

**MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 570 (REVIDOVANÉ ZNENIE)**  
**NEPRETRŽITÉ POKRAČOVANIE V ČINNOSTI**  
 (Účinný pre audity finančných výkazov za obdobia  
 končiace sa 15. decembra 2016 alebo neskôr)

**OBSAH**

	Odsek
<b>Úvod</b>	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA .....	1
Účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti .....	2
Zodpovednosť za posúdenie schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti .....	3 – 7
Dátum nadobudnutia účinnosti .....	8
<b>Ciele .....</b>	<b>9</b>
<b>Požiadavky</b>	
Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity .....	10 – 11
Vyhodnotenie posúdenia, ktoré uskutočnil manažment .....	12 – 14
Obdobie presahujúce posúdenie, ktoré uskutočnil manažment .....	15
Dodatočné audítorské postupy v prípade identifikácie udalostí alebo podmienok .....	16
Závery audítora .....	17 – 20
Dôsledky pre správu audítora .....	21 – 24
Informovanie osôb poverených spravovaním .....	25
Veľké oneskorenie schvaľovania finančných výkazov .....	26
<b>Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály</b>	
Rozsah tohto ISA .....	A1
Účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti .....	A2
Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity .....	A3 – A7
Vyhodnotenie posúdenia, ktoré uskutočnil manažment .....	A8 – A13
Obdobie presahujúce posúdenie, ktoré uskutočnil manažment .....	A14 – A15
Dodatočné audítorské postupy v prípade identifikácie udalostí alebo podmienok .....	A16 – A20
Závery audítora .....	A21 – A25
Dôsledky pre správu audítora .....	A26 – A35
Príloha: Názorné príklady správ audítora týkajúce sa nepretržitého pokračovania v činnosti	

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“ treba vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi“.

## Úvod

### Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora pri audite finančných výkazov v súvislosti s predpokladom nepretržitého pokračovania v činnosti a dôsledkami na správu audítora. (pozri odsek A1)

### Účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti

2. Podľa zásady nepretržitého pokračovania v činnosti sa finančné výkazy zostavujú za predpokladu, že účtovná jednotka predstavuje zdravý podnikateľský subjekt a bude pokračovať v dohľadnej budúcnosti vo svojej podnikateľskej činnosti. Finančné výkazy určené na všeobecné účely sa zostavujú z účtovníctva vedeného na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, ak manažment nezamýšľa účtovnú jednotku zlikvidovať alebo ukončiť jej činnosť, alebo nemá inú reálnu možnosť, ako to uskutočniť. Finančné výkazy na osobitné účely môžu, ale nemusia, byť zostavené v súlade s rámcom finančného vykazovania, pre ktoré je účtovníctvo vedené na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti relevantné (napríklad, účtovníctvo vedené na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti nie je v konkrétnych jurisdikciách relevantné pre niektoré finančné výkazy vypracované na daňovom základe). Keď je uplatnenie účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti vhodné, majetok a záväzky sa účtujú na základe toho, že účtovná jednotka bude schopná realizovať svoj majetok a splniť si záväzky v rámci bežného podnikania. (pozri: odsek A2)

### Zodpovednosť za posúdenie schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti

3. Niektoré rámce finančného vykazovania obsahujú explicitnú požiadavku, aby manažment špecificky vyhodnotil schopnosť účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, ako aj štandardy týkajúce sa záležitostí, ktoré treba zvážiť, a skutočnosti, ktoré treba zverejniť v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti. Napríklad, medzinárodný účtovný štandard (IAS) 1 vyžaduje, aby manažment posúdil schopnosť účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti<sup>1</sup>. Zákon alebo predpis môžu tiež určovať podrobné požiadavky týkajúce sa zodpovednosti manažmentu za posúdenie schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti a za súvisiace zverejnenia vo finančných výkazoch.
4. V iných rámcoch finančného vykazovania nemusia existovať explicitné požiadavky, aby manažment špecificky posúdil schopnosť účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Napriek tomu, keďže účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti je podľa odseku 2 základným princípom uplatňovaným pri zostavovaní finančných výkazov, zostavovanie finančných výkazov vyžaduje, aby manažment posúdil schopnosť účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti aj vtedy, keď to rámec finančného vykazovania explicitne nepožaduje.
5. Posúdenie manažmentu schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti zahŕňa vykonanie úsudku, v určitom momente, týkajúceho sa budúcich výsledkov udalostí alebo podmienok, ktoré sú prirodzeným spôsobom neisté. Pre takéto úsudky sú relevantné tieto faktory:

<sup>1</sup> IAS 1 „Prezentácia finančných výkazov“, odseky 25 až 26.

- miera neistoty súvisiacej s výsledkom udalosti alebo podmienky vzrastie tým viac, čím neskôr v budúcnosti udalosť, podmienka alebo výsledok nastanú. Z uvedeného dôvodu väčšina rámcov finančného vykazovania, ktoré od manažmentu požadujú explicitné posúdenie, špecifikuje obdobie, pre ktoré sa od manažmentu vyžaduje, aby vzal do úvahy dostupné informácie,
- veľkosť a zložitosť účtovnej jednotky, charakter a podmienky jej podnikania, ako aj miera vplyvu externých faktorov na účtovnú jednotku ovplyvňujú úsudok o výsledkoch udalostí alebo podmienok,
- každý úsudok týkajúci sa budúcnosti vychádza z informácií dostupných v momente, keď sa tento úsudok vytvorí. Následné udalosti môžu viesť k výsledkom, ktoré nebudú konzistentné s úsudkami, ktoré boli v čase ich vytvorenia primerané.

#### *Zodpovednosť audítora*

6. Audítora zodpovedá za získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov a za vyjadrenie záveru o tom, že manažment pri zostavovaní a prezentácii finančných výkazov primerane uplatnil účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, a na základe získaných audítorských dôkazov za vyjadrenie záveru o tom, či existuje významná neistota týkajúca sa schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Tieto zodpovednosti existujú aj vtedy, keď sa pri zostavovaní finančných výkazov použije rámec finančného vykazovania, ktorý neobsahuje explicitnú požiadavku, aby manažment špecificky posúdil schopnosť účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať vo svojej činnosti.
7. Ako sa však uvádza v ISA 200<sup>2</sup>, potenciálne vplyvy prirodzených obmedzení audítorskej schopnosti odhaliť významné nesprávosti sú väčšie v prípade budúcich udalostí alebo podmienok, ktoré môžu spôsobiť, že účtovná jednotka už nebude naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Audítora nedokáže predvídať takéto budúce udalosti alebo podmienky. Absenciu odkazu na významnú neistotu týkajúcu sa schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti v správe audítora teda nemožno považovať za záruku schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti.

#### **Dátum nadobudnutia účinnosti**

8. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobia končiacie sa 15. decembra 2016 alebo neskôr.

#### **Ciele**

9. Cieľom audítora je:
  - a) získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy a dospieť k záveru, že manažment pri zostavovaní finančných výkazov primerane uplatnil účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti,
  - b) dospieť na základe získaných audítorských dôkazov k záveru, či neexistuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti,
  - c) informovať v súlade s týmto audítorským štandardom.

<sup>2</sup> ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi“, odseky A53 až A54.

**Požiadavky****Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity**

10. Pri vykonávaní postupov na posúdenie rizík vyžadovaných v ISA 315 (revidované znenie)<sup>3</sup> audítor zváži, či existujú udalosti alebo podmienky, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Audítor pritom zistí, či už manažment predbežne posúdil schopnosť účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti a: (pozri: odsek A3 až A6)
  - a) keď takéto posúdenie uskutočnil, audítor posúdenie prediskutuje s manažmentom a zistí, či manažment identifikoval udalosti alebo podmienky, ktoré by mohli jednotlivo alebo súhrnne vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti a ak áno, plány manažmentu na ich riešenie, alebo
  - b) keď sa takéto posúdenie zatiaľ nevykonalo, audítor prediskutuje s manažmentom základ na zamýšľané uplatnenie účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti a od manažmentu zistí, či existujú udalosti alebo podmienky, ktoré by mohli jednotlivo alebo súhrnne vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti.
11. Počas celého auditu je audítor ostražitý ohľadom audítorských dôkazov svedčiacich o udalostiach alebo podmienkach, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. (pozri: odsek A7)

**Vyhodnotenie posúdenia, ktoré uskutočnil manažment**

12. Audítor vyhodnotí posúdenie manažmentu týkajúce sa schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. (pozri: A8 až A10, A12 až A13)
13. Pri vyhodnotení posúdenia manažmentu týkajúceho sa schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti vezme audítor do úvahy to isté obdobie, ktoré pri posúdení použil manažment, ako to vyžaduje platný rámec finančného vykazovania, prípadne zákon alebo predpis, ak špecifikujú dlhšie obdobie. Keď sa posúdenie manažmentu týkajúce sa schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti vzťahuje na obdobie kratšie než dvanásť mesiacov od dátumu finančných výkazov definovaného v ISA 560<sup>4</sup>, audítor požiada manažment, aby posudzované obdobie rozšíril minimálne na dvanásť mesiacov od daného dátumu. (pozri: odseky A11 až A13)
14. Pri vyhodnotení posúdenia manažmentu audítor zváži, či posúdenie manažmentu zahŕňa všetky relevantné informácie, ktorých si je audítor vedomý na základe auditu.

**Obdobie presahujúce posúdenie, ktoré uskutočnil manažment**

15. Audítor získa od manažmentu informácie o tom, či vie o udalostiach alebo podmienkach v období, ktoré presahuje posúdenie manažmentu a ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. (pozri: odseky A14 až A15)

<sup>3</sup> ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“, odsek 5.

<sup>4</sup> ISA 560 „Následné udalosti“, odsek 5 písm. a).

**Dodatočné audítorské postupy v prípade identifikácie udalostí alebo podmienok**

16. Keď sa identifikovali udalosti alebo podmienky, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, audítor získa dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby určil, či existuje alebo neexistuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti (ďalej len „významná neistota“) na základe vykonania dodatočných audítorských postupov, a zväžil aj faktory, ktoré ju zmierňujú. Uvedené postupy zahŕňajú: (pozri: odsek A16)
- a) žiadosť, aby manažment vykonal posúdenie, keď manažment dosiaľ neposúdil schopnosť účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti,
  - b) vyhodnotenie plánov manažmentu týkajúcich sa budúcich krokov vzhľadom na posúdenie nepretržitého pokračovania v činnosti, vyhodnotenie, či je pravdepodobné, aby výsledok týchto plánov zlepšil situáciu a vyhodnotenie, či sú plány manažmentu za daných okolností realizovateľné, (pozri: odsek A17)
  - c) keď účtovná jednotka vypracovala prognózu peňažných tokov a analýza prognózy predstavuje dôležitý faktor pri zvažovaní budúcich výsledkov udalostí alebo podmienok pri hodnotení plánov manažmentu týkajúcich sa budúcich krokov: (pozri: odseky A18 až A19)
    - (i) vyhodnotenie spoľahlivosti podkladových údajov vygenerovaných na vypracovanie prognózy, a
    - (ii) určenie, či existuje adekvátne podpora na predpoklady, z ktorých prognóza vychádza,
  - d) zváženie, či odo dňa, keď manažment posúdenie uskutočnil, nepribudli ďalšie dostupné skutočnosti alebo informácie,
  - e) vyžiadanie si písomných vyhlásení od manažmentu a, keď to je vhodné, od osôb poverených spravovaním týkajúcich sa plánovaných budúcich krokov a realizovateľnosti týchto plánov. (pozri: odsek A20)

**Záver audítora**

17. Audítor zhodnotí, či boli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy a dospeje k záveru v súvislosti s tým, či manažment pri zostavovaní a prezentácii finančných výkazov primerane uplatnil účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti.
18. Na základe získaných audítorských dôkazov audítor dospeje k záveru, či podľa jeho úsudku existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré by mohli jednotlivu alebo súhrnne vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Významná neistota existuje vtedy, keď je veľkosť jej potenciálneho vplyvu a pravdepodobnosť jej vzniku podľa úsudku audítora taká, že vhodné zverejnenie charakteru a dôsledkov danej neistoty je nevyhnutné: (pozri: odsek A21 až A22)
- a) na vernú prezentáciu finančných výkazov v prípade rámca finančného vykazovania vernej prezentácie, alebo
  - b) na to, aby v prípade rámca dodržiavania súladu finančné výkazy neboli zavádzajúce.

*Zverejnenie adekvátnych informácií v prípade identifikovania udalostí alebo podmienok, pričom existuje významná neistota*

19. Keď audítor dospeje k záveru, že manažment vhodne používa účtovníctvo vedené na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti za daných okolností, ale existuje významná neistota, audítor určí, či finančné výkazy: (pozri: odseky A22 až A23)
- adekvátne zverejňujú najdôležitejšie udalosti alebo podmienky, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, a plány manažmentu na riešenie týchto udalostí a podmienok, a
  - jasne zverejňujú, že existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, a preto možno nebude schopná realizovať svoj majetok a splniť si záväzky v rámci bežného podnikania.

*Zverejnenie adekvátnych informácií v prípade identifikovania udalostí alebo podmienok, ale neexistuje významná neistota*

20. Ak boli identifikované udalosti alebo podmienky, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, ale audítor na základe získaných audítorských dôkazov dospeje k záveru, že neexistuje významná neistota, musí audítor zhodnotiť, či finančné výkazy obsahujú zverejnenie adekvátnych informácií o týchto udalostiach alebo podmienkach vzhľadom na požiadavky príslušného rámca finančného vykazovania. (pozri: odseky A24 až A25)

### **Dôsledky pre správu audítora**

*Použitie účtovníctva vedeného na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti je nevhodné*

21. Ak boli finančné výkazy zostavené pomocou účtovníctva vedeného na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, ale podľa úsudku audítora manažment nevhodne používa účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti pri zostavovaní finančných výkazov, audítor vyjadrí záporný názor. (pozri: odseky A26 až A27)

*Použitie účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti je vhodné, ale existuje významná neistota*

Vo finančných výkazoch sa zverejňujú adekvátne informácie o významnej neistote

22. Keď sa vo finančných výkazoch zverejnia adekvátne informácie o významnej neistote, audítor vyjadrí nemoifikovaný názor a do správy audítora zaradi samostatný odsek s názvom „Významná neistota týkajúca sa nepretržitého pokračovania v činnosti“, aby: (pozri: odseky A28 až A31, A34)
- upozornil na poznámku vo finančných výkazoch, v ktorej sú zverejnené záležitosti uvedené v odseku 19,
  - uviedol, že tieto udalosti alebo podmienky naznačujú, že existuje významná neistota, ktorá môže vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti a že názor audítora nie je modifikovaný v tejto súvislosti.

Vo finančných výkazoch sa nezverejňujú adekvátne informácie o významnej neistote

23. Ak sa vo finančných výkazoch nezverejnia adekvátne informácie o významnej neistote, audítor: (pozri odseky A32 až A34)
- a) v súlade s ISA 705 (revidované znenie)<sup>5</sup> vyjadrí podmienený alebo záporný názor, podľa toho, čo je vhodné,
  - b) v časti Základ pre podmienený (záporný) názor v správe audítora uvedie, že existuje významná neistota, ktorá môže vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti a že finančné výkazy nezverejňujú adekvátne informácie o tejto záležitosti.

Neochota manažmentu uskutočniť alebo predĺžiť svoje posúdenie

24. Ak manažment nie je ochotný posúdiť, prípadne nie je ochotný svoje posúdenie predĺžiť, keď ho k tomu audítor vyzve, audítor zváži dôsledky pre audítorskú správu. (pozri: odsek A35)

### Informovanie osôb poverených spravovaním

25. Ak osoby poverené spravovaním nie sú zúčastnené na riadení účtovnej jednotky<sup>6</sup>, audítor je povinný informovať osoby poverené spravovaním o identifikovaných udalostiach alebo podmienkach, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Informovanie osôb poverených spravovaním musí obsahovať tieto informácie:
- a) či udalosti alebo podmienky predstavujú významnú neistotu,
  - b) či je uplatnenie účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti zo strany manažmentu pri zostavovaní a prezentácii finančných výkazov vhodné, a
  - c) adekvátnosť súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch a
  - d) ak je to relevantné, dôsledky na správu audítora.

### Veľké oneskorenie schvaľovania finančných výkazov

26. Ak manažment alebo osoby poverené spravovaním finančné výkazy schválili s veľkým oneskorením po dátume finančných výkazov, audítor získa informácie o príčinách tohto oneskorenia. Ak je audítor presvedčený, že oneskorenie môže súvisieť s udalosťami alebo podmienkami týkajúcimi sa posúdenia nepretržitého pokračovania v činnosti, audítor vykoná potrebné dodatočné audítorské postupy uvedené v odseku 16 a zváži vplyv na svoj záver týkajúci sa existencie významnej neistoty, ako sa uvádza v odseku 18.

\*\*\*

<sup>5</sup> ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“.

<sup>6</sup> ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, odsek 13.

## Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

### Rozsah pôsobnosti tohto ISA (pozri: odsek 1)

- A1. ISA 701<sup>7</sup> sa zaoberá zodpovednosťou audítora za informovanie o kľúčových záležitostiach z auditu v správe audítora. Tento ISA uznáva, že ak sa uplatňuje ISA 701, záležitosti súvisiace s predpokladom nepretržitého pokračovania v činnosti možno považovať za kľúčové záležitosti z auditu, a zároveň vysvetľuje, že významná neistota týkajúca sa udalostí a podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, je vo svojej podstate kľúčovou záležitosťou auditu.<sup>8</sup>

### Účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti (pozri: odsek 2)

#### Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora

- A2. Uplatnenie účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti manažmentom je relevantné aj pre účtovné jednotky vo verejnom sektore. Napríklad, otázkou schopnosti účtovných jednotiek vo verejnom sektore naďalej nepretržite pokračovať v činnosti sa zaoberá medzinárodný účtovný štandard pre verejný sektor (IPSAS) 1<sup>9</sup>. Riziká nepretržitého pokračovania v činnosti môžu vyplývať zo situácií (a nielen z nich), keď účtovné jednotky vo verejnom sektore pôsobia na ziskovom základe, pri ktorom je štátna podpora nižšia, prípadne je celkom zrušená, alebo dôjde k privatizácii. Udalosti alebo podmienky, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, môžu zahŕňať situácie, keď účtovná jednotka z verejného sektora nemá dostatok zdrojov na financovanie ďalšej existencie, alebo keď sa prijímú politické rozhodnutia, ktoré ovplyvnia služby poskytované účtovnou jednotkou z verejného sektora.

### Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity

*Udalosti alebo podmienky, ktoré môžu vyvolať významnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti (pozri: odsek 10)*

- A3. Ďalej sú uvedené príklady udalostí alebo podmienok, ktoré môžu jednotlivito alebo súhrnne vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Zoznam nie je vyčerpávajúci a existencia jednej alebo viacerých položiek zo zoznamu nie vždy naznačuje existenciu významnej neistoty.

#### Finančné:

- stav čistých záväzkov alebo čistých krátkodobých záväzkov,
- pôžičky s pevne stanovenými podmienkami a blížiacim sa dátumom splatnosti bez reálnej vyhliadky na ich obnovenie alebo splatenie, prípadne nadmerné spoliehanie sa na krátkodobé pôžičky pri financovaní dlhodobého majetku,
- náznaky zrušenia finančnej podpory veriteľov,

<sup>7</sup> ISA 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora“

<sup>8</sup> Pozri odseky 15 a A41 v ISA 701.

<sup>9</sup> IPSAS 1 „Prezentácia finančných výkazov“, odseky 38 až 41.



- záporné prevádzkové peňažné toky podľa historických alebo prospektívnych finančných výkazov,
- nepriaznivé hlavné finančné ukazovatele,
- značné straty z prevádzkovej činnosti alebo závažné zníženie hodnoty majetku používaného na tvorbu peňažných tokov,
- nedoplatky alebo prerušenie výplat dividend,
- neschopnosť vyplatiť veriteľov v deň splatnosti,
- neschopnosť plniť podmienky stanovené v úverových zmluvách,
- zmena transakcií s dodávateľmi z úverových transakcií na platbu pri dodaní tovaru,
- neschopnosť získať financovanie na zásadný vývoj nových výrobkov alebo na iné zásadné investície.

## Prevádzkové:

- zámery manažmentu zlikvidovať účtovnú jednotku alebo ukončiť jej činnosť;
- strata kľúčového manažmentu bez náhrady,
- strata najväčších trhov, kľúčového klienta (klientov), koncesie, licencie alebo hlavného dodávateľa (dodávateľov),
- ťažkosti s pracovnou silou,
- chýbajúce dôležité dodávky,
- objavenie sa mimoriadne úspešného konkurenta.

## Iné:

- nedodržanie kapitálových alebo iných zákonných a regulátorных požiadaviek, ako napr. požiadavky na solventnosť alebo likviditu pre finančné inštitúcie,
- súdne konania alebo konania pred regulačnými orgánmi vedené proti účtovnej jednotke, ktoré, ak budú úspešné, môžu viesť k vzniku nárokov, ktoré účtovná jednotka pravdepodobne nebude schopná uspokojiť,
- zmeny zákonov, predpisov alebo vládnej politiky, pri ktorých sa predpokladá negatívny vplyv na účtovnú jednotku,
- nepoistenie alebo nedostatočné poistenie proti živelným pohromám, keď nastanú.

Závažnosť takýchto udalostí alebo podmienok sa dá často zmierniť inými faktormi. Napríklad, dôsledok skutočnosti, že účtovná jednotka nedokáže splácať svoje bežné dlhy, sa dá vyvážiť plánmi manažmentu na udržanie postačujúcich peňažných tokov náhradnými spôsobmi, napríklad predajom majetku, zmenou splátkového kalendára pri úveroch, alebo získaním ďalšieho kapitálu. Podobne, strata rozhodujúceho dodávateľa sa dá zmierniť dostupnosťou vhodného náhradného zdroja dodávok.

- A4. Postupy na posúdenie rizík, ktoré vyžaduje odsek 10, pomáhajú audítorovi určiť, či je pravdepodobné, že uplatnenie účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti manažmentom sa stane závažnou otázkou a vplyv tejto skutočnosti na plánovanie auditu. Uvedené postupy zároveň umožňujú včasnejšie diskusie s manažmentom vrátane diskusie o plánoch manažmentu a riešení otázok týkajúcich sa nepretržitého pokračovania v činnosti.

*Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek (pozri: odsek 10)*

- A5. Veľkosť účtovnej jednotky môže ovplyvniť jej schopnosť odolať nepriaznivým podmienkam. Menšie účtovné jednotky môžu byť schopné rýchlo zareagovať, aby využili možnosti, môžu im však chýbať rezervy na udržanie prevádzkovej činnosti.
- A6. Podmienky, ktoré sú mimoriadne relevantné pre menšie účtovné jednotky, zahŕňajú riziko, že banky a iné subjekty poskytujúce pôžičky môžu prestať poskytovať podporu účtovnej jednotke, rovnako aj možná strata hlavného dodávateľa, najväčšieho odberateľa, kľúčového zamestnanca, alebo strata práva vykonávať činnosť na základe licencie, koncesie alebo inej právnej dohody.

*Zachovanie ostražitosti počas celého auditu na audítorské dôkazy svedčiace o udalostiach alebo podmienkach (pozri: odsek 11)*

- A7. ISA 315 (revidované znenie) vyžaduje, aby audítor zrevidoval posúdenie rizika a príslušne upravil ďalšie plánované audítorské postupy, keď sa počas auditu získajú dodatočné audítorské dôkazy, ktoré ovplyvnia audítorovo posúdenie rizika<sup>10</sup>. Ak sa udalosti alebo podmienky, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, identifikujú po tom, čo audítor posúdi riziká, audítor okrem postupov podľa odseku 16 možno bude musieť zrevidovať posúdenie rizík významnej nesprávnosti. Existencia takýchto udalostí alebo podmienok môže ovplyvniť aj charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších audítorských postupov vykonávaných v reakcii na posúdené riziká. Požiadavky a usmernenie týkajúce sa tejto problematiky stanovuje ISA 330<sup>11</sup>.

### **Vyhodnotenie posúdenia, ktoré uskutočnil manažment**

*Posúdenie, ktoré uskutočnil manažment, podporná analýza a vyhodnotenie audítorm (pozri: odsek 12)*

- A8. Posúdenie schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti uskutočnené manažmentom je kľúčovou súčasťou audítorovho zváženia toho, ako manažment uplatnil účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti.
- A9. Audítor nezodpovedá za nápravu týkajúcu sa chýbajúcej analýzy manažmentu. Za určitých okolností však chýbajúce podrobné analýzy, ktorými by manažment podporil svoje posúdenie, nemusia byť prekážkou v tom, aby audítor dospel k názoru, že manažment uplatnil vhodne za daných okolností účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti. Napríklad, keď účtovná jednotka v minulosti dosahovala zo svojej činnosti zisk a mala okamžitý prístup k finančným zdrojom, manažment môže posúdenie uskutočniť bez podrobnej analýzy. V takomto prípade môže audítor vhodnosť posúdenia manažmentu vyhodnotiť bez vykonania podrobných postupov, ak ostatné audítorské postupy stačia na to, aby audítor mohol dospieť k záveru o tom, či manažment vhodne uplatnil účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti pri zostavovaní finančných výkazov za daných okolností.
- A10. Za iných okolností môže vyhodnotenie posúdenia manažmentu týkajúceho sa schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti podľa požiadavky v odseku 12 zahŕňať aj vyhodnotenie procesu, podľa ktorého manažment postupoval pri posudzovaní, predpokladov, z ktorých posúdenie vychádza, ako aj plánov manažmentu na budúce kroky a skutočnosti, či sú plány manažmentu za daných okolností realizovateľné.

<sup>10</sup> ISA 315 (revidované znenie), odsek 31.

<sup>11</sup> ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“.

*Obdobie, na ktoré sa posúdenie manažmentu vzťahuje (pozri: odsek 13)*

- A11. Väčšina rámcov finančného vykazovania, ktoré od manažmentu požadujú explicitné posúdenie, špecificky definuje obdobie, pre ktoré má manažment vziať do úvahy všetky dostupné informácie<sup>12</sup>.

*Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek (pozri: odsek 12 až 13)*

- A12. Manažment menšej jednotky veľakrát nemusí mať vypracované podrobné posúdenie jej schopnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, namiesto toho sa môže spoliehať na dôkladné poznanie podnikateľskej činnosti a predpokladaných vyhliadok do budúcnosti. V súlade s požiadavkami tohto ISA však audítor musí vyhodnotiť posúdenie manažmentu týkajúce sa schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Pre menšie účtovné jednotky môže byť vhodné prediskutovať s manažmentom strednodobé a dlhodobé financovanie účtovnej jednotky, za predpokladu, že tvrdenia manažmentu sa dajú potvrdiť dostatkom dokladových dôkazov a nie sú nekonzistentné s audítorovými poznáním účtovnej jednotky. Požiadavka v odseku 13, aby audítor požiadal manažment o rozšírenie posúdenia, sa teda dá napríklad splniť diskusiou, získavaním informácií a preskúmaním podpornej dokumentácie ako sú doručené objednávky na budúce dodávky vyhodnotené z hľadiska ich realizovateľnosti alebo inak zdôvodnené.
- A13. Nepretržitá podpora vlastníka – manažéra býva často dôležitá z hľadiska schopnosti menšej účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Keď je menšia účtovná jednotka z väčšej časti financovaná pôžičkou od vlastníka – manažéra, môže byť dôležité, aby sa tieto finančné prostriedky nevyberali. Napríklad, pokračovanie činnosti menšej účtovnej jednotky s finančnými problémami môže závisieť od toho, či vlastníka – manažér podriadi pôžičku poskytnutú účtovnej jednotke v prospech banky alebo iných veriteľov, alebo či vlastníka – manažér podporí pôžičku pre účtovnú jednotku poskytnutím záruky vo forme zábezpeky predstavujúcej jeho vlastný majetok. Za takých okolností môže audítor získať vhodné dokladové dôkazy o podriadení pôžičky vlastníka – manažéra alebo o jeho záruke. Keď je účtovná jednotka závislá od ďalšej podpory od vlastníka – manažéra, audítor môže vyhodnotiť schopnosť vlastníka – manažéra plniť si záväzky, ktoré mu vyplývajú z dohody o poskytnutí podpory. Audítor môže okrem toho požadovať písomné potvrdenie podmienok spojených s takouto podporou a zámer alebo ponímanie vlastníka – manažéra.

**Obdobie presahujúce posúdenie, ktoré uskutočnil manažment (pozri: odsek 15)**

- A14. V súlade s požiadavkou odseku 11 ostáva audítor ostražitý v súvislosti s možnosťou existencie známych udalostí, plánovaných alebo iných, alebo podmienok, ktoré nastanú po období, ktoré na posúdenie použil manažment, a mohli by spochybniť vhodnosť uplatnenia účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti manažmentom pri zostavovaní finančných výkazov. Keďže miera neistoty spojenej s výsledkom udalosti alebo podmienky je tým väčšia, čím ďalej do budúcnosti udalosť alebo podmienka siaha, pri zvažovaní udalostí alebo podmienok vo vzdialenejšej budúcnosti musia byť náznaky problémov s nepretržitým pokračovaním v činnosti závažné a až potom audítor musí zvažovať, či urobí ďalšie opatrenia. V prípade identifikácie takýchto udalostí alebo podmienok možno audítor bude musieť požiadať manažment, aby vyhodnotil prípadnú závažnosť udalosti alebo podmienky v súvislosti s posúdením schopnosti účtovnej

<sup>12</sup> IAS 1 napríklad definuje toto obdobie ako obdobie, ktoré by malo predstavovať minimálne dvanásť mesiacov od konca účtovného obdobia (môže však byť aj dlhšie).

jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Za takých okolností platia postupy podľa odseku 16.

- A15. Audítor okrem získavania informácií od manažmentu nezodpovedá za vykonanie iných audítorských postupov na identifikáciu udalostí alebo podmienok, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti presahujúce obdobie, ktoré manažment posúdil a ktoré by podľa odseku 13 predstavovalo minimálne dvanásť mesiacov od dátumu finančných výkazov.

**Dodatočné audítorské postupy v prípade identifikácie udalostí alebo podmienok** (pozri: odsek 16)

A16. Audítorské postupy relevantné pre požiadavku uvedenú v odseku 16 môžu zahŕňať:

- analýzu a prediskutovanie prognóz peňažných tokov, zisku a iných relevantných prognóz s manažmentom,
- analýzu a prediskutovanie najnovších dostupných priebežných finančných výkazov účtovnej jednotky,
- prečítanie podmienok dlhopisov a úverových zmlúv a zistenie, či boli niektoré porušené,
- prečítanie zápisníc zo zasadnutí akcionárov, osôb poverených spravovaním a relevantných výborov s cieľom zistiť zmienky o ťažkostiach s financovaním,
- získavanie informácií od právneho poradcu účtovnej jednotky o existencii súdneho sporu a nárokov a primeranosti toho, ako manažment posudzuje ich výsledok, a odhad ich finančných dôsledkov,
- potvrdenie existencie, zákonnosti a vymožitelnosti dohovorov o poskytovaní alebo udržiavaní finančnej podpory so spriaznenými a tretími osobami a posúdenie finančnej schopnosti takýchto osôb poskytnúť dodatočné finančné prostriedky,
- vyhodnotenie plánov účtovnej jednotky na riešenie nesplnených objednávok klientov,
- vykonanie audítorských postupov zameraných na následné udalosti s cieľom identifikovať tie, ktoré znižujú alebo inak ovplyvňujú schopnosť účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti,
- potvrdenie existencie, podmienok a primeranosti pôžičiek,
- získanie a preverenie správ o regulačných opatreniach,
- určenie primeranosti podpory na všetky plánované vyradenia majetku.

*Vyhodnotenie plánov manažmentu týkajúcich sa budúcich krokov* [pozri: odsek 16 písm. b)]

- A17. Vyhodnotenie plánov manažmentu týkajúcich sa budúcich krokov môže zahŕňať získavanie informácií od manažmentu o krokoch, ktoré manažment plánuje do budúcnosti, napríklad, plánov na likvidáciu majetku, vypožičanie peňazí alebo reštrukturalizáciu dlhu, zníženie nákladov alebo časové oddialenie nákladov, alebo zvýšenie základného imania.

*Obdobie, na ktoré sa posúdenie manažmentu vzťahuje* [pozri: odsek 16 písm. c)]

A18. Okrem postupov, ktoré vyžaduje odsek 16 písm. c) môže audítor porovnať:

- prospektívne finančné informácie za nedávne predchádzajúce obdobia s historickými výsledkami,

- prospektívne finančné informácie za aktuálne obdobie s dosiaľ dosiahnutými výsledkami.

A19. Keď predpoklady manažmentu zahŕňajú pretrvávajúcu podporu zo strany tretích osôb, či už podriadením úverov, záväzkami o zachovávaní alebo poskytnutí dodatočných finančných prostriedkov či záruk, pričom takáto podpora je dôležitá pre schopnosť účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, audítor bude možno musieť zvážiť, či si od týchto tretích osôb vyžiada písomné potvrdenie (vrátane podmienok) a získa dôkazy o ich schopnosti takúto podporu poskytnúť.

*Písomné vyhlásenia (pozri: odsek 16(e))*

A20. Audítor môže považovať za vhodné získať špecifické písomné vyhlásenia, okrem tých, ktoré sa požadujú v odseku 16 na podporu audítorských dôkazov získaných v súvislosti s plánmi manažmentu týkajúcich sa budúcich krokov vzhľadom na posúdenie nepretržitého pokračovania v činnosti a realizovateľnosti týchto plánov.

## **Záver audítora**

*Významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti (pozri: odseky 18 až 19)*

A21. Výraz „významná neistota“ sa používa v IAS 1 pri opise neistôt týkajúcich sa udalostí alebo podmienok, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, a ktoré treba zverejniť vo finančných výkazoch. V niektorých ďalších rámcach finančného vykazovania sa za podobných okolností používa výraz „veľká neistota“.

*Adekvátnosť zverejnenia v prípade identifikácie udalostí alebo podmienok, pričom existuje významná neistota*

A22. V odseku 18 sa vysvetľuje, že významná neistota existuje, keď je veľkosť potenciálneho vplyvu udalostí a podmienok a pravdepodobnosť ich vzniku taká, že vhodné zverejnenie informácií je nevyhnutné na dosiahnutie vernej prezentácie finančných výkazov (v prípade rámca zabezpečujúceho vernú prezentáciu) alebo na to, aby finančné výkazy neboli zavádzajúce (v prípade rámca zabezpečujúceho súlad). Podľa odseku 18 musí audítor dospieť k záveru, či takáto významná neistota existuje bez ohľadu na to, či alebo ako platný rámec finančného vykazovania významnú neistotu definuje.

A23. Paragraf 19 vyžaduje, aby audítor určil, či sa finančné výkazy zaoberajú záležitosťami uvedenými v tomto odseku. Ide teda o ďalšie rozhodnutie okrem rozhodnutia audítora o tom, či sú zverejnenia o významnej neistote vyžadované platným rámcom finančného vykazovania, adekvátne. Zverejnenia vyžadované podľa niektorých rámcov finančného vykazovania, ktoré predstavujú dodatočné záležitosti k záležitostiam uvedeným v odseku 19, môžu zahŕňať zverejnenia týkajúce sa:

- zhodnotenia významnosti udalostí a podmienok súvisiacich so schopnosťou účtovnej jednotky splniť si svoje povinnosti, ktoré vykonáva manažment, alebo

- významných úsudkov, ktoré urobil manažment v rámci svojho posúdenia schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti.

Niektoré rámce finančného vykazovania môžu poskytovať dodatočné usmernenie, pokiaľ ide o úvahy manažmentu týkajúce sa zverejnenia veľkosti potenciálneho vplyvu hlavných udalostí a podmienok, a pravdepodobnosť a načasovanie ich vzniku.

*Adekvátnosť zverejnenia v prípade identifikácie udalostí alebo podmienok, ale neexistuje významná neistota (pozri: odsek 20)*

A24. Aj keď neexistuje žiadna významná neistota, podľa odseku 20 je audítor povinný zhodnotiť, či vzhľadom na požiadavky príslušného rámca finančného vykazovania finančné výkazy poskytujú adekvátne zverejnenie udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať významnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Niektoré rámce finančného vykazovania sa môžu zaoberať zverejneniami informácií o:

- hlavných udalostiach a podmienkach,
- zhodnotení významnosti udalostí a podmienok súvisiacich so schopnosťou účtovnej jednotky splniť si svoje povinnosti, ktoré vykonal manažment,
- plánoch manažmentu, ktoré majú zmierniť dopad týchto udalostí a podmienok, alebo
- významných úsudkoch manažmentu v rámci jeho posúdenia schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti.

A25. Keď sa finančné výkazy zostavujú v súlade s rámcom zabezpečujúcim vernú prezentáciu, zhodnotenie audítora, či finančné výkazy spĺňajú požiadavku vernej prezentácie, zahŕňajú úvahu o celkovej prezentácii, štruktúre a obsahu finančných výkazov, a či finančné výkazy vrátane súvisiacich poznámok, znázorňujú podkladové transakcie a udalosti spôsobom, ktorý zabezpečí vernú prezentáciu.<sup>13</sup> V závislosti od faktov a okolností môže audítor rozhodnúť, že sú potrebné dodatočné zverejnenia, aby sa zabezpečila verná prezentácia. To môže byť napríklad vtedy, keď boli identifikované udalosti a podmienky, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, avšak na základe získaných audítorských dôkazov audítor dospeje k záveru, že neexistuje žiadna významná neistota, a podľa platného rámca finančného vykazovania sa explicitne nevyžadujú zverejnenia týchto podmienok.

### **Dôsledky pre správu audítora**

*Použitie účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti je nevhodné (pozri: odsek 21)*

A26. Keď boli finančné výkazy zostavené z účtovníctva vedeného na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, ale podľa úsudku audítora je nevhodné, že manažment zostavil finančné výkazy z účtovníctva vedeného na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, platí požiadavka podľa odseku 21, aby audítor vyjadril záporný názor bez ohľadu na to, či finančné výkazy

<sup>13</sup> ISA 700 (revidované znenie), „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“, odsek 14

obsahujú alebo neobsahujú zverejnenie o nevhodnosti použitia účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti manažmentom.

- A27. Keď je použitie účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti za daných okolností nevhodné, môže sa od manažmentu účtovnej jednotky vyžadovať, alebo sa manažment môže rozhodnúť, že finančné výkazy zostaví na inom základe (napríklad na likvidačnom základe). Audítor môže byť schopný vykonať audit takýchto finančných výkazov, keď rozhodne, že účtovníctvo na inom základe je za daných okolností prijateľné. Audítor môže byť schopný vyjadriť nemodifikovaný názor na tieto finančné výkazy pod podmienkou, že v nich bude uvedené adekvátne zverejnenie o základe účtovníctva, podľa ktorého sú finančné výkazy zostavené, môže však považovať za vhodné alebo nevyhnutné zaradiť do audítorskej správy odsek so zdôraznením skutočnosti v súlade s ISA 706 (revidované znenie)<sup>14</sup>, aby používateľ upozornil na iný základ účtovníctva a dôvody jeho použitia.

*Použitie účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti je vhodné, ale existuje významná neistota (pozri: odseky 22 až 23)*

- A28. Identifikácia významnej neistoty je záležitosť, ktorá je dôležitá pre používateľov na pochopenie finančných výkazov. Použitie samostatnej časti s názvom, ktorý obsahuje odvolávku na skutočnosť, že existuje významná neistota v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti, upozorňuje používateľov na túto okolnosť.
- A29. Príloha k tomuto ISA poskytuje názorné príklady vyjadrení, ktoré musia byť zahrnuté do správy audítora, ak sú platným rámcom finančného vykazovania Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS). Ak IFRS nie sú platným rámcom finančného vykazovania, príklady vyjadrení uvedených v prílohe k tomuto ISA bude potrebné upraviť, aby sa zohľadnilo uplatnenie iného rámca finančného vykazovania za daných okolností.
- A30. Odsek 22 stanovuje minimálne informácie, ktoré musia byť uvedené v správe audítora pre všetky opísané okolnosti. Audítor môže predložiť dodatočné informácie na doplnenie požadovaných vyjadrení, aby napr. vysvetlil:
- že existencia významnej neistoty je zásadná pre pochopenie finančných výkazov<sup>15</sup> zo strany používateľov alebo
  - ako sa táto záležitosť riešila počas auditu. (pozri: odsek A1)

Vo finančných výkazoch sa zverejňujú adekvátne informácie o významnej neistote (pozri: odsek 22)

- A31. Príklad 1 v prílohe k tomuto ISA je príkladom správy audítora, keď audítor získal dostatočné audítorské dôkazy o tom, že manažment primerane použil účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, ale existuje významná neistota a vo finančných výkazoch sa zverejňujú adekvátne informácie. Príloha k ISA 700 (revidované znenie) tiež uvádza príklad znenia, ktoré treba zahrnúť do správy audítora pre všetky účtovné jednotky v súvislosti s nepretržitým

<sup>14</sup> ISA 706 (revidované znenie) „Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora“

<sup>15</sup> ISA 706 (revidované znenie), odsek A2

pokračovaním v činnosti, aby sa popísali príslušné zodpovednosti tých, ktorí sú zodpovední za finančné výkazy, a zodpovednosti audítora v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti.

Vo finančných výkazoch sa nezverejňujú adekvátne informácie o významnej neistote (pozri: odsek 23)

- A32. Názorné príklady 2 a 3 v prílohe k tomuto ISA sú príkladmi správy audítora, ktoré obsahujú podmienený a záporný názor, resp. v prípade, keď audítor získal dostatočné audítorské dôkazy o tom, že manažment primerane použil účtovníctvo na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, ale vo finančných výkazoch sa nezverejňujú adekvátne informácie o významnej neistote.
- A33. V situáciách zahrňujúcich viaceré neistoty, ktoré sú významné z hľadiska finančných výkazov ako celok, môže audítor považovať vo veľmi zriedkavých prípadoch za vhodné odmietnuť vyjadrenie názoru namiesto zahrnutia vyjadrení požadovaných podľa odseku 22. ISA 705 (revidované znenie) poskytuje usmernenie v tejto súvislosti.<sup>16</sup>

Komunikácia s regulačnými orgánmi (pozri: odseky 22 až 23)

- A34. Ak audítor regulovanej účtovnej jednotky usúdi, že bude potrebné zahrnúť odvolávku na záležitosti týkajúce sa nepretržitého pokračovania v činnosti do správy audítora, môže mať povinnosť oznámiť to príslušným regulačnými orgánom, orgánom činným v trestnom konaní alebo dohľadným orgánom.

Neochota manažmentu uskutočniť alebo rozšíriť svoje posúdenie na dlhšie obdobie (pozri: odsek 24)

- A35. Za určitých okolností môže audítor požadovať, aby manažment vykonal alebo rozšíril svoje posúdenie na dlhšie obdobie. Keď to manažment nie je ochotný spraviť, môže byť vhodné vyjadriť v správe audítora záporný názor alebo odmietnuť vyjadrenie názoru, lebo audítor nemusí byť schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o použití účtovníctva na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti manažmentom pri zostavovaní finančných výkazov, napríklad audítorské dôkazy o existencii plánov, ktoré manažment zaviedol do praxe, ani o existencii iných faktorov znižujúcich neistotu.

<sup>16</sup> ISA 705 (revidované znenie), odsek 10



**Príloha**

(pozri: odseky A29, A31 až A32)

**Názorné príklady správ audítora v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti**

- Názorný príklad 1: Správa audítora obsahujúca nemodifikovaný názor, keď audítor dospel k záveru, že existuje významná neistota a zverejnenie v účtovnej závierke<sup>17</sup> je adekvátne.
- Názorný príklad 2: Správa audítora obsahujúca podmienený názor, keď audítor dospel k záveru, že existuje významná neistota a účtovná závierka obsahuje významné nesprávnosti z dôvodu neadekvátneho zverejnenia informácií.
- Názorný príklad 3: Správa audítora obsahujúca záporný názor, keď audítor dospel k záveru, že existuje významná neistota a účtovná závierka neobsahuje požadované zverejnenie informácií v súvislosti s významnou neistotou.

---

<sup>17</sup> Pozn. prekladateľa - v podmienkach SR sa pre kompletný súbor finančných výkazov používa pojem „účtovná závierka“, preto sa v týchto príkladoch so vzormi používa tento pojem.

**Názorný príklad 1 – Nemodifikovaný názor, keď existuje významná neistota a zverejnenie v účtovnej závierke je adekvátne.**

Na účely tohto príkladu správy audítora sa predpokladali tieto okolnosti:

- Audit účtovnej závierky kótovanej účtovnej jednotky, ktorá uplatňuje rámec zabezpečujúci vernú prezentáciu. Audit nie je audit skupiny (t. j. ISA 600<sup>18</sup> sa neuplatňuje).
- Účtovnú závierku zostavuje manažment účtovnej jednotky v súlade s IFRS (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za účtovnú závierku opísanú v ISA 210.<sup>19</sup>
- Audítor dospel k záveru, že nemodifikovaný (t. j. „čistý“) názor je primeraný na základe získaných audítorských dôkazov.
- Príslušné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Na základe získaných audítorských dôkazov audítor dospel k záveru, že existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Zverejnené informácie o významnej neistote v účtovnej závierke sú adekvátne.
- Kľúčové záležitosti auditu boli komunikované v súlade s ISA 701.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad účtovnou závierkou sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie účtovnej závierky.
- Okrem auditu účtovnej závierky má audítor ďalšie oznamovacie zodpovednosti podľa národných zákonov.

**SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA**

Spoločníkom spoločnosti ABC [alebo inému vhodnému adresátovi]

**Správa z auditu účtovnej závierky<sup>20</sup>****Názor**

Uskutočnili sme audit účtovnej závierky spoločnosti ABC („spoločnosť“), ktorá obsahuje výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, výkaz komplexného výsledku, výkaz zmien vlastného imania a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a poznámky, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód.

Podľa nášho názoru priložená účtovná závierka zobrazuje verne, vo všetkých významných súvislostiach, *(alebo poskytuje pravdivý a verný obraz o)* finančnú situáciu spoločnosti k 31. decembru 20X1 a výsledok jej hospodárenia a peňažné toky za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS).

<sup>18</sup> ISA 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“

<sup>19</sup> ISA 210 „Dohodnutie podmienok zákaziek na audit“

<sup>20</sup> Podnázov „Správa z auditu účtovnej závierky“ sa nevyžaduje za okolností, keď sa neuplatňuje druhý podnázov „Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov“.

**Základ pre názor**

Audit sme vykonali podľa Medzinárodných audítorských štandardov (International Standards on Auditing, ISA). Naša zodpovednosť podľa týchto štandardov je uvedená v časti *Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky* našej správy. Od spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit účtovnej závierky v [jurisdikcia], a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky. Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš názor.

**Významná neistota v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti**

Upozorňujeme na poznámku 6 k účtovnej závierke, v ktorej sa uvádza, že v roku končiacom sa 31. decembra 20X1 vznikla spoločnosti čistá strata vo výške ZZZ, a od tohto dátumu krátkodobé záväzky spoločnosti prevyšujú celkové aktíva o YYY. Ako sa uvádza v pozn. 6, tieto udalosti a podmienky, spolu s ďalšími záležitosťami, ako sa uvádza v poznámke 6, naznačujú, že existuje významná neistota, ktorá môže vyvolať závažnú pochybnosť v súvislosti so schopnosťou spoločnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Náš názor nie je vzhľadom na túto skutočnosť modifikovaný.

**Kľúčové záležitosti auditu**

Kľúčové záležitosti auditu sú záležitosti, ktoré sú podľa nášho odborného posúdenia v našom audite účtovnej závierky za bežné obdobie najzávažnejšie. Týmito záležitosťami sme sa zaoberali v súvislosti s auditom účtovnej závierky ako celku a pri formulovaní nášho názoru na ňu, ale neposkytujeme na ne samostatný názor. Okrem záležitosti uvedenej v časti *Významná neistota v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti* považujeme nižšie uvedené záležitosti za kľúčové záležitosti auditu, o ktorých musíme informovať v našej správe.

[Opis jednotlivých kľúčových záležitostí auditu podľa ISA 701.]

**Zodpovednosť štatutárneho orgánu a osôb poverených spravovaním za účtovnú závierku<sup>21</sup>**

[Vykazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri príklad 1 v ISA 700 (revidované znenie).<sup>22</sup>]

**Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky**

[Vykazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri príklad 1 v ISA 700 (revidované znenie). Error! Bookmark not defined.]

**Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov**

[Vykazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri príklad 1 v ISA 700 (revidované znenie).]

Partner zodpovedný za zákazku auditu, ktorého výsledkom je táto správa nezávislého audítora, je [meno].

[podpis v mene audítorskej firmy, meno a priezvisko audítora, alebo oboje, podľa potreby konkrétnej jurisdikcie]

[adresa audítora]

[dátum]

<sup>21</sup> V týchto príkladoch správ audítora bude možno potrebné nahradiť pojem manažment a osoby poverené spravovaním iným pojmom, ktorý je vhodný v kontexte právneho rámca konkrétnej jurisdikcie.

<sup>22</sup> Odseky 34 a 39 ISA 700 (revidované znenie) vyžadujú, aby bolo znenie zahrnuté do správy audítora pre všetky účtovné jednotky v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti s cieľom popísať príslušné zodpovednosti osôb zodpovedných za účtovnú závierku a audítora v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti.

**Názorný príklad 2 – Podmienенý názor, keď existuje významná neistota a účtovná závierka obsahuje významné nesprávnosti z dôvodu neadekvátneho zverejnenia informácií**

Na účely tohto príkladu správy audítora sa predpokladali tieto okolnosti:

- Audit účtovnej závierky kótovanej účtovnej jednotky, ktorá uplatňuje rámec zabezpečujúci vernú prezentáciu. Audit nie je audit skupiny (t. j. ISA 600 sa neuplatňuje).
- Účtovnú závierku zostavuje manažment účtovnej jednotky v súlade s IFRS (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky auditu zohľadňujú popis zodpovednosti manažmentu za účtovnú závierku v ISA 210.
- Príslušné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Na základe získaných audítorských dôkazov audítor dospel k záveru, že existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. V pozn. yy k účtovnej závierke sa popisuje veľkosť/rozsah finančných dohovorov, ich vypršanie/uplynutie a celkové finančné dohovory; poznámky však nezahŕňajú diskusiu o vplyve alebo dostupnosti refinancovania, ani nepopisuje túto situáciu ako významnú neistotu.
- Účtovná závierka obsahuje významné nesprávnosti z dôvodu neadekvátneho zverejnenia informácií o významnej neistote. Podmienенý názor sa vyjadruje vtedy, keď audítor dospeje k záveru, že vplyvy tohto neadekvátneho zverejnenia informácií na účtovnú závierku sú významné, avšak nie zásadné.
- Kľúčové záležitosti auditu boli komunikované v súlade s ISA 701.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad účtovnou závierkou sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie účtovnej závierky.
- Okrem auditu účtovnej závierky má audítor ďalšie oznamovacie zodpovednosti podľa národných zákonov.

**SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA**

Akcionárom spoločnosti ABC [alebo inému vhodnému adresátovi]

**Správa z auditu účtovnej závierky<sup>23</sup>****Podmienенý názor**

Uskutočnili sme audit účtovnej závierky spoločnosti ABC („spoločnosť“), ktorá obsahuje výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, výkaz komplexného výsledku, výkaz zmien vlastného imania a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a poznámky, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód.

<sup>23</sup> Podnázov „Správa z auditu účtovnej závierky“ sa nevyžaduje za okolností, keď sa neuplatňuje druhý podnázov „Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov“.

Podľa nášho názoru, okrem neúplného zverejnenia informácií, na ktoré sa odvoláva časť s názvom *Základ pre podmienený názor* našej správy, priložená účtovná závierka zobrazuje verne, vo všetkých významných súvislostiach, (alebo *poskytuje pravdivý a verný obraz o*) finančnú situáciu spoločnosti k 31. decembru 20X1 a výsledok jej hospodárenia a peňažné toky za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS).

### **Základ pre podmienený názor**

Ako sa uvádza v pozn. yy, finančné dohovory spoločnosti vypršia a neuhradené sumy sú splatné dňa 19. marca 20X2. Spoločnosť nebola schopná ukončiť opätovné rokovania ani získať náhradné financovanie. Táto situácia naznačuje, že existuje významná neistota, ktorá môže vyvolať vážnu pochybnosť o schopnosti spoločnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. V účtovnej závierke sa nezverejňujú adekvátne informácie o tejto záležitosti.

Audit sme vykonali podľa Medzinárodných auditorských štandardov (International Standards on Auditing, ISA). Naša zodpovednosť podľa týchto štandardov je uvedená v časti *Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky* našej správy. Od spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit účtovnej závierky v [jurisdikcia], a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky. Sme presvedčení, že auditorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš podmienený názor.

### **Kľúčové záležitosti auditu**

Kľúčové záležitosti auditu sú záležitosti, ktoré sú podľa nášho odborného posúdenia v našom audite účtovnej závierky za bežné obdobie najzávažnejšie. Týmito záležitosťami sme sa zaoberali v súvislosti s auditom účtovnej závierky ako celku a pri formulovaní nášho názoru na ňu, ale neposkytujeme na ne samostatný názor. Okrem záležitosti uvedenej v časti *Základ pre podmienený názor* považujeme nižšie uvedené záležitosti za kľúčové záležitosti auditu, o ktorých musíme informovať v našej správe.

*[Opis jednotlivých kľúčových záležitostí auditu podľa ISA 701.]*

### **Zodpovednosť štatutárneho orgánu a osôb poverených spravovaním za účtovnú závierku<sup>24</sup>**

*[Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri príklad 1 v ISA 700 (revidované znenie).<sup>25</sup>]*

### **Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky**

*[Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri príklad 1 v ISA 700 (revidované znenie).<sup>25</sup>]*

### **Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov**

*[Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri príklad 1 v ISA 700 (revidované znenie).]*

Partner zodpovedný za zákazku auditu, ktorého výsledkom je táto správa nezávislého audítora, je [meno].

*[podpis v mene auditorskej firmy, meno a priezvisko audítora, alebo oboje, podľa potreby konkrétnej jurisdikcie]*

<sup>24</sup> Alebo iné pojmy, ktoré sú vhodné v kontexte právneho rámca konkrétnej jurisdikcie.

<sup>25</sup> Odseky 34 a 39 ISA 700 (revidované znenie) vyžadujú, aby bolo znenie zahrnuté do správy audítora pre všetky účtovné jednotky v súvislosti s neprežitým pokračovaním v činnosti s cieľom popísať príslušné zodpovednosti osôb zodpovedných za účtovnú závierku a audítora v súvislosti s neprežitým pokračovaním v činnosti.

[adresa audítora]

[dátum]

**Názorný príklad 3 – Záporný názor, keď existuje významná neistota a nie je zverejnená v účtovnej závierke**

Na účely tohto príkladu správy audítora sa predpokladali tieto okolnosti:

- Audit účtovnej závierky účtovnej jednotky inej ako je kótovaná účtovná jednotka, ktorá uplatňuje rámec zabezpečujúci vernú prezentáciu. Audit nie je audit skupiny (t. j. ISA 600 sa neuplatňuje).
- Účtovnú závierku zostavuje manažment účtovnej jednotky v súlade s IFRS (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky auditu zohľadňujú popis zodpovednosti manažmentu za účtovnú závierku v ISA 210.
- Príslušné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Na základe získaných audítorských dôkazov audítor dospel k záveru, že existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, a spoločnosť zvažuje vyhlásenie bankrotu. Účtovná závierka neobsahuje požadované zverejnenie informácií v súvislosti s významnou neistotou. Záporný názor sa vyjadruje, pretože vplyvy chýbajúceho zverejnenia takýchto informácií na účtovnú závierku sú významné a zásadné.
- Audítor nie je povinný oznamovať kľúčové záležitosti auditu v súlade s ISA 701, ak sa nerozhodol inak.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad účtovnou závierkou sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie účtovnej závierky.
- Okrem auditu účtovnej závierky má audítor ďalšie oznamovacie zodpovednosti podľa národných zákonov.

**SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA**

Akcionárom spoločnosti ABC [alebo inému vhodnému adresátovi]

**Správa z auditu účtovnej závierky<sup>26</sup>****Záporný názor**

Uskutočnili sme audit účtovnej závierky spoločnosti ABC („spoločnosť“), ktorá obsahuje výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, výkaz komplexného výsledku, výkaz zmien vlastného imania a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a poznámky k účtovnej závierke, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad.

Podľa nášho názoru, z dôvodu vynechania informácií uvedených v časti *Základ pre záporný názor* našej správy, priložená účtovná závierka nezobrazuje verne, vo všetkých významných súvislostiach, (alebo *neposkytuje pravdivý a verný obraz o*) finančnú situáciu spoločnosti k 31.

<sup>26</sup> Podnázov „Správa z auditu účtovnej závierky“ sa nevyžaduje za okolností, keď sa neuplatňuje druhý podnázov „Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov“.

decembri 20X1 a výsledok jej hospodárenia a peňažné toky za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS).

### **Základ pre záporný názor**

Finančné dohovory spoločnosti vypršali a neuhradená suma bola splatná 31. decembra 20X1. Spoločnosť nebola schopná ukončiť opätovné rokovania ani získať náhradné financovanie, a zvažuje vyhlásenie bankrotu. Táto situácia naznačuje, že existuje významná neistota, ktorá môže vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti spoločnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. V účtovnej závierke sa nezverejňujú adekvátne informácie o tejto záležitosti.

Audit sme vykonali podľa Medzinárodných audítorských štandardov (International Standards on Auditing, ISA). Naša zodpovednosť podľa týchto štandardov je uvedená v časti *Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky* našej správy. Od spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit účtovnej závierky v [jurisdikcia], a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky. Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš záporný názor.

### **Zodpovednosť štatutárneho orgánu a osôb poverených spravovaním za účtovnú závierku<sup>27</sup>**

[Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri príklad 1 v ISA 700 (revidované znenie).<sup>28</sup>]

### **Zodpovednosť audítora za audit účtovnej závierky**

[Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri príklad 1 v ISA 700 (revidované znenie).<sup>28</sup>]

### **Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov**

[Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri príklad 1 v ISA 700 (revidované znenie).

[podpis v mene audítorskej firmy, meno a priezvisko audítora, alebo oboje, podľa potreby konkrétnej jurisdikcie]

[adresa audítora]

[dátum]

<sup>27</sup> Alebo iné pojmy, ktoré sú vhodné v kontexte právneho rámca konkrétnej jurisdikcie.

<sup>28</sup> Odseky 34 a 39 v ISA 700 (revidované znenie) vyžadujú, aby bolo znenie zahrnuté do správy audítora pre všetky účtovné jednotky v súvislosti s neprežitým pokračovaním v činnosti s cieľom popísať príslušné zodpovednosti osôb zodpovedných za účtovnú závierku a audítora v súvislosti s neprežitým pokračovaním v činnosti.