

**MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 805 (REVIDOVANÉ
ZNENIE)**

**ŠPECIÁLNE ÚVAHY – AUDITY JEDNOTLIVÝCH FINANČNÝCH
VÝKAZOV A KONKRÉTNÝCH PRVKOV, ÚČTOV ALEBO POLOŽIEK
FINANČNÉHO VÝKAZU**

(Účinný pre audity za obdobie
končiace sa 15. decembra 2016 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1 – 3
Dátum nadobudnutia účinnosti	4
Cieľ	5
Definície	6
Požiadavky	
Úvahy pri prijímaní zákazky	7 – 9
Úvahy pri plánovaní a vykonávaní auditu	10
Úvahy týkajúce sa formovania názoru a vydávania správy	11 – 17
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	A1 – A4
Úvahy pri prijímaní zákazky	A5 – A9
Úvahy pri plánovaní a vykonávaní auditu	A10 – A15
Úvahy týkajúce sa formovania názoru a vydávania správy	A16 – A28
Príloha 1: Príklady konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančného výkazu	
Príloha 2: Názorné príklady správ audítora k jednotlivému finančnému výkazu a ku konkrétnemu prvku finančného výkazu	

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 805 (revidované znenie) „Špeciálne úvahy – audity jednotlivých finančných výkazov a konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančného výkazu“ treba čítať v kontexte ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Medzinárodné audítorské štandardy (ISA) patriace do skupiny štandardov 100 až 700 sa vzťahujú na audit finančných výkazov a pri uplatnení na audity iných historických finančných informácií ich treba podľa potreby upraviť. Tento ISA sa zaoberá špeciálnymi úvahami pri uplatnení uvedených ISA na audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku, účtu alebo položky finančného výkazu. Jednotlivý finančný výkaz alebo konkrétny prvek, účet alebo položka finančného výkazu môžu byť zostavené v súlade s rámcom na všeobecné účely alebo rámcom na osobitné účely. Keď sú zostavené v súlade s rámcom na osobitné účely, na audit sa vzťahuje aj ISA 800 (revidované znenie).¹ (pozri: odseky A1 až A4)
2. Tento ISA sa nevzťahuje na správu audítora komponentu vydanú na základe prác vykonaných na finančných informáciách komponentu na žiadosť tímu pracujúceho na zákazke skupiny na účely auditu finančných výkazov skupiny (pozri ISA 600²).
3. Tento ISA neruší požiadavky ostatných ISA a nemá ani za cieľ riešiť všetky špeciálne úvahy, ktoré by mohli byť za okolností zákazky relevantné.

Dátum nadobudnutia účinnosti

4. Tento ISA platí pre audity jednotlivých finančných výkazov alebo konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek za obdobia končiace sa 15. decembra 2016 alebo neskôr. V prípade auditov jednotlivých finančných výkazov alebo konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančného výkazu ku konkrétnemu dátumu platí tento ISA pre audity takýchto informácií k 15. decembru 2016 alebo k neskoršiemu dátumu.

Cieľ

5. Pri uplatňovaní ISA počas auditu jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku, účtu alebo položky finančného výkazu je cieľom audítora venovať náležitú pozornosť špeciálnym úvahám relevantným pre:
 - a) prijatie zákazky,
 - b) plánovanie a vykonanie zákazky,
 - c) formovanie názoru a správu k jednotlivému finančnému výkazu alebo konkrétnemu prvku, účtu alebo položke finančného výkazu.

Definície

6. Na účely tohto ISA odkaz na:
 - a) „prvok finančného výkazu“ alebo „prvok“ je odkazom na „prvok, účet alebo položku finančného výkazu“,
 - b) „Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva“ je odkazom na Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS), ktoré vydala Rada pre medzinárodné účtovné štandardy,
 - c) jednotlivý finančný výkaz alebo konkrétny prvek finančného výkazu zahŕňa aj súvisiace zverejnenia. Súvisiace zverejnenia zvyčajne obsahujú vysvetľujúce informácie alebo iné popisné informácie relevantné pre finančný výkaz alebo prvok. (pozri: odsek A2)

¹ ISA 800 (revidované znenie) „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom na osobitné účely“.

² ISA 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“.

Požiadavky

Úvahy pri prijímaní zákazky

Uplatnenie ISA

7. ISA 200 od audítora vyžaduje, aby splnil požiadavky všetkých ISA relevantných pre audit. V prípade auditu jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu táto požiadavka platí bez ohľadu na to, či audítora angažovali aj na vykonanie auditu kompletného súboru finančných výkazov účtovnej jednotky. Ak audítora neangažovali aj na vykonanie auditu kompletného súboru finančných výkazov účtovnej jednotky, audítor rozhodne, či je audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku týchto finančných výkazov podľa ISA realizovateľný. (pozri: odseky A5 až A6)

Prijateľnosť rámca finančného výkazníctva

8. ISA 210 od audítora vyžaduje, aby určil, či je rámec finančného výkazníctva, ktorý sa uplatnil pri zostavovaní finančných výkazov, prijateľný. V prípade auditu jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu to zahŕňa aj posúdenie, či uplatnenie rámca finančného výkazníctva povedie k prezentácii poskytujúcej adekvátne zverejnenia, ktoré predpokladaným používateľom umožnia pochopiť informácie uvedené vo finančnom výkaze alebo prvku, ako aj vplyv významných operácií a udalostí na informácie uvedené vo finančnom výkaze alebo prvku. (pozri: odsek A7)

Forma názoru

9. ISA 210 vyžaduje, aby dohodnuté podmienky zákazky na audit zahŕňali predpokladanú formu všetkých správ, ktoré má audítor vydať. V prípade auditu jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu audítor zváži, či je predpokladaná forma názoru za daných okolností vhodná. (pozri: odseky A8 až A9)

Úvahy pri plánovaní a vykonávaní auditu

10. V ISA 200 sa uvádza, že ISA sú napísané v kontexte auditu finančných výkazov a pri uplatnení na audit iných finančných informácií ich treba podľa potreby upraviť tak, ako si to vyžadujú okolnosti^{6,7}. Pri plánovaní a vykonávaní auditu jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu audítor podľa potreby upraví všetky ISA relevantné pre audit tak, ako si to okolnosti zákazky vyžadujú. (pozri: odseky A10 až A15)

Úvahy týkajúce sa formovania názoru a vydávania správy

11. Pri formovaní názoru a vydávaní správy k jednotlivému finančnému výkazu alebo konkrétnemu prvku finančného výkazu audítor uplatní požiadavky uvedené v ISA 700 (revidované znenie)⁸ a, ak je to relevantné, ISA 800 (revidované znenie), upravené podľa potreby tak, ako si to okolnosti zákazky vyžadujú. (pozri: odseky A16 až A22)

³ ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonávanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“, odsek 18.

⁴ ISA 210 „Dohodnutie podmienok zákaziek na audit“, odsek 6, písm. a).

⁵ ISA 210, odsek 10, písm. e).

⁶ ISA 200, odsek 2.

⁷ ISA 200, odsek 13, písm. f) uvádza, že výraz „finančné výkazy“ zvyčajne označuje kompletný súbor finančných výkazov podľa požiadaviek platného rámca finančného vykazovania.

⁸ ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“.

Vydávanie správy ku kompletnému súboru finančných výkazov účtovnej jednotky a k jednotlivému finančnému výkazu alebo konkrétnemu prvku týchto finančných výkazov

12. Ak sa audítor zaviazal vykonať zákazku na vypracovanie správy k jednotlivému finančnému výkazu alebo ku konkrétnemu prvku finančného výkazu v súvislosti so zákazkou na audit kompletného súboru finančných výkazov účtovnej jednotky, vyjadří samostatný názor za každú zákazku.
13. Auditovaný jednotlivý finančný výkaz alebo auditovaný konkrétny prvok finančného výkazu sa môže zverejniť spolu s auditovaným kompletným súborom finančných výkazov účtovnej jednotky. Keď audítor dospeje k záveru, že sa jednotlivý finančný výkaz alebo konkrétny prvok finančného výkazu prezentáciou dostatočne nelíši od kompletného súboru finančných výkazov, audítor požiada manažment o nápravu tohto stavu. S výnimkou odsekov 15 a 16 audítor musí odlišiť aj názor na jednotlivý finančný výkaz alebo na konkrétny prvok finančného výkazu od názoru na kompletný súbor finančných výkazov. Audítor nevydá správu audítora s názorom na individuálny finančný výkaz alebo na konkrétny prvok finančného výkazu, kým nie je spokojný s jeho odlišením.

Úvahy o dôsledkoch určitých skutočností uvedených v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov účtovnej jednotky pre audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétného prvku finančného výkazu a pre správu audítora o nich

14. Keď správa audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov zahŕňa:
 - a) modifikovaný názor podľa ISA 705 (revidované znenie),⁹
 - b) odsek so zdôraznením skutočnosti, prípadne odsek o inej skutočnosti podľa ISA 706 (revidované znenie),¹⁰
 - c) časť ohľadne významnej neistoty týkajúcej sa nepretržitého pokračovania v činnosti podľa ISA 570 (revidované znenie),¹¹
 - d) informovanie o kľúčových záležitostiach auditu podľa ISA 701,¹² alebo
 - e) vyhlásenie, ktoré opisuje neopravenú významnú nesprávnosť iných informácií podľa ISA 720 (revidované znenie),¹³

audítor zváži prípadné dôsledky týchto skutočností pre audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétného prvku finančného výkazu a pre správu audítora o nich. (pozri: odsek A23 – A27)

Záporný názor alebo odmietnutie názoru v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov účtovnej jednotky

15. Keď audítor dospeje k záveru, že na kompletný súbor finančných výkazov účtovnej jednotky ako celok treba vyjadriť záporný názor, prípadne názor odmietnuť, ISA 705 (revidované znenie) audítorovi nepovoľuje, aby do tej istej správy zaradil nemodifikovaný názor na jednotlivý finančný výkaz, ktorý je súčasťou daných finančných výkazov, ani na konkrétny prvok daných finančných výkazov,¹⁴ lebo takýto nemodifikovaný názor by bol v rozpore so záporným názorom alebo odmietnutím názoru na kompletný súbor finančných

⁹ ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe audítora nezávislého audítora“

¹⁰ ISA 706 (revidované znenie) „Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora“

¹¹ ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“, odsek 22

¹² ISA 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora“, odsek 13

¹³ ISA 720 (revidované znenie) „Zodpovednosť audítora za iné informácie“, odsek 22 písm. e) bod (ii)

¹⁴ ISA 705 (revidované znenie), odsek 15.

výkazov účtovnej jednotky ako celok. (pozri: odsek A28)

16. Keď audítor dospeje k záveru, že na kompletný súbor finančných výkazov účtovnej jednotky ako celok treba vyjadriť záporný názor alebo odmietnuť názor, ale v súvislostiach samostatného auditu konkrétneho prvku daných finančných výkazov, audítor považuje za vhodné vyjadriť na daný prvok nemodifikovaný názor, audítor to urobí, iba ak:
- a) to audítorovi nezakazuje zákon alebo predpis,
 - b) sa tento názor vyjadrí v správe audítora, ktorá sa nezverejňuje spolu so správou audítora obsahujúcou záporný názor alebo odmietnutie názoru,
 - c) prvok nepredstavuje veľkú časť kompletného súboru finančných výkazov účtovnej jednotky.
17. Audítor nevyjadří nemodifikovaný názor na individuálny finančný výkaz z kompletného súboru finančných výkazov, ak na kompletný súbor finančných výkazov účtovnej jednotky ako celok vyjadril záporný názor, prípadne k nemu odmietol vyjadriť názor. Uvedené platí aj vtedy, keď sa správa audítora k individuálnemu finančnému výkazu nezverejňuje spolu so správou audítora obsahujúcou záporný názor alebo odmietnutie názoru, lebo individuálny finančný výkaz sa považuje za veľkú časť daných finančných výkazov.

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Rozsah pôsobnosti tohto ISA (pozri: odsek 1, 6 písm. c))

- A1. V ISA 200 sú „historické finančné informácie“ definované ako finančnými termínmi vyjadrené informácie o ekonomických udalostiach v priebehu minulých období, prípadne o ekonomických podmienkach alebo okolnostiach k určitému okamihu v minulosti, ktoré sa týkajú konkrétnej účtovnej jednotky a čerpajú sa predovšetkým z účtovného systému tejto účtovnej jednotky.¹⁵
- A2. V ISA 200 sú „finančné výkazy“ definované ako štruktúrovaná prezentácia historických finančných informácií vrátane zverejnení, ktorých cieľom je informovať o ekonomických zdrojoch alebo povinnostiach účtovnej jednotky v určitom okamihu, prípadne o ich zmenách za určité obdobie v súlade s rámcom finančného výkazníctva. Výraz „finančné výkazy“ zvyčajne odkazuje na kompletný súbor finančných výkazov stanovený požiadavkami platného rámca finančného výkazníctva, ale môže odkazovať aj na jednotlivý finančný výkaz. Zverejnenia zahŕňajú vysvetľujúce alebo opisné informácie, ktoré sú uvedené, ako to vyžaduje, výslovne povoľuje alebo inak dovoľuje platný rámec finančného výkazníctva, vo finančnom výkaze alebo v poznámkach, alebo ktoré sú v nich zahrnuté prostredníctvom krížového odkazu.¹⁶ Ako sa uvádza v odseku 6 písm. c), odkaz na jednotlivý finančný výkaz alebo konkrétny prvok finančného výkazu zahŕňa súvisiace zverejnenia.
- A3. Medzinárodné audítorské štandardy sú napísané v kontexte auditu finančných výkazov,¹⁷ a keď sa aplikujú na audit iných historických finančných výkazov, napríklad jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu, treba ich podľa potreby upraviť tak, ako si to vyžadujú okolnosti. Tento ISA v tomto ohľade slúži ako pomôcka. (V prílohe 1 sú uvedené príklady takýchto iných historických finančných informácií.)

¹⁵ ISA 200, odsek 13, písm. g).

¹⁶ ISA 200, odsek 13, písm. f).

¹⁷ ISA 200, odsek 2.

- A4. Zákazka na primerané uistenie, ktorá nie je auditom historických finančných informácií, sa vykonáva v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na uisťovacie služby (ISAE) 3000 (revidované znenie).¹⁸

Úvahy pri prijímaní zákazky

Uplatnenie ISA (pozri: odsek 7)

- A5. ISA 200 vyžaduje, aby audítor (a) splnil relevantné etické požiadavky týkajúce sa zákaziek na audit finančných výkazov vrátane požiadaviek vzťahujúcich sa na nezávislosť a (b) dodržal všetky ISA relevantné pre audit. Vyžaduje tiež, aby audítor splnil každú požiadavku ISA okrem prípadov keď za okolností auditu je celý ISA irelevantný, alebo je irelevantná požiadavka, lebo je podmienená a podmienka neexistuje. Za výnimočných okolností môže audítor považovať za potrebné odkloniť sa od príslušnej požiadavky obsiahnutej v niektorom ISA, aby dosiahol cieľ danej požiadavky, a to vykonaním alternatívnych audítorských postupov.¹⁹
- A6. Splnenie požiadaviek ISA relevantných pre audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu sa možno nebude dať dosiahnuť, keď audítora neangažovali aj na vykonanie auditu kompletného súboru finančných výkazov účtovnej jednotky. V takýchto prípadoch audítor často nemá rovnaké poznatky o účtovnej jednotke a jej prostredí vrátane internej kontroly, ako audítor, ktorý vykonáva aj audit kompletného súboru finančných výkazov účtovnej jednotky. Audítor nemá ani dôkazy na základe auditu o celkovej kvalite účtovných záznamov alebo iných účtovných informácií, ktoré by získal počas auditu kompletného súboru finančných výkazov účtovnej jednotky, takže možno bude potrebovať ďalšie dôkazy na potvrdenie dôkazov na základe auditu, ktoré získal z účtovných záznamov. V prípade auditu konkrétneho prvku finančného výkazu určité ISA vyžadujú audítorské práce, ktoré môžu byť neprimerané vzhľadom na prvok, ktorý je predmetom auditu. Napríklad, hoci požiadavky ISA 570 (revidované znenie) budú pri audite zoznamu pohľadávok pravdepodobne relevantné, ich splnenie však možno nebude realizovateľné vzhľadom na úsilie, ktoré by bolo treba pri audite vynaložiť. Keď audítor dospeje k záveru, že audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu v súlade s ISA nie je realizovateľný, môže s manažmentom prediskutovať, či by nebolo schodnejšie zrealizovať iný druh zákazky.

Prijateľnosť rámca finančného výkazníctva (pozri: odsek 8)

- A7. Jednotlivý finančný výkaz alebo konkrétny prvok finančného výkazu môžu byť zostavené v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva založenom na rámci finančného výkazníctva, ktorý stanovila oprávnená alebo uznávaná organizácia určujúca štandardy na zostavenie kompletného súboru finančných výkazov (napríklad IFRS). V takomto prípade môže určenie prijateľnosti platného rámca zahŕňať zváženie skutočnosti, či daný rámec obsahuje všetky požiadavky rámca, na ktorom je založený, relevantné na prezentáciu jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu, ktorý poskytuje adekvátne zverejnenia.

Forma názoru (pozri: odsek 9)

- A8. Forma názoru, ktorý audítor vyjadrí, závisí od platného rámca finančného výkazníctva a všetkých platných zákonov alebo predpisov.²⁰ V súlade s ISA 700 (revidované znenie):²¹

¹⁸ ISAE 3000 (revidované znenie) „Uisťovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií“.

¹⁹ ISA 200, odseky 14, 18 a 22 – 23.

²⁰ ISA 200, odsek 8.

²¹ ISA 700 (revidované znenie), odseky 25 – 26.

- a) v prípade vyjadrenia nemodifikovaného názoru na kompletný súbor finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom vernej prezentácie sa v názore audítora použije jedna z nasledujúcich formulácií, ak zákon alebo predpis nevyžadujú iné:
- (i) finančné výkazy zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade s [platným rámcom finančného výkazníctva];
alebo
 - (ii) (ii) finančné výkazy poskytujú pravdivý a verný obraz v súlade s [platným rámcom finančného výkazníctva],
- b) v prípade vyjadrenia nemodifikovaného názoru na kompletný súbor finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom dodržiavania súladu sa v názore audítora uvedie, že finančné výkazy sú zostavené, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade s [platným rámcom finančného výkazníctva].
- A9. V prípade jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu sa platný rámec finančného výkazníctva nemusí explicitne zaoberať prezentáciou daného finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu. Môže to platiť v prípade, keď je platný rámec finančného výkazníctva založený na rámci finančného výkazníctva stanovenom oprávnenou alebo uznávanou organizáciou určujúcou štandardy na zostavenie kompletného súboru finančných výkazov (napríklad IFRS). Audítor preto zváži, či je predpokladaná forma názoru vhodná vzhľadom na platný rámec finančného výkazníctva. Faktory, ktoré by mohli ovplyvniť úvahy audítora o tom, či má v svojom názore použiť frázy „zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach“ alebo „poskytujú pravdivý a verný obraz“, zahŕňajú:
- či sa platný rámec finančného výkazníctva explicitne alebo implicitne obmedzuje na zostavenie kompletného súboru finančných výkazov,
 - či jednotlivý finančný výkaz alebo konkrétny prvok finančného výkazu:
 - v plnom rozsahu spĺňa každú z požiadaviek daného rámca relevantnú pre daný konkrétny finančný výkaz alebo konkrétny prvok a prezentácia finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu zahŕňa súvisiace zverejnenia,
 - keď treba dosiahnuť vernú prezentáciu, poskytne zverejnenia nad rámec zverejnení, ktoré daný rámec špecificky požaduje, alebo či sa, za mimoriadnych okolností, odkloní od požiadavky daného rámca.

Rozhodnutie audítora týkajúce sa očakávanej formy názoru je vecou profesionálneho úsudku. Môže ho ovplyvniť skutočnosť, či sa v danej jurisdikcii v názore audítora na jednotlivý finančný výkaz alebo konkrétny prvok finančného výkazu zostaveného v súlade s rámcom vernej prezentácie všeobecne akceptujú formulácie „zobrazuje verne, vo všetkých významných súvislostiach“ alebo „poskytuje pravdivý a verný obraz“.

Úvahy pri plánovaní a vykonávaní auditu (pozri: odsek 10)

- A10. Relevantnosť každého ISA treba dôkladne zvážiť. Dokonca aj vtedy, keď je predmetom auditu iba konkrétny prvok finančného výkazu, sú v zásade relevantné ISA ako ISA 240²² ISA 550²³ a ISA 570 (revidované znenie). Je to preto, lebo tento prvok môže obsahovať nesprávnosť v dôsledku podvodu, vplyvu operácií so spriaznenými osobami alebo nesprávneho uplatnenia účtovníctva na základe

²² ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“.

²³ ISA 550 „Spriaznené osoby“.

predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti podľa platného rámca finančného výkazníctva.

- A11. Podľa ISA 260 (revidované znenie) je audítor povinný určiť vhodnú osobu, resp. vhodné osoby v rámci štruktúry spravovania účtovnej jednotky, s ktorými bude komunikovať.²⁴ ISA 260 (revidované znenie) uvádza, že v niektorých prípadoch sa všetky osoby poverené spravovaním zúčastňujú na riadení účtovnej jednotky a uplatnenie informačných požiadaviek sa upraví podľa tejto situácie.²⁵ Keď účtovná jednotka zostavuje aj kompletný súbor finančných výkazov, osoba, resp. osoby zodpovedné za dohľad nad zostavením jednotlivého finančného výkazu alebo prvku sa môžu líšiť od osôb poverených spravovaním zodpovedných za dohľad nad zostavením kompletného súboru finančných výkazov.
- A12. Okrem toho, ISA sú napísané v kontexte auditu finančných výkazov a pri aplikácii na audit jednotlivého finančného výkazu²⁶ alebo konkrétneho prvku finančného výkazu ich treba podľa potreby upraviť tak, ako si to vyžadujú okolnosti. Napríklad, písomné vyhlásenia manažmentu o kompletnom súbore finančných výkazov sa nahradia písomnými vyhláseniami o prezentácii finančného výkazu alebo prvku v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva.
- A13. Skutočnosti uvedené v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov môžu mať dôsledky pre audit jednotlivého finančného výkazu alebo prvku finančného výkazu (pozri odsek 14). Pri plánovaní a vykonávaní auditu jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu spolu s auditom kompletného súboru finančných výkazov účtovnej jednotky môže audítor použiť pri audite finančného výkazu alebo prvku dôkazy na základe auditu získané v rámci auditu kompletného súboru finančných výkazov. ISA však vyžadujú, aby audítor naplánoval a vykonal audit finančného výkazu alebo prvku tak, že získa dostatočné a vyhovujúce dôkazy, na ktorých môže založiť svoj názor na finančný výkaz alebo prvok.
- A14. Medzi jednotlivými finančnými výkazmi, z ktorých sa skladá kompletný súbor finančných výkazov, ako aj mnohými prvkami týchto finančných výkazov vrátane súvisiacich zverejnení k nim, existujú vzájomné súvislosti, takže pri audite jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu audítor nemusí byť schopný zobrať do úvahy finančný výkaz alebo prvok samostatne. V dôsledku uvedeného možno bude audítor musieť na splnenie cieľa auditu vykonať postupy zamerané na položky, medzi ktorými existujú vzájomné súvislosti.
- A15. Okrem toho, významnosť stanovená pre jednotlivý finančný výkaz alebo pre konkrétny prvok finančného výkazu môže byť nižšia, než je významnosť stanovená pre kompletný súbor finančných výkazov účtovnej jednotky, čo ovplyvní charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov a zhodnotenie neopravených nesprávností.

Úvahy týkajúce sa formovania názoru a vydávania správy (pozri: odsek 11)

- A16. ISA 700 (revidované znenie) od audítora vyžaduje, aby pri formovaní názoru zhodnotil, či sú vo finančných výkazoch uvedené vhodné zverejnenia, ktoré predpokladaným používateľom umožnia pochopiť vplyv významných transakcií a udalostí na informácie uvedené vo finančných výkazoch.²⁷ V prípade jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu je dôležité, aby finančný výkaz alebo prvok poskytoval vzhľadom na požiadavky platného rámca finančného výkazníctva vhodné zverejnenia, ktoré predpokladaným používateľom umožnia pochopiť informácie uvedené vo

²⁴ ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, odsek 11.

²⁵ ISA 260 (revidované znenie), odsek 10, písm. b), 13, A1 (tretí bod), A2 a A8.

²⁶ ISA 200, odsek 2.

²⁷ ISA 700 (revidované znenie), odsek 13, písm. e).

finančnom výkaze alebo prvku a vplyv významných transakcií a udalostí na informácie uvedené vo finančnom výkaze alebo prvku.

- A17. V prílohe 2 sú uvedené príklady správ nezávislého audítora k jednotlivému finančnému výkazu a ku konkrétnemu prvku finančného výkazu. Pre vydanie správy k jednotlivému finančnému výkazu alebo ku konkrétnemu prvku finančného výkazu môžu byť relevantné ďalšie názorné príklady správ audítora (pozri napríklad prílohy k ISA 700 (revidované znenie), ISA 705 (revidované znenie), ISA 570 (revidované znenie), ISA 720 (revidované znenie) a ISA 706 (revidované znenie)).

Uplatnenie ISA 700 (revidované znenie) pri vydaní správy k jednotlivému finančnému výkazu alebo ku konkrétnemu prvku finančného výkazu

- A18. Odsek 11 tohto ISA vysvetľuje, že audítor je povinný uplatniť požiadavky ISA 700 (revidované znenie), upravené podľa okolností zákazky pri formovaní názoru a vydaní správy k jednotlivému finančnému výkazu alebo ku konkrétnemu prvku finančného výkazu. Audítor je pri tom povinný uplatniť požiadavky na vydanie správy podľa iných štandardov ISA, upravené podľa okolností zákazky a môžu byť preňho užitočné úvahy v odsekoch A19 – A21 nižšie.

Nepretržité pokračovanie v činnosti

- A19. V závislosti od platného rámca finančného vykazovania použitého pri zostavení jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu môže byť potrebné upraviť v správe audítora opis zodpovednosti manažmentu²⁸ v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti. Opis zodpovednosti audítora²⁹ v správe audítora môže byť potrebné upraviť podľa toho, ako sa ISA 570 (revidované znenie) uplatňuje v danej zákazke.

Kľúčové záležitosti auditu

- A20. ISA 700 (revidované znenie) vyžaduje, aby audítor informoval o kľúčových záležitostiach auditu podľa ISA 701 pri auditoch kompletných súborov finančných výkazov na všeobecné účely kótovaných účtovných jednotiek.³⁰ ISA 701 sa uplatňuje pri audite jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu, len keď informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora k tomuto finančnému výkazu alebo prvku vyžaduje predpis alebo zákon alebo keď sa audítor rozhodne dobrovoľne informovať o kľúčových záležitostiach auditu. Keď správa audítora k jednotlivému finančnému výkazu alebo ku konkrétnemu prvku finančného výkazu informuje o kľúčových záležitostiach auditu, uplatňuje sa ISA 701 v celom rozsahu³¹.

Iné informácie

- A21. ISA 720 (revidované znenie) sa zaoberá zodpovednosťou audítora za iné informácie. V kontexte tohto ISA sa správy, ktoré obsahujú alebo sprevádzajú jednotlivý finančný výkaz alebo konkrétny prvok finančného výkazu (ktorých účelom je poskytnúť vlastníkom (alebo podobným zainteresovaným stranám) informácie o skutočnostiach prezentovaných v jednotlivom finančnom výkaze alebo konkrétnom prvku finančného výkazu), považujú na účely ISA 720 (revidované znenie) za výročné správy. Keď audítor určí, že účtovná jednotka plánuje vydať takúto správu, uplatňujú sa pri audite jednotlivého finančného výkazu alebo prvku požiadavky ISA 720 (revidované znenie).

²⁸ ISA 700 (revidované znenie), odseky 34, písm. b) a A48.

²⁹ ISA 700 (revidované znenie), odseky 39, písm. b) bod (iv).

³⁰ ISA 700 (revidované znenie), odsek 30.

³¹ ISA 700 (revidované znenie), odsek 31.

Meno partnera zodpovedného za zákazku

A22. Požiadavka ISA 700 (revidované znenie), aby audítor uviedol meno partnera zodpovedného za zákazku v správe audítora platí aj pre audit jednotlivých finančných výkazov kótovaných účtovných jednotiek alebo konkrétne prvky finančných výkazov kótovaných účtovných jednotiek.³² Audítor môže byť podľa zákona alebo predpisu povinný uviesť meno partnera zodpovedného za zákazku v správe audítora alebo sa môže rozhodnúť ho uviesť, keď vydáva správu o jednotlivom finančnom výkaze alebo prvku finančného výkazu iných ako kótovaných účtovných jednotiek.

Vydanie správy ku kompletnému súboru finančných výkazov účtovnej jednotky a k jednotlivému finančnému výkazu alebo ku konkrétnemu prvku finančného výkazu (pozri: odseky 14 – 15)

Úvaha o dôsledkoch určitých skutočností uvedených v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov účtovnej jednotky pre audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu a správu audítora o nich

A23. Odsek 14 vyžaduje, aby audítor zvážil prípadné dôsledky určitých skutočností uvedených v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov účtovnej jednotky pre audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu a správu audítora o nich. Úvaha, či je skutočnosť uvedená v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov účtovnej jednotky relevantná pre zákazku na vydanie správy k jednotlivému finančnému výkazu alebo ku konkrétnemu prvku finančného výkazu, si vyžaduje odborný úsudok.

A24. Faktory, ktoré môžu byť relevantné pre úvahy o týchto dôsledkoch, zahŕňajú:

- povahu skutočnosti, resp. skutočností opísaných v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov a mieru, do akej sa týkajú obsahu jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu,
- zásadnosť skutočnosti, resp. skutočností opísaných v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov,
- povahu a rozsah rozdielov medzi platnými rámcami finančného vykazovania,
- rozsah rozdielov medzi obdobím, resp. obdobiami, ktoré pokrýva kompletný súbor finančných výkazov v porovnaní s obdobím, resp. obdobiami alebo dátumami jednotlivého finančného výkazu alebo prvku finančného výkazu,
- čas uplynutý od dátumu správy audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov.

A25. Napríklad v prípade, keď je názor audítora podmienený v súvislosti s pohľadávkami v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov, a jednotlivý finančný výkaz obsahuje pohľadávky alebo sa konkrétny prvok finančného výkazu týka pohľadávok, je pravdepodobné, že to má dôsledky pre audit. Na druhej strane, ak je názor audítora na kompletný súbor finančných výkazov podmienený v súvislosti s klasifikáciou dlhodobého dlhu, tak je menej pravdepodobné, že to má dôsledky pre audit jednotlivého finančného výkazu, ktorým je výkaz ziskov a strát, alebo ak sa konkrétny prvok finančného výkazu týka pohľadávok.

A26. Kľúčové záležitosti auditu komunikované v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov môžu mať dôsledky pre audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu. Informácie uvedené v časti

³² ISA 700 (revidované znenie), odseky 46 a A61 – A63.

Kľúčové záležitosti auditu o tom, ako sa skutočnosť riešila pri audite kompletného súboru finančných výkazov, môžu byť užitočné, keď sa audítor rozhoduje, ako riešiť skutočnosť relevantnú pre audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu.

Uvedenie odkazu na správu audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov

A27. Aj napriek tomu, že určité skutočnosti uvedené v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov nemajú dôsledky pre audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku finančného výkazu, resp. správu audítora o nich, audítor môže považovať za vhodné v správe audítora k jednotlivému finančnému výkazu alebo konkrétne mu prvku finančného výkazu uviesť odkaz na inú skutočnosť, resp. skutočnosti, a to v odseku o inej skutočnosti (pozri ISA 706 (revidované znenie)).³³ Audítor môže napríklad považovať za vhodné uviesť v správe audítora k jednotlivému finančnému výkazu alebo ku konkrétne mu prvku finančného výkazu odkaz na časť „Významná neistota v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti“ uvedenú v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov.

Záporný názor alebo odmietnutie názoru v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov účtovnej jednotky (pozri: odsek 15)

A28. V správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov sa v relevantných prípadoch dovoľuje odmietnuť názor vzhľadom na výsledok hospodárenia a peňažné toky a súčasne vyjadriť nemodifikovaný názor vzhľadom na finančnú situáciu, keďže odmietnutie názoru sa vydáva iba na výsledok hospodárenia a peňažné toky, a nie na finančné výkazy ako celok³⁴.

³³ ISA 706 (revidované znenie), odseky 10 – 11.

³⁴ ISA 510 „Prvotná zákazka na audit – začiatkové stavy“, odsek A8 a ISA 705 (revidované znenie), odsek A16.

Príloha 1

(pozri: odsek A3)

Príklady konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančného výkazu

- Pohľadávky, opravná položka k pohľadávkam, zásoby, záväzky z časovo rozlíšených výhod súkromného dôchodkového programu, zaúčtovaná hodnota identifikovaného nehmotného majetku alebo záväzky vyplývajúce zo „vzniknutých, ale nenahlásených“ poistných udalostí v poistnom portfóliu vrátane súvisiacich poznámok.
- Zoznam externe spravovaného majetku a výnosov zo súkromného dôchodkového programu vrátane súvisiacich poznámok.
- Zoznam čistého nehmotného majetku vrátane súvisiacich poznámok.
- Zoznam súm vyplatených v súvislosti s prenájmom nehnuteľného majetku vrátane súvisiacich vysvetľujúcich poznámok.
- Zoznam podielov na zisku alebo zamestnaneckých bonusov vrátane vysvetľujúcich poznámok.

Príloha 2

(pozri: odsek A17)

Názorné príklady správ nezávislého audítora k jednotlivému finančnému výkazu a ku konkrétnemu prvku finančného výkazu

- Názorný príklad 1: Správa audítora k jednotlivému finančnému výkazu inej ako kótovanej účtovnej jednotky zostavenému v súlade s rámcom na všeobecné použitie (na účely tohto názorného príkladu rámec vernej prezentácie).
- Názorný príklad 2: Správa audítora k jednotlivému finančnému výkazu inej ako kótovanej účtovnej jednotky zostavenému v súlade s rámcom na osobitné účely (na účely tohto názorného príkladu rámec vernej prezentácie).
- Názorný príklad 3: Správa audítora ku konkrétnemu prvku finančného výkazu kótovanej účtovnej jednotky zostavenému v súlade s rámcom na osobitné účely (na účely tohto názorného príkladu rámec dodržiavania súladu).

Názorný príklad 1: Správa audítora k jednotlivému finančnému výkazu inej ako kótovanej účtovnej jednotky zostavenému v súlade s rámcom na všeobecné účely (na účely tohto názorného príkladu v súlade s rámcom vernej prezentácie)

Na účely tohto názorného príkladu správy audítora sa predpokladajú tieto okolnosti:

- Audit súvahy (teda jednotlivého finančného výkazu) inej ako kótovanej účtovnej jednotky.
- Súvahu zostavil manažment účtovnej jednotky v súlade s požiadavkami rámca finančného výkazníctva v jurisdikcii X relevantnými na zostavenie súvahy.
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú opis zodpovednosti manažmentu za finančné výkazy podľa ISA 210.
- Platným rámcom finančného výkazníctva je rámec vernej prezentácie navrhnutý tak, aby spĺňal požiadavky na bežné finančné informácie širokého spektra používateľov.
- Audítor rozhodol, že v názore audítora je vhodné použiť formuláciu „vyjadruje verne, vo všetkých významných súvislostiach“.
- Relevantné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Audítor na základe získaných audítorských dôkazov dospel k záveru, že neexistuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu zásadne spochybniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti v súlade s ISA 570 (revidované znenie). Zverejnenie významnej neistoty v jednotlivom finančnom výkaze je primerané.
- Audítor nie je povinný ani sa nerozhodol dobrovoľne informovať o kľúčových záležitostiach auditu podľa ISA 701 v súvislosti s auditom súvahy.
- Audítor rozhodol, že neexistujú žiadne iné informácie (t. j. neuplatňujú sa požiadavky ISA 720 (revidované znenie)).
- Osoby zodpovedné za dohľad nad finančným výkazom sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie finančného výkazu.
- Audítor nemá povinnosť informovať o iných skutočnostiach podľa miestneho zákona alebo predpisu.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

(príslušný adresát)

Názor

Uskutočnili sme audit súvahy spoločnosti ABC („spoločnosť“) k 31. decembru 20X1 a poznámok k tomuto finančnému výkazu vrátane súhrnu významných účtovných zásad a účtovných metód (spoločne označovaných ako „finančný výkaz“).

Podľa nášho názoru, priložený finančný výkaz zobrazuje verne, vo všetkých významných súvislostiach, finančnú situáciu spoločnosti k 31. decembru 20X1 podľa požiadaviek rámca finančného vykazovania jurisdikcie X relevantného pre zostavenie tohto finančného výkazu.

Základ pre názor

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 finančného výkazu* našej správy. Od spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit finančných výkazov 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 názor.

Významná neistota v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti

Upozorňujeme na poznámku 6 k finančnému výkazu, 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.

Zodpovednosť štatutárneho orgánu a osôb poverených spravovaním za finančný výkaz³⁵

Štatutárny orgán je zodpovedný za zostavenie tohto finančného výkazu podľa požiadaviek rámca finančného vykazovania jurisdikcie X relevantného pre zostavenie tohto finančného výkazu a za tie interné kontroly, ktoré považuje za potrebné na zostavenie finančného výkazu, ktorý neobsahuje významné nesprávosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby.

Pri zostavovaní finančného výkazu je štatutárny orgán zodpovedný za zhodnotenie schopnosti Spoločnosti nepretržite pokračovať vo svojej činnosti, za opísanie skutočností týkajúcich sa nepretržitého pokračovania v činnosti, ak je to potrebné, a za použitie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti v účtovníctve, ibaže by mal v úmysle Spoločnosť zlikvidovať alebo ukončiť jej činnosť, alebo by nemal inú realistickú možnosť než tak urobiť.

Osoby poverené spravovaním sú zodpovedné za dohľad nad procesom finančného výkazníctva Spoločnosti.

Zodpovednosť audítora za audit finančného výkazu

Našou zodpovednosťou je získať primerané uistenie, či finančný výkaz ako celok neobsahuje významné nesprávosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, a vydať správu audítora, vrátane názoru. Primerané uistenie je uistenie vysokého stupňa, ale nie je zárukou toho, že audit vykonaný podľa medzinárodných auditorských štandardov vždy odhalí významné nesprávosti, ak také existujú. Nesprávosti môžu vzniknúť v dôsledku podvodu alebo chyby a za významné sa považujú vtedy, ak by sa dalo odôvodnene očakávať, že jednotlivo alebo v súhrne by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, uskutočnené na základe tohto finančného výkazu.

Podľa odseku 41(b) ISA 700 (revidované znenie) možno zvýraznený text nižšie uviesť v prílohe správy audítora. V prípade, že to výslovne dovoľujú zákony, predpisy alebo vnútroštátne auditorské štandardy, možno v súlade s odsekom 41(c) ISA 700 (revidované znenie) namiesto uvedenia tohto textu v správe audítora odkázať na webovú stránku príslušného orgánu, na ktorej je uvedený opis zodpovednosti audítora, pokiaľ tento opis na webovej stránke nie je v rozpore s opisom zodpovednosti audítora nižšie.

V rámci auditu uskutočneného podľa ISA počas celého auditu uplatňujeme odborný úsudok a zachováваме profesionálny skepticizmus. Okrem toho:

³⁵ V týchto názorných príkladoch správ audítora možno označenie manažment a osoby poverené spravovaním nahradiť inými označeniami, ktoré sú vhodné v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

- Identifikujeme a posudzujeme riziká významnej nesprávnosti finančného výkazu, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, navrhujeme a uskutočňujeme audítorské postupy reagujúce na tieto riziká a získavame audítorské dôkazy, ktoré sú dostatočné a vhodné na poskytnutie základu pre náš názor. Riziko neodhalenia významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu je vyššie ako toto riziko v dôsledku chyby, pretože podvod môže zahŕňať tajnú dohodu, falšovanie, úmyselné vynechanie, nepravdivé vyhlásenie alebo obídenie internej kontroly.
- Oboznamujeme sa s internými kontrolami relevantnými pre audit, aby sme mohli navrhnúť audítorské postupy vhodné za daných okolností, ale nie za účelom vyjadrenia názoru na efektívnosť interných kontrol.³⁶
- Hodnotíme vhodnosť použitých účtovných zásad a účtovných metód a primeranosť účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré uskutočnil manažment.
- Robíme záver o tom, či manažment vhodne v účtovníctve používa predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, a na základe získaných audítorských dôkazov záver o tom, či existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti spoločnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Ak dospejeme k záveru, že významná neistota existuje, sme povinní upozorniť v našej správe audítora na súvisiace informácie uvedené vo finančnom výkaze alebo, ak sú tieto informácie nedostatočné, modifikovať náš názor. Naše závery vychádzajú z audítorských dôkazov získaných do dátumu vydania našej správy audítora. Budúce udalosti alebo podmienky však môžu spôsobiť, že spoločnosť prestane pokračovať v nepretržitej činnosti.
- Hodnotíme celkovú prezentáciu, štruktúru a obsah finančného výkazu vrátane informácií v ňom uvedených, ako aj to, či finančný výkaz zachytáva uskutočnené transakcie a udalosti spôsobom, ktorý vedie k ich vernému zobrazeniu.

S osobami poverenými spravovaním komunikujeme okrem iného o plánovanom rozsahu a harmonograme auditu a o významných zisteniach auditu, vrátane všetkých významných nedostatkov internej kontroly, ktoré počas nášho auditu zistíme.

Podpis v mene audítorskej firmy, meno a priezvisko audítora alebo oboje podľa potreby konkrétnej jurisdikcie

[adresa audítora]

[dátum]

³⁶ Túto vetu možno náležite upraviť v prípade, že audítor je zodpovedný aj za vyjadrenie názoru na efektívnosť interných kontrol v spojitosti s auditom finančného výkazu.

Názorný príklad 2: Správa audítora k jednotlivému finančnému výkazu inej ako kótovanej účtovnej jednotky zostavenému v súlade s rámcom na osobitné účely

Na účely tohto názorného príkladu správy audítora sa predpokladajú tieto okolnosti:

- Audit výkazu peňažných príjmov a výdavkov (teda jednotlivého finančného výkazu) inej ako kótovanej účtovnej jednotky.
- Správa audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov nebola vydaná.
- Finančný výkaz zostavil manažment účtovnej jednotky v súlade so základom na účtovanie o peňažných príjmoch a výdavkoch ako odpoveď na požiadavku veriteľa na poskytnutie informácie o peňažných tokoch. Manažment má možnosť výberu z rámcov finančného výkazníctva.
- Platným rámcom finančného výkazníctva je rámec vernej prezentácie navrhnutý tak, aby splňal požiadavky na bežné finančné informácie konkrétnych používateľov.³⁷
- Audítor dospel k záveru, že na základe získaných audítorských dôkazov je vhodný nemodifikovaný (t. j. „čistý“) názor.
- Audítor rozhodol, že v jeho názore je vhodné použiť formuláciu „vyjadruje verne, vo všetkých významných súvislostiach“.
- Relevantné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Distribúcia ani používanie správy audítora nie sú obmedzené.
- Audítor na základe získaných audítorských dôkazov dospel k záveru, že neexistuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu zásadne spochybníť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti v súlade s ISA 570 (revidované znenie).
- Audítor nie je povinný ani sa nerozhodol informovať o kľúčových záležitostiach auditu podľa ISA 701 v súvislosti s auditom výkazu peňažných príjmov a výdavkov.
- Audítor rozhodol, že neexistujú žiadne iné informácie (t. j. neuplatňujú sa požiadavky ISA 720 (revidované znenie)).
- Manažment je zodpovedný za zostavenie finančného výkazu a dohľad nad procesom finančného vykazovania pri zostavovaní tohto finančného výkazu.
- Audítor nemá povinnosť informovať o iných skutočnostiach podľa miestneho zákona alebo predpisu.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

(príslušný adresát)

Názor

Uskutočnili sme audit výkazu peňažných príjmov a výdavkov spoločnosti ABC („spoločnosť“) k 31. decembru 20X1 a poznámok k výkazu peňažných príjmov a výdavkov vrátane súhrnu významných účtovných zásad a účtovných metód (spoločne označovaných ako „finančný výkaz“).

Podľa nášho názoru, priložený finančný výkaz zobrazuje verne, vo všetkých významných súvislostiach, peňažné príjmy a výdavky spoločnosti k 31. decembru

³⁷

ISA 800 (revidované znenie) obsahuje požiadavky a usmernenie týkajúce sa formy a obsahu finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom na osobitné účely.

20X1 v súlade s účtovníctvom vedeného na základe peňažných príjmov a výdavkov opísaným v poznámke X.

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 finančného výkazu* našej správy. Od spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit finančných výkazov 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.

Zdôraznenie skutočnosti – základ účtovníctva

Upozorňujeme na poznámku X k finančnému výkazu, v ktorej sa opisuje základ účtovníctva. Finančný výkaz sa zostavil s cieľom poskytnúť informácie veriteľovi XYZ. Z tohto dôvodu výkaz nemusí byť vhodný na iné účely. Náš názor nie je vzhľadom na túto skutočnosť modifikovaný.

Zodpovednosť štatutárneho orgánu a osôb poverených spravovaním za finančný výkaz³⁸

Štatutárny orgán je zodpovedný za zostavenie tohto finančného výkazu v súlade s účtovníctvom na základe peňažných príjmov a výdavkov opísaným v poznámke X, čo zahŕňa rozhodnutie, či je účtovníctvo na základe peňažných príjmov a výdavkov prijateľným základom na zostavenie finančného výkazu za daných okolností, a za tie interné kontroly, ktoré považuje za potrebné na zostavenie finančného výkazu, ktorý neobsahuje významné nesprávnosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby.

Pri zostavovaní finančného výkazu je štatutárny orgán zodpovedný za zhodnotenie schopnosti Spoločnosti nepretržite pokračovať vo svojej činnosti, za opísanie skutočností týkajúcich sa nepretržitého pokračovania v činnosti, ak je to potrebné, a za použitie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti v účtovníctve, ibaže by mal v úmysle Spoločnosť zlikvidovať alebo ukončiť jej činnosť, alebo by nemal inú realistickú možnosť než tak urobiť.

Osoby poverené spravovaním sú zodpovedné za dohľad nad procesom finančného výkazníctva Spoločnosti.

Zodpovednosť audítora za audit finančného výkazu

Našou zodpovednosťou je získať primerané uistenie, či finančný výkaz ako celok neobsahuje významné nesprávnosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, a vydať správu audítora, vrátane názoru. Primerané uistenie je uistenie vysokého stupňa, ale nie je zárukou toho, že audit vykonaný podľa medzinárodných audítorských štandardov vždy odhalí významné nesprávnosti, ak také existujú. Nesprávnosti môžu vzniknúť v dôsledku podvodu alebo chyby a za významné sa považujú vtedy, ak by sa dalo odôvodnene očakávať, že jednotlivo alebo v súhrne by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, uskutočnené na základe tohto finančného výkazu.

Podľa odseku 41(b) ISA 700 (revidované znenie) možno zvýraznený text nižšie uviesť v prílohe správy audítora. V prípade, že to výslovne dovoľujú zákony, predpisy alebo vnútroštátne audítorské štandardy, možno v súlade s odsekom 41(c) ISA 700 (revidované znenie) namiesto uvedenia tohto textu v správe audítora odkázať na webovú stránku príslušného orgánu, na ktorej je uvedený opis zodpovednosti audítora, pokiaľ tento opis na webovej stránke nie je v rozpore s opisom zodpovednosti audítora nižšie.

³⁸ Alebo iné označenia, ktoré sú vhodné v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

V rámci auditu uskutočneného podľa ISA počas celého auditu uplatňujeme odborný úsudok a zachovávame profesionálny skepticizmus. Okrem toho:

- Identifikujeme a posudzujeme riziká významnej nesprávnej finančného výkazu, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, navrhujeme a uskutočňujeme audítorské postupy reagujúce na tieto riziká a získavame audítorské dôkazy, ktoré sú dostatočné a vhodné na poskytnutie základu pre náš názor. Riziko neodhalenia významnej nesprávnej v dôsledku podvodu je vyššie ako toto riziko v dôsledku chyby, pretože podvod môže zahŕňať tajnú dohodu, falšovanie, úmyselné vynechanie, nepravdivé vyhlásenie alebo obídenie internej kontroly.
- Oboznamujeme sa s internými kontrolami relevantnými pre audit, aby sme mohli navrhnúť audítorské postupy vhodné za daných okolností, ale nie za účelom vyjadrenia názoru na efektívnosť interných kontrol.³⁹
- Hodnotíme vhodnosť použitých účtovných zásad a účtovných metód a primeranosť účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré uskutočnil manažment.
- Robíme záver o tom, či manažment vhodne v účtovníctve používa predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, a na základe získaných audítorských dôkazov záver o tom, či existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti spoločnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Ak dospejeme k záveru, že významná neistota existuje, sme povinní upozorniť v našej správe audítora na súvisiace informácie uvedené vo finančnom výkaze alebo, ak sú tieto informácie nedostatočné, modifikovať náš názor. Naše závery vychádzajú z audítorských dôkazov získaných do dátumu vydania našej správy audítora. Budúce udalosti alebo podmienky však môžu spôsobiť, že spoločnosť prestane pokračovať v nepretržitej činnosti.
- Hodnotíme celkovú prezentáciu, štruktúru a obsah finančného výkazu vrátane informácií v ňom uvedených, ako aj to, či finančný výkaz zachytáva uskutočnené transakcie a udalosti spôsobom, ktorý vedie k ich vernému zobrazeniu.

S osobami poverenými spravovaním komunikujeme okrem iného o plánovanom rozsahu a harmonograme auditu a o významných zisteniach auditu, vrátane všetkých významných nedostatkov internej kontroly, ktoré počas nášho auditu zistíme.

Podpis v mene audítorskej firmy, meno a priezvisko audítora alebo oboje podľa potreby konkrétnej jurisdikcie

[adresa audítora]

[dátum]

³⁹ Túto vetu možno náležite upraviť v prípade, že audítor je zodpovedný aj za vyjadrenie názoru na efektívnosť interných kontrol v spojitosti s auditom finančného výkazu.

Názorný príklad 3: Správa audítora ku konkrétnemu prvku finančného výkazu
kótovanej účtovnej jednotky zostavenému v súlade s rámcom na osobitné účely

Na účely tohto názorného príkladu správy audítora sa predpokladajú tieto okolnosti:

- Audit zoznamu pohľadávok (teda prvku, účtu alebo položky finančného výkazu).
- Manažment účtovnej jednotky zostavil finančnú informáciu v súlade s ustanoveniami týkajúcimi sa finančného výkazníctva stanovenými regulátorom na splnenie požiadaviek daného regulátora. Manažment si nemá možnosť vybrať z rámcov finančného výkazníctva.
- Platným rámcom finančného výkazníctva je rámec vernej prezentácie navrhnutý tak, aby spĺňal požiadavky na finančné informácie konkrétnych používateľov.⁴⁰
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy popísanú v ISA 210.
- Audítor dospel k záveru, že na základe získaných audítorských dôkazov je vhodný nemodifikovaný (t. j. „čistý“) názor.
- Relevantné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Distribúcia ani používanie správy audítora nie sú obmedzené.
- Audítor na základe získaných audítorských dôkazov dospel k záveru, že neexistuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu zásadne spochybniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti v súlade s ISA 570 (revidované znenie).
- Audítor nie je povinný ani sa nerozhodol informovať o kľúčových záležitostiach auditu podľa ISA 701 v súvislosti s auditom zoznamu pohľadávok.
- Audítor rozhodol, že neexistujú žiadne iné informácie (t. j. neuplatňujú sa požiadavky ISA 720 (revidované znenie)).
- Osoby zodpovedné za dohľad nad finančným výkazom sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie finančného výkazu.
- Audítor nemá povinnosť informovať o iných skutočnostiach podľa miestneho zákona alebo predpisu.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

Akcionárom spoločnosti ABC (resp. iný vhodný adresát)

Názor

Uskutočnili sme audit zoznamu pohľadávok („zoznam“) spoločnosti ABC („spoločnosť“) k 31. decembru 20X1.

Podľa nášho názoru, finančné informácie v zozname Spoločnosti k 31. decembru 20X1 sú zostavené vo všetkých významných ohľadoch v súlade *[opíšte ustanovenia týkajúce sa finančného výkazníctva stanovené regulátorom]*.

⁴⁰

ISA 800 (revidované znenie) obsahuje požiadavky a usmernenie týkajúce sa formy a obsahu finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom na osobitné účely.

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 zoznamu* našej správy. Od spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit finančných výkazov 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.

Zdôraznenie skutočnosti – základ účtovníctva a obmedzenie distribúcie

Upozorňujeme na poznámku X k zoznamu, v ktorej sa opisuje základ účtovníctva. Zoznam sa zostavil s cieľom pomôcť Spoločnosti splniť požiadavky regulátora DEF. Z tohto dôvodu zoznam nemusí byť vhodný na iné účely. Naša správa je určená výlučne Spoločnosti a regulátorovi DEF a nemala by sa distribuovať iným osobám. Náš názor nie je vzhľadom na túto skutočnosť modifikovaný.

Zodpovednosť štatutárneho orgánu a osôb poverených spravovaním za finančný výkaz⁴¹

Štatutárny orgán je zodpovedný za zostavenie tohto zoznamu v súlade s [opíšte ustanovenia týkajúce sa finančného výkazníctva stanovené regulátorom] a za tie interné kontroly, ktoré považuje za potrebné na zostavenie zoznamu, ktorý neobsahuje významné nesprávosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby.

Pri zostavovaní zoznamu je štatutárny orgán zodpovedný za zhodnotenie schopnosti Spoločnosti nepretržite pokračovať vo svojej činnosti, za opísanie skutočností týkajúcich sa nepretržitého pokračovania v činnosti, ak je to potrebné, a za použitie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti v účtovníctve, ibaže by mal v úmysle Spoločnosť zlikvidovať alebo ukončiť jej činnosť, alebo by nemal inú realistickú možnosť než tak urobiť.

Osoby poverené spravovaním sú zodpovedné za dohľad nad procesom finančného výkazníctva Spoločnosti.

Zodpovednosť audítora za audit zoznamu

Našou zodpovednosťou je získať primerané uistenie, či zoznam neobsahuje významné nesprávosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, a vydať správu audítora, vrátane názoru. Primerané uistenie je uistenie vysokého stupňa, ale nie je zárukou toho, že audit vykonaný podľa medzinárodných audítorských štandardov vždy odhalí významné nesprávosti, ak také existujú. Nesprávosti môžu vzniknúť v dôsledku podvodu alebo chyby a za významné sa považujú vtedy, ak by sa dalo odôvodnene očakávať, že jednotlivo alebo v súhrne by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, uskutočnené na základe tohto zoznamu.

Podľa odseku 41(b) ISA 700 (revidované znenie) možno zvýraznený text nižšie uviesť v prílohe správy audítora. V prípade, že to výslovne dovoľujú zákony, predpisy alebo vnútroštátne audítorské štandardy, možno v súlade s odsekom 41(c) ISA 700 (revidované znenie) namiesto uvedenia tohto textu v správe audítora odkázať na webovú stránku príslušného orgánu, na ktorej je uvedený opis zodpovednosti audítora, pokiaľ tento opis na webovej stránke nie je v rozpore s opisom zodpovednosti audítora nižšie.

V rámci auditu uskutočneného podľa ISA počas celého auditu uplatňujeme odborný úsudok a zachováваме profesionálny skepticizmus. Okrem toho:

- Identifikujeme a posudzujeme riziká významnej nesprávosti zoznamu, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, navrhujeme a uskutočňujeme audítorské postupy reagujúce na tieto riziká a získavame audítorské dôkazy, ktoré sú dostatočné a vhodné na poskytnutie základu pre náš názor. Riziko neodhalenia významnej

⁴¹ Alebo iné označenia, ktoré sú vhodné v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

nesprávnosti v dôsledku podvodu je vyššie ako toto riziko v dôsledku chyby, pretože podvod môže zahŕňať tajnú dohodu, falšovanie, úmyselné vynechanie, nepravdivé vyhlásenie alebo obídenie internej kontroly.

- Oboznamujeme sa s internými kontrolami relevantnými pre audit, aby sme mohli navrhnúť audítorské postupy vhodné za daných okolností, ale nie za účelom vyjadrenia názoru na efektívnosť interných kontrol.⁴²
- Hodnotíme vhodnosť použitých účtovných zásad a účtovných metód a primeranosť účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré uskutočnil manažment.
- Robíme záver o tom, či manažment vhodne v účtovníctve používa predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, a na základe získaných audítorských dôkazov záver o tom, či existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti spoločnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Ak dospejeme k záveru, že významná neistota existuje, sme povinní upozorniť v našej správe audítora na súvisiace informácie uvedené vo finančnom výkaze alebo, ak sú tieto informácie nedostatočné, modifikovať náš názor. Naše závery vychádzajú z audítorských dôkazov získaných do dátumu vydania našej správy audítora. Budúce udalosti alebo podmienky však môžu spôsobiť, že spoločnosť prestane pokračovať v nepretržitej činnosti.

S osobami poverenými spravovaním komunikujeme okrem iného o plánovanom rozsahu a harmonograme auditu a o významných zisteniach auditu, vrátane všetkých významných nedostatkov internej kontroly, ktoré počas nášho auditu zistíme.

Osobám povereným spravovaním tiež poskytujeme vyhlásenie o tom, že sme splnili príslušné požiadavky týkajúce sa nezávislosti, a komunikujeme s nimi o všetkých vzťahoch a iných skutočnostiach, pri ktorých sa možno opodstatnene domnievať, že majú vplyv na našu nezávislosť, ako aj o prípadných súvisiacich ochranných opatreniach.

Partner zodpovedný za zákazku na audit, 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]

⁴² Túto vetu možno náležite upraviť v prípade, že audítor je zodpovedný aj za vyjadrenie názoru na efektívnosť interných kontrol v spojitosti s auditom finančného výkazu.