

**MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 705 (REVIDOVANÉ
ZNENIE)**

MODIFIKÁCIE NÁZORU V SPRÁVE NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

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

OBSAH

	Odseky
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1
Typy modifikovaných názorov	2
Dátum nadobudnutia účinnosti.....	3
Cieľ	4
Definície	5
Požiadavky	
Situácie, v ktorých sa vyžaduje modifikácia názoru audítora	6
Určenie typu modifikácie názoru audítora	7 – 15
Forma a obsah auditorskej správy v prípade modifikovaného názoru.....	16 – 29
Komunikácia s osobami poverenými spravovaním	30
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Typy modifikovaných názorov	A1
Situácie, v ktorých sa vyžaduje modifikácia názoru audítora	A2 – A12
Určenie typu modifikácie názoru audítora	A13 – A16
Forma a obsah správy audítora v prípade modifikovaného názoru	A17 – A26
Komunikácia s osobami poverenými spravovaním	A27
Príloha: Názorné príklady správ audítora s modifikáciou názoru	

Medzinárodný auditorský štandard (ISA) 705 (Revidované znenie) „*Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora*“ by sa mal 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 vydanie vhodnej správy zodpovedajúcej daným okolnostiam, keď audítor pri vytváraní názoru v súlade s ISA 700 (revidované znenie)¹ dospeje k záveru, že je nevyhnutné, aby modifikoval svoj názor na finančné výkazy. Tento ISA sa zaoberá tým, ako skutočnosť, že audítor vyjadrí modifikovaný názor, ovplyvní formu a obsah správy audítora. Vo všetkých prípadoch platia požiadavky vykazovania uvedené v ISA 700 (revidované znenie); v tomto ISA sa neopakujú, pokiaľ sa nimi požiadavky tohto ISA výslovne nezaoberajú alebo pokiaľ ich nemenia.

Typ modifikovaných názorov

2. Tento ISA stanovuje tri typy modifikovaných názorov, a síce podmienený názor, záporný názor a odmietnutie názoru. Rozhodnutie o tom, ktorý typ modifikovaného názoru je vhodný, závisí od:
 - a) charakteru skutočnosti, ktorá viedla k modifikácii, teda či finančné výkazy obsahujú významnú nesprávnosť, alebo, v prípade neschopnosti získať dostatočné a vhodné auditorské dôkazy, či by mohli obsahovať významnú nesprávnosť,
 - b) úsudku audítora o zásadnej povahe účinkov alebo možných účinkov danej skutočnosti na finančné výkazy. (Pozri: odsek A1)

Dátum nadobudnutia účinnosti

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

Cieľ

4. Cieľom audítora je zrozumiteľne vyjadriť vhodný modifikovaný názor na finančné výkazy, ktorý je nevyhnutné, keď:
 - a) audítor vzhľadom na získané auditorské dôkazy dospeje k záveru, že finančné výkazy ako celok obsahujú významnú nesprávnosť, alebo
 - b) audítor nedokáže získať dostatočné a vhodné auditorské dôkazy, aby dospel k záveru, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významnú nesprávnosť.

Definície

5. Na účely ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:
 - a) *zásadný (Pervasive)* – pojem používaný v súvislosti s nesprávnosťami na opísanie tých účinkov nesprávností na finančné výkazy alebo prípadných možných účinkov nesprávností na finančné výkazy, ktoré zostali nezistené v dôsledku nemožnosti získať dostatočné a vhodné auditorské dôkazy. Zásadný účinok na finančné výkazy je účinok, ktorý podľa úsudku audítora:
 - (i) nie je ohraničený na konkrétne časti, účty alebo položky vo finančných výkazoch,
 - (ii) ak je takto ohraničený, predstavuje alebo by mohol predstavovať značnú časť finančných výkazov, alebo

¹ ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“.

- (iii) v súvislosti so zverejneniami je základom na pochopenie finančných výkazov ich používateľmi.
- b) modifikovaný názor (*Modified opinion*) – podmienený názor, záporný názor alebo odmietnutie názoru na finančné výkazy.

Požiadavky

Situácie, v ktorých sa vyžaduje modifikácia názoru audítora

6. Audítor modifikuje názor v audítorskej správe, keď:
 - a) vzhľadom na získané audítorské dôkazy dospeje k záveru, že finančné výkazy ako celok obsahujú významnú nesprávnosť, alebo (pozri: odseky A2 až A7)
 - b) audítor nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby dospel k záveru, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významnú nesprávnosť. (Pozri: odseky A8 až A12)

Určenie typu modifikácie názoru audítora

Podmienený názor

7. Audítor vyjadrí podmienený názor, keď:
 - a) po získaní dostatočných a vhodných audítorských dôkazov dospeje k záveru, že nesprávnosti sú vzhľadom na finančné výkazy významné, či už jednotlivito alebo súhrnne, nie však zásadné, alebo
 - b) audítor nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých by založil svoj názor, ale dospeje k záveru, že prípadné nezistené nesprávnosti by mohli mať na finančné výkazy významný, nie však zásadný účinok.

Záporný názor

8. Audítor vyjadrí záporný názor, keď po získaní dostatočných a vhodných audítorských dôkazov dospeje k záveru, že nesprávnosti sú pre finančné výkazy významné aj zásadné, a to jednotlivito alebo súhrnne.

Odmietnutie názoru

9. Audítor odmietne názor, keď nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých by založil svoj názor, a dospeje k záveru, že prípadné nezistené nesprávnosti by mohli mať na finančné výkazy účinok, ktorý by bol nielen významný, ale aj zásadný.
10. Audítor odmietne názor, keď, za mimoriadne ojedinelých okolností spojených s viacnásobnou neistotou dospeje k záveru, že názor na finančné výkazy sa nedá sformulovať aj napriek tomu, že získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa každej neistoty jednotlivito, a to preto, lebo neistoty sa môžu navzájom ovplyvňovať a môžu mať na finančné výkazy kumulatívny účinok.

Následok neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, pretože manažment po prijatí zákazky audítorom obmedzil vecný rozsah

11. Ak sa audítor po prijatí zákazky dozvie, že manažment obmedzil vecný rozsah auditu a podľa audítora uvedené obmedzenie pravdepodobne povedie k potrebe vyjadriť podmienený názor alebo odmietnuť názor na finančné výkazy, audítor požiada manažment, aby toto obmedzenie odstránil.
12. Ak manažment odmietne odstrániť obmedzenie uvedené v odseku 11 tohto ISA, audítor o tejto skutočnosti informuje osoby poverené spravovaním, okrem prípadu, keď sa všetky osoby poverené spravovaním zúčastňujú na riadení

úctovnej jednotky,² a rozhodne, či sa na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov dajú uskutočniť alternatívne postupy.

13. Ak audítor nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, rozhodne o dôsledkoch tejto skutočnosti takto:
- a) ak audítor dospeje k záveru, že prípadné nezistené nesprávnosti by mohli mať na finančné výkazy významný, ale nie zásadný účinok, vyjadrí podmienený názor, alebo
 - b) ak audítor dospeje k záveru, že možné účinky nezistených nesprávností na finančné výkazy by mohli byť významné aj zásadné, a podmienenie názoru by nezodpovedalo cieľu, ktorým je informovať o závažnosti situácie, preto audítor:
 - (i) odstúpi od zákazky na audit, keď to povoľuje platný zákon alebo predpis; alebo (pozri: odsek A13)
 - (ii) ak odstúpenie od zákazky na audit pred vydaním audítorskej správy nie je možné alebo povolené, odmietne vyjadriť názor na finančné výkazy. (pozri: odsek A14)
14. Ak audítor odstúpi od zákazky, ako sa predpokladá v odseku 13 písm. b) bode (i), ešte odstúpením informuje osoby poverené spravovaním o všetkých skutočnostiach týkajúcich sa nesprávností identifikovaných počas auditu, ktoré by viedli k modifikácii názoru. (Pozri: odsek A15)

Ďalšie úvahy týkajúce sa záporného názoru alebo odmietnutia názoru

15. Keď audítor považuje za nevyhnutné vyjadriť k finančným výkazom ako celku záporný názor, prípadne odmietnuť vyjadrenie názoru, správa audítora nesmie obsahovať aj nemodifikovaný názor vzhľadom na ten istý rámec finančného výkazníctva k jednotlivému finančnému výkazu alebo k viacerým konkrétnym prvkom, účtom alebo položkám finančných výkazov. Zaradenie tohto nemodifikovaného názoru do tej istej správy³ by bolo za daných okolností v rozpore so záporným názorom audítora alebo s odmietnutím názoru na finančné výkazy ako celku. (Pozri: odsek A16)

Forma a obsah správy audítora v prípade modifikovaného názoru

Názor audítora

16. Keď audítor modifikuje názor audítora, v časti Názor použije podľa potreby názov „Podmienený názor“, „Záporný názor“ alebo „Odmietnutie názoru“. (Pozri: odseky A17 až A19)

Podmienený názor

17. Keď audítor vyjadruje podmienený názor z dôvodu významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch, musí uviesť, že podľa názoru audítora, okrem vplyvov skutočnosti(tí) uvedených v časti Základ pre podmienený názor:

² ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, odsek 13.

³ ISA 805 (revidované znenie) „Špeciálne úvahy – audit jednotlivých finančných výkazov a konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančných výkazov“ sa zaoberá situáciami, keď audítor získa zákazku na vyjadrenie samostatného názoru na jeden alebo viacero konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančných výkazov.

- (a) pri vykazovaní v súlade s rámcom zabezpečujúcim vernú prezentáciu, priložené finančné výkazy zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, (alebo poskytujú verný a pravdivý obraz o) [...] v súlade s [platným rámcom pre finančné výkazníctvo]; alebo
- (b) pri vykazovaní v súlade s rámcom zabezpečujúcim súlad, priložené finančné výkazy boli zostavené, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade s [platným rámcom pre finančné výkazníctvo].

Keď modifikácia vyplýva z neschopnosti získať dostatočné vhodné audítorské dôkazy, audítor použije zodpovedajúcu frázu „okrem možných vplyvov skutočnosti(i) ...“ v prípade modifikovaného názoru. (Pozri: odsek A20)

Záporný názor

18. Keď audítor vyjadruje záporný názor, musí uviesť, že podľa názoru audítora z dôvodu závažnosti skutočnosti(i) uvedenej(ých) v časti Základ pre záporný názor:

- (a) pri vykazovaní v súlade s rámcom zabezpečujúcim vernú prezentáciu, priložené finančné výkazy nezobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, (alebo neposkytujú verný a pravdivý obraz o) [...] v súlade s [platným rámcom pre finančné výkazníctvo]; alebo
- (b) pri vykazovaní v súlade s rámcom zabezpečujúcim súlad, priložené finančné výkazy neboli zostavené, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade s [platným rámcom pre finančné výkazníctvo].

Odmietnutie názoru

19. Keď audítor odmietne vyjadriť názor z dôvodu neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, musí:

- (a) uviesť, že audítor nevyjadruje názor na priložené finančné výkazy,
- (b) uviesť, že vzhľadom na závažnosť skutočnosti(i) uvedených v časti Základ pre odmietnutie názoru, audítor nebol schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré by poskytli základ pre názor audítora na finančné výkazy a
- (c) zmeniť a doplniť vyjadrenie podľa odseku 24 (b) ISA 700 (revidované znenie), ktoré naznačuje, že účtovná závierka bola auditovaná, aby uviedol, že audítor bol poverený vykonať audit finančných výkazov.

Základ pre názor

20. Keď audítor modifikuje názor na finančné výkazy, musí okrem špecifických častí podľa ISA 700 (revidované znenie): (pozri: odsek A21)

- (a) zmeniť názov „Základ pre názor“ požadovaný podľa odseku 28 v ISA 700 (revidované znenie) buď na „Základ pre podmienený názor“, alebo „Základ pre záporný názor“ alebo „Základ pre odmietnutie názoru“,
- (b) a do tejto časti zahrnúť popis skutočnosti/í, ktorá/é viedla/í k modifikácii.

21. Ak je vo finančných výkazoch významná nesprávnosť týkajúca sa konkrétnych súm uvedených vo finančných výkazoch (vrátane kvantitatívnych zverejnení v poznámkach k účtovnej závierke), audítor opíše a vyčíslí v časti so základom pre názor finančné účinky tejto nesprávnosti, okrem prípadov keď to je nerealizovateľné. Ak sa finančné účinky nedajú vyčíslieť, audítor túto skutočnosť uvedie v tejto časti. (Pozri: odsek A22)
22. V prípade významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch týkajúcej sa popisných zverejnení audítor vysvetlí v časti Základ pre názor, ako došlo k nesprávnosti zverejnení.
23. V prípade významnej nesprávnosti finančných výkazov súvisiacej s nezverejnením informácií, ktorých zverejnenie sa vyžaduje, audítor:
 - a) prediskutuje nezverejnenie s osobami poverenými spravovaním,
 - b) opíše v časti so základom pre názor charakter vynechaných informácií,
 - c) ak to nezakazuje zákon alebo predpis, uvedie vynechané zverejnenia, za predpokladu, že je to realizovateľné a audítor o vynechaných informáciách získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. (Pozri: odsek A23)
24. Ak je modifikácia dôsledkom neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, audítor uvedie v odseku so základom pre názor dôvody pre túto neschopnosť.
25. Keď audítor vyjadruje podmienený alebo záporný názor, musí zmeniť a doplniť vyjadrenie o tom, či získané audítorské dôkazy sú dostatočné a vhodné na poskytnutie základu pre názor audítora tak, ako sa to požaduje podľa odseku 28(d) ISA 700 (revidované znenie), a podľa potreby uviesť slovo „podmienený“ alebo záporný.
26. Keď audítor odmietne vyjadriť názor na účtovnú závierku, správa audítora nesmie obsahovať časti, ktoré sa požadujú podľa odsekov 28(b) a 28(d) ISA 700 (revidované znenie). Tieto časti zahŕňajú:
 - (a) odvolávku na tú časť správy audítora, kde sa popisuje zodpovednosť audítora a
 - (b) vyjadrenie, či získané audítorské dôkazy sú dostatočné a vhodné na poskytnutie základu pre názor audítora.
27. Audítor aj napriek tomu, že vyjadril záporný názor, alebo odmietol vyjadriť názor na finančné výkazy, uvedie v časti so základom pre názor všetky ďalšie skutočnosti, o ktorých vie, a ktoré by boli dôvodom na modifikáciu názoru, ako aj ich účinky. (Pozri: odsek A24)

Popis zodpovednosti audítora za audit finančných výkazov, keď audítor odmietne vyjadriť názor na finančné výkazy

28. Keď audítor odmietne vyjadriť názor na finančné výkazy z dôvodu neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, audítor zmení a doplní popis zodpovednosti audítora podľa požiadaviek odsekov 39 až 41 ISA 700 (revidované znenie), aby zahrnul len tieto vyjadrenia: (Pozri: odsek A25).
 - (a) vyjadrenie, že zodpovednosťou audítora je vykonať audit finančných výkazov účtovnej jednotky v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi a vydať správu audítora,
 - (b) vyjadrenie, že vzhľadom na skutočnosť(tí) uvedené v časti Základ pre odmietnutie názoru, audítor nebol schopný získať dostatočné a vhodné

auditorské dôkazy na poskytnutie základu pre názor na audit finančných výkazov,

- (c) vyjadrenie o nezávislosti audítora a ďalších požiadavkách na etiku podľa odseku 28(c) ISA 700 (revidované znenie).

Úvahy, keď audítor odmietne vyjadriť názor na finančné výkazy

29. Pokiaľ to nevyžadujú zákony alebo predpisy, v prípade, že audítor odmietne vyjadriť názor na finančné výkazy, správa audítora nesmie obsahovať časť Kľúčové záležitosti auditu podľa ISA 701, ani časť Iné informácie podľa ISA 720 (revidované znenie).^{4 5} (pozri: odsek A26)

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním

30. Keď audítor predpokladá modifikáciu názoru v práve audítora, informuje osoby poverené spravovaním o okolnostiach, ktoré viedli k predpokladanej modifikácii, ako aj o navrhovanom znení tejto modifikácie. (Pozri: odsek A27)

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Typy modifikovaných názorov (pozri: odsek 2)

- A1. V nižšie uvedenej tabuľke sa názorne uvádza, ako úsudok audítora o charaktere skutočnosti, ktorá viedla k modifikácii, ako aj o zásadnosti jej účinkov alebo možných účinkov na finančné výkazy ovplyvňuje typ názoru, ktorý sa má vyjadriť.

<i>Charakter skutočnosti vedúcej k modifikácii</i>	<i>Úsudok audítora o zásadnosti účinkov alebo možných účinkov na finančné výkazy</i>	
	<i>Významný, nie však zásadný</i>	<i>Významný a zásadný</i>
Finančné výkazy obsahujú významné nesprávosti.	Podmienенý názor	Záporný názor
Neschopnosť získať dostatočné a vhodné auditorské dôkazy	Podmienенý názor	Odmietnutie názoru

Situácie, v ktorých sa vyžaduje modifikácia názoru audítora

Charakter významných nesprávostí [pozri: odsek 6 písm. a)]

- A2. V ISA 700 (revidované znenie) sa od audítora vyžaduje, aby pri vytváraní názoru na finančné výkazy vyjadril záver, či získal primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávosti.⁶ V tomto závere sa berie do úvahy audítorovo vyhodnotenie neopravených nesprávostí, ak nejaké sú, vo finančných výkazoch v súlade s ISA 450.⁷

⁴ ISA 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora“, odseky 11 - 13.

⁵ ISA 720 (revidované znenie) „Zodpovednosť audítora za iné informácie“, odsek A54.

⁶ ISA 700 (revidované znenie), odsek 11.

⁷ ISA 450 „Vyhodnotenie nesprávostí zistených počas auditu“, odsek 11.

A3. V ISA 450 sa definuje nesprávnosť ako rozdiel medzi sumou, klasifikáciou, prezentáciou alebo zverejnením položky vykazovanej vo finančných výkazoch a sumou, klasifikáciou, prezentáciou alebo zverejnením vyžadovaným pre danú položku na to, aby bola v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva. Znamená to, že významná nesprávnosť finančných výkazov môže vzniknúť vzhľadom na:

- a) vhodnosť zvolených účtovných zásad a účtovných metód,
- b) uplatňovanie zvolených účtovných zásad a účtovných metód, alebo
- c) vhodnosť alebo adekvátnosť údajov zverejnených vo finančných výkazoch.

Vhodnosť zvolených účtovných zásad a účtovných metód

A4. Vzhľadom na vhodnosť účtovných zásad a účtovných metód, ktoré manažment zvolil, môžu významné nesprávnosti vo finančných výkazoch vzniknúť vtedy, keď:

- a) zvolené účtovné zásady a metódy nie sú konzistentné s platným rámcom finančného výkazníctva,
- b) finančné výkazy nesprávne opisujú účtovné zásady a metódy týkajúce sa významnej položky vo výkaze o finančnej situácii, výkaze komplexného výsledku, výkaze zmien vo vlastnom imaní alebo výkaze peňažných tokov, alebo
- c) finančné výkazy vrátane súvisiacich poznámok k finančným výkazom nevyjadrujú podkladové transakcie a udalosti spôsobom, ktorý dosahuje vernú prezentáciu.

A5. Rámce finančného výkazníctva často obsahujú požiadavky týkajúce sa účtovania a zverejňovania zmien účtovných zásad a účtovných metód. Keď účtovná jednotka zmenila výber dôležitých účtovných zásad a účtovných metód, významná nesprávnosť vo finančných výkazoch môže vzniknúť tým, že účtovná jednotka nesplnila tieto požiadavky.

Uplatňovanie zvolených účtovných zásad a účtovných metód

A6. Vzhľadom na uplatňovanie zvolených účtovných zásad a metód môžu významné nesprávnosti vo finančných výkazoch vzniknúť:

- a) vtedy, keď manažment neuplatňoval zvolené účtovné zásady a metódy konzistentne s rámcom finančného výkazníctva vrátane prípadov, keď manažment zvolené účtovné zásady a metódy neuplatňoval konzistentne v rôznych obdobiach, prípadne ich konzistentne neuplatňoval na transakcie a udalosti (konzistentnosť uplatňovania), alebo
- b) v dôsledku spôsobu uplatňovania zvolených účtovných zásad a metód (napríklad neúmyselná chyba pri uplatňovaní).

Vhodnosť alebo adekvátnosť údajov zverejnených vo finančných výkazoch

A7. Vzhľadom na vhodnosť alebo adekvátnosť údajov zverejnených vo finančných výkazoch môžu významné nesprávnosti vo finančných výkazoch vzniknúť, keď:

- a) finančné výkazy neobsahujú všetky zverejnenia, ktoré vyžaduje platný rámec finančného výkazníctva,
- b) zverejnenia vo finančných výkazoch nie sú prezentované v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva, alebo
- c) finančné výkazy neposkytujú ďalšie zverejnenia nevyhnutné na dosiahnutie vernej prezentácie nad rámec zverejnení špecificky požadovaných platným rámcom finančného výkazníctva.

Odsek A13a v ISA 450 uvádza ďalšie príklady kvalitatívnych významných nesprávností vo zverejneniach, ktoré sa môžu vyskytnúť.

Charakter neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy [(pozri: odsek 6 písm. b)]

A8. Neschopnosť audítora získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (označovaná tiež ako obmedzenie vecného rozsahu auditu) môže vyplývať z:

- a) situácií, ktoré účtovná jednotka nedokáže ovplyvniť,
- b) situácií týkajúcich sa charakteru alebo časového rozvrhnutia audítorských prác, alebo
- c) obmedzení uložených manažmentom.

A9. Neschopnosť vykonať špecifický postup nepredstavuje obmedzenie rozsahu auditu, ak je audítor schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy vykonaním alternatívnych postupov. Ak to nie je možné, platia podľa okolností požiadavky uvedené v odsekoch 7 písm. b) a 10. Obmedzenia, ktoré uloží manažment, môžu audit ovplyvniť inak, napríklad audítovo posúdenie rizika podvodu alebo zváženie, či pokračovať v zákazke.

A10. Príklady situácií, ktoré účtovná jednotka nemôže ovplyvniť, zahŕňajú prípady, keď:

- sa zničili účtovné záznamy účtovnej jednotky,
- vládne orgány zabavili účtovné záznamy dôležitého komponentu konsolidovaného celku na neurčito.

A11. Príkladmi situácií, týkajúcich sa charakteru alebo časového rozvrhnutia audítorských prác, sú prípady, keď:

- sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby pri účtovaní o pridruženej spoločnosti používala metódu vlastného imania a audítor nemôže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o aktuálnych finančných informáciách tejto spoločnosti, aby posúdil, či sa metóda vlastného imania uplatnila správne,
- načasovanie vymenovania audítora bolo také, že sa nemôže zúčastniť fyzickej inventúry zásob,
- audítor určí, že vykonanie substantívnych postupov samo osebe nestačí, ale kontroly účtovnej jednotky nefungujú účinne.

A12. Prípady neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy vyplývajúcej z obmedzenia vecného rozsahu auditu, ktoré uložil manažment, zahŕňajú prípady, keď:

- manažment zabráni audítorovi zúčastniť sa fyzickej inventúry zásob,
- manažment zabráni audítorovi v tom, aby požiadal o externé potvrdenie špecifických zostatkov účtov.

Určenie typu modifikácie názoru audítora

Následok neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, pretože manažment po prijatí zákazky audítorom uložil obmedzenie vecného rozsahu [pozri: odsek 13 písm. b) i) až 14]

A13. Uskutočniteľnosť odstúpenia od zákazky na audit môže závisieť od štádia dokončenia zákazky v čase, keď manažment uloží obmedzenie na vecný rozsah auditu. Ak audítor v podstatnej miere dokončil audit, môže sa rozhodnúť, že prv, než odstúpi, audit dokončí v možnom rozsahu, odmietne vyjadriť názor a v časti so základom pre odmietnutie názoru vysvetlí obmedzenie týkajúce sa vecného rozsahu.

A14. V určitých situáciách nemusí byť odstúpenie od zákazky na audit možné, ak sa pokračovanie v zákazke vyžaduje od audítora zákonom alebo predpisom. Toto môže byť prípad audítora vymenovaného za audítora finančných výkazov subjektov vo verejnom sektore. Môže to byť aj prípad jurisdikcií, kde audítora vymenujú za audítora finančných výkazov vzťahujúcich sa na špecifické obdobie, prípadne ho vymenujú za audítora na špecifické obdobie a audítor nesmie odstúpiť pred dokončením auditu týchto finančných výkazov alebo pred koncom príslušného obdobia. Audítor môže považovať za nevyhnutné zaradiť do audítorskej správy aj odsek o inej skutočnosti.⁸

A15. Keď audítor dospeje k záveru, že vzhľadom na obmedzenie rozsahu je nevyhnutné, aby odstúpil od zákazky na audit, môže byť na základe profesijnej, právnej alebo regulačnej požiadavky povinný informovať o skutočnostiach týkajúcich sa odstúpenia od zákazky regulačné orgány alebo vlastníkov účtovnej jednotky.

Iné úvahy týkajúce sa záporného názoru alebo odmietnutia názoru (pozri: odsek 15)

A16. Ďalej sú uvedené príklady situácií predkladania správy, ktoré by neboli v rozpore so záporným názorom audítora alebo odmietnutím názoru:

- vyjadrenie nemodifikovaného názoru na finančné výkazy zostavené v súlade s daným rámcom finančného výkazníctva, pričom v tej istej správe sa vyjadrí záporný názor na tie isté finančné výkazy podľa iného rámca finančného výkazníctva,⁹
- odmietnutie vyjadriť názor na prevádzkové výsledky a peňažné toky, keď to je relevantné, a vyjadrenie nemodifikovaného názoru na finančnú situáciu (pozri ISA 510¹⁰). V takomto prípade audítor neodmietol vyjadriť názor na finančné výkazy ako celok.

Forma a obsah audítorskej správy v prípade modifikovaného názoru

Názorné príklady správ audítora (pozri: odseky 16)

A17. Názorné príklady 1 a 2 v prílohe obsahujú správy audítora s podmieneným alebo záporným názorom, nakoľko finančné výkazy obsahovali významnú nesprávnosť.

A18. Názorný príklad 3 v prílohe obsahuje správu audítora s podmieneným názorom, lebo audítor nebol schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Názorný príklad 4 obsahuje odmietnutie názoru z dôvodu neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o jednej časti finančných výkazov. Názorný príklad 5 obsahuje odmietnutie názoru z dôvodu neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o viacerých častiach finančných výkazov. V obidvoch vyššie uvedených príkladoch sú možné účinky neschopnosti na finančné výkazy významné a zásadné. Prílohy k ďalším ISA, ktoré obsahujú oznamovacie povinnosti vrátane ISA 570 (revidované znenie)¹¹, tiež obsahujú názorné príklady správ audítora s modifikovanými názormi.

Názor audítora (pozri: odsek 16)

A19. Zmena a doplnenie názvu dá používateľom jasne najavo, že názor audítora je modifikovaný, a naznačí typ modifikácie.

Podmienený názor (pozri: odsek 17)

⁸ ISA 706 (revidované znenie) „Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora“, odsek A10.

⁹ Tieto situácie sú opísané v odseku A31 v ISA 700 (revidované znenie).

¹⁰ ISA 510 „Prvotná zákazka na audit – začiatkové stavy“, odsek 10

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

A20. Keď audítor vyjadrí podmienený názor, nie je vhodné, aby v časti s názorom použil formuláciu ako napr. „na základe predchádzajúceho vysvetlenia“ alebo „za podmienky“, lebo tieto výrazy nie sú dostatočne jasné alebo presvedčivé.

Základ pre názor (pozri: odseky 20, 21, 23, 27)

A21. Konzistentnosť v správe audítora pomáha podporovať pochopenie používateľov a identifikovať nezvyčajné okolnosti, keď k nim dôjde. Preto aj keď nemožno zabezpečiť jednotnosť znenia modifikovaného názoru a popisu dôvodov pre modifikáciu, konzistentnosť formy aj obsahu správy audítora je potrebná.

A22. Príkladom finančných účinkov významných nesprávností, ktoré môže audítor v audítorskej správe opísať v časti so základom pre názor je vyčíslenie týchto účinkov na daň z príjmov, zisk pred zdanením, čistý zisk a vlastné imanie v prípade nadhodnotenia zásoby.

A23. Zverejnenie vynechanej informácie v časti so základom pre názor by nebolo uskutočniteľné, ak:

- a) manažment zverejnenia nevypracoval, alebo ak zverejnenia nie sú audítorovi ľahko dostupné iným spôsobom, alebo
- b) by zverejnenia boli podľa úsudku audítora vzhľadom na audítorskú správu nenáležité rozsiahle.

A24. Záporný názor alebo odmietnutie názoru vzhľadom na špecifickú skutočnosť opísanú v časti so základom pre názor neospravedlňuje vynechanie opisu ostatných identifikovaných skutočností, pre ktoré by bolo inak treba modifikovať názor. V takýchto prípadoch môže byť zverejnenie takýchto ostatných skutočností, o ktorých audítor vie, relevantné pre používateľov finančných výkazov.

Popis zodpovednosti audítora za audit finančných výkazov, keď audítor odmietne vyjadriť názor na finančné výkazy (pozri: odsek 28)

A25. Keď audítor odmietne vyjadriť názor na finančné výkazy, je vhodné v rámci časti Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov uviesť tieto vyjadrenia, ako je znázornené v názorných príkladoch 4 a 5 v prílohy k tomuto ISA:

- vyjadrenie podľa odseku 28(a) ISA 700 (revidované znenie) zmenené a doplnené, v ktorom sa uvádza, že zodpovednosťou audítora je vykonať audit finančných výkazov účtovnej jednotky v súlade s ISA a
- vyjadrenie podľa odseku 28(c) ISA 700 (revidované znenie) o nezávislosti a ostatných požiadavkách na etiku.

Úvahy, keď audítor odmietne vyjadriť názor na finančné výkazy (pozri: odsek 29)

A26. Uvedenie dôvodov prečo nebol audítor schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy v časti Základ pre odmietnutie názoru v správe audítora poskytuje používateľom užitočné informácie, aby pochopili, prečo audítor odmietol vyjadriť názor na audit finančných výkazov a môžu ich ďalej chrániť pred nevhodným spoliehaním sa na tieto finančné výkazy. Na druhej strane informovanie o akýchkoľvek kľúčových záležitostiach auditu, okrem záležitosti(i), ktorá(é) viedla(i) k odmietnutiu názoru, môže naznačovať, že finančné výkazy ako celok sú viac dôveryhodnejšie vo vzťahu k takýmto záležitostiam, než by bolo vhodné za daných okolností, čo by bolo v rozpore s odmietnutím názoru na finančné výkazy ako celok. Podobne by tiež nebolo vhodné zahrnúť časť Iné informácie podľa ISA 720 (revidované znenie) opisujúcu úvahy audítora ohľadne konzistentnosti iných informácií s finančnými výkazmi. Preto odsek 29 tohto ISA zakazuje zahrnutie časti Kľúčové záležitosti auditu do správy audítora, keď audítor odmietne vyjadriť názor na finančné

výkazy, pokiaľ audítor nie je ináč povinný oznamovať kľúčové záležitosti auditu podľa zákonov alebo predpisov.

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním (pozri: odsek 30)

A27. Komunikovanie s osobami poverenými spravovaním o okolnostiach, ktoré viedli k predpokladanej modifikácii názoru audítora, a o znení modifikácie, umožňuje:

- a) audítorovi informovať osoby poverené spravovaním o zamýšľanej modifikácii (modifikáciách) a dôvodoch (alebo okolnostiach) vedúcich k modifikácii (modifikáciám),
- b) audítorovi požadovať od osôb poverených spravovaním súčinnosť vzhľadom na skutočnosť (skutočností), ktoré viedli k predpokladanej modifikácii (predpokladaným modifikáciám) alebo potvrdenie skutočností, na ktorých sa nezhodol s manažmentom,
- c) osobám povereným spravovaním mať možnosť, keď je to vhodné, poskytnúť audítorovi ďalšie informácie a vysvetlenia týkajúce sa skutočností (skutočností), ktoré viedli k predpokladanej modifikácii (predpokladaným modifikáciám).

Príloha

(Pozri: odseky A17 a A18, A25)

Názorné príklady správ audítora s modifikáciou názoru

- Názorný príklad 1: Správa audítora s podmieneným názorom z dôvodu významnej nesprávnosti finančných výkazov
- Názorný príklad 2: Správa audítora so záporným názorom z dôvodu významnej nesprávnosti konsolidovaných finančných výkazov
- Názorný príklad 3: Správa audítora s podmieneným názorom z dôvodu neschopnosti audítora získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o zahraničnej pridruženej spoločnosti
- Názorný príklad 4: Správa audítora s odmietnutím názoru z dôvodu neschopnosti audítora získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o jednej časti konsolidovaných finančných výkazov
- Názorný príklad 5: Správa audítora s odmietnutím názoru z dôvodu neschopnosti audítora získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o viacerých častiach finančných výkazov

Názorný príklad 1 – Podmienенý názor z dôvodu významnej nesprávnosti finančných výkazov

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

- Audit kompletného súboru finančných výkazov kótovanej spoločnosti podľa rámca zabezpečujúceho vernú prezentáciu. Nejde o audit skupiny (t. j. ISA 600¹² sa neuplatňuje).
- Finančné výkazy zostavuje manažment účtovnej jednotky podľa IFRS (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy opísanú v ISA 210.¹³
- Zásoby sú vykázané nesprávne. Nesprávnosť sa považuje z hľadiska finančných výkazov za významnú, nie však zásadnú (t. j. podmienený názor je vhodný).
- Príslušné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Na základe získaných audítorských dôkazov audítor dospel k záveru, že neexistuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti podľa ISA 570 (revidované znenie).
- Kľúčové záležitosti auditu boli komunikované v súlade s ISA 701.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie finančných výkazov.
- Audítor má okrem auditu finančných výkazov aj iné oznamovacie povinnosti, ktoré sa vyžadujú podľa miestnych právnych predpisov.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

Akcionárom spoločnosti ABC (alebo iným príslušným adresátom)

Správa z auditu finančných výkazov¹⁴

Podmienенý názor

Uskutočnili sme audit spoločnosti ABC („spoločnosť“), ktorá obsahuje výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, výkaz komplexného výsledku, výkaz zmien vo vlastnom imaní 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, okrem vplyvov skutočností uvedenej v časti *Základ pre podmienený názor* našej správy, priložené finančné výkazy zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, *(poskytujú pravdivý a verný obraz o)* finančnú situáciu spoločnosti ABC k 31. decembru 20X1, výsledky jej hospodárenia a peňažné toky za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS).

¹² ISA 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“

¹³ ISA 210 „Dohodnutie podmienok zákaziek na audit“.

¹⁴ Podnadpis „Správa z auditu finančných výkazov“ nie je potrebný, keď sa nepoužije druhý podnadpis „Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov“.

Základ pre podmienený názor

Zásoby spoločnosti sú vo výkaze o finančnej situácii vykázané vo výške xxx. Manažment nevykázal zásoby v obstarávacej cene alebo čistej realizovateľnej hodnote, podľa toho, ktorá suma je nižšia, ale ich vykázal iba v obstarávacej cene, čo je odklon od IFRS. Záznamy spoločnosti naznačujú, že keby manažment zásoby vykázal v obstarávacej cene alebo čistej realizačnej hodnote, podľa toho, ktorá je nižšia, bolo by ich treba znížiť o xxx na čistú realizovateľnú hodnotu. Z tohto dôvodu by sa náklady na predané zásoby zvýšili o xxx a daň z príjmu by sa znížila o xxx, čistý zisk by klesol o xxx a vlastné imanie by sa znížilo o xxx.

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 finančných výkazov* našej správy. Od spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit finančných výkazov v [jurisdikcia], a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky. Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš podmienený názor.

Kľúčové záležitosti auditu

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

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

Zodpovednosť manažmentu a osôb poverených spravovaním za finančné výkazy¹⁵

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

Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov

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

Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov

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

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

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

[*adresa audítora*]

[*dátum*]

¹⁵ V názorných príkladoch správ audítora možno označenie manažment a osoby poverené spravovaním nahradiť inými označeniami, ktoré sú vhodné v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

Názorný príklad 2 – Záporný názor z dôvodu významnej nesprávnosti konsolidovaných finančných výkazov

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

- Audit kompletného súboru konsolidovaných finančných výkazov kótovanej spoločnosti podľa rámca zabezpečujúceho vernú prezentáciu. Ide o audit skupiny účtovnej jednotky a jej dcérskych spoločností (uplatňuje sa ISA 600).
- Konsolidované finančné výkazy zostavuje manažment účtovnej jednotky v súlade s IFRS (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za konsolidované finančné výkazy opísanú v ISA 210.
- Konsolidované finančné výkazy sú významne nesprávne z dôvodu nezahrnutia dcérskej spoločnosti do konsolidácie. Významná nesprávnosť sa považuje z hľadiska konsolidovaných finančných výkazov za zásadnú („pervasive“). Účinky nesprávnosti na konsolidované finančné výkazy sa neurčovali, lebo ich určenie nebolo realizovateľné (t. j. záporný názor je vhodný).
- Príslušné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Na základe získaných audítorských dôkazov audítor dospel k záveru, že neexistuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti podľa ISA 570 (revidované znenie).
- Uplatňuje sa ISA 701; audítor rozhodol, že neexistujú kľúčové záležitosti auditu okrem záležitosti uvedenej v časti Základ pre záporný názor.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad konsolidovanými finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie konsolidovaných finančných výkazov.
- Audítor má okrem auditu konsolidovaných finančných výkazov aj iné oznamovacie povinnosti, ktoré sa vyžadujú podľa miestnych právnych predpisov.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

Akcionárom spoločnosti ABC (alebo iným príslušným adresátom)

Správa z auditu konsolidovaných finančných výkazov¹⁶

Záporný názor

Uskutočnili sme audit konsolidovaných finančných výkazov spoločnosti ABC a jej dcérskych spoločností („skupina“), ktoré obsahujú konsolidovaný výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1 a konsolidovaný výkaz komplexného výsledku, konsolidovaný výkaz zmien vo vlastnom imaní a konsolidovaný výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, ako aj poznámky ku konsolidovaným finančným výkazom, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód.

¹⁶ Podnadpis „Správa z auditu konsolidovaných finančných výkazov“ nie je potrebný, keď sa nepoužije druhý podnadpis „Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov“.

Podľa nášho názoru, vzhľadom na závažnosť záležitosti uvedenej v časti *Základ pre záporný názor* našej správy, priložené konsolidované finančné výkazy nezobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, *(neposkytujú pravdivý a verný obraz o)* konsolidovanú finančnú situáciu skupiny k 31. decembru 20X1, konsolidované výsledky jej hospodárenia a konsolidované peňažné toky za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS).

Základ pre záporný názor

Ako je uvedené v poznámke X, skupina nezahrnula do konsolidácie dcérsku spoločnosť XYZ, ktorú nadobudla v roku 20X1, lebo dosiaľ nedokázala určiť reálnu hodnotu niektorých významných položiek majetku a záväzkov dcérskej spoločnosti ku dňu nadobudnutia. Investícia je preto zaúčtovaná na základe obstarávacej ceny. Podľa IFRS sa mala dcérska spoločnosť zahrnúť do konsolidácie a obstaranie zaúčtovať na základe dočasných súm. Keby sa spoločnosť XYZ zahrnula do konsolidácie, významne by to ovplyvnilo veľa častí priložených konsolidovaných finančných výkazov. Účinky nezahrnutia do konsolidácie na konsolidované finančné výkazy neboli určené.

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 konsolidovaných finančných výkazov* našej správy. Od skupiny sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit konsolidovaných finančných výkazov v [jurisdikcia], a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky. Sme presvedčení, že auditorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš záporný názor.

Kľúčové záležitosti auditu

Okrem záležitosti uvedenej v časti *Základ pre záporný názor* sme dospeli k záveru, že neexistujú ďalšie kľúčové záležitosti auditu, o ktorých by sme museli informovať v našej správe.

Zodpovednosť manažmentu a osôb poverených spravovaním za konsolidované finančné výkazy¹⁷

[*Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 2 v ISA 700 (revidované znenie).*].

Zodpovednosť audítora za audit konsolidovaných finančných výkazov

[*Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 2 v ISA 700 (revidované znenie).*].

Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov

[*Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 2 v ISA 700 (revidované znenie).*].

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

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

[*adresa audítora*]

¹⁷ Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii

[dátum]

Názorný príklad 3 – Podmienенý názor z dôvodu neschopnosti audítora získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o zahraničnej pridruženej spoločnosti

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

- Audit úplného súboru konsolidovaných finančných výkazov kótovanej spoločnosti podľa rámca zabezpečujúceho vernú prezentáciu. Ide o audit skupiny účtovnej jednotky a jej dcérskych spoločností (uplatňuje sa ISA 600).
- Konsolidované finančné výkazy zostavuje manažment účtovnej jednotky v súlade s IFRS (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za konsolidované finančné výkazy opísanú v ISA 210.
- Audítor nemohol získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o investícii do zahraničnej pridruženej spoločnosti. Možné účinky neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na konsolidované finančné výkazy sa považujú za významné („material“), ale nie za zásadné („pervasive“) (t. j. podmienený názor je vhodný).
- Príslušné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Na základe získaných audítorských dôkazov audítor dospel k záveru, že neexistuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti podľa ISA 570 (revidované znenie).
- Kľúčové záležitosti auditu boli komunikované v súlade s ISA 701.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad konsolidovanými finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie konsolidovaných finančných výkazov.
- Audítor má okrem auditu konsolidovaných finančných výkazov aj iné oznamovacie povinnosti, ktoré sa vyžadujú podľa miestnych právnych predpisov.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

Akcionárom spoločnosti ABC (alebo iným príslušným adresátom)

Správa z auditu konsolidovaných finančných výkazov¹⁸

Podmienенý názor

Uskutočnili sme audit konsolidovaných finančných výkazov spoločnosti ABC a jej dcérskych spoločností („skupina“), ktoré obsahujú konsolidovaný výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1 a konsolidovaný výkaz komplexného výsledku, konsolidovaný výkaz zmien vo vlastnom imaní a konsolidovaný výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, ako aj poznámky ku konsolidovaným finančným výkazom, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód.

¹⁸ Podnadpis „Správa k finančným výkazom“ nie je potrebný, keď sa nepoužije druhý podnadpis „Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov“.

Podľa nášho názoru, okrem možných vplyvov skutočnosti uvedenej v časti *Základ pre podmienený názor* našej správy, priložené konsolidované finančné výkazy zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, (*poskytujú pravdivý a verný obraz o*) finančnú situáciu skupiny k 31. decembru 20X1, konsolidované výsledky jej hospodárenia a konsolidované peňažné toky za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS).

Základ pre podmienený názor

Investícia skupiny do spoločnosti XYZ, zahraničnej pridruženej spoločnosti nadobudnutej počas roka a zaúčtovanej metódou vlastného imania je vykázaná v konsolidovanom výkaze o finančnej pozícii k 31. decembru 20X1 vo výške xxx a podiel spoločnosti ABC na čistom zisku spoločnosti XYZ vo výške xxx je zahrnutý vo výkaze ziskov a strát spoločnosti ABC za rok končiaci sa k uvedenému dátumu. Nemohli sme získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o účtovnej hodnote investície spoločnosti ABC v spoločnosti XYZ k 31. decembru 20X1 a o podiele spoločnosti ABC na čistom zisku spoločnosti XYZ za daný rok, lebo nám nebol poskytnutý prístup k finančným informáciám, manažmentu a audítorom spoločnosti XYZ. Následkom uvedeného sme nemohli určiť, či si tieto sumy nevyžadujú úpravy.

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 konsolidovaných finančných výkazov* našej správy. Od skupiny sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit konsolidovaných finančných výkazov v [jurisdikcia], a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky. Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš podmienený názor.

Kľúčové záležitosti auditu

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

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

Zodpovednosť manažmentu a osôb poverených spravovaním za konsolidované finančné výkazy¹⁹

[*Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 2 v ISA 700 (revidované znenie).*]

Zodpovednosť audítora za audit konsolidovaných finančných výkazov

[*Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 2 v ISA 700 (revidované znenie).*]

Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov

[*Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 2 v ISA 700 (revidované znenie).*]

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

¹⁹ Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

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

[adresa audítora]

[dátum]

Názorný príklad 4 – Odmietnutie názoru z dôvodu neschopnosti audítora získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o jednej časti konsolidovaných finančných výkazov:

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

- Audit úplného súboru konsolidovaných finančných výkazov inej ako kótovanej spoločnosti podľa rámca zabezpečujúceho vernú prezentáciu. Ide o audit skupiny účtovnej jednotky a jej dcérskych spoločností (uplatňuje sa ISA 600).
- Konsolidované finančné výkazy zostavuje manažment účtovnej jednotky v súlade s IFRS (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za konsolidované finančné výkazy opísanú v ISA 210.
- Audítor nemohol získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o jednej časti konsolidovaných finančných výkazov. Znamená to, že audítor nemohol získať audítorské dôkazy o finančných informáciách týkajúcich sa investície do spoločného podniku predstavujúcej viac než 90 % čistých aktív účtovnej jednotky. Možné účinky neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na konsolidované finančné výkazy sa považujú za významné („material“) a aj za zásadné („pervasive“) (t. j. odmietnutie názoru je vhodné).
- Príslušné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad konsolidovanými finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie konsolidovaných finančných výkazov.
- V časti Zodpovednosť audítora sa požaduje obmedzenejší popis.
- Audítor má okrem auditu konsolidovaných finančných výkazov aj iné oznamovacie povinnosti, ktoré sa vyžadujú podľa miestnych právnych predpisov.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

Akcionárom spoločnosti ABC (alebo iným príslušným adresátom)

Správa z auditu konsolidovaných finančných výkazov²⁰

Odmietnutie názoru

Boli sme poverení auditom konsolidovaných finančných výkazov spoločnosti ABC, a jej dcérskych spoločností, ktoré obsahujú konsolidovaný výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, konsolidovaný výkaz komplexného výsledku, konsolidovaný výkaz zmien vo vlastnom imaní a konsolidovaný výkaz peňažných tokov za rok

²⁰ Podnadpis „Správa z auditu k finančným výkazom“ nie je potrebný, keď sa nepoužije druhý podnadpis „Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov“.

končiaci sa k uvedenému dátumu, ako aj poznámky ku konsolidovaným finančným výkazom, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód.

Nevyjadrujeme názor na priložené konsolidované finančné výkazy skupiny. Vzhľadom na závažnosť skutočností uvedenej v časti *Základ pre odmietnutie názoru* našej správy sme nemohli získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré by nám poskytli základ pre náš názor na tieto konsolidované finančné výkazy.

Základ pre odmietnutie názoru

Investícia skupiny do spoločného podniku XYZ je v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii skupiny vykázaná vo výške xxx, čo predstavuje 90 % čistých aktív skupiny k 31. decembru 20X1. Nebol nám poskytnutý prístup k manažmentu a audítorom spoločnosti XYZ, ani k audítorskej dokumentácii audítorov spoločnosti XYZ. V dôsledku toho sme nemohli určiť, či sú potrebné úpravy pomernej časti aktív skupiny na aktívach spoločnosti XYZ, ktoré ovláda skupina spoločne, úpravy pomernej časti záväzkov spoločnosti XYZ, za ktoré skupina ručí spoločne, úpravy pomernej podielu na výnosoch a nákladoch spoločnosti XYZ za daný rok, úpravy častí, z ktorých sa skladá konsolidovaný výkaz zmien vlastného imania a konsolidovaný výkaz peňažných tokov.

Zodpovednosť manažmentu a osôb poverených spravovaním za konsolidované finančné výkazy²¹

[Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 2 v ISA 700 (revidované znenie)].

Zodpovednosť audítora za audit konsolidovaných finančných výkazov

Našou zodpovednosťou je vykonať audit konsolidovaných finančných výkazov skupiny v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi a vydať správu audítora. Z dôvodu skutočností v časti *Základ pre odmietnutie názoru* našej správy sme však nemohli získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré by nám poskytli základ pre náš názor na tieto konsolidované finančné výkazy.

Od skupiny sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit konsolidovaných finančných výkazov v *[jurisdikcia]*, a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky.

Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov

[Výkazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 2 v ISA 700 (revidované znenie)].

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

[adresa audítora]

[dátum]

²¹ Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

Názorný príklad 5 – Odmietnutie názoru z dôvodu neschopnosti audítora získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o viacerých častiach finančných výkazov

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

- Audit úplného súboru konsolidovaných finančných výkazov inej ako kótovanej spoločnosti podľa rámca zabezpečujúceho vernú prezentáciu. Nejde o audit skupiny (t. j. neuplatňuje sa ISA 600).
- Finančné výkazy zostavuje manažment účtovnej jednotky podľa IFRS (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy opísané v ISA 210.
- Audítor nemohol získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o viacerých častiach finančných výkazov. Znamená to, že audítor nemohol získať ani audítorské dôkazy o zásobách a pohľadávkach účtovnej jednotky. Možné účinky neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na finančné výkazy sa považujú za významné („material“) aj zásadné („pervasive“).
- Príslušné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad konsolidovanými finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie finančných výkazov.
- V časti Zodpovednosť audítora sa požaduje obmedzenejší popis.
- Audítor má okrem auditu finančných výkazov aj iné oznamovacie povinnosti, ktoré sa vyžadujú podľa miestnych právnych predpisov.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

Akcionárom spoločnosti ABC (alebo iným príslušným adresátom)

Správa z auditu finančných výkazov²²

Odmietnutie názoru

Boli sme poverení auditom finančných výkazov spoločnosti ABC („spoločnosť“), ktoré obsahujú výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, výkaz komplexného výsledku, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a poznámky, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód.

Nevyjadrujeme názor na priložené finančné výkazy spoločnosti. Vzhľadom na závažnosť skutočností uvedených v časti *Základ pre odmietnutie názoru* našej správy sme nemohli získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré by nám poskytli základ pre náš názor na tieto finančné výkazy.

Základ pre odmietnutie názoru

Za audítorov spoločnosti sme boli vymenovaní až po 31. decembri 20X1, a preto sme sa nezúčastnili fyzickej inventúry zásob na začiatku a na konci roka. Alternatívnymi spôsobmi sme sa nemohli uistiť o množstve zásob k 31. decembru 20X0 vykázaných vo výkaze o finančnej situácii vo výške xxx a k 31. decembru 20X1 vykázaných vo výkaze o finančnej situácii vo výške xxx. Navyše zavedenie nového

²² Podnadpis „Správa z auditu finančných výkazov“ nie je potrebný, keď sa nepoužije druhý podnadpis „Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov“.

automatizovaného systému na evidenciu pohľadávok v septembri 20X1 spôsobilo veľký počet chýb v pohľadávkach. K dátumu našej správy manažment ešte stále odstraňoval nedostatky systému a opravoval chyby. Alternatívnymi spôsobmi sme nemohli potvrdiť ani overiť pohľadávky vykázané vo výkaze o finančnej situácii k 31. decembru 20X1 v celkovej výške xxx. V dôsledku týchto skutočností sme nemohli určiť, či by bolo treba urobiť úpravy týkajúce sa zaúčtovaných alebo nezaúčtovaných zásob a pohľadávok, ako aj častí, z ktorých sa skladá výkaz komplexného z výsledku, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov.

Zodpovednosť manažmentu a osôb poverených spravovaním za finančné výkazy²³

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

Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov

Našou zodpovednosťou je vykonať audit finančných výkazov spoločnosti v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi a vydať správu audítora. Z dôvodu skutočností uvedených v časti *Základ pre odmietnutie názoru* našej správy sme však nemohli získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré by nám poskytli základ pre náš názor na tieto finančné výkazy.

Od spoločnosti sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit konsolidovaných finančných výkazov v [jurisdikcia], a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky.

Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov

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

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

[adresa audítora]

[dátum]

²³ Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.