

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 570
(REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)
NEPŘETRŽITÉ TRVÁNÍ PODNIKU

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět	1
Účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku.....	2
Odpovědnost za vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat.....	3–7
Datum účinnosti	8
Cíle	9
Požadavky	
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	10–11
Posouzení vyhodnocení provedeného vedením	12–14
Budoucí období vedením nevyhodnocené	15
Další auditorské postupy prováděné v případě identifikovaných událostí nebo podmínek	16
Závěry auditora	17–20
Důsledky pro zprávu auditora.....	21–24
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	25
Významná prodleva se schválením účetní závěrky	26
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět standardu.....	A1
Účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku.....	A2
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	A3–A7
Posouzení vyhodnocení provedeného vedením	A8–A13
Budoucí období vedením nevyhodnocené	A14–A15
Další auditorské postupy prováděné v případě identifikovaných událostí nebo podmínek	A16–A20
Závěry auditora	A21–A25
Důsledky pro zprávu auditora.....	A26–A35
Příloha: Příklady zpráv auditora ilustrující záležitosti týkající se nepřetržitého trvání podniku	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 570 (revidované znění) *Nepřetržitě trvání podniku* je nutné chápat v kontextu ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu* v souladu s mezinárodními auditorskými standardy.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora při auditu účetní závěrky účetní jednotky, které se týkají jejího nepřetržitého trvání, a související důsledky pro zprávu auditora. (viz odstavec A1)

Účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku

2. Při použití předpokladu nepřetržitého trvání podniku účetní jednotka sestavuje účetní závěrku na základě předpokladu, že je fungujícím podnikem a že bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. Tento předpoklad se používá pro sestavení účetní závěrky k všeobecným účelům, s výjimkou případů, kdy vedení má v úmyslu dát účetní jednotku do likvidace nebo ukončit její činnost, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit. Pro účetní rámce, podle nichž se sestavují účetní závěrky pro zvláštní účely, není tento předpoklad vždy relevantní (např. nemusí být v některých jurisdikcích relevantní pro účetní závěrky sestavené pro daňové účely). Jestliže je vhodné použít předpoklad nepřetržitého trvání podniku, účetní jednotka zaúčtuje aktiva a pasiva způsobem, který předpokládá, že bude schopna v rámci své běžné činnosti realizovat svá aktiva a uhradit své závazky. (viz odstavec A2)

Odpovědnost za vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat

3. Některé rámce účetního výkaznictví výslovně požadují, aby vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a vymezují záležitosti, jež je nutné v této souvislosti posoudit, a vysvětlující a popisné informace, jež je nutné uvést v účetní závěrce. Povinnost vedení vyhodnotit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat je definována například mezinárodním účetním standardem (IAS) 1¹. Podrobné požadavky týkající se povinnosti vedení vyhodnotit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat a vysvětlující a popisné informace, které je v souvislosti s tím nutné uvést v účetní závěrce, mohou být rovněž stanoveny právními předpisy.
4. Jiné rámce účetního výkaznictví neobsahují výslovný požadavek, aby vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Nicméně v případech popsáných v odstavci 2, kdy je předpoklad nepřetržitého trvání základním principem sestavování účetní závěrky, je třeba, aby vedení účetní jednotky vyhodnotilo její schopnost nepřetržitě trvat i v případě, že příslušný rámec účetního výkaznictví tento požadavek výslovně nestanoví.
5. Při vyhodnocování schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat vedení v určitém okamžiku uplatňuje úsudek ohledně budoucího výsledku událostí nebo podmínek, který je svou podstatnou nejistý. Při tomto posuzování jsou relevantní následující faktory:

¹ IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, odstavce 25–26

- míra nejistoty týkající se výsledku události nebo podmínky se významně zvyšuje tím, čím vzdálenější budoucnosti se událost nebo podmínka, resp. jejich výsledek týká; z tohoto důvodu většina rámců účetního výkaznictví, které výslovně požadují, aby vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, současně také specifikuje období, po které musí vedení všechny dostupné informace brát v úvahu;
- na posuzování výsledků událostí a podmínek má vliv také velikost a složitost účetní jednotky, charakter její činnosti a podmínky, ve kterých ji provádí, a míra, v níž účetní jednotku ovlivňují externí faktory;
- veškeré úsudky týkající se budoucnosti vycházejí z informací, jež jsou k dispozici v okamžiku posuzování; události po datu účetní závěrky mohou vést k výsledkům, jež nebudou v souladu s původním úsudkem, který byl ve své době přiměřený.

Povinnosti auditora

6. Povinností auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, jak vedení při sestavování účetní závěrky použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku, a posoudit, zda jej použilo vhodně, a dále na základě získaných důkazních informací posoudit, zda existuje materiální nejistota, pokud jde o schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Auditor má tuto povinnost i v případě, že rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky výslovně nepožaduje, aby vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
7. Avšak jak je popsáno v ISA 200² případný efekt přirozených omezení schopnosti auditora zjistit materiální nesprávnosti je větší u budoucích událostí nebo podmínek, v jejichž důsledku by účetní jednotka nadále nemusela být schopna nepřetržitě trvat. Auditor tyto budoucí události nebo podmínky nemůže předvídat. Pokud tedy ve zprávě auditora není uvedena žádná informace týkající se materiální nejistoty, zda účetní jednotka bude schopna nepřetržitě trvat, nelze to chápat jako záruku, že účetní jednotka je toho schopna.

Datum účinnosti

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

Cíle

9. Cílem auditora je:
 - (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, jak vedení při sestavování účetní závěrky použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku, a posoudit, zda jej použilo vhodně;
 - (b) na základě získaných důkazních informací posoudit, zda existuje materiální nejistota

² ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, odstavce A51–A52

související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat;

- (c) v souladu s tímto standardem se vyjádřit k těmto záležitostem ve zprávě auditora.

Požadavky

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

10. Při provádění postupů vyhodnocení rizik v souladu s ISA 315 (revidované znění)³ je auditor povinen posoudit, zda existují události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. V této souvislosti je auditor povinen zjistit, zda vedení již předběžně vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat a: (viz odstavce A3–A6)
- (a) jestliže takové vyhodnocení bylo provedeno, je auditor povinen prodiskutovat ho s vedením a zjistit, zda vedení identifikovalo události nebo podmínky, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a pokud tomu tak je, jak vedení hodlá tuto situaci řešit;
- (b) jestliže takové vyhodnocení ještě provedeno nebylo, je auditor povinen projednat s vedením důvody, proč vedení hodlá použít předpoklad nepřetržitého trvání podniku, a dotázat se, zda existují nějaké události nebo podmínky, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.
11. Auditor je povinen věnovat během auditu pozornost tomu, zda se neobjevují další důkazní informace svědčící o událostech nebo podmínkách, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. (viz odstavec A7)

Posouzení vyhodnocení provedeného vedením

12. Auditor je povinen posoudit vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat provedené jejím vedením. (viz odstavce A8–A10, A12–A13)
13. Při posuzování vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, které provedlo vedení, je auditor 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. Jestliže vedení při posuzování schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat použilo období kratší než dvanáct měsíců od data účetní závěrky, které je definováno v ISA 560⁴ auditor je povinen vyzvat vedení, aby období použité při vyhodnocení prodloužilo minimálně na dvanáct měsíců od tohoto data. (viz odstavce A11–A13)

³ ISA 315 (revidované znění) *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*, odstavec 5

⁴ ISA 560 *Události po datu účetní závěrky*, odstavec 5(a)

14. Při posuzování vyhodnocení provedeného vedením je auditor povinen posoudit, zda vedení při vyhodnocování zohlednilo veškeré relevantní informace, které jsou auditorovi na základě auditu známy.

Budoucí období vedením nevyhodnocené

15. Auditor je povinen dotázat se vedení, zda jsou mu známy nějaké události nebo podmínky týkající se budoucího, vedením již nevyhodnocovaného období, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. (viz odstavce A14–A15)

Další auditorské postupy prováděné v případě identifikovaných událostí nebo podmínek

16. Jestliže byly zjištěny události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, je auditor povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl rozhodnout, zda existuje materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat (dále jen „materiální nejistota“), a to prostřednictvím dalších auditorských postupů, zahrnujících i posouzení faktorů snižujících příslušnou nejistotu. Tyto další postupy musí zahrnovat následující: (viz odstavec A16)

- (a) jestliže vedení ještě nevyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor ho vyzve, aby toto vyhodnocení provedlo;
- (b) auditor vyhodnotí plány vedení na budoucí opatření v souvislosti s vyhodnocením schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, a posoudí, zda je pravděpodobné, že realizace těchto plánů přinese zlepšení, a zda jsou plány vedení za dané situace realizovatelné; (viz odstavec A17)
- (c) jestliže účetní jednotka zpracovala prognózu peněžních toků a analýza této prognózy hraje významnou roli při posuzování budoucích výsledků událostí nebo podmínek v souvislosti s vyhodnocováním plánů vedení na budoucí opatření, auditor: (viz odstavce A18–A19)
 - (i) vyhodnotí spolehlivost podkladových údajů vytvořených pro účely vypracování prognózy;
 - (ii) zjistí, zda existuje dostatečná podpora pro předpoklady, z nichž prognóza vychází.
- (d) auditor posoudí, zda od data, kdy vedení vyhodnocení provedlo, se neobjevila nějaká další fakta nebo informace;
- (e) auditor si od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky vyžádá písemná prohlášení týkající se jejich plánů na budoucí opatření a proveditelnosti těchto plánů. (viz odstavec A20)

Závěry auditora

17. Auditor je povinen posoudit, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, jak vedení při sestavování účetní závěrky použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku, a zda jej použilo vhodně.
18. Auditor je povinen na základě získaných důkazních informací posoudit, zda podle jeho názoru existuje materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. O materiální nejistotu se jedná v případě, že míra potenciálního dopadu a pravděpodobnost výskytu těchto událostí nebo podmínek je taková, že je podle názoru auditora nutné v účetní závěrce uvést vysvětlující a popisné informace o charakteru a důsledcích této nejistoty, tak aby: (viz odstavce A21–A22)
 - (a) v případě rámce věrného zobrazení účetní závěrka věrně zobrazovala skutečnost;
 - (b) v případě rámce dodržení požadavků účetní závěrka nebyla zavádějící.

Dostatečnost vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce v případě, že byly identifikovány události nebo podmínky a existuje materiální nejistota

19. Jestliže auditor dojde k závěru, že vedení účetní jednotky vzhledem k okolnostem vhodně použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku, ale že existuje materiální nejistota, je povinen rozhodnout, zda účetní závěrka: (viz odstavce A22–A23)
 - (a) dostatečně vysvětluje a popisuje hlavní události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a plány vedení na řešení těchto událostí nebo podmínek;
 - (b) jasně říká, že existuje materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a že účetní jednotka proto nemusí být schopna v rámci běžné činnosti realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům.

Dostatečnost vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce v případě, že byly identifikovány události nebo podmínky, ale neexistuje žádná materiální nejistota

20. Jestliže byly identifikovány události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, nicméně auditor na základě získaných důkazních informací došel k závěru, že žádná materiální nejistota neexistuje, je povinen posoudit, zda jsou tyto události nebo podmínky dostatečně vysvětleny a popsány v účetní závěrce. (viz odstavce A24–A25)

Důsledky pro zprávu auditora

Použití předpokladu nepřetržitého trvání podniku není vhodné

21. Jestliže vedení použilo při sestavování účetní závěrky předpoklad nepřetržitého trvání podniku, ale podle úsudku auditora není tento předpoklad vhodný, je auditor povinen vyjádřit záporný výrok. (viz odstavce A26–A27)

Použití předpokladu nepřetržitého trvání podniku je vhodné, ale existuje materiální nejistota

Materiální nejistota je dostatečně vysvětlena a popsána v účetní závěrce

22. Jestliže je materiální nejistota v účetní závěrce dostatečně vysvětlena a popsána, je auditor povinen vyjádřit nemodifikovaný výrok a do své zprávy zařadit samostatný oddíl nadepsaný „Materiální nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku“, v němž: (viz odstavce A28–A31, A34)
- (a) upozorní na bod přílohy účetní závěrky, kde jsou vysvětleny a popsány záležitosti podle odstavce 19 tohoto standardu;
 - (b) uvede, že tyto události nebo podmínky ukazují na existenci materiální nejistoty, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, nicméně že výrok auditora není v souvislosti s touto skutečností modifikován.

Materiální nejistota není dostatečně vysvětlena a popsána v účetní závěrce

23. Jestliže materiální nejistota není v účetní závěrce dostatečně vysvětlena a popsána, je auditor povinen: (viz odstavce A32–A34)
- (a) vyjádřit výrok s výhradou, resp. záporný výrok v souladu s ISA 705 (revidované znění);⁵
 - (b) v oddíle zprávy auditora nadepsaném „Základ pro výrok s výhradou (pro záporný výrok)“ uvést, že existuje materiální nejistota, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a že tato záležitost není v účetní závěrce dostatečně vysvětlena a popsána.

Vedení není ochotno provést nebo rozšířit své vyhodnocení

24. Jestliže vedení není na žádost auditora ochotno provést nebo rozšířit své vyhodnocení, je auditor povinen zvážit důsledky, které má tato skutečnost pro jeho zprávu. (viz odstavec A35)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky

25. Pokud se všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nepodílejí na jejím vedení,⁶ je auditor povinen tyto osoby informovat o zjištěných událostech nebo podmínkách, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky musí zahrnovat následující:
- (a) zda tyto události nebo podmínky představují materiální nejistotu;

⁵ ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

⁶ ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*, odstavec 13

- (b) zda je vhodné, že vedení při sestavení účetní závěrky použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku;
- (c) zda jsou vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce dostatečné;
- (d) pokud je to relevantní, jaké to má důsledky pro zprávu auditora.

Významná prodleva se schválením účetní závěrky

26. Pokud nastane mezi datem účetní závěrky a datem jejího schválení vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky významná prodleva, je auditor povinen posoudit důvody, které ji způsobily. Jestliže se auditor domnívá, že prodleva souvisí s událostmi nebo podmínkami týkajícími se hodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, je povinen provést další auditorské postupy definované v odstavci 16 a posoudit důsledky, které to bude mít pro jeho závěry týkající se existence materiální nejistoty podle odstavce 18.

Aplikační a vysvětlující část

Předmět standardu (viz odstavec 1)

A1. ISA 701⁷ upravuje povinnost auditora informovat ve zprávě auditora o hlavních záležitostech auditu. Uvádí se v něm, že auditor v některých případech může záležitosti týkající se schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat vyhodnotit jako hlavní záležitosti auditu a že materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, je ze své podstaty vždy hlavní záležitostí auditu.⁸

Účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku (viz odstavec 2)

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

A2. Předpoklad nepřetržitého trvání podniku je relevantní rovněž pro účetní jednotky z veřejného sektoru. Otázkou schopnosti nepřetržitě trvat se u těchto účetních jednotek zabývá například mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) č. 1.⁹ Rizika z hlediska schopnosti účetní jednotky působící ve veřejném sektoru nepřetržitě trvat se objevují mimo jiné v případech, kdy jsou tyto účetní jednotky ziskovými organizacemi, kdy jim může být snížena nebo odňata státní podpora nebo v případě jejich privatizace. K událostem nebo podmínkám, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky z veřejného sektoru nepřetržitě trvat, patří případy, kdy taková účetní jednotka nemá zajištěné financování své další existence nebo byla přijata politická rozhodnutí, jež ovlivňují služby poskytované účetní jednotkou ve veřejném sektoru.

⁷ ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*

⁸ Viz odstavce 15 a A41 ISA 701

⁹ IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*, odstavce 38–41

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

Události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat (viz odstavec 10)

A3. Níže uvádíme příklady událostí nebo podmínek, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Tento seznam není taxativní a navíc ani existence jednoho či několika takovýchto faktorů nemusí vždy znamenat, že existuje materiální nejistota, pokud jde o nepřetržité trvání podniku.

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;
- signály, 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 dát účetní jednotku do likvidace nebo ukončit její provoz;
- ztráta klíčových členů vedení bez náhrady;
- ztráta důležitého trhu, klíčového odběratele (odběratelů), franšízingových 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 nebo regulačních požadavků, jako jsou požadavky pro finanční instituce týkající se solventnosti nebo likvidity;
- 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;
- katastrofy, proti nimž účetní jednotka není pojištěna, resp. není pojištěna dostatečně.

Důležitost těchto událostí nebo podmínek 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.

- A4. Postupy vyhodnocení rizik uvedené v odstavci 10 auditorovi pomáhají určit, zda způsob, jak vedení používá předpoklad nepřetržitého trvání podniku, bude pravděpodobně představovat významný problém, a jaký bude jeho dopad na plánování auditu. Tyto postupy rovněž napomáhají včasnému projednání těchto otázek s vedením, včetně projednání plánů vedení, a vyřešení identifikovaných problémů v oblasti nepřetržitosti trvání podniku.

Aspekty specifické pro menší účetní jednotky (viz odstavec 10)

- A5. Na schopnost účetní jednotky překonat nepříznivé podmínky má vliv i její velikost. Malé účetní jednotky někdy dokážou rychleji reagovat na nové příležitosti, ale mohou jim chybět zdroje, z nichž by financovaly svůj další provoz.
- A6. K aspektům zvláště významným pro malé účetní jednotky patří riziko, že banky nebo jiní věřitelé přestanou takovou jednotku podporovat, dále potenciální ztráta hlavního dodavatele, významného odběratele či klíčového zaměstnance nebo ztráta provozní licence, franšizy nebo jiné právní dohody, na jejímž základě účetní jednotka provozuje svou činnost.

Pozornost věnovaná během auditu důkazním informacím o událostech nebo podmínkách (viz odstavec 11)

- A7. V souladu s ISA 315 (revidované znění) je auditor povinen upravit vyhodnocení rizik, které provedl, a odpovídajícím způsobem rovněž upravit plánované auditorské postupy, jestliže během provádění auditu získá další důkazní informace, které mají na jeho vyhodnocení

rizik vliv.¹⁰ Jestliže jsou poté, co auditor vyhodnotí rizika, zjištěny události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, bude auditor muset v některých případech, kromě provedení postupů popsanych v odstavci 16, upravit své vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti. Existence těchto událostí nebo podmínek může ovlivnit rovněž charakter, načasování a rozsah dalších postupů, které auditor v reakci na vyhodnocená rizika provede. Požadavky a podrobnější návodné informace k této problematice jsou uvedeny v ISA 330.¹¹

Posouzení vyhodnocení provedeného vedením

Vyhodnocení provedené vedením, podkladová analýza a auditorovo posouzení (viz odstavec 12)

- A8. Při posuzování toho, zda vedení vhodně použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku, auditor vychází primárně ze zhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, které provedlo samo vedení.
- A9. Auditor není povinen suplovat nedostatečnou analýzu provedenou vedením. V některých případech však ani fakt, že vedení neprovedlo podrobnou analýzu, kterou by podložilo svoje hodnocení, auditorovi nebrání posoudit, zda v dané situaci vhodně použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku. Například pokud účetní jednotka byla v minulosti ve své činnosti zisková a má pohotový přístup k finančním zdrojům, může vedení své hodnocení provést bez podrobné analýzy. V tomto případě auditor může posoudit správnost vyhodnocení provedeného vedením i bez provedení podrobných vyhodnocovacích postupů, a to za předpokladu, že ostatní auditorské postupy auditorovi umožňují posoudit, zda vedení při sestavování účetní závěrky v dané situaci vhodně použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku.
- A10. V jiných případech bude auditorovo posouzení provedené v souladu s odstavcem 12, jehož předmětem je vedením provedené vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, zahrnovat posouzení procesu, podle něhož vedení postupovalo, předpokladů, z nichž vycházelo, plánů vedení týkajících se budoucích opatření a jejich proveditelnosti v dané situaci.

Období, jehož se týká vyhodnocení provedené vedením (viz odstavec 13)

- A11. Většina rámců účetního výkaznictví, které výslovně požadují, aby vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, současně také specifikuje období, po které musí vedení všechny dostupné informace vzít v úvahu.¹²

Aspekty specifické pro menší účetní jednotky (viz odstavce 12–13)

- A12. Vedení malých účetních jednotek v řadě případů žádné podrobné vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat neprovádí, ale spoléhá se na zevrubnou znalost svého podniku a jeho perspektiv. Nicméně v souladu s požadavky tohoto standardu musí auditor

¹⁰ ISA 315 (revidované znění), odstavec 31

¹¹ ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*

¹² Například v souladu s IAS 1 se jedná o období minimálně 12 měsíců od konce daného účetního období

posoudit, jak vedení vyhodnotilo schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat. U menších účetních jednotek může být vhodné prodiskutovat s vedením jejich střednědobé a dlouhodobé financování, a to za předpokladu, že stanovisko vedení lze potvrdit dostatečnými důkazními informacemi, a pokud toto stanovisko není v rozporu s auditorovými poznatky o dané účetní jednotce. Požadavek odstavce 13, v souladu s nímž auditor vyzve vedení, aby prodloužilo období, pro které vyhodnocení provedlo, může být splněn mimo jiné diskusí, dotazováním a inspekcí podkladové dokumentace, například objednávek přijatých na budoucí dodávky, u nichž je posouzena proveditelnost, nebo jsou jinak doloženy.

- A13. Pro schopnost menších účetních jednotek nepřetržitě trvat je často důležitá další podpora vlastníků-manažerů. Jestliže je malá účetní jednotka z velké míry financována formou půjčky poskytnuté vlastníkem-manažerem, bude důležité, aby jí tyto finanční prostředky nebyly odňaty. Další trvání malé účetní jednotky, která se ocitla ve finančních obtížích, bude záviset například na tom, zda vlastník-manažer podřídí svou půjčku úvěrům a půjčkám poskytnutým bankami a jinými věřiteli, nebo na tom, zda úvěr poskytnutý dané účetní jednotce zajistí svým osobním majetkem. Za této situace může auditor získat vhodné důkazní informace o tom, že vlastník-manažer podřídil svou půjčku nebo že poskytl zajištění. Jestliže účetní jednotka závisí na další podpoře poskytnuté vlastníkem-manažerem, může auditor posoudit jeho schopnost dostát závazkům vyplývajícím z této podpory. Dále si auditor může vyžádat písemné potvrzení smluvních podmínek, za nichž bude tato podpora poskytnuta, a písemné potvrzení vlastníkov-manažerova záměru či stanoviska.

Budoucí období vedením nevyhodnocené (viz odstavec 15)

- A14. V souladu s odstavcem 11 věnuje auditor pozornost tomu, zda existují události, plánované i jiné, nebo podmínky, které nastanou po uplynutí období vyhodnocovaného vedením, jež mohou zpochybnit vhodnost předpokladu nepřetržitého trvání podniku při sestavování účetní závěrky. Protože míra nejistoty související s výsledkem události nebo podmínky je tím vyšší, čím je taková událost nebo podmínka vzdálenější, musí být signály o tom, že tyto události nebo podmínky představují problém z hlediska schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, významné, aby auditor musel zvážit další kroky. Jsou-li takové události nebo podmínky zjištěny, může auditor vyzvat vedení, aby posoudilo potenciální významnost této události nebo podmínky v souvislosti s vyhodnocením schopnosti dané účetní jednotky nepřetržitě trvat. V takové situaci se použijí postupy vymezené v odstavci 16.
- A15. Auditor není povinen pro identifikaci událostí nebo podmínek, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat a které spadají do budoucího, vedením již nevyhodnocovaného období, provádět jiné auditorské postupy než dotazování vedení. Jak je uvedeno v odstavci 13, vedení musí vyhodnotit minimálně období dvanácti měsíců od data účetní závěrky.

Další auditorské postupy prováděné v případě identifikovaných událostí nebo podmínek
(viz odstavec 16)

A16. Auditorské postupy, které jsou relevantní pro plnění požadavků odstavce 16, mohou zahrnovat:

- analýzu peněžních toků, výsledku hospodaření a dalších relevantních prognóz a jejich projednání s vedením;
- analýzu posledních mezitímních účetních výkazů a její projednání s vedením;
- seznámení se s podmínkami vydaných dluhopisů a úvěrových smluv a určení toho, zda některé z nich nebyly porušeny;
- prostudování zápisů z jednání valné hromady, ze schůzí osob pověřených správou a řízením a relevantních výborů, zda neobsahují zmínky o finančních obtížích;
- dotazování právních poradců účetní jednotky ohledně existence soudních sporů a nároků na to, zda jsou vyhodnocení jejich výsledků a odhady jejich finančních dopadů, které provedlo vedení, přiměřené;
- potvrzení existence, zákonnosti a právní vynutitelnosti dohod, které mají zajistit novou či pokračující finanční podporu od spřízněných nebo třetích stran, a posouzení toho, zda jsou tyto strany schopny další finanční podporu poskytovat;
- posouzení plánů účetní jednotky na řešení nesplněných zákaznických objednávek;
- provedení auditorských postupů zaměřujících se na události po datu účetní závěrky a identifikace těch událostí, které omezují nebo jinak ovlivňují schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat;
- potvrzení existence, podmínek a přiměřenosti úvěrů a půjček;
- získání a posouzení zpráv o regulatorních opatřeních;
- posouzení přiměřenosti podpory případného plánovaného prodeje aktiv.

Posouzení plánů vedení týkajících se budoucích opatření (viz odstavec 16(b))

A17. Plány vedení týkající se budoucích opatření může auditor posuzovat tak, že se vedení dotáže na jeho plány týkající se opatření, která v budoucnu hodlá podniknout, např. na plány na prodej aktiv, vypůjčení finančních prostředků nebo restrukturalizaci úvěrů, snížení nebo odložení výdajů nebo zvýšení kapitálu.

Období, jehož se týká vyhodnocení provedené vedením (viz odstavec 16(c))

A18. Kromě postupů vymezených v odstavci 16(c) může auditor porovnat:

- předpokládané finanční informace za několik předchozích období se skutečně dosaženými výsledky;
- předpokládané finanční informace za běžné období s dosud dosaženými výsledky.

A19. Jestliže vedení předpokládá další podporu od třetích stran, ať už prostřednictvím jimi poskytnutých půjček, přijetím závazku zachovat stávající nebo poskytnout další

financování nebo prostřednictvím poskytnutých záruk, a jestliže je tato podpora pro schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat významná, auditor může zvážit, zda si od těchto třetích stran nevyžádá písemné potvrzení (včetně potvrzení smluvních podmínek) a zda nezíská důkazy o jejich schopnosti tuto podporu poskytnout.

Písemná prohlášení (viz odstavec 16(e))

A20. Auditor může považovat za vhodné vyžádat si další prohlášení nad rámec prohlášení vymezených v odstavci 16, jestliže je třeba podpořit důkazní informace, které získal o plánech vedení týkajících se budoucích opatření, která mají zajistit nepřetržité trvání účetní jednotky, a o proveditelnosti těchto plánů.

Závěry auditora

Materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat (viz odstavce 18–19)

A21. Spojení „materiální nejistota“ se v IAS 1 používá pro nejistotu týkající se událostí a podmínek, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat a které je nutné vysvětlit a popsat v účetní závěrce. Toto spojení se za podobných okolností používá i v některých dalších rámcích účetního výkaznictví.

Dostatečnost vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce v případě, že byly identifikovány události nebo podmínky a existuje materiální nejistota

A22. V souladu s odstavcem 18 se o materiální nejistotu jedná v případě, že míra potenciálního dopadu a pravděpodobnost výskytu událostí a podmínek je taková, že je podle názoru auditora nutné charakter a důsledky této nejistoty náležitě vysvětlit a popsat v účetní závěrce, tak aby věrně zobrazovala skutečnost (rámec věrného zobrazení), resp. aby nebyla zavádějící (rámec dodržení požadavků). Podle tohoto odstavce je povinností auditora posoudit existenci materiální nejistoty bez ohledu na to, zda a jak ji příslušný rámec účetního výkaznictví definuje.

A23. V souladu s odstavcem 19 je povinností auditora posoudit, zda jsou v účetní závěrce vysvětleny a popsány záležitosti v tomto odstavci specifikované. Toto posouzení auditor provádí nad rámec posouzení toho, zda jsou vysvětlující a popisné informace o materiální nejistotě vyžadované příslušným rámcem účetního výkaznictví dostatečné. Vysvětlující a popisné informace, které je v souladu s některými rámci účetního výkaznictví nutné uvádět v účetní závěrce vedle záležitostí vymezených v odstavci 19, zahrnují např.:

- jak vedení vyhodnotilo významnost událostí nebo podmínek týkajících se schopnosti účetní jednotky dostát závazkům;
- významné úsudky, které vedení provedlo v rámci vyhodnocování schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat.

Některé rámce účetního výkaznictví podrobněji specifikují vysvětlující a popisné informace, které by vedení mělo uvést v účetní závěrce o míře potenciálního dopadu hlavních událostí nebo podmínek a o pravděpodobnosti a termínu jejich výskytu.

Dostatečnost vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce v případě, že byly identifikovány události nebo podmínky, ale neexistuje žádná materiální nejistota (viz odstavec 20)

A24. I když žádná materiální nejistota neexistuje, auditor má podle odstavce 20 povinnost s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví posoudit, zda jsou v účetní závěrce dostatečně vysvětleny a popsány události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit její schopnost nepřetržitě trvat. Některé rámce účetního výkaznictví konkrétně upravují vysvětlující a popisné informace uváděné v účetní závěrce:

- o hlavních událostech nebo podmínkách;
- o tom, jak vedení vyhodnotilo důležitost těchto událostí nebo podmínek pro schopnost účetní jednotky dostát závazkům;
- o plánech vedení na opatření, která mají zmírnit dopady těchto událostí nebo podmínek;
- o významných úsudcích, které vedení provedlo při vyhodnocování schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat.

A25. Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, je povinností auditora v rámci vyhodnocování toho, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení, posoudit rovněž celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky a to, zda účetní závěrka, včetně přílohy, představuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.¹³ V závislosti na konkrétních skutečnostech a okolnostech auditor může v některých případech dojít k závěru, že aby bylo dosaženo věrného zobrazení, je třeba do účetní závěrky doplnit další vysvětlující a popisné informace. Může k tomu dojít např. v případě, že byly identifikovány události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, nicméně auditor na základě získaných důkazních informací došel k závěru, že žádná materiální nejistota neexistuje, a příslušný rámec účetního výkaznictví výslovně žádné související vysvětlující a popisné informace nevyžaduje.

Důsledky pro zprávu auditora

Použití předpokladu nepřetržitého trvání podniku není vhodné (viz odstavec 21)

A26. Jestliže vedení použilo pro sestavení účetní závěrky předpoklad nepřetržitého trvání podniku, ale podle názoru auditora není tento předklad vhodný, auditor v souladu s požadavkem odstavce 21 vyjádří k účetní závěrce záporný výrok, a to i v případě, že je v účetní závěrce uvedeno, že vedení nevhodně použilo předpoklad nepřetržitého trvání

¹³ ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*, odstavec 14

podniku.

A27. Jestliže předpoklad nepřetržitého trvání podniku není vhodný, může být vedení v některých případech povinno, resp. se může samo rozhodnout sestavit účetní závěrku na alternativní bázi (např. pro účely likvidace). Auditor může provést audit takové účetní závěrky, pokud dojde k závěru, že tato alternativní báze účetnictví je za dané situace akceptovatelná. V některých případech bude možné vyjádřit k takovéto účetní závěrce nemodifikovaný výrok, a to za předpokladu, že v ní bude dostatečně vysvětlena a popsána báze účetnictví použitá pro její sestavení. Auditor může považovat za vhodné nebo nezbytné uvést ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti v souladu s ISA 706 (revidované znění),¹⁴ jímž uživatelé účetní závěrky upozorní na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena s použitím alternativní báze účetnictví, a vysvětlí důvody jejího použití.

Předpoklad nepřetržitého trvání podniku je vhodný, ale existuje materiální nejistota (viz odstavce 22–23)

A28. Identifikace materiální nejistoty je záležitost, která je důležitá pro uživatele a jejich správné pochopení účetní závěrky. Zařazení samostatného oddílu do zprávy auditora, opatřeného nadpisem odkazujícím na existenci materiální nejistoty týkající se nepřetržitého trvání podniku, upozorňuje uživatele na tuto skutečnost.

A29. V příloze tohoto standardu jsou uvedeny vzorové příklady odstavců, které je třeba použít ve zprávě auditora v případě, že příslušným rámcem účetního výkaznictví jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS). Pokud je použit jiný příslušný rámec účetního účetnictví, bude příklady formulací uvedené v příloze tohoto standardu pravděpodobně nutné upravit tak, aby odpovídaly požadavkům rámce účetního výkaznictví použitého v dané situaci.

A30. Odstavec 22 definuje minimální požadavky na informace, které je třeba v popisovaných případech ve zprávě auditora uvést. Auditor může tyto informace doplnit, např. aby vysvětlil:

- že existence materiální nejistoty má zásadní vliv na to, jak uživatelé účetní závěrce porozumí;¹⁵
- jak byla záležitost během auditu řešena. (viz odstavec A1)

Materiální nejistota je dostatečně vysvětlena a popsána v účetní závěrce (viz odstavec 22)

A31. Příklad 1 v příloze tohoto standardu obsahuje ilustrativní znění zprávy auditora relevantní pro situaci, kdy auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že vedení vhodně použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku, nicméně v této souvislosti existuje

¹⁴ ISA 706 (revidované znění) *Odstavec zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti*

¹⁵ ISA 706 (revidované znění), odstavec A2

materiální nejistota, která je v účetní závěrce dostatečně vysvětlena a popsána. Další vzorové formulace odstavců zprávy auditora relevantní pro všechny účetní jednotky, které se týkají posouzení nepřetržitého trvání podniku a vymezení související odpovědnosti osob zodpovědných za sestavení účetní závěrky a auditora, jsou uvedeny v příloze ISA 700 (revidované znění).

Materiální nejistota není dostatečně vysvětlena a popsána v účetní závěrce (viz odstavec 23)

A32. V příkladech 2 a 3 v příloze tohoto standardu je uvedeno ilustrativní znění zpráv auditora obsahujících výrok s výhradou, resp. záporný výrok. Tyto příklady jsou relevantní pro situaci, kdy auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že vedení vhodně použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku, ale související materiální nejistota není v účetní závěrce dostatečně vysvětlena a popsána.

A33. Jestliže je s auditem spojena řada nejistot, které jsou významné pro účetní závěrku jako celek, může auditor ve zcela výjimečném případě považovat za vhodné neuvádět informace podle odstavce 22, ale výrok odmítnout. Tuto situaci podrobněji upravuje ISA 705 (revidované znění).¹⁶

Předávání informací regulačním orgánům (viz odstavce 22–23)

A34. Auditor účetní jednotky zabývající se regulovanou činností může mít v případě, že považuje za nutné upozornit ve své zprávě na záležitost týkající se jejího nepřetržitého trvání, povinnost informovat příslušné regulační orgány, donucovací orgány nebo orgány dohledu.

Vedení není ochotno provést nebo rozšířit své vyhodnocení (viz odstavec 24)

A35. V některých případech může auditor považovat za nezbytné požádat vedení, aby vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat nebo aby své vyhodnocení rozšířilo. Jestliže vedení není ochotno tak učinit, bude patrně vhodné vydat zprávu auditora s výrokem s výhradou nebo odmítnout výrok, protože auditor nemusí být schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, jak vedení při sestavení účetní závěrky použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku, např. důkazní informace týkající se existence plánů realizovaných vedením nebo jiných faktorů snižujících nejistotu.

¹⁶ ISA 705 (revidované znění), odstavec 10

Příloha

(viz odstavce A29, A31–A32)

Příklady zpráv auditora ilustrující záležitosti týkající se nepřetržitého trvání podniku

- **Příklad 1:** Zpráva auditora obsahující nemodifikovaný výrok relevantní pro situaci, kdy auditor došel k závěru, že existuje významná (materiální) nejistota, nicméně vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou dostatečné.
- **Příklad 2:** Zpráva auditora obsahující výrok s výhradou relevantní pro situaci, kdy auditor došel k závěru, že existuje významná (materiální) nejistota a že účetní závěrka je významně (materiálně) nesprávná kvůli nedostatečným vysvětlujícím a popisným informacím.
- **Příklad 3:** Zpráva auditora obsahující záporný výrok relevantní pro situaci, kdy auditor došel k závěru, že existuje významná (materiální) nejistota a v účetní závěrce nejsou uvedeny vysvětlující a popisné informace, které je účetní jednotka povinna o této nejistotě uvést.

Příklad 1 – Nemodifikovaný výrok v případě existence významné (materiální) nejistoty a dostatečných vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky kotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; nejde o audit skupiny (tj. ISA 6001 není relevantní).
- Účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 2102.
- Auditor došel k závěru, že na základě získaných důkazních informací lze vydat nemodifikovaný výrok (tj. „bez výhrad“).
- Audit se řídí etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Vysvětlující a popisné informace uvedené o této významné (materiální) nejistotě v účetní závěrce jsou dostatečné.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor obdržel veškeré ostatní informace před datem své zprávy a nezjistil v nich žádné významné (materiální) nesprávnosti.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.

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

² ISA 210 *Sjednávání podmínek auditních zakázek*

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu účetní závěrky³

Výrok

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

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

Základ pro výrok

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

Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku

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

Hlavní záležitosti auditu

Hlavní záležitosti auditu jsou záležitosti, které byly podle našeho odborného úsudku při auditu účetní závěrky za běžné období nejvýznamnější. Těmito záležitostmi jsme se zabývali v kontextu auditu účetní závěrky jako celku a v souvislosti s utvářením našeho názoru na tuto závěrku. Samostatný výrok k těmto záležitostem nevyjadřujeme. Kromě záležitosti popsané v oddílu

NEPŘETRŽITÉ TRVÁNÍ PODNIKU

Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku jsme jako hlavní záležitosti auditu, o nichž je třeba informovat v naší zprávě, identifikovali níže popsané záležitosti.

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

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

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

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku⁴

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).⁵]

Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).⁵]

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

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

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

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

[Adresa auditora]

[Datum]

³ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

⁴ Výrazy „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“, používané v těchto příkladech zpráv auditora, bude v některých případech nutné nahradit jinými výrazy vhodnými v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

⁵ V souladu s odstavci 34 a 39 ISA 700 (revidované znění) musí být ve zprávě auditora u všech účetních jednotek v souvislosti s posouzením nepřetržitého trvání podniku vymezena jednak související odpovědnost osob odpovědných za účetní závěrku a jednak související odpovědnost auditora.

Příklad 2 – Výrok s výhradou v případě existence významné (materiální) nejistoty a významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky kvůli nedostatečným vysvětlujícím a popisným informacím

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky kotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; nejde o audit skupiny (tj. ISA 600 není relevantní).
- Účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210.
- Audit se řídí jednak etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. V bodě yy přílohy účetní závěrky je popsán rozsah úvěrů, termíny splatnosti a celkové částky. Není zde ale analyzován dopad úvěrů, možnosti refinancování a vzniklá situace není charakterizována jako významná (materiální) nejistota.
- Účetní závěrka je významně (materiálně) nesprávná, neboť neobsahuje dostatečné vysvětlující a popisné informace o této významné (materiální) nejistotě. Auditor vyjadřuje výrok s výhradou, protože došel k závěru, že dopad nedostatečných vysvětlujících a popisných informací je významný (materiální), ale nikoli rozsáhlý.
- Auditor ve své zprávě v souladu s ISA 701 informuje o hlavních záležitostech auditu.
- Auditor obdržel veškeré ostatní informace před datem své zprávy a záležitost zakládající důvod pro výrok s výhradou má dopad i na tyto ostatní informace.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu účetní závěrky⁶

Výrok s výhradou

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

Podle našeho názoru, s výhradou neúplných vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, jak je popsáno v oddílu Základ pro výrok s výhradou, přiložená účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) finanční situaci (nebo *finanční situace*) společnosti k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Základ pro výrok s výhradou

Jak je podrobněji popsáno v bodě y přílohy účetní závěrky, společnost končí platnost úvěrových smluv, dlužné částky budou splatné 19. března 20X2. Společnosti se nepodařilo sjednat odklad splatnosti úvěrů ani zajistit jejich refinancování. Tyto záležitosti ukazují na existenci významné (materiální) nejistoty, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat. V účetní závěrce však tyto záležitosti nejsou dostatečně vysvětleny a popsány.

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

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

[*Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 720 (revidované znění) – viz příklad 6 v příloze 2 ISA 720 (revidované znění). Poslední odstavec tohoto oddílu v příkladu 6 je třeba upravit tak, aby popisoval záležitost zakládající důvod pro výrok s výhradou, která má dopad i na tyto ostatní informace.*]

⁶ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

Hlavní záležitosti auditu

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

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

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku⁷

[*Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).*⁸]

Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky

[*Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).*⁸]

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

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

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

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

[*Adresa auditora*]

[*Datum*]

⁷ Výrazy „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“, používané v těchto příkladech zpráv auditora, bude v některých případech nutné nahradit jinými výrazy vhodnými v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

⁸ V souladu s odstavci 34 a 39 ISA 700 (revidované znění) musí být ve zprávě auditora u všech účetních jednotek v souvislosti s posouzením nepřetržitého trvání podniku vymezena jednak související odpovědnost osob odpovědných za účetní závěrku a jednak související odpovědnost auditora.

Příklad 3 – Záporný výrok v případě existence významné (materiální) nejistoty, která není vysvětlena a popsána v účetní závěrce

Tento příklad zprávy auditora vychází z následujících předpokladů:

- Jedná se o audit kompletní účetní závěrky nekotované účetní jednotky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení; nejde o audit skupiny (tj. ISA 600 není relevantní).
- Účetní závěrka byla sestavena vedením účetní jednotky v souladu s IFRS (všeobecný rámec).
- Podmínky auditní zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle ISA 210.
- Audit se řídí jednak etickými požadavky platnými v dané jurisdikci.
- Auditor došel na základě získaných důkazních informací k závěru, že existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Společnost zvažuje podání návrhu na zahájení insolvenčního řízení. Účetní závěrka neobsahuje vysvětlující a popisné informace o této významné (materiální) nejistotě. Auditor vyjadřuje záporný výrok, protože došel k závěru, že dopad chybějících vysvětlujících a popisných informací na účetní závěrku je významný (materiální) a rozsáhlý.
- Auditor ve své zprávě není povinen informovat o hlavních záležitostech auditu v souladu s ISA 701 ani se dobrovolně nerozhodl tak učinit.
- Auditor obdržel veškeré ostatní informace před datem své zprávy a záležitost zakládající důvod pro výrok s výhradou / záporný výrok k účetní závěrce má dopad i na tyto ostatní informace.
- Osoby odpovědné za dohled nad účetní závěrkou nejsou totožné s osobami odpovědnými za její sestavení.
- Auditor je povinen vyjádřit se ve své zprávě nejen k auditu účetní závěrky, ale rovněž k dalším záležitostem, které jsou stanoveny místními právními předpisy.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC [nebo jiný příslušný příjemce]

Zpráva o auditu účetní závěrky⁹

Záporný výrok

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

Podle našeho názoru, vzhledem k chybějícím informacím popsaným v oddílu Základ pro záporný výrok, přiložená účetní závěrka věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční situaci (nebo *finanční situace*) skupiny k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Základ pro záporný výrok

Společnosti skončila platnost úvěrových smluv, dlužná částka byla splatná 31. 12. 20X1. Společnosti se nepodařilo sjednat odklad splatnosti úvěrů ani zajistit jejich refinancování a zvažuje podání návrhu na zahájení insolvenčního řízení. Tyto záležitosti ukazují na existenci významné (materiální) nejistoty, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat. V účetní závěrky však nejsou dostatečně vysvětleny a popsány.

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

⁹ Nadpis „Zpráva o auditu účetní závěrky“ není třeba uvádět, jestliže druhý nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

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

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 720 (revidované znění) – viz příklad 7 v příloze 2 ISA 720 (revidované znění). Poslední odstavec tohoto oddílu v příkladu 7 je třeba upravit tak, aby popisoval záležitost zakládající důvod pro záporný výrok, která má dopad i na tyto ostatní informace.]

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením za účetní závěrku¹⁰

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).¹¹]

Odpovědnost auditora za audit konsolidované účetní závěrky

[Znění tohoto oddílu zprávy auditora je upraveno v ISA 700 (revidované znění) – viz příklad 1 ISA 700 (revidované znění).¹¹]

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

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

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

[Adresa auditora]

[Datum]

¹⁰ Výrazy „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“, používané v těchto příkladech zpráv auditora, bude v některých případech nutné nahradit jinými výrazy vhodnými v kontextu právního rámce dané jurisdikce.

¹¹ V souladu s odstavci 34 a 39 ISA 700 (revidované znění) musí být ve zprávě auditora u všech účetních jednotek v souvislosti s posouzením nepřetržitého trvání podniku vymezena jednak související odpovědnost osob odpovědných za účetní závěrku a jednak související odpovědnost auditora.