

# MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 700

## (REVIDOVANÉ ZNENIE)

### FORMOVANIE NÁZORU NA FINANČNÉ VÝKAZY A SPRÁVA K FINANČNÝM VÝKAZOM

(Účinný pre audity finančných výkazov za obdobia  
končiace sa 15. decembra 2016 alebo neskôr)

#### OBSAH

	Odsek
<b>Úvod</b>	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA .....	1 – 4
Dátum nadobudnutia účinnosti .....	5
<b>Ciele</b> .....	<b>6</b>
<b>Definície</b> .....	<b>7 – 9</b>
<b>Požiadavky</b>	
Formovanie názoru na finančné výkazy .....	10 – 15
Forma názoru .....	16 – 19
Správa audítora .....	20 – 52
Doplňujúce informácie prezentované spolu s finančnými výkazmi .....	53 – 54
<b>Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály</b>	
Kvalitatívne aspekty postupov účtovania účtovnej jednotky .....	A1 – A3
Vhodné zverejnenie účtovných pravidiel vo finančných výkazoch .....	A4
Informácie prezentované vo finančných výkazoch sú relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a pochopiteľné .....	A5
Zverejnenie vplyvu významných transakcií a udalostí na informácie uvedené vo finančných výkazoch .....	A6
Vyhodnotenie, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu .....	A7– A9
Opis platného rámca finančného vykazovania .....	A10 – A15
Forma názoru .....	A16 – A17
Správa audítora .....	A18 – A77
Doplňujúce informácie prezentované spolu s finančnými výkazmi .....	A78 – A84
Príloha: Názorné príklady správ nezávislého audítora k finančným výkazom	

Medzinárodný auditorský štandard (ISA) 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“ treba vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými auditorskými štandardmi“.

## Úvod

### Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora za sformovanie názoru na finančné výkazy. Zaoberá sa tiež formou a obsahom správy audítora vydávanej ako výsledok auditu finančných výkazov.
2. ISA 701<sup>1</sup> sa zaoberá zodpovednosťou audítora za informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora. ISA 705<sup>2</sup> (revidované znenie) a ISA 706<sup>3</sup> (revidované znenie) sa zaoberajú tým, ako ovplyvní formu a obsah správy audítora skutočnosť, že auditor v správe audítora vyjadrí modifikovaný názor, prípadne do správy audítora zaradí odsek so zdôraznením skutočnosti alebo odsek o inej skutočnosti. Aj iné štandardy ISA obsahujú požiadavky na vykazovanie, ktoré platia pri vydávaní správy audítora.
3. Tento ISA platí pre audit kompletného súboru finančných výkazov na všeobecné účely a je napísaný v tomto kontexte. ISA 800 (revidované znenie)<sup>4</sup> sa zaoberá špeciálnymi úvahami v prípade, keď sa finančné výkazy zostavujú v súlade s rámcom na osobitné účely. ISA 805 (revidované znenie)<sup>5</sup> sa zaoberá špeciálnymi úvahami relevantnými pre audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku, účtu alebo položky finančných výkazov. Tento ISA tiež platí pre audity, pre ktoré platí ISA 800 (revidované znenie) alebo ISA 805 (revidované znenie).
4. Požiadavky tohto štandardu ISA sú zamerané na nájdenie rovnováhy medzi potrebou globálnej konzistentnosti a porovnateľnosti správ audítora a potrebou zvyšovania hodnoty správ audítora poskytovaním relevantnejších informácií pre používateľov v správe audítora. Tento ISA podporuje konzistentnosť správ audítora, ale uznáva potrebu flexibility pri zohľadňovaní konkrétnych okolností v jednotlivých jurisdikciách. Keď sa audit vykonal v súlade s ISA, konzistentnosťou správ audítora sa zvyšuje dôveryhodnosť na globálnom trhu vďaka tomu, že audity vykonané v súlade s globálne uznávanými štandardmi sa dajú oveľa ľahšie a rýchlejšie identifikovať. Používatelia zároveň umožňujú lepšie pochopiť a identifikovať nezvyčajné okolnosti, keď takéto okolnosti vzniknú.

### Dátum nadobudnutia účinnosti

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

### Ciele

6. Cieľom audítora je:
  - a) sformovať názor na finančné výkazy na základe vyhodnotenia záverov vyvođených zo získaných auditorských dôkazov,
  - b) tento názor jasne vyjadriť prostredníctvom písomnej správy.

### Definície

7. Na účely ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:
  - a) finančné výkazy na všeobecné účely (*General purpose financial statements*) – finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom na všeobecné účely,

<sup>1</sup> ISA 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora“.

<sup>2</sup> ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“.

<sup>3</sup> ISA 706 (revidované znenie) „Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora“.

<sup>4</sup> ISA 800 (revidované znenie) „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov zostavených v súlade s rámcami na špeciálne účely“.

<sup>5</sup> ISA 805 (revidované znenie) „Špeciálne úvahy – audity jednotlivých finančných výkazov a konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančného výkazu“.

- b) rámec na všeobecné účely (*General purpose framework*) – rámec finančného vykazovania navrhnutý tak, aby spĺňal požiadavky na bežné finančné informácie širokého spektra používateľov. Rámcom finančného vykazovania môžu byť rámec vernej prezentácie alebo rámec dodržiavania súladu.

Výraz „rámec vernej prezentácie“ sa používa na označenie rámca finančného vykazovania, ktorý vyžaduje splnenie požiadaviek stanovených daným rámcom a:

- (i) explicitne alebo implicitne uznáva, že na dosiahnutie vernej prezentácie finančných výkazov manažment možno bude musieť poskytnúť zverejnenia údajov nad rámec zverejnení, ktoré rámec špecificky vyžaduje, alebo
- (ii) explicitne uznáva, že manažment sa možno bude musieť odkloniť od niektorej požiadavky rámca, aby dosiahol vernú prezentáciu finančných výkazov. Predpokladá sa, že takýto odklon bude potrebný iba za mimoriadne ojedinelých okolností.

Výraz „rámec dodržiavania súladu“ sa používa na označenie rámca finančného vykazovania, ktorý vyžaduje dodržiavanie požiadaviek daného rámca, neobsahuje však skutočnosti uvedené v predchádzajúcich písmenách (i) alebo (ii)<sup>6</sup>,

- c) nemodifikovaný názor (*Unmodified opinion*) – názor, ktorý audítor vyjadří, keď dospeje k záveru, že finančné výkazy sú zostavené, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade s platným rámcom finančného vykazovania<sup>7</sup>.
8. V tomto ISA má výraz „finančné výkazy“ význam „kompletného súboru finančných výkazov určených na všeobecné účely“.<sup>8</sup> Požiadavky platného rámca finančného vykazovania určujú formu, štruktúru a obsah finančných výkazov, ako aj to, čo tvorí kompletný súbor finančných výkazov.
9. V tomto ISA je odkaz na „medzinárodné štandardy finančného výkazníctva“ odkazom na medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS), ktoré vydala Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB), a odkaz na „medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor“ je odkazom na medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS), ktoré vydala Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor.

## Požiadavky

### Formovanie názoru na finančné výkazy

10. Audítor si vytvorí názor, či sú finančné výkazy zostavené, vo všetkých významoch súvislostiach, v súlade s platným rámcom finančného vykazovania<sup>9,10</sup>.
11. Aby si audítor vytvoril názor, musí dospieť k záveru, či získal primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti, či už z dôvodu podvodu alebo chyby. Pri tomto závere berie do úvahy:
  - a) záver audítora podľa ISA 330, či získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy<sup>11</sup>,

<sup>6</sup> ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“, odsek 13 písm. a).

<sup>7</sup> Odseky 25 až 26 sa zaoberajú výrazmi používanými na vyjadrenie takéhoto názoru v prípade rámca vernej prezentácie alebo rámca dodržiavania súladu.

<sup>8</sup> ISA 200, odsek 13 písm. f) vymedzuje obsah finančných výkazov.

<sup>9</sup> ISA 200, odsek 11.

<sup>10</sup> Odseky 25 až 26 sa zaoberajú výrazmi používanými na vyjadrenie takéhoto názoru v prípade rámca vernej prezentácie alebo rámca dodržiavania súladu.

<sup>11</sup> ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“, odsek 26.

- b) záver audítora podľa ISA 450, či sú neopravené nesprávnosti významné, či už jednotlivito alebo súhrnne<sup>12</sup>,
  - c) hodnotenia, ktoré sa vyžadujú podľa odsekov 12 až 15.
12. Audítor vyhodnotí, či sú finančné výkazy zostavené, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade s požiadavkami platného rámca finančného vykazovania. Toto vyhodnotenie zahŕňa zohľadnenie kvalitatívnych aspektov postupov účtovania účtovnej jednotky vrátane náznakov svedčiacich o možnosti zaujatosti úsudkov manažmentu. (pozri: odseky A1 až A3)
13. Audítor musí vyhodnotiť najmä to, či vzhľadom na požiadavky platného rámca finančného vykazovania:
- a) sú vo finančných výkazoch vhodne zverejnené dôležité účtovné zásady a metódy, ktoré si účtovná jednotka zvolila a uplatňuje ich. Pri tomto vyhodnotení audítor zváži relevantnosť účtovných zásad a metód pre účtovnú jednotku, a či sú opísané zrozumiteľným spôsobom, (pozri: odsek A4)
  - b) sú účtovné zásady a metódy, ktoré si účtovná jednotka zvolila a uplatňuje ich, vhodné a konzistentné s platným rámcom finančného vykazovania,
  - c) sú účtovné odhady, ktoré urobil manažment, primerané,
  - d) sú informácie prezentované vo finančných výkazoch relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a pochopiteľné. Pri tomto vyhodnotení audítor zváži, či
    - informácie, ktoré mali byť zahrnuté, boli zahrnuté a či sú tieto informácie vhodne klasifikované, zoskupené alebo rozčlenené a charakterizované,
    - celkovú prezentáciu finančných výkazov ohrozilo zahrnutie informácií, ktoré nie sú relevantné alebo ktoré sťažujú správne pochopenie zverejnených záležitostí, (pozri: odsek A5)
  - e) sú vo finančných výkazoch zverejnené vhodné údaje, ktoré umožnia predpokladaným používateľom pochopiť vplyv významných transakcií a udalostí na informácie poskytnuté vo finančných výkazoch, (pozri: odsek A6)
  - f) je terminológia, ktorá sa použila vo finančných výkazoch vrátane názvu každého finančného výkazu jednotlivito, vhodná.
14. V prípade zostavenia finančných výkazov v súlade s rámcom vernej prezentácie zahŕňa vyhodnotenie vyžadované podľa odsekov 12 až 13 aj vyhodnotenie, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu. Audítovo vyhodnotenie, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu, zahŕňa zváženie: (pozri: odseky A7 až A9)
- a) celkovej prezentácie, štruktúry a obsahu finančných výkazov,
  - b) či finančné výkazy vrátane súvisiacich poznámok predstavujú podkladové transakcie a udalosti spôsobom, ktorý dosahuje vernú prezentáciu.
15. Audítor vyhodnotí, či finančné výkazy vhodne odkazujú na platný rámec finančného vykazovania, alebo či ho vhodne opisujú. (pozri: odseky A10 až A15)

### Forma názoru

16. Audítor vyjadrí nemodifikovaný názor, keď dospeje k záveru, že finančné výkazy sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.
17. Ak audítor:
- a) dospeje k záveru, že vzhľadom na získané audítorské dôkazy finančné výkazy ako celok obsahujú významnú nesprávnosť, alebo

<sup>12</sup> ISA 450 „Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu“, odsek 11.

- b) nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby mohol dospieť k záveru, že finančné výkazy ako celok neobsahujú finančnú nesprávnosť, je podľa ISA 705 (revidované znenie) povinný modifikovať názor v správe audítora.
- 18. Keď finančné výkazy zostavené v súlade s požiadavkami rámca vernej prezentácie nedosahujú vernú prezentáciu, audítor záležitosť prediskutuje s manažmentom a v závislosti od požiadaviek platného rámca finančného vykazovania a spôsobu riešenia danej záležitosti rozhodne, či je nevyhnutné, aby v súlade s ISA 705 (revidované znenie) modifikoval názor v správe audítora. (pozri: odsek A16)
- 19. Keď sú finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom dodržiavania súladu, od audítora sa nevyžaduje, aby vyhodnotil, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu. Ak však audítor za mimoriadne ojedinelých okolností dospeje k záveru, že takéto finančné výkazy sú zavádzajúce, prediskutuje záležitosť s manažmentom a v závislosti od jej riešenia rozhodne, či a ako o bude o záležitosti informovať v správe audítora. (pozri: odsek A17)

### **Správa audítora**

- 20. Správa audítora musí byť v písomnej forme. (pozri: odseky A18 až A19)

*Správa audítora v prípade auditov vykonaných v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi*

Názov

- 21. Správa audítora musí mať názov, z ktorého jasne vyplýva, že ide o správu nezávislého audítora. (pozri: odsek A20)

Adresát

- 22. Správu audítora treba adresovať v súlade s okolnosťami zákazky. (pozri: odsek A21)

Názor audítora

- 23. V prvej časti správy audítora s názvom „Názor“ sa uvedie názor audítora.
- 24. V časti „Názor“ správy audítora sa tiež uvedie:
  - a) identifikácia účtovnej jednotky, ktorej finančné výkazy boli predmetom auditu,
  - b) skutočnosť, že finančné výkazy boli predmetom auditu,
  - c) názov každého výkazu, ktorý je súčasťou finančných výkazov,
  - d) odkaz na poznámky vrátane prehľadu dôležitých účtovných pravidiel,
  - e) dátum alebo obdobie, na ktoré sa vzťahujú jednotlivé finančné výkazy, ktoré sú súčasťou účtovnej závierky. (pozri odseky A22 – A23)
- 25. Keď audítor vyjadrí nemodifikovaný názor na finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom vernej prezentácie, ak zákon alebo predpis nevyžaduje inak, použije v názore jedno z nižšie uvedených spojení, ktoré sa považujú za rovnocenné:
  - a) podľa nášho názoru priložené finančné výkazy zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, [...] v súlade s [platným rámcom finančného vykazovania], alebo
  - b) podľa nášho názoru priložené finančné výkazy poskytujú pravdivý a verný obraz [...] v súlade s [platným rámcom finančného vykazovania]. (pozri: odseky A24 až A31)
- 26. V prípade vyjadrenia nemodifikovaného názoru na finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom dodržiavania súladu názor audítora znie, že priložené finančné výkazy sú zostavené, vo všetkých významných súvislostiach v súlade s [platným rámcom finančného vykazovania]. (pozri: odseky A26 – A31)

27. Ak odkaz na platný rámec finančného vykazovania v názore audítora neodkazuje na IFRS vydané Radou pre medzinárodné účtovné štandardy alebo na IPSAS vydané Radou pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, v názore audítora sa uvedie jurisdikcia pôvodu daného rámca.

#### Základ pre názor

28. V správe audítora nasleduje bezprostredne po časti „Názor“ časť s názvom „Základ pre názor“, ktorá: (pozri: odsek A32)
- a) uvádza, že audit bol vykonaný podľa Medzinárodných audítorských štandardov, (pozri: odsek A33)
  - b) odkazuje na časť správy audítora, ktorá opisuje zodpovednosť audítora podľa štandardov ISA,
  - c) obsahuje vyhlásenie, že audítor je nezávislý od účtovnej jednotky podľa relevantných etických požiadaviek týkajúcich sa auditu a že splnil ostatné etické povinnosti audítora podľa týchto požiadaviek; toto vyhlásenie musí obsahovať jurisdikciu pôvodu relevantných etických požiadaviek alebo odkazovať na *Etický kódex pre audítorov* (kódex IESBA) vydaný Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov, (pozri: odseky A34 – A39)
  - d) uvádza, či je audítor presvedčený, že audítorské dôkazy, ktoré získal, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre názor audítora.

#### Nepretržité pokračovanie v činnosti

29. Pokiaľ je to relevantné, audítor vydá správu v súlade s ISA 570 (revidované znenie).<sup>13</sup>

#### Kľúčové záležitosti auditu

30. Pri audite kompletných súborov finančných výkazov na všeobecné účely kótovaných účtovných jednotiek audítor v správe audítora informuje o kľúčových záležitostiach auditu podľa ISA 701.
31. Keď je audítor podľa zákona alebo predpisu povinný informovať o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora alebo sa tak rozhodne dobrovoľne, vykoná to v súlade s ISA 701. (pozri: odseky A40 – A42)

#### Iné informácie

32. Ak je to aplikovateľné, audítor informuje podľa ISA 720 (revidované znenie).<sup>14</sup>

#### Zodpovednosť za finančné výkazy

33. Správa audítora obsahuje časť s názvom „Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy“. V správe audítora sa použije pojem vhodný podľa právneho rámca konkrétnej jurisdikcie a nemusí sa uviesť konkrétne pojem „manažment“. V niektorých jurisdikciách môže byť vhodný odkaz na osoby poverené spravovaním. (pozri: odsek A44)
34. Táto časť správy audítora opisuje zodpovednosť manažmentu za: (pozri: odseky A45 – A48)
- a) zostavenie finančných výkazov podľa platného rámca finančného vykazovania a za interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby,
  - (b) posúdenie schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti<sup>15</sup> a za to, či je vhodné použiť predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti

<sup>13</sup> ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“, odseky 21 – 23.

<sup>14</sup> ISA 720 (revidované znenie) „Zodpovednosť audítora za iné informácie“.

<sup>15</sup> ISA 570 (revidované znenie), odsek 2.

v účtovníctve, ako aj prípadné zverejnenie záležitostí týkajúcich sa nepretržitého pokračovania v činnosti. Súčasťou vysvetlenia zodpovednosti manažmentu za toto posúdenie je opis, kedy je vhodné použiť predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti. (pozri: odsek A48)

35. V tejto časti správy audítora sa tiež uvedú osoby zodpovedné za dohľad nad procesom finančného vykazovania, pokiaľ sú osoby zodpovedné za tento dohľad iné ako osoby, ktoré plnia povinnosti opísané v odseku 34 vyššie. V tomto prípade musí názov tejto časti uvádzať aj „osoby poverené spravovaním“ alebo iný pojem vhodný podľa právneho rámca konkrétnej jurisdikcie. (pozri: odsek A49)
36. Keď sa finančné výkazy zostavujú podľa rámca vernej prezentácie, opis zodpovednosti za finančné výkazy v správe audítora bude podľa okolností odkazovať na „zostavenie a vernú prezentáciu týchto finančných výkazov,“ alebo „zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú verný a pravdivý obraz”.

#### Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov

37. Správa audítora obsahuje časť s názvom „Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov“.
38. Táto časť správy audítora uvádza, že: (pozri: odsek A50)
  - a) cieľom audítora je:
    - (i) získať primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby,
    - (ii) vydať správu audítora, ktorá obsahuje názor audítora, (pozri: odsek A51)
  - b) primerané uistenie je vysoký stupeň uistenia, ale nie je to záruka, že audit vykonaný podľa štandardov ISA vždy odhalí prípadnú významnú nesprávnosť,
  - c) nesprávnosti môžu vzniknúť v dôsledku podvodu alebo chyby a:
    - (i) opísať, že sa považujú za významné, ak by bolo opodstatnené očakávať, že jednotlivito alebo súhrnne ovplyvnia ekonomické rozhodnutia používateľov, ktoré boli prijaté na základe týchto finančných výkazov, alebo<sup>16</sup>
    - (ii) uviesť definíciu alebo opis významnosti podľa platného rámca finančného vykazovania. (pozri: odsek A52)
39. Časť „Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov“ správy audítora ďalej: (pozri: odsek A50)
  - a) uvádza, že v rámci auditu v súlade so štandardmi ISA audítor uplatňuje odborný úsudok a zachováva profesionálny skepticizmus počas celého auditu,
  - b) opisuje audit uvedením, že zodpovednosťou audítora je:
    - (i) Identifikovať a posudzovať riziká významnej nesprávnosti finančných výkazov, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, navrhovať a vykonávať audítorské postupy reagujúce na tieto riziká a získavať audítorské dôkazy, ktoré sú dostatočné a vhodné na poskytnutie základu pre názor audítora. Riziko neodhalenia významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu je vyššie ako riziko v dôsledku chyby, pretože podvod môže zahŕňať tajnú dohodu, falšovanie, úmyselné opomenutie, nepravdivé vyhlásenia alebo obídenie internej kontroly.
    - (ii) Oboznámiť sa s internými kontrolami relevantnými pre audit, aby audítor navrhol audítorské postupy vhodné za daných okolností, ale nie aby vyjadril názor na efektívnosť interných kontrol účtovnej jednotky. Keď je audítor zodpovedný aj za vyjadrenie názoru na efektívnosť

<sup>16</sup> ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“, odsek 2.

internej kontroly v spojení s auditom finančných výkazov, audítor vynechá časť vety, že účelom posúdenia internej kontroly audítormi nie je vyjadriť názor na efektívnosť internej kontroly účtovnej jednotky.

- (iii) Zhodnotiť vhodnosť použitých účtovných pravidiel a primeranosť účtovných odhadov a súvisiacich informácií zverejnených manažmentom.
  - (iv) Vyjadriť záver o tom, či manažment vhodne používa v účtovníctve predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, a na základe získaných audítorských dôkazov záver o tom, či existuje významná neistota v súvislosti s udalosťami alebo okolnosťami, ktoré by mohli významne spochybniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti. Ak audítor dospeje k záveru, že existuje významná neistota, je povinný upozorniť v správe audítora na súvisiace zverejnené informácie vo finančných výkazoch alebo, pokiaľ sú takéto zverejnené informácie nedostatočné, modifikovať svoj názor. Závery audítora vychádzajú z audítorských dôkazov získaných do dátumu vydania správy audítora. Budúce udalosti alebo okolnosti však môžu spôsobiť, že účtovná jednotka prestane pokračovať v nepretržitej činnosti.
  - v) Keď sa finančné výkazy zostavujú podľa rámca vernej prezentácie, zhodnotiť celkovú prezentáciu, štruktúru a obsah finančných výkazov vrátane zverejnených informácií, ako aj to, či finančné výkazy zachytávajú uskutočnené transakcie a udalosti spôsobom, ktorý vedie k ich vernej prezentácii.
- c) Keď sa uplatňuje ISA 600<sup>17</sup>, ďalej opisuje zodpovednosť audítora pri zákazke na audit skupiny uvedením, že:
- (i) zodpovednosť audítora je získať dostatočné vhodné audítorské dôkazy o finančných údajoch účtovných jednotiek alebo ich obchodných aktivitách v rámci skupiny na vyjadrenie názoru na finančné výkazy skupiny,
  - (ii) audítor je zodpovedný za vedenie, kontrolu a realizáciu auditu skupiny,
  - (iii) audítor nesie výhradnú zodpovednosť za názor audítora.
40. Časť „Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov“ správy audítora tiež uvádza, že: (pozri: odsek A50)
- a) audítor komunikuje s osobami poverenými spravovaním okrem iného o plánovanom rozsahu a časovom rozvrhu auditu a o významných zisteniach auditu vrátane všetkých významných nedostatkov internej kontroly, ktoré audítor zistí počas auditu,
  - b) pri audite finančných výkazov kótovaných účtovných jednotiek poskytuje audítor osobám povereným spravovaním vyhlásenie o tom, že audítor splnil príslušné etické požiadavky týkajúce sa nezávislosti, a komunikuje s nimi o všetkých vzťahoch a iných záležitostiach, pri ktorých sa možno opodstatnene domnievať, že majú vplyv na nezávislosť audítora, ako aj o prípadných súvisiacich ochranných opatreniach,
  - c) pri audite finančných výkazov kótovaných účtovných jednotiek a akýchkoľvek iných účtovných jednotiek, v rámci ktorých sa oznamujú kľúčové záležitosti auditu podľa ISA 701, audítor určí zo záležitostí oznámených osobám povereným spravovaním tie záležitosti, ktoré mali najväčší význam pri audite finančných výkazov bežného obdobia, a preto sú

<sup>17</sup> ISA 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“.



klúčovými záležitosťami auditu. Audítora tieto záležitosti opíše v správe audítora, pokiaľ zákon alebo predpis nevyklučuje ich zverejnenie alebo pokiaľ v mimoriadne zriedkavých prípadoch audítora nerozhodne, že určitá záležitosť by sa nemala uviesť v správe audítora, pretože možno opodstatnene očakávať, že nepriaznivé dôsledky by prevážili nad verejným prospechom uvedenia tejto záležitosti v správe audítora. (pozri: odsek A53)

Umiestnenie opisu zodpovednosti audítora za audit finančných výkazov

41. Opis zodpovednosti audítora za audit finančných výkazov v zmysle odsekov 39 a 40 sa uvedie: (pozri: odsek A54)
  - a) v hlavnej časti správy audítora,
  - b) v prílohe správy audítora, pričom správa audítora bude obsahovať odkaz na prílohu, alebo (pozri: odsek A54 – A55)
  - c) konkrétnym odkazom v správe audítora na umiestnenie tohto opisu na webovej stránke príslušného orgánu, pokiaľ to audítora výslovne dovoľujú zákony, predpisy alebo vnútroštátne audítorské štandardy. (pozri: odseky A54, A56 – A57)
42. Keď audítora odkazuje na opis zodpovednosti audítora na webovej stránke príslušného orgánu, audítora sa musí presvedčiť, že tento opis je v súlade s požiadavkami odsekov 39 a 40 tohto ISA. (pozri: odsek A56)

Povinnosť informovať o iných skutočnostiach

43. Ak audítora v správe audítora k finančným výkazom rieši popri zodpovednosti audítora podľa ISA aj povinnosť informovať o ďalších skutočnostiach, takáto iná povinnosť sa rieši v samostatnej časti správy audítora s názvom „Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov“ alebo iným vhodným názvom v závislosti od obsahu danej časti, pokiaľ sa táto povinnosť informovať o ďalších skutočnostiach netýka rovnakých oblastí ako tých, ktoré sú uvedené v rámci povinnosti informovať podľa ISA, pričom v takom prípade možno túto povinnosť informovať o ďalších skutočnostiach uviesť v rovnakej časti ako súvisiace súčasti správy podľa ISA (pozri: odseky A58 až A60)
44. Pokiaľ sa povinnosť informovať o ďalších skutočnostiach uvedie v rovnakej časti ako súvisiace súčasti správy podľa ISA, správa audítora musí jasne rozlišovať medzi povinnosťou informovať o ďalších skutočnostiach a povinnosťou informovať podľa ISA. (pozri: odsek A60)
45. Ak správa audítora obsahuje samostatnú časť o povinnosti informovať o ďalších skutočnostiach, požiadavky odsekov 21 až 40 tohto ISA sa uvedú v časti s názvom „Správa o audite finančných výkazov“. „Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov“ nasleduje za „Správou k finančným výkazom“. (pozri: odsek A60)

Meno partnera zodpovedného za zákazku

46. Meno partnera zodpovedného za zákazku sa musí uviesť v správe audítora k finančným výkazom kótovaných účtovných jednotiek, pokiaľ vo výnimočných prípadoch nemožno opodstatnene očakávať, že zverejnenie jeho mena povedie k významnému ohrozeniu osobnej bezpečnosti. Vo výnimočných prípadoch, keď audítora nemá v úmysle uviesť meno partnera zodpovedného za zákazku v správe audítora, musí audítora tento úmysel prediskutovať s osobami poverenými spravovaním, aby ich informoval o svojom posúdení pravdepodobnosti a závažnosti významného ohrozenia osobnej bezpečnosti. (pozri: odseky A61 – A63)

Podpis audítora

47. Správa audítora musí byť podpísaná. (pozri: odsek A64 – A65)

Adresa audítora

48. V správe audítora sa uvádza miesto výkonu činnosti audítora v príslušnej jurisdikcii.

#### Dátum správy audítora

49. Dátum uvedený v správe audítora nesmie byť skorší než dátum, keď audítor získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých môže založiť svoj názor na finančné výkazy vrátane dôkazov, že: (pozri: odseky A66 až A69)
- a) sa zostavili všetky výkazy tvoriace účtovnú závierku,
  - b) osoby s priznanou právomocou (oprávnené osoby) vyhlásili, že preberajú zodpovednosť za tieto finančné výkazy.

#### *Správa audítora stanovená zákonom alebo predpisom*

50. Keď zákon alebo predpis konkrétnej jurisdikcie vyžadujú, aby audítor použil konkrétnu formálnu úpravu alebo znenie správy audítora, správa audítora sa na medzinárodné audítorské štandardy odvolá iba vtedy, keď obsahuje aspoň všetky tieto súčasti: (pozri: odsek A70 – A71)
- a) názov,
  - b) adresáta podľa požiadaviek zodpovedajúcich okolnostiam zákazky,
  - c) časť „Názor“, v ktorej je vyjadrený názor na finančné výkazy, a odkaz na platný rámec finančného vykazovania použitý pri zostavovaní finančných výkazov (vrátane uvedenia jurisdikcie pôvodu rámca finančného vykazovania, ktorým nie sú medzinárodné štandardy finančného výkazníctva alebo medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, pozri ods. 27),
  - d) identifikáciu finančných výkazov účtovnej jednotky, ktoré boli predmetom auditu,
  - e) vyhlásenie, že audítor je nezávislý od účtovnej jednotky podľa relevantných etických požiadaviek týkajúcich sa auditu a že splnil ostatné etické povinnosti audítora podľa týchto požiadaviek; toto vyhlásenie musí obsahovať jurisdikciu pôvodu relevantných etických požiadaviek alebo odkazovať na kódex IESBA,
  - f) ak je to relevantné, časť ktorá je v súlade s požiadavkami na vykazovanie podľa odseku 22 v ISA 570 (revidované znenie),
  - g) ak je to relevantné, časť Základ pre podmienený (alebo záporný) názor, ktorá je v súlade s požiadavkami na vykazovanie podľa odseku 23 v ISA 570 (revidované znenie),
  - h) ak je to relevantné, časť ktorá obsahuje informácie podľa ISA 701 alebo ďalšie informácie o audite stanovené zákonom alebo predpisom a ktorá je v súlade s požiadavkami na vykazovanie podľa ISA,<sup>18</sup> (pozri: odseky A72 – A75)
  - i) ak je to relevantné, časť podľa požiadaviek na vykazovanie v odseku 24 v ISA 720 (revidované znenie),
  - j) opis zodpovednosti manažmentu za zostavenie finančných výkazov a identifikáciu osôb zodpovedných za dohľad nad procesom finančného vykazovania, ktorý je v súlade s požiadavkami odsekov 33 – 36,
  - k) odkaz na Medzinárodné audítorské štandardy a zákon alebo predpis, ako aj opis zodpovednosti audítora za audit finančných výkazov, ktorý je v súlade s požiadavkami odsekov 37 – 40, (pozri: odseky A50 – A53)
  - l) meno partnera zodpovedného za zákazku pri audite kompletných súborov finančných výkazov na všeobecné účely kótovaných účtovných jednotiek, pokiaľ vo výnimočných prípadoch nemožno opodstatnene očakávať, že zverejnenie jeho mena povedie k významnému ohrozeniu osobnej bezpečnosti,
  - m) podpis audítora,

<sup>18</sup> ISA 701, odseky 11 – 16.

- n) adresu audítora,
- o) dátum správy audítora.

*Správa audítora v prípade auditov vykonaných v súlade s audítorskými štandardmi konkrétnej jurisdikcie aj medzinárodnými audítorskými štandardmi*

51. Od audítora sa môže vyžadovať, aby audit vykonal v súlade s audítorskými štandardmi konkrétnej jurisdikcie (vnútroštátne audítorské štandardy) a pri vykonávaní auditu súčasne dodržal aj ISA. V takom prípade sa audítor môže v správe audítora odvolávať popri vnútroštátnych audítorských štandardoch aj na medzinárodné audítorské štandardy, avšak iba vtedy, keď: (pozri: odseky A76 až A77)
  - a) požiadavky vnútroštátnych audítorských štandardov nie sú v rozpore s požiadavkami ISA, čo by spôsobilo, že audítor (i) sformuluje iný názor, alebo (ii) nezaraďí odsek so zdôraznením skutočnosti alebo odsek o inej skutočnosti, ktorý za daných okolností vyžadujú ISA,
  - b) správa audítora obsahuje aspoň všetky súčasti uvedené v odsekoch 50 písm. a) až o) vyššie, keď audítor použije formálnu úpravu alebo znenie, ktoré špecifikujú vnútroštátne audítorské štandardy. Odkaz na „zákon alebo predpis“ v odseku 50 písm. k) však treba vykladať ako odkaz na vnútroštátne audítorské štandardy. Takéto vnútroštátne audítorské štandardy sa teda musia identifikovať v správe audítora.
52. Keď sa správa audítora odvoláva na vnútroštátne audítorské štandardy aj na medzinárodné audítorské štandardy, musí sa v nej uviesť jurisdikcia pôvodu vnútroštátnych audítorských štandardov.

**Doplňujúce informácie prezentované spolu s finančnými výkazmi** (pozri: odseky A78 až A84)

53. Keď sa doplňujúce informácie, ktoré platný rámec finančného vykazovania nevyžaduje, prezentujú spolu s auditovanými finančnými výkazmi, audítor zváži, či sú doplňujúce informácie podľa odborného úsudku audítora neoddeliteľnou súčasťou finančných výkazov v dôsledku ich charakteru a spôsobu ich prezentácie. Keď sú neoddeliteľnou súčasťou finančných výkazov, názor audítora sa musí vzťahovať aj na doplňujúce informácie.
54. Ak sa doplňujúce informácie, ktoré platný rámec finančného vykazovania nevyžaduje, nepovažujú za neoddeliteľnú súčasť auditovaných finančných výkazov, audítor zhodnotí, či sú doplňujúce informácie prezentované spôsobom, ktorý ich dostatočne a jasne odlišuje od auditovaných finančných výkazov. Ak to tak nie je, audítor požiadava manažment, aby zmenil spôsob prezentácie neauditovaných doplňujúcich informácií. Keď to manažment odmietne, audítor v správe audítora identifikuje neauditované doplňujúce informácie a vysvetlí, že takéto doplňujúce informácie neboli predmetom auditu.

\*\*\*

## Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

**Kvalitatívne aspekty postupov účtovania účtovnej jednotky** (pozri: odsek 12)

- A1. Manažment robí vzhľadom na sumy a informácie zverejňované vo finančných výkazoch celý rad úsudkov.
- A2. O kvalitatívnych aspektoch účtovných pravidiel hovorí ISA 260 (revidované znenie)<sup>19</sup>. Pri zvažovaní kvalitatívnych aspektov účtovných pravidiel účtovnej jednotky sa audítor

<sup>19</sup> ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, príloha 2.

môže dozvedieť o možnej zaujatosti úsudkov manažmentu. Audítor môže dospieť k záveru, že kumulatívny vplyv chýbajúcej neutrality spolu s vplyvom neopravených nesprávností spôsobuje, že finančné výkazy ako celok sú významne nesprávne. O nedostatku neutrality, ktorý by mohol ovplyvniť audítorovo vyhodnotenie, či sú finančné výkazy ako celok významne nesprávne, svedčia napríklad:

- selektívne opravy nesprávností, na ktoré bol manažment upozornený počas auditu (napr. oprava nesprávností, vplyvom ktorých sa zvýšia vykazované zisky, nie však nesprávností, vplyvom ktorých sa vykazované zisky znížia),
- možnosť, že manažment bol pri tvorbe účtovných odhadov zaujatý.

A3. Možnosťou zaujatosti manažmentu pri tvorbe účtovných odhadov sa zaoberá ISA 540<sup>20</sup>. Náznaky možnej zaujatosti manažmentu nepredstavujú nesprávnosti na účely robenia záverov o primeranosti jednotlivých účtovných odhadov. Môžu však ovplyvniť audítorovo vyhodnotenie, či finančné výkazy ako celok neobsahujú významnú nesprávnosť.

**Vhodné zverejnenie účtovných pravidiel vo finančných výkazoch** [pozri: odsek 13 písm. a)]

A4. Pri vyhodnotení, či finančné výkazy vhodne zverejňujú významné zvolené a uplatňované účtovné pravidlá (*pozn. prekladateľa: v SR je skôr zaužívaný pojem „účtovné zásady a metódy“*), obsahujú úvahy audítora záležitosti, ako napríklad:

- či boli zverejnené všetky zverejnenia týkajúce sa významných účtovných pravidiel, ktoré musia byť zahrnuté podľa platného rámca finančného vykazovania,
- či sú zverejnené informácie o významných účtovných pravidlách relevantné, a teda odrážajú spôsob uplatnenia kritérií účtovania, oceňovania a prezentácie v platnom rámci finančného vykazovania na skupiny transakcií, zostatky účtov a zverejnenia vo finančných výkazoch za konkrétnych okolností činnosti a prostredia účtovnej jednotky,
- zrozumiteľnosť prezentácie významných účtovných pravidiel.

**Informácie prezentované vo finančných výkazoch sú relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a pochopiteľné** (pozri: odsek 13 písm. d))

A5. Vyhodnotenie zrozumiteľnosti finančných výkazov zahŕňa úvahu o tom, či:

- informácie vo finančných výkazoch sú prezentované jasne a stručne,
- umiestnenie významných zverejnení ich vhodne zvyrazňuje (napr. keby mohli mať informácie o konkrétnej účtovnej jednotke hodnotu pre používateľov) a či majú zverejnenia vhodné krížové odkazy, ktoré nespôsobujú používateľom významné ťažkosti pri identifikácii potrebných informácií.

**Zverejnenie vplyvu významných transakcií a udalostí na informácie uvedené vo finančných výkazoch** (pozri: odsek 13 písm. e))

A6. Pre finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom na všeobecné účely býva zvykom, že prezentujú finančnú situáciu účtovnej jednotky, výsledok jej hospodárenia a peňažné toky. Vyhodnotenie, či z hľadiska platného rámca finančného vykazovania poskytujú finančné výkazy dostatočné zverejnenia, ktoré predpokladaným používateľom umožnia pochopiť vplyv významných transakcií a udalostí na finančnú situáciu, výsledok hospodárenia a peňažné toky účtovnej jednotky, zahŕňa úvahu o záležitostiach, ako napríklad:

- miera, do akej sú informácie vo finančných výkazoch relevantné a špecifické pre okolnosti účtovnej jednotky,

<sup>20</sup> ISA 540 „Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia“, odsek 21.

- či sú zverejnenia dostatočné na to, aby pomohli predpokladaným používateľom pochopiť:
  - charakter a rozsah potenciálnych aktív a záväzkov účtovnej jednotky vyplývajúcich z transakcií alebo udalostí, ktoré nespĺňajú kritériá na účtovanie (alebo odúčtovanie) stanovené platným rámcom finančného vykazovania,
  - charakter a rozsah rizík významnej nesprávnosti vyplývajúcich z transakcií alebo udalostí,
  - použité metódy a uplatnené predpoklady a úsudky a ich zmeny, ktoré majú vplyv na prezentované alebo inak zverejnené sumy, vrátane relevantných analýz citlivosti.

**Vyhodnotenie, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu (pozri: odsek 14)**

- A7. Niektoré rámce finančného vykazovania explicitne alebo implicitne uznávajú koncepciu vernej prezentácie.<sup>21</sup> Ako je uvedené v odseku 7 písm. b) tohto ISA, rámec vernej prezentácie<sup>22</sup> finančného vykazovania nevyžaduje len splnenie požiadaviek daného rámca, ale explicitne alebo implicitne uznáva, že manažment možno bude musieť poskytnúť zverejnenia údajov nad rámec zverejnení, ktoré rámec špecificky vyžaduje.<sup>23</sup>
- A8. Vyhodnotenie audítora, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu z hľadiska prezentácie aj zverejnenia je vecou odborného úsudku. Toto vyhodnotenie berie do úvahy napríklad fakty a okolnosti účtovnej jednotky vrátane ich zmien na základe audítoraového chápania účtovnej jednotky a audítorských dôkazov získaných počas auditu. Vyhodnotenie tiež zahŕňa napríklad úvahu o zverejneniach potrebných na dosiahnutie vernej prezentácie vyplývajúcich zo záležitostí, ktoré by mohli byť významné (t. j. nesprávnosti sa vo všeobecnosti považujú za významné, pokiaľ možno dôvodne očakávať, že ovplyvnia ekonomické rozhodnutia používateľov prijaté na základe finančných výkazov ako celku), ako napríklad vplyv vyvíjajúcich sa požiadaviek na finančné vykazovanie alebo meniaceho sa ekonomického prostredia.
- A9. Vyhodnotenie, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu, môže zahŕňať napríklad diskusie s manažmentom a s osobami poverenými spravovaním o ich názoroch na to, prečo bola zvolená konkrétna prezentácia, ako aj o alternatívach, o ktorých sa mohlo uvažovať. Tieto diskusie môžu zahŕňať napríklad:
- mieru, do akej sú sumy v finančných výkazoch zoskupené alebo rozčlenené, a či prezentácia súm alebo zverejnení zastiera užitočné informácie alebo sú jej dôsledkom zavádzajúce informácie,
  - súlad s vhodnými odvetvovými postupmi alebo či sú akékoľvek odchýlky relevantné vzhľadom na okolnosti účtovnej jednotky, a teda opodstatnené.

**Opis platného rámca finančného vykazovania (pozri: odsek 15)**

- A10. Ako sa vysvetľuje v ISA 200, od manažmentu a, keď to je vhodné, od osôb poverených spravovaním sa vyžaduje, aby do finančných výkazov pri ich zostavovaní zaradili vhodný opis platného rámca finančného vykazovania<sup>24</sup>. Takýto

<sup>21</sup> Napríklad Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS) uvádzajú, že verná prezentácia si vyžaduje vierohodné zachytenie vplyvov transakcií, iných udalostí a podmienok v súlade s definíciami a kritériami účtovania majetku, záväzkov, výnosov a nákladov.

<sup>22</sup> Pozri ISA 200, odsek 13 písm. a).

<sup>23</sup> Napríklad IFRS vyžadujú, aby účtovná jednotka poskytla doplňujúce zverejnenia, keď je súlad so špecifickými požiadavkami IFRS nedostatočný a používatelia nedokážu pochopiť vplyv konkrétnych transakcií, iných udalostí a podmienok na finančnú situáciu a výsledok hospodárenia účtovnej jednotky (Medzinárodný audítorský štandard 1, *Prezentácia účtovnej závierky*, odsek 17 písm. c).

<sup>24</sup> ISA 200, odseky A4 až A5.

opis používateľov finančných výkazov informuje o rámci, na ktorom sú finančné výkazy založené.

- A11. Opis uvádzajúci, že finančné výkazy sú zostavené v súlade s konkrétnym platným rámcom finančného vykazovania, je vhodný iba vtedy, keď finančné výkazy spĺňajú všetky požiadavky daného rámca účinné v období, na ktoré sa finančné výkazy vzťahujú.
- A12. Opis platného rámca finančného vykazovania používajúci nepresné, podmienujúce alebo obmedzujúce vyjadrenia (napr. „finančné výkazy sú v podstate v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva“) nie je vhodným opisom daného rámca, lebo pre používateľov finančných výkazov môže byť zavádzajúci.

#### *Odkaz na viacero rámcov finančného vykazovania*

- A13. Niekedy môže byť vo finančných výkazoch uvedené vyhlásenie, že výkazy sú zostavené v súlade s dvoma rámcami finančného vykazovania (napr. v súlade s vnútroštátnym rámcom a IFRS). Dôvodom môže byť, že manažment je povinný, prípadne si zvolil, že finančné výkazy zostaví v súlade s oboma rámcami, pričom v takom prípade sú oba rámce platnými rámcami finančného vykazovania. Takýto opis je vhodný iba vtedy, keď finančné výkazy spĺňajú požiadavky oboch rámcov jednotlivo. Aby sa finančné výkazy považovali za finančné výkazy zostavené v súlade s oboma rámcami, musia spĺňať požiadavky oboch rámcov súčasne, a to bez potreby akýchkoľvek výkazov na odsúhlasenie rozdielov medzi oboma rámcami. V praxi je súčasné splnenie požiadaviek dvoch rámcov nepravdepodobné, ak daná jurisdikcia neprijala druhý rámec (napr. IFRS) za vlastný vnútroštátny rámec, alebo neodstránila všetky prekážky, ktoré bránia splneniu jeho požiadaviek.
- A14. Finančné výkazy zostavené v súlade s jedným rámcom finančného vykazovania, ktoré obsahujú poznámku alebo doplňujúci výkaz na odsúhlasenie výsledkov s výsledkami, ktoré by boli vykázané podľa iného rámca, nie sú zostavené s takýmto iným rámcom. Je to preto, lebo finančné výkazy neobsahujú všetky informácie prezentované spôsobom, aký vyžaduje daný druhý rámec.
- A15. Finančné výkazy však môžu byť zostavené v súlade s jedným platným rámcom finančného vykazovania a popri tom v poznámkach k finančným výkazom môžu opisovať, do akej miery spĺňajú požiadavky iného rámca (napr. finančné výkazy zostavené v súlade s vnútroštátnym rámcom, v ktorých bude súčasne opísané, do akej miery spĺňajú požiadavky IFRS). Takýto opis môže predstavovať doplňujúcu finančnú informáciu v zmysle odseku 54 a vzťahuje sa naň názor audítora, pokiaľ ho nemožno jasne odlíšiť od finančných výkazov.

#### **Forma názoru**

- A16. Môžu existovať prípady, keď finančné výkazy nedosahujú vernú prezentáciu aj napriek tomu, že sú zostavené v súlade s požiadavkami rámca vernej prezentácie. V takomto prípade môže manažment do finančných výkazov zaradiť doplňujúce zverejnenia okrem tých, ktoré rámec špecificky vyžaduje, prípadne, za mimoriadne ojedinelých okolností, sa môže odkloniť od požiadavky rámca, aby dosiahol vernú prezentáciu finančných výkazov. (pozri: odsek 18)
- A17. Je nesmierne zriedkavé, aby audítor považoval za zavádzajúce finančné výkazy zostavené a prezentované v súlade s rámcom dodržiavania súladu, ak v súlade s ISA 210 zistil, že rámec je akceptovateľný<sup>25</sup>. (pozri: odsek 19)

#### **Správa audítora** (pozri: odsek 20)

- A18. Správa v písomnej forme zahŕňa správy v papierovej podobe, ako aj správy využívajúce elektronické médiá.
- A19. V prílohe k tomuto ISA sú uvedené názorné príklady správ audítora k finančným

<sup>25</sup> ISA 210 „Dohodnutie podmienok zákaziek na audit“, odsek 6 písm. a).

výkazom obsahujúcich súčasti uvedené v odsekoch 21 až 29. S výnimkou častí „Názor“ a „Základ pre názor“ tento ISA nestanovuje požiadavky na poradie súčastí správy audítora. Tento ISA však vyžaduje použitie konkrétnych nadpisov, ktoré sú určené na jednoduchšie rozoznanie správ audítora o audite vykonanom podľa ISA, predovšetkým v situáciách, keď sú súčasti správy audítora prezentované v poradí, ktoré sa odlišuje od názorných príkladov správ audítora v prílohe k tomuto ISA.

*Správa audítora v prípade auditov vykonaných v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi*

Názov (pozri: odsek 21)

A20. Názov, ktorý naznačuje, že správa je správou nezávislého audítora, napríklad „Správa nezávislého audítora“ odlišuje správu nezávislého audítora od správ, ktoré vydali iné osoby.

Adresát (pozri: odsek 22)

A21. Zákon, predpis alebo podmienky zákazky môžu špecifikovať, komu sa má správa audítora v konkrétnej jurisdikcii adresovať. Správa audítora sa zvyčajne adresuje osobám, pre ktoré sa správa vypracovala, často akcionárom alebo osobám poverených spravovaním účtovnej jednotky, ktorej finančné výkazy sú predmetom auditu.

Názor audítora (pozri: odseky 24 – 26)

Odkaz na finančné výkazy, ktoré boli predmetom auditu

A22. V správe audítora sa napríklad uvádza, že audítor vykonal audit finančných výkazov účtovnej jednotky, ktoré sa skladajú z [uvedie sa názov každého z finančných výkazov, z ktorých sa skladá kompletný súbor finančných výkazov, ktoré požaduje platný rámec finančného vykazovania s uvedením dátumu alebo obdobia, na ktoré sa každý finančný výkaz vzťahuje] a poznámok k finančným výkazom vrátane prehľadu dôležitých účtovných pravidiel.

A23. Keď audítor vie, že sa auditované finančné výkazy zaradia do dokumentu obsahujúceho iné informácie, napríklad do výročnej správy, môže zvážiť, ak to forma prezentácie umožňuje, uvedenie čísel strán, na ktorých sa prezentujú auditované finančné výkazy. Toto používateľom pomôže identifikovať finančné výkazy, na ktoré sa správa audítora vzťahuje.

Výrazy „Zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach“ alebo „poskytujú pravdivý a verný obraz“

A24. Formulácie „zobrazujú verne vo všetkých významných súvislostiach“ a „poskytujú pravdivý a verný obraz“ sa považujú za rovnocenné. Zákon alebo predpis, ktorými sa riadi audit finančných výkazov v danej jurisdikcii, prípadne všeobecne platná prax v danej jurisdikcii rozhodujú o tom, či sa v konkrétnej jurisdikcii použije slovné spojenie „zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach“ alebo slovné spojenie „poskytujú pravdivý a verný obraz“. Keď zákon alebo predpis vyžadujú použitie iného znenia, nemá to žiaden vplyv na požiadavku podľa odseku 14 tohto ISA, aby audítor vyhodnotil vernú prezentáciu finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom vernej prezentácie.

A25. Keď audítor vyjadruje nepodmienený názor, nie je vhodné použiť v súvislosti s názorom formulácie ako „s uvedeným vysvetlením“ alebo „pod podmienkou“, pretože naznačujú podmienený názor alebo oslabenie, resp. modifikáciu názoru.

Opis finančných výkazov a záležitostí, ktoré prezentujú

A26. Názor audítora sa vzťahuje na kompletný súbor finančných výkazov tak, ako je definovaný v platnom rámci finančného vykazovania. Napríklad v prípade mnohých rámcov na všeobecné účely môžu finančné výkazy zahŕňať: výkaz o finančnej situácii, výkazu komplexného výsledku, výkazu zmien vo vlastnom imaní, výkaz peňažných tokov a súvisiace poznámky, ktoré zvyčajne obsahujú zhnutie

významných účtovných pravidiel a iné vysvetľujúce informácie. V niektorých jurisdikciách sa môžu doplňujúce informácie považovať za neoddeliteľnú súčasť finančných výkazov.

- A27. Keď sú finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom vernej prezentácie, v názore audítora sa uvedie, že finančné výkazy zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, alebo poskytujú pravdivý a verný obraz o záležitostiach, ktoré majú byť prezentované vo finančných výkazoch. Napríklad vo finančných výkazoch zostavených podľa IFRS sú týmito záležitosťami *finančná situácia účtovnej jednotky na konci obdobia a výsledky jej hospodárenia a jej peňažné toky za obdobie končiace k uvedenému dátumu*. Preto treba tri bodky [...] v odseku 25 a inde v tomto ISA nahradiť slovami, ktoré sú v predchádzajúcej vete v kurzíve, keď je platným rámcom finančného vykazovania IFRS, alebo v prípade iných platných rámcov finančného vykazovania slovami, ktoré opisujú záležitosti, ktoré majú byť prezentované vo finančných výkazoch.

Opis platného rámca finančného vykazovania a ako môže ovplyvniť názor audítora

- A28. Identifikácia platného rámca finančného vykazovania v názore audítora má používateľov správy audítora informovať o kontexte, v ktorom sa názor audítora vyjadril, nie limitovať vyhodnotenie, ktoré vyžaduje odsek 14. Platný rámec finančného vykazovania sa identifikuje slovnými spojeniami ako:

„... v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva“, alebo

„... v súlade s účtovnými pravidlami všeobecne uznávanými v jurisdikcii X...“

- A29. Keď platný rámec finančného vykazovania zahŕňa štandardy finančného výkazníctva a zákonné a regulačné požiadavky, rámec je identifikovaný slovným spojením ako napríklad „... v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva a požiadavkami zákona o spoločnostiach jurisdikcie X“. ISA 210 sa zaoberá okolnosťami, keď existujú rozpory medzi štandardmi finančného výkazníctva a zákonnými alebo regulačnými požiadavkami<sup>26</sup>.

- A30. Ako sa uvádza v odseku A8, finančné výkazy môžu byť zostavené v súlade s dvoma rámcami finančného vykazovania, a preto sú oba platnými rámcami finančného vykazovania. To znamená, že pri formovaní názoru na finančné výkazy sa každý rámec zvažuje samostatne a názor audítora v súlade s odsekmi 25 až 27 odkazuje na oba rámce týmto spôsobom:

- ak finančné výkazy spĺňajú požiadavky oboch rámcov jednotlivo, vyjadria sa dva názory: a síce, že finančné výkazy sú zostavené v súlade s jedným z platných rámcov finančného vykazovania (napr. vnútroštátneho rámca) a názor, že finančné výkazy sú zostavené v súlade s druhým platným rámcom finančného vykazovania (napr. IFRS). Tieto názory môžu byť vyjadrené samostatne alebo v jednej vete (napr. finančné výkazy zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach [...], v súlade s účtovnými pravidlami všeobecne akceptovanými v jurisdikcii X a IFRS),
- ak finančné výkazy spĺňajú požiadavky jedného z rámcov, nespĺňajú však požiadavky druhého rámca, môže sa v súlade s ISA 705 (revidované znenie) vyjadriť nemodifikovaný názor, že finančné výkazy sú zostavené v súlade s jedným rámcom (napr. vnútroštátnym rámcom), ale vzhľadom na druhý rámec (napr. IFRS) sa vyjadrí modifikovaný názor.

- A31. Ako sa uvádza v odseku A13, finančné výkazy môžu predstavovať splnenie požiadaviek platného rámca finančného vykazovania a okrem toho môžu zverejňovať, do akej miery spĺňajú požiadavky iného rámca finančného vykazovania. Auditorský názor sa vzťahuje na takéto dodatočné informácie, pokiaľ sa nedajú jednoznačne odlišiť od finančných výkazov (pozri odseky 53 – 54 a súvisiace aplikačné materiály v odsekoch A78 – A86). Vzhľadom na to:

<sup>26</sup> ISA 210, odsek 18.



- a) ak je zverejnenie o splnení požiadaviek druhého rámca zavádzajúce, vyjadrí sa modifikovaný názor v súlade s ISA 705 (revidované znenie),
- b) ak zverejnenie nie je zavádzajúce, ale audítor usúdi, že je natoľko dôležité, že je zásadné na to, aby používatelia pochopili finančné výkazy, pridá sa v súlade s ISA 706 (revidované znenie) odsek so zdôraznením skutočnosti, ktorý upozorní na toto zverejnenie.

Základ pre názor (pozri: odsek 28)

A32. Časť „Základ pre názor“ poskytuje dôležitý kontext pre názor audítora. Preto tento ISA vyžaduje by časť „Základ pre názor“ nasledovala priamo po časti „Názor“ v správe audítora.

A33. Odkaz na použité štandardy poskytuje používateľom správy audítora informáciu, že audit bol vykonaný v súlade s etablovanými štandardmi.

Relevantné etické požiadavky (pozri: odsek 28, písm.c)

A34. Identifikácia jurisdikcie pôvodu relevantných etických požiadaviek zvyšuje transparentnosť požiadaviek, ktoré sa týkajú konkrétnej zákazky na audit. ISA 200 vysvetľuje, že relevantné etické požiadavky zvyčajne zahŕňajú časti A a B kódexu IESBA týkajúce sa auditu finančných výkazov spolu s vnútroštátnymi požiadavkami, ktoré sú reštriktívnejšie.<sup>27</sup> Keď relevantné etické požiadavky zahŕňajú požiadavky kódexu IESBA, vyhlásenie môže odkazovať aj na kódex IESBA. Ak kódex IESBA obsahuje všetky etické požiadavky relevantné pre audit, vyhlásenie nemusí identifikovať jurisdikciu pôvodu.

A35. V niektorých jurisdikciách môžu relevantné etické požiadavky pochádzať z rôznych zdrojov, ako napríklad etické kódexy a doplňujúce pravidlá a požiadavky vyplývajúce zo zákona alebo predpisu. Keď sú požiadavky na nezávislosť a iné relevantné etické požiadavky uvedené v niekoľkých zdrojoch, audítor sa môže rozhodnúť uviesť relevantné zdroje (napr. názov kódexu, pravidla alebo predpisu platného v príslušnej jurisdikcii) alebo môže odkázať na štandardný pojem, ktorý tieto zdroje vhodne zhrňa (napr. požiadavky na nezávislosť pri audite súkromných účtovných jednotiek v jurisdikcii X).

A36. Zákony alebo predpisy, vnútroštátne auditorské štandardy alebo podmienky zákazky na audit môžu od audítora vyžadovať, aby poskytol v správe audítora podrobnejšie informácie o zdrojoch relevantných etických požiadaviek vrátane požiadaviek na nezávislosť, ktoré sa uplatnili pri audite finančných výkazov.

A37. Pri rozhodovaní o vhodnom množstve informácií uvedených v správe audítora v prípade viacerých zdrojov relevantných etických požiadaviek týkajúcich sa auditu finančných výkazov je dôležité vyvážiť transparentnosť a riziko zníženia prehľadnosti iných užitočných informácií v správe audítora.

Úvahy špecifické pre audit skupiny

A38. Keď v prípade auditu skupiny existujú viaceré zdroje relevantných etických požiadaviek vrátane požiadaviek na nezávislosť, odkaz v správe audítora na jurisdikciu sa zvyčajne týka relevantných etických požiadaviek, ktoré platia pre tím pracujúci na zákazke skupiny. Dôvodom je skutočnosť, že pri audite skupiny podliehajú aj audítori komponentu etickým požiadavkám, ktoré sú relevantné pre audit skupiny.<sup>28</sup>

A39. Štandardy ISA nestanovujú špecifické požiadavky na nezávislosť alebo etické požiadavky pre audítorov ani pre audítorov komponentu, a preto nerozširujú ani nie sú inak nadradené nad požiadavky na nezávislosť kódexu IESBA alebo iné etické požiadavky, ktorým podlieha tím pracujúci na zákazke skupiny. Štandardy ISA nevyžadujú, aby audítor komponentu vo všetkých prípadoch podliehal rovnakým

<sup>27</sup> ISA 200, odsek A16.

<sup>28</sup> ISA 600, odsek A37.

špecifickým požiadavkám na nezávislosť, ktoré platia pre tím pracujúci na zákazke skupiny. Preto môžu byť relevantné etické požiadavky vrátane požiadaviek na nezávislosť v prípade auditu skupiny zložitú. ISA 600<sup>29</sup> poskytuje usmernenie pre audítorov pri výkone prác s finančnými informáciami v rámci komponentu auditu skupiny, a to aj pre prípady, keď audítor komponentu nesplňa požiadavky na nezávislosť, ktoré sú relevantné pre audit skupiny.

Kľúčové záležitosti auditu (pozri: odsek 31)

- A40. Zákon alebo predpis môže vyžadovať informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v prípade auditu účtovných jednotiek, ktoré nie sú kótované, napríklad účtovných jednotiek opísaných v tomto zákone alebo predpise ako subjekty verejného záujmu.
- A41. Audítor sa tiež môže rozhodnúť informovať o kľúčových záležitostiach auditu v prípade iných účtovných jednotiek vrátane tých, ktoré môžu byť predmetom významného verejného záujmu, napríklad vzhľadom na množstvo rôznych zainteresovaných osôb a na charakter a veľkosť podniku. Príkladmi týchto účtovných jednotiek sú finančné inštitúcie (napríklad banky, poisťovne a dôchodkové fondy) a iné účtovné jednotky, napríklad charity.
- A42. ISA 210 od audítora vyžaduje, aby sa s manažmentom, resp. s osobami poverenými spravovaním dohodol na podmienkach zákazky na audit, a vysvetľuje, že úlohy manažmentu a osôb poverených spravovaním pri dohodnutí podmienok zákazky na audit účtovnej jednotky závisia od spôsobu spravovania účtovnej jednotky a relevantného zákona alebo predpisu.<sup>30</sup> ISA 210 tiež vyžaduje, aby zákazkový list o audite alebo iná vhodná forma písomnej dohody uvádzala očakávanú formu a obsah akýchkoľvek správ, ktoré má audítor vydať.<sup>31</sup> Keď sa od audítora inak nevyžaduje informovanie o kľúčových záležitostiach auditu, ISA 210<sup>32</sup> vysvetľuje, že pre audítora môže byť užitočné uviesť v podmienkach zákazky na audit možnosť informovať o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora a v určitých jurisdikciách môže byť potrebné uviesť túto možnosť, aby o nich audítor mohol informovať neskôr.

Úvahy špecifické pre účtovné jednotky verejného sektora

- A43. Kótované účtovné jednotky nie sú vo verejnom sektore bežné. Účtovné jednotky verejného sektora však môžu byť významné z dôvodu veľkosti, zložitosti alebo aspektov verejného záujmu. V takých prípadoch môže byť audítor účtovnej jednotky verejného sektora podľa zákona alebo predpisu povinný informovať o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora alebo sa tak môže rozhodnúť.

Zodpovednosť za finančné výkazy (pozri: odseky 33 – 35)

- A44. V ISA 200 je vysvetlená nevyhnutná podmienka týkajúca sa zodpovednosti manažmentu a, keď to je vhodné, osôb poverených spravovaním, na základe ktorej sa vykonáva audit v súlade s ISA<sup>33</sup>. Manažment a, keď to je vhodné, osoby poverené spravovaním akceptujú, že zodpovedajú za zostavenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania vrátane, keď to je relevantné, ich vernej prezentácie. Manažment akceptuje aj zodpovednosť za také interné kontroly, aké považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významnú nesprávnosť, či už z dôvodu podvodu alebo omylu. Opis zodpovednosti manažmentu v správe audítora obsahuje odkaz na obe tieto zodpovednosti, pretože to pomáha vysvetliť používateľom nevyhnutnú podmienku, na základe ktorej sa audit vykonáva. ISA 260 (revidované znenie) používa pojem osoby poverené spravovaním na opísanie osoby alebo osôb, resp. organizácie alebo organizácií so

<sup>29</sup> ISA 600, odseky 19 – 20.

<sup>30</sup> ISA 210, odseky 9 a A22.

<sup>31</sup> ISA 210, odsek 10.

<sup>32</sup> ISA 210, odsek A25.

<sup>33</sup> ISA 200, odsek 13 písm. j).

zodpovednosťou za dohľad nad účtovnou jednotkou a zaoberá sa rozmanitosťou štruktúr spravovania v jednotlivých jurisdikciách a účtovných jednotkách.

- A45. Za určitých okolností môže byť vhodné, aby audítor pridal k opisu zodpovednosti manažmentu a osôb poverených spravovaním v odsekoch 34 – 35 ďalšiu zodpovednosť, ktorá je relevantná pre zostavenie finančných výkazov v príslušnej jurisdikcii alebo vzhľadom na charakter účtovnej jednotky.
- A46. Podľa ISA 210 je audítor povinný dohodnúť sa na zodpovednosti manažmentu v zákazkovom liste alebo v inej vhodnej forme písomnej dohody.<sup>34</sup> ISA 210 poskytuje určitú flexibilitu vysvetlením, že keď zákon alebo predpis určujú zodpovednosť manažmentu a, keď to je vhodné, osôb poverených spravovaním v súvislosti s finančným výkazníctvom, audítor môže určiť, že zákon alebo predpis zahŕňajú zodpovednosť, ktorej účinok je podľa úsudku audítora rovnocenný s účinkom zodpovednosti uvedenej v ISA 210. Na opísanie rovnocennej zodpovednosti v zákazkovom liste alebo inej vhodnej dohode v písomnej forme môže audítor použiť znenie zákona alebo predpisu. V takých prípadoch sa toto znenie môže použiť aj v správe audítora na opísanie zodpovednosti v zmysle odseku 34 písm. a) tohto ISA. Za iných okolností vrátane situácie, keď sa audítor rozhodne, že nepoužije znenie zákona alebo predpisu uvedené v zákazkovom liste, sa použije znenie podľa odseku 34 písm. a) tohto ISA. Okrem uvedenia opisu zodpovednosti manažmentu v správe audítora v zmysle odseku 34 môže audítor odkázať na podrobnejší opis tejto zodpovednosti uvedením odkazu na miesto, kde možno získať tieto informácie (napr. výročná správa účtovnej jednotky alebo webová stránka príslušného orgánu).
- A47. V niektorých jurisdikciách môžu zákon alebo predpis predpisujúce zodpovednosť manažmentu špecificky hovoriť o zodpovednosti za primeranosť účtovných kníh a záznamov alebo účtovného systému. Keďže knihy, záznamy a systémy sú neoddeliteľnou súčasťou internej kontroly (podľa definície v ISA 315 (revidované znenie)<sup>35</sup>), opis v ISA 210 a v odseku 34 sa o nich špecificky nezmieňuje.
- A48. Príloha k tomuto ISA uvádza názorné príklady, ako uplatniť požiadavku odseku 34 písm. b), keď sú platným rámcom finančného vykazovania IFRS. Ak sa použije platný rámec finančného vykazovania iný ako IFRS, názorné príklady vyhlásení uvedené v prílohe k tomuto ISA bude možno potrebné upraviť, aby zohľadňovali uplatnenie iného rámca finančného vykazovania za daných okolností.

Dohľad na procesom finančného vykazovania (pozri: odsek 35)

- A49. Keď sú niektoré, ale nie všetky osoby zapojené do dohľadu nad procesom finančného vykazovania zapojené aj do zostavenia finančných výkazov, opis v zmysle odseku 35 tohto ISA možno bude potrebné upraviť, aby zohľadňoval konkrétne okolnosti účtovnej jednotky. Keď sú osoby zodpovedné za dohľad nad procesom finančného vykazovania rovnaké ako osoby zodpovedné za zostavenie finančných výkazov, nie je potrebné zmieniť zodpovednosť za dohľad.

Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov (pozri: odseky 37 – 40)

- A50. Opis zodpovednosti audítora v zmysle odsekov 37 – 40 tohto ISA možno upraviť tak, aby zohľadňoval špecifický charakter účtovnej jednotky, napríklad keď sa správa audítora vzťahuje na konsolidované finančné výkazy. Názorný príklad č. 2 v prílohe tohto ISA ukazuje spôsob, ako to urobiť.

Ciele audítora (pozri: odsek 38 písm. a)

- A51. Správa audítora vysvetľuje, že cieľom audítora je získať primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby, a vydať správu audítora, ktorá obsahuje názor audítora. Tieto ciele sa

<sup>34</sup> ISA 210, odsek 6 písm. b) bod (i) – (ii).

<sup>35</sup> ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“, odsek 4 písm. c).

odlišujú od zodpovednosti manažmentu za zostavenie finančných výkazov.

Opis významnosti (pozri: odsek 38 písm. c)

A52. Príloha k tomuto ISA uvádza názorné príklady, ako uplatniť požiadavku odseku 38 písm. c), t. j. uviesť opis významnosti, keď je platným rámcom finančného vykazovania IFRS. Ak sa použije platný rámec finančného vykazovania iný ako IFRS, názorné príklady vyhlásení uvedené v prílohe k tomuto ISA bude možno potrebné upraviť, aby zohľadňovali uplatnenie iného rámca finančného vykazovania za daných okolností.

Zodpovednosť audítora v súvislosti s ISA 701 (pozri: odsek 40 písm. c)

A53. Audítor môže považovať za užitočné uviesť v opise zodpovednosti audítora doplňujúce informácie nad rámec požiadaviek odseku 40 písm. c). Audítor môže napríklad odkázať na požiadavku odseku 9 ISA 701, aby určil záležitosti, ktoré si vyžadovali významnú pozornosť audítora pri výkone auditu, s ohľadom na oblasti vyššieho posúdeného rizika významnej nesprávnej alebo významných rizík identifikovaných v súlade s ISA 315 (revidované znenie), významné úsudky audítora týkajúce sa oblastí finančných výkazov, ktoré obsahovali významné úsudky manažmentu vrátane účtovných odhadov, pri ktorých bola identifikovaná vysoká neistota odhadu, ako aj vplyv významných udalostí alebo transakcií, ktoré sa odohrali počas účtovného obdobia, na audit.

Umiestnenie opisu zodpovednosti audítora za audit finančných výkazov (pozri: odseky 41, 50 písm. k)

A54. Uvedenie informácií v zmysle odsekov 39 a 40 tohto ISA v prílohe správy audítora alebo, ak to výslovne dovoľuje zákon, predpis alebo vnútroštátne auditorské štandardy, uvedenie odkazu na webovú stránku príslušného orgánu s týmito informáciami môže byť užitočný spôsob zjednodušenia obsahu správy audítora. Keďže však opis zodpovednosti audítora obsahuje informácie, ktoré sú potrebné na formovanie očakávaní používateľov o audite vykonanom v súlade s ISA, musí sa v správe audítora uviesť odkaz na umiestnenie týchto informácií.

Umiestnenie v prílohe (pozri: odseky 41 písm. b), 50 písm. k)

A55. Odsek 41 dovoľuje audítorovi uviesť vyhlásenia v zmysle odsekov 39 a 40 o zodpovednosti audítora za audit finančných výkazov v prílohe správy audítora, pokiaľ sa v hlavnej časti správy audítora uvedie príslušný odkaz na umiestnenie v prílohe. Ďalej je uvedený názorný príklad takéhoto odkazu na prílohu v správe audítora.

### **Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov**

Naším cieľom je získať primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávne 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 nesprávne, ak také existujú. Nesprávne môžu vzniknúť v dôsledku podvodu alebo chyby a za významné sa považujú vtedy, ak by sa dalo odôvodnene očakávať, že jednotlivito alebo v súhrne by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, uskutočnené na základe týchto finančných výkazov.

Podrobný opis našej zodpovednosti za audit finančných výkazov je uvedený v prílohe X správy audítora. Opis, ktorý sa nachádza [*uved'te číslo strany alebo umiestnenie opisu*] je súčasťou našej správy audítora.

Odkaz na webovú stránku príslušného orgánu (pozri: odseky 41 písm. c), 42)

- A56. Odsek 41 vysvetľuje, že audítor môže odkázať na opis zodpovednosti audítora na webovej stránke príslušného orgánu, len ak to výslovne dovoľuje zákon, predpis alebo vnútroštátne audítorské štandardy. Informácie na webovej stránke, ktoré sú súčasťou správy audítora prostredníctvom odkazu na webovú stránku, kde sa tieto informácie nachádzajú, môžu opisovať prácu audítora alebo audit v súlade so štandardmi ISA všeobecnejšie, ale nesmú byť v rozpore s opisom v zmysle odsekov 39 – 40 tohto ISA. To znamená, že znenie opisu zodpovednosti audítora na webovej stránke môže byť podrobnejšie alebo sa môže zaoberať inými záležitosťami týkajúcimi sa auditu finančných výkazov, pokiaľ toto znenie odráža záležitosti uvedené v odsekoch 39 – 40 a nie je s nimi v rozpore.
- A57. Príslušným orgánom môže byť tvorca vnútroštátnych audítorských štandardov, regulátor alebo orgán dohľadu nad výkonom auditu. Tieto organizácie majú dobré predpoklady na zabezpečenie presnosti, úplnosti a nepretržitej dostupnosti štandardizovaných informácií. Prehľad takýchto webových stránok audítormi by nebola vhodná. Ďalej je uvedený názorný príklad takéhoto odkazu na webovú stránku v správe audítora.

### **Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov**

Naším cieľom je získať primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávosti 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 jednotlivito alebo v súhrne by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, uskutočnené na základe týchto finančných výkazov.

Podrobný opis našej zodpovednosti za audit finančných výkazov sa nachádza na webovej stránke [organizácia] na adrese [adresa webovej stránky]. Tento opis tvorí súčasť správy audítora.

Povinnosť informovať o iných skutočnostiach (pozri: odseky 43 až 45)

- A58. V niektorých jurisdikciách môže byť audítor popri zodpovednosti podľa ISA zodpovedný aj za informovanie o iných záležitostiach. Môže byť napríklad povinný poskytnúť informácie o určitých záležitostiach, ak si ich všimne počas auditu finančných výkazov. Inou možnosťou je, že audítor je požiadaný vykonať dodatočné špecifikované postupy a podať o nich správu, alebo vyjadriť názor na špecifické záležitosti, napríklad na vhodnosť účtovných kníh a záznamov, internej kontroly finančného vykazovania alebo iných informácií. Audítorské štandardy v konkrétnej jurisdikcii často poskytujú usmernenie týkajúce sa zodpovednosti audítora v danej jurisdikcii vzhľadom na povinnosť informovať o ďalších špecifických záležitostiach.
- A59. V niektorých prípadoch môžu relevantný zákon alebo predpis vyžadovať alebo povoľovať, aby audítor o tejto zodpovednosti informoval v správe audítora k finančným výkazom. V iných prípadoch sa môže vyžadovať alebo povoľovať, aby o nich audítor informoval v osobitnej správe.
- A60. Odseky 43 – 45 tohto ISA dovoľujú spoločnú prezentáciu povinnosti informovať o ďalších skutočnostiach a zodpovednosti audítora podľa štandardov ISA iba vtedy, keď sa týkajú rovnakých oblastí a znenie správy audítora jasne odlišuje povinnosť informovať o ďalších skutočnostiach od zodpovednosti podľa štandardov ISA. Toto jasné odlíšenie si môže vyžadovať, aby správa audítora odkazovala na zdroj povinnosti informovať o ďalších skutočnostiach a uvádzala, že tieto povinnosti sú

nad rámec zodpovednosti podľa štandardov ISA. V opačnom prípade sa musí povinnosť informovať o ďalších skutočnostiach uviesť v samostatnej časti správy audítora s názvom „Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov“ alebo inak v závislosti od obsahu tejto časti. V takých prípadoch je audítor podľa odseku 44 povinný uviesť zodpovednosť za informovanie podľa ISA pod názvom „Správa z auditu finančných výkazov“.

Meno partnera zodpovedného za zákazku (pozri: odsek 46)

- A61. ISQC 1<sup>36</sup> vyžaduje, aby firma stanovila predpisy a postupy, ktoré poskytnú primerané uistenie, že zákazky sa vykonávajú v súlade s odbornými štandardmi a platnými právnymi a regulačnými požiadavkami. Bez ohľadu na tieto požiadavky ISQC 1 je zámerom uvedenia mena partnera zodpovedného za zákazku v správe audítora zvýšenie transparentnosti pre používateľov správy audítora k finančným výkazom kótovanej účtovnej jednotky.
- A62. Zákon, predpis alebo vnútroštátne audítorské štandardy môžu vyžadovať, aby správa audítora obsahovala meno partnera zodpovedného za zákazku na iný audit ako audit finančných výkazov kótovaných účtovných jednotiek. Zákon, predpis alebo vnútroštátne audítorské štandardy tiež môžu od audítora vyžadovať, resp. audítor sa môže rozhodnúť uviesť v správe audítora doplňujúce informácie k menu partnera zodpovedného za zákazku na účely presnejšej identifikácie partnera zodpovedného za zákazku, napríklad číslo odbornej licencie partnera zodpovedného za zákazku, ktoré je relevantné v jurisdikcii, kde audítor vykonáva svoju činnosť.
- A63. Vo výnimočných prípadoch môže audítor identifikovať informácie alebo mať skúsenosti, ktoré naznačujú pravdepodobné ohrozenie osobnej bezpečnosti, ktoré môže mať za následok fyzickú ujmu partnera zodpovedného za zákazku, ostatných členov tímu pracujúceho na zákazke alebo iných blízkych osôb, pokiaľ by došlo k zverejneniu totožnosti partnera zodpovedného za zákazku. Toto ohrozenie však nezahŕňa napríklad hroziacu právnu zodpovednosť alebo právne, regulačné alebo profesijné sankcie. Diskusie s osobami poverenými spravovaním o okolnostiach, ktoré môžu viesť k fyzickej ujme, môžu poskytnúť dodatočné informácie o pravdepodobnosti alebo závažnosti významného ohrozenia osobnej bezpečnosti. Zákon, predpis alebo vnútroštátne audítorské štandardy môžu určovať ďalšie požiadavky, ktoré sú relevantné pre rozhodovanie, či je možné nezverejniť meno partnera zodpovedného za zákazku.

Podpis audítora (pozri: odsek 47)

- A64. Audítor sa podpisuje buď menom audítorskej firmy, osobne svojím vlastným menom, alebo oboma, podľa toho, čo je v konkrétnej jurisdikcii vhodné. V určitých jurisdikciách môže byť audítor povinný popri podpise audítora uviesť v správe audítora aj vlastnú profesionálnu audítorskú kvalifikáciu alebo skutočnosť, že audítora alebo firmu (podľa situácie) uznal príslušný orgán v danej jurisdikcii, ktorý vydáva licencie.
- A65. V niektorých prípadoch môže zákon alebo predpis povoľovať použitie elektronických podpisov v správe audítora.
- Dátum správy audítora (pozri: odsek 49)
- A66. Dátum správy audítora informuje používateľov správy audítora, že audítor zohľadnil vplyv udalostí a transakcií, o ktorých sa audítor dozvedel a ktoré nastali do daného dňa. Zodpovednosťou audítora vzhľadom na udalosti a transakcie po dátume správy audítora sa zaoberá ISA 560<sup>37</sup>.
- A67. Keďže názor audítora sa poskytuje k finančným výkazom a za finančné výkazy

<sup>36</sup> ISQC 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby“, odsek 32.

<sup>37</sup> ISA 560 „Následné udalosti“, odseky 10 až 17.

zodpovedá manažment, audítor nemôže skonštatovať, že získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, kým nezíska dôkazy, že boli zostavené všetky výkazy, ktoré tvoria finančné výkazy, vrátane súvisiacich poznámok a manažment za ne prevzal zodpovednosť.

- A68. V niektorých jurisdikciách zákon alebo predpis určujú osoby alebo orgány (napr. členov predstavenstva) zodpovedné za konštatovanie, že sa zostavili všetky výkazy, ktoré tvoria finančné výkazy vrátane súvisiacich poznámok, pričom presne stanovujú potrebný proces schvaľovania. V takom prípade získa audítor dôkazy o schválení ešte pred uvedením dátumu v správe k finančným výkazom. V iných jurisdikciách však proces schvaľovania nepredpisujú zákon ani predpis. V takom prípade sa zohľadnia postupy, ktorými sa účtovná jednotka riadi pri zostavovaní a finalizácii finančných výkazov vzhľadom na svoje štruktúry riadenia a spravovania s cieľom určiť osoby alebo orgán oprávnený skonštatovať, že sú zostavené všetky výkazy, ktoré tvoria finančné výkazy, vrátane príslušných poznámok. V niektorých prípadoch zákon alebo predpis určujú aj okamih v procese finančného vykazovania, keď sa očakáva, že je audit ukončený.
- A69. V niektorých jurisdikciách sa vyžaduje, aby finančné výkazy na záver, ešte pred zverejnením schválili akcionári. V týchto jurisdikciách audítor nepotrebuje konečné schválenie akcionárov na to, aby dospel k záveru, že získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Dátumom schválenia finančných výkazov na účely ISA je skorší z týchto termínov: deň, keď osoby s priznanou právomocou určia, že boli zostavené všetky výkazy, z ktorých sa skladajú finančné výkazy vrátane súvisiacich poznámok, alebo deň, keď osoby s priznanou právomocou vyhlásia, že preberajú zodpovednosť za tieto finančné výkazy.

*Správa audítora stanovená zákonom alebo predpisom (pozri: odsek 50)*

- A70. V ISA 200 je vysvetlené, že od audítora sa môže vyžadovať, aby popri ISA splnil aj požiadavky zákona alebo predpisu<sup>38</sup>. Keď sa rozdiely medzi požiadavkami zákona alebo predpisu a ISA týkajú iba formálnej úpravy a znenia správy audítora, požiadavky odseku 50 písm. a) až o) stanovujú minimálne súčasti správy audítora, aby sa mohla odvolávať na medzinárodné audítorské štandardy. Za daných okolností sa nemusia uplatňovať požiadavky odsekov 21 – 49, ktoré nie sú uvedené odseku 50 písm. a) až o), napríklad požadované poradie častí „Názor“ a „Základ pre Názor“.
- A71. Keď špecifické požiadavky konkrétnej jurisdikcie nie sú v rozpore s ISA, formálna úprava a znenie v zmysle odsekov 21 – 49 tohto ISA pomôžu používateľom správy audítora ľahšie rozpoznať, že správa audítora je správou o audite, ktorý sa vykonal v súlade s ISA.

*Informácie požadované podľa ISA 701 (pozri: odsek 50 písm. h))*

- A72. Zákon alebo predpis môže od audítora vyžadovať poskytnutie doplňujúcich informácií o vykonanom audite, ktoré môžu zahŕňať informácie v súlade s cieľmi ISA 701, alebo určovať charakter a rozsah informovania o takýchto záležitostiach.
- A73. Štandardy ISA nie sú nadradené zákonu alebo predpisu, ktorý upravuje audit finančných výkazov. Keď sa uplatňuje ISA 701, správa audítora môže odkazovať na štandardy ISA len vtedy, ak pri uplatňovaní zákona alebo predpisu nie je časť v zmysle odseku 50 písm. h) tohto ISA v rozpore s informačnými požiadavkami podľa ISA 701. Za takýchto okolností bude audítor možno musieť upraviť niektoré aspekty informovania o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora v zmysle ISA 701, a to napríklad:
- úpravou nadpisu „Kľúčové záležitosti auditu“, ak zákon alebo predpis ustanovuje špecifický nadpis,
  - vysvetlením, prečo sa informácie vyžadované zákonom alebo predpisom uvádzajú v správe audítora, napríklad odvolaním sa na príslušný zákon alebo predpis, a opisáním, ako sa tieto informácie týkajú kľúčových záležitostí auditu,

<sup>38</sup> ISA 200, odsek A57.

- keď zákon alebo predpis ustanovuje charakter a rozsah opisu, doplnenie povinných informácií tak, aby bol celkový opis každej kľúčovej záležitosti auditu v súlade s požiadavkou v zmysle odseku 13 ISA 701.

A74. ISA 210 sa zaoberá situáciami, keď zákon alebo predpis príslušnej jurisdikcie stanovujú formálnu úpravu alebo znenie správy audítora, ktoré sa výrazne líšia od požiadaviek ISA, najmä v súvislosti s názorom audítora. Za takýchto okolností ISA 210 vyžaduje, aby audítor vyhodnotil:

- a) či používatelia môžu nesprávne pochopiť uistenie získané na základe auditu finančných výkazov a ak áno,
- b) či sa prípadné nesprávne pochopenie dá znížiť doplňujúcim vysvetlením v správe audítora.

Keď audítor dospeje k záveru, že doplňujúcim vysvetlením v správe audítora sa nedá znížiť možnosť nesprávneho pochopenia, ISA 210 vyžaduje, aby audítor neprijal zákazku na audit, ak jej prijatie nevyžadujú zákon alebo predpis. V súlade s ISA 210, audit vykonaný v súlade s takýmto zákonom alebo predpisom nie je v súlade s požiadavkami ISA. To znamená, že audítor v správe audítora neuvedie, že audit bol vykonaný v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi.<sup>39</sup>

Úvahy špecifické pre účtovné jednotky verejného sektora

A75. Audítori účtovných jednotiek verejného sektora môžu tiež mať možnosť podľa zákona alebo predpisu informovať o určitých záležitostiach verejne, a to buď v správe audítora, alebo v doplňujúcej správe, ktorá môže obsahovať informácie v súlade s cieľmi ISA 701. Za takýchto okolností bude audítor možno musieť upraviť niektoré aspekty informovania o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora v zmysle ISA 701 alebo uviesť v správe audítora odkaz na opis záležitosti v doplňujúcej správe.

*Správa audítora v prípade auditov vykonaných v súlade s audítorskými štandardmi konkrétnej jurisdikcie aj medzinárodnými audítorskými štandardmi (pozri: odsek 51)*

A76. Audítor sa môže v správe audítora odvolávať na audit vykonaný v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi a aj v súlade s vnútroštátnymi audítorskými štandardmi vtedy, keď popri splnení požiadaviek relevantných vnútroštátnych audítorských štandardov splnil aj požiadavky každého ISA relevantného pre audit<sup>40</sup>.

A77. Nie je vhodné odvolávať sa na medzinárodné audítorské štandardy aj na vnútroštátne audítorské štandardy, keď sú požiadavky ISA v rozpore s požiadavkami vnútroštátnych audítorských štandardov, čo by spôsobilo, že audítor by sformuloval rozdielny názor, alebo by nezaradil odsek so zdôraznením skutočností alebo inými skutočnosťami, ktorý za daných okolností vyžadujú ISA. V takomto prípade sa správa audítora odvolá iba na audítorské štandardy, v súlade s ktorými bola správa audítora vypracovaná (buď medzinárodné audítorské štandardy, alebo vnútroštátne audítorské štandardy).

**Doplňujúce informácie prezentované spolu s finančnými výkazmi** (pozri: odseky 53 až 54)

A78. Zákon, predpis alebo štandardy môžu od účtovnej jednotky za určitých okolností vyžadovať, prípadne sa účtovná jednotka môže dobrovoľne rozhodnúť, že spolu s finančnými výkazmi bude prezentovať aj doplňujúce informácie, ktoré platný rámec finančného vykazovania nevyžaduje. Doplňujúce informácie sa môžu prezentovať napríklad preto, aby používateľ lepšie pochopil platný rámec finančného vykazovania, alebo na bližšie vysvetlenie špecifických položiek vo finančných výkazoch. Takéto informácie sa zvyčajne prezentujú buď v doplňujúcich tabuľkách,

<sup>39</sup> ISA 210, odsek 21.

<sup>40</sup> ISA 200, odsek A58.



alebo ako doplňujúce poznámky.

A79. Odsek 53 tohto ISA vysvetľuje, že názor audítora sa vzťahuje na doplňujúce informácie, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou finančných výkazov pre ich charakter alebo spôsob prezentácie. Toto zhodnotenie je vecou odborného úsudku. Príklady:

- Keď poznámky k finančným výkazom zahŕňajú vysvetlenie alebo odsúhlasenie toho, do akej miery finančné výkazy spĺňajú požiadavky iného rámca finančného vykazovania, audítor to môže považovať za doplňujúce informácie, ktoré nie je možné jasne odlíšiť od finančných výkazov. Názor audítora sa vzťahuje aj na poznámky alebo doplňujúce tabuľky, na ktoré sú vo finančných výkazoch krížové odkazy.
- Keď je doplňujúci výkaz ziskov a strát, ktorý uvádza konkrétne položky nákladov, zverejnený samostatne v prílohe k finančným výkazom, audítor ho môže považovať za doplňujúce informácie, ktoré je možné jasne odlíšiť od finančných výkazov.

A80. V správe audítora nemusí byť konkrétny odkaz na doplňujúce informácie, na ktoré sa vzťahuje názor audítora, keď odkaz na poznámky v opise výkazov tvoriacich finančné výkazy, uvedený v správe audítora, je postačujúci.

A81. Zákon alebo predpis nemusia vyžadovať audit takýchto doplňujúcich informácií a manažment sa môže rozhodnúť, že audítora požiada, aby doplňujúce informácie nezahrnul do rozsahu auditu finančných výkazov.

A82. Audítorovo vyhodnotenie, či sú neauditované doplňujúce informácie prezentované spôsobom, ktorý by mohol umožniť interpretáciu, že sa na tieto informácie vzťahuje názor audítora, zahŕňa napríklad vyhodnotenie toho, kde sú tieto informácie prezentované vo vzťahu k finančným výkazom a auditovaným doplňujúcim informáciám a či sú jasne označené ako „neauditované“.

A83. Manažment by mohol zmeniť prezentáciu neauditovaných doplňujúcich informácií, ktorá by mohla viesť k interpretácii, že sa na tieto informácie vzťahuje názor audítora, a to napríklad tým, že:

- z finančných výkazov odstráni všetky krížové odkazy na neauditované doplňujúce tabuľky alebo neauditované poznámky, takže vymedzenie hranice medzi auditovanými a neauditovanými informáciami bude dostatočne jasné,
- umiestni neauditované doplňujúce informácie mimo finančných výkazov alebo, keď to za daných okolností nie je možné, neauditované poznámky aspoň spoločne umiestni na koniec požadovaných poznámok k finančným výkazom a jasne ich označí ako neauditované. Neauditované poznámky integrované v rámci auditovaných poznámok by sa mohli nesprávne vykladať ako auditované.

A84. Skutočnosť, že doplňujúce informácie nie sú auditované, nezbavuje audítora zodpovednosti opísanej v ISA 720 (revidované znenie).

**Príloha**

(pozri: odsek A19)

**Názorné príklady správ nezávislého audítora k finančným výkazom**

- Názorný príklad 1: Správa audítora k finančným výkazom kótovanej účtovnej jednotky zostaveným v súlade s rámcom vernej prezentácie
- Názorný príklad 2: Správa audítora ku konsolidovaným finančným výkazom kótovanej účtovnej jednotky zostaveným v súlade s rámcom vernej prezentácie
- Názorný príklad 3: Správa audítora k finančným výkazom inej ako kótovanej účtovnej jednotky zostaveným v súlade s rámcom vernej prezentácie (a s odvolaním sa na materiály uvedené na webovej stránke príslušného orgánu)
- Názorný príklad 4: Správa audítora k finančným výkazom inej ako kótovanej účtovnej jednotky zostaveným v súlade s rámcom na všeobecné účely

**Názorný príklad 1: Správa audítora k finančným výkazom kótovanej účtovnej jednotky zostaveným v súlade s rámcom vernej prezentácie**

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

- Audit kompletného súboru finančných výkazov<sup>41</sup> kótovanej účtovnej jednotky v súlade s rámcom vernej prezentácie. Audit nie je auditom skupiny (t. j. neuplatňuje sa ISA 600).
- Manažment účtovnej jednotky zostavil finančné výkazy v súlade s IFRS (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy opísanú 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, zahŕňajú Etický kódex pre audítorov vydaný Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov spolu s etickými požiadavkami na audit v príslušnej jurisdikcii, pričom audítor uvedie odkaz na oba druhy požiadaviek.<sup>42</sup>
- 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 informoval o kľúčových záležitostiach auditu podľa ISA 701.
- Audítor získal všetky iné informácie pred dátumom vydania správy audítora a nezistil v nich významnú nesprávnosť.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie finančných výkazov.
- Audítor má popri audite finančných výkazov aj iné oznamovacie povinnosti, ktoré vyžadujú miestne zákony.

**SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA**

Akcionárom a štatutárnemu orgánu spoločnosti ABC (alebo iným príslušným adresátom)

**Správa z auditu účtovnej závierky<sup>43</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.

<sup>41</sup> Pozn. prekladateľa - v podmienkach SR sa pre kompletný súbor finančných výkazov používa pojem „účtovná závierka“. Preto sa vo vzore používa tento pojem.

<sup>42</sup> Pozn. prekladateľa - v podmienkach SR sa na oblasť etiky vzťahujú požiadavky slovenskej jurisdikcie, konkrétne zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Preto sa použije text uvedený v príklade 3.

<sup>43</sup> Podnadpis „Správa z auditu účtovnej závierky“ nie je potrebný, keď sa nepoužije druhý podnadpis „Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov“.

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

### **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 Etického kódexu pre audítov, vydaného Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (kódex IESBA) spolu s etickými požiadavkami, ktoré sú relevantné pre náš audit účtovnej závierky v [jurisdikcia], a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení a kódexu IESBA týkajúcich sa etiky.<sup>44</sup> Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš 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.

*[Nasleduje opis jednotlivých kľúčových záležitostí auditu podľa ISA 701.]*

### **Iné informácie [alebo iný názov podľa potreby, ako napr. „Informácie iné než finančné výkazy a správa audítora“]**

*[Vykazovanie podľa ISA 720 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 1 v prílohe 2 v ISA 720 (revidované znenie)].*

### **Zodpovednosť štatutárneho orgánu a osôb poverených spravovaním za účtovnú závierku<sup>45</sup>**

Štatutárny orgán je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu tejto účtovnej závierky podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS)<sup>46</sup> a za tie interné kontroly, ktoré považuje za potrebné na zostavenie účtovnej závierky, ktorá neobsahuje významné nesprávosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby.

Pri zostavovaní účtovnej závierky 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.

<sup>44</sup> Pozn. prekladateľa - v podmienkach SR sa na oblasť etiky vzťahujú požiadavky slovenskej jurisdikcie, konkrétne zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Preto sa použije text uvedený v príklade 3.

<sup>45</sup> V týchto názorných príkladoch správ audítora možno pojmy „manažment“ a „osoby poverené spravovaním“ nahradiť inými pojmi, ktoré sú vhodné v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii. (Pozn. prekladateľa – v slovenskom preklade sa namiesto výrazu „manažment“ použil výraz „štatutárny orgán“, ktorý je na podmienky Slovenskej republiky vhodnejší).

<sup>46</sup> Keď manažment zodpovedá za zostavenie finančných výkazov, ktoré „poskytujú pravdivý a verný obraz“, môže byť znenie takéto: „Manažment je zodpovedný za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz v súlade s ustanoveniami IFRS.....“.

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

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

Našou zodpovednosťou je získať primerané uistenie, či účtovná závierka 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 jednotlivito alebo v súhrne by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, uskutočnené na základe tejto účtovnej závierky.

Odsek 41(b) tohto ISA vysvetľuje, že nasledujúca časť zvýraznená šedou sa môže umiestniť v prílohe správy audítora. Odsek 41(c) vysvetľuje, že pokiaľ to audítorovi výslovne dovoľujú zákony, predpisy alebo vnútroštátne audítorské štandardy, môže namiesto uvedenia opisu zodpovedností v správe audítora uviesť odkaz na webovú stránku príslušného orgánu, kde je tento opis zverejnený, samozrejme za podmienky, že nie je nekonzistentný s opisom zodpovedností audítora uvedeným nižšie.

V rámci auditu uskutočneného podľa medzinárodných audítorských štandardov, počas celého auditu uplatňujeme odborný úsudok a zachováame profesionálny skepticizmus. Okrem toho:

- Identifikujeme a posudzujeme riziká významnej nesprávnosti účtovnej závierky, 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 Spoločnosti.<sup>47</sup>
- Hodnotíme vhodnosť použitých účtovných zásad a účtovných metód a primeranosť účtovných odhadov a uvedenie s nimi súvisiacich informácií, uskutočnené štatutárnym orgánom.
- Robíme záver o tom, či štatutárny orgán vhodne v účtovníctve používa predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti a na základe získaných audítorských dôkazov záver o tom, či existuje významná neistota v súvislosti s udalosťami alebo okolnosťami, ktoré by mohli významne spochybniť schopnosť Spoločnosti nepretržite pokračovať v činnosti. Ak dospejeme k záveru, že významná neistota existuje, sme povinní upozorniť v našej správe audítora na súvisiace informácie uvedené v účtovnej závierke 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 okolnosti však môžu spôsobiť, že spoločnosť prestane pokračovať v nepretržitej činnosti.
- Hodnotíme celkovú prezentáciu, štruktúru a obsah účtovnej závierky vrátane informácií v nej uvedených, ako aj to, či účtovná závierka zachytáva uskutočnené transakcie a udalosti spôsobom, ktorý vedie k ich vernému zobrazeniu.

<sup>47</sup> Túto vetu možno náležite upraviť v prípade, že audítor je zodpovedný aj za vyjadrenie názoru na efektívnosť interných kontrol v spojitosti s auditom finančných výkazov.

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.

Zo skutočností komunikovaných osobám povereným spravovaním určíme tie, ktoré mali najväčší význam pri audite účtovnej závierky bežného obdobia, a preto sú kľúčovými záležitosťami auditu. Tieto záležitosti opíšeme v našej správe audítora, ak zákon alebo iný právny predpis ich zverejnenie nevyklučuje, alebo ak v mimoriadne zriedkavých prípadoch nerozhodneme, že určitá záležitosť by sa v našej správe uviesť nemala, pretože možno odôvodnene očakávať, že nepriaznivé dôsledky jej uvedenia by prevážili nad verejným prospechom z jej uvedenia.

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

*[Forma a obsah tejto časti správy audítora sa bude líšiť v závislosti od charakteru ďalších zodpovedností audítora stanovených miestnym zákonom, predpisom alebo vnútroštátnymi audítorskými štandardami. Tieto záležitosti upravené zákonom, predpisom alebo vnútroštátnymi audítorskými štandardami (označované ako „ďalšie zodpovednosti“) sa uvedú v tejto časti správy, pokiaľ nereagujú na tie isté témy, ktorých uvedenie sa vyžaduje podľa ISA v časti Správa z auditu účtovnej závierky. Vykazovanie ďalších zodpovedností, ktoré reagujú na tie isté témy vyžadované ISA, sa môže skombinovať (t.z. uviesť v časti Správa z auditu účtovnej závierky pod vhodným podnázvom) za podmienky, že text v správe audítora jasne odliší ďalšie zodpovednosti od vykazovania podľa ISA tam, kde takáto odlišnosť existuje.]*

Partner zodpovedný za audit, ktorého výsledkom je táto správa audítora, sa volá [meno]

*[podpis v mene audítorskej firmy, meno audítora, alebo oboje, podľa požiadaviek danej jurisdikcie]*

*[adresa audítora]*

*[dátum správy]*

Názorný príklad 2: Správa audítora ku konsolidovaným finančným výkazom kótovanej účtovnej jednotky zostaveným v súlade s rámcom vernej prezentácie. Na účely tohto názorného príkladu správy audítora sa predpokladajú tieto okolnosti:

- Audit kompletného súboru konsolidovaných finančných výkazov<sup>48</sup> kótovanej účtovnej jednotky v súlade s rámcom vernej prezentácie. Audit je auditom skupiny účtovnej jednotky s dcérskymi spoločnosťami (t. j. uplatňuje sa ISA 600).
- Konsolidované finančné výkazy zostavuje manažment účtovnej jednotky v súlade s IFRS (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky na audit odrážajú opis zodpovednosti manažmentu za konsolidované finančné výkazy podľa ISA 210.
- Audítor dospel k záveru, že na základe získaných auditorských dôkazov je vhodný nemodifikovaný (t. j. „čistý“) názor.
- Etický kódex pre audítorov vydaný Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov zahŕňa všetky relevantné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit.<sup>49</sup>
- Audítor na základe získaných auditorských 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 informoval o kľúčových záležitostiach auditu podľa ISA 701.
- Audítor získal všetky iné informácie pred dátumom vydania správy audítora a nezistil v nich významnú nesprávnosť.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad konsolidovanými finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie konsolidovaných finančných výkazov.
- Okrem auditu konsolidovaných finančných výkazov má audítor povinnosť informovať o iných skutočnostiach podľa miestnych právnych predpisov.

## SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

Akcionárom a štatutárnemu orgánu spoločnosti (alebo iným príslušným adresátom)

### **Správa z auditu konsolidovanej účtovnej závierky<sup>50</sup>**

#### **Názor**

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

<sup>48</sup> Pozn. prekladateľa - v podmienkach SR sa pre kompletný súbor finančných výkazov používa pojem „účtovná závierka“. Preto sa vo vzore používa tento pojem.

<sup>49</sup> Pozn. prekladateľa - v podmienkach SR sa na oblasť etiky vzťahujú požiadavky slovenskej jurisdikcie, konkrétne zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Preto sa použije text uvedený v príklade 3.

<sup>50</sup> Podnadpis „Správa z auditu konsolidovanej účtovnej závierky“ nie je potrebný, keď sa nepoužije druhý podnadpis „Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov“.

Podľa nášho názoru, priložená účtovná závierka zobrazuje verne, vo všetkých významných súvislostiach, finančnú situáciu (alebo *poskytuje pravdivý a verný obraz finančnej situácie*) skupiny k 31. decembru 20X1, konsolidovanom výsledku jej hospodárenia a konsolidovaných peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS).

### **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 konsolidovanej účtovnej závierky* našej správy. Od Skupiny sme nezávislí podľa ustanovení Etického kódexu pre audítov, vydaného Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (kódex IESBA), a splnili sme aj ostatné požiadavky kódexu IESBA.<sup>51</sup> Sme presvedčení, že auditorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš názor.

### **Kľúčové záležitosti auditu**

Kľúčové záležitosti auditu sú záležitosti, ktoré sú podľa nášho odborného posúdenia v našom audite konsolidovanej účtovnej závierky za bežné obdobie najzávažnejšie. Týmito záležitosťami sme sa zaoberali v súvislosti s auditom konsolidovanej účtovnej závierky ako celku a pri formulovaní nášho názoru na ňu, ale neposkytujeme na ne samostatný názor.

*[Nasleduje opis jednotlivých kľúčových záležitostí auditu podľa ISA 701.]*

### **Iné informácie [alebo iný názov podľa potreby, ako napr. „Informácie iné než finančné výkazy a správa audítora“]**

*[Výkazovanie podľa ISA 720 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 1 v prílohe 2 v ISA 720 (revidované znenie)].*

### **Zodpovednosť štatutárneho orgánu a osôb poverených spravovaním za konsolidovanú účtovnú závierku<sup>52</sup>**

Štatutárny orgán je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu tejto konsolidovanej účtovnej závierky podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS)<sup>53</sup> a za tie interné kontroly, ktoré považuje za potrebné na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky, ktorá neobsahuje významné nesprávosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby.

Pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky je štatutárny orgán zodpovedný za zhodnotenie schopnosti Skupiny 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 Skupinu 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 Skupiny.

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

<sup>51</sup> Pozn. prekladateľa - v podmienkach SR sa na oblasť etiky vzťahujú požiadavky slovenskej jurisdikcie, konkrétne zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Preto sa použije text uvedený v príklade 3.

<sup>52</sup> Alebo iné vhodné označenie v kontexte zákonného rámca v danej jurisdikcii.

<sup>53</sup> Keď manažment zodpovedá za zostavenie finančných výkazov, ktoré „poskytujú pravdivý a verný obraz“, môže byť znenie takéto: „Manažment je zodpovedný za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz v súlade s ustanoveniami IFRS....“.



Našou zodpovednosťou je získať primerané uistenie, či konsolidovaná účtovná závierka 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 jednotlivito alebo v súhrne by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, uskutočnené na základe tejto konsolidovanej účtovnej závierky.

Odsek 41(b) tohto ISA vysvetľuje, že nasledujúca časť zvýraznená šedou sa môže umiestniť v prílohe správy audítora. Odsek 41(c) vysvetľuje, že pokiaľ to auditorovi výslovne dovoľujú zákony, predpisy alebo vnútroštátne auditorské štandardy, môže namiesto uvedenia opisu zodpovedností v správe audítora uviesť odkaz na webovú stránku príslušného orgánu, kde je tento opis zverejnený, samozrejme za podmienky, že nie je nekonzistentný s opisom zodpovedností audítora uvedeným nižšie.

V rámci auditu uskutočneného podľa medzinárodných auditorských štandardov, počas celého auditu uplatňujeme odborný úsudok a zachovávame profesionálny skepticizmus. Okrem toho:

- Identifikujeme a posudzujeme riziká významnej nesprávosti konsolidovanej účtovnej závierky, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, navrhujeme a uskutočňujeme auditorské postupy reagujúce na tieto riziká a získavame auditorské dôkazy, ktoré sú dostatočné a vhodné na poskytnutie základu pre náš názor. Riziko neodhalenia významnej nesprávosti 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 auditorské postupy vhodné za daných okolností, ale nie za účelom vyjadrenia názoru na efektívnosť interných kontrol Skupiny.<sup>54</sup>
- Hodnotíme vhodnosť použitých účtovných zásad a účtovných metód a primeranosť účtovných odhadov a uvedenie s nimi súvisiacich informácií, uskutočnené štatutárnym orgánom.
- Robíme záver o tom, či štatutárny orgán vhodne v účtovníctve používa predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti a na základe získaných auditorských dôkazov záver o tom, či existuje významná neistota v súvislosti s udalosťami alebo okolnosťami, ktoré by mohli významne spochybniť schopnosť Skupiny nepretržite pokračovať v činnosti. Ak dospejeme k záveru, že významná neistota existuje, sme povinní upozorniť v našej správe audítora na súvisiace informácie uvedené v konsolidovanej účtovnej závierke alebo, ak sú tieto informácie nedostatočné, modifikovať náš názor. Naše závery vychádzajú z auditorských dôkazov získaných do dátumu vydania našej správy audítora. Budúce udalosti alebo okolnosti však môžu spôsobiť, že spoločnosť prestane pokračovať v nepretržitej činnosti.
- Hodnotíme celkovú prezentáciu, štruktúru a obsah konsolidovanej účtovnej závierky vrátane informácií v nej uvedených, ako aj to, či konsolidovaná účtovná závierka zachytáva uskutočnené transakcie a udalosti spôsobom, ktorý vedie k ich vernému zobrazeniu.
- Získavame dostatočné a vhodné auditorské dôkazy o finančných údajoch účtovných jednotiek alebo ich obchodných aktivitách v rámci Skupiny pre účely vyjadrenia názoru na konsolidovanú účtovnú závierku. Zodpovedáme za vedenie, kontrolu a realizáciu auditu skupiny. Ostávame výhradne zodpovední za náš názor audítora.

<sup>54</sup> Túto vetu možno náležite upraviť v prípade, že audítor je zodpovedný aj za vyjadrenie názoru na efektívnosť interných kontrol v spojitosti s auditom finančných výkazov.

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.

Zo skutočností komunikovaných osobám povereným spravovaním určíme tie, ktoré mali najväčší význam pri audite konsolidovanej účtovnej závierky bežného obdobia, a preto sú kľúčovými záležitosťami auditu. Tieto záležitosti opíšeme v našej správe audítora, ak zákon alebo iný právny predpis ich zverejnenie nevyklučuje, alebo ak v mimoriadne zriedkavých prípadoch nerozhodneme, že určitá záležitosť by sa v našej správe uviesť nemala, pretože možno odôvodnene očakávať, že nepriaznivé dôsledky jej uvedenia by prevážili nad verejným prospechom z jej uvedenia.

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

*[Forma a obsah tejto časti správy audítora sa bude líšiť v závislosti od charakteru ďalších zodpovedností audítora stanovených miestnym zákonom, predpisom alebo vnútroštátnymi audítorskými štandardami. Tieto záležitosti upravené zákonom, predpisom alebo vnútroštátnymi audítorskými štandardami (označované ako „ďalšie zodpovednosti“) sa uvedú v tejto časti správy, pokiaľ nereagujú na tie isté témy, ktorých uvedenie sa vyžaduje podľa ISA v časti Správa z auditu účtovnej závierky. Vykazovanie ďalších zodpovedností, ktoré reagujú na tie isté témy vyžadované ISA, sa môže skombinovať (t.z. uviesť v časti Správa z auditu účtovnej závierky pod vhodným podnázvom) za podmienky, že text v správe audítora jasne odliší ďalšie zodpovednosti od vykazovania podľa ISA tam, kde takáto odlišnosť existuje.]*

Partner zodpovedný za audit, ktorého výsledkom je táto správa audítora, sa volá [meno]

*[podpis v mene audítorskej firmy, meno audítora, alebo oboje, podľa požiadaviek danej jurisdikcie]*

*[adresa audítora]*

*[dátum správy]*

### Názorný príklad 3: Správa audítora k finančným výkazom inej ako kótovanej účtovnej jednotky zostaveným v súlade s rámcom vernej prezentácie

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

- Audit kompletného súboru finančných výkazov<sup>55</sup> inej ako kótovanej účtovnej jednotky v súlade s rámcom vernej prezentácie. Audit nie je auditom skupiny (t. j. neuplatňuje sa ISA 600).
- Finančné výkazy zostavuje manažment účtovnej jednotky v súlade s IFRS (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky na audit odrážajú opis zodpovednosti manažmentu za finančné výkazy podľa 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.
- 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.
- Audítor získal všetky iné informácie pred dátumom vydania správy audítora a nezistil v nich významnú nesprávnosť.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie finančných výkazov.
- Audítor nemá povinnosť informovať o iných skutočnostiach podľa miestnych právnych predpisov.
- Audítor sa rozhodol odkázať na opis zodpovednosti audítora uvedený na webovej stránke príslušného orgánu.

## SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

Akcionárom a štatutárnemu orgánu spoločnosti ABC (alebo iným príslušným adresátom)

### 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>55</sup> Pozn. prekladateľa - v podmienkach SR sa pre kompletný súbor finančných výkazov používa pojem „účtovná závierka“. Preto sa vo vzore používa tento pojem.

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

### **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 [jurisdikcia (pozn. prekladateľa v podmienkach SR text znie: „zákona č. 423/2015 o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov týkajúcich sa etiky, vrátane Etického kódexu audítora“)], relevantných pre náš audit účtovnej závierky 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.

### **Iné informácie [alebo iný názov podľa potreby, ako napr. „Informácie iné než finančné výkazy a správa audítora“]**

[Vykazovanie podľa ISA 720 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 1 v prílohe 2 v ISA 720 (revidované znenie)].

### **Zodpovednosť štatutárneho orgánu a osôb poverených spravovaním za účtovnú závierku<sup>56</sup>**

Štatutárny orgán je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu tejto účtovnej závierky podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS)<sup>57</sup> a za tie interné kontroly, ktoré považuje za potrebné na zostavenie účtovnej závierky, ktorá neobsahuje významné nesprávnosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby.

Pri zostavovaní účtovnej závierky 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 účtovnej závierky**

Našou zodpovednosťou je získať primerané uistenie, či účtovná závierka 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 jednotlivito alebo v súhrne by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, uskutočnené na základe tejto účtovnej závierky.

Ďalší opis zodpovednosti audítora za audit účtovnej závierky sa nachádza na webovej stránke [organizácia] na adrese [adresa webovej stránky]. Tento opis tvorí súčasť správy audítora.

<sup>56</sup> Alebo iné vhodné označenie v kontexte zákonného rámca v danej jurisdikcii.

<sup>57</sup> Keď manažment zodpovedá za zostavenie finančných výkazov, ktoré „poskytujú pravdivý a verný obraz“, môže byť znenie takéto: „Manažment je zodpovedný za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz v súlade s ustanoveniami IFRS....“.

*[podpis v mene audítorskej firmy, meno audítora, alebo oboje, podľa požiadaviek danej jurisdikcie]*

*[adresa audítora]*

*[dátum správy]*

**Názorný príklad 4 – Správa audítora k finančným výkazom inej ako kótovanej účtovnej jednotky zostaveným v súlade s rámcom na všeobecné účely**

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

- Audit kompletného súboru finančných výkazov<sup>58</sup> inej ako kótovanej účtovnej jednotky podľa zákona alebo predpisu. Audit nie je auditom skupiny (t. j. neuplatňuje sa ISA 600).
- Finančné výkazy zostavil manažment účtovnej jednotky podľa rámca finančného vykazovania (zákon XYZ) jurisdikcie X (t. j. rámec finančného vykazovania, ktorý zahŕňa zákon alebo predpis, určený na splnenie bežných požiadaviek na finančné informácie širokého spektra používateľov, ktorý však nie je rámcom vernej prezentácie).
- Podmienky zákazky na audit odrážajú opis zodpovednosti manažmentu za finančné výkazy podľa 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.
- 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.
- Audítor získal všetky iné informácie pred dátumom vydania správy audítora a nezistil v nich významnú nesprávnosť.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie finančných výkazov.
- Audítor nemá povinnosť informovať o iných skutočnostiach podľa miestnych právnych predpisov.

**SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA**

[vhodný adresát]

**Názor**

Uskutočnili sme audit účtovnej závierky spoločnosti ABC („spoločnosť“), ktorá obsahuje

<sup>58</sup> Pozn. prekladateľa - v podmienkach SR sa pre kompletný súbor finančných výkazov používa pojem „účtovná závierka“. Preto sa vo vzore používa tento pojem.

súvahu k 31. decembru 20X1, výkaz ziskov a strát, 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 Spoločnosti je vo všetkých významných ohľadoch zostavená podľa zákona XYZ jurisdikcie 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 účtovnej závierky* našej správy. Od spoločnosti sme nezávislí podľa etických požiadaviek, 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.

**Iné informácie [alebo iný názov podľa potreby, ako napr. „Informácie iné než finančné výkazy a správa audítora“]**

[*Výkazovanie podľa ISA 720 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 1 v prílohe 2 v ISA 720 (revidované znenie)*].

### **Zodpovednosť štatutárneho orgánu a osôb poverených spravovaním za účtovnú závierku<sup>59</sup>**

Štatutárny orgán je zodpovedný za zostavenie tejto účtovnej závierky podľa zákona XYZ jurisdikcie X<sup>60</sup> a za tie interné kontroly, ktoré považuje za potrebné na zostavenie účtovnej závierky, ktorá neobsahuje významné nesprávosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby.

Pri zostavovaní účtovnej závierky 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 účtovnej závierky**

Našou zodpovednosťou je získať primerané uistenie, či účtovná závierka 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 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 jednotlivito alebo v súhrne by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, uskutočnené na základe tejto účtovnej závierky.

Odsek 41(b) tohto ISA vysvetľuje, že nasledujúca časť zvýraznená šedou sa môže umiestniť v prílohe správy audítora. Odsek 41(c) vysvetľuje, že pokiaľ to audítovi výslovne dovoľujú zákony, predpisy alebo vnútroštátne audítorské štandardy, môže namiesto uvedenia opisu zodpovedností v správe audítora uviesť odkaz na webovú stránku príslušného orgánu, kde je tento opis zverejnený, samozrejme za podmienky, že nie je nekonzistentný s opisom zodpovedností audítora uvedeným nižšie.

<sup>59</sup> Alebo iné vhodné označenie v kontexte zákonného rámca v danej jurisdikcii.

<sup>60</sup> Keď manažment zodpovedá za zostavenie finančných výkazov, ktoré „poskytujú pravdivý a verný obraz“, môže byť znenie takéto: „Manažment je zodpovedný za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz v súlade s ustanoveniami IFRS....“.

V rámci auditu uskutočneného podľa medzinárodných audítorských štandardov, počas celého auditu uplatňujeme odborný úsudok a zachováame profesionálny skepticizmus. Okrem toho:

- Identifikujeme a posudzujeme riziká významnej nesprávnej účtovnej závierky, 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 Spoločnosti.
- Hodnotíme vhodnosť použitých účtovných zásad a účtovných metód a primeranosť účtovných odhadov a uvedenie s nimi súvisiacich informácií, uskutočnené štatutárnym orgánom.
- Robíme záver o tom, či štatutárny orgán vhodne v účtovníctve používa predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti a na základe získaných audítorských dôkazov záver o tom, či existuje významná neistota v súvislosti s udalosťami alebo okolnosťami, ktoré by mohli významne spochybniť schopnosť Spoločnosti nepretržite pokračovať v činnosti. Ak dospejeme k záveru, že významná neistota existuje, sme povinní upozorniť v našej správe audítora na súvisiace informácie uvedené v účtovnej závierke 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 okolnosti 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.

*[podpis v mene audítorskej firmy, meno audítora, alebo oboje, podľa požiadaviek danej jurisdikcie]*

*[adresa audítora]*

*[dátum správy]*