

**MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 800 (REVIDOVANÉ
ZNENIE)**

**ŠPECIÁLNE ÚVAHY – AUDIT FINANČNÝCH VÝKAZOV ZOSTAVENÝCH
V SÚLADE S RÁMCOM NA OSOBITNÉ ÚČELY**

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

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1 – 3
Dátum nadobudnutia účinnosti	4
Cieľ	5
Definície	6 – 7
Požiadavky	
Úvahy pri prijímaní zákazky	8
Úvahy pri plánovaní a vykonávaní auditu	9 – 10
Úvahy týkajúce sa formovania názoru a vydávania správy	11 – 14
Aplicačné a iné vysvetľujúce materiály	
Definícia rámca na osobitné účely	A1 – A4
Úvahy pri prijímaní zákazky	A5 – A8
Úvahy pri plánovaní a vykonávaní auditu	A9 – A12
Úvahy týkajúce sa formovania názoru a vydávania správy	A13 – A21
Príloha: Názorné príklady správ nezávislého audítora k finančným výkazom na osobitné účely	

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 800 (revidované znenie) „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom na osobitné účely“ treba čítať v kontexte ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Medzinárodné auditorské štandardy (ISA) zo skupiny štandardov 100 až 700 sa vzťahujú na audit finančných výkazov. Tento ISA sa zaoberá špeciálnymi úvahami pri uplatňovaní týchto ISA na audit finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom na osobitné účely.
2. Tento ISA je napísaný v kontexte kompletného súboru finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom na osobitné účely. ISA 805 (revidované znenie)¹ sa zaoberá špeciálnymi úvahami relevantnými na audit jednotlivého finančného výkazu alebo konkrétneho prvku, účtu alebo položky finančného výkazu.
3. Tento ISA neruší požiadavky ostatných ISA a nemá ani za cieľ zaoberať sa všetkými špeciálnymi úvahami, ktoré by mohli byť vzhľadom na okolnosti zákazky relevantné.

Dátum nadobudnutia účinnosti

4. Tento ISA platí pre audity finančných výkazov za obdobie končiace sa 15. decembra 2016 alebo neskôr.

Cieľ

5. Pri aplikácii ISA počas auditu finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom na osobitné účely je cieľom audítora venovať náležitú pozornosť špeciálnym úvahám relevantným pre:
 - a) prijatie zákazky,
 - b) plánovanie a vykonanie zákazky,
 - c) formovanie názoru a vydanie správy k finančným výkazom.

Definície

6. Na účely ISA majú nasledujúce výrazy tento význam:
 - a) finančné výkazy na osobitné účely (*Special purpose financial statements*) – Finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom na osobitné účely, (pozri: odsek A4)
 - b) rámec na osobitné účely (*Special purpose framework*) – Rámec finančného výkazníctva navrhnutý tak, aby splňal potreby konkrétnych používateľov týkajúce sa finančných informácií. Rámcom finančného výkazníctva môže byť rámec vernej prezentácie alebo rámec dodržiavania súladu.² (pozri: odseky A1 až A4)
7. V tomto ISA má výraz „finančné výkazy“ význam „kompletného súboru finančných výkazov na osobitné účely. Požiadavky platného rámca finančného výkazníctva určujú prezentáciu, štruktúru a obsah finančných výkazov, ako aj to, čo predstavuje kompletný súbor finančných výkazov. Výraz „finančné výkazy na osobitné účely“ zahŕňa súvisiace zverejnenia.

Požiadavky

Úvahy pri prijímaní zákazky

Prijateľnosť rámca finančného výkazníctva

8. ISA 210 od audítora vyžaduje, aby rozhodol o prijateľnosti rámca finančného

¹ ISA 805 (revidované znenie) „Špeciálne úvahy – audity jednotlivých finančných výkazov a konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančného výkazu“.

² ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými auditorskými štandardmi“, odsek 13, písm. a).

výkazníctva, ktorý sa uplatnil pri zostavovaní finančných výkazov.³ Pri audite finančných výkazov na osobitné účely sa audítor oboznámi s: (pozri: odseky A5 až A8)

- a) účelom, na ktorý sa finančné výkazy zostavili,
- b) predpokladanými používateľmi,
- c) krokmi, ktoré manažment podnikol na určenie, či je platný rámec finančného výkazníctva za daných okolností prijateľný.

Úvahy pri plánovaní a vykonávaní auditu

- 9. ISA 200 od audítora vyžaduje, aby splnil požiadavky všetkých ISA relevantných na audit.⁴ Pri plánovaní a vykonávaní auditu finančných výkazov na osobitné účely audítor určí, či uplatnenie ISA v danej zákazke vyžaduje špeciálne úvahy. (pozri: odseky A9 až A12)
- 10. ISA 315 (revidované znenie) od audítora vyžaduje, aby sa oboznámil s výberom účtovných pravidiel účtovnou jednotkou, ako aj s ich uplatnením.⁵ V prípade finančných výkazov zostavených v súlade s ustanoveniami zmluvy sa audítor oboznámi s dôležitými interpretáciami zmluvy, ku ktorým manažment dospel pri zostavovaní daných finančných výkazov. Interpretácia je dôležitá, keď by uplatnenie inej primeranej interpretácie spôsobilo významný rozdiel v informáciách, ktoré sa prezentujú vo finančných výkazoch.

Úvahy týkajúce sa formovania názoru a vydávania správy

- 11. Pri formovaní názoru a vydávaní správy k finančným výkazom audítor uplatní požiadavky uvedené v ISA 700 (revidované znenie)⁶ (pozri: odseky A13 – A19)

Opis platného rámca finančného výkazníctva

- 12. ISA 700 (revidované znenie) vyžaduje, aby audítor zhodnotil, či finančné výkazy vhodne odkazujú na platný rámec finančného výkazníctva, alebo či ho vhodne opisujú.⁷ V prípade finančných výkazov zostavených v súlade s ustanoveniami zmluvy audítor zhodnotí, či finančné výkazy vhodne opisujú dôležité interpretácie zmluvy, na ktorých sú finančné výkazy založené.
- 13. ISA 700 (revidované znenie) sa zaoberá formou a obsahom správy audítora vrátane špecifického usporiadania určitých prvkov. V prípade správy audítora k finančným výkazom na osobitné účely:
 - a) sa v správe audítora opíše účel, na ktorý boli finančné výkazy zostavené, a keď je potrebné, uvedú sa predpokladaní používateľa, prípadne sa uvedie odkaz na poznámku vo finančných výkazoch zostavených na osobitné účely, ktorá takéto informácie obsahuje,
 - b) keď má manažment pri zostavovaní takýchto finančných výkazov možnosť vybrať si z rámcov finančného výkazníctva, vysvetlenie zodpovednosti manažmentu⁸ za finančné výkazy musí obsahovať odkaz na zodpovednosť manažmentu za určenie toho, či je platný rámec finančného výkazníctva za daných okolností prijateľný.

Upozornenie čitateľov, že finančné výkazy sú zostavené v súlade s rámcom na osobitné

³ ISA 210 „Dohodnutie podmienok zákaziek na audit“, odsek 6, písm. a).

⁴ ISA 200, odsek 18.

⁵ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“, odsek 11, písm. c).

⁶ ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“.

⁷ ISA 700 (revidované znenie), odsek 15.

⁸ Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

účely

14. Správa audítora k finančným výkazom na osobitné účely musí obsahovať odsek so zdôraznením skutočnosti, ktorý používateľov auditorskej správy upozorňuje, že finančné výkazy sú zostavené v súlade s rámcom na osobitné účely, takže v dôsledku uvedenej skutočnosti sa finančné výkazy možno nehodia na iné účely. (pozri: odseky A20 až A21)

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Definícia rámca na osobitné účely (pozri: odsek 6)

A1. Rámcami na osobitné účely sú napríklad:

- daňové účtovníctvo pre potreby súboru finančných výkazov priložených k daňovému priznaniu účtovnej jednotky,
- účtovníctvo na princípe peňažných príjmov a výdavkov pre potreby informácií o peňažných tokoch, ktorých zostavenie môžu od účtovnej jednotky požadovať veritelia,
- ustanovenia stanovené regulátorom týkajúce sa finančného výkazníctva umožňujúce splnenie požiadaviek tohto regulátora, alebo
- ustanovenia zmluvy týkajúce sa finančného výkazníctva, napríklad ustanovenia zmluvy o dlhopise, úverovej zmluvy alebo projektového grantu.

- A2. Môžu existovať situácie, keď rámec na osobitné účely vychádza z rámca finančného výkazníctva stanoveného oprávnenou alebo uznávanou organizáciou zodpovednou za určovanie štandardov alebo zákonom alebo predpisom, nezodpovedá však všetkým požiadavkám tohto rámca. Príkladom je zmluva, ktorá vyžaduje, aby sa finančné výkazy zostavili v súlade s väčšinou, nie však so všetkými štandardmi finančného výkazníctva jurisdikcie X. Keď je to za okolností zákazky prijateľné, je nevhodné, aby opis platného rámca finančného výkazníctva vo finančných výkazoch na osobitné účely naznačoval, že sa splnili všetky požiadavky rámca finančného výkazníctva, ktorý stanovili oprávnená alebo uznávaná organizácia zodpovedná za určovanie štandardov alebo zákon alebo predpis. V uvedenom prípade zmluvy môže opis platného rámca finančného výkazníctva odkazovať na ustanovenia zmluvy týkajúce sa finančného výkazníctva a nie na štandardy finančného výkazníctva jurisdikcie X.

- A3. Za okolností opísaných v odseku A2 nebude rámec na osobitné účely zrejme rámcom vernej prezentácie, aj keby bol rámec finančného výkazníctva, z ktorého tento rámec vychádza, rámcom vernej prezentácie. Dôvodom je, že rámec na osobitné účely možno nespĺňa všetky požiadavky rámca finančného výkazníctva stanoveného oprávnenou alebo uznávanou organizáciou zodpovednou za určovanie štandardov alebo zákonom alebo predpisom, ktoré sú potrebné na dosiahnutie vernej prezentácie finančných výkazov.

- A4. Finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom na osobitné účely sú možno jedinými finančnými výkazmi, ktoré účtovná jednotka zostavuje. Za takýchto okolností je možné, že tieto finančné výkazy použijú iní používatelia, než sú používatelia, pre ktorých je rámec finančného výkazníctva určený. Aj napriek širokej distribúcii finančných výkazov za daných okolností, sa finančné výkazy na účely ISA stále považujú za finančné výkazy na osobitné účely. Požiadavky uvedené v odsekoch 13 a 14 majú za cieľ predísť nedorozumeniam vzhľadom na účel, na ktorý sa finančné výkazy zostavili. Zverejnenia obsahujú vysvetľujúce alebo popisné informácie uvedené vo finančných výkazoch alebo v poznámkach

alebo zahrnuté prostredníctvom krížového odkazu tak, ako to vyžaduje, výslovne povoľuje alebo inak umožňuje platný rámec finančného výkazníctva.⁹

Úvahy pri prijímaní zákazky

Prijateľnosť rámca finančného výkazníctva (pozri: odsek 8)

- A5. V prípade finančných výkazov na osobitné účely sú potreby predpokladaných používateľov týkajúce sa finančných informácií kľúčovým faktorom, ktorý rozhoduje o prijateľnosti rámca finančného výkazníctva uplatneného pri zostavovaní finančných výkazov.
- A6. Platný rámec finančného výkazníctva môže zahŕňať štandardy finančného výkazníctva stanovené organizáciou, ktorá je oprávnená alebo uznávaná ako organizácia zodpovedná za vydávanie štandardov na osobitné účely. V takom prípade sa predpokladá, že takéto štandardy sú na daný účel prijateľné, ak organizácia dodržiava zaužívaný transparentný proces zahŕňajúci diskusie a zvažovanie názorov relevantných zainteresovaných subjektov. V niektorých jurisdikciách môžu zákon alebo predpis predpisovať rámec finančného výkazníctva, ktorý má manažment určitého druhu účtovných jednotiek použiť pri zostavovaní finančných výkazov na osobitné účely. Napríklad, regulátor môže stanoviť ustanovenia týkajúce sa finančného výkazníctva umožňujúce splnenie požiadaviek tohto regulátora. Keď nič nesvedčí o opaku, takýto rámec finančného výkazníctva sa považuje za prijateľný pre finančné výkazy na osobitné účely zostavované takýmito účtovnými jednotkami.
- A7. Keď sú štandardy finančného výkazníctva, o ktorých sa hovorí v odseku A6, doplnené o požiadavky zákonov alebo predpisov, ISA 210 od audítora vyžaduje, aby určil, či medzi štandardmi finančného výkazníctva a doplňujúcimi požiadavkami existuje rozpor. Ak rozpor existuje, ISA 210 stanovuje opatrenia, ktoré je audítor povinný urobiť.¹⁰
- A8. Platný rámec finančného výkazníctva môže zahŕňať ustanovenia zmluvy týkajúce sa finančného výkazníctva alebo iné zdroje, než sú zdroje opísané v odsekoch A6 a A7. V takom prípade o prijateľnosti rámca finančného výkazníctva za okolností zákazky rozhoduje úvaha, či rámec vykazuje vlastnosti, ktoré zvyčajne vykazujú prijateľné rámce finančného výkazníctva opísané v prílohe 2 k ISA 210. V prípade rámca na osobitné účely je vecou profesionálneho úsudku určenie, aký relatívny význam má pre konkrétnu zákazku každá vlastnosť, ktorú zvyčajne vykazujú prijateľné rámce finančného výkazníctva. Napríklad, predávajúci a kupujúci sa môžu dohodnúť, že na stanovenie hodnoty čistého majetku účtovnej jednotky ku dňu jej predaja budú ich potrebám vyhovovať veľmi obozretné odhady opravných položiek k nevymožiteľným pohľadávkam, aj keď takéto finančné informácie nie sú neutrálne v porovnaní s finančnými informáciami zostavenými v súlade s rámcom na všeobecné účely.

Úvahy pri plánovaní a vykonávaní auditu (pozri: odsek 9)

- A9. ISA 200 od audítora vyžaduje, aby splnil (a) relevantné etické požiadavky vrátane požiadaviek týkajúcich sa nezávislosti vzhľadom na zákazky na audit finančných výkazov, ako aj (b) požiadavky všetkých ISA relevantných na audit. Od audítora vyžaduje aj splnenie každej požiadavky ISA, okrem prípadov, keď je celý ISA pre daný audit irelevantný, prípadne, keď požiadavka nie je relevantná, lebo je podmienená a podmienka neexistuje. Za výnimočných okolností môže audítor usúdiť, že sa treba odkloniť od relevantnej požiadavky ISA a vykonať alternatívne audítorské postupy, aby sa dosiahol cieľ tejto požiadavky.¹¹
- A10. Aplikácia niektorých požiadaviek ISA pri audite finančných výkazov na osobitné

⁹ ISA 200, odsek 13, písm. f)

¹⁰ ISA 210, odsek 18

¹¹ ISA 200, odseky 14, 18 a 22 až 23.

účely si môže vyžadovať špeciálne úvahy audítora. Napríklad, v ISA 320 sú úsudky o záležitostiach významných pre používateľov finančných výkazov založené na zvážení bežných potrieb, ktoré majú používatelia ako skupina vzhľadom na finančné informácie¹². V prípade auditu finančných výkazov na osobitné účely sú však takéto úsudky založené na zvážení potrieb, ktoré majú vzhľadom na finančné informácie predpokladaní používatelia.

- A11. V prípade finančných výkazov na osobitné účely, napríklad finančných výkazov zostavených v súlade s požiadavkami zmluvy, sa môže manažment dohodnúť s predpokladanými používateľmi na hraničnej sume, v porovnaní s ktorou sa menšie nesprávosti identifikované počas auditu nebudú opravovať alebo inak upravovať. Existencia takejto hraničnej sumy nezavaruje audítora povinnosti, aby v súlade s ISA 320 stanovil významnosť na účely plánovania a vykonávania auditu finančných výkazov na osobitné účely.
- A12. V súlade s ISA 260 (revidované znenie) určí audítor určí v štruktúre spravovania účtovnej jednotky vhodnú osobu (osoby) na komunikáciu.¹³ ISA 260 (revidované znenie) poukazuje na skutočnosť, že niekedy sa na riadení účtovnej jednotky podieľajú všetky osoby poverené spravovaním, pričom požiadavky týkajúce sa komunikácie sa upravujú tak, aby bolo zjavné ich postavenie.¹⁴ V prípade, že účtovná jednotka tiež zostaví kompletný súbor finančných výkazov na všeobecné účely, osoba zodpovedná (osoby zodpovedné) za dohľad nad zostavením finančných výkazov na osobitné účely nemusia byť také isté ako osoby poverené spravovaním zodpovedné za dohľad nad zostavením uvedených finančných výkazov na všeobecné účely.

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

- A13. Príloha k tomuto ISA obsahuje názorné príklady správ nezávislého audítora k finančným výkazom na osobitné účely. Iné názorné príklady správ audítora môžu byť relevantné pre vydávanie správ k finančným výkazom na osobitné účely (pozri napr. prílohy ISA 700 (revidované znenie), ISA 705 (revidované znenie)¹⁵, ISA 570 (revidované znenie),¹⁶ ISA 720 (revidované znenie)¹⁷ a ISA 706 (revidované znenie)).¹⁸

Uplatnenie ISA 700 (revidované znenie) pri vydávaní správy k finančným výkazom na osobitné účely

- A14. V odseku 11 tohto štandardu sa uvádza, že pri formovaní názoru a vydávaní správy k finančným výkazom na osobitné účely audítor uplatní ISA 700 (revidované znenie). Audítor je pri tom tiež povinný splniť požiadavky iných ISA týkajúce sa vydávania správ a môžu mu pomôcť špeciálne úvahy uvedené v odsekoch A15 – A19 nižšie.

Nepretržité pokračovanie v činnosti

- A15. Finančné výkazy na osobitné účely môžu, ale nemusia, byť zostavené v súlade s rámcom finančného vykazovania, pre ktoré je účtovníctvo vedené na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti relevantné (napríklad účtovníctvo vedené na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti nie je v konkrétnych jurisdikciách relevantné pre niektoré finančné výkazy

¹² ISA 320 “Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“, odsek 2.

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

¹⁴ ISA 260 (revidované znenie), odsek A8

¹⁵ ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“

¹⁶ ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“

¹⁷ ISA 720 (revidované znenie) „Zodpovednosť audítora za iné informácie“

¹⁸ ISA 706 (revidované znenie) „Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora“

vypracované na daňovom základe).¹⁹ V závislosti od platného rámca finančného výkazníctva použitého pri zostavení finančných výkazov na osobitné účely môže byť podľa potreby nutné upraviť opis zodpovednosti manažmentu v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti v správe audítora.²⁰ Okrem toho môže byť potrebné upraviť opis zodpovednosti audítora²¹ v správe audítora v závislosti od toho, ako sa ISA 570 (revidované znenie) uplatňuje v danej zákazke.

Kľúčové záležitosti auditu

A16. Podľa ISA 700 (revidované znenie) je audítor povinný informovať o kľúčových záležitostiach auditu v súlade s ISA 701²² v prípade auditu kompletného súboru finančných výkazov na všeobecné účely kótovaných účtovných jednotiek. V prípade auditu finančných výkazov na osobitné účely sa ISA 701 uplatňuje len vtedy, keď informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora k finančným výkazom na osobitné účely vyplýva zo zákona alebo predpisu alebo keď sa audítor dobrovoľne rozhodne, že bude informovať o kľúčových záležitostiach auditu. V prípade informovania o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora k finančným výkazom na osobitné účely sa ISA 701 uplatňuje v plnom rozsahu.²³

Iné informácie

A17. ISA 720 (revidované znenie) sa zaoberá zodpovednosťou audítora za iné informácie. V súvislosti s týmto ISA sa správy obsahujúce alebo sprevádzajúce finančné výkazy na osobitné účely, ktorých cieľom je poskytnúť vlastníkom (alebo podobným zainteresovaným osobám) informácie o záležitostiach uvádzaných vo finančných výkazoch na osobitné účely, považujú za výročné správy na účely ISA 720 (revidované znenie). V prípade finančných výkazov zostavených podľa rámca na osobitné účely zahŕňa pojem „podobné zainteresované osoby“ špecifických používateľov, ktorých potreby finančných informácií plní návrh rámca na osobitné účely použitého pri zostavení finančných výkazov na osobitné účely. Keď audítor zistí, že účtovná jednotka plánuje vydať takúto správu, na audit finančných výkazov na osobitné účely sa vzťahujú požiadavky ISA 720 (revidované znenie).

Meno partnera zodpovedného za zákazku

A18. Požiadavka ISA 700 (revidované znenie), aby audítor uviedol v správe audítora meno partnera zodpovedného za zákazku, sa vzťahuje aj na audit finančných výkazov na osobitné účely kótovaných účtovných jednotiek.²⁴ Audítor môže byť zo zákona alebo na základe predpisu povinný uviesť meno partnera zodpovedného za zákazku v správe audítora alebo sa môže rozhodnúť, že ho uvedie, pri zostavovaní správy k finančným výkazom na osobitné účely iných účtovných jednotiek ako kótované účtovné jednotky.

Uvedenie odkazu na správu audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov na všeobecné účely

A19. Audítor môže považovať za vhodné odkázať v odseku o iných skutočnostiach v správe audítora k finančným výkazom na osobitné účely na správu audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov na všeobecné účely alebo na záležitosť (záležitosti), ktorá je (ktoré sú) v nich uvedené (pozri ISA 706 (revidované znenie)).²⁵ Audítor môže napríklad považovať za vhodné odkázať v správe audítora k finančným výkazom na osobitné účely na časť Významná neistota

¹⁹ ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“, odsek 2

²⁰ Pozri ISA 700 (revidované znenie), odseky 34, písm. b) a A48.

²¹ Pozri ISA 700 (revidované znenie), odsek 39, písm. b) bod iv.

²² ISA 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora“

²³ ISA 700 (revidované znenie), odsek 31

²⁴ Pozri ISA 700 (revidované znenie), odseky 45 a A56 – A58.

²⁵ Pozri ISA 706 (revidované znenie), odseky 10 – 11.

týkajúca sa nepretržitého pokračovania v činnosti v správe audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov na všeobecné účely.

Upozornenie čitateľov, že finančné výkazy sú zostavené v súlade s rámcom na osobitné účely (pozri: odsek 14)

A20. Finančné výkazy na osobitné účely sa môžu použiť na iné než pôvodne plánované účely. Napríklad, regulátor môže od niektorých účtovných jednotiek požadovať, aby finančné výkazy na osobitné účely zverejnili. Aby sa predišlo nedorozumeniam, audítor upozorní používateľov správy audítora pomocou odseku so zdôraznením skutočnosti, že finančné výkazy sú zostavené v súlade s rámcom na osobitné účely, a preto možno nie sú vhodné na iné účely. V súlade s ISA 706 (revidované znenie) by sa tento odsek mal nachádzať v samostatnej časti správy audítora s vhodným názvom, ktorý obsahuje pojem „Zdôraznenie skutočnosti“.²⁶

Obmedzenie distribúcie alebo používania (pozri: odsek 14)

A21. Audítor môže okrem upozornenia, ktoré vyžaduje odsek 14, považovať za vhodné uviesť aj to, že správa audítora je určená iba pre osobitných používateľov. V závislosti od zákona alebo predpisu konkrétnej jurisdikcie sa to dá dosiahnuť obmedzením distribúcie alebo používania správy audítora. V takomto prípade sa odsek, o ktorom sa hovorí v odseku 14, môže rozšíriť tak, že bude zahŕňať tieto ďalšie skutočnosti a jeho nadpis sa príslušne upraví (pozri názorné príklady v prílohe tohto ISA).

²⁶ Pozri odsek 9, písm. a) v ISA 706 (revidované znenie)

Príloha

(pozri: odsek A14)

Názorné príklady správ audítora k finančným výkazom na osobitné účely

- Názorný príklad 1: Správa audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov inej účtovnej jednotky ako kótovaná účtovná jednotka, ktoré sú zostavené v súlade s ustanoveniami zmluvy týkajúcimi sa finančného výkazníctva (na účely tohto príkladu ide o rámec súladu).
- Názorný príklad 2: Správa audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov inej účtovnej jednotky ako kótovaná účtovná jednotka, ktoré sú zostavené na základe daňového účtovníctva jurisdikcie X (na účely tohto príkladu ide o rámec súladu).
- Názorný príklad 3: Správa audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov kótovanej účtovnej jednotky, ktoré sú zostavené v súlade s ustanoveniami týkajúcimi sa finančného výkazníctva stanovenými regulátorom (na účely tohto príkladu ide o rámec vernej prezentácie).

Názorný príklad 1: Správa audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov inej účtovnej jednotky ako kótovaná účtovná jednotka, ktoré sú zostavené v súlade s ustanoveniami zmluvy týkajúcimi sa finančného výkazníctva (na účely tohto príkladu ide o rámec súladu)

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

- Manažment účtovnej jednotky zostavil finančné výkazy v súlade s ustanoveniami zmluvy týkajúcimi sa finančného výkazníctva (v súlade s rámcom na osobitné účely). Manažment nemá možnosť vybrať si z rámcov finančného výkazníctva.
- Platným rámcom finančného výkazníctva je rámec súladu.
- Správa audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov na všeobecné účely nebola vydaná.
- 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.
- 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).
- Distribúcia a používanie správy audítora sú obmedzené.
- Audítor nemá povinnosť ani sa nerozhodol dobrovoľne informovať o kľúčových záležitostiach auditu v súlade s ISA 701.
- Audítor zistil, že neexistujú žiadne iné informácie (t. j. neplatia požiadavky ISA 720 (revidované znenie)).
- Osoby zodpovedné za dohľad nad procesom finančného výkazníctva sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie finančných výkazov.
- Audítor nemá žiadne ďalšie oznamovacie povinnosti vyplývajúce z miestneho zákona alebo predpisu.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

(príslušný adresát)

Názor

Uskutočnili sme audit finančných výkazov spoločnosti ABC („spoločnosť“), ktoré obsahujú súvahu k 31. decembru 20X1, výkaz ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní, výkaz peňažných tokov za rok končiaci k uvedenému dátumu a poznámky, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód..

Podľa nášho názoru, priložené finančné výkazy spoločnosti za rok končiaci sa 31. decembra 20X1 sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s ustanoveniami týkajúcimi sa finančného výkazníctva uvedenými v bode Z zmluvy z 1. januára 20X1 uzatvorenej medzi spoločnosťou a spoločnosťou DEF („zmluva“).

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 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 názor.

Zdôraznenie skutočnosti – základ účtovníctva a obmedzenie distribúcie a používania

Upozorňujeme na poznámku X k finančným výkazom, v ktorej je opísaný základ účtovníctva. Finančné výkazy sa zostavili, aby spoločnosť splnila ustanovenia uvedenej zmluvy týkajúce sa finančného výkazníctva. Z tohto dôvodu nemusia byť finančné výkazy vhodné na iné účely. Naša správa je určená výhradne pre spoločnosti ABC a DEF a nesmie sa distribuovať iným osobám a ani používať inými osobami, ako sú spoločnosti ABC alebo DEF. Náš názor nie je vzhľadom na túto skutočnosť modifikovaný.

Zodpovednosť manažmentu a osôb poverených spravovaním za finančné výkazy²⁷

Manažment je zodpovedný za zostavenie týchto finančných výkazov v súlade s ustanoveniami týkajúcimi sa finančného výkazníctva uvedenými v bode Z zmluvy, a za interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby.

Pri zostavovaní finančných výkazov je manažment 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 účtovanie na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, pokiaľ manažment nemá v úmysle spoločnosť zlikvidovať alebo ukončiť jej činnosť alebo nemá inú realistickú možnosť než tak urobiť.

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

Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov

Naším cieľom je získať primerané uistenie, či finančné výkazy ako celok neobsahujú 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 prijaté na základe týchto finančných výkazov.

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

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

²⁷ V týchto názorných príkladoch správ audítora možno označenie manažment a osoby poverené spravovaním nahradiť inými označeniami, ktoré sú vhodné v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

- Identifikujeme a posudzujeme riziká významnej nesprávnosti finančných výkazov, 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.²⁸
- Hodnotíme vhodnosť použitých účtovných zásad a účtovných metód a primeranosť účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré uskutočnil manažment.
- Robíme záver o tom, či manažment vhodne v účtovníctve používa predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, a na základe získaných audítorských dôkazov záver o tom, či existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti spoločnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Ak dospejeme k záveru, že významná neistota existuje, sme povinní upozorniť v našej správe audítora na súvisiace informácie uvedené 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 podmienky však môžu spôsobiť, že spoločnosť prestane pokračovať v nepretržitej činnosti.

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

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

[adresa audítora]

[dátum]

²⁸ 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.

Názorný príklad 2: Správa audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov inej účtovnej jednotky ako kótovaná účtovná jednotka, ktoré sú zostavené na základe daňového účtovníctva jurisdikcie X (na účely tohto príkladu ide o rámec súladu)

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

- Audit kompletného súboru finančných výkazov, ktoré zostavil manažment združenia v súlade s princípmi daňového účtovníctva jurisdikcie X (v súlade s rámcom na osobitné účely), s cieľom pomôcť členom združenia pri vypracovaní ich individuálnych daňových priznaní. Manažment nemá možnosť vybrať si z rámcov finančného výkazníctva.
- Platným rámcom finančného výkazníctva je rámec súladu.
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy opísané v ISA 210.
- Audítor dospel k záveru, že na základe získaných audítorských dôkazov je vhodný nemodifikovaný (t. j. „čistý“) názor.
- 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).
- Distribúcia správy audítora je obmedzená.
- Audítor nemá povinnosť ani sa nerozhodol dobrovoľne informovať o kľúčových záležitostiach auditu v súlade s ISA 701.
- Audítor zistil, že neexistujú žiadne iné informácie (t. j. neplatia požiadavky ISA 720 (revidované znenie)).
- Osoby zodpovedné za dohľad nad finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie finančných výkazov.
- Audítor nemá žiadne ďalšie oznamovacie povinnosti vyplývajúce z miestneho zákona alebo predpisu.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

(príslušný adresát)

Uskutočnili sme audit finančných výkazov združenia ABC („združenie“), ktoré obsahujú súvahu k 31. decembru 20X1, výkaz ziskov a strát za rok končiaci sa k uvedenému dátumu a poznámky, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód..

Podľa nášho názoru, priložené finančné výkazy združenia za rok končiaci sa 31. decembra 20X1 sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s [uviesť platný zákon o dani z príjmov] 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 finančných výkazov* našej správy. Od združenia sme nezávislí podľa ustanovení týkajúcich sa etiky, ktoré sú relevantné pre náš audit finančných výkazov v [jurisdikcia], a splnili sme aj ostatné požiadavky týchto ustanovení týkajúcich sa etiky. Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú

dostatočný a vhodný základ pre náš názor.

Zdôraznenie skutočnosti – základ účtovníctva a obmedzenie distribúcie a používania

Upozorňujeme na poznámku X k finančným výkazom, v ktorej je opísaný základ účtovníctva. Finančné výkazy sú zostavené s cieľom pomôcť členom združenia pri vypracovaní individuálnych daňových priznaní k dani z príjmov. Z tohto dôvodu nemusia byť finančné výkazy vhodné na iné účely. Naša správa je určená výhradne pre združenie a jeho členov a nemala by sa distribuovať iným stranám, ako je združenie a jeho členovia. Naš názor nie je vzhľadom na túto skutočnosť modifikovaný.

Zodpovednosť manažmentu a osôb poverených spravovaním za finančné výkazy²⁹

Manažment je zodpovedný za zostavenie týchto finančných výkazov v súlade s princípmi daňového účtovníctva jurisdikcie X a za interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby.

Pri zostavovaní finančných výkazov je manažment 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 účtovanie na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, pokiaľ manažment nemá v úmysle spoločnosť zlikvidovať alebo ukončiť jej činnosť alebo nemá inú realistickú možnosť než tak urobiť.

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

Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov

Naším cieľom je získať primerané uistenie, či finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, a vydať správu audítora vrátane názoru. Primerané uistenie je uistenie vysokého stupňa, ale nie je zárukou toho, že audit vykonaný podľa medzinárodných audítorských štandardov vždy odhalí významné nesprávnosti, ak také existujú. Nesprávnosti môžu vzniknúť v dôsledku podvodu alebo chyby a za významné sa považujú vtedy, ak by sa dalo odôvodnene očakávať, že jednotlivo alebo v súhrne by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov prijaté na základe týchto finančných výkazov.

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

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

- Identifikujeme a posudzujeme riziká významnej nesprávnosti finančných výkazov, 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.

²⁹ Alebo iné označenia, ktoré sú vhodné v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii

- 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 združenia.³⁰
- Hodnotíme vhodnosť použitých účtovných zásad a účtovných metód a primeranosť účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré uskutočnil manažment.
- Robíme záver o tom, či manažment vhodne v účtovníctve používa predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, a na základe získaných audítorských dôkazov záver o tom, či existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti spoločnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Ak dospejeme k záveru, že významná neistota existuje, sme povinní upozorniť v našej správe audítora na súvisiace informácie uvedené 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 podmienky však môžu spôsobiť, že spoločnosť prestane pokračovať v nepretržitej činnosti.

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

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

[adresa audítora]

[dátum]

³⁰ 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.

Názorný príklad 3: Správa audítora ku kompletnému súboru finančných výkazov kótovanej účtovnej jednotky, ktoré sú zostavené v súlade s ustanoveniami týkajúcimi sa finančného výkazníctva stanovenými regulátorom (na účely tohto príkladu ide o rámec vernej prezentácie)

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

- Audit kompletného súboru finančných výkazov kótovanej účtovnej jednotky, ktoré zostavil manažment v súlade s ustanoveniami týkajúcimi sa finančného výkazníctva stanovenými regulátorom (v súlade s rámcom na osobitné účely) umožňujúcimi splnenie požiadaviek daného regulátora. Manažment nemá možnosť vybrať si z rámcov finančného výkazníctva.
- Platným rámcom finančného výkazníctva je rámec vernej prezentácie.
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy opísané v ISA 210.
- Audítor dospel k záveru, že na základe získaných audítorských dôkazov je vhodný nemodifikovaný (t. j. „čistý“) názor.
- Príslušné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit, sú požiadavky danej jurisdikcie.
- Na základe získaných audítorských dôkazov audítor dospel k záveru, že existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti podľa ISA 570 (revidované znenie). Zverejnenie významnej neistoty vo finančných výkazoch je primerané.
- Distribúcia ani používanie správy audítora nie sú obmedzené.
- Regulátor vyžaduje, aby audítor informoval o kľúčových záležitostiach auditu v súlade s ISA 701.
- Audítor zistil, že neexistujú žiadne iné informácie (t. j. neplatia požiadavky ISA 720 (revidované znenie)).
- Osoby zodpovedné za dohľad nad finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie finančných výkazov.
- Audítor nemá žiadne ďalšie oznamovacie povinnosti vyplývajúce z miestneho zákona alebo predpisu.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

Akcionárom spoločnosti ABC (resp. iný vhodný adresát)

Uskutočnili sme audit finančných výkazov spoločnosti ABC („spoločnosť“), ktoré obsahujú súvahu k 31. decembru 20X1, výkaz ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní, výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu a poznámky, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód..

Podľa nášho názoru, priložené finančné výkazy zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, *(poskytujú pravdivý a verný obraz o)* finančnú situáciu spoločnosti k 31. decembru 20X1, výsledky jej hospodárenia a peňažné toky za rok končiaci sa k uvedenému dátumu podľa ustanovení týkajúcich sa finančného výkazníctva uvedených v bode Y predpisu Z.

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 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 auditorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš názor.

Zdôraznenie skutočnosti – základ účtovníctva

Upozorňujeme na poznámku X k finančným výkazom, v ktorej je opísaný základ účtovníctva. Finančné výkazy boli zostavené, aby spoločnosti ABC pomohli splniť požiadavky regulátora DEF. Z tohto dôvodu nie sú finančné výkazy určené na iné účely. Náš názor nie je vzhľadom na túto skutočnosť modifikovaný.

Významná neistota týkajúca sa nepretržitého pokračovania v činnosti

Upozorňujeme na poznámku 6 k finančným výkazom, v ktorej sa uvádza, že spoločnosť počas roka končiaceho sa 31. decembra 20X1 vykázala čistú stratu vo výške ZZZ a krátkodobé záväzky spoločnosti prevyšujú k uvedenému dátumu celkový majetok o YYY. Ako sa uvádza v poznámke 6, tieto udalosti alebo podmienky spolu s inými skutočnosťami uvedenými v poznámke 6 naznačujú, že existuje významná neistota, ktorá môže vyvolať značné pochybnosti o schopnosti spoločnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Náš názor nie je vzhľadom na túto skutočnosť modifikovaný.

Kľúčové záležitosti auditu

Kľúčové záležitosti auditu sú záležitosti, ktoré boli podľa nášho odborného posúdenia počas auditu finančných výkazov za bežné obdobie najzávažnejšie. Týmito záležitosťami sme sa zaoberali v súvislosti s auditom finančných výkazov ako celku a pri formulovaní nášho názoru na ne, ale neposkytujeme na ne samostatný názor. Okrem záležitostí uvedených v časti *Významná neistota týkajúca sa nepretržitého pokračovania v činnosti* vyššie považujeme nižšie uvedené záležitosti za kľúčové záležitosti auditu, o ktorých musíme informovať v našej správe.

[*opis jednotlivých kľúčových záležitostí auditu v súlade s ISA 701 v rozsahu, v akom sa vzťahuje na tento audit*]

Iná skutočnosť

Spoločnosť zostavila samostatný súbor finančných výkazov za rok končiaci sa 31. decembra 20X1 v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva (IFRS), ku ktorým sme 31. marca 20X2 vydali samostatnú správu audítora pre akcionárov spoločnosti.

Zodpovednosť manažmentu a osôb poverených spravovaním za finančné výkazy³¹

Manažment je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu týchto finančných výkazov v súlade s ustanoveniami týkajúcimi sa finančného výkazníctva uvedenými v bode Y predpisu Z³² a za interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby.

Pri zostavovaní finančných výkazov je manažment 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 účtovanie na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, pokiaľ manažment nemá v úmysle spoločnosť zlikvidovať alebo ukončiť jej činnosť alebo

³¹ Alebo iné označenia, ktoré sú vhodné v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

³² 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....“.

nemá inú realistickú možnosť než tak urobiť.

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

Zodpovednosť audítora za audit finančných výkazov

Naším cieľom je získať primerané uistenie, či finančné výkazy ako celok neobsahujú 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 prijaté na základe týchto finančných výkazov.

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

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

- Identifikujeme a posudzujeme riziká významnej nesprávnosti finančných výkazov, 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.³³
- Hodnotíme vhodnosť použitých účtovných zásad a účtovných metód a primeranosť účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré uskutočnil manažment.
- Robíme záver o tom, či manažment vhodne v účtovníctve používa predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, a na základe získaných audítorských dôkazov záver o tom, či existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti spoločnosti naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Ak dospejeme k záveru, že významná neistota existuje, sme povinní upozorniť v našej správe audítora na súvisiace informácie uvedené 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 podmienky však môžu spôsobiť, že spoločnosť prestane pokračovať v nepretržitej činnosti.
- Hodnotíme celkovú prezentáciu, štruktúru a obsah finančných výkazov vrátane informácií v nej uvedených, ako aj to, či finančné výkazy zachytávajú uskutočnené transakcie a udalosti spôsobom, ktorý vedie k ich vernému zobrazeniu.

³³ 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, o ktorých sme informovali osoby poverené spravovaním, určíme tie, ktoré mali najväčší význam pri audite finančných výkazov za bežné obdobie, a preto sú kľúčovými záležitosťami auditu. Tieto záležitosti opíšeme v našej správe audítora, ak zákon alebo predpis ich zverejnenie nevylučuje 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.

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

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

[adresa audítora]

[dátum]