější.
- (j) *Účetní závěrka pro zvláštní účely* – Účetní závěrka sestavená v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely.
- (k) *Účetní 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.

## Požadavky

### Provádění prověrky v souladu s tímto standardem

18. Odborník je povinen se seznámit s úplným zněním tohoto standardu, včetně aplikační a vysvětlující části, aby rozuměl jeho cílům a dokázal správně uplatňovat jeho požadavky. (viz odstavec A14)

### Dodržování relevantních požadavků

19. Odborník je povinen dodržovat všechny požadavky tohoto standardu, s výjimkou těch, jež nejsou pro danou prověrku relevantní. Požadavek je pro prověrku relevantní, pokud

okolnosti, jichž se požadavek týká, při prověrce existují.

20. Odborník nesmí ve své zprávě uvést, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem, pokud nedodržel všechny jeho požadavky relevantní pro danou prověrku.

### Etické požadavky

21. Odborník je povinen dodržovat všechny ~~relevantní~~ **příslušné** etické požadavky, včetně požadavků na nezávislost. (viz odstavce A15–A16)

### Profesní skepticismus a odborný úsudek

22. Odborník je povinen naplánovat a provést zakázku s profesním skepticismem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku bude účetní závěrka materiálně zkreslená. (viz odstavce A17–A20)
23. Odborník je povinen při provádění prověrky uplatňovat odborný úsudek. (viz odstavce A21–A25)

### Řízení kvality na úrovni zakázky

24. Partner odpovědný za zakázku musí mít odbornou způsobilost v oblasti auditorských dovedností a technik a v oblasti účetního výkaznictví, ~~kte~~ **schopnosti, včetně dostatku času, odpovídající** okolnostem dané zakázky. (viz odstavec A26)
25. Partner odpovědný za zakázku je povinen převzít **celkovou** odpovědnost: (viz odstavce A27–A30)
- (a) za ~~celkovou kvalitu řízení a zajištění kvality~~ **řízení a zajištění kvality** každé prověrky, která mu je přidělena, a za **své dostatečné a vhodné zapojení v průběhu celé zakázky;**
  - (b) za řízení, dohled, plánování a realizaci prověrky v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů; (viz odstavec A31)
  - (c) za to, že zpráva, kterou odborník vydá, bude přiměřená okolnostem;
  - (d) za to, že zakázka bude provedena v souladu se zásadami a **postupy** auditorské společnosti týkajícími se řízení kvality, mimo jiné je povinen:
    - (i) ujistit se, že byly dodrženy ~~odpovídající~~ **firemní zásady** a postupy týkající se přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování zakázky a že učiněné závěry jsou přiměřené, mimo jiné posoudit, zda neexistují nějaké informace svědčící o tom, že vedení postrádá dostatečnou integritu; (viz odstavce A32–A33)
    - (iA) **přesvědčit se, že týmu provádějícímu zakázku byly včas pro její realizaci přiděleny dostatečné a vhodné zdroje, resp. že má takové zdroje k dispozici, přičemž musí zohlednit charakter a okolnosti dané zakázky, firemní zásady a postupy a případné změny, které nastanou během realizace zakázky;**

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (ii) ujistit se, že tým provádějící zakázku má jako celek náležitou odbornou způsobilost a schopnosti, včetně **dostatku času a včetně** odborné způsobilosti v oblasti auditorských dovedností a technik a v oblasti účetního výkaznictví, aby mohl:
  - a. provést prověrku v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů;
  - b. vydat zprávu, která bude přiměřená daným okolnostem;
- (iii) převzít odpovědnost za vedení náležité dokumentace k zakázce-;
- (iv) **pokud je v souladu s ISQM 1 nebo v souladu s firemními zásadami a postupy vyžadována kontrola kvality zakázky, nedatovat zprávu auditora před dokončením takové kontroly.**<sup>6</sup>

### *Důležitá zjištění po přijetí zakázky*

26. Pokud partner odpovědný za zakázku získá informace, které by za předpokladu, že by byly k dispozici dříve, vedly k odmítnutí zakázky, je povinen tyto informace sdělit neprodleně auditorské společnosti, aby mohla spolu s ním učinit nezbytná opatření.

### *Dodržování ~~relevantních~~ příslušných etických požadavků*

27. Partner odpovědný za zakázku je povinen všimnout si v průběhu zakázky, když dle potřeby provádí pozorování a dotazování, možných důkazů o tom, že členové týmu provádějícího zakázku nedodržují příslušné etické požadavky. Jestliže se prostřednictvím systému řízení kvality auditorské společnosti nebo jiným způsobem dozví o záležitostech, které naznačují, že členové týmu provádějícího zakázku nedodrželi etické požadavky, je povinen po konzultaci s dalšími pracovníky auditorské společnosti stanovit patřičná opatření.

### *Monitorování*

#### *Monitorovací a nápravný proces*

28. Součástí ~~účinného~~ **firemního** systému řízení kvality je ~~v případě auditorské společnosti také monitorovací proces, jehož cílem je poskytovat této společnosti přiměřenou jistotu, že její zásady a postupy týkající se~~ **a nápravný proces:**
- (a) **který firmě poskytne relevantní, spolehlivé a včasné informace o návrhu, zavádění a fungování** systému řízení kvality ~~jsou náležité, přiměřené a účinně fungují,~~
  - (b) **aby v reakci na zjištěné nedostatky mohla přijmout vhodná opatření a tyto nedostatky byly bez zbytečného odkladu odstraněny.**

<sup>6</sup> ISQM 2 *Kontroly kvality zakázky*



Partner odpovědný za zakázku je povinen ~~s použitím nejaktuálnějších informací~~ **posoudit informace z monitorovacího a nápravného procesu**, které jsou k dispozici ~~▼~~ **obdržel od** auditorské společnosti, případně, pokud je to relevantní, ~~▼~~ **od** ostatních společnostech **společností** v síti, ~~posoudit výsledky tohoto monitorovacího procesu a~~ zvážit, zda ~~zjištěné nedostatky~~ **tyto informace** mohou mít na prověrku vliv.

## Přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem

*Faktory ovlivňující přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem*

29. Odborník nesmí, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy, přijmout zakázku na provedení prověrky: (viz odstavce A34–A35)
- (a) jestliže se neujistil o tom, že:
    - (i) zakázka má racionální účel; nebo (viz odstavec A36)
    - (ii) prověrka je za daných okolností vhodná; (viz odstavec A37)
  - (b) jestliže má důvod se domnívat, že nebudou splněny příslušné etické požadavky, včetně nezávislosti;
  - (c) jestliže jeho předběžné poznatky o okolnostech zakázky naznačují, že pravděpodobně nebude mít k dispozici informace, které pro provedení prověrky potřebuje, resp. že tyto informace budou pravděpodobně nespolehlivé;
 

(viz odstavec A38)
  - (d) jestliže má důvod pochybovat o integritě vedení v míře, která pravděpodobně ovlivní provádění prověrky; (viz odstavec A37(b))
  - (e) jestliže vedení nebo osoby pověřené správou a řízením omezují rozsah prací, které v rámci prověrky plánuje provést, a to v takové míře, že to podle jeho názoru povede k odmítnutí závěru o účetní závěrce.

*Předpoklady pro přijetí zakázky*

30. Před přijetím zakázky na provedení prověrky je odborník povinen: (viz odstavec A39)
- (a) posoudit, zda je rámec účetního výkaznictví, který byl použit pro sestavení účetní závěrky, přijatelný, a v případě účetní závěrky určené ke zvláštním účelům se seznámit s účelem, k němuž byla sestavena, a kdo jsou její předpokládaní uživatelé; (viz odstavce A40–A46)
  - (b) získat od vedení vyjádření potvrzující, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost: (viz odstavce A47–A50)
    - (i) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení;

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (ii) za vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;
  - (iii) za to, že odborníkovi bude poskytnut (budou poskytnuty):
    - a. přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a jiným podkladům;
    - b. další informace, které si odborník od vedení pro účely prověrky vyžádá;
    - c. neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle odborníka nutné důkazní informace získat.
31. Není-li některý z výše uvedených předpokladů pro přijetí zakázky podle názoru odborníka naplněn, odborník záležitost projedná s vedením nebo s osobami pověřenými správou a řízením. Jestliže nelze provést změny zajišťující splnění těchto předpokladů podle jeho požadavků, nesmí navrhovanou zakázku přijmout, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy. Taková zakázka však nebude provedena v souladu s tímto standardem, a odborník tudíž nesmí ve své zprávě uvádět, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem.
32. Jestliže se po přijetí zakázky ukáže, že některý z výše uvedených předpokladů není podle názoru odborníka naplněn, odborník skutečnost projedná s vedením nebo s osobami pověřenými správou a řízením a rozhodne:
- (a) zda lze danou záležitost vyřešit;
  - (b) zda je správné v realizaci zakázky pokračovat;
  - (c) zda danou skutečnost uvést ve zprávě, a pokud ano, jakým způsobem.

### *Další aspekty týkající se případů, kdy je znění zprávy předepsáno právními předpisy*

33. Odborník smí ve své zprávě vydané na základě prověrky deklarovat soulad s tímto standardem pouze v případě, že zpráva splňuje požadavky vymezené v odstavci 86.
34. Provádí-li odborník prověrku podle právních předpisů platných v dané jurisdikci, v některých případech mohou tyto předpisy stanovit formát nebo znění jeho zprávy v podobě, která se formou nebo používanými výrazy od požadavků tohoto standardu významně liší. Za těchto okolností je odborník povinen posoudit, zda by uživatelé účetní závěrky mohli ujištění poskytnuté na základě její prověrky nesprávně interpretovat, a pokud ano, zda je možné snížit riziko nesprávné interpretace doplněním dalších vysvětlujících informací do jeho zprávy. (viz odstavce A51, A142)
35. Jestliže odborník dojde k závěru, že doplněním vysvětlujících informací do jeho zprávy

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

se riziko případné nesprávné interpretace nesníží, nesmí zakázku přijmout. Výjimku představují pouze případy, kdy mu to ukládají právní předpisy. Prověrka provedená v souladu s takovými právními předpisy není v souladu s tímto standardem. Odborník tudíž nesmí ve své zprávě uvádět, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem. (viz odstavce A51, A142)

### *Sjednání podmínek zakázky*

36. Odborník je povinen před provedením zakázky sjednat s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením její podmínky.
37. Podmínky zakázky musí být sjednány formou smluvního dopisu nebo jinou vhodnou písemnou dohodou a musí obsahovat: (viz odstavce A52–A54, A56)
  - (a) předpokládaný účel použití a okruh uživatelů účetní závěrky a případná omezení jejího používání nebo okruhu uživatelů;
  - (b) vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví;
  - (c) cíl a rozsah prověrky;
  - (d) povinnosti odborníka;
  - (e) povinnosti vedení, včetně povinností vymezených v odstavci 30(b); (viz odstavce A47–A50, A55)
  - (f) prohlášení o tom, že zakázka nepředstavuje audit a že odborník k účetní závěrce nevydá výrok auditora;
  - (g) informaci o očekávané formě a obsahu zprávy, kterou má odborník vydat, a prohlášení, že mohou nastat okolnosti, kdy se zpráva může od očekávané formy a obsahu lišit.

### *Opakující se prověrky*

38. U opakujících se prověrek je odborník povinen posoudit, zda okolnosti zakázky, včetně případných změn faktorů rozhodujících pro její přijetí, vyžadují úpravu jejích podmínek a zda je nutné vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením připomenout dosavadní podmínky zakázky. (viz odstavec A57)

### *Přijetí změny podmínek zakázky*

39. Odborník nesmí souhlasit se změnou podmínek zakázky, jestliže tato změna není dostatečně opodstatněná. (viz odstavce A58–A60)
40. Jestliže je odborník ještě před dokončením prověrky požádán, aby ji změnil na zakázku neposkytující žádnou míru jistoty, je povinen posoudit, zda je taková změna dostatečně opodstatněná. (viz odstavce A61–A62)

41. Jestliže dojde během provádění zakázky ke změně jejích podmínek, odborník je povinen sjednat s vedením nebo s osobami pověřenými správou a řízením nové podmínky zakázky, a to formou smluvního dopisu nebo jinou vhodnou písemnou dohodou.

### **Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením**

42. Odborník je povinen v průběhu prověrky včas informovat vedení a případně osoby pověřené správou a řízením o veškerých záležitostech týkajících se prověrky, které jsou podle jeho odborného úsudku natolik důležité, že si zaslouží jejich pozornost. (viz odstavce A63–A69)

### **Provádění zakázky**

#### *Materialita u prověrky účetní závěrky*

43. Odborník je povinen stanovit úroveň materiality pro účetní závěrku jako celek a zohlednit ji při navrhování postupů a vyhodnocování výsledků získaných provedením těchto postupů. (viz odstavce A70–A73)
44. Jestliže odborník v průběhu prověrky zjistí nové informace, s jejichž znalostí by byl býval úroveň materiality určil odlišně, je povinen úroveň stanovenou pro účetní závěrku jako celek přehodnotit. (viz odstavec A74)

#### *Znalosti odborníka o účetní jednotce*

45. Odborník je povinen seznámit se s účetní jednotkou a jejím prostředím a s příslušným rámcem účetního výkaznictví, aby mohl identifikovat oblasti účetní závěrky, v nichž je pravděpodobný výskyt materiálních nesprávností, a na základě toho navrhnout postupy, jimiž tyto oblasti pokryje. (viz odstavce A75–A77)
46. Odborník je povinen seznámit se s následujícími skutečnostmi: (viz odstavce A78, A87, A89)
- (a) odvětví ekonomiky, v němž účetní jednotka působí, regulační a další externí faktory, včetně příslušného rámce účetního výkaznictví;
  - (b) charakter účetní jednotky, včetně:
    - (i) její provozní činnosti;
    - (ii) vlastnické a řídicí struktury;
    - (iii) druhů investic, které účetní jednotka uskutečňuje nebo plánuje uskutečnit;
    - (iv) způsobu, jakým je účetní jednotka strukturována a financována;
    - (v) cíle a strategie účetní jednotky;

- (c) účetní systém a účetní záznamy účetní jednotky;
- (d) výběr a použití účetních pravidel.

*Návrh postupů a jejich provádění*

47. V rámci získávání dostatečných a vhodných důkazních informací, které budou sloužit jako základ pro vyjádření závěru o účetní závěrce jako celku, je odborník povinen navrhnout a provést dotazování a analytické postupy: (viz odstavce A79–A83, A87, A89)
- (a) jimiž pokryje všechny materiální položky účetní závěrky, včetně údajů zveřejněných v příloze;
  - (b) jejichž prostřednictvím se zaměří na ty oblasti účetní závěrky, v nichž je pravděpodobný výskyt materiálních nesprávností.
48. Dotazování, které odborník provádí u vedení a případně dalších pracovníků účetní jednotky, musí zahrnovat následující záležitosti: (viz odstavce A84–A87a)
- (a) jakým způsobem vedení provádí významné účetní odhady vyžadované příslušným rámcem účetního výkaznictví;
  - (b) identifikaci spřízněných stran a transakcí s nimi, včetně účelu těchto transakcí;
  - (c) existenci významných, neobvyklých nebo složitých transakcí, událostí či jiných záležitostí, které ovlivnily nebo mohou ovlivnit účetní závěrku účetní jednotky, mimo jiné:
    - (i) významné změny podnikatelské nebo provozní činnosti účetní jednotky;
    - (ii) významné změny smluvních podmínek, jež mají na účetní závěrku materiální vliv, včetně podmínek finančních a úvěrových smluv;
    - (iii) významné účetní zápisy nebo jiné úpravy účetní závěrky;
    - (iv) významné transakce, které se uskutečnily nebo byly zaúčtovány ke konci účetního období;
    - (v) aktuální stav neopravených nesprávností zjištěných předchozími prověrkami;
    - (vi) dopady a potenciální důsledky, které pro účetní jednotku mají transakce nebo vztahy se spřízněnými osobami;
  - (d) existenci faktických, potenciálních nebo údajných:
    - (i) podvodů nebo jiných protiprávních činů s dopadem na účetní jednotku;
    - (ii) porušování právních předpisů, u nichž se má obecně za to, že mají přímý dopad na materiální částky v účetních výkazech a údaje zveřejněné v příloze účetní závěrky, jako jsou např. daňové a penzijní právní předpisy;

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (e) zda vedení identifikovalo nějaké události mezi datem účetní závěrky a datem zprávy odborníka, které vyžadují úpravu účetních výkazů nebo které je nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky;
- (f) východiska, na jejichž základě vedení posuzuje schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat; (viz odstavec A88)
- (g) existenci událostí nebo okolností, které zpochybňují schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat;
- (h) materiální smluvní závazky, povinnosti nebo podmíněné závazky, které ovlivnily nebo mohou ovlivnit účetní závěrku účetní jednotky, včetně údajů v příloze;
- (i) materiální nepeněžní nebo bezúplatné transakce, které se uskutečnily v daném účetním období.

49. Při navrhování analytických postupů je odborník povinen posoudit, zda jsou údaje z účetního systému a účetních záznamů účetní jednotky dostatečné pro provedení těchto postupů. (viz odstavce A89–A91)

Postupy zaměřující se na konkrétní aspekty

Spřízněné strany

- 50. Odborník je povinen pozorně si v průběhu prověrky všimnout dohod nebo dalších informací, které by mohly svědčit o existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, jež vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž ho neinformovalo.
- 51. Jestliže odborník během prověrky odhalí významné transakce nespádající do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, je povinen dotázat se vedení na následující skutečnosti:
  - (a) na povahu těchto transakcí;
  - (b) zda by do těchto transakcí mohly být zapojeny spřízněné strany;
  - (c) na obchodní opodstatnění těchto transakcí.

Podvody a porušování právních předpisů

- 52. Jestliže existují nějaké skutečnosti svědčící o spáchání podvodu či o porušování právních předpisů nebo o podezření na podvod či porušování právních předpisů, odborník je povinen:
  - (a) informovat o dané záležitosti příslušnou úroveň vedení účetní jednotky a případně osoby pověřené správou a řízením, s výjimkou případů, kdy je to zakázáno právními předpisy; (viz odstavec A91a)
  - (b) vyžádat si od vedení jeho vyhodnocení možných dopadů, které by daná záležitost mohla mít na účetní závěrku;

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (c) posoudit, jak vyhodnocení možných dopadů zjištěného podvodu nebo porušování právních předpisů či podezření na podvod nebo porušování právních předpisů, které obdržel od vedení, ovlivní jeho závěr o účetní závěrce a jeho zprávu;
- (d) určit, zda právní předpisy nebo příslušné etické požadavky: (viz odstavce A92–A92d)
  - (i) vyžadují, aby záležitost ohlásil příslušnému externímu orgánu;
  - (ii) stanoví povinnosti, v rámci nichž ohlášení nesouladu příslušnému externímu orgánu pravděpodobně bude za daných okolností vhodné.

### Nepřetržitě trvání účetní jednotky

- 53. Součástí prověrky účetní závěrky je rovněž posouzení schopnosti nepřetržitého trvání účetní jednotky. Při posuzování toho, jak tuto schopnost účetní jednotky vyhodnotilo vedení, je odborník povinen vycházet ze stejného období, jaké při vyhodnocení použilo vedení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo v souladu s právními předpisy, je-li jimi stanovené období delší.
- 54. Jestliže odborník v průběhu provádění prověrky zjistí nějaké události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, je povinen: (viz odstavec A93)
  - (a) dotázat se vedení na to, jaká opatření, jež ovlivní schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, plánuje v budoucnu přijmout, zda jsou tyto plány realizovatelné a zda vedení věří, že plány zlepší situaci účetní jednotky, pokud jde o její schopnost nepřetržitě trvat;
  - (b) vyhodnotit výsledky dotazování a na základě toho posoudit, zda odpovědi vedení poskytují dostatečný základ pro to, aby:
    - (i) účetní závěrka zůstala sestavena na předpokladu nepřetržitého trvání, pokud příslušný rámec účetního výkaznictví tento předpoklad obsahuje;
    - (ii) bylo možné vyjádřit závěr, zda je účetní závěrka materiálně zkreslená nebo jiným způsobem zavádějící, pokud jde o schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat;
  - (c) posoudit odpovědi vedení ve světle všech relevantních informací, které jsou odborníkovi na základě provedené prověrky známy.

### Použití práce jiných

- 55. Někdy je třeba, aby odborník při provádění prověrky použil práci provedenou jinými odborníky nebo práci osoby nebo organizace s odbornými znalostmi a zkušenostmi v jiné oblasti, než je účetnictví či audit. Jestliže v průběhu prověrky využívá práci provedenou jiným odborníkem nebo expertem, je povinen ujistit se, že tato práce je pro

jeho účely adekvátní. (viz odstavec A80)

*Soulad účetní závěrky s podkladovými účetními záznamy*

56. Odborník je povinen získat důkazní informace prokazující, že účetní závěrka souhlasí s podkladovými účetními záznamy nebo že s nimi byla sesouhlasena. (viz odstavec A94)

*Další postupy prováděné v případě, že by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslená*

57. Pokud odborník zjistí nějakou skutečnost (skutečnosti) svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslená, je povinen navrhnout a provést další postupy, a to v takovém rozsahu, aby mohl buď: (viz odstavce A95–A99)
- (a) konstatovat, že účetní závěrka jako celek pravděpodobně nebude v důsledku dané záležitosti (záležitostí) materiálně zkreslená; nebo
  - (b) rozhodnout, že účetní závěrka jako celek je v důsledku dané záležitosti (záležitostí) materiálně zkreslená.

**Události po datu účetní závěrky**

58. Jestliže odborník zjistí, že mezi datem účetní závěrky a datem jeho zprávy nastaly události, které vyžadují úpravu účetních výkazů nebo které je nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky, je povinen vyzvat vedení, aby tyto nesprávnosti opravilo.
59. Odborník není povinen po datu své zprávy provádět žádné postupy týkající se prověřované účetní závěrky. Nicméně zjistí-li po tomto datu, ale před datem vydání účetní závěrky nějakou skutečnost, kvůli níž by patrně zprávu změnil, pokud by mu tato skutečnost byla k datu zprávy známa, je povinen:
- (a) projednat tyto záležitosti s vedením účetní jednotky a případně s osobami pověřenými správou a řízením;
  - (b) určit, zda je nutné účetní závěrku opravit;
  - (c) a pokud ano, vyžádat si od vedení informaci, jak hodlá tuto záležitost v účetní závěrce vyřešit.
60. Jestliže vedení účetní závěrku neopraví, přestože se odborník domnívá, že by opravena být měla, a pokud zpráva již byla účetní jednotce předána, je odborník povinen vyzvat vedení a osoby pověřené správou a řízením, aby účetní závěrku neposkytovaly třetím stranám, dokud nebudou příslušné opravy provedeny. Pokud je účetní závěrka přesto následně zveřejněna, aniž by v ní byly nezbytné opravy provedeny, je odborník povinen podniknout příslušné kroky, aby zabránil používání zprávy.



### Písemná prohlášení

61. Odborník je povinen vyžádat si od vedení písemné prohlášení potvrzující, že splnilo své povinnosti vymezené ve smluvním dopise. V písemném prohlášení musí být uvedeno, že: (viz odstavce A100–A102)
- (a) vedení splnilo svou odpovědnost za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení, poskytlo odborníkovi veškeré relevantní informace a zajistilo přístup k nim v souladu se sjednanými podmínkami zakázky;
  - (b) všechny transakce byly zaúčtovány a jsou zohledněny v účetní závěrce.
- Je-li vedení v souladu s právními předpisy povinno vydat veřejné písemné prohlášení definující jeho odpovědnost a odborník dojde k závěru, že toto veřejné prohlášení částečně nebo zcela splňuje požadavky stanovené výše v bodech (a)–(b), tyto záležitosti již nemusí být součástí písemného prohlášení, které vedení poskytne odborníkovi.
62. Odborník je dále povinen vyžádat si od vedení písemné prohlášení potvrzující, že ho informovalo: (viz odstavec A101)
- (a) o totožnosti spřízněných stran a o veškerých vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, které jsou vedení známy;
  - (b) o významných skutečnostech týkajících se podvodů nebo potenciálních podvodů, které jsou vedení známy a které mohly mít dopad na účetní jednotku;
  - (c) o případech faktického nebo potenciálního porušování právních předpisů s dopadem na účetní závěrku, které jsou vedení známy;
  - (d) o veškerých skutečnostech relevantních pro uplatnění předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky v účetní závěrce;
  - (e) o tom, že veškeré události, které nastaly po datu účetní závěrky a které v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví vyžadují úpravu účetních výkazů nebo které je nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky, byly v účetní závěrce náležitě zohledněny;
  - (f) o materiálních smluvních závazcích, povinnostech nebo podmíněných závazcích, které ovlivnily nebo mohou ovlivnit účetní závěrku, včetně údajů v příloze;
  - (g) o materiálních nepeněžních nebo bezúplatných transakcích, které účetní jednotka realizovala v daném účetním období.
63. Pokud vedení odborníkovi některé z požadovaných písemných prohlášení neposkytne, je odborník povinen: (viz odstavec A100)
- (a) projednat záležitost s vedením a případně s osobami pověřenými správou a

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

řízením;

- (b) znovu posoudit integritu vedení a vyhodnotit dopad, který to může mít na spolehlivost prohlášení (ústních či písemných) a důkazních informací obecně;
- (c) podniknout příslušné kroky, včetně posouzení možného dopadu na závěr, který odborník v souladu s tímto standardem vyjádří ve své zprávě.

64. Odborník je povinen odmítnout vyjádření závěru o účetní závěrce, případně, umožňují-li mu to právní předpisy, odstoupit od zakázky, pokud:

- (a) dojde k závěru, že pochybnosti o integritě vedení jsou natolik velké, že písemná prohlášení vedení nejsou spolehlivá; nebo
- (b) vedení neposkytne písemná prohlášení podle odstavce 61.

*Datum a období, jehož se písemné prohlášení týká*

65. Datum písemného prohlášení musí být co nejbližší datu zprávy odborníka k účetní závěrce, nikoli však pozdější. Písemné prohlášení musí platit pro všechny účetní závěrky a všechna účetní období uvedená ve zprávě odborníka.

### **Posouzení důkazních informací získaných na základě provedených postupů**

66. Odborník je povinen posoudit, zda provedením postupů shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace, a pokud tomu tak není, je povinen provést další postupy, které považuje v daných okolnostech za nezbytné pro vyjádření závěru o účetní závěrce. (viz odstavec A103)

67. Jestliže odborník nemůže shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, které by mu umožnily vyjádřit závěr o účetní závěrce, projedná s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením důsledky, které toto omezení má pro rozsah prověrky. (viz odstavce A104– A105)

*Posouzení dopadu důkazních informací na zprávu odborníka*

68. Odborník je povinen vyhodnotit důkazní informace, které shromáždil na základě provedených postupů, a určit, jaký mají vliv na jeho zprávu. (viz odstavec A103)

### **Formulace závěru odborníka o účetní závěrce**

*Aspekty týkající se rámce účetního výkaznictví příslušného pro sestavení účetní závěrky*

69. Odborník je v souvislosti s formulováním závěru o účetní závěrce povinen:

- (a) posoudit, zda účetní závěrka vhodně odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví, resp. zda jej vhodně popisuje; (viz odstavce A106–A107)
- (b) posoudit, zda s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví a výsledky provedených postupů:

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (i) je v účetní závěrce použita správná terminologie, včetně názvů jednotlivých výkazů;
- (ii) jsou v příloze účetní závěrky odpovídajícím způsobem zveřejněna důležitá účetní pravidla, použitá pro sestavení účetní závěrky;
- (iii) jsou vybraná a použita účetní pravidla v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou v dané situaci vhodná;
- (iv) jsou účetní odhady provedené vedením přiměřené;
- (v) jsou informace vykázané v účetní závěrce relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné;
- (vi) příloha účetní závěrky obsahuje dostatečné informace, jež uživatelům účetní závěrky umožní posoudit důsledky, které materiální transakce a události mají na údaje uvedené v účetní závěrce. (viz odstavce A108–A110)

70. Odborník je povinen posoudit dopad:
- (a) neopravených nesprávností zjištěných během aktuální prověrky a během prověrky realizované v předchozím roce na účetní závěrku jako celek;
  - (b) kvalitativních aspektů účetních postupů používaných účetní jednotkou, včetně signálů svědčících o možné předpojatosti vedení v úsudcích. (viz odstavce A111–A112)
71. V případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení je odborník dále povinen posoudit: (viz odstavec A109)
- (a) celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky, a to s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví
  - (b) zda účetní závěrka včetně přílohy reflektuje podkladové transakce a události způsobem, který je věrně zobrazuje, resp. podává jejich věrný a poctivý obraz v kontextu účetní závěrky jako celku.

### *Forma závěru*

72. Odborník je povinen vyjádřit svůj závěr o účetní závěrce, ať už nemodifikovaný, či modifikovaný, náležitou formou, s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví použitý pro její sestavení.

### Nemodifikovaný závěr

73. Odborník je povinen vyjádřit ve své zprávě nemodifikovaný závěr o účetní závěrce jako celku, jestliže získal omezenou jistotu, která mu umožňuje konstatovat, že nezjistil žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka není ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

74. Nestanoví-li právní předpisy jinak, je odborník povinen pro vyjádření nemodifikovaného závěru použít podle okolností jednu z následujících formulací: (viz odstavce A113–A114)
- (a) „Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně nezobrazuje (resp. nepodává věrný a poctivý obraz)... v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení); nebo
  - (b) „Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka není ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků).

#### Modifikovaný závěr

75. Odborník je povinen vyjádřit ve své zprávě modifikovaný závěr o účetní závěrce jako celku, jestliže:
- (a) na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací rozhodne, že je účetní závěrka materiálně zkreslená; nebo
  - (b) nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace o určité položce (položkách) účetní závěrky, která je pro účetní závěrku jako celek materiální.
76. Jestliže odborník vyjadřuje o účetní závěrce modifikovaný závěr, je povinen:
- (a) označit odstavec své zprávy, v němž bude tento závěr vyjádřen, příslušným nadpisem, a to podle okolností buď „Závěr s výhradou“, „Záporný závěr“ nebo „Odmítnutí závěru“;
  - (b) v samostatném odstavci své zprávy (označovaném jako odstavec obsahující základ pro modifikovaný závěr), který bude umístěn bezprostředně před odstavcem se závěrem, popsat skutečnosti vedoucí k modifikaci a označit tento odstavec příslušným nadpisem (například „Základ pro závěr s výhradou“, „Základ pro záporný závěr“ nebo „Základ pro odmítnutí závěru“).

#### Účetní závěrka materiálně zkreslená

77. Jestliže odborník rozhodne, že účetní závěrka je materiálně zkreslená, je povinen vyjádřit:
- (a) závěr s výhradou, jestliže usoudí, že skutečnosti vedoucí k modifikaci mají na účetní závěrku materiální, ale nikoli rozsáhlý dopad; nebo
  - (b) záporný závěr, jestliže skutečnosti vedoucí k modifikaci mají na účetní závěrku materiální a rozsáhlý dopad.

78. Nestanoví-li právní předpisy jinak, je odborník povinen pro vyjádření závěru, který je modifikován z důvodu materiálního zkreslení účetní závěrky, použít podle okolností jednu z následujících formulací:
- (a) „Na základě naší prověrky jsme, s výhradou dopadů skutečností popsanych v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně nezobrazuje (resp. nepodává věrný a poctivý obraz)... v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení); nebo
  - (b) „Na základě naší prověrky jsme, s výhradou dopadů skutečností popsanych v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka není ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků).
79. Nestanoví-li právní předpisy jinak, je odborník povinen pro vyjádření záporného závěru o účetní závěrce použít podle okolností jednu z následujících formulací:
- (a) „Vzhledem k významnosti skutečností zjištěných na základě naší prověrky a popsanych v odstavci obsahujícím základ pro záporný závěr účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně nezobrazuje (resp. nepodává věrný a poctivý obraz)... v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení); nebo
  - (b) „Vzhledem k významnosti skutečností zjištěných na základě naší prověrky a popsanych v odstavci obsahujícím základ pro záporný závěr účetní závěrka není ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků).
80. Obsahuje-li účetní závěrka materiální nesprávnosti vedoucí k závěru s výhradou nebo k zápornému závěru, je odborník povinen v odstavci obsahujícím základ pro modifikovaný závěr:
- (a) popsat a kvantifikovat finanční dopad nesprávnosti, a to u těch materiálních nesprávností, které se týkají konkrétních částek uvedených v účetní závěrce (včetně kvantitativních údajů zveřejněných v příloze); pokud to není prakticky proveditelné, je povinen tuto skutečnost uvést;
  - (b) vysvětlit, v čem spočívá zkreslení informací v příloze, a to u těch materiálních nesprávností, které se týkají popisných informací zveřejňovaných v příloze účetní závěrky;

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (c) popsat charakter informací, které v účetní závěrce chybí, jestliže se materiální nesprávnost týká nezveřejnění informací, které by zveřejněny být měly. Pokud to právní předpisy nezakazují a je to prakticky proveditelné, je odborník povinen uvést informace, které měly být v účetní závěrce zveřejněny.

### Nemožnost shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace

- 81. Jestliže odborník není schopen formulovat závěr o účetní závěrce proto, že nelze shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen:
  - (a) vyjádřit závěr s výhradou, jestliže usoudí, že případné nezjištěné nesprávnosti mají na účetní závěrku materiální, ale nikoli rozsáhlý dopad; nebo
  - (b) odmítnout vyjádření závěru, jestliže usoudí, že případné nezjištěné nesprávnosti mají na účetní závěrku materiální a rozsáhlý dopad.
- 82. Odborník je povinen odstoupit od zakázky, jestliže nastanou následující okolnosti: (viz odstavce A115–A117)
  - (a) vedení poté, co odborník přijal zakázku, omezí rozsah prověrky, takže odborník nemůže shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by formuloval závěr o účetní závěrce;
  - (b) odborník usoudí, že případné nezjištěné nesprávnosti mají na účetní závěrku materiální a rozsáhlý dopad;
  - (c) platné právní předpisy odborníkovi umožňují od zakázky odstoupit.
- 83. Nestanoví-li právní předpisy jinak, je odborník povinen pro vyjádření závěru s výhradou kvůli nemožnosti shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace použít podle okolností jednu z následujících formulací:
  - (a) „Na základě naší prověrky jsme, s výhradou možných dopadů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně nezobrazuje (resp. nepodává věrný a poctivý obraz)... v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení); nebo
  - (b) „Na základě naší prověrky jsme, s výhradou možných dopadů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka není ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků).
- 84. Jestliže odborník odmítne vyjádřit závěr o účetní závěrce, je povinen v závěrečném odstavci uvést, že:

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (a) vzhledem k významnosti skutečností popsanych v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí závěru nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by mohl vyjádřit závěr o účetní závěrce;
- (b) a tudíž závěr o účetní závěrce nevyjadřuje.

85. Ať už odborník vyjadřuje k účetní závěrce závěr s výhradou kvůli nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, nebo odmítne závěr vyjádřit, je povinen v odstavci obsahujícím základ pro modifikovaný závěr vysvětlit důvod(y), proč nemohl dostatečné a vhodné důkazní informace shromáždit.

### Zpráva odborníka

86. Zpráva odborníka o prověre musí mít písemnou podobu a musí obsahovat následující části: (viz odstavce A118–A121, A142, A144)

- (a) název, z něhož jednoznačně vyplývá, že se jedná o zprávu nezávislého odborníka k prověre;
- (b) názvy/jména příjemce(ů) zprávy podle konkrétních okolností zakázky;
- (c) úvodní odstavec, který:
  - (i) vymezuje účetní závěrku, jež je předmětem prověrky, včetně názvů všech účetních výkazů, které jsou součástí účetní závěrky, a data, ke kterému, nebo období, za které byly jednotlivé účetní výkazy sestaveny;
  - (ii) odkazuje na souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací;
  - (iii) uvádí, že účetní závěrka byla předmětem prověrky;
- (d) vymezení odpovědnosti vedení za sestavení účetní závěrky, včetně toho, že vedení je odpovědné: (viz odstavce A122–A125)
  - (i) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení;
  - (ii) za vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;
- (e) jedná-li se o účetní závěrku pro zvláštní účely:
  - (i) vymezení účelu, k němuž je účetní závěrka sestavena, a pokud je to nutné, i uživatelů, jimž je určena, případně odkaz na bod přílohy, kde jsou tyto informace uvedeny;
  - (ii) pokud má vedení při sestavování účetní závěrky pro zvláštní účely možnost volby z více účetních rámců, je nutné ve vymezení jeho odpovědnosti za

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

sestavení účetní závěrky uvést i jeho povinnost posoudit, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví za daných okolností přijatelný;

- (f) vymezení odpovědnosti odborníka za vyjádření závěru o účetní závěrce, včetně odkazu na tento standard, případně na příslušné právní předpisy; (viz odstavce A126–127, A143)
- (g) popis prověrky účetní závěrky a jejích omezení, včetně následujících skutečností: (viz odstavec A128)
  - (i) prověrka provedená podle tohoto standardu je zakázkou s omezeným rozsahem;
  - (ii) odborník provádí postupy, které zahrnují především dotazování vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a provádění analytických postupů, a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace;
  - (iii) postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a odborník tudíž nevydává výrok auditora k účetní závěrce;
- (h) odstavec opatřený nadpisem „Závěr“, který obsahuje:
  - (i) závěr odborníka o účetní závěrce jako celku v souladu s odstavci 72–85;
  - (ii) odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky, včetně jurisdikce tohoto rámce v případě, že jím nejsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví ani mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy, resp. mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor; (viz odstavce A129–A130)
- (i) v případě, že je závěr odborníka o účetní závěrce modifikovaný:
  - (i) odstavec opatřený náležitým nadpisem, který obsahuje příslušný modifikovaný závěr v souladu s odstavci 72 a 75–85;
  - (ii) odstavec opatřený náležitým nadpisem popisující skutečnosti vedoucí k modifikaci; (viz odstavec A131)
- (j) odkaz na povinnost odborníka dodržovat příslušné etické požadavky, kterou stanoví tento standard;
- (k) datum zprávy odborníka; (viz odstavce A138–A141)
- (l) podpis odborníka; (viz odstavec A132)
- (m) místo, kde odborník vykonává svou praxi.



*Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě odborníka*

Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti

87. Odborník někdy považuje za nezbytné upozornit uživatele účetní závěrky na záležitost vykázanou v účetních výkazech nebo zveřejněnou v účetní závěrce, která je podle jeho názoru natolik důležitá, že má zásadní význam pro pochopení účetní závěrky. V takovém případě použije ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, avšak pouze za předpokladu, že získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že daná záležitost pravděpodobně není v účetní závěrce materiálně zkreslená. Tento odstavec se může týkat výhradně informací vykázaných v účetních výkazech nebo zveřejněných v účetní závěrce.
88. Zpráva odborníka 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 A133–A134)
89. Odborník je povinen umístit odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti bezprostředně za odstavec obsahující závěr o účetní závěrce a opatřit jej nadpisem „Zdůraznění skutečnosti“ či jiným vhodným názvem.

Odstavce obsahující jiné skutečnosti

90. Pokud odborník považuje za nezbytné upozornit uživatele účetní závěrky na záležitost, která není vykázána v účetních výkazech ani zveřejněna v účetní závěrce, ale která je podle jeho názoru důležitá pro pochopení prověrky, odpovědností odborníka nebo jeho zprávy, a pokud mu to umožňují příslušné právní předpisy, doplní pro tyto účely do své zprávy odstavec, který opatří nadpisem „Jiné skutečnosti“ či jiným vhodným názvem.

*Jiné reportovací povinnosti*

91. Odborník může mít v souvislosti se zprávou o účetní jednotce i jiné reportovací povinnosti, které jdou nad rámec jeho povinností stanovených tímto standardem pro sestavení zprávy o účetní závěrce. Pro splnění těchto reportovacích povinností musí použít samostatný oddíl zprávy, který opatří nadpisem „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ nebo jiným vhodným názvem reflektujícím jeho obsah a umístí jej za oddíl nazvaný „Zpráva o účetní závěrce“. (viz odstavce A135–A137)

*Datum zprávy odborníka*

92. Odborník datuje zprávu nejdříve dnem, kdy shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace, sloužící jako základ pro vyjádření závěru o účetní závěrce, a ujistil se, že:

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

(viz odstavce A138–A141)

- (a) všechny účetní výkazy, které v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví tvoří účetní závěrku, včetně případné související přílohy, byly sestaveny;
- (b) osoby, které jsou za sestavení účetní závěrky odpovědné, potvrdily, že tuto odpovědnost převzaly.

### Dokumentace

93. Dokumentace k prověrce poskytuje důkazy o tom, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem a případně v souladu s požadavky právních předpisů, a dostatečným a vhodným způsobem dokumentuje východiska, na jejichž základě byla zpráva odborníka zpracována. Odborník je povinen včas zdokumentovat následující aspekty zakázky, a to tak, aby jiný zkušený odborník, který neměl s prověrkou v minulosti žádnou spojitost, pochopil: (viz odstavec A145)
- (a) charakter, načasování a rozsah postupů provedených s cílem dosáhnout souladu s tímto standardem a s požadavky příslušných právních předpisů;
  - (b) výsledky provedených postupů a závěry, které odborník na jejich základě formuloval;
  - (c) významné záležitosti, které z prověrky vplynuly, závěry, k nimž odborník na jejím základě došel, a významné odborné úsudky učiněné při formulování těchto závěrů.
94. Při dokumentaci charakteru, načasování a rozsahu postupů provedených podle tohoto standardu je odborník povinen zaznamenat:
- (a) kdo postupy provedl a datum, kdy byly práce dokončeny;
  - (b) kdo provedené práce zkontroloval pro účely řízení kvality zakázky a datum a rozsah této kontroly.
95. Odborník je povinen zdokumentovat, že významné záležitosti projednal s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením a s dalšími osobami, a rovněž povahu projednaných významných záležitostí.
96. Pokud odborník v průběhu prověrky identifikoval informace, které nejsou konzistentní s jeho zjištěními týkajícími se významných záležitostí s dopadem na účetní závěrku, je povinen zdokumentovat, jak tyto rozpory vyřešil.

\*\*

### Aplikační a vysvětlující část

#### Předmět standardu (viz odstavce 1–2)

- A1. V některých případech může být odborník při provádění prověrky účetní závěrky vázán

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

právními předpisy, jejichž požadavky se liší od požadavků stanovených tímto standardem. I v těchto situacích sice mohou být ustanovení tohoto standardu pro odborníka užitečná, nicméně zajištění souladu s veškerými relevantními požadavky právních předpisů nebo profesními požadavky je jeho odpovědností.

### *Prověrky finančních informací složek v rámci auditu účetní závěrky skupiny*

A2. Prověrku podle tohoto standardu si v některých případech může vyžádat auditor účetní závěrky skupiny pro účely prověření účetní závěrky některé z jejích složek.<sup>7</sup> Taková prověrka provedená v souladu s tímto standardem může být na základě požadavku auditora skupiny doplněna o další práce nebo postupy vyžadované okolnostmi auditu skupiny.

### *Vztah k ISQC 1 ke standardům pro řízení kvality (viz odstavec 4)*

~~A3. ISQC 1 upravuje povinnosti auditorské společnosti v souvislosti se zavedením a udržováním systému řízení kvality auditů, včetně prověrek. Tyto povinnosti se týkají zavedení:~~

A3. ISQM 1 upravuje povinnost navrhnout, zavést a provozovat pro účely ověřovacích zakázek, včetně prověrek, firemní systém řízení kvality<sup>8</sup> a dále rovněž povinnost zavést pro zakázky, u nichž je nutné provádět kontrolu kvality, příslušné zásady a postupy.<sup>9</sup> ISQM 2 upravuje jmenování osoby provádějící kontrolu kvality zakázky, posouzení její způsobilosti, provedení kontroly kvality zakázky a zpracování dokumentace k takové kontrole.<sup>10</sup>

### **Systém řízení kvality zahrnuje následujících osm složek:<sup>11</sup>**

- ~~• souvisejících zásad, které zajišťují naplňování cílů v oblasti řízení kvality, a postupů, které zajišťují implementaci těchto zásad a monitorují jejich dodržování; tyto zásady a postupy musí být nastaveny pro všechny následující oblasti:~~

- ~~○ odpovědnost vedení auditorské společnosti za kvalitu;~~

- ~~○ relevantní (a) proces vyhodnocení rizik;~~

- ~~(b) správa a řízení a vedení;~~

- ~~(c) příslušné etické požadavky;~~

<sup>7</sup> ISA 600, *Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*, odstavec A52

<sup>8</sup> ISQM 1, odstavec 1

<sup>9</sup> ISQM 1, odstavec 2(a)

<sup>10</sup> ISQM 1, odstavec 2(b)

<sup>11</sup> ISQM 1, odstavec 6

(d) ~~schvalování nových klientů, resp. nových zakázek~~ a pokračování vztahů s klientem a ~~konkrétních zakázek~~;

○ ~~lidské zdroje~~;

(e) realizace zakázky;

○ ~~monitoring~~;

(f) zdroje;

(g) informace a komunikace;

(h) monitorovací a nápravný proces

Firma nebo předpisy daného státu mohou pro popis jednotlivých složek firemního systému řízení kvality používat různou terminologii nebo různé rámce.

A4. V souladu s ~~ISQC 1 je auditorská společnost povinna zavést a udržovat takový~~ **ISQM 1** je cílem auditorské společnosti pro jí prováděné ověřovací zakázky, včetně prověrek účetních závěrek, navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality, který poskytuje jí poskytně přiměřenou jistotu, že:

(a) ~~auditorská společnost ona sama~~ i její pracovníci ~~dodržují profesní~~ plní povinnosti stanovené profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů a ~~provádějí zakázky v souladu s těmito standardy a požadavky~~;

(b) ~~zprávy vydávané auditorskou společností nebo partnery odpovědnými~~ ~~auditorská společnost nebo partneři odpovědní~~ za zakázku ~~vydávají o realizovaných zakázkách, jsou přiměřené okolnostem.~~<sup>12</sup> ~~za daných okolností vhodné.~~<sup>13</sup>

A5. Pokud se odpovědnost auditorské společnosti za **návrh**, zavedení a ~~udržování~~ **provozování** systému řízení kvality řídí národními předpisy, musí být jejich požadavky minimálně stejně náročné jako ~~ISQC~~ **ISQM 1** a musí ~~upravovat všechny oblasti uvedené výše v odstavci A3 a stanovit povinnosti~~ **povinnost** auditorské společnosti které zajistí naplnění stejných cílů, jako mají požadavky definované v ~~ISQC~~ **splnit cíl definovaný v ISQM 1.**

#### **Prověrka historické účetní závěrky** (viz odstavce 5–8, 14)

A6. Prověrky historických účetních závěrek se provádějí pro nejrůznější účetní jednotky, které se liší typem, velikostí i úrovní složitosti účetního výkaznictví. V některých jurisdikcích mohou být tyto prověrky pro určité typy účetních jednotek upraveny rovněž místními právními předpisy a mohou se na ně vztahovat související požadavky týkající se výkaznictví.

<sup>12</sup> ISQC 1, odstavec 11

<sup>13</sup> ISQM 1, odstavec 14

A7. Rovněž okolnosti provádění těchto prověrek se velmi různí. V některých případech jsou povinny je mít ty účetní jednotky, na něž se nevztahují právní předpisy upravující povinný audit. Jindy se tyto prověrky provádějí na základě dobrovolného požadavku účetní jednotky, například v souvislosti s účetním výkaznictvím při uzavírání soukromých smluv nebo při zajišťování financování.

**Cíle** (viz odstavec 15)

A8. Odborník je v souladu s tímto standardem povinen odmítnout vyjádření závěru o účetní závěrce, jestliže:

- (a) hodlá nebo je povinen vydat zprávu o prověrce;
- (b) ale není schopen vyjádřit závěr o účetní závěrce, protože nemůže shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, přičemž usoudí, že případné nezjištěné nesprávnosti mají na účetní závěrku materiální a rozsáhlý dopad.

A9. Situace, kdy odborník nemůže v rámci prověrky shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace (označovaná výrazem „omezení rozsahu práce odborníka“), může mít následující příčiny:

- (a) okolnosti, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky;
- (b) okolnosti vztahující se k charakteru nebo načasování práce odborníka;
- (c) omezení ze strany vedení nebo osob pověřených správou a řízením.

A10. Tento standard stanoví požadavky a obsahuje návodné informace upravující případy, kdy se odborník setká s omezením rozsahu své práce, ať už před zahájením zakázky, nebo v jejím průběhu.

**Definice** (viz odstavec 16)

*Používání výrazů „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“*

A11. Vedení a osoby pověřené správou a řízením mohou mít různé povinnosti, závisí to na jurisdikci a typu účetní jednotky. Tyto rozdíly mají vliv i na způsob, jak odborník ve vztahu k vedení a osobám pověřeným správou a řízením uplatňuje požadavky tohoto standardu. Spojení „vedení, případně osoby pověřené správou a řízením“, používané v tomto standardu, má tudíž odborníka upozornit na fakt, že konkrétní struktury a uspořádání v oblasti vedení a správy a řízení budou u různých účetních jednotek různé.

A12. Rozdělení odpovědnosti za sestavení finančních informací a za externí účetní výkaznictví mezi vedení a osoby pověřené správou a řízením závisí mimo jiné na následujících faktorech:

- zdroje a struktura účetní jednotky;

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- role, které vedení a osoby pověřené správou a řízením v souladu s právními předpisy v účetní jednotce zastávají, resp. jestliže to v případě dané účetní jednotky není legislativně upraveno, veškerá formální ujednání týkající se správy a řízení a externí odpovědnosti, která účetní jednotka přijala (tak jak jsou reflektována např. v uzavřených dohodách, společenské smlouvě a dalších zakladatelských dokumentech dané účetní jednotky).

Například u malých účetních jednotek nebývá manažerská role oddělena od rolí v oblasti správy a řízení. U větších účetních jednotek má vedení obvykle na starosti podnikatelskou a provozní činnost a související výkaznictví, zatímco osoby pověřené správou a řízením vykonávají dohled nad vedením. V některých jurisdikcích nesou právní odpovědnost za sestavení účetní závěrky osoby pověřené správou a řízením, jinde má tuto odpovědnost vedení.

*Omezená jistota – používání spojení „dostatečné a vhodné důkazní informace“*  
(viz odstavec 17(f))

- A13. Aby odborník získal omezenou jistotu pro účely vyjádření závěru o účetní závěrce, musí shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace. Tyto informace mají kumulativní charakter a odborník je získává především prostřednictvím postupů, které během prověrky provádí.

### **Provádění prověrky v souladu s tímto standardem** (viz odstavec 18)

- A14. Tento standard nemá přednost před právními předpisy upravujícími prověrky účetních závěrek. Nicméně prověrka provedená v souladu s právními předpisy, které se liší od požadavků tohoto standardu, nebude automaticky považovaná za prověrku v souladu s tímto standardem.

### **Etické požadavky** (viz odstavec 21)

- A15. Základní principy profesní etiky, které musí odborník dodržovat, jsou definovány v části A Kodexu IESBA, kde je rovněž vymezen koncepční rámec pro jejich uplatňování. Jedná se o následující principy:

- (a) integrita;
- (b) objektivita;
- (c) odborná způsobilost a náležitá péče;
- (d) důvěrnost informací;
- (e) profesionální jednání.

Část B Kodexu IESBA ilustruje, jak má být v konkrétních situacích koncepční rámec uplatňován. V souvislosti s dodržováním Kodexu IESBA je odborník povinen identifikovat faktory, které ohrožují jeho schopnost dodržovat příslušné etické

požadavky, a tyto hrozby odstraňovat.

- A16. Odborník provádějící prověrky účetních závěrek musí být v souladu s Kodexem IESBA nezávislý na účetní jednotce, která je předmětem prověrky. Dle Kodexu IESBA zahrnuje nezávislost „nezávislost myslí“ a „nezávislost chování (vystupování)“. Nezávislost na účetní jednotce je zárukou, že odborník bude moci formulovat závěr, aniž by byl ovlivňován faktory, které by jeho závěr mohly zpochybnit. Nezávislostí se posiluje schopnost odborníka zachovat si integritu, být objektivní a uplatňovat profesní skepticismus.

### **Profesní skepticismus a odborný úsudek**

*Profesní skepticismus (viz odstavec 22)*

- A17. Profesní skepticismus je nutnou podmínkou kritického vyhodnocení důkazních informací shromážděných během prověrky. Součástí tohoto přístupu je přezkoumávání rozporných a vzájemně si odporujících důkazních informací a zpochybňování spolehlivosti odpovědí na dotazy a dalších informací, které odborník získal od vedení a osob pověřených správou a řízením. Tento přístup rovněž zahrnuje posouzení dostatečnosti a vhodnosti shromážděných důkazních informací ve světle nových okolností zjištěných během prověrky.
- A18. Profesní skepticismus spočívá v tom, že si odborník pozorně všímá např.:
- důkazních informací, které nejsou v souladu s ostatními důkazními informacemi, které odborník shromáždil;
  - informací, které zpochybňují spolehlivost dokumentů a odpovědí na dotazy, které budou součástí důkazních informací;
  - faktorů, které by mohly svědčit o potenciálním podvodu;
  - jiných okolností, které svědčí o potřebě provést další postupy.
- A19. Uplatňování profesního skepticismu během prověrky je nezbytné, aby odborník mohl snížit např. riziko, že:
- přehlédne neobvyklé okolnosti;
  - při formulování závěrů na základě shromážděných důkazních informací se dopustí neadekvátního zevšeobecnění;
  - při určování charakteru, načasování a rozsahu postupů, které budou v rámci prověrky provedeny, a při vyhodnocování jejich výsledků použije nesprávné předpoklady.
- A20. Od odborníka nelze očekávat, že nebude přihlížet ke svým předchozím zkušenostem, pokud jde o poctivé a čestné jednání vedení účetní jednotky a osob pověřených správou a řízením. Nicméně důvěra v poctivost a integritu vedení a osob pověřených správou a řízením odborníka nezbavuje nutnosti zachovávat profesní skepticismus ani mu

neumožňuje spokojit se s důkazními informacemi, které budou pro účely prověrky nedostatečné.

*Odborný úsudek* (viz odstavec 23)

A21. Odborný úsudek je základním předpokladem náležitého provedení prověrky. Jak interpretace etických požadavků a požadavků tohoto standardu, tak nutnost přijímat v průběhu prověrky informovaná rozhodnutí vyžaduje relevantní znalosti a zkušenosti, na jejichž základě odborník posuzuje existující fakta a okolnosti. Odborný úsudek je nutné uplatňovat především v následujících oblastech:

- u rozhodnutí týkajících se materiality a charakteru, načasování a rozsahu postupů nutných ke splnění požadavků tohoto standardu a ke shromáždění důkazních informací;
- při posuzování toho, zda důkazní informace, které odborník shromáždil prováděním postupů, snižují riziko zakázky na úroveň, jež je vzhledem k jejím okolnostem přijatelná;
- při vyhodnocování úsudku, který vedení použilo při uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví;
- při formulování závěrů o účetní závěrce na základě shromážděných důkazních informací, včetně vyhodnocení přiměřenosti odhadů, které vedení v souvislosti se sestavováním účetní závěrky provedlo.

A22. Typickým rysem odborného úsudku je v těchto případech to, že odborník uplatňující odborný úsudek má díky profesní přípravě, znalostem a zkušenostem, včetně profesní přípravy, znalostí a zkušeností v oblasti auditorských dovedností a technik, nezbytné kompetence, umožňující mu utvořit si přiměřený úsudek. Utvořit si informovaný a přiměřený úsudek ve složitých nebo sporných záležitostech odborníkovi v průběhu prověrky pomáhají konzultace, a to jak v rámci týmu provádějícího zakázku, tak mezi týmem a dalšími subjekty na příslušné úrovni v rámci auditorské společnosti nebo externími subjekty.

A23. Při uplatňování odborného úsudku v rámci zakázky se odborník opírá o skutečnosti a okolnosti, které jsou mu známy, jako např.:

- znalosti získané během případných zakázek týkajících se účetní závěrky dané účetní jednotky, které realizoval v předchozích účetních obdobích;
- znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí, mimo jiné o jejím účetním systému a o uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví v odvětví, ve kterém účetní jednotka působí;
- do jaké míry muselo vedení účetní jednotky uplatňovat úsudek při sestavování účetní závěrky.



- A24. Odborný úsudek lze hodnotit podle toho, zda svědčí o kompetentním uplatňování auditorských a účetních zásad, a podle toho, zda je s ohledem na skutečnosti a okolnosti, které se odborník do data své zprávy dozví, správný.
- A25. Odborník musí uplatňovat odborný úsudek v průběhu celé zakázky a jeho uplatňování náležitě v souladu s požadavky tohoto standardu zdokumentovat. Odborným úsudkem není možné zdůvodňovat rozhodnutí, jež nejsou podložena fakty a okolnostmi týkajícími se zakázky ani shromážděnými důkazními informacemi.

### Řízení kvality na úrovni zakázky (viz odstavce 24 – 25)

A26. Auditorské dovednosti a techniky zahrnují:

- uplatňování profesního skepticismu a odborného úsudku při plánování a provádění ověřovacích zakázek, včetně shromažďování a vyhodnocování důkazních informací;
- znalost informačních systémů a role vnitřního kontrolního systému a jeho omezení;
- aplikaci aspektů týkajících se materiality a rizika zakázky na charakter, načasování a rozsah postupů, které budou v rámci prověrky provedeny;
- vhodnou aplikaci postupů v rámci prověrky; postupy mohou kromě dotazování a analytických postupů zahrnovat i jiné typy (např. inspekci, přepočty, opakované provedení, pozorování nebo confirmace);
- systematické vedení dokumentace;
- aplikaci dovedností a postupů týkajících se zpracovávání zpráv o ověřovacích zakázkách.

A27. Týmy provádějící zakázky mají v kontextu systému řízení kvality auditorské společnosti povinnost zavést **zásady a** postupy řízení kvality relevantní pro danou zakázku a poskytnout společnosti **náležité informace, které umožní fungování té části jejího zjištění během její realizace, jejichž poskytnutí vyžadují firemní zásady a postupy v zájmu podpory firemního** systému řízení kvality,  ~~která se týká nezávislosti.~~

A28. S ohledem na to, že partner odpovědný za zakázku nese **celkovou** odpovědnost za ~~celkovou kvalitu~~ **řízení a zajištění kvality** každé prověrky, jeho činy i verbální komunikace s ostatními členy týmu musí akcentovat fakt, že kvalita má při provádění prověrky zásadní význam a že důležitým předpokladem pro kvalitu prověrky je:

- (a) soulad prováděných prací s profesními standardy a požadavky právních předpisů;
- (b) dodržování příslušných zásad a postupů auditorské společnosti v oblasti řízení kvality;
- (c) vydání zprávy o prověrce, která je s ohledem na dané okolnosti přiměřená;
- (d) možnost týmu provádějícího zakázku upozorňovat na problémy bez obav

z postihu.

A29. Tým provádějící zakázku se **obvykle** může ~~spoléhat~~ **spolehnout** na **firemní** systém řízení kvality ~~auditorské společnosti, pokud nemá od ní či od jiného subjektu~~. **Výjimku představují následující případy:**

- **poznatky nebo praktické zkušenosti týmu naznačují, že firemní zásady nebo postupy nebudou vzhledem k charakteru a okolnostem dané zakázky účinné;**
- **informace ~~svědčící~~ poskytnuté firmou nebo jinými stranami o ~~opaku~~ účinnosti firemních zásad nebo postupů svědčí o jejich neúčinnosti.**

Tým **provádějící zakázku** může spoléhat na **její firemní** systém řízení kvality např. v následujících oblastech:

- **odborná způsobilost a schopnosti** pracovníků, ~~zajištěná~~ **zajištěné** nábořem a formálním školením;
- **nezávislost**, **zajištěná** shromažďováním a předáváním informací týkajících se nezávislosti;
- **vztahy s klienty**, **zajištěné** ~~systemem~~ **firemními zásadami a postupy** pro přijímání zakázek a pokračování vztahů s klienty;
- **dodržování příslušných požadavků právních předpisů**, **zajištěné** monitorovacím **a nápravným** procesem.

Při posuzování dopadu, který by nedostatky<sup>14</sup> zjištěné v systému řízení kvality auditorské společnosti mohly mít na prověrku, může partner odpovědný za zakázku přihlídnout k nápravným opatřením, která společnost přijala.

A30. Nedostatky v systému řízení kvality auditorské společnosti nemusí samy o sobě nutně znamenat, že konkrétní prověrka nebyla provedena v souladu s profesními standardy, příslušnými požadavky právních předpisů nebo že zpráva o prověrce není přiměřená.

*Složení týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 25(b))*

A31. Při posuzování odborných kompetencí a schopností, jimiž by měl tým provádějící zakázku jako celek disponovat, zvažuje partner odpovědný za zakázku mimo jiné následující záležitosti:

- **znalost prověrek obdobné povahy a složitosti a praktická zkušenost s takovými zakázkami, získaná prostřednictvím školení či účasti na obdobných zakázkách;**
- **znalost profesních standardů a příslušných požadavků právních předpisů;**
- **technická odbornost, včetně znalosti příslušných informačních technologií**

<sup>14</sup> ISQM 1, odstavec 16(a)

a specializovaných oblastí účetnictví a auditu;

- znalost příslušných odvětví, v nichž klient působí;
- schopnost uplatňovat odborný úsudek;
- znalost zásad a postupů auditorské společnosti v oblasti řízení kvality.

*Přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem* (viz odstavec 25(d)(i))

A32. Auditorská společnost ~~musí má~~ v souladu s ~~ISQC ISQM 1 získat takové informace, které považuje~~<sup>15</sup> **povinnost stanovit si kvalitativní cíle** v dané situaci za nezbytné pro rozhodnutí o tom, zda přijme zakázku pro nového klienta, zda bude pokračovat v provádění stávající zakázky nebo zda přijme novou zakázku pro stávajícího klienta. **souvislosti se schvalováním nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem.** Při posuzování ~~vhodnosti toho, zda byly dodrženy firemní zásady a postupy pro~~ přijetí zakázky, resp. pokračování vztahů s klientem, **a zda jsou přijaté závěry přiměřené,** pomáhají partnerovi odpovědnému za zakázku mimo jiné informace týkající se:

- integrity hlavních vlastníků, nejvyššího vedení účetní jednotky a osob pověřených její správou a řízením;
- významných záležitostí, které vyplynuly z aktuální nebo předchozí prověrky, a jejich dopadu na pokračování vztahu.

A33. Pokud má partner odpovědný za zakázku důvodné pochybnosti o integritě vedení v míře, která by pravděpodobně ovlivnila náležité provedení prověrky, není v souladu s tímto standardem vhodné, aby zakázku přijal, pokud mu to neukládají právní předpisy. Přijetím zakázky by se totiž odborník mohl dostat do nežádoucí souvislosti s účetní závěrkou dané účetní jednotky.

**Přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem** (viz odstavec 29)

A34. Odborník posuzuje záležitosti týkající se **přijetí zakázky a pokračování zakázky vztahů s klientem** a dodržování ~~relevantních~~ **příslušných** etických požadavků včetně nezávislosti v průběhu celé prověrky, aby zohlednil případné změny podmínek a okolností. Cílem prvotních postupů zaměřujících se na ~~další~~ **přijetí zakázky a pokračování zakázky vztahů s klientem** a dodržování ~~relevantních~~ **příslušných** etických požadavků (včetně nezávislosti), které odborník provádí na počátku aktuální zakázky, je ještě před provedením významných prověřkových prací získat relevantní informace pro rozhodnutí o dalších krocích.

<sup>15</sup> ISQM 1, odstavec 30

*Faktory ovlivňující přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem (viz odstavec 29)*

A35. Odborník smí přijmout ověřovací zakázku pouze v případě, že zakázka vykazuje určité rysy,<sup>16</sup> které přispívají k naplnění cílů, jež si u zakázky stanovil.

Racionální účel (viz odstavec 29(a)(i))

- A36. V některých případech je nepravděpodobné, že by zakázka měla racionální účel, např.:
- (a) rozsah práce odborníka je výrazně omezen;
  - (b) odborník má podezření, že zadavateli jde o to, aby bylo jméno odborníka nevhodným způsobem uváděno v souvislosti s účetní závěrkou;
  - (c) prověrka se má provádět v souladu s požadavky příslušných právních předpisů, které ale vyžadují, aby byla účetní závěrka ověřena auditorem.

Vhodnost prověrky (viz odstavec 29(a)(ii))

A37. Jestliže předběžné poznatky, které odborník má o okolnostech zakázky, naznačují, že by nebylo správné ji přijmout, může doporučit provedení zakázky jiného typu. V závislosti na konkrétních okolnostech může například zastávat názor, že vhodnější než prověrka bude audit účetní závěrky. V jiném případě, jestliže dané okolnosti vylučují provedení ověřovací zakázky, může odborník doporučit zakázku spočívající v sestavení finančních informací nebo jiné účetní služby.

Informace nutné pro provedení prověrky (viz odstavec 29(c))

A38. Odborník může mít v některých případech důvodné pochybnosti o dostupnosti nebo spolehlivosti informací nutných pro provedení prověrky, například tehdy, když existuje podezření, že účetní záznamy, které mají sloužit jako podklad pro provádění analytických postupů, obsahují zásadní chyby nebo jsou neúplné. Mezi tyto případy však nepatří situace, k nimž také někdy v průběhu prověrky dochází, a to když vedení potřebuje od odborníka doporučení ohledně účetních úprav nutných pro dokončení účetní závěrky, kterou sestavuje.

*Předpoklady pro přijetí zakázky (viz odstavec 30)*

A39. Odborník je v souladu s tímto standardem před přijetím zakázky rovněž povinen zjistit si určité záležitosti, na nichž se musí dohodnout s vedením a které má pod svou kontrolou účetní jednotka.

Příslušný rámec účetního výkaznictví (viz odstavec 30(a))

---

<sup>16</sup> Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky, odstavec 17

A40. Jednou z podmínek pro přijetí ověřovací zakázky je to, zda jsou kritéria<sup>17</sup> uvedená v definici ověřovací zakázky pro předpokládané uživatele vhodná a zda jim jsou k dispozici.<sup>18</sup> Kritéria, která odborník používá při prověře účetní závěrky, včetně kritérií pro případné posouzení jejího věrného zobrazení, vymezuje pro účely tohoto standardu příslušný rámec účetního výkaznictví. Některé rámce účetního výkaznictví jsou rámce věrného zobrazení, jiné rámce dodržení požadavků. Požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví stanoví formu a obsah účetní závěrky a rovněž to, z čeho se skládá kompletní účetní závěrka.

#### Přijatelnost příslušného rámce účetního výkaznictví

- A41. Jestliže nebyl zvolen přijatelný rámec účetního výkaznictví, vedení účetní jednotky nemá vhodný základ pro sestavení účetní závěrky a odborník nemá vhodná kritéria pro její prověrku.
- A42. Odborník posuzuje přijatelnost rámce účetního výkaznictví použitého pro sestavení účetní závěrky také s ohledem na to, kdo jsou podle jeho poznatků předpokládaní uživatelé účetní závěrky. Předpokládaní uživatelé jsou jedna či více osob nebo skupina osob, pro které odborník připravuje svou zprávu. V některých případech odborník nebude schopen určit všechny uživatele, kteří budou jeho zprávu používat, zejména má-li k ní přístup větší počet osob.
- A43. Neexistují-li žádné důkazy svědčící o opaku, může odborník ve většině případů předpokládat, že příslušný rámec účetního výkaznictví je přijatelný (takovým je například rámec účetního výkaznictví, který je podle právních předpisů dané jurisdikce určen pro sestavení účetní závěrky určitých typů účetních jednotek, která je určena ke všeobecným účelům).
- A44. Faktory relevantní pro odborníkovo posouzení přijatelnosti rámce účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky:
- charakter účetní jednotky, (např. zda se jedná o podnikatelský subjekt, subjekt působící ve veřejném sektoru nebo o neziskovou organizaci);
  - účel, k němuž je účetní závěrka určena, (např. zda je účetní závěrka určena pro běžné informační potřeby širokého spektra uživatelů nebo pro potřeby specifických uživatelů);
  - charakter účetní závěrky (zda se jedná např. o kompletní účetní závěrku nebo jen o jeden účetní výkaz);
  - zda je příslušný rámec účetního výkaznictví předepsán příslušnými právními předpisy.

<sup>17</sup> Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky, odstavec 34

<sup>18</sup> Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky, odstavec 17(b)(ii)

- A45. Pokud rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky není s ohledem na její účel přijatelný a vedení nesouhlasí s použitím rámce, který by podle názoru odborníka byl přijatelný, je odborník podle tohoto standardu povinen zakázku odmítnout.
- A46. Fakt, že příslušný rámec účetního výkaznictví vykazuje nedostatky svědčící o tom, že není přijatelný, se může ukázat až poté, co odborník zakázku přijme. Jestliže použití takového rámce není dáno právními předpisy, může vedení zvolit pro sestavení účetní závěrky jiný rámec, který bude přijatelný. Pokud tak vedení učiní, je odborník v souladu s tímto standardem povinen sjednat nové podmínky zakázky, které budou reflektovat změnu příslušného rámce účetního výkaznictví.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením (viz odstavce 30(b), 37(e))

- A47. Předmětem prověrky je účetní závěrka účetní jednotky, sestavená jejím vedením pod dohledem osob pověřených správou a řízením. Tento standard nestanoví žádné povinnosti pro vedení ani pro osoby pověřené správou a řízením a nemá přednost před právními předpisy, jimiž jsou povinnosti těchto orgánů upraveny. Nicméně prověrka provedená v souladu s tímto standardem je založena na premise, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly, že mají některé povinnosti, které jsou pro provádění prověrky zásadní. Prověrka účetní závěrky nezabývá vedení ani osoby pověřené správou a řízením těmito povinnostmi.
- A48. Jednou z povinností vedení při sestavování účetní závěrky je uplatňovat úsudek při provádění účetních odhadů tak, aby byly s ohledem na dané okolnosti přiměřené, a zvolit a používat vhodná účetní pravidla. Úsudek se uplatňuje v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví.
- A49. Vzhledem k tomu, že splnění předpokladů podmiňujících provedení prověrky má zásadní důležitost, musí odborník před přijetím zakázky získat od vedení a případně rovněž od osob pověřených správou a řízením potvrzení toho, že uznávají a uvědomují si své povinnosti. Tento souhlas může odborník získat ústní nebo písemnou formou, následně je však třeba jej zahrnout do písemných podmínek zakázky.
- A50. Jestliže vedení a případně osoby pověřené správou a řízením neuznávají a neuznají své povinnosti týkající se účetní závěrky, není správné, aby odborník zakázku přijal, pokud mu to neukládají právní předpisy. Jestliže je povinen zakázku přijmout, může považovat za nutné vysvětlit vedení a případně osobám pověřeným správou a řízením důležitost těchto záležitostí a dopady, které to na prověrku bude mít.

*Další aspekty týkající se případů, kdy je znění zprávy předepsáno právními předpisy (viz odstavce 34–35)*

A51. Odborník podle tohoto standardu nesmí deklarovat soulad s ním, pokud nedodržel všechny jeho požadavky, které jsou pro danou prověrku relevantní. V některých případech jsou právními předpisy stanoveny na provádění prověrek takové požadavky, které by za běžných okolností, pokud by to zákon odborníkovi umožňoval, vedly k odmítnutí zakázky, např.:

- rámec účetního výkaznictví stanovený právními předpisy není podle názoru odborníka přijatelný;
- právní předpisy stanoví formát nebo znění zprávy v podobě, která se formou nebo používanými výrazy od požadavků tohoto standardu významně liší.

Podle tohoto standardu taková prověrka není provedena v souladu s ním a odborník nemůže ve své zprávě vydané na základě zakázky deklarovat soulad s ním. I v této situaci se nicméně doporučuje, aby odborník v maximální možné míře uplatňoval tento standard, včetně požadavků týkajících se zprávy, bez ohledu na skutečnost, že v ní nebude moci uvést, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem. Pokud se tím předejde nedorozumění, může odborník ve zprávě upozornit na to, že prověrka nebyla provedena v souladu s tímto standardem.

*Sjednání podmínek zakázky*

Smluvní dopis nebo jiná forma písemné dohody (viz odstavec 37)

A52. Zaslání smluvního dopisu ještě před zahájením prověrky je jak v zájmu vedení účetní jednotky a osob pověřených správou a řízením, tak v zájmu odborníka, protože to pomůže předejít nedorozuměním, jež by v souvislosti se zakázkou mohla vzniknout.

Forma a obsah smluvního dopisu

A53. Forma a obsah smluvního dopisu může být pro různé zakázky různá. Vedle záležitostí požadovaných tímto standardem mohou být ve smluvním dopise uvedeny např. následující skutečnosti:

- dohody o spolupráci s jinými odborníky nebo experty na provádění prověrky;
- v případě první zakázky ujednání s případným předchozím odborníkem;
- upozornění na skutečnost, že prověrka neodpovídá požadavkům na audit, a to požadavkům stanoveným právními předpisy ani třetími stranami;
- očekávání, že odborník od vedení obdrží písemné prohlášení;

- souhlas vedení s tím, že bude odborníka informovat o skutečnostech, které by mohly mít vliv na účetní závěrku a o nichž se dozví v období od data zprávy odborníka do data zveřejnění účetní závěrky;
- žádost, aby vedení potvrdilo přijetí smluvního dopisu a odsouhlasilo v něm uvedené podmínky zakázky.

#### Prověrka účetní závěrky složky skupiny

A54. Odborník může být vyzván auditorem skupiny, aby provedl prověrku účetní závěrky jedné z jejích složek. Taková prověrka může být – v závislosti na pokynech auditora skupiny – provedena v souladu s tímto standardem. Auditor skupiny si může vyžádat i další postupy, jimiž budou prověřkové práce podle tohoto standardu doplněny. Pokud je odborník provádějící prověrku účetní závěrky složky současně jejím auditorem, prověrka nebude provedena v souladu s tímto standardem.

#### Povinnosti vedení stanovené právními předpisy (viz odstavec 37(e))

A55. I když odborník dojde s ohledem na okolnosti zakázky k závěru, že některé její podmínky není nutné sjednávat formou smluvního dopisu, je přesto povinen uzavřít s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením písemnou dohodu podle tohoto standardu, v níž tyto orgány potvrdí, že uznávají a uvědomují si své povinnosti definované v tomto standardu. Pokud jsou povinnosti vedení stanovené právními předpisy rovnocenné povinnostem vymezeným v tomto standardu, je možné v písemné dohodě použít znění uvedené v právních předpisech.

#### Příklad smluvního dopisu (viz odstavec 37)

A56. Příklad smluvního dopisu je uveden v příloze 1 tohoto standardu.

#### Opakující se prověrky (viz odstavec 38)

A57. Odborník se může rozhodnout, že účetní jednotce nebude pro každé účetní období zasílat nový smluvní dopis ani jinou písemnou dohodu. Nicméně o tom, že by bylo vhodné stávající podmínky zakázky revidovat, případně je vedení účetní jednotky a osobám pověřeným správou a řízením připomenout, mohou svědčit následující faktory:

- existují náznaky, že vedení správně neporozumělo cíli a předmětu prověrky;
- podmínky zakázky byly upraveny nebo zakázka vyžaduje zvláštní podmínky;
- v poslední době došlo ke změně ve složení vrcholového vedení;
- došlo k významné změně ve vlastnictví účetní jednotky;



- došlo k významné změně v charakteru nebo rozsahu podnikání účetní jednotky;
- změnil se požadavky právních předpisů, které mají na účetní jednotku vliv;
- došlo ke změně příslušného rámce účetního výkaznictví.

*Přijetí změny podmínek zakázky*

Žádost o změnu podmínek zakázky (viz odstavec 39)

A58. Žádost účetní jednotky, aby odborník změnil podmínky zakázky, může být motivována následujícími faktory:

- změnou okolností, které mají vliv na potřebu dané prověrky;
- nedorozuměním, pokud jde o charakter původně požadované prověrky;
- omezením rozsahu prověrky, ať už je toto omezení dáno požadavkem vedení, či způsobeno jinými okolnostmi.

A59. Je-li požadavek účetní jednotky na změnu podmínek zakázky motivován změnou okolností, které mají vliv na požadavky účetní jednotky, nebo nedorozuměním, pokud jde o charakter původně požadované služby, lze to považovat za rozumný důvod pro změnu prověrky.

A60. Naopak změnu podmínek zakázky nelze považovat za důvodnou, pokud se ukáže, že se týká informací, které jsou nesprávné, neúplné nebo jinak nevyhovující. Příkladem může být situace, kdy odborník není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace pro významnou položku účetní závěrky a vedení požádá o změnu zakázky na tzv. související služby, aby předešlo tomu, že odborník vyjádří ve své zprávě modifikovaný závěr.

Žádost o změnu charakteru zakázky (viz odstavec 40)

A61. Předtím než odborník, který byl pověřen provedením prověrky v souladu s tímto standardem, vysloví souhlas se změnou prověrky na jiný typ zakázky nebo na související služby, posoudí – spolu s dalšími záležitostmi uvedenými v tomto standardu – případné právní nebo smluvní důsledky, které by tato změna měla.

A62. Pokud odborník dospěje k závěru, že změna prověrky na jiný typ zakázky nebo na související služby je odůvodněná, mohou být práce, které doposud provedl v rámci prověrky, relevantní i pro účely upravené zakázky. Avšak provedené práce a vydaná zpráva musí odpovídat požadavkům platným pro upravenou zakázku. Aby zpráva o jiném typu zakázky, resp. o souvisejících službách nebyla pro uživatele zavádějící, nebude obsahovat zmínku:

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (a) o původní zakázce týkající se provedení prověrky;
- (b) o žádných postupech provedených v rámci původní zakázky, s výjimkou případů, kdy je zakázka změněna na dohodnuté postupy, u nichž je informace o provedených postupech běžnou součástí zprávy.

### **Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením** (viz odstavec 42)

- A63. V případě zakázky, jejímž předmětem je provedení prověrky, probíhá komunikace odborníka s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením:
- (a) formou dotazování, které odborník provádí během postupů v rámci prověrky;
  - (b) jinými formami předávání informací v rámci efektivní vzájemné komunikace, která přispívá k pochopení záležitostí objevujících se v průběhu prověrky a k rozvíjení konstruktivního pracovního vztahu.
- A64. Vhodné načasování komunikace závisí na okolnostech zakázky. Mezi relevantní faktory, které to ovlivňují, patří významnost a povaha záležitosti, jíž se komunikace týká, a opatření, která by vedení nebo osoby pověřené správou a řízením měly přijmout. Například jestliže odborník narazil při provádění prověrky na významné obtíže, bude vhodné uvědomit o tom vedení nebo osoby pověřené správou a řízením co nejdříve, aby mohly odborníkovi pomoci potíže vyřešit.
- A65. Předávání informací o určitých záležitostech osobám pověřeným správou a řízením může být omezeno právními předpisy. Zákon nebo jiný předpis může např. konkrétně zakazovat předávání informací nebo jiné úkony, které by mohly negativně ovlivnit šetření prováděné příslušným úřadem ve spojitosti s protiprávním jednáním nebo s podezřením na takové jednání. Za určitých okolností může dojít k závažnému střetu mezi povinností odborníka zachovávat mlčenlivost a povinností předávat informace. V takových případech může odborník zvážit žádost o právní radu.

### *Informování o záležitostech týkajících se prověrky*

- A66. V souladu s tímto standardem odborník informuje vedení a případně osoby pověřené správou a řízením mimo jiné o následujících skutečnostech:
- povinnosti odborníka týkající se prověrky, tak jak jsou popsány ve smluvním dopise nebo jiné vhodné písemné dohodě;
  - významná zjištění, která vyplynula z prověrky, např.:
    - stanovisko odborníka k významným kvalitativním aspektům účetních postupů používaných účetní jednotkou, včetně účetních pravidel, účetních odhadů a informací zveřejněných v příloze účetní závěrky;
    - významná zjištění, která vyplynula z provedených postupů, včetně záležitostí, u nichž odborník v souladu s tímto standardem považuje za

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

nezbytné provést další postupy; odborník někdy považuje za nutné potvrdit si, že osoby pověřené správou a řízením chápou skutečnosti a okolnosti určitých transakcí nebo událostí stejně;

- záležitosti, které vplynuly z prověrky a mohly by vést k modifikaci závěru odborníka;
- případné významné obtíže, na něž odborník během prověrky narazil, například skutečnost, že nejsou k dispozici informace, které odborník očekával; neočekávaná nemožnost shromáždit důkazní informace, které odborník považuje za nezbytné pro účely prověrky, nebo restriktce, které na odborníka uvaluje vedení; v některých případech mohou tyto obtíže vést k omezení rozsahu práce odborníka, které si v případě, že ho vedení ani osoby pověřené správou a řízením nebudou řešit, vyžádá modifikaci závěru odborníka, případně jeho odstoupení od zakázky.

A67. V některých účetních jednotkách jsou manažerské kompetence odděleny od kompetencí v oblasti správy a řízení, a vedení má tudíž povinnost předávat informace o záležitostech relevantních pro správu a řízení osobám, které jsou za ni odpovědné. Skutečnost, že vedení předává osobám pověřeným správou a řízením informace o týchž záležitostech, o nichž je má informovat odborník, jej nezbavuje povinnosti rovněž tyto informace osobám pověřeným správou a řízením předávat. Může to však ovlivnit formu nebo načasování komunikace mezi odborníkem a osobami pověřenými správou a řízením.

### *Komunikace se třetími stranami*

- A68. V některých jurisdikcích právní předpisy vyžadují, aby odborník například:
- uvědomil regulační nebo jiný orgán o některých záležitostech, o nichž informoval osoby pověřené správou a řízením; někde je např. povinen hlásit úřadům zjištěné nesprávnosti, u kterých vedení ani osoby pověřené správou a řízením nepřijaly nápravná opatření;
  - předložil příslušným regulačním nebo financujícím orgánům kopie některých zpráv vypracovaných pro osoby pověřené správou a řízením, případně aby tyto zprávy zveřejnil.
- A69. Odborník může být povinen vyžádat si předem souhlas vedení nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, jestliže hodlá poskytnout kopii své písemné komunikace s osobami pověřenými správou a řízením třetí straně, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy.

## Provádění zakázky

*Materialita u prověrky účetní závěrky (viz odstavec 43)*

A70. Odborník posuzuje materialitu v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví. Některé rámce popisují koncept materiality v souvislosti se sestavováním účetní závěrky, a i když k tomu v některých případech používají různé výrazy, obecně platí, že:

- nesprávnosti, včetně opomenutí, se považují za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé na základě účetní závěrky přijmou;
- posouzení materiality se provádí s ohledem na související okolnosti a je ovlivněno velikostí a charakterem nesprávnosti, případně kombinací obou těchto aspektů;
- posouzení toho, jaké finanční informace jsou pro uživatele účetní závěrky materiální, vychází z vyhodnocení obecných potřeb uživatelů účetní závěrky jakožto skupiny; možný vliv nesprávností v účetní závěrce na konkrétní uživatele, jejichž potřeby se mohou zcela zásadně lišit, se nezohledňuje.

A71. Jestliže příslušný rámec účetního výkaznictví popisuje materialitu, slouží toto vymezení odborníkovi jako referenční rámec při určování materiality pro účely prověrky. Jestliže se příslušný rámec materialitou nezabývá, použije odborník jako referenční rámec výše uvedenou charakteristiku.

A72. Určení materiality je záležitostí odborného úsudku a je ovlivněno tím, jak odborník vnímá potřeby předpokládaných uživatelů účetní závěrky. V této souvislosti je odborník oprávněn reálně předpokládat, že uživatelé:

- disponují přiměřenými znalostmi o podnikatelských a ekonomických aktivitách a znalostí účetnictví a jsou ochotni si informace v účetní závěrce prostudovat s přiměřenou péčí;
- chápou, že účetní závěrka je sestavena a odborníkem prověřena s ohledem na úroveň materiality;
- uvědomují si nejistoty vyplývající z toho, že se při oceňování používají rovněž odhady, odborný úsudek a posouzení budoucích událostí;
- na základě informací v účetní závěrce přijímají reálná ekonomická rozhodnutí.

Možný vliv nesprávností v účetní závěrce na konkrétní uživatele, jejichž potřeby se mohou zcela zásadně lišit, se obvykle nezohledňuje, kromě případů, kdy je předmětem prověrky účetní závěrka sestavená pro potřeby konkrétních uživatelů.

A73. Stanovení úrovně materiality pro účetní závěrku jako celek nezávisí na míře jistoty, kterou musí odborník pro vyjádření závěru k účetní závěrce získat.

Přehodnocení materiality (viz odstavec 44)

A74. V některých případech je nutné, aby odborník v průběhu zakázky úroveň materiality stanovenou pro účetní závěrku jako celek přehodnotil, a to v důsledku:

- změny okolností, která během prověrky nastala (například rozhodnutí prodat velkou část podniku účetní jednotky);
- nových informací nebo změny poznatků o účetní jednotce a jejím prostředí, které odborník získal prováděním postupů pro účely prověrky v souladu s tímto standardem (například jestliže se během prověrky ukáže, že skutečné výsledky hospodaření za dané účetní období se pravděpodobně podstatně liší od předpokládaných výsledků, které byly původně použity k určení materiality pro účetní závěrku jako celek).

*Znalosti odborníka o účetní jednotce* (viz odstavce 45–46)

A75. Odborník určí rozsah znalostí o účetní jednotce a jejím prostředí, které jsou nezbytné pro provedení prověrky její účetní závěrky v souladu s tímto standardem, na základě svého odborného úsudku. V první řadě zváží, zda jeho znalost účetní jednotky je dostatečná, aby -bylo možné splnit cíle, které si v souvislosti se zakázkou stanovil. Šíře a hloubka jeho znalostí o účetní jednotce je menší než v případě vedení účetní jednotky.

A76. Získávání poznatků o účetní jednotce a jejím prostředí představuje nepřetržitý a dynamický proces shromažďování informací, jejich aktualizace a analýzy, který probíhá po celou prověrku. Odborník získává a uplatňuje znalosti o účetní jednotce průběžně během provádění zakázky a aktualizuje je s ohledem na změny podmínek a okolností, které nastaly. Prvotní postupy prováděné na počátku prověrky, na jejichž základě odborník rozhoduje o přijetí zakázky, vycházejí z jeho předběžných poznatků o účetní jednotce a o okolnostech zakázky. V případě pokračujícího vztahu s klientem odborník zohledňuje rovněž znalosti získané během předchozích zakázek, které se týkaly účetních závěrek dané účetní jednotky, a další informace.

A77. Poznatky o účetní jednotce vytvářejí referenční rámec, na jehož základě odborník plánuje a provádí prověrku a průběžně uplatňuje odborný úsudek. Rozsah těchto poznatků musí být takový, aby byl odborník schopen identifikovat oblasti účetní závěrky, v nichž je pravděpodobný výskyt materiálních nesprávností, a aby měl informace, které mu umožní navrhnout a provést postupy, jimiž tyto oblasti ošetří.

A78. Při získávání poznatků o účetní jednotce, jejím prostředí a příslušném rámci účetního výkaznictví může odborník vzít v úvahu také následující skutečnosti:

- zda je účetní jednotka složkou skupiny či přidruženou společností jiné společnosti;

- složitost rámce účetního výkaznictví;
- povinnosti účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví a související požadavky, zda jsou tyto povinnosti a požadavky dány platnými právními předpisy nebo dobrovolnými ujednáními týkajícími se účetního výkaznictví, která vyplývají z oficiálních dohod v oblasti správy a řízení a externí odpovědnosti, například smluv uzavřených s třetími stranami;
- ustanovení právních předpisů, u nichž se má obecně za to, že mají přímý dopad na materiální částky v účetních výkazech a na údaje zveřejněné v příloze účetní závěrky, jako jsou např. daňové a penzijní právní předpisy;
- úroveň těch složek manažerské struktury a struktury v oblasti správy a řízení, které se týkají interních účetních systémů a systémů účetního výkaznictví relevantních pro sestavení účetní závěrky a zajišťují řízení těchto systémů a dohled nad nimi; menší účetní jednotky mají méně zaměstnanců, což ovlivňuje i výkon dohledu v nich; například oddělení pravomocí nemusí být prakticky proveditelné; nicméně v malé účetní jednotce může být vlastník-manažer schopný vykonávat účinnější dohled než ve větší účetní jednotce, čímž se vykompenzuje obecně menší prostor pro oddělení pravomocí;
- kvalita etické atmosféry v účetní jednotce („tone at the top“) a kontrolního prostředí, jehož prostřednictvím účetní jednotka reaguje na rizika v oblasti účetního výkaznictví a zajišťuje plnění svých povinností v této oblasti;
- úroveň a složitost systémů účetní jednotky v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, které slouží pro vedení účetnictví a souvisejících informací, a úroveň kontrol v této oblasti;
- postupy, které účetní jednotka používá pro zaznamenávání, třídění a sumarizaci transakcí a sběr informací, které budou zahrnuty do účetní závěrky, včetně přílohy;
- typy záležitostí, u nichž bylo v účetních závěrkách dané účetní jednotky v předchozích obdobích nutné provádět účetní úpravy.

*Návrh postupů a jejich provádění (viz odstavce 47, 55)*

A79. Plánovaný charakter, načasování a rozsah postupů, které bude podle názoru odborníka nutné provést, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude moci vyjádřit závěr o účetní jednotce, ovlivňují následující faktory:

- (a) požadavky tohoto standardu;
- (b) požadavky stanovené platnými právními předpisy, včetně právních předpisů upravujících účetní výkaznictví.

A80. Jestliže je odborník pověřen prověrkou účetní závěrky skupiny, potom je charakter, načasování a rozsah postupů, které bude v rámci zakázky provádět, směřován ke

splnění cílů prověrky stanovených tímto standardem, nicméně v kontextu účetní závěrky skupiny.

- A81. Smyslem požadavků tohoto standardu, pokud jde o návrh a provádění dotazování, analytických postupů a postupů zaměřujících se na konkrétní aspekty, je pomoci odborníkovi naplnit cíle tímto standardem stanovené. Nicméně okolnosti jednotlivých prověrek se velmi různí, takže v některých případech může být podle odborníka účinné a efektivní, když navrhne a provede další postupy. Pokud se například během shromažďování poznatků o účetní jednotce dozví o existenci významné smlouvy, patrně si tuto smlouvu přečte.
- A82. Skutečnost, že odborník považuje za nutné provést i jiné postupy, nijak nemění jeho cíl získat omezenou jistotu, pokud jde o účetní závěrku jako celek.

#### Významné nebo neobvyklé transakce

- A83. Jedním z důvodů, proč se odborník může rozhodnout posoudit účetní záznamy účetní jednotky, je identifikace významných nebo neobvyklých transakcí, které by mohly během prověrky vyžadovat zvláštní pozornost.

#### Dotazování (viz odstavce 46–48)

- A84. Dotazování představuje v případě prověrky získávání informací od vedení a dalších pracovníků účetní jednotky, podle potřeb odborníka s ohledem na okolnosti dané zakázky. Odborník může dotazování rozšířit i na nefinanční informace. Nedílnou součástí procesu dotazování je vyhodnocování odpovědí, které vedení odborníkovi poskytlo.
- A85. V závislosti na okolnostech zakázky se dotazování může týkat mimo jiné i následujících oblastí:
- opatření přijatá na jednáních vlastníků, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo jejich výborů a záznamy z případných dalších jednání, jež mají dopad na údaje vykázané v účetní závěrce, včetně informací zveřejněných v příloze;
  - sdělení, která účetní jednotka obdržela nebo očekává od regulačních orgánů;
  - záležitosti, které se objevily při provádění jiných postupů; při dotazování, které odborník provádí, aby si ozřejmil rozpory zjištěné při provádění jiných postupů, hodnotí racionálnost a konzistentnost odpovědí vedení, a to s ohledem na výsledky ostatních postupů a s ohledem na své poznatky o účetní jednotce a odvětví, v němž působí.
- A86. Důkazní informace získané dotazováním představují často hlavní zdroj důkazů o záměrech vedení, nicméně někdy jsou informace, které má odborník o těchto záležitostech k dispozici, jen omezené. Relevantními informacemi potvrzujícími

důkazy získané dotazováním jsou v takovém případě i poznatky o tom, jak vedení v minulosti plnilo stanovené záměry, jaké důvody ho vedly k volbě určitých kroků a zda bylo vedení schopno zvolené kroky uskutečnit. Důležitým předpokladem pro to, aby odborník mohl posoudit, zda existují nějaké skutečnosti svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslená, je uplatňování profesního skepticismu při vyhodnocování odpovědí poskytnutých vedením.

- A87. Dotazování pomáhá odborníkovi rovněž při shromažďování a aktualizaci poznatků o účetní jednotce a jejím prostředí, které mu umožňují identifikovat případné oblasti účetní závěrky, v nichž je pravděpodobný výskyt materiálních nesprávností.
- A87a. Odborník může mít na základě právních předpisů nebo příslušných etických požadavků další povinnosti týkající se nesouladu účetní jednotky s právními předpisy, včetně podvodů, a tyto povinnosti se mohou lišit od tohoto standardu nebo mohou jít nad jeho rámec. Jedná se o povinnosti např. v následujících oblastech:
- (a) reagování na zjištěný nesoulad nebo na podezření na nesoulad s právními předpisy, včetně požadavků týkajících se informování vedení a osob pověřených správou a řízením, vyhodnocení, zda vedení a tyto osoby na nesoulad vhodně zareagovaly, a rozhodnutí, zda je třeba podniknout další opatření;
  - (b) informování auditora, např. partnera zodpovědného za audit skupiny, o zjištěném nesouladu nebo o podezření na nesoulad s právními předpisy<sup>19</sup>;
  - (c) požadavky na zdokumentování zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy.

Při plnění těchto dalších povinností může odborník získat nové informace relevantní pro práci prováděnou podle tohoto standardu (např. informace týkající se integrity vedení, případně osob pověřených správou a řízením).

Dotazování týkající se schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat (viz odstavec 48(f))

- A88. V případě menších účetních jednotek vedení obvykle neprovádí žádné vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, ale spoléhá se na znalost svého podniku a jeho perspektiv. V takové situaci může být vhodné prodiskutovat s vedením střednědobou a dlouhodobou perspektivu účetní jednotky a její financování a posoudit, zda jeho stanoviska nejsou v rozporu s poznatky, které odborník o dané účetní jednotce má.

Analytické postupy (viz odstavce 46–47, 49)

- A89. Analytické postupy slouží při provádění prověrky k následujícím účelům:

<sup>19</sup> Viz např. oddíly 225.44–225.48 Kodexu IESBA



## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- shromažďování a aktualizace poznatků, které má odborník o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně identifikace oblastí účetní závěrky, v nichž je pravděpodobný výskyt materiálních nesprávností;
- identifikace rozporů nebo odchylek od očekávaných trendů, hodnot nebo norem, které se v účetní závěrce vyskytují, například míra shody mezi údaji v účetní závěrce a důležitými provozními daty, včetně klíčových ukazatelů výkonnosti;
- získávání potvrzujících důkazních informací k již provedenému dotazování nebo analytickým postupům;
- provádění dalších postupů v případě, že odborník zjistil nějaké skutečnosti svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslená; příkladem takových dalších postupů je srovnávací analýza výnosů a nákladů jednotlivých středisek, poboček nebo jiných organizačních složek účetní jednotky; tato analýza odborníkovi poskytuje důkazy o finančních informacích zahrnutých do jednotlivých položek účetních výkazů nebo zveřejněných v příloze účetní závěrky.

A90. Při provádění analytických postupů je možné používat různé metody, od jednoduchého srovnání až po komplexní analýzy využívající statistické techniky. Odborník může analytickými postupy například vyhodnocovat finanční informace, na jejichž základě byla účetní závěrka sestavena, a to prostřednictvím rozboru plausibilních vztahů mezi finančními a nefinančními údaji a prostřednictvím posouzení konzistentnosti zjištěných výsledků s očekávanými hodnotami, a na základě toho identifikovat vztahy a jednotlivé položky, které se jeví jako neobvyklé, resp. které se odlišují od očekávaných trendů nebo hodnot. Zaúčtované částky či poměrové ukazatele z nich vypočítané porovnává s očekávanými, která si vytvořil na základě informací z relevantních zdrojů. K informačním zdrojům, podle nichž odborník formuje svá očekávání, v závislosti na okolnostech zakázky obvykle patří:

- finanční informace za předchozí (srovnávací) období, a to se zohledněním změn, které jsou odborníkovi známy;
- plánované provozní a finanční výsledky, jako jsou rozpočty nebo prognózy, včetně extrapolace mezitímních nebo výročních dat;
- vztahy mezi jednotlivými prvky účetní závěrky v rámci jednoho účetního období;
- informace týkající se odvětví ekonomiky, v němž účetní jednotka působí, například údaj o hrubé marži nebo porovnání obrátivosti pohledávek účetní jednotky s odvětvovým průměrem nebo s ostatními účetními jednotkami srovnatelné velikosti, které působí ve stejném odvětví;

- vztahy mezi finančními a příslušnými nefinančními informacemi, např. poměr mezi mzdovými náklady a počtem zaměstnanců.

A91. Odborník posuzuje adekvátnost dat, která hodlá použít pro účely analytických postupů, s ohledem na své znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí, přičemž zohledňuje charakter a zdroj těchto dat a okolnosti, za nichž je získal. Pro toto zohlednění mohou být relevantní následující faktory:

- zdroj, ze kterého informace pocházejí; například informace získané z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku budou pravděpodobně spolehlivější;
- srovnatelnost informací, které jsou k dispozici; například obecné údaje za odvětví musí být doplněny nebo upraveny, aby byly srovnatelné s údaji účetní jednotky, která vyrábí a prodává specializované výrobky;
- charakter a relevantnost informací, které jsou k dispozici; například zda rozpočet účetní jednotky nebyl sestaven spíše na základě očekávaných výsledků než cílů, kterých má být dosaženo;
- úroveň znalostí a odbornosti účetní jednotky v oblasti zpracování informací a kvalita souvisejících kontrol, jejichž cílem je zajistit úplnost, správnost a validitu těchto informací; k těmto kontrolám patří například kontroly zaměřující se na přípravu, revizi a vedení rozpočtů.

Postupy zaměřující se na konkrétní aspekty

Podvody a porušování právních předpisů (viz odstavec 52(a) a (d))

Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením

A91a. V některých jurisdikcích může být informování managementu a osob pověřených správou a řízením o určitých záležitostech omezeno právními předpisy. Právní předpisy mohou např. konkrétně zakazovat předávání informací nebo jiné úkony, které by mohly ohrozit vyšetřování vedené příslušným orgánem ve věci nezákonného jednání nebo podezření na takové jednání, včetně například varování účetní jednotky v případě, že je odborník povinen ohlásit příslušnému orgánu zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad se zákonem o legalizaci výnosů z trestné činnosti. V takových případech mohou být záležitosti zvažované odborníkem složité a odborník může považovat za vhodné vyžádat si právní stanovisko.

Ohlášení zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad příslušnému externímu orgánu

A92. V některých případech je nutné nebo vhodné ohlásit zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad příslušnému externímu orgánu, a to z následujících důvodů:

- (a) od odborníka to vyžadují právní předpisy nebo příslušné etické požadavky;
- (b) odborník rozhodl, že ohlášení záležitosti je v souladu s příslušnými etickými požadavky vhodnou reakcí na zjištěný nesoulad nebo na podezření na nesoulad (viz| odstavec A92a);
- (c) právní předpisy nebo příslušné etické požadavky opravňují odborníka, aby tak učinil (viz| odstavec A92b).

- A92a. Povinnost ohlásit zjištěný nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad externímu orgánu, resp. posoudit, zda ohlášení takového nesouladu je za daných okolností vhodné, může být v některých případech stanovena příslušnými etickými požadavky. Například v souladu s Kodexem IESBA je odborník povinen přijmout opatření, jimiž zareaguje na zjištěný nesoulad nebo na podezření na nesoulad s právními předpisy, a rozhodnout, zda je nutné přijmout další opatření, například mimo jiné ohlásit záležitost příslušnému externímu orgánu.<sup>20</sup> V Kodexu IESBA se uvádí, že takové ohlášení se nepovažuje za porušení povinnosti zachovávat důvěrnost informací stanovené Kodexem IESBA<sup>21</sup>.
- A92b. I když právní předpisy ani příslušné etické požadavky neobsahují ustanovení vyžadující ohlašování zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad, mohou odborníka opravňovat, aby zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad nahlásil příslušnému externímu orgánu.
- A92c. Za jiných okolností může odborníkovi v ohlášení zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad příslušnému externímu subjektu bránit povinnost zachovávat důvěrnost informací, stanovená právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky.
- A92d. Posouzení podle odstavce 52(d) může zahrnovat složité aspekty a vyžadovat složité odborné úsudky. Odborník proto může zvážit interní konzultaci (např. s kolegy ze své společnosti nebo jiné společnosti v síti) nebo může záležitost důvěrně konzultovat s regulačním orgánem nebo profesní organizací (pokud mu to nezakazuje právní předpis nebo pokud tím neporuší povinnost zachovávat důvěrnost informací). Může si rovněž vyžádat právní stanovisko ohledně možností, které má, a profesních nebo právních důsledků konkrétních opatření.

Události nebo okolnosti zpochybňující použití předpokladu přetržitého trvání v účetní závěrce (viz odstavec 54)

---

<sup>20</sup> Viz např. oddíly 225.51 a 225.52 Kodexu IESBA

<sup>21</sup> Viz např. oddíly 140.7 a 225.53 Kodexu IESBA

A93. Následující přehled obsahuje příklady událostí nebo okolností, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Přehled není taxativní a současně ani existence jednoho či několika takovýchto faktorů nemusí vždy znamenat, že existuje materiální nejistota, pokud jde o nepřetržité trvání účetní jednotky.

#### Finanční

- závazky nebo krátkodobé závazky jsou vyšší než aktiva;
- termínované cizí zdroje s blížící se splatností bez reálné vyhlídky na její prodloužení či úhradu nebo rozsáhlé použití krátkodobých cizích zdrojů na financování dlouhodobých aktiv;
- náznaky, že věřitelé ukončí svou finanční podporu;
- záporné provozní peněžní toky, na které ukazují minulé nebo prospektivní účetní výkazy;
- nepříznivé klíčové finanční ukazatele;
- značné ztráty z provozní činnosti nebo významné zhoršení hodnoty aktiv používaných k tvorbě peněžních toků;
- opožděné nebo pozastavené výplaty dividend;
- neschopnost hradit závazky vůči věřitelům ve lhůtě splatnosti;
- neschopnost dodržovat podmínky úvěrových smluv;
- přechod dodavatelů od dodavatelského úvěru k prodeji za hotové;
- neschopnost zajistit financování vývoje nových důležitých produktů nebo jiných důležitých investic.

#### Provozní

- záměr vedení účetní jednotku zlikvidovat nebo ukončit její provoz;
- ztráta klíčových členů vedení bez náhrady;
- ztráta důležitého trhu, klíčového odběratele (odběratelů), franšizingových smluv, licencí nebo klíčového dodavatele (dodavatelů);
- potíže s pracovní silou;
- nedostatek důležitých dodávek;
- nástup nového, velmi úspěšného konkurenta.

Ostatní

- nedodržení ustanovení týkajících se kapitálu nebo nesplnění jiných důležitých legislativních požadavků;
- probíhající právní spory nebo správní řízení proti účetní jednotce, které mohou vyústit v nároky, jež účetní jednotka pravděpodobně nebude schopna uspokojit;
- změny v právních předpisech nebo státní politice, u kterých se předpokládá, že budou mít na účetní jednotku negativní vliv;
- výskyt živelních pohrom, proti nimž účetní jednotka není pojištěna, resp. není pojištěna dostatečně.

Důležitost těchto událostí nebo okolností může být často zmírněna jinými faktory. Například neschopnost účetní jednotky hradit v termínu splátky úvěrů může být vykompenzována úmyslem vedení zajistit adekvátní peněžní toky jiným způsobem, např. prodejem aktiv, úpravou splátkového kalendáře nebo získáním dalšího kapitálu. Podobně ztráta klíčového dodavatele může být kompenzována vhodným náhradním zdrojem dodávek.

*Sesouhlasení účetní závěrky s podkladovými účetními záznamy (viz odstavec 56)*

A94. Důkazní informace o tom, že účetní závěrka souhlasí s podkladovými účetními záznamy nebo že s nimi byla sesouhlasena, odborník obvykle získává porovnáním částek v účetní závěrce s příslušnými zůstatky účetních knih, např. hlavní knihy, nebo s jinými účetními podklady (např. s předvahou) zachycujícími soulad částek v účetní závěrce s účetními záznamy, z nichž byla sestavena.

*Provádění dalších postupů (viz odstavec 57)*

- A95. V souladu s tímto standardem musí odborník provést další postupy, jestliže zjistí nějakou skutečnost svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslená.
- A96. Způsob, jímž odborník reaguje na položku účetní závěrky, která by podle jeho názoru mohla být materiálně zkreslená, tj. jaké další postupy v souvislosti s ní provede, se liší v závislosti na okolnostech a je věcí odborníkova úsudku.
- A97. Rozhodnutí o charakteru, načasování a rozsahu dalších postupů, které odborník musí provést, aby shromáždil důkazní informace, na jejichž základě buď dojde k závěru, že výskyt materiální nesprávnosti není pravděpodobný, nebo naopak rozhodne, že taková nesprávnost existuje, se řídí následujícími faktory:
- informace, které odborník získal během vyhodnocování výsledků již provedených postupů;

- aktualizované poznatky o účetní jednotce a jejím prostředí, které odborník získal během provádění zakázky;
- míra přesvědčivosti, kterou podle názoru odborníka musí vykazovat příslušné důkazní informace, aby bylo možné vyřešit záležitost svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslená.

A98. Cílem dalších postupů je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude odborník moci formulovat závěr ohledně záležitostí svědčících o tom, že by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslená. Tyto postupy mohou mít formu:

- dotazování nebo analytických postupů, prováděných například s větší mírou detailu nebo s konkrétním zaměřením na dotčené položky účetní závěrky (tj. na částky v účetních výkazech nebo informace v příloze, jejichž prostřednictvím se dotčené účty nebo transakce reflektují v příloze);
- jiných postupů, může jít např. o detailní testy věcné správnosti nebo o externí confirmace.

A99. Následující příklad ilustruje, jak odborník vyhodnocuje potřebu provést další postupy a jak reaguje v případě, že je podle jeho názoru tyto postupy nutné provést.

- Během dotazování a analytických postupů, prováděných v rámci prověrky, odborník zjistí, že na účtu pohledávek je materiální částka po splatnosti, k níž nebyla vytvořena žádná opravná položka.
- Odborník se tudíž domnívá, že by zůstatek účtu pohledávek v účetní závěrce mohl být materiálně zkreslen. Zeptá se vedení, zda jsou na účtu pohledávek nějaké nedobytné pohledávky, jejichž hodnota by měla být snížena opravnou položkou.
- Podle toho, co mu vedení odpoví, pak na základě vyhodnocení této odpovědi:
  - (a) dojde k závěru, že zůstatek účtu pohledávek pravděpodobně není materiálně zkreslen; v tomto případě není nutné žádné další postupy provádět;
  - (b) rozhodne, že účetní závěrka je v důsledku této záležitosti materiálně zkreslená; žádné další postupy není třeba provádět, odborník ve své zprávě vyjádří závěr, že účetní závěrka jako celek je materiálně zkreslená;
  - (c) nadále se domnívá, že zůstatek účtu pohledávek pravděpodobně bude materiálně zkreslen, ale nemá dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl rozhodnout, že tomu tak skutečně je.

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

V tomto případě musí odborník provést dodatečné postupy, například vyžádat si od vedení přehled částek přijatých v souvislosti s účtem pohledávek po rozvahovém dni, a na základě toho identifikovat nedobytné pohledávky. Vyhodnocení výsledků těchto dodatečných postupů mu patrně umožní postupovat buď podle bodu (a), nebo (b) výše. Pokud tomu tak nebude:

- (i) musí odborník provádět další postupy, dokud nebude moci postupovat buď podle bodu (a), nebo (b) výše;
- (ii) jestliže odborník není schopen dojít k závěru, že účetní závěrka jako celek pravděpodobně není v důsledku dané záležitosti materiálně zkreslená, ani rozhodnout, že účetní závěrka jako celek je v důsledku dané záležitosti materiálně zkreslená, jedná se o omezení rozsahu a odborník nemůže o účetní závěrce vyjádřit nemodifikovaný závěr.

### **Písemná prohlášení (viz odstavce 61–63)**

- A100. Písemná prohlášení jsou důležitým zdrojem důkazních informací pro účely prověrky. Pokud je vedení odborníkovi neposkytne v požadovaném znění nebo je neposkytne vůbec, může to signalizovat existenci významných problémů. Žádost odborníka o písemné, nikoli pouze ústní prohlášení navíc v mnoha případech vedení přiměje, aby těmto záležitostem věnovalo podstatně větší pozornost, a tím zvýší kvalitu těchto prohlášení.
- A101. Kromě písemných prohlášení podle tohoto standardu si odborník může od vedení vyžádat další písemná prohlášení k účetní závěrce. Tato prohlášení mohou například sloužit k doplnění důkazních informací, které shromáždil o určitých položkách účetních výkazů nebo informacích v příloze, a to v těch případech, kdy jsou tato prohlášení podle názoru odborníka důležitá pro formulování závěru o účetní závěrce, ať už modifikovaného, nebo nemodifikovaného.
- A102. Vedení v písemném prohlášení někdy uvede výhradu v tom smyslu, že prohlášení činí podle svého nejlepšího vědomí a svědomí. Odborník může takovou formulaci akceptovat, pokud se ujistil, že prohlášení vydaly osoby s příslušnými kompetencemi a znalostmi, pokud jde o záležitosti, které jsou předmětem prohlášení.

### **Posouzení důkazních informací získaných na základě provedených postupů (viz odstavce 66–68)**

- A103. Odborník v některých případech neshromáždí takové důkazní informace, jaké od navrženého primárního dotazování, analytických postupů a postupů zaměřujících se na konkrétní aspekty očekával. V takové situaci konstatuje, že důkazní informace, které provedením těchto postupů získal, nejsou dostatečné a vhodné, aby na jejich základě mohl vyjádřit závěr o účetní závěrce. Potom může:
- zvýšit rozsah prováděných prací; nebo

- provést další postupy, které jsou podle jeho názoru za daných okolností nezbytné.

Jestliže ani jedna z těchto alternativ není s ohledem na okolnosti zakázky prakticky proveditelná, odborník není schopen shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, které by mu umožnily vyjádřit závěr o účetní závěrce. V souladu s tímto standardem je povinen určit, jaký dopad to má na jeho zprávu, případně na jeho schopnost zakázku dokončit, jestliže například nemá v době prověrky k dispozici člena vedení, jemuž chce položit dotazy týkající se významných záležitostí. Tato situace může nastat i v případě, že odborník nezjistil žádné skutečnosti svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslená, tj. i když není naplněno ustanovení odstavce 57.

#### *Omezení rozsahu prověrky*

- A104. Nemožnost provést určitý postup ještě neznamená omezení rozsahu prověrky, pokud je odborník schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace provedením jiných postupů.
- A105. Omezení rozsahu prověrky ze strany vedení může mít na prověrku další dopad, například na to, jak odborník posoudí oblasti, v nichž by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslená, případně na jeho možné odstoupení od zakázky.

#### **Formulace závěru odborníka o účetní závěrce**

##### *Popis příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 69(a))*

- A106. Popis příslušného rámce účetního výkaznictví v účetní závěrce je důležitý, protože její uživatele informuje o rámci, na jehož základě byla závěrka sestavena. Jedná-li se o účetní závěrku ke zvláštním účelům, byla pravděpodobně sestavena v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely, který má k dispozici pouze zadavatel a odborník. V takové závěrce je tudíž důležité popsat rámec účetního výkaznictví, podle nějž byla sestavena, protože závěrka nemusí být vhodná pro jiné než stanovené zvláštní účely.
- A107. Popis příslušného rámce účetního výkaznictví obsahující nespecifickou podmiňující či omezující formulaci (např. „účetní závěrka je v podstatné míře sestavena v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“) není adekvátním popisem použitého rámce, protože může uživatele účetní závěrky uvést v omyl.

##### *Zveřejnění vlivu materiálních transakcí a událostí na údaje v účetní závěrce*

(viz odstavec 69(b)(vi), 71)

- A108. Odborník je v souladu s tímto standardem povinen posoudit, zda jsou v příloze účetní závěrky zveřejněny adekvátní informace, které předpokládaným uživatelům závěrky umožní porozumět dopadům materiálních transakcí a událostí na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky.



A109. V případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení může vedení, aby v závěrce dosáhlo věrného zobrazení, zveřejnit v příloze kromě informací, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví, ještě doplňující informace, případně se zcela výjimečně může od požadavku stanoveného takovým rámcem odchýlit.

Aspekty týkající se rámce dodržení požadavků

A110. Jestliže odborník v souladu s tímto standardem při přijetí zakázky rozhodl o akceptovatelnosti rámce dodržení požadavků, bude jen ve výjimečném případě považovat účetní závěrku sestavenou ve shodě s takovým rámcem za zavádějící.

*Kvalitativní aspekty účetních postupů používaných účetní jednotkou (viz odstavec 70(b))*

A111. Odborník může při posuzování kvalitativních aspektů účetních postupů, které účetní jednotka používá, zjistit možnou předpojatost v úsudcích vedení a dojít k závěru, že účetní závěrka jako celek je kvůli kumulativnímu dopadu nedostatečné nestrannosti vedení a zjevných neopravených nesprávností materiálně zkreslená. K ukazatelům nedostatečné nestrannosti, které mohou ovlivnit hodnocení odborníka, zda je účetní závěrka jako celek materiálně zkreslená, patří:

- selektivní opravy zjevných nesprávností, na něž je vedení účetní jednotky v průběhu prověrky upozorněno (vedení např. opraví nesprávnosti vedoucí ke zvýšení vykazovaných zisků, ale nikoli nesprávnosti vedoucí k jejich snížení);
- možná předpojatost vedení účetní jednotky při provádění účetních odhadů.

A112. Signály naznačující možnou předpojatost vedení nesvědčí nutně o existenci nesprávností, které by měly dopad na odborníkův závěr o přiměřenosti jednotlivých účetních odhadů. Mohou však ovlivnit jeho hodnocení toho, zda účetní závěrka jako celek není materiálně zkreslená.

*Forma závěru (viz odstavec 74)*

Popis informací obsažených v účetní závěrce

A113. V případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení se v závěru odborníka uvádí, že nezjistil žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka ve všech materiálních ohledech věrně nezobrazuje... (resp. nepodává věrný a poctivý obraz...) v souladu s [příslušný rámec účetního výkaznictví]. U rámců pro všeobecné účely musí účetní závěrka obvykle věrně zobrazovat finanční pozici účetní jednotky ke konci účetního období a její finanční výkonnost a peněžní toky za dané období (resp. podávat věrný a poctivý obraz těchto skutečností).

„Ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje“ nebo „podává věrný a poctivý obraz“

A114. O použití slovního spojení „ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje“, nebo „podává věrný a poctivý obraz“ rozhodují právní předpisy upravující prověrky účetních závěrek v příslušné jurisdikci nebo tamější všeobecně přijímaná praxe. Pokud právní předpisy požadují použití jiné formulace, nemá to vliv na požadavek tohoto standardu, aby odborník zhodnotil věrné zobrazení v účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení.

*Nemožnost formulovat závěr kvůli omezení rozsahu prověrky ze strany vedení*  
(viz odstavce 15, 82)

A115. Možnost odstoupit od zakázky závisí na stupni jejího dokončení v okamžiku, kdy vedení omezí rozsah prověrky. Pokud má odborník prověrku již z větší části hotovou, může se místo odstoupení rozhodnout dokončit ji v rozsahu, v jakém je to možné, odmítnout vyjádření závěru a omezení rozsahu prověrky vysvětlit v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí závěru.

A116. Odborník nemůže od zakázky odstoupit, jestliže mu to nedovolují právní předpisy. Takový případ může nastat např., když je pověřen prověrkou účetní závěrky účetní jednotky z veřejného sektoru nebo v některých jurisdikcích prověrkou účetní závěrky sestavené za konkrétní účetní období, případně je jmenován na určité období a nemůže odstoupit, dokud prověrku nedokončí, resp. dokud neuplyne vymezené období. V takovém případě odborník může považovat za nutné uvést ve své zprávě odstavce obsahující jiné skutečnosti, v němž vysvětlí, proč nemohl od zakázky odstoupit.

Informování regulačních orgánů nebo vlastníků účetní jednotky

A117. Jestliže odborník usoudí, že kvůli omezení rozsahu musí od prověrky odstoupit, může být v souladu s profesními či právními předpisy povinen oznámit skutečnosti týkající se odstoupení od zakázky regulačním orgánům nebo vlastníků účetní jednotky.

**Zpráva odborníka** (viz odstavce 86–92)

A118. Písemnou zprávou je zpráva vydaná v tištěné verzi nebo s využitím elektronického média.

*Části zprávy odborníka* (viz odstavec 86)

A119. Název zprávy uvádějící, že se jedná o zprávu nezávislého odborníka, například „Zpráva o prověrce provedené nezávislým odborníkem“, jejím užiteli říká, že odborník splnil veškeré ~~relevantní~~ **příslušné** etické požadavky týkající se nezávislosti, čímž zprávu nezávislého odborníka odlišuje od zpráv vydaných jinými subjekty.

A120. V některých případech právní předpisy dané jurisdikce specifikují, komu má být zpráva odborníka určena. Jejimi příjemci jsou obvykle osoby, pro něž je vypracována, často akcionáři nebo osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, jejíž účetní závěrka je předmětem prověrky.

A121. Pokud je odborníkovi známo, že účetní závěrka, která je předmětem prověrky, bude součástí dokumentu obsahujícího i další informace, např. součástí finanční zprávy, může zvážit, zda mu forma prezentace jeho zprávy neumožňuje uvést čísla stránek dokumentu, na nichž je účetní závěrka uvedena. Tato informace uživatelům pomáhá identifikovat účetní závěrku, k níž se zpráva odborníka vztahuje.

Odpovědnost vedení za účetní závěrku (viz odstavec 86(d))

A122. Požadavek tohoto standardu, v souladu s nímž musí odborník získat od vedení účetní jednotky prohlášení o tom, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost, a to jak pokud jde o sestavení účetní závěrky, tak pokud jde o prováděnou prověrku, má pro prověrku i vydání zprávy k ní zásadní význam. Smyslem popisu odpovědností vedení ve zprávě odborníka je poskytnout jejímu uživateli širší kontext, pokud jde o vztah mezi odpovědností vedení a provedenou prověrkou.

A123. Zpráva odborníka nemusí používat výraz „vedení“, ale jiný výraz, který je vhodný v kontextu právního rámce konkrétní jurisdikce. V některých jurisdikcích to budou osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.

A124. V některých případech je vhodné, aby odborník rozšířil popis odpovědnosti vedení podle tohoto standardu o další odpovědnosti, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky v příslušné jurisdikci nebo s ohledem na povahu účetní jednotky.

A125. V některých jurisdikcích právní předpisy upravující odpovědnost vedení konkrétně zmiňují i jeho odpovědnost za přiměřenost účetních knih a záznamů nebo účetního systému. Vzhledem k tomu, že účetní knihy, záznamy a systémy jsou nedílnou součástí vnitřního kontrolního systému, tento standard je konkrétně nezmiňuje.

Odpovědnost odborníka (viz odstavec 86(f))

A126. Zpráva odborníka uvádí, že – na rozdíl od odpovědnosti vedení za sestavení účetní závěrky – je odpovědností odborníka na základě provedené prověrky vyjádřit závěr o účetní závěrce.

Informace o standardech (viz odstavec 86(f))

A127. Odkaz na použité standardy informuje uživatele zprávy odborníka o tom, že prověrka byla provedena v souladu se stanovenými standardy.

Informace o charakteru prověrky účetní závěrky (viz odstavec 86(g))

A128. V popisu charakteru zakázky, jejímž předmětem je provedení prověrky účetní závěrky, je vysvětlen rozsah a omezení zakázky provedené pro účely uživatelů zprávy. Aby se zamezilo případným pochybnostem, výslovně se uvádí, že prověrka není auditem účetní závěrky, a odborník tudíž k účetní závěrce nevydává výrok auditora.

Popis příslušného rámce účetního výkaznictví a jeho vlivu na závěr odborníka  
(viz odstavec 86(i)(ii))

A129. Identifikace příslušného rámce účetního výkaznictví v závěru odborníka má uživatelům jeho zprávy specifikovat kontext, ve kterém byl závěr vyjádřen, nikoli omezovat zhodnocení vyžadované dle odstavce 30(a). Příslušný rámec účetního výkaznictví je určen například slovním spojením:

„... v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“; nebo

„... v souladu s obecně uznávanými účetními pravidly jurisdikce X...“

A130. Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví zahrnuje standardy účetního výkaznictví a požadavky právních předpisů, je takový rámec určen například následujícím slovním spojením: „... v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a požadavky obchodního zákoníku jurisdikce X“.

Modifikace závěru a odstavec obsahující základ pro modifikovaný závěr (viz odstavec 85(h)(ii))

A131. Záporný závěr nebo odmítnutí závěru z titulu určité skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci závěru není důvodem, aby odborník ve zprávě nepopsal další zjištěné skutečnosti, které by byly bývaly také vyžadovaly modifikaci závěru. Zveřejnění těchto dalších skutečností, které jsou odborníkovi známy, může být pro uživatele účetní závěrky důležité.

Podpis odborníka (viz odstavec 86(l))

A132. Zpráva odborníka je v závislosti na příslušné jurisdikci podepsána buď jménem společnosti odborníka, jménem odborníka, nebo oběma. V některých jurisdikcích může být navíc odborník povinen uvést ve zprávě své profesní označení nebo osvědčení udělené příslušným úřadem pro danou jurisdikci.

*Upozornění na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely*  
(viz odstavec 88)

A133. Účetní závěrku pro zvláštní účely lze používat i k jiným účelům, než pro které byla původně určena. Regulační orgán například může u některých účetních jednotek požadovat zveřejnění účetní závěrky pro zvláštní účely. Aby se předešlo nedorozuměním, odborník ve své zprávě upozorní její uživatele na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely, a nemusí být tudíž pro jiné účely vhodná.

Omezení šíření nebo užívání zprávy

A134. Kromě upozornění, které je odborník v souladu s tímto standardem povinen ve své

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

zprávě uvést v případě, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely, může rovněž považovat za vhodné uvést, že zpráva je určena výhradně konkrétním uživatelům. V závislosti na právních předpisech platných v dané jurisdikci to lze udělat omezením šíření nebo užívání zprávy. V takovém případě lze v odstavci zprávy, který upozorňuje na použití rámce pro zvláštní účely, uvést i tyto další skutečnosti a odpovídajícím způsobem upravit jeho nadpis.

### *Jiné povinnosti odborníka v souvislosti s vydáním zprávy (viz odstavec 91)*

- A135. V některých jurisdikcích může být odborník, nad rámec své odpovědnosti podle tohoto standardu, povinen vyjádřit se ve své zprávě i k jiným záležitostem. Může být například vyzván, aby se vyjádřil k určitým skutečnostem, které zjistil při provádění prověrky účetní závěrky, aby provedl další konkrétní postupy a vydal o nich zprávu nebo aby vyjádřil závěr o specifických skutečnostech, například o přiměřenosti účetních knih a záznamů. Odpovědnost odborníka v souvislosti s jeho případnými dalšími povinnostmi týkajícími se vydávání zpráv v dané jurisdikci může být upravena standardy pro prověrky účetních závěrek příslušné jurisdikce.
- A136. V některých případech může být odborník v souladu s příslušnými právními předpisy povinen nebo oprávněn vyjádřit se k těmto jiným povinnostem ve své zprávě k účetní závěrce, jindy tak musí nebo může učinit ve zvláštní zprávě.
- A137. Vyjádření k dalším povinnostem je uvedeno v samostatné části zprávy odborníka tak, aby je bylo možné zřetelně odlišit od odpovědnosti odborníka vyjádřit závěr o účetní závěrce podle tohoto standardu. Pokud je to relevantní, může tato část obsahovat dílčí nadpisy, které popíší obsah odstavců týkajících se jiných povinností odborníka. V některých jurisdikcích jsou jiné povinnosti odborníka předmětem zvláštní zprávy, která není součástí zprávy o prověrce účetní závěrky.

### *Datum zprávy odborníka (viz odstavce 86(k), 92)*

- A138. Datum zprávy odborníka informuje jejího uživatele o tom, že odborník zvážil dopad událostí a transakcí, o kterých se dozvěděl a které nastaly do daného data.
- A139. Odborník vyjadřuje svůj závěr o účetní závěrce, za niž je odpovědné vedení. Nemůže dospět k závěru, že shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace, dokud se neujistil, že byly sestaveny veškeré výkazy, včetně příslušné přílohy, ze kterých se účetní závěrka skládá, a že za ně vedení převzalo odpovědnost.
- A140. V některých jurisdikcích jsou osoby nebo orgány (např. představenstvo), které jsou odpovědné za posouzení toho, zda byly sestaveny veškeré výkazy, ze kterých se účetní závěrka skládá, včetně příslušné přílohy, i průběh procesu schvalování účetní závěrky stanoveny právními předpisy. V takových případech musí odborník získat důkazní informace o schválení účetní závěrky před datem své zprávy. V jiných jurisdikcích, kde schvalovací proces není právními předpisy předepsán, odborník posoudí postup, který

účetní jednotka s ohledem na svou strukturu vedení a správy a řízení uplatňuje při sestavování a dokončování účetní závěrky, a na základě toho identifikuje osoby nebo orgány, v jejichž kompetenci je posoudit, zda byly sestaveny veškeré výkazy a příslušná příloha, tvořící účetní závěrku. V některých případech může být okamžik v procesu účetního výkaznictví, v němž se předpokládá dokončení prověrky, dán právními předpisy.

- A141. V některých jurisdikcích se před zveřejněním účetní závěrky vyžaduje její závěrečné schválení akcionáři. Jejich souhlas není v těchto případech nezbytný k tomu, aby odborník mohl vyjádřit závěr o účetní závěrce. Datum schválení účetní závěrky pro účely tohoto standardu je to, ke kterému osoby s příslušnou pravomocí určí, že byly sestaveny veškeré výkazy, včetně přílohy, resp. to, ke kterému osoby s příslušnou pravomocí potvrdí, že za ně převzaly odpovědnost, podle toho, které nastane dříve.

*Zpráva odborníka předepsaná právními předpisy (viz odstavce 34–35, 86)*

- A142. Konzistentnost zprávy odborníka u prověrky provedené v souladu s tímto standardem přispívá k větší důvěryhodnosti na globálním trhu, protože jsou snadněji identifikovatelné prověrky provedené v souladu s celosvětově uznávanými standardy. Odborník smí ve své zprávě deklarovat soulad s tímto standardem, pokud se rozdíl mezi požadavky právních předpisů a požadavky tohoto standardu týká pouze struktury a formulací ve zprávě použitých a zpráva obsahuje přinejmenším všechny části popsané v odstavci 86 tohoto standardu. V takových případech se má za to, že odborník jednal v souladu s požadavky tohoto standardu i přesto, že struktura a formulace použité ve zprávě jsou dány požadavky právních předpisů. Jestliže konkrétní požadavky příslušné jurisdikce nekolidují s tímto standardem, pomáhají struktura a formulace použité v tomto standardu uživatelům snadněji identifikovat zprávu jakožto zprávu o prověrce účetní závěrky provedené v souladu s tímto standardem. Okolnosti, kdy právní předpisy předepisují strukturu zprávy odborníka nebo slovní spojení, jež v ní mají být použita, způsobem, který se významně liší od požadavků tohoto standardu, upravuje tento standard v ustanoveních týkajících se přijetí zakázky, jejímž předmětem je provedení prověrky, a pokračování vztahu s klientem.

*Zpráva odborníka o prověrce provedené v souladu s příslušnými standardy určité jurisdikce a tímto standardem (viz odstavec 86(f))*

- A143. Jestliže odborník kromě tohoto standardu vyhověl rovněž příslušným národním standardům, může ve své zprávě uvést, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem a zároveň příslušnými národními standardy pro prověrky účetních závěrek. Odkaz na tento standard a zároveň na příslušné národní standardy však není správný v případě konfliktu mezi požadavky obou typů standardů, v jehož důsledku by odborník podle příslušných národních standardů vyjádřil odlišný závěr než podle tohoto standardu, případně neuvedl odstavec zdůrazňující skutečnost, který tento

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

standard vyžaduje. V takovém případě bude zpráva odborníka odkazovat pouze na ty standardy (tj. buď na tento standard, nebo na příslušné národní standardy), v souladu s nimiž byla sestavena.

*Příklady zpráv o prověřce (viz odstavec 86)*

A144. V příloze 2 tohoto standardu jsou uvedeny příklady zpráv odborníka o prověřce účetní závěrky, zohledňující různé požadavky tohoto standardu.

### **Dokumentace**

*Termín dokončení dokumentace (viz odstavec 93)*

A145. V souladu s **ISQC ISQM 1** je společnost povinna stanovit si lhůtu, která bude ~~respektovat požadavek včasného dokončení kompletace finálního spisu k prověře~~ **kvalitativní cíl, že dokumentace zakázky je zpracována po datu příslušné zprávy bez zbytečného odkladu.**

**Příklad smluvního dopisu k prověrce historické účetní závěrky**

Níže je uveden příklad smluvního dopisu o provedení prověrky účetní závěrky ke všeobecným účelům (sestavené v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS)), který ilustruje požadavky a další ustanovení tohoto standardu. Dopis nemá normativní charakter, ale spolu s informacemi uvedenými v tomto standardu má sloužit jako určitý návod. Jeho text je třeba upravit podle konkrétních požadavků a okolností. Dopis je formulován pro prověrku účetní závěrky za jedno účetní období, takže pro opakující se prověrky je nutné jeho znění upravit. Při přípravě konkrétního dopisu je vhodné vyžádat si právní radu.

\*\*

Príslušným členům vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením společnosti ABC:<sup>22</sup>

[Cíl a předmět prověrky]

Byli jsme<sup>23</sup> pověřeni, abychom provedli prověrku účetní závěrky společnosti ABC, sestavené ke všeobecným účelům, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Tímto dopisem potvrzujeme přijetí zakázky a její podmínky.

Cílem prověrky je vyjádřit závěr o účetní závěrce společnosti ABC, který v případě, že nebude modifikován, bude mít následující znění: „Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že tato účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k [datum] a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící [datum] v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.“

[Odpovědnost odborníka]

Prověrku provedeme v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni

---

<sup>22</sup> Jako příjemci smluvního dopisu budou uvedeny osoby relevantní pro danou konkrétní zakázku v dané jurisdikci. Je důležité, aby smluvní dopis byl adresován správným osobám – viz odstavec 36 tohoto standardu.

<sup>23</sup> Výrazy jako „vy“, „my“, „nás“, „vedení“, „osoby pověřené správou a řízením“ či „odborník“ použité v tomto ukázkovém smluvním dopise se upraví podle okolností konkrétní zakázky.



vyjádřit se k tomu, zda jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické požadavky.

Prověrka účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci budeme provádět především dotazování členů vedení a dalších relevantních pracovníků společnosti ABC a analytické postupy a vyhodnocovat shromážděné důkazní informace. Pokud zjistíme nějaké skutečnosti svědčící o tom, že by účetní závěrka jako celek mohla být významně (materiálně) zkreslená, provedeme rovněž další postupy. Smyslem těchto postupů je umožnit nám vyjádřit závěr o účetní závěrce v souladu s ISRE 2400 (revidované znění). Jejich rozsah a charakter bude záviset na tom, co podle svého odborného úsudku s ohledem na naše poznatky o společnosti ABC, jejím prostředí, naše znalosti mezinárodních standardů účetního výkaznictví a jejich uplatňování v daném odvětví budeme považovat za nezbytné.

Prověrka nepředstavuje audit účetní závěrky, a tudíž:

- (a) ve srovnání s auditem je zde adekvátně vyšší riziko, že případné významné (materiální) nesprávnosti, které účetní závěrka obsahuje, nebudou odhaleny, a to přestože prověrka bude provedena náležitě a v souladu s ISRE 2400 (revidované znění).
- (b) ve zprávě, kterou na základě prověrky vydáme a ve které vyjádříme závěr o účetní závěrce, bude výslovně uvedeno, že nevydáváme výrok auditora k účetní závěrce.

*[Odpovědnost vedení a vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví (pro účely tohoto vzorového dopisu se předpokládá, že odpovědnost vedení není podle názoru odborníka vhodným způsobem upravena právními předpisy, a je tedy použit popis uvedený v odstavci 30(b) tohoto standardu).]*

Naše prověrka bude vycházet z předpokladu, že [vedení a případně osoby pověřené správou a řízením]<sup>24</sup> uznává/uznávají a uvědomuje/í si svou odpovědnost:

- (a) za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,<sup>25</sup>
- (b) za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;
- (c) za to, že nám bude poskytnut (budou poskytnuty):
  - (i) přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení známo, že jsou relevantní pro

<sup>24</sup> Použijte výraz odpovídající konkrétním okolnostem.

<sup>25</sup> Pokud je to relevantní, použijte formulaci: „za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“.

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní, jako např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům;

- (ii) další informace, které si od vedení pro účely prověrky vyžádáme;
- (iii) neomezený přístup k zaměstnancům společnosti ABC, od nichž bude podle našeho názoru nutné získat důkazní informace.

V rámci prověrky si od [vedení a případně od osob pověřených správou a řízením] vyžádáme písemné prohlášení potvrzující informace, které nám budou v souvislosti s prověrkou poskytnuty.

Těšíme se na spolupráci s Vašimi zaměstnanci v průběhu prověrky.

*[Další relevantní informace]*

*[Doplňte další informace, jako např. dohodu o odměně odborníka, způsobech fakturace, případně další smluvní podmínky.]*

*[Zpráva odborníka]*

*[Uveďte informace o předpokládané formě a obsahu zprávy odborníka.]*

Nelze vyloučit, že v důsledku zjištění, která naše prověrka přinese, bude nutné formu a obsah naší zprávy upravit.

Na důkaz souhlasu s podmínkami prověrky účetní závěrky a s povinnostmi obou smluvních stran prosím podepište přiloženou kopii tohoto dopisu a odešlete zpět na naši adresu.

XYZ & Co.

Jménem společnosti ABC beru na vědomí a souhlasím s výše uvedenými podmínkami

(podpis)

.....

Jméno a funkce

Datum

**Příklady zpráv odborníka o prověře účetní závěrky****Zprávy o prověrkách účetních závěrek ke všeobecným účelům***Příklady zpráv obsahujících nemodifikovaný závěr*

- **Příklad 1:** Zpráva odborníka o účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení, který slouží běžným informačním potřebám širokého spektra uživatelů (např. mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky).

*Příklady zpráv obsahujících modifikovaný závěr*

- **Příklad 2:** Zpráva odborníka obsahující závěr s výhradou v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce. Účetní závěrka je sestavena v souladu s rámcem dodržení požadavků, který slouží běžným informačním potřebám širokého spektra uživatelů (účetní závěrka sestavená podle rámce dodržení požadavků).
- **Příklad 3:** Zpráva odborníka obsahující závěr s výhradou v důsledku nemožnosti shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace (účetní závěrka sestavená podle rámce věrného zobrazení).
- **Příklad 4:** Zpráva odborníka obsahující záporný závěr v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce (účetní závěrka sestavená podle rámce věrného zobrazení – IFRS).
- **Příklad 5:** Zpráva odborníka obsahující odmítnutí závěru v důsledku nemožnosti shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace o několika prvcích účetní závěrky, takže odborník nemohl prověrku dokončit (účetní závěrka sestavená podle rámce věrného zobrazení – IFRS).

**Zprávy o prověrkách účetních závěrek ke zvláštním účelům**

- **Příklad 6:** Zpráva odborníka o účetní závěrce sestavené v souladu s požadavky na účetní výkaznictví danými smlouvou (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec dodržení požadavků).
- **Příklad 7:** Zpráva odborníka o účetním výkazu sestaveném v souladu se zásadami vedení evidence příjmů a výdajů (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec věrného zobrazení).

### **Příklad 1**

#### **Popis situace:**

- **Prověrka kompletní účetní závěrky.**
- **Účetní závěrka je sestavena vedením účetní jednotky k všeobecným účelům v souladu s mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Odborník má kromě povinnosti vydat zprávu na základě prověrky účetní závěrky ještě další reportovací povinnosti stanovené místním zákonem.**

#### ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

#### **Zpráva o účetní závěrce<sup>26</sup>**

Provedli jsme prověrku přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

#### *Odpovědnost vedení<sup>27</sup> za účetní závěrku*

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky<sup>28</sup> a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

#### *Odpovědnost odborníka*

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této účetní závěrce. Její prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické

<sup>26</sup> Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

<sup>27</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

<sup>28</sup> 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 mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, a za takový...“

požadavky.

Prověrka účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace.

Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a k účetní závěrce tudíž nevydáváme výrok auditora.

### *Závěr*

Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že tato účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC 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 mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

### **Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy**

[Forma a obsah této části zprávy odborníka bude záviset na charakteru jeho dalších povinností ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

## **Příklad 2**

### **Popis situace:**

- **Prověrka kompletní účetní závěrky vyžadovaná právními předpisy.**
- **Účetní závěrka je vedením účetní jednotky sestavena k všeobecným účelům v souladu s rámcem účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X (tj. jedná se o rámec účetního výkaznictví daný právními předpisy, který slouží běžným informačním potřebám širokého spektra uživatelů, ale nejde o rámec věrného zobrazení).**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Z prověrky vyplynulo, že zásoby jsou zkreslené. Nesprávnost je významná (materiální), nemá však rozsáhlý dopad na účetní závěrku.**
- **Odborník má kromě povinnosti vydat zprávu na základě prověrky účetní závěrky ještě další reportovací povinnosti stanovené místním zákonem.**

## ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

### **Zpráva o účetní závěrce<sup>29</sup>**

Provedli jsme prověrku přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

#### *Odpovědnost vedení<sup>30</sup> za účetní závěrku*

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

#### *Odpovědnost odborníka*

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této účetní závěrce. Její prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme

<sup>29</sup> Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

<sup>30</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické požadavky.

Prověrka účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace.

Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a k účetní závěrce tudíž nevydáváme výrok auditora.

#### *Základ pro závěr s výhradou*

Společnost vykazuje ve výkazu o finanční pozici zásoby v hodnotě xxx. Tyto zásoby byly oceněny pořizovací cenou (vlastními náklady), kterou (které) vedení nesnížilo prostřednictvím opravné položky, což je v rozporu s rámcem účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X. Z účetních záznamů společnosti vyplývá, že vedení mělo k zásobám vytvořit opravnou položku ve výši xxx. Tím by se náklady vynaložené na prodané zboží zvýšily o částku xxx a daň z příjmů, čistý zisk a vlastní kapitál by se snížily o xxx, xxx, respektive o xxx.

#### *Závěr s výhradou*

Na základě naší prověrky jsme, s výhradou dopadů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka společnosti ABC není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s rámcem účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X.

#### **Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy**

[Forma a obsah této části zprávy odborníka bude záviset na charakteru jeho dalších povinností ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad 3****Popis situace:**

- **Prověrka kompletní účetní závěrky sestavené vedením společnosti k všeobecným účelům v souladu s [rámcem věrného zobrazení, ale nikoli mezinárodními standardy účetního výkaznictví].**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Odborník nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o investici do zahraničního přidruženého podniku. Důsledky této skutečnosti považuje za významné (materiální), ale nemají podle něj na účetní závěrku rozsáhlý dopad.**
- **Odborník nemá kromě povinnosti vydat zprávu na základě prověrky účetní závěrky další reportovací povinnosti stanovené místním zákonem.**

## ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme prověrku přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

**Odpovědnost vedení<sup>31</sup> za účetní závěrku**

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s [jestliže tímto rámcem nejsou mezinárodními standardy účetního výkaznictví, název příslušného rámce účetního výkaznictví, včetně jurisdikce nebo státu, kde byl rámec přijat],<sup>32</sup> a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

**Odpovědnost odborníka**

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této účetní závěrce. Její prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda jsme

<sup>31</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

<sup>32</sup> 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 [jestliže tímto rámcem nejsou mezinárodními standardy účetního výkaznictví, název příslušného rámce účetního výkaznictví, včetně jurisdikce nebo státu, kde byl rámec přijat], a za takový ...“



nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické požadavky.

Prověrka účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace.

Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a k účetní závěrce tudíž nevydáváme výrok auditora.

### **Základ pro závěr s výhradou**

Ve výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1 je vykázána investice do společnosti XYZ v hodnotě xxx. Jedná se o zahraniční přidružený podnik, který společnost ABC nabyla v tomto roce a zaúčtovala ekvivalenční metodou. Do zisku společnosti ABC za rok 20X1 byl zahrnut její podíl na čistém zisku společnosti XYZ v hodnotě xxx. Nebyl nám umožněn přístup k finančním informacím společnosti XYZ dokládajícím hodnotu této investice k 31. 12. 20X1 ani podílu společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ za daný rok. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda jsou nutné nějaké úpravy těchto částek

### **Závěr s výhradou**

Na základě naší prověrky jsme, s výhradou možných dopadů skutečností popsanych v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že tato účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC 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 [jestliže tímto rámcem nejsou mezinárodními standardy účetního výkaznictví, název příslušného rámce účetního výkaznictví, včetně jurisdikce nebo státu, kde byl rámeček přijat].

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad 4****Popis situace:**

- **Prověrka konsolidované účetní závěrky sestavené vedením mateřské společnosti k všeobecným účelům v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslena kvůli nezahrnutí dceřiného podniku do konsolidace. Odborník usoudil, že významná (materiální) nesprávnost má na účetní závěrku rozsáhlý dopad. Vlivy této nesprávnosti na účetní závěrku nebyly kvantifikovány, neboť to není prakticky proveditelné.**
- **Odborník nemá kromě povinnosti vydat zprávu na základě prověrky konsolidované účetní závěrky další reportovací povinnosti stanovené místním zákonem.**

## ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

**Zpráva o účetní závěrce<sup>33</sup>**

Provedli jsme prověrku přiložené konsolidované účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z konsolidovaného výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, konsolidovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, konsolidovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a konsolidovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

*Odpovědnost vedení<sup>34</sup> za účetní závěrku*

Vedení je odpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví<sup>35</sup> a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

*Odpovědnost odborníka*

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této konsolidované účetní závěrce. Její prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění),

<sup>33</sup> Dílčí nadpis „Zpráva o konsolidované účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

<sup>34</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

<sup>35</sup> 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 mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový...“

*Prověrky historických účetních závěrek.* V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že konsolidovaná účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické požadavky.

Prověrka konsolidované účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace.

Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a ke konsolidované účetní závěrce tudíž nevydáváme výrok auditora.

#### *Základ pro záporný závěr*

Jak je vysvětleno v bodě X přílohy, společnost nezahrnula do konsolidace účetní závěrku dceřiného podniku XYZ, pořízeného v roce 20X1, neboť doposud nebyla schopna zjistit reálné hodnoty některých jeho významných (materiálních) aktiv a závazků k datu akvizice. Z tohoto důvodu je investice do dceřiného podniku zaúčtována v pořizovací ceně. V souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví by dceřiný podnik měl být konsolidován, neboť se jedná o osobu ovládanou společností. Konsolidace by měla významný (materiální) dopad na řadu položek přiložené účetní závěrky.

#### *Záporný závěr*

Vzhledem k významnosti skutečností zjištěných na základě naší prověrky a popsanych v odstavci obsahujícím základ pro záporný závěr konsolidovaná účetní závěrka věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a jejich dceřiných podniků ani 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.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad 5****Popis situace:**

- **Prověrka kompletní účetní závěrky sestavené vedením účetní jednotky k všeobecným účelům v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Odborník nebyl schopen vyjádřit závěr o účetní závěre, protože nemohl shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace o několika jejích prvcích, přičemž se domnívá, že to má na ni významný (materiální) a rozsáhlý dopad. Konkrétně nebyl schopen získat důkazní informace o fyzické inventuře zásob a pohledávkách.**

## ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Byli jsme pověřeni provedením prověrky přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

**Odpovědnost vedení<sup>36</sup> za účetní závěrku**

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví<sup>37</sup> a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

**Odpovědnost odborníka**

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této účetní závěre. Nicméně kvůli skutečnostem popsaným v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí závěru jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom mohli závěr o účetní závěre vyjádřit.

**Základ pro odmítnutí závěru**

Vedení společnosti neprovedlo na konci roku fyzickou inventuru zásob a ani nám nebylo

<sup>36</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

<sup>37</sup> 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 mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový...“

umožněno, abychom v souvislosti se zásobami, které jsou ve výkazu o finanční pozici k 31. 12.

20X1 vykázány v celkové hodnotě xxx, provedli postupy, jež považujeme za nezbytné.

Navíc zavedení nového počítačového systému na správu pohledávek v září 20X1 vedlo k četným chybám na účtu pohledávek a zásob. K datu naší zprávy vedení společnosti stále odstraňovalo nedostatky systému a provádělo opravy chyb. V důsledku těchto skutečností jsme nebyli schopni posoudit, zda zaúčtované i nezaúčtované zásoby, pohledávky a také prvky tvořící výkaz o úplném výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz o peněžních tocích vyžadují nějakou úpravu.

### **Odmítnutí závěru**

Vzhledem k významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí závěru jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bychom vyjádřili závěr o přiložené účetní závěrce, a tudíž tento závěr nevyjadřujeme.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad 6****Popis situace:**

- Vedení účetní jednotky sestavilo účetní závěrku v souladu s požadavky na účetní výkaznictví stanovenými smlouvou (tj. v souladu s rámcem pro zvláštní účely), aby splnilo smluvní podmínky. Nemá možnost volby jiného rámce účetního výkaznictví.
- Příslušný rámec účetního výkaznictví má charakter rámce dodržení požadavků.
- Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.
- Šíření a užívání zprávy je omezeno.

## ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme prověrku přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Vedení společnosti ABC sestavilo účetní závěrku na základě požadavků na účetní výkaznictví stanovených článkem Z smlouvy uzavřené dne 1. 1. 20X1 mezi společnostmi ABC a společnostmi DEF („smlouva“).

**Odpovědnost vedení<sup>38</sup> za účetní závěrku**

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s požadavky na účetní výkaznictví stanovené článkem Z smlouvy a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

**Odpovědnost odborníka**

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této účetní závěrce. Její prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické požadavky.

---

<sup>38</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

Prověrka účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace.

Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a k účetní závěrce tudíž nevydáváme výrok auditora.

### **Závěr**

Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka společnosti ABC není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s požadavky na účetní výkaznictví stanovené článkem Z smlouvy.

### **Báze účetnictví a šíření a užívání zprávy**

Aniž bychom vyjadřovali výhradu, 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 stanovených výše uvedenou smlouvou, a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu. Naše zpráva je určena výhradně společností ABC a DEF a neměla by být zpřístupněna jiným subjektům ani jimi používána.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

## **Příklad 7**

### **Popis situace:**

- **Prověrka výkazu peněžních příjmů a výdajů.**
- **Účetní výkaz byl sestaven vedením účetní jednotky v souladu se zásadami vedení evidence příjmů a výdajů na základě žádosti věřitele o informace o peněžních tocích. Bázi účetnictví použitou pro sestavení výkazu účetní jednotka dohodla s věřitelem.**
- **Příslušný rámec účetního výkaznictví je rámec věrného zobrazení, který slouží informačním potřebám specifických uživatelů.**
- **Odborník rozhodl, že je vhodné v závěru použít formulaci „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“.**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Šíření a použití zprávy není omezeno.**

## ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O

### PROVĚRCE [Příslušný příjemce]

Provedli jsme prověrku přiloženého výkazu peněžních příjmů a výdajů společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20XI a souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací (společně dále jen „účetní výkaz“). Účetní výkaz byl sestaven vedením účetní jednotky v souladu se zásadami vedení evidence příjmů a výdajů popsány v bodě X přílohy k účetnímu výkazu.

### **Odpovědnost vedení<sup>39</sup> za účetní výkaz**

Vedení je odpovědné za sestavení tohoto účetního výkazu a za věrné zobrazení skutečností v něm v souladu se zásadami vedení evidence příjmů a výdajů popsány v bodě X přílohy k účetnímu výkazu a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

### **Povinnosti odborníka**

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o tomto účetním výkazu. Jeho prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní výkaz není ve všech významných (materiálních) ohledech sestaven v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme

<sup>39</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.



v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické požadavky.

Prověрка účetních výkazů provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace. Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a k účetnímu výkazu tudíž nevydáváme výrok auditora.

### **Závěr**

Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že tento účetní výkaz ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) peněžní příjmy a výdaje (nebo *peněžních příjmů a výdajů*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 v souladu se zásadami vedení evidence příjmů a výdajů popsanými v bodě X přílohy k účetnímu výkazu.

### **Báze účetnictví**

Aniž bychom vyjadřovali závěr s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy k účetnímu výkazu, kde je popsána báze účetnictví použitá pro jeho sestavení. Výkaz byl sestaven pro účely poskytnutí informací věřiteli XYZ, a nemusí být tudíž vhodný pro jiný účel.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]